



İŞLETME ANABİLİM DALI
BOBİ FRS İLE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRMASI: KARS,
ARDAHAN VE İĞDIR İLLERİNDE FAALİYET GÖSTEREN
MESLEK MENSUPLARININ BOBİ FRS ALGISI
YÜKSEK LİSANS TEZİ
Hatice İBRAHİMOĞLU
Danışman
Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK
Kars - 2020



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

**BOBİ FRS İLE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRMASI: KARS,
ARDAHAN VE İĞDIR İLLERİNDE FAALİYET
GÖSTEREN MESLEK MENSUPLARININ BOBİ FRS
ALGISI**

Hatice İBRAHİMOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman ve Jüri Üyeleri

Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR

Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

KARS - 2020

KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Hatice İBRAHİMOĞLU tarafından hazırlanan “**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması: Kars, Ardahan, Iğdır İllerinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Algısı**” başlıklı bu çalışma, 23/01/2020 tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonucunda *başarılı* bulunarak jürimiz tarafından *İşletme* Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak oy birliğiyle kabul edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ (Unvanı, Adı ve Soyadı)

Başkan	: ... <i>Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK</i> ...	İmza: ... <i>[Signature]</i> ...
Üye	: ... <i>Dr. Öğr. Üyesi M. Emin KARABAYIR</i> ...	İmza: ... <i>[Signature]</i> ...
Üye	: ... <i>Dr. Öğr. Üyesi Nene KILIÇ KILIÇAKLAR</i> ...	İmza: ... <i>[Signature]</i> ...

ONAY

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Yaşar KOP
Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması: Kars, Ardahan, Iğdır İllerinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Algısı**” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

SCIENTIFIC ETHIC STATEMENT

I declare that I complied with the rules of academic and scientific ethics from the proposal stage to the process of completion of the study titled “**A Comparison Of Financial Reporting Standard For Large And Medium Sized Enterprises BOBİ FRS and IAS/IFRS: The Perception of Accounting Professionals in Kars, Ardahan and Iğdır**” as a Master Thesis I prepared, that I obtained all information in term Project with the framework of scientific ethics and traditions, that I showed sources to the each quotation I made directly or indirectly in this study I prepared as a term Project in accordance with the writing rules and works which I used have been shown in the bibliography.

23.01.2020

Hatice İBRAHİMOĞLU

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ	iii
KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulma Süreci	3
1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı, Amaçları ve Önemi	4
1.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri.....	5
1.2.1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması	6
1.2.1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Yoluyla Oluşturulması.....	6
1.2.1.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisinin Özerk Kuruluşa Devretmesi Yoluyla Oluşturulması.....	6
1.3. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünya Çapındaki Kurum ve Kuruluşlar	7
1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi.....	7
1.3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	8
1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı	9
1.3.2.1. Mütevelli Heyeti.....	9
1.3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	10
1.3.2.3. Standart Tavsiye Komitesi	10
1.3.2.4. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi	10
1.3.3. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü	11
1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	12

1.3.5. Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü	12
1.3.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu	13
1.3.7. Avrupa Birliği	13
1.3.8. Birleşmiş Milletler	14
1.3.9. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu.....	15
1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar	16
1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar	16
1.4.2. İngiltere'de Yapılan Çalışmalar	17
1.4.3. Almanya'da Yapılan Çalışmalar	17
1.4.4. Rusya'da Yapılan Çalışmalar.....	18
1.4.5. Japonya'da Yapılan Çalışmalar.....	18
1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar	18
1.5.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	21
1.5.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	21
1.5.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	21
1.5.4. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	22
1.5.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	22
1.5.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	22
1.5.7. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	24
1.5.8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar ..	24
1.5.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	24
1.5.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	25

İKİNCİ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (BOBİ FRS) İLE TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı	27
2.2. Birinci Bölüm: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	30
2.2.1. Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri	30
2.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk	30
2.2.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum	30
2.2.1.3. Anlaşılabilirlik.....	31
2.2.1.4. Karşılaştırılabilirlik.....	31
2.2.1.5. Zamanında Sunum.....	31
2.2.2. Genel Finansal Raporlama İlkeleri	31
2.2.2.1. İşletmenin Sürekliliği.....	31
2.2.2.2. Tahakkuk Esası.....	32
2.2.2.3. İhtiyatlılık.....	32
2.2.2.4. Önemlilik	32
2.2.2.5. Mahsup Etme (Netleştirme)	32
2.2.2.6. Raporlama Sıklığı.....	33
2.2.2.7. Karşılaştırmalı Bilgi.....	33
2.2.2.8. Sunumda Tutarlılık	33
2.2.3. Finansal Tabloların Sunuluşu.....	33
2.2.3.1. Finansal Durum Tablosu.....	34
2.2.3.2. Kar veya Zarar Tablosu	34
2.2.3.3. Özkaynak Değişim Tablosu	34
2.2.3.4. Nakit Akış Tablosu	35
2.2.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	35
2.3. İkinci Bölüm: Nakit Akış Tablosu	36
2.3.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları.....	36
2.3.2. Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	37
2.3.3. Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Nakit Akışları.....	37
2.3.4. Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimdeki Yatırımlar.....	37
2.3.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	38

2.4. Üçüncü Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar	38
2.4.1. Muhasebe Politikalarında Değişiklik.....	38
2.4.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	39
2.4.3. Yanlılıklar	39
2.4.4. İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması	39
2.4.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	40
2.5. Dördüncü Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	40
2.5.1. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar.....	40
2.5.2. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	40
2.5.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	41
2.6. Beşinci Bölüm: Hasılat	41
2.6.1. Mal Satışı	42
2.6.2. Hizmet Sunumu	42
2.6.3. İnşa Sözleşmeleri.....	43
2.6.4. Faiz, İsim Hakkı ve Kar Payları	43
2.6.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	43
2.7. Altıncı Bölüm: Stoklar.....	44
2.7.1. Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	45
2.7.1.1. Satın Alma Maliyetleri.....	45
2.7.1.2. Stokların Dönüştürme Maliyetleri	45
2.7.1.3. Diğer Maliyetler	46
2.7.2. Stok Maliyetleri Ölçüm Teknikleri	46
2.7.3. Stok Maliyetlerinin Hesaplanma Yöntemleri	46
2.7.4. Değer Düşüklüğü.....	46
2.7.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	47
2.8. Yedinci Bölüm: Tarımsal Faaliyetler	48
2.8.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	49
2.8.2. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	49
2.9. Sekizinci Bölüm: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	50
2.9.1. İlk Ölçüm	50
2.9.2. Sonraki Ölçüm.....	50
2.9.3. Sunum	50
2.9.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	51

2.10. Dokuzuncu Bölüm: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	51
2.10.1. Finansal Araçlar	51
2.10.2. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Muhasebe İlkeleri	51
2.10.2.1. Alacaklar ve Borçlar	52
2.10.2.2. Borçlanma Araçları.....	52
2.10.2.3. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar	53
2.10.3. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü	54
2.10.4. Finansal Araçların Finansal Tablo Dışı Bırakılması	54
2.10.4.1. Finansal Varlıklar	54
2.10.4.2. Finansal Yükümlülükler.....	54
2.10.5. Korunma Muhasebesi	55
2.10.6. Özkaynaklar	56
2.10.6.1. Payların İlk İhracı	56
2.10.6.2. Ortaklara Yapılan Dağıtımlar	56
2.10.7. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	57
2.11. Onuncu Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar	59
2.11.1. İştiraklerin Ölçümü.....	60
2.11.1.1. İlk Ölçüm	60
2.11.1.2. Sonraki Ölçüm.....	60
2.11.1.2.1. Maliyet Yöntemi	60
2.11.1.2.2. Özkaynak Yöntemi	61
2.11.2. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	61
2.12. On Birinci Bölüm: Müşterek Girişimdeki Yatırımlar	61
2.12.1. Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler.....	62
2.12.2. Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar	62
2.12.3. Müştereken Kontrol Edilen İşlemler	62
2.12.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	63
2.13. On İkinci Bölüm: Maddi Duran Varlıklar	63
2.13.1. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesi ve İlk Kayıt.....	63
2.13.2. Sonraki Dönem Ölçümü	64
2.13.3. Amortisman.....	64
2.13.4. Değer Düşüklüğü.....	64
2.13.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	65

2.14. On Üçüncü Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	65
2.14.1. İlk Kayda Alınması ve Ölçüm.....	66
2.14.2. Sonraki Ölçüm.....	66
2.14.3. Sunumu	66
2.14.4. Finansal Tablo Dışı Bırakılma	67
2.14.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	67
2.15. On Dördüncü Bölüm: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	67
2.15.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	68
2.15.2. İtfa.....	68
2.15.2.1. Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar	69
2.15.2.2. Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	69
2.15.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	70
2.16. On Beşinci Bölüm: Kiralamalar	70
2.16.1. Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	71
2.16.2. Geleneksel Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi	72
2.16.3. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri	72
2.16.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	72
2.17. On Altıncı Bölüm: Devlet Teşvikleri	73
2.17.1. Devlet Teşviklerinin Kayda Alınması ve Ölçümü	73
2.17.2. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	73
2.18. On Yedinci Bölüm: Borçlanma Maliyetleri.....	74
2.18.1. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirileceği Durumlar	74
2.18.1.1. Stoklar	74
2.18.1.2. Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	74
2.18.1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	74
2.18.2. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	75
2.19. On Sekizinci Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	75
2.19.1. Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması	75
2.19.2. Şerefiye ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri.....	76
2.19.3. Değer Düşüklüğü Kaydı ve Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması.....	77
2.19.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	77
2.20. On Dokuzuncu Bölüm: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar.....	77

2.20.1. Karşılıklar.....	77
2.20.1.1. Karşılıklara İlişkin Tazminatlar	78
2.20.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler	79
2.20.3. Şarta Bağlı Varlıklar	79
2.20.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	79
2.21. Yirminci Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri.....	80
2.21.1. Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi	80
2.21.2. Yabancı Para İşlemlerine İlişkin Muhasebe İlkeleri.....	80
2.21.3. Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Cinsinden Sunulması	81
2.21.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	82
2.22. Yirmi Birinci Bölüm: İş Birleşmeleri.....	83
2.22.1. İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	83
2.22.1.1. İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi	83
2.22.1.2. Edilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması.....	84
2.22.1.3. Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması	84
2.22.2. Ölçüm Dönemi	85
2.22.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	85
2.23. Yirmi İkinci Bölüm: Konsolide Finansal Tablolar	86
2.23.1. Bağlı Ortaklık İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	86
2.23.1.1. Büyük Olmayan İşletmeler	86
2.23.1.2. Büyük İşletmeler.....	87
2.23.2. Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması	87
2.23.3. Aynı Raporlama Tarihi	87
2.23.4. Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklıktaki Payının Değişmesi	88
2.23.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	88
2.24. Yirmi Üçüncü Bölüm: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	89
2.24.1. Dönem Vergisi	89
2.24.2. Ertelenmiş Vergi.....	89
2.24.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması.....	90
2.25. Yirmi Dördüncü Bölüm: Ara Dönem Finansal Raporlama	90
2.25.1. Önemlilik	91

2.25.2. Ölçüm ve Kayda Alma	91
2.25.3. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması.....	91
2.26. Yirmi Beşinci Bölüm: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	92
2.26.1. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi	92
2.26.1.1. Finansal Durum Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi.....	92
2.26.1.2. Kar veya Zarar Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi	92
2.26.1.3. Nakit Akış Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi.....	93
2.26.2. Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi	93
2.26.3. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması.....	93
2.27. Yirmi Altıncı Bölüm: Dipnotlar	93
2.27.1. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması.....	94
2.28. Yirmi Yedinci Bölüm: Geçiş Hükümleri.....	94
2.28.1. İlk Geçiş	94
2.28.2. BOBİ FRS’ nin Bazı Düzenlemelerinin Geriye Dönük Uygulanmamasının Öngören Muafiyetler	94
2.28.3. BOBİ FRS’ nin Bazı Düzenlemelerinin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Muafiyetler	95
2.28.4. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması.....	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI İLE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMASI VE KARS, ARDAHAN, İĞDIR İLLERİNDE ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı	97
3.2. Araştırmanın Önemi	97
3.3. Araştırmanın Kapsamı	98
3.4. Araştırmanın Yöntemi	98
3.4.1. Örneklem Seçimi	98
3.5. Araştırmanın Hipotezleri	99
3.6. Araştırmanın Bulguları	100
3.6.1. Araştırma Kapsamında Yer Alan Katılımcıların Demografik Özelliklerinin Analizi	100
3.6.2. Normallik Testi	102

3.6.3. Faktör ve Güvenirlik Analizi	106
3.6.4. Hipotez Testleri ve Sonuçları.....	108
SONUÇ	113
KAYNAKÇA.....	116
EKLER.....	125
ÖZGEÇMİŞ	128



KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
BOBİ FRS İLE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRMASI: KARS, ARDAHAN VE İĞDIR
İLLERİNDE FAALİYET GÖSTEREN MESLEK MENSUPLARININ BOBİ FRS
ALGISI
YÜKSEK LİSANS TEZİ
Hatice İBRAHİMOĞLU
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK
2019 – VII + 128

ÖZET

Ticari sınırların ortadan kalkması ve çok uluslu işletmelerin faaliyet göstermesi ile muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak zorunlu hale gelmiştir. Şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir mali bilgilerin elde edilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları hazırlanmıştır.

Türkiye’de ise bağımsız denetime tabi olan ancak Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’nı kullanmayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki farklılıkların belirlenerek muhasebe meslek mensup ve elemanlarının algı düzeylerindeki farklılıkların ölçülmesidir. Bu amaçla Kars SMMMO’ya kayıtlı Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensup ve elemanlarına anket çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Uluslararası Muhasebe Standartları

Kafkas University
Institute of Social Sciences
Department of Business Administration
A Comparison of Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized
Enterprises IAS/IFRS: The Perception of Accounting Professionals in Kars,
Ardahan and Iğdır
Master's Thesis
Hatice İBRAHİMOĞLU
Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Seyhan ÖZTÜRK
2019 – VII + 128

ABSTRACT

With the disappearance of trade boundaries and the operation of multinational enterprises, it has become necessary to achieve unity in accounting practices. International Accounting and Financial Reporting Standards have been prepared in order to obtain transparent, comparable and reliable financial information.

In Turkey, however, which is subject to independent audit Turkey Accounting and Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) Financial Reporting Standard for Large and Medium Businesses for businesses that do not use has been published.

The aim of this study is to determine the differences between BOBİ FRS and TMS / TFRS and to measure the differences in perception levels of professional accountants and employees. For this purpose, a questionnaire was conducted to the professional accountants and personnel who are registered in Kars, Ardahan and Iğdır provinces registered to Kars Chamber of Certified Public Accountants.

Keywords: Turkey Financial Reporting Standards (TFRS), Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Businesses (BOBİ FRS), the International Accounting Standards

ÖNSÖZ

Araştırma sürecimin her aşamasında deneyimini, bilgisini ve desteğini esirgemeyen kıymetli hocam Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamın anket aşamasında desteklerini ve yardımlarını esirgemeyen Kars Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası meslek mensuplarına teşekkür ederim.

Ayrıca eğitimim süresince göstermiş oldukları sevgi, sabır ve desteklerinden ötürü biricik aileme ve değerli arkadaşım Ayşegül KARAKAYA' ya teşekkür ederim.



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Muhasebeciler Ebstitüsü)
 AISG	: Accountants International Study Group (Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu)
APB	: Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
ASB	: Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)
ASBJ	: Accounting Standards Board Japan (Japonya Muhasebe Standartları Kurulu)
ASC	: Accounting Standards Committe (Muhasebe Standartları Komitesi)
ASSC	: Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BADC	: Muhasebe Danışma Konseyi
BM	: Birleşmiş Milletler
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CAP	: The AICPA's Committee on Accounting Procedure AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
CCAB	: Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi
EFTA	: European Free Trade Association (Avrupa Serbest Bölge Birliği)
FASB	: Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FASF	: Financial Accounting Standards Foundation (Finansal Muhasebe Standartları Vakfı)
FEE	: The Federation des Experts Comptables Europeens (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
FRC	: Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)
GASC	: German Accounting Standards Committee (Almanya Muhasebe Standartları Komitesi)
GIA	: German Institute of Accountants (Almanya Muhasebeciler Enstitüsü)
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board

IASC	: International Accounting Standards Committee
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC	: International Federation of Accountants
IFAD	: International Forum for Accountancy Development (Uluslararası
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
IOSCO	: International Organisation of Securities Commissions (Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü)
ISAR	: Working Group of Expert on International Standards of Accounting and Reporting- ISAR (Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Milletlerarası Uzmanlar Çalışma Grubu)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsler
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
SAC	: Standards Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
SEC	: Securities Exchange Commission (Menkul Değerler Komisyonu) (Sermaye Piyasası Kurulu)
SIC	: Standing Interpretations Committee (Yorumları İnceleme Komitesi)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRSY	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSY	: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Yİ- ÜFE	:Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksi
WITO	:Word Trade Organization (Dünya Ticaret Örgütü)



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye'de TMS/TFRS' lerin Tarihsel Gelişimi	20
Tablo 2 : Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Buna Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	23
Tablo 3: BOBİ FRS Bölümleri ile TMS/TFRS Karşılıkları.....	29
Tablo 4: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	100
Tablo 5: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı	100
Tablo 6: Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	101
Tablo 7: Katılımcıların Tecrübelerine Göre Dağılımı	101
Tablo 8: Katılımcıların BOBİ FRS Eğitim, Seminer, Konferans vb. Programlara Katılma Durumuna Göre Dağılımı	102
Tablo 9: Katılımcıların BOBİ FRS Mükellefine Sahip Olma Durumuna Göre Dağılımı.....	102
Tablo 10: Kolmogrov-Smirnov Testi Sonuçları.....	103
Tablo 11: Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı	104
Tablo 12: Ölçeğin Tamamlayıcı İstatistikleri.....	105
Tablo 13: KaiserMeyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Test Sonuçları.....	106
Tablo 14: Güvenirlilik Analizi.....	106
Tablo 15: Katılımcıların BOBİ FRS Üzerindeki Algılarına Yönelik Faktör Boyutları	107
Tablo 16: H1 Hipotezine Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	108
Tablo 17: Beklenti Faktörü Tamhane Testi Sonuçları.....	109
Tablo 18: H2 Hipotezine Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	109
Tablo 19: H3 Hipotezine Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	110
Tablo 20: Farkındalık Faktörü Tamhane Testi Sonuçları	111
Tablo 21: H4 Hipotezine Ait Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	111
Tablo 22: H5 Hipotezine Ait Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	112

GİRİŞ

Uluslararası ticaretin gelişmesi ile çok uluslu işletmelerin sayısı artmış ve ulusal sınırlar ortadan kalkmıştır. Ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar nedeniyle farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler hem kendi ülkelerindeki muhasebe uygulamalarına hem de faaliyette bulunduğu ülkelerin muhasebe uygulamalarına göre finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalmıştır.

Muhasebe uygulamalarının ülkeden ülkeye göre farklılık göstermesi uluslararası sermaye piyasalarının gelişimini engellemekte; doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir mali bilgilerin hazırlanamamasına neden olmaktadır. Bu nedenle dünyada muhasebe uygulamalarında tek bir ortak dil oluşturulması amacıyla çalışmalar başlamış, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) geliştirilmiştir.

Türkiye’de ise yaşanan ekonomik gelişmeler ile birlikte hem ulusal hem de uluslararası geçerliliğe sahip muhasebe uygulamalarında tekliği sağlayacak muhasebe standartları oluşturulması için çalışmalara başlanmıştır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarında standartlaşmanın sağlanması için İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Bankalar Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu çalışmalar yapmıştır. Daha sonra muhasebe standartları oluşturma görevi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na devredilmiştir.

Önceleri sadece çeviri niteliğinde olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları sonradan Türkiye’nin şartlarına göre yeniden düzenlenmiştir. Ülkenin şartlarına daha uygun sade, anlaşılır ve karşılaştırılabilir yerel bir muhasebe standartları oluşturma çalışmaları sonucunda 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında tebliğ yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS uygulamaları ise 31.12.2018 tarihli finansal tabloların hazırlanmasında uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde faaliyette bulunan meslek mensupları ile meslek elemanlarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama

Standartları (TMS/TFRS) ile BOBİ FRS arasında fark görüp görmedikleri hakkında bakış açılarını ortaya koymak ve BOBİ FRS hakkındaki algı düzeylerini ölçmektir.

Çalışmanın birinci bölümünde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşumu, gelişimi ve önemine yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hakkında genel bilgilere yer verilmiş ve TMS/TFRS ile aralarındaki farklılıklar ortaya koyulmuştur.

Üçüncü bölümde ise Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde faaliyet gösteren ve Kars SMMMO'ya kayıtlı bulunan meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeylerinin ölçülmesine yönelik anket uygulamasına, verilerin analiz ve yorumlarına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulma Süreci

Son yıllarda ekonomi alanında yaşanan gelişmelerle ülkeler arasındaki ticari sınırlar ortadan kalkmıştır. Sermaye piyasalarındaki gelişmeler ile şirketlerin yabancı yatırımcıları çekebilmeleri ve uluslararası piyasalarda rekabet gücü elde edebilmeleri için tüm şirketlerin tek bir muhasebe dilini kullanmaları elzem hale gelmiştir. İhtiyaçlara uygun, şeffaf, karşılaştırılabilir muhasebe bilgileri elde etmek amacıyla tüm dünyada çalışmalar yapılmaya başlanmıştır (Ağca & Aktaş, 2007: 4).

Ülkeler arasında hem muhasebe standartları hem de bu standartları belirleme açısından farklılıklar bulunmaktadır. Ülkelerin birbirlerinden farklı gelenekleri, tarihleri, ekonomileri ve hukuk sistemlerinin olması finansal muhasebe sistemlerinin gelişiminde farklılıklara neden olmuştur. Bu nedenle ülkeler aynı muhasebe sistemine sahip olamamaktadır (Rodrigues & Craig, 2006: 9).

Muhasebe sistemlerinde ülkeler arasındaki farklılıkların nedenleri; “hukuk sistemleri, ekonomik ve politik gelişmeler, kültürler, finansal kaynaklar, vergilendirme politikaları, muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi şeklinde sıralanabilmektedir” (Çankaya & Aydoğan, 2008: 302).

Ülkelerin benimsemiş oldukları farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle finansal tablolarda yer alan bilgilerde meydana gelen farklılıklar mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkilememekte, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve güvenilir olmasını engellemektedir. Muhasebe sistemlerindeki farklılıkları gidermek amacıyla muhasebede standartlaşmaya gidilmiştir. Ancak ülkeler arasındaki bu farklılıklar sebebiyle belirlenen standartlarda istenilen birlik sağlanamamıştır. Finansal tabloların yorumlanabilmesi, finansal performansın doğru analiz edilebilmesi için işletmelerin taraflarına karşılaştırılabilir, şeffaf ve kaliteli muhasebe bilgilerinin üretilmesi amacıyla tüm dünyada kullanılacak ortak bir muhasebe dili anlayışı kabul edilmiştir. Kısaca Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama

Standartları'na ihtiyaç duyulmasının nedenlerini şöyle özetlenebilir (Hatipoğlu, 2009: 19):

- *“Küreselleşme olgusu,”*
- *“Uluslararası finansal piyasaların gelişmesi,”*
- *“Çokuluslu işletmelerin ortaya çıkması,”*
- *“Sermaye piyasalarının gelişmesi,”*
- *“Muhasebe uygulamalarında ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin saptanabilmesi,”*
- *“Uluslararası işletmelerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta olduğu sıkıntıların ortadan kaldırılması gerekliliği,”*
- *“Uluslararası piyasalarda fon temini için ortak bir muhasebe dili kullanılmasının gerekliliği,”*
- *“Doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması gerekliliğidir.”*

1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı, Amaçları ve Önemi

Türk Dil Kurumu'na göre standart kavramı belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olma anlamındadır. Muhasebe açısından standart kavramı ise, “muhasebenin genel ilke, kural ve yöntemlerine uygun olarak hazırlanmış kendi içinde tutarlı olan, muhasebe uygulamalarında teklik sağlayarak hazırlanacak mali tablolarda uygulama birliği oluşturan düzenleme, sunma ve değerlemede uyulması gereken kuralların bütünüdür” (Kocamaz, 2012: 105-120).

Muhasebe standartları yapılması gereken işlemlerin nasıl yapılması gerektiğini göstermektedir. Muhasebe standartları dikkate alınarak hazırlanan finansal tablolar gereken şeffaflığı ve güvenilirliği sağlayarak finansal tablo kullanıcılarına kaliteli muhasebe bilgileri sunmaktadır. Diğer bir anlatımla standartlar uygulanarak hazırlanan finansal tablolar, diğer finansal tablolara göre nitelik ve nicelik olarak yeterli kabul edilerek daha fazla kullanıcı tarafından tercih edilmektedir (Uysal, 2017: 6).

Muhasebe standartlarının taşınması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Şen, 2006: 4):

- Finansal tablo kullanıcıları için anlamlı ve kullanılabilir muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe standartları işletmelerin mali durumu ve performansı ile ilgili gerçekçi ve güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, yalnızca teoride kalmamalı, finansal tablo kullanıcılarının pratikte kullanabileceği durumda olmalıdır.
- Muhasebe standartları, ilgili konu ile ilgili sade ve anlaşılır olmalıdır.
- Muhasebe standartları, birbiriyle benzer olan kalemler için kesinlik taşınmalıdır.
- Muhasebe sistemleri arasında uygulamada birliği sağlaması amacıyla kesin olmalıdır.
- Muhasebe standartları seçenек olabilecek her türlü uygulamaya engel olmalıdır. Ancak seçenек olabilecek uygulamalara izin verilmesinin gerekli olduğu durumlarda ise ilgili muhasebe standardı ile dengeli açıklamalar istenmelidir. Bu açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarına bir işletmenin mali durumuna, risk derecelerine ve risk yönetim faaliyetleri ile ilgili kapsamlı olarak bilgiler verebilmelidir.

Muhasebe standartlarının kullanılmasıyla, muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak hazırlanan bilgi tüm dünyada kullanılabilir olmaktadır. Ayrıca finansal tabloların gerçeğe uygun, anlaşılabilir, şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması sağlanarak, kullanıcılara daha isabetli kararlar almasında yardımcı olunmakta, devletler arasında vergi yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanmasına olanak yaratılmaktadır. Bunlar standartların faydaları olarak sayılmaktadır (Aydoğan, 2007: 16).

1.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri

Muhasebe standartlarının belirlenebilmesi için standartların bir yasal dayanağının olması, uygulamasının ve denetiminin sağlanması gerekmektedir. Muhasebe standartları; yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşlar yoluyla veya kamu adına düzenleme yetkisinin özerk kuruluşlara devredilmesi yoluyla oluşturulmaktadır (Erol & Aslan, 2017: 61).

1.2.1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması

“Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından” belirlenmesidir (Ataman, Gökçen, & Çakıcı, 2006: 1). Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi durumunda, diğler çıkar gruplarının baskılarına karşı yasamanın gücünün olması hazırlanan muhasebe düzenlemelerinin başka durumlara uyumunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır (Satybaldieva, 2010: 5).

Yasama, muhasebe standartlarını oluştururken bu standartlara uyulmaması halinde yaptırımlar uygulamaktadır. Mahkemelerin hem başvuru merkezi hem de yaptırım organı olması nedeniyle standartlar daha kolaylıkla uygulanmakta ve standartlara uyulmaması durumunda yaptırım uygulanabilmektedir (Ataman, Gökçen, & Çakıcı, 2006: 1).

1.2.1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında özel sektör düzenleyici kuruluşları da yer alabilmektedir. Ancak böyle bir durumda karşılaşılabilecek en önemli sorun özel sektör düzenleyici kuruluşlarının yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları, özel sektör mümessillerinin de içerisinde yer aldığı dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Bu kuruluşlar belirlenecek standartlara temel olabilmesi için bir kavramsal çerçevenin oluşturularak standart taslaklarına dair fikir alışverişi, görüş önerisi gibi uzlaşma arayışı olarak adlandırılan geniş bir yöntem ile uygulama yoluna gitmektedirler (Ataman, Gökçen, & Çakıcı, 2006: 2).

1.2.1.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisinin Özerk Kuruluşa Devretmesi Yoluyla Oluşturulması

Diğler bir yöntem ise muhasebe standartları oluşturma yetkisinin devlet desteğı bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin en önemli avantajı, yargı ile her zaman kolayca uygulayabileceğı yaptırım gücünün bulunmasıdır. Bir diğler avantajı ise yasama organlardan daha hızlı olarak muhasebe düzenlemeleri yapabilmeleridir (Ataman, Gökçen, & Çakıcı, 2006: 3).

1.3. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünya Çapındaki Kurum ve Kuruluşlar

Muhasebe uygulamalarında ortak bir dilin kullanılması amacıyla birden fazla kuruluş çalışmalarında bulunmuştur. Bu çalışmaların ortak amacı ulusal muhasebe standartları ile uluslararası standartları birbirlerine yakınlaştırarak küresel muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturmaktır.

1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Finansal raporlama düzenlemelerinin yalnızca ulusal düzeyde kalmaması, uluslararası uygulama birliğinin sağlanması için çalışma yapan öncü kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) gelmektedir. Muhasebe sistemleri arasında tekliği sağlamak amacıyla bağımsız “özel bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında kurulmuştur” (Alexander & Archer, 2009: 101).

Ekim 1972’de Sydney’de toplanan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu Muhasebecilerin Çalışma Grubu’nun (AISG) çalışmaları ile uluslararası muhasebe standartlarını hazırlamak amacıyla uluslararası bir komite kurulması sunulmuştur. Komite, “1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika’daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan” bir anlaşmayla kurulmuştur. IASC’nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesine göre aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Ataman & Gökçen, 2017: 2):

- Uluslararası uygulanabilen yüksek kaliteli, sade ve anlaşılabilir nitelikte olan ve kamu yararını ön planda tutan standartlar geliştirerek, hazırlanacak finansal raporların karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasını sağlamak ve uluslararası işlem yapan finansal tablo kullanıcılarının mali ve ekonomik kararlar vermesinde yardımcı olmak,
- Bu standartların uygulanmasını ve uluslararası kullanımını yaygınlaştırmak,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirleriyle uyumlaştırmak.

1.3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

IASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında izlenen aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Üstündağ, 2000: 47-48):

- Kurul ilk olarak IASC üyesi en az üç ülkenin temsilcilerinin de içerisinde yer aldığı bir “Standart Geliştirme Komitesi (Komite)” oluşturur. Komitenin başkanı kurul üyeleri arasından seçilmektedir. Komite de alanlarında uzman kişiler ve örgütlerin temsilcileri de yer almaktadır.
- Komite öncelikle muhasebe uygulamalarıyla ilgili sorunları ve çözüm önerilerini incelemekte, farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal muhasebe ihtiyaçlarını da inceleyerek Kurul’a bir “Görüş Özeti” hazırlayarak sunmaktadır.
- Komite, Görüş Özeti ile ilgili değerlendirmelerden sonra, standart taslağını hazırlanırken temel alınacak olan muhasebe ilkelerini belirlemek amacıyla İlkeler Rapor Taslağı’nı hazırlar. Bu taslakta yer alan alternatif uygulamaların kabul edilmesinin veya reddedilmesinin nedenlerine de yer verilmektedir.
- Kurul tarafından İlkeler Rapor Taslağı için olumlu görüş verilmesinden sonra Komite tarafından İlkeler Nihai Raporu hazırlanmaktadır. Bu rapor Uluslararası Muhasebe Standardının hazırlanmasında son taslak olarak temel alınmaktadır. Ancak istenilmesi halinde sunulmakta resmi olarak yayınlanmamaktadır.
- Taslak üzerinde yapılması gerekli görülen değişikliklerin ardından ve Kurul’un en az üçte ikisinin onayı alındıktan sonra, son taslak yayınlanmaktadır. Hazırlanan son taslak için ilgililerden en az bir ay içerisinde veya genellikle 3-6 ay içerisinde görüş bildirmeleri istenmektedir.
- Komite, taslağa gelen görüş ve önerileri inceleyerek Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı’nı oluşturmaktadır. Kurul’un dörtte üçünün onaylamasının ardından standart olarak yayımlanmaktadır.

Kurul tarafından ilk muhasebe standardı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41 adet standart olarak 1975 yılında yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlardan bazıları zamanla güncelleştirilerek o günün şartlarına göre yeniden düzenlenmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır. 2001 yılında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları

Kurulu (IASB) olarak yapılandırılarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adı altında yeni muhasebe standartlarını hazırlayacaktır (Çelik, 2012: 22-24).

1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin standartların uygulanması konusunda yaptırım gücünün olmaması nedeniyle IASC'nin belirlenen eksikliklerinin giderilmesi amacıyla 8 Mart 2001 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) kurulmuştur. Vakfın amacı, ekonomik kararlar alan tüm kullanıcılara finansal raporlamalarda şeffaf, karşılaştırılabilirliği yüksek, anlaşılabilir, sade ve uluslararası alanda uygulanabilir bir muhasebe standardı geliştirmek ile geliştirmekte olan ülkelerin, küçük ve orta ölçekli işletmelerin de özel ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak ulusal ve uluslararası düzeyde standartların kullanımını arttıracak özellikte çözümler üretmektir (Karabınar, 2006: 141).

Uluslararası Muhasebe Standartları IASC tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ise IASB tarafından yayınlanmıştır. *“Ağustos 2009 itibariyle 29 adet IAS kodlu ve 8 adet IFRS kodlu olmak üzere toplamda 37 adet standart, 27 adette yorum ile anılan düzenlemelerin olduğu kavramsal çerçeve olmak üzere 65 adet düzenleme yer almıştır.* Söz konusu vakfın dört birimi aşağıdaki gibidir (Çelik , 2013: 23-24):

- *Mütevelli Heyeti*
- *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)*
- *Standart Tavsiye Konseyi (SAC)*
- *Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)*

1.3.2.1. Mütevelli Heyeti

IASC Vakfı altısı Avrupa ülkelerinden, altısı Kuzey Amerika ülkelerinden, altısı Asya-Pasifik ülkelerinden, diğer dördü ise dengeye göre diğer ülke temsilcilerinden oluşmaktadır. Vakfın tüzüğüne göre mütevelliler; finansal tablo kullanıcıları, denetçi, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun faaliyetlerini destekleyerek standartların yaygın kullanımını sağlamak, IASB'nin etkinliğini kontrol etmek ve diğer organların

Çalışma stratejilerini belirleyerek üyelerini seçmek Müt evelli Heyeti'nin sorumlulukları arasında yer almaktadır (Çelik , 2013: 23-24).

1.3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) uluslararası muhasebe standartlarını hazırlamak amacıyla 9 farklı ülkeden ve 16 üyeden oluşmaktadır. Kamu yararı gözetilerek finansal tablo kullanıcılarına, büyük ve küçük ölçekli işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda finansal tablolarda yüksek nitelikli, şeffaf, anlaşılabilir, açık, sade, karşılaştırılabilir ve uygulanabilir yüksek nitelikli tek bir standart hazırlayarak uygulanmasını sağlamak, IASB'nin amaçlarındandır (Uysal, 2006: 87-109).

1.3.2.3. Standart Tavsiye Komitesi

Müt evelli Heyeti tarafından farklı coğrafi bölgelerden 3 yıl için mesleki deneyime sahip 30 ya da daha fazla üyeden oluşmaktadır. Konseyin başkanı IASB başkanıdır (Ulus an, 2005: 4). Standart Danışma Konseyi, IASB'nin çalışma programı ve gündemi hakkında görüş sunarak gündeme katılan kurul üyelerine danışmanlık yapmaktadır (Ulus an, 2005: 13).

1.3.2.4. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Mart 2002 tarihinde Daimi Yorumlama Komitesi'nin (SIC) yerine kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından üç yıllığına seçilmiş olan 12 üyeden oluşmaktadır. Standart Yorumlama Komitesi, IASB tarafından oluşturulmuş olan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlayarak uygulamalar için yol gösterici görevi üstlenmiştir. IFRIC'in başlıca görevleri şöyledir (Çelik , 2013: 28):

- Finansal Raporlama Standartları'nda yer almayan ancak belirlenen finansal raporlama problemleri ile ilgili veya IASB'nin hazırlamış olduğu standartların doğru uygulanabilmesi için yapılan yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunarak çıkan sonuçları IASB'nin onayına sunmak,
- Birbirleriyle çelişen veya yetersiz kalan yorumlar tespit edilerek düzeltilmesini sağlamaktır.

1.3.3. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), sermaye piyasaları için uluslararası standart belirleyici olarak 1983 yılında kurulmuştur. Küreselleşmeyle birlikte gelişen teknoloji ülkeler arasında etkileşimlerin artmasına neden olmuş ve ticari sınırları ortadan kaldırmıştır. Bölgesel yatırımların dışında ülkeler arası fon akışlarının ve uluslararası sermaye hareketliliğinin artması nedeniyle IOSCO ‘nun uluslararası muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar yapmasını zorunlu hale getirmiştir (Usta, 2007: 30).

IOSCO’nun yapmış olduğu ilk çalışma 1989 yılında “Uluslararası Halka Arzlar” hakkında hazırlamış olduğu rapordur. Bu raporda ülkeler arasındaki farklı muhasebe sistemlerinin hazırlanan mali tabloların karşılaştırılabilirliğini güçleştirdiğini ve sermaye piyasaları arasında fon akışlarını engellediği belirtilerek muhasebe standartlarının hazırlanmasında IASB’nin çalışmalarını desteklemiştir. 1993 yılında ise IOSCO ve IASB bölgesel ve küresel olarak finansal tabloların düzenlenmesinde uyulması gereken en az düzeyde muhasebe standartlarını belirlendiği bir liste hazırlamıştır. 1995 yılında da uluslararası menkul kıymet ihraçlarında uygulanacak olan muhasebe standartları oluşturulması için anlaşma yapılmıştır (Çelik, 2013: 30-31).

IOSCO, IASB tarafından yapılan çalışmalara destek verici bir yol izlemeye devam etmiştir. Uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerinde uygulanması amacıyla Mayıs 2000 tarihinde IASB tarafından çıkarılmış olan muhasebe standartlarını onaylamıştır. Ayrıca 2005 yılından itibaren kendisine üye olan ülkelere IAS’nin uygulanmasını tavsiye etmiştir (Aksoy, 2005: 177-189).

Ancak IOSCO’nun muhasebe standartlarının uygulanması için almış olduğu kararları yaptırım gücüne sahip olamayarak, tavsiye niteliğinde kalmıştır. Buna rağmen SEC’in de IOSCO üyesi göz önünde bulundurulduğunda, IOSCO ve IASB’nin birlikte hareket etmeleri ile muhasebe standartlarının uluslararası uyumunda önemli gelişmeler sağlamıştır (Çelik, 2013: 31).

1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında Münih’te 45 ülkeden gelen 63 muhasebe kuruluşunun katılımı ile XI. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde kurulmuştur (Uysal, 2017: 16). IFAC’ın temel amacı; muhasebe mesleğinde küresel düzeyde çalışmalar yapılmasını ve geliştirilmesini sağlamaktır. *“2005 yılından itibaren geçerli olan, dünyanın IFAC üyesi olan tüm muhasebe örgütleri tarafından uygulanması gereken Muhasebe Eğitimi Standartları, muhasebecilerin bilgi ihtiyacının karşılanması amacıyla tasarlanmış bir kuruluştur”* (Özbirecikli & Pastacıgil, 2009: 83).

IFAC kendi üyeleri ve yerel muhasebe meslek örgütleriyle işbirliği yaparak uygulama yöntemleri, mesleki etik ve eğitim konularında ana konular belirleyerek uluslararası muhasebe mesleğinin geleceği için çalışmalar yapmaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) 1995 yılında, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ise 1979 yılında IFAC’a üye olmuştur (Başpınar, 2004: 42).

IASC’nin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde IFAC önemli bir rolü bulunmaktadır. IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan anlaşma ile koordine kararı alınarak IFAC üyeleri IASC üyesi olarak kabul edilmiştir. Yapılmış olan bu anlaşma ile IASC, standartları hazırlamak için tam yetki almıştır ((Karabayır & Ergutay, 2010: 196).

1.3.5. Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü

Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü (OECD), serbest piyasa ekonomisinin uygulayan teknoloji ve sanayi olarak ileri düzeyde bulunan 29 ülke tarafından 1960 yılında kurulmuştur. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uluslararası uygulanması ve yaygın kullanımının sağlanması amacıyla faaliyet vermektedir. Kuruluşun temel amacı, döviz kurları ve dış ticaret dengesi gibi önemli politik sorunlar hakkında sanayileşmiş ülkeler arasındaki ilişkileri arttırmaktır (Aydoğan, 2007: 69).

OECD’nin muhasebe standartları ile ilgili çalışmaları gelişmiş ülkelere, özellikle de çok uluslu işletmelere yönelik olmuştur. Kuruluş içerisinde Muhasebe Standartları

Çalışma Grubu (Working Group on Accounting Standards) oluşturularak muhasebede kullanılan terimlerin açıklamaları yapılmıştır. OECD muhasebe standartlarının hazırlanması için kurulmamış, genellikle finansal raporlamada muhasebe standartlarına uyma yükümlülükleri ile ilgili çalışmalar yapmaktadır (Özdemir, 2007: 32).

1.3.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), kar amacı gütmeyen kurulan ve Avrupa’da muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE’ye üye meslek kuruluşları; 25 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 7 AB’ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94’ü Avrupa Birliği ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır (Başpınar, 2005: 43).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonunun amaçları aşağıdaki gibidir (Karabınar, 2006: 147):

- “Avrupalı muhasebe mesleğinin gelişmesine katkıda bulunak,”
- “Avrupa Birliği’nde finansal raporlama, muhasebecilik ve denetim konularında yapılacak gelişme, değişiklik ve uygulamaların liberalleşmesi ve uyumunu dünyadaki gelişmelere paralel olarak teşvik etmek,”
- “Meslek örgütleri arasında işbirliğini sağlamak ve”
- “Mesleki gelişmeleri takip etmektir.”

FEE, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yakın ilişki içindedir. Aynı zamanda Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü (OECD), Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ve Uluslararası Muhasebe Gelişimi Forumu’nun da (IFAD) çalışmalarında yer almaktadır. Bu örgütler dışındaki diğer meslek örgütleri ile ilişki içinde olarak hem Avrupa’da hem de uluslararası seviyede muhasebe mesleğinin faydaları için paylaşımlar yapılmaktadır (Dalkılıç, 2008: 22).

1.3.7. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği (AB) üye ülkeler arasında muhasebe standartlarının yakınsamasını yönergeler yoluyla sağlamaya çalışmıştır. Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına dair ilk çalışmalar 1970’li yıllarda başlamıştır. Yayınlanan

Şirketler Kanunu Yönergeleri' nde Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergelerde yer alan kuralların üye ülkelerin hukuk sistemlerine eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ancak üye ülkelere tanınmış olan seçimlik haklar nedeniyle yönergelerin yeterli olmadığı saptanmıştır (Çelik, 2013: 36- Satybaldieva, 2010: 22).

1990 yılında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla 22 üyeden oluşan Muhasebe Danışma Kurulu kurulmuştur. Bu kurul 14.11.1995 tarihinde Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum isimli bildirgeyi yayımlamıştır. Bu bildirgede yer alan ve yapılması planlanan öneriler aşağıdaki gibidir (Satybaldieva, 2010: 22):

- *“Uluslararası faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini muhasebe standartları konusunda serbest bırakmak,”*
- *“Mevcut muhasebe yönergelerini güncellemek,”*
- *“Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmak,”*
- *“ABD ile muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,”*
- *“IASB'ye üye olmak bildirgede yer alan başlıca önerilerdir.”*

AB mevzuatında yeni güncellemeler yapılarak 2005 yılından başlanarak borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide finansal tablolarını hazırlarken UMS ile uyumlu hazırlanmasına ilişkin karar alınmıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu ilgili düzenlemeyi onaylamış ve 2002 Eylül ayında bildirgeyi yayımlamıştır (TÜRMOB, 2004: 18-19).

1.3.8. Birleşmiş Milletler

Uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapan bir diğer önemli kuruluş ise Birleşmiş Milletlerdir. Birleşmiş Milletler (BM), 1970'li yıllardan itibaren uluslararası muhasebe ile ilgili olmuştur. BM tarafından yapılan çalışmalara bakıldığında yapmış olduğu tüm çalışmaların çok uluslu işletmelerin faaliyetleri ile ilgili olduğu görülmektedir. 1982 yılında Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Uzmanları Çalışma Grubu (ISAR) oluşturulmuştur (Usta, 2007: 39). Bu grup uluslararası temsillerin bir araya gelerek muhasebe ve raporlama standartlarının uyum problemlerini tartışmak amacıyla bir araya gelmiştir (Özdemir, 2007: 39).

ISAR'ın uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırmasına ilişkin yapmış olduğu katkılar aşağıdaki gibidir (Aydoğan, 2007: 65):

- *“ISAR hem bölgesel hem de ülkesel düzeyde muhasebe standartlaştırma setinin oluşturulmasına ve geliştirilmesine katkıda bulunmak,”*
- *“Çokuluslu şirketlerin hazırlamış oldukları konsolide finansal tablolarının güvenilir ve karşılaştırılabilir olup olmadığını incelemek,”*
- *“Gelişmekte olan ülkelere karşılaştırılabilir, güvenilir, şeffaf, açık, tarafsız ve kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standardı getirerek çokuluslu şirketlerin bu ülkelere yatırım yapmaları için teşvik etmek ”*
- *“Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama ile ilgilenen denetçi ve muhasebe meslek gruplarının düşüncelerini alarak muhasebede uyumlaştırmaya katkı sağlamaktır.”*

1.3.9. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu

Uluslararası Para Fonu (IMF) uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması, geliştirilmesi ve uluslararası finansal sistemin güçlendirilmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır (Özdemir, 2007: 33). Kamuoyundan gelen geri dönüşler IMF tarafından bankacılık, menkul kıymet ve sigorta işlemleri, denetim ve muhasebe gibi konularda finans ve ekonomiyle ilgili alanlarda çalışmalar yaparak standart oluşturulmasında etkili olmuştur (Yüksel, 2008: 70).

Gelişmekte olan ülkelerin birçoğu çok uluslu işletmelerin yatırımlarını kendilerine çekebilmek amacıyla Dünya Bankası ve IMF'den borç alarak fon kaynağı sağlamaktadır (Ulus, 2005: 19). Bu nedenle Dünya Bankası ve IMF kendilerinden borç talebinde bulunan ülkelere IAS/IFRS uygunluğu arayacağını belirtmektedir (Aksoy, 2005: 189).

IMF ve Dünya Bankası IAS/IFRS'ye dayalı muhasebe standartlarını geliştirmeyi amaçlamakta ve bu amaçla IFAC çalışmalarının Kamu Sektörü Komitesi'ne katılmaktadır (Yüksel, 2008: 70).

1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması amacıyla Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Rusya ve Japonya’da çalışmalar yapılmıştır. Bu ülkelerin yapmış oldukları çalışmalar hakkında aşağıda bilgiler verilmiştir.

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Çalışmalar

ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulmasında hem kamu hem de özel sektör düzenlemelerinin iç içe olduğu karma bir sistemin geçerli olduğu görülmektedir. ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulması yetkisi ABD Sermaye Piyasası Kurumu (The Securities and Exchange Commission- SEC)’na verilmiştir. 1929 yılı finansal krizinden sonra muhasebe standartlarının oluşturulması için çalışmalar başlatılmıştır (Büyüktopçu, 2009: 20).

SEC, 1933 yılında çıkarılan Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasasının uygulanması amacıyla kurulmuştur ve 1934 Yasası ile finansal raporlama ile ilgili düzenlemeleri yapması için yetkilendirilmiştir. SEC, yetkilerini genellikle denetim ve gözetim alanında sürdürerek muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili standartların belirlenmesi için Amerikan Yetki Belgeli Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) gibi özel sektör düzenleyici kuruluşların etkili olmasına izin vermiştir (Satybaldieva, 2010: 20).

Amerika Birleşik Devletleri’nde etkili olan düzenleyici kuruluşlara göre muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar üç dönemde incelenmektedir. İlk dönem 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure- CAP), ikinci dönem 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) ve 1973 yılında kurulmuş olan ve halen muhasebe standartlarının oluşturulması görevini yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB) dönemidir (Yüksel, 2008: 54).

SEC içerisinde muhasebe konularıyla ilgili olarak “Baş Muhasebeci Ofisi (Office of Chief Accountant) birimi” kurulmuştur. Görevi, muhasebe ve denetim alanlarında komisyona danışmanlık yaparak kamunun aydınlatılması ve FASB’nin yapmış olduğu çalışmaların gözetimini gerçekleştirmektir (Sanlı, 2003: 29).

1.4.2. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

“İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu’nun yayınlanmasıyla başlamıştır. 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiştir ve 1974 yılında Şirketler Kanunu tekrar güncellenmiştir”(Başpınar, 2004: 44).

1970 yılında muhasebe meslek mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee- ASSC) kurulmuş ve muhasebe standartları oluşturma çalışmalarına başlanmıştır. ASSC, 1976 yılında Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies- CCAB)’nin desteği ile yeniden yapılanmış, Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee- ASC) ismini almıştır. Ancak ASC meslek mensuplarının kontrolünde olması ile yaptırım gücünün ve hazırlanan standartların yeterli kalitede olmaması gibi sebeplerden bu kurum yeterli görülmemiştir. 1990 yılında ise Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board- ASB) adıyla yeniden yapılanmıştır (Büyüktopçu, 2009:24; Satybaldieva, 2008: 22).

1990 yılında Şirketler Kanunu’nda yapılan değişiklik ile kurulan Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council- FRC) muhasebe standartlarının oluşturulmasında gözetimden ve işleyişinden sorumlu kuruluş olarak göreve başlamıştır (Büyüktopçu, 2009: 22).

1.4.3. Almanya’da Yapılan Çalışmalar

Almanya’da muhasebe uygulamaları Tekdüzen Hesap Planı ile yürütülmektedir. Finansal raporlama genellikle vergi idaresi için yapılmaktadır. Almanya Muhasebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountants- GIA) muhasebe konularıyla ilgili açıklamalar yayınlamıştır. 1 Mayıs 1998 tarihinde Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee- GASC) ismiyle muhasebe standartlarının geliştirilmesi amacıyla özel sektör kurumu kurulmuştur.

GASC'nin kurulmasıyla vergi idaresi için raporlama yapan Almanya için önemli bir adım olmuştur (Büyüktopçu, 2009: 22).

1.4.4. Rusya'da Yapılan Çalışmalar

Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 1948 yılında kendi muhasebe standartlarının IAS/IFRS ile uyumlaştırılması amacıyla 20 yeni standart yayınlamaya önemli çalışmalar yapmıştır. Avrupa Birliği ise Rusya'da IFRS uygulamalarını yaygınlaştırmak amacıyla 2005 Aralık ayında başlayan ve iki yıl sürecek olan Muhasebe Reformunun Uygulaması projesini hazırlamıştır. Bu proje muhasebe firmaları ve Rusya ticaretinin profesyonel kuruluşlarını kapsamaktadır. Projeye göre 2004 yılından itibaren tüm ticari bankalar mali tablolarını hazırlarken hem ulusal hem de uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları zorunlu tutulmuştur. Rusya'nın IAS/IFRS'yi tam uygulaması 2010 yılı olarak planlanmıştır (Çankaya, 2007: 135).

1.4.5. Japonya'da Yapılan Çalışmalar

Japonya'da 2001 yılına kadar muhasebe standardı yayınlama yetkisi Muhasebe Danışma Konseyi (Business Accounting Deliberation Council- BADC)'nde idi. 2001 yılından sonra, Japonya Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board of Japan- ASBJ)'nu da içerisine alan özel sektör kuruluşu olan Finansal Muhasebe Standartları Vakfı (Financial Accounting Standards Foundation- FASF) kurulmuştur. FASF'nin kuruluşu ile muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesinde özel sektör daha fazla söz sahibi olmuştur (Büyüktopçu, 2009: 23).

1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de yer alan işletmelerin hisse senetlerinin uluslararası piyasalarda işlem görmesiyle artan uluslararası ticari ilişkiler ile birlikte güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgi ihtiyacı ortaya çıkmış, finansal tabloların UMS'na uygun hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimine devletin yönlendirmesi ile başlandığı görülmektedir. Muhasebe standartları ile ilgili ilk düzenlemelere bakıldığında

ekonomik ve siyasi ilişkilerin sıkı olduğu ülkelerden olan Fransa, Almanya ve ABD muhasebe sisteminin etkileri görülmektedir (Elitaş, 2010: 57-68). 1980'li yılların sonlarına doğru Türkiye'nin AB tam üyelik çalışmalarının başlaması ile Türkiye'de UMS ile uyumlu, finansal tablo kullanıcıları tarafından karşılaştırılabilir, şeffaf ve güvenilir finansal tabloların oluşturulması amacıyla muhasebe standartlarının kullanılması zorunluluğu getirilmiştir (Satybaldieva, 2010: 27).

Tanzimat Dönemi öncesinde, devlet muhasebesi sadece merdiven yöntemine dayalı sistemin varlığı görülmektedir. Tanzimat Fermanı ile batılılaşma hareketinin başlamasıyla, ilk olarak kurumlarının batı tarzına dönüştürülmesi çalışmalarının başladığı görülmektedir. 1850 Yılında yayınlanan Kanunname-i Ticaret ile çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi yürürlüğe girince, Türk muhasebe düşüncesinde batılılaşma süreci de başlamıştır. Çift yanlı kayıt yöntemini 1879 yılına kadar devam etmiştir. 1879 yılında başlayan ve Cumhuriyet'in ilanına kadar devam eden ikinci evrede, önce devlet çift yanlı kayıt yöntemine geçişi resmi olarak açıklamış, sonra özel kesimi örgütlemiştir. Bu amaçla İstanbul Ticaret Odası ve daha sonra da işletmeci ve muhasebeci yetiştirmek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi, bugünkü Marmara Üniversitesi, kurulmuştur (Güvemli, Güvemli, & Aslan, 2018: 159).

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında ekonomik koşulların zayıf olması ve devletin ekonomide tekel olması nedeniyle yapılan yatırımlar ile ilgili halkın bilgilendirilmesi gerekli görülmemiş, muhasebe bilgilerine sadece ekonomik kararların alınmasında ve yönetim kararlarının sınırlandırılmasında başvurulmuştur. 1950'li yıllarda özel sektörün girişimleri artmaya başlamıştır. Ancak bu dönemde kurulan aile işletmelerinde sadece işletme içi için muhasebe bilgilerinin kullanıldığı görülmektedir. 1960'lı yıllarda bankaların ve yurt dışı fon sağlayan kuruluşların kurulmasıyla mali tabloların bağımsız denetimi gündeme gelmiştir. 1950 tarihinden sonraki dönemlerde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları oluşturulmuş; Tek Düzen Hesap Çerçevesi, finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkeleri geliştirilmiştir (Köroğlu, 2015: 38).

Cumhuriyet dönemi boyunca muhasebe uygulamalarında birlik sağlanamamıştır. Muhasebe sisteminde birliği sağlamak amacıyla muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesi kararlaştırılmıştır. Ancak farklı alanlardaki farklı uygulamalar nedeniyle muhasebe uygulamalarında birlik sağlanamamıştır. Muhasebe

uygulamalarında birliğin sağlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuştur (Güvemli, Güvemli, & Aslan, 2018: 159).

Türkiye’de muhasebe standartlaşma ilk kez kamu alanında yapılmaya başlanmıştır. 1972 yılında uygulanmaya başlanan Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebede standartlaşma amacıyla yapılan ilk çalışmadır. Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumun sağlanması amacıyla Türkiye 1973 yılında IASC’ye üye olmuştur. 1973 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirmiştir (Çankaya, 2007: 132).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarıyla ilgili konular Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümlere dayanılarak yapılmaya çalışılmıştır. Hem bu hükümlerin yetersizliği hem de muhasebeyle ilgili düzenlemelerin farklı olması nedeniyle birçok kurum ve kuruluş muhasebe standartlarını oluşturabilmek adına çalışmalar yapmıştır (Güney, Yiğiter, Korkmaz, & Ceylan, 2012: 116). Çalışma yapan kuruluşların 1994 ve öncesi, 1994 ve 2011, 2011 ve günümüze kadar olan tarihi gelişimine Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1: Türkiye’de TMS/TFRS’lerin Tarihsel Gelişimi

I.DÖNEM: 1994 ve Öncesi Dönem	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar
	“Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Tarafından Yapılan Çalışmalar”
	Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar
	Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar
	Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar
II. DÖNEM: 1994 ve 2011 Arası Dönem	Türkiye Muhasebe ve Denetleme Standartları Kurulu (TMUDES) Tarafından Yapılan Çalışmalar
	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar
	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar
III. DÖNEM: 2011’den Günümüze Kadar Olan Dönem	Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kaynak: (Turhan, 2016: 11)

1.5.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Kamu İktisadi Teşebbüsler (KİT)'in kullanmasının zorunlu tutulduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını 21 Mart 1964 tarihinde yayınlamış ve 1972 yılında uygulamaya koymuştur. Yapılmış olan bu çalışmada, Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler/Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar olmak üzere 6 adet rapor yayınlamıştır (Turhan, 2016: 11).

1.5.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Bankalar Birliği (TBB) 1963 yılında bankaların açacakları kredileri talep edenlerin alacakları Hesap Vaziyeti ve Tahlil esaslarının belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde bankaların bilanço ve gelir tablolarının standartlaştırılması sağlanmıştır. TBB 1969 yılında son üç yıllık bilanço ve gelir tablosu tipleri belirleyerek yayınlamıştır (Erol & Aslan, 2017: 63).

1.5.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi tarafından Bilanço – Raporlama Formu Standardı, Kar ve Zarar Tablosu – Raporlama Formu Standardı, Muhasebenin Temel Esasları Standardı ve Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı hazırlanmıştır. Türk Standartları Enstitüsü standartlarının uygulanması üzerinde etkili olamamıştır. Bu nedenle Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiştir ve muhasebe standartlarının tek bir elden belirlenmesini sağlamak için koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Başpınar, 2004: 47).

1.5.4. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sigorta Denetleme Kurulu, 1963 yılında Türkiye'de gerçek veya tüzel kişilerin sigorta işlemlerinin kamu adına denetimini yapmak amacıyla Sigorta Murakabe Kurulu adıyla kurulmuştur. Kurulun amaçları; sigorta şirketlerinin varlıklarını, alacaklarını, borçlarını, öz kaynaklarını, kar ve zarar hesapları arasındaki ilişkiyi ve hesaplar arasındaki dengeyi etkileyen diğer bütün faktörler ile ilgili olarak inceleme, araştırma ve analiz yapmaktır. Bu amaçla sigorta işletmelerinin uymaları gereken tekdüzen hesap planı yayınlanarak uygulamaya konulmuştur (Özdemir, 2007: 39).

1.5.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1960 yılında oluşturulan komisyonun amacı; ülkemizde muhasebe standartlarındaki farklılıkları bitirerek bağlayıcı nitelikte bir muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Komisyon çalışmalarını tamamlayarak Maliye Bakanlığı'nca VUK bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete 'de yer alan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğde muhasebenin temel kavramları, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile finansal tablo kullanıcılarına yeterli ve doğru muhasebe bilgisinin sağlanması, işletmeler arası karşılaştırmanın yapılabilmesi, mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kullanıcılar için aynı anlamı taşıması ve anlaşılabilirliğin sağlanması amacına dayanmaktadır (Arıkan, 1996: 7).

1.5.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 09.02.1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından 3568 Sayılı yasa ile ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sağlanması; muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve ulusal muhasebe standartlarıyla meslek mensuplarının faaliyetlerini sürdürebilmeleri amacıyla kurulmuştur (Parlakkaya, t.y: 130).

TMUDESK, 1994 yılında IASB'ye üye olmuştur. 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla UFRS ile tam uyumlu 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Tablo 2'de yayınlanan muhasebe standartlarının UFRS karşılıkları gösterilmektedir (Parlakaya, t.y: 130).

Tablo 2 :Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Buna Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TMS	UFRS
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	UFRS 1: Presentation of Financial Statements(Finansal Raporların Sunulması)
TMS 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	UFRS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economics (Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)
TMS 3: Nakit Akış Tabloları	UFRS 7: Cash Flow Statement (Nakit Akım Tablosu)
TMS 4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	UFRS 18: Revenue (Gelirler)
TMS 5: Konsolide Finansal Tablolar	UFRS 27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments and Subsidiaries (Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi)
TMS 6: İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	UFRS 28: Accounting for Investments in Associates (İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi)
TMS 7: Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	UFRS 25: Accounting for Investments(Yatırımların Muhasebeleştirilmesi- Bu standart yürürlükten kaldırıldı. Bu standardın yerini UFRS 39 ve 40 aldı)
TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	UFRS 16: Property, Plant and Equipment (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman-Maddi Duran Varlıklar)
TMS 9: Amortisman Muhasebesi	UFRS 4: Depreciation Accounting (Amortisman Muhasebesi, Geri Çekildi, bunun yerini UFRS16, 22 ve 38 almıştır)
TMS 10: Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	UFRS 8:Profit and Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (Raporlama Dönemindeki Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler)
TMS 11: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	UFRS 14: Segment Reporting (Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması)
TMS 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	UFRS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri)
TMS 13: Stoklar	UFRS 2: Inventories (Stoklar)
TMS 14: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	UFRS 23: Borrowing Costs (Borçlanma Maliyetleri)
TMS 15: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	UFRS 38: Intangible Assets (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
TMS 16: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	UFRS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions (Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Raporlarındaki Açıklamalar)
TMS 17: Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	UFRS 17: Leases (Kiralamalar)
TMS 18: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	UFRS 11: Construction Contracts (Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmeleri)
TMS 19: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	UFRS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets(Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar)

Kaynak: Parlakaya, t.y: 130)

TMUDESK'in yaptırım gücünün olmaması nedeniyle standartların uygulanmasında beklenen başarı elde edilememiştir. Bu nedenle, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir maddeyle TMUDESK'in yerine TMSK kurulmuştur.

1.5.7. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), muhasebe standartlarının uyumlaştırılması amacıyla 2002 yılında çalışmalarına başlamıştır. Hazırlanan Seri XI- N:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Genel Tebliğ" taslağı, BDDK, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, TMSK ve TÜRMOB ve benzeri kuruluşların onayına sunulmuş, ilgili kuruluşların görüşleri dikkate alınarak 33 adet UFRS'yi kapsayan 34 bölümden oluşan taslak tebliğ olarak yayınlanmıştır (Parlakkaya, t.y.: 133).

Yayınlanan bu tebliğ ile uluslararası karşılaştırılabilir muhasebe sistemine sahip olarak piyasalarda işlem gören yerli hisse senetlerine yabancı yatırımcıların ilgisinin artırması hedeflenmektedir (Parlakkaya, t.y.: 136).

1.5.8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetleriyle ilgili düzenlemeleri yapmak amacıyla 1999 yılında kurulmuştur. BDDK Türkiye'de bulunan tüm bankaların muhasebe sistemleriyle ilgili esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla 2002 yılında 19 adet muhasebe tebliği yayınlamıştır. Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile 2002 yılında yapılan çalışmaları yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmelik ile bankaların muhasebe ile ilgili işlemlerinde TMSK ile tarafından yayınlanmış olan TMS'yi kullanacakları karara bağlanmıştır (26333 Sayılı Resmi Gazete, 2006).

1.5.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de farklı muhasebe uygulamalarının olması nedeniyle muhasebe uygulamalarında birlik sağlanamamıştır. Ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na

18.12.1999 tarihli ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca TMSK kurulmuştur (Çelik, 2012: 41). Kurulun amacı, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir özellikte hazırlanmasını sağlayarak uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını belirlemektir (Parlakkaya, t.y.: 132).

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 'nı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 'nı; 2007 yılında TMS Yorumlarını (TMSY) ve TFRS Yorumlarını (TFRSY) yayınlamıştır. 2009 yılı itibarıyla 29 adet TMS, 8 adet TFRS, 10 adet TMSY ve 17 adet TFRSY yayınlamıştır (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi 25 Ocak 2019).

TMSK tarafından 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS standardı yayınlamıştır. KOBİ TFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve genel amaçlı olan işletmeler için hazırlanmıştır.

1.5.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarını tek bir kurum çatısı altında toplanarak, muhasebe standartlarının belirlenmesinde çok başlılığı önlemek amacıyla 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak TMSK'nın yerini almıştır. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını koruyarak ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanması için doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (KGK Faaliyet Raporu 2017: 41).

“TMS/TFRS'ye göre daha sade ve anlaşılır olmasına rağmen KOBİ FRS uygulama alanı bulamamış ve 2016 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. 1/1/2018'den itibaren TFRS'lere göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri getiren, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunum sağlayan ve AB mevzuatıyla tam uyumlu bir finansal raporlama standardı olan BOBİ FRS'yi uygulayacaktır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 1 Ocak 2018 tarihinde

veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere KGK tarafından 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanmıştır” (KGK Faaliyet Raporu 2017: 45).



İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS) globalleşen işletmeler arasında ortak bir muhasebe dili oluşturarak işletmeleri birbirlerine yakınlaştırmıştır. Türkiye’de ise muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların oluşturulmasında ortak bir muhasebe dilinin kullanılması amacıyla Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Türkçeye çevrilerek Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) olarak yayınlanmıştır.

TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için hazırlanan “*Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği (MSUGT) ve TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*” ile raporlama yapılmasına karar verilmiştir. Ancak TMS/TFRS’ler ile MSUGT uyumlu olmadığından KGK tarafından gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir yerel bir finansal raporlama standardı oluşturma çalışmaları sonucunda 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanarak 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 30138 mükerrer sayılı Resmî Gazete’ de yayınlanan sıra No 56 Tebliğ’in amacı bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlaması nedeniyle BOBİ FRS’nin yürürlüğe konulmasıdır (30138 Sayılı (mükerrer) Resmi Gazete, 2017).

Bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken BOBİ FRS’yi uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir “*BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe TMS/TFRS’yi uygulayamazlar. İsteğe bağlı olarak TMS/TFRS’yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS uygulamasına geçebilmeleri için en az iki yıl TMS/TFRS’yi uygulamış olmaları gerekmektedir.*”

BOBİ FRS uygulamaları işletmeler tarafından 31.12.2018 tarihli finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacaktır. Özel hesap dönemi kullanan işletmeler ise 01.01.2018 tarihli hesap döneminden sonra uygulamaya başlayacaktır (Ataman & Cavlak, 2017: 156).

BOBİ FRS'ye göre büyük işletme; *“aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 250 kişi ve üstü olarak belirlenen eşiklerden en az ikisini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte art arda iki raporlama döneminde sağlayan işletmelerdir”*. Büyük işletme tanımını sağlayan bir işletme art arda iki hesap döneminde belirlenmiş olan eşiklerin ikisini sağlayamadığı durumda büyük işletme olarak değerlendirilmemektedir. BOBİ FRS uygulaması açısından orta boy işletme ise aktif büyüklüğü *“40 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 200 kişi ve üstü olarak belirlenen eşiklerden en az ikisini sağlayan işletmeler”* olarak tanımlanmıştır (30138 Sayılı (mükerrer) Resmi Gazete, 2017).

Genel olarak BOBİ FRS; konuları sade ve anlaşılabilir bir dile sahip, kabul edilebilir bir finansal raporlamanın tüm özelliklerini taşıyan, UFRS ve AB düzenlemeleriyle uyumlu, 27 bölüm ve 9 ekten oluşmaktadır. BOBİ FRS tüm muhasebe işlemlerine ait esasları belirtmektedir. Bu nedenle başka bir standart setine ihtiyaç gerekmeden finansal tabloların hazırlanmasını sağlamaktadır (Gençoğlu, 2017: 5).

Çalışmanın bu bölümünde temel konularda BOBİ FRS ile TMS/TFRS'ler karşılaştırılarak benzer ve farklı yönlerinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Aşağıdaki tabloda yapılan karşılaştırmada hangi bölümün hangi standardı ele aldığını ve BOBİ FRS'de yer almayan TMS/TFRS'lerin neler olduğu yer almaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Tablo 3: BOBİ FRS Bölümleri ile TMS/TFRS Karşılıkları

BOBİ FRS	TMS/TFRS
B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ile Kavramsal Çerçeve
B2 Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
B5 Hasılat	TMS 18 Hasılat TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
B6 Stoklar	TMS 2 Stoklar
B7 Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
B9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar TFRS 9 Finansal Araçlar
B10 İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar
B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
B12 Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
B15 Kiralamalar	TMS 17 Kiralama İşlemleri
B16 Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
B17 Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
B21 İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
B22 Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri
B24 Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
B26 Dipnotlar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
B27 Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
BOBİ FRS'de Yer Almayan TMS/TFRS'ler	TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler TFRS 8 Faaliyet Bölümleri TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar TMS 33 Hisse Başına Kazanç

Kaynak: (Gençoğlu, 2017: 3-4)

2.2. Birinci Bölüm: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Kavramsal çerçeve; hazırlanan, raporlanan ve finansal tablolara aktarılan bilgilerin taşınması gereken özellikleri ve finansal tabloların usul ve esaslarını belirlemektedir. Kavramsal çerçevede finansal kullanıcılarına yararlı olabilmesi için gerekli olan ölçüm ve tahakkuk esasları yer almaktadır (BOBİ FRS, 2017:1).

2.2.1. Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

Faydalı finansal bilginin özellikleri temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak iki gruba ayrılmaktadır. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özelliklerini; karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum ise destekleyici özellikleridir.

2.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk

Kavramsal çerçeveye göre ihtiyaca uygun finansal bilgi, finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını etkileyebilmelidir. “İhtiyaca uygunluk; finansal bilginin geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine yardımcı olmak” amacıyla finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilme gücü olarak kabul edilmektedir. İşletme ile ilgili bir bilginin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkiliyorsa bu bilgi önemli olarak kabul edilerek finansal tablolarda yer alması gerekmektedir. Kavramsal çerçevede önemlilik ile ilgili bir oran ya da tutar belirlenmemiştir. Bilginin önemli olup olmadığı belirlenirken tutar ve nitelik göz önüne alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 2).

2.2.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum

Gerçeğe uygun sunum, finansal tabloların kavramsal çerçevede belirtilen hususlar dikkate alınarak sunulmasıdır. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunulması için gerekli tüm bilgiler yer almalı, ekonomik olaylar hatasız ve tarafsız olarak yansıtılmalıdır. Finansal tablolar, BOBİ FRS’nin tüm maddeleriyle uyumlu olmalı ve finansal tabloların BOBİ FRS’ye göre hazırlandığı dipnotlarda net bir şekilde belirtilmelidir (BOBİ FRS, 2017: 2).

2.2.1.3. Anlaşılabilirlik

Anlaşılabilirlik, finansal bilginin sade ve açık bir şekilde sınıflandırılması ile sunulması olarak tanımlanmaktadır. Finansal bilgilerin; işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında yeterli bilgi sahibi olan, elde edilen bu bilgileri analiz edebilen kullanıcılar tarafından anlaşılabilirlik biçimde sunulmasıdır (BOBİ FRS, 2017: 3).

2.2.1.4. Karşılaştırılabilirlik

Finansal tablo kullanıcılarının finansal tablo kalemleri arasındaki benzerlik ve farklılıkları anlayabilmelerini sağlayan destekleyici özelliktir. Kavramsal çerçeveye göre karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir, karşılaştırma yapabilmek için en az iki kalem gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 3).

Kavramsal çerçeveye göre tutarlık kavramı karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir, ancak aynı anlama gelmemektedir. Karşılaştırılabilirlik bir amaç, tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirebilmek için bir araçtır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2018: 6).

2.2.1.5. Zamanında Sunum

Zamanında sunum, finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili alacağı kararları etkileyebileceği zamanda hazır olmasıdır (BOBİ FRS, 2017: 3).

2.2.2. Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Bu başlıkta süreklilik, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme, tutarlılık, raporlama sıklığı ve karşılaştırmalı bilginin esasları yer almaktadır.

2.2.2.1. İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği ilkesi MSUGT’de yer alan temel kavramlardan biridir. İşletmenin sürekliliği, işletmenin faaliyetlerinin gelecekte devam edeceği öngörüsüne dayanmaktadır. İşletmenin faaliyetlerine son verme zorunluluğu olmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği ilkesine dayanılarak hazırlanmaktadır. İşletme yönetiminin işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetlerine son verme niyetinin olması durumunda diğer bir ifade ile işletme sürekliliği ilkesinin

kullanılmadığı durumlarda, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı dipnotlarda açıklanmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 3).

2.2.2.2. Tahakkuk Esası

Tahakkuk esasına dayalı muhasebeleştirme işletmeye gelecekte fayda sağlayacak ce değerinin ölçülebileceği işlemlerin işletmenin kaynaklarını ve haklarını etkilediği dönemde gösterilmesidir. Tahakkuk esasında finansal olayların gerçekleştikleri zamanda nakit girişi ya da çıkışı yapmasına bakılmaksızın raporlama yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 4).

2.2.2.3. İhtiyatlılık

İhtiyatlılık, “belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken durumlarda varlık ve gelirin olduğundan fazla, gider ve yükümlülüklerin ise olduğundan düşük belirlenmemesi için gerekli özenin gösterilmesidir” (BOBİ FRS, 2017: 4).

2.2.2.4. Önemlilik

“Benzer özelliklere sahip ticari işlem ve olayların bir araya getirilmesi ile oluşturulan her bir sınıf finansal tablolarda ayrı olarak gösterilmelidir”. Ancak finansal tablolarda ayrı bir şekilde sunulacak kadar önemli olmayan bir kalem dipnotlarda açıklanacak kadar önemli olabilmektedir. Önemlilik ilkesine göre herhangi bir kalem finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileme gücüne sahipse mutlaka finansal tablolarda yer almalıdır. BOBİ FRS’de önemlilik ilkesi ile ilgili herhangi bir oran veya alt sınır belirlenmemiştir (BOBİ FRS, 2017: 4).

2.2.2.5. Mahsup Etme (Netleştirme)

BOBİ FRS’nin izin vermediği finansal tablo kalemleri netleştirilmeden brüt olarak gösterilmelidir. Finansal tablolarda yapılan netleştirmeler gerçekleşen işlemlerin finansal tablo kullanıcılar tarafından anlaşılmasını zorlaştırmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 5).

2.2.2.6. Raporlama Sıklığı

Finansal tablolar yılda en az bir defa sunulmalıdır. Raporlama döneminin değişmesi halinde dipnotlarda işletmenim raporlama döneminin değiştiği, daha uzun veya daha kısa raporlama döneminin kullanılmasının nedeni ve dipnotlar da dahil olmak üzere finansal tablolarda yer alan tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığı açıklanmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 5).

2.2.2.7. Karşılaştırmalı Bilgi

Kavramsal çerçeveye göre “işletmelerin finansal tablolarının hem önceki dönem finansal tabloları ile hem de diğer işletmelerin finansal tabloları ile” karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Cari dönem finansal tablolar aksine bir hüküm bulunmadığı müddetçe önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır. İşletmenin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu için yeni bir muhasebe politikasına geçilmesinin zorunlu olduğu durumlarda yapılan değişiklik dipnotlarda belirtilerek finansal durum tablosu üç yıl, diğer finansal tablolar ise iki yıl karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 5).

2.2.2.8. Sunumda Tutarlılık

Finansal tabloların sınıflandırılmasında ve sunulmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılması yasaklanmıştır. Ancak işletme faaliyetlerinde önemli değişikliklerin meydana gelmesiyle uygulanan muhasebe politikalarının finansal tabloların sınıflandırılması ve sunulmasında gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi amacıyla sunumda tutarlılık ilkesi istisna olarak uygulanabilmektedir ve bu değişiklik gerekçeleri ile dipnotlarda açıklanmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 5).

2.2.3. Finansal Tabloların Sunuluşu

“Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolardır” (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 17). Finansal tabloların amacı kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgiler sağlayarak karar almalarına yardımcı olmaktır. Finansal tabloların bu amaca ulaşabilmesi için işletmenin varlıkları, borçları, öz kaynakları, gelir ve

giderleri ile nakit akışlarının gerçeğe uygun olarak sunulması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 5).

BOBİ FRS’de finansal tablolar seti; finansal durum tablosu (bilanço), kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ile önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 7).

2.2.3.1. Finansal Durum Tablosu

Finansal raporlamada ortak bir dil oluşturulması amacıyla finansal durum tablosunda bulunması gereken kalemler BOBİ FRS’de açıklanmaktadır. Ancak işletmeler gerekli gördükleri halde ek varlık veya kaynak kalemi açabilmektedir. Varlıklar ve yükümlülükler başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece ilk kayda alındığında maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 8).

2.2.3.2. Kar veya Zarar Tablosu

Kar ve zarar tablosu, işletmenin raporlama dönemine ait gelir ve giderlerinin net sonuçlarını gösteren, işletmenin performansı hakkında bilgi veren mali tablodur. Kar veya zarar tablosunun unsurlarını işletmenin gelir ve giderleri oluşturmaktadır. Kar veya zarar tablosu sunulurken karşılaştırmalı verileriyle bakiyesi sıfır olan kalemlere yer verilmeyebilir. Belirlenen şekil şartlarına bağlı kalınarak kullanıcılara sunumda fayda sağlayacağı alt kalemlere, alt toplamalara ve yeni kalemlere yer verilmesi mümkündür (BOBİ FRS, 2017: 9).

2.2.3.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynaklar değişim tablosunda muhasebe politikaları hakkındaki değişikliklerle ilgili düzenlemeler, yanlışlıklar ile ilgili düzenlemelere, dağıtılan kar payları, dönem kar ve zararı, yedeklere aktarılan tutarlar, sermaye artırımı veya azaltışları, paylara ait çıkan primlere, maddi duran carlık yeniden değerlemesinden dolayı çıkan değişimlere, bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerin cari dönemde özkaynaklarda oluşturduğu kazan ve kayıplara, özkaynaklara kaydedilen kazanç ve kayıplardan geçmiş yıl karlarına veya zararlarına aktarılan tutarlardaki değişimlere, payın geri alımı nedeniyle meydana gelen değişimlere, konsolide finansal tablolarda

gösterilen ve kontrolün kaybedilmesine neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki payların elden çıkarılması veya payların artırılması ile meydana gelebilecek değişimlerin gösterilmesi zorunludur. Diğer finansal tablolarda da olduğu gibi belirlenen şekil şartlarına uygun olmak koşulu ile istenilen ayrıntıda özkaynak değişim tablosu hazırlanması mümkündür (BOBİ FRS, 2017: 10).

2.2.3.4. Nakit Akış Tablosu

Finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma becerisini ve nakit akışlarını kullanma ihtiyacını gösteren tablodur. Nakit akış tablosu ile ilgili ayrıntılı bilgi Nakit Akış Tablosu bölümünde verilecektir (BOBİ FRS, 2017: 11).

2.2.4. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS Bölüm 1’de düzenlenen Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar genel olarak TMS/TFRS ile uyumludur. Her iki standarda göre finansal bilginin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olabilmesi için kullanıcıların ihtiyacına ve gerçeğe uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca finansal bilginin zamanında sunulması, anlaşılabilir olması ve hem işletmenin önceki dönem finansal tablolarıyla hem de diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilir olması gerekmektedir (TMS 1, 2018).

BOBİ FRS’de finansal bilginin temel özellikleri ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum; destekleyici özellikleri ise anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum” olarak belirlenmiştir. TMS/TFRS’de ise BOBİ FRS’ de yer alan bu özelliklere ek olarak destekleyici özellikler içerisinde doğrulanabilirlik yer almaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Genel raporlama ilkeleri ise işletmenin sürekliliği tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktan oluşmaktadır. İhtiyatlılık ilkesi hariç diğer raporlama ilkeleri TMS/TFRS ile uyum içerisinde.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında finansal tabloların biçim ve içeriğinde de birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan ilki BOBİ FRS’de finansal durum tablosunda satış amaçlı duran varlık kaleminin yer almamasıdır. Finansal tablolar arasında en fazla farklılık kar veya zarar tablosunda görülmektedir. Bu

farklılığın nedeni BOBİ FRS'ye göre hazırlanan kar veya zarar tablosunda kapsamlı gelir unsuruna yer verilmemiş olmasıdır ve daha sadeleştirilerek sunulmasıdır. BOBİ FRS'ye hazırlanan kar veya zarar tablosunda esas ve diğer faaliyet gelir veya giderleri netleştirilerek durdurulan faaliyet ile sürdürülen faaliyet ayrımı kaldırılmıştır. BOBİ FRS' de fonksiyon esasına göre hazırlanan kar veya zarar tablosu TMS 1'de hem fonksiyon hem de çeşitlilik esasına göre hazırlanabilmektedir. Her iki standartta da nakit akış tabloları arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. BOBİ FRS'de ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülerek ayrı bir bölüm olarak dipnotlara yer verilmektedir. Ancak TMS/TFRS'de ise dipnotlar ile ilgili ayrı bir standart oluşturulmamıştır, her standardın içerisinde dipnot bölümü bulunmaktadır (TMS 1, 2018).

2.3. İkinci Bölüm: Nakit Akış Tablosu

Nakit Akış Tablosu işletmenin gücünü, faaliyetlerini devam ettirebilmek için nakit girişi yaratabilme yeteneğinin, mali yapısında yatırımların ve finansman faaliyetlerinin etki oranının bilinmesinde ve temettü dağıtma gücünün tespiti hususunda işletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duyan çıkar grupları için önemli bir yere sahiptir. Nakit Akış Tablosunun kullanılmasındaki amaç, işletmenin geçmişteki nakit gereksinimlerinin görülerek gelecekte ihtiyaç duyulacak nakit veya nakit benzerlerinin doğru tahmin edilmesini sağlamaktır. BOBİ FRS'de nakit akışının türü değil hangi faaliyetten kaynaklandığı önem taşımaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.3.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Esas faaliyetten kaynaklanan nakit akışları doğrudan veya dolaylı yöntemlerden biri kullanılarak sunulmaktadır. Esas faaliyetten kaynaklanan nakit çıkışlarının hesaplanırken satışların maliyeti ve diğer ilgili kalemler esas alınmaktadır. Hesaplama yapılırken stoklardaki artışın, alımlardan kaynaklanan borçlardaki azalışların eklenmesi; nakit çıkışı yaratmayan giderlerin alımlardan kaynaklanan borçlardaki artışların, stoklardaki azalışların indirilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 13).

Dolaylı yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterilmesine dönem karı veya zararı kaleminden başlanmaktadır. Vergi öncesi kar; nakit akışı

yaratmayan kalemlerin, stoklarda ve esas faaliyetlerle ilgili dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin ve yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemlerin etkilerine göre düzeltilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 13).

2.3.2. Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

“Yatırım faaliyetleri uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dahil edilmeyen diğer yatırımların elde edilmesi veya elden çıkarılmasıdır. Finansal durum tablosunda bir varlığın kaydedilmesine neden olan harcamalar yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılmaktadır”. “Finansman faaliyetleri ise, işletmenin yükümlülük tutarında ve özkaynaklarında değişiklikler meydana getiren faaliyetlerdir” (BOBİ FRS, 2017: 14).

2.3.3. Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Nakit Akışları

Konsolide finansal tablo hazırlayacak olan ana ortaklıklar yurt dışında bulunan bağlı ortaklarına ait nakit akışlarını, akışın gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden kullandığı para birimine çevirmek durumundadır. Döviz çevrim işlemlerinde kolaylık sağlanması amacıyla ortalama kur kullanılabilir. Ancak döviz kurunda önemli dalgalanmalar olduğu dönemlerde ortalama kur kullanılamaz. Değerlemeden kaynaklanan kazanç ve kayıplar nakit girişi veya çıkışına neden olmadığı için nakit akışı olarak değerlendirilmemektedir. Nakit veya nakit benzerlerinin dönem sonu mutabakatını sağlayabilmek için dönem sonu kuru üzerinden yeniden değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kazanç ve kayıp tutarları; esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak Kur Farkının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 14).

2.3.4. Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimdeki Yatırımlar

Konsolide finansal tablo hazırlayan ana ortaklıklar, bağlı ortaklıkta kontrolü kaybetmeyecek oranda payın elden çıkarılması veya ek paylar alınması durumlarında ortaya çıkacak nakit akışlarını finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında izlemektedir (BOBİ FRS, 2017: 16).

2.3.5. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS ile hazırlanan Nakit Akış Tablosunun hazırlanma ve sunum şekli genel olarak TMS 7 ile uyum içerisindedir. İki standart arasındaki tek fark TMS 7’de İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarının BOBİ FRS’de Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları olarak adlandırılmasıdır (TMS 7, 2018).

2.4. Üçüncü Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar

Muhasebe politikaları, tahminleri ve yanlışlıkları standardı işletmelerin finansal tablolarını tutarlı olarak hazırlanıp sunulmasına olanak sağlamak amacıyla muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ile yanlışlıkların muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile ilgili ölçütleri düzenlemektedir. Bu standartla finansal tabloların güvenilirliğini artırma ve işletmenin önceki dönem finansal tablolarıyla ve başka şirketlerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilirliğini sağlamak amaçlanmıştır (BOBİ FRS, 2017: 17).

2.4.1. Muhasebe Politikalarında Değişiklik

Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlanması amacıyla işletmeler muhasebe standartlarının gereği olarak ya da gönüllü olarak muhasebe politikalarında değişiklik yapabilirler. Mevcut politikadan yeni muhasebe politikasına geçişte tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik esasları ön planda tutmalıdır. Muhasebe politikalarında değişiklik yapıldığında bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanmaktadır. Ancak maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen maddi duran varlık sınıfında politika değişiklikleri geriye dönük olarak uygulanmaz. Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının yapılan işlemlerde baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır. Geriye dönük uygulamada karşılaştırılmalı olarak sunulan dönemlerde politika değişikliğinden etkilenen kalemler yeni muhasebe politikasına göre düzeltilmektedir. Yapılacak olan düzeltmeler için mümkün olduğu kadar geriye gidilmesi gerekmektedir. Politika değişikliğinin yarattığı etkinin belirlenmesi mümkün değilse, ilgili değişiklik geriye doğru olarak uygulanabileceği en erken döneme, cari dönem de olabilir, ait varlıkların, yükümlülüklerin ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyelerine uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 17).

2.4.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

İşletme faaliyetlerindeki belirsizlikler nedeniyle birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülememekte ve tahminler yapılmaktadır. Tahminler güvenilir ve güncel bilgiler ışığında yapılmaktadır. Şüpheli alacaklar, stoklardaki değer düşüklükleri, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılmaktadır. İşletmenin yeni bilgiler edinmesi veya deneyim kazanmasıyla da tahminlerde değişikliğe gidilebilir. Tahminlerde yapılan değişiklikler önceki dönemlerle ilgili olmadığı için önceki düzeltme yapılmasına gerek yoktur (BOBİ FRS, 2017: 18).

2.4.3. Yanlışlıklar

Finansal tablolar onaylanmadan dönemi içerisinde yapılan yanlışlıklar tespit edildiğinde cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak geçmiş dönemlerde finansal tabloların hazırlanması sırasında güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanması halinde yapılan yanlışlıklar geriye dönük olarak düzeltilir. Önemli geçmiş dönemler yanlışlarının düzeltilmesiyle meydana gelen sonuçlar, yanlışlığın düzeltildiği cari dönemin kar veya zararında gösterilemez (BOBİ FRS, 2017: 22).

Geriye dönük düzeltme yanlışlığın yapıldığı döneme ait karşılaştırılabilir tutarlarda ya da karşılaştırılmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmiş ise sunulan en erken döneme ilişkin yanlışlıktan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemlerinin açılış bakiyelerinin düzeltilmesiyle kayda alınmaktadır. Ancak geçmiş dönem yanlışlığının niteliği, değişiklikten etkilenen her kalemden yapılan düzeltmenin tutarı ve düzeltme yapılmasının nedenleri açıklanmalıdır. Sonraki dönemlerde hazırlanan finansal tablolarda bu açıklamaların tekrarlanmasına gerek yoktur (BOBİ FRS, 2017: 24).

2.4.4. İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

Geriye dönük olarak muhasebe politikası değişikliklerinin veya yanlışlıklarının düzeltilmesi yapıldığında karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulmaktadır. Ancak yapılan düzeltmenin yapılan düzeltmelerin karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablo

kalemlerine etkisi önemsiz ise ilave Finansal Durum Tablosu sunulmasına gerek duyulmaz (BOBİ FRS, 2017: 25).

2.4.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS’de yer alan muhasebe politikaları, tahminler ve yanlışlıklar TMS 8’de yer alan ilkeler ile uyumludur. Her iki standartta da muhasebe politikası değişiklikleri geriye dönük, muhasebe tahmini değişiklikleri tahminin yapıldığı dönemde ve eğer gelecek dönemlerle ilgiliyse ileriye dönük, yanlışlıklar ise geriye dönük düzeltilmelidir (TMS 8, 2018).

2.5. Dördüncü Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu başlıkta raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar incelenmektedir.

2.5.1. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

“Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonuyla işletmenin mevcut durumunu teyit eden olayları ifade etmektedir. Düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla dipnotlar dahil olmak üzere finansal tablolarda yer alan” ilgili kalemlerde düzeltme yapılır. Raporlama döneminden sonraki olaylar tutarlarda değişikliğe neden olmayıp sadece açıklamalarda değişiklik yapılmasını gerektiriyorsa ilgili açıklamalarda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 26).

2.5.2. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Düzeltme gerektirmeyen olayları yansıtmak amacıyla finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılamamaktadır. Yatırımları piyasa değerindeki düşüşler, önemli birleşmelerin gerçekleşmesi veya bağlı ortaklıkların elden çıkarılması, bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması, tesislerin doğal afet sonrası tahribatı, önemli yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması gibi durumlar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak gösterilebilir (BOBİ FRS, 2017: 27).

2.5.3. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS’de yer alan raporlama döneminden sonraki olaylar standardı ile TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardı birbirleriyle uyumludur. Her iki standartta da raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların sonucunda işlemler düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ayrıştırılmıştır. Hem BOBİ FRS’de hem de TMS 10’da düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla hem ilgili kalemlerin tutarlarında hem de dipnotlar dahil finansal tablolardaki tutarlarda düzeltmeler yapılmakta, düzeltme gerektirmeyen olaylar da ise finansal tablo kalemlerinde düzeltme yapılmayarak sadece dipnotlarda açıklama yapılacaktır. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğine engel olduğu durumlarda her iki standartta da finansal tablolar hazırlanırken süreklilik ilkesi dikkate alınmamaktadır (TMS 10, 2018).

2.6. Beşinci Bölüm: Hasılat

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında meydana gelen gelirdir (BOBİ FRS, 2017: 29). Diğer bir deyişle hasılat, parasal varlıkta artış sağlayan ticari işlemlerdir. Gelir ise işletmenin özkaynaklarında artışa neden olan işlemlerdir. Gelir hasılatın daha geniş bir kavramdır ve hasılatın yanı sıra kazanç kavramını da kapsamaktadır (Memiş, 2019: 238).

Hasılatı kayda alma ölçütü genel olarak her işleme ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak işlemin özünün yansıtılabilmesi amacıyla işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına da ayrı olarak uygulanması gerekmektedir. Birbirleriyle bağlantılı olan işlemler için de kayda alma ölçütleri birden fazla işleme birlikte uygulanabilmektedir. “Hasılatın bir yıl veya daha kısa bir sürede tahsil edileceği varsayılıyorsa vade farkı yapılmaz ve tahsil edilmesi beklenen bedel üzerinden hasılat ölçülür. Ancak hasılat bedelinin bir yıldan daha uzun bir sürede tahsil edileceği öngörülmüşse vade farkı ilgili hizmetin veya malın peşin değeri üzerinden ölçülmektedir. Hesaplanan vade farkı Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümü 9.14-9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir” (BOBİ FRS, 2017: 30).

2.6.1. Mal Satışı

Mal satışına dair aşağıdaki ölçütlerin tamamının sağlanması halinde hasılat kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 32):

- *“Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.”*
- *“Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.”*
- *“Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”*
- *“İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.”*
- *“İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”*

Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu hallerde hasılat kayda alınmamaktadır. Ancak önemsiz riskin taşınmaya devam edildiği durumlarda ise hasılat kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 32).

2.6.2. Hizmet Sunumu

Hizmet sunumuyla ilgili işlemlerin hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi itibarıyla tamamlanma yüzdesi göz önünde bulundurularak kayda alınmaktadır. Hizmet sunumuyla ilgili “işlemlerin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi denmektedir ve hasılat bu yöntemle göre ilgili dönemde finansal tablolara yansıtılmaktadır”. Tamamlanma yüzdesi yönteminde hasılat işlemin veya sözleşmenin tamamlanma yüzdesine göre bulunarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Hizmet sunumuyla ilgili tahminlerin güvenilir bir şekilde yapılamadığı hallerde geri kazanılması öngörülen tutar değerinde hasılat kayda alınmaktadır. Bu durumda herhangi bir kar ortaya çıkmamaktadır. İlgili işlemle ilgili güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesini engelleyen belirsizliğin ortadan kalkmasıyla hasılat tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolara

yansıtılmaktadır ve geriye dönük düzeltmeler yapılmasına gerek yoktur (BOBİ FRS, 2017: 33).

2.6.3. İnşa Sözleşmeleri

İnşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumlarda hasılat ve maliyet tutarları tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak raporlama dönemi sonunda kar veya zarar olarak yazılmaktadır. Tamamlanma aşamasında gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesiyle sonuç güvenilir olarak tahmin edilmektedir. Hizmet sunumunda hasılatın kaydında olduğu gibi inşa sözleşmelerinde de inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda geri kazanılması beklenen tutar kadar hasılat kaydı yapılmaktadır. Belirsizliğin ortadan kalktığı ve güvenilir tahminlerin yapılabildiği durumlarda ise hasılat ve maliyet tutarı tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaktadır ve geriye dönük olarak düzeltme yapmaya gerek yoktur (BOBİ FRS, 2017: 34).

2.6.4. Faiz, İsim Hakkı ve Kar Payları

İşletmeye ait varlıkların “üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı ve kar payı gelirleri ortaya çıkmaktadır” (BOBİ FRS, 2017, s. Parag.5.36). Faiz, isim hakkı ve kar payı ile ilgili hasılat kayıtları aşağıda yer alan esaslara göre yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 37):

- “Faiz, “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir.”
- “İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk etmektedir.”
- “Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda kayda alınmaktadır.”

2.6.5. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartları BOBİ FRS’ de Hasılat bölümünde bir araya getirilmiştir. “1 Ocak 2018’den itibaren TMS 18 Hasılat standardının yerini alacak olan TFRS 15 Müşteri

Sözleşmelerinden Hasılat standardında yer alan beş aşamalı model büyük ve orta boy işletmeler için uygulamada zorluk yaratacağından dolayı BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardı TFRS 15 yerine TMS 18 ile uyumlaştırılmıştır” (Ataman & Cavlak, 2017, s. 160). BOBİ FRS ve TMS 18’de yer alan faiz ve temettü gelirlerine TFRS 15’te yer verilmemiştir. BOBİ FRS’ den farklı olarak TMS/TFRS’ de İnşa Sözleşmeleri için ayrı bir standart düzenlenmiştir. BOBİ FRS’ye göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden ortaya çıkan gelirleri olarak tanımlanmıştır. TMS 18 Hasılat standardında ise ortakların sermaye katkıları dışında özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak benzer şekilde hasılat tanımı yapılmıştır (TMS 18 , 2011).

TMS 18’de hasılatın ölçümünde işlem bedeli (değişken/ sabit) esas alınarak yapılmaktayken, BOBİ FRS’de ise yapılan sözleşme kapsamında satış iskontoları düşüldükten sonra alınması beklenen veya alınan bedel esas alınarak ölçüm yapılmaktadır. BOBİ FRS’de hasılatın kayda alınması ölçütü ekonomik faydanın muhtemel olması ve faydanın güvenilir bir şekilde ölçülmesiyle TMS’de ise edim yükümlülüğünün belirli bir anda veya zamana yayılı bir şekilde yerine getirilmesidir (Alataş & Kılıç, Ocak 2018: 462-463).

TMS 18 ile BOBİ FRS arasındaki bir diğer farklılık ise hasılat bedelinde vade farkı ayrıştırılmasının yapılmasıdır. BOBİ FRS’de bir yıldan daha kısa sürede tahsil edileceği öngörülüyorsa vade farkı uygulanmamaktadır. TMS 18’de ise yıl ayırımına bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılması yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinde hasılatın kayda alınma ölçütü tamamlanma yüzdesidir ve dönemsel olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS/TFRS’de ise hizmet sunumunda edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi iken TMS 11 inşa sözleşmelerinde edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmektedir. Faiz ise her iki standartta etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 11, 2012).

2.7. Altıncı Bölüm: Stoklar

“BOBİ FRS Stoklar bölümünde, Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümünde yer alan finansal araç niteliğindeki stoklar, Tarımsal Faaliyetler bölümdeki canlı varlıklar

ve hasılat zamanındaki tarımsal ürünler dışında kalan tüm stoklara uygulanmaktadır” (BOBİ FRS, 2017: 38).

2.7.1. Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi

Stokların maliyeti satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

2.7.1.1. Satın Alma Maliyetleri

Bir yıl veya daha kısa süreli bir ödeme ile satın alınan stoklara vade farkı ayırtmamakta ve ödenmesi beklenen nakit tutarı üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan daha uzun süreli ödeme karşılığında satın alınan stoklara ise vade farkı uygulanarak peşin fiyatı üzerinden ölçümlene yapılmaktadır. Vade farkı tutarı ise Finansal Araçlar ve Özkaynak bölümü uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Stoklara ait borçlanma maliyetleri meydana geldikleri dönemde kara veya zarara yansıtılmaktadır. Bir yıldan daha uzun bir sürede üretilmesi beklenen stoklar için katlanılmış olan borçlanma maliyetleri stokun satışa hazır hale geleceği zamana kadar stokun maliyetine eklenmektedir. Stokun alınmasında, alınan stoktan farklı özelliklere sahip olan parasal olmayan varlıklarla ödenmesi halinde satın alma maliyetleri parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Ancak gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise parasal olmayan varlığın defter değeri dikkate alınarak ölçüm yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 39).

2.7.1.2. Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri, ham madde ve malzemelerin yarı mamule veya mamule dönüştürülmesinde direkt işçilik giderleri ile katlanılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin dağıtım yoluyla üretilen yarı mamul veya mamul maliyetine eklenen maliyetleri içermektedir (BOBİ FRS, 2017: 39).

Tam maliyet yöntemi ile dönüştürme maliyetleri belirlenmektedir. Tam maliyet yöntemine göre sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilmektedir. Geçici veya kalıcı olarak faaliyetlerine ara verilen veya faaliyete geçmemiş bölümlerin sabit genel üretim giderleri dönüştürme

maliyetine eklenmemekte, bu maliyetler gider olarak Satışların Maliyeti kaleminde gösterilmektedir. Ayrıca sabit genel üretim giderlerinin normal üretim kapasitesi dikkate alınarak dönüştürme maliyetlerine eklenmesinde normal maliyet yöntemi de kullanılabilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 40).

2.7.1.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, stokların mevcut durumuna veya bulunduğu yere getirilmesiyle ilgili olan ve stokların maliyetine eklenen giderlerdir. Ancak stoklarla ilgili olduğu halde stokların maliyetine eklenmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak kar veya zarara yansıtılan giderlerdir (BOBİ FRS, 2017: 40).

2.7.2. Stok Maliyetleri Ölçüm Teknikleri

Stok maliyetleri fiili maliyet yöntemine göre belirlenmektedir. Ancak sonuçların fiili maliyete yakın olması durumunda stok maliyetlerinin belirlenmesinde standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi kullanılabilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 41).

2.7.3. Stok Maliyetlerinin Hesaplanma Yöntemleri

“Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanmaktadır. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir” (BOBİ FRS, 2017: 41).

2.7.4. Değer Düşüklüğü

Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilmektedir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması halinde, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilmektedir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kalemine yansıtılır (BOBİ FRS, 2017: 42).

2.7.5. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

TMS 2 ve BOBİ FRS stoklar standardının oluşturulma amacı genel olarak stokların muhasebeleştirilmesi için gerekli ilkeleri düzenlemektir. TMS 2 ve BOBİ FRS stokların maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Stokların ölçülmesinde TMS 2'den farklı olarak BOBİ FRS'de borsalar veya teşkilatmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değeri üzerinden ölçülür ifadesi ile altın ile diğer değerli madenlerin ölçüm esası belirtilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS ve TMS 2 standartlarında stok maliyetlerinin belirlenmesinde stok maliyetleri; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Stok maliyetlerinin belirlenmesi açısından iki standart arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS'ye göre düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim maliyetleri satışların maliyeti kaleminde gösterilmektedir. TMS 2'de ise bu maliyetler gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Dönüştürme maliyetleri TMS 2'de normal maliyet yöntemiyle belirlenmekteyken BOBİ FRS'de normal maliyete ek olarak tam maliyet yöntemiyle de dönüştürme maliyetleri kullanılabilir. Stok maliyetlerinin belirlenmesinde iki standart arasındaki en büyük farklılık vade farkı ayrıştırılmasıdır. TMS 2 standardında vadeli ödeme koşuluyla alınan stoklar peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında oluşan fark stok maliyetine dahil edilmeyerek vade farkından kaynaklanan tutar faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS 2'den farklı olarak BOBİ FRS'de bir yıldan daha uzun süreli vadeli alımlarda vade farkı uygulanmaktadır. Ayrıca vade farkı nedeniyle ortaya çıkan tutarın hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır (TMS 2 , 2018).

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri BOBİ FRS'de üretilmesi normal şartlarda bir yıldan daha uzun sürecek olan stoklara katılan maliyetler stoklar satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stok maliyetlerine dahil edilmekteyken TMS 2'de ise bu hüküm özellikli varlıklar için geçerlidir. Hizmet sunan işletmelerin stok maliyetleri belirlenirken BOBİ FRS'den farklı olarak TMS 2'de hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtılmadığı hallerde stok hesabına yansıtılmaktadır. Bunun nedeni

hizmet üretim süreci tamamlanmamış veya tamamlandığı halde satışı gerçekleşmemiş hizmetlerin stoklar hesabında izlenmiş olmasıdır (BOBİ FRS, 2017).

Maliyet ölçüm teknikleriyle ilişkin karşılaştırma yapıldığında her iki standartta da sonuçların fiili maliyete yakın olması halinde stok ölçüm yöntemi olarak standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi kullanılmaktadır. Ancak TMS 2’de BOBİ FRS’ den farklı olarak perakende yönteminin hangi durumlarda ve hangi işletmeler tarafından kullanılacağına ilişkin ek bilgilere yer verilmiştir. BOBİ FRS ve TMS 2’ye göre stoklar satıldığında ilgili stokun defter değeri stokla ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde Satışların Maliyeti kaleminde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Satılmak yerine işletmede kullanılan stoklar ise faydalı ömürleri süresince gider olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 2 , 2018).

Stoklarda meydana gelen değer düşüklüğü konusunda da TMS 2 ilkeleri ile BOBİ FRS arasında benzerlikler söz konusudur. Stok maliyet değerinin net gerçekleşebilir değerinin altına düşmesi halinde stok değer düşüklüğü zararı meydana gelmektedir ve bu zararın kayda alınması gerekmektedir. Ayrıca net gerçekleştirilebilir değer artışı nedeniyle “iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk edilen satış maliyetini azaltacak şekilde” muhasebeleştirilmesi gerekmektedir Kıymetli Şen & Mehmet, 2018: 467-468).

BOBİ FRS’ de stoklar ile ilgili dipnotlarda belirtilmesi gereken açıklamalar belirtilmemiştir. TMS 2’de ise Raporlanacak Bilgiler başlığında stoklar ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken hususlar düzenlenmiştir. BOBİ FRS ve TMS 2’de aynı koşulların oluşması halinde gerçek parti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı maliyet yöntemleri kullanılmaktadır. BOBİ FRS’de son giren ilk çıkar yönteminin kullanılmasına izin verilmemektedir. Ayrıca BOBİ FRS’den farklı olarak TMS 2’de yöntemlerin kullanılmasıyla ilgili açıklayıcı bilgiler verilmektedir (TMS 2 , 2018).

2.8. Yedinci Bölüm: Tarımsal Faaliyetler

“Bu bölümde, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir”
(BOBİ FRS, 2017: 44).

2.8.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar “gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilebilmektedir. Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmışsa, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçüm yapılamaz. Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarara” yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 45).

Maliyet yöntemi ile ölçüm yapılmasının tercih edilmesi durumunda canlı varlıklar Maddi Duran Varlıklar bölümündeki gibi amortisman tabi tutulmaktadır ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçüm yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 46).

2.8.2. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS kapsamında canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden biri tercih edilerek kullanılabilir. TMS 41’de ise canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumları hariç, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçüm yapılmaktadır (TMS 41, 2019).

Hem TMS 41’de hem de BOBİ FRS’ de “işletmenin tarımsal ürünleri hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir.” Canlı varlıkların sunumunda ise Finansal Durum Tablosunda dönen veya duran varlıklar sınıfı altında Canlı Varlıklar kaleminde ayrı bir şekilde yer alması TMS 41 ile uyumludur. BOBİ FRS’ de yer alan ancak TMS/IFRS’de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilmektedir (TMS 41, 2019).

2.9. Sekizinci Bölüm: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar ile kaynaktan maden çıkarılacağına teknik olarak yapılabilirliği ve ticari olarak uygulanabilirliği kanıtlandıktan sonra yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde bu bölüm ilkeleri uygulanmaktadır (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 154). Arama ve değerlendirme de arama haklarının elde edilmesi, topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme varlıklara dâhil edilebilecek harcamalara örnek olarak verilebilir (BOBİ FRS, 2017: 48).

2.9.1. İlk Ölçüm

İşletmeler arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedeceği harcamalar için bir muhasebe politikası belirlemelidir ve finansal tabloların karşılaştırılabilir olması amacıyla tutarlı olarak uygulanmalıdır (BOBİ FRS, 2017, s. Parag.8.2). Arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda alınmasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Kaynakların geliştirilmesi amacıyla yapılan harcamalar arama ve değerlendirme varlığı olarak kabul edilmemektedir. Ortaya çıkan bu varlıkların muhasebeleştirilmesinde Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar hükümleri dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 48).

2.9.2. Sonraki Ölçüm

“Arama ve değerlendirme varlıkları, ilk kayda alınmasından sonra maliyet bedelinden amortisman ve olması halinde değer düşüklüğü zararı düşülmüş tutarı üzerinden ölçülmektedir”. Arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğine ilişkin durum veya şartlar var ise bu varlıkların değer düşüklüğü bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü tespit edildiğinde ise Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümü esaslarınca kayda alınmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 49).

2.9.3. Sunum

Arama ve değerlendirme harcamalarında uygulanan muhasebe politikalarını, maden kaynaklarının değerlemesinden ve aranmasının neden olduğu varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden ve yatırım faaliyetlerinden

nakit akışlarını finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir (BOBİ FRS,2017: 49).

2.9.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

Arama ve değerlendirme varlıkları hem BOBİ FRS’ de hem de TFRS 6’ da ilk ölçümde maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. *“Sonraki ölçüm ise BOBİ FRS’ ye göre maliyet bedelinden amortisman ve olması halinde değer düşüklüğü zararı düşülmüş tutarı üzerinden ölçülmekteyken TFRS 6’ ya göre maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanarak muhasebeleştirilmektedir.”* Değer düşüklüğü bakımından TFRS 6 ve BOBİ FRS birbirleriyle uyumludur (TFRS 6, 2008).

2.10. Dokuzuncu Bölüm: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Bu kısımda finansal varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemleri ile ilgili muhasebe ilkelerinden bahsedilmektedir.

2.10.1. Finansal Araçlar

“Finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığın, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir.” Özkaynağa dayalı finansal araç ise işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır. Finansal araçların tanımında da belirtildiği gibi finansal araçlar yalnızca muhasebeleştirilmiş finansal araçlar değil, muhasebeleştirilmemiş ve belirli koşulları barındıran sözleşmeleri de kapsamaktadır (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 160). Nakit, vadeli ve vadesiz mevduatlar, çek ve senet, krediler, alacaklar, türev ürünler ve menkul kıymetler finansal araçlara örnek olarak verilebilir (BOBİ FRS, 2017: 51).

2.10.2. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Muhasebe İlkeleri

İşletmeler, bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü meydana getiren sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda kayda almaları gerekmektedir. Finansal varlık veya yükümlülük ancak finansal araç sözleşmesinin koşullarına taraf olunduğu durumlarda finansal tablolara yansıtılabilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 52).

Finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesinde işlem maliyetlerine katlanılmışsa bu maliyetler finansal aracın değerine eklenerek muhasebeleştirilmektedir. Özkaynak araçlarındaki yatırımlar ise sadece gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Bu nedenle özkaynak araçlarındaki yatırımların işlem maliyetleri gider olarak kar veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır ((Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 162).

2.10.2.1. Alacaklar ve Borçlar

Sermaye alacağı dışındaki ve vadesi bir yıldan uzun süreli alacaklar ve borçlar çeke ya da senede bağlı olup olmadığına bakılmaksızın hesap dönemi sonunda reeskont işlemine tabi tutulması gerekmektedir. “İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari alacak ve borçlarla ilgili etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı Kâr veya Zarar Tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler veya Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler kalemlerinde; diğer alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler veya Faiz vb. Giderler kalemlerinde gösterilmektedir.” Alacaklarla ilgili ihtiyatlılık ilkesi gereği olarak işletmelerin dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacakları için değer düşüklüğü karşılığı ayırması zorunludur. Ticari alacaklarla ilgili karşılık ayrılan bu tutar Kar veya Zarar tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler kaleminde; diğer alacaklarla ilgili şüpheli alacak karşılığı tutarı ise Finansal Varlıklar Değer Azalış Zararları kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 53).

2.10.2.2. Borçlanma Araçları

Borçlanma araçları içerisinde yer alan finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayda alındıkları anda, işlem maliyetleri de eklenerek işlem fiyatları üzerinden ölçülmektedir. İşlem maliyetleri finansal varlığın veya yükümlülüğün edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilgili olan ek maliyetlerdir. Bu maliyetlere düzenleyici kurum harçları, aracılara ve brokerlere ödenen ücretler örnek olarak gösterilebilir (BOBİ FRS, 2017: 54).

İtfa edilmiş değer, bir finansal varlığın veya yükümlülüğün ilk kayda alınması esnasında belirlenen değerinden anapara geri ödemeleri, ilk kayda alındığı tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemiyle hesaplanan

birikmiş itfa değeri ve tahsil edilememe olasılığından ve değer düşüklüğünden kaynaklanan indirimlerin düşülmesiyle bulunan değerdir. Etkin faiz yöntemi ise, finansal varlığın ya da yükümlülüğün itfa edilmiş değerinden hesaplanmış olan faiz gelir ve gider tutarlarının ilgili dönemin kar veya zararına dağıtılarak finansal tablolarına yansıtılmasıdır (BOBİ FRS, 2017: 55).

2.10.2.3. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Özkaynağa dayalı finansal araç yatırımları borsada veya teşkilatmış diğer piyasalarda ve işlem görenler ve işlem görmeyen özkaynak araçları piyasa değerine ya da maliyet değerine göre ölçülmektedir. Borsada veya teşkilatmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirme işleminde işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kar veya zarara yansıtılmaktadır. “Borsada veya teşkilatmış piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ise ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Raporlama tarihinde varsa değer düşüklüğü zararları maliyet bedelinden düşülerek ölçüm yapılmaktadır” (BOBİ FRS, 2017: 56).

Borçlanma araçları, alacaklar ve borçlar ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak değerlendirilmektedir. Maddi duran varlık veya ticari mal alış ve satışı ile ilgili birçok sözleşme finansal araç olarak değerlendirilmemektedir. Ancak mal alış ve satış sözleşmelerinin alışılacak olmayan riskleri alıcıya veya satıcıya yükleyen sözleşmeler ise diğer finansal araçlar içerisinde değerlendirilmektedir. Ayrıca finansal araç gibi nakit veya bir başka finansal araçların takasıyla ödenebilen finansal olmayan kalemlerin alış ve satış sözleşmeleri de diğer finansal araçlar kapsamındadır. “Diğer finansal araçlardan, nakit olarak yerine getirilmeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde ise borçlanma aracı olan kredi alınmasıyla ilgili taahhütler ilk kayda alındıkları anda maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Bu taahhütler dışında kalan finansal araçlar hem ilk kayıt anında hem de sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek ölçüm farkları Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları veya Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. İlk kayda alınma sırasında katlanılan işlem

malîyetleri doğrudan kâr veya zarara yansıtılarak giderleştirilmektedir” (BOBİ FRS, 2017: 57).

2.10.3. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü

İşletmeler her raporlama dönemi sonunda finansal varlıklarının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıklarını araştırmak durumdadır. Değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu anda, değer düşüklüğü zararı ticari alacaklar için Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler kalemine, diğer finansal varlıklar için ise Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları kalemine yansıtılması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 58).

2.10.4. Finansal Araçların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Bu kısımda, finansal araçların finansal tablo dışı bırakılmasının gerekli olduğu durumlarda bu işlemlerin nasıl yapılacağı ve muhasebeleştirileceği hakkında bilgiler verilmektedir.

2.10.4.1. Finansal Varlıklar

Elde bulundurulmuş haklar ve yükümlülükler ile devredilen haklar ve yükümlülükler arasında devir tarihinde gerçeğe uygun değeri ile orantılı olarak dağıtılmaktadır. Kayda alınmış olan tutar ile finansal tablo dışı bırakılmış tutar arasındaki fark devrin meydana geldiği tarihte dönemin karına veya zararına yansıtılmalıdır (BOBİ FRS, 2017).

İşletmenin finansal varlığı devrettiği ancak finansal varlık sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirileri elinde bulundurmaya devam ediyorsa ve devir işlemi finansal tablo dışı bırakılmasına engel olmuyorsa varlık finansal tablolarda gösterilmelidir. Ancak alınan bedel finansal yükümlülük olarak kayda alınmaktadır. Devirden sonraki dönemlerde devredilen varlıktan elde edilen tüm gelirler ve giderler kayda alınmaya devam edilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 61).

2.10.4.2. Finansal Yükümlülükler

Bir finansal yükümlülüğün tamamının veya finansal yükümlülüğün bir kısmı yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zamanaşımına uğradığında,

finansal tablo dışı bırakılmaktadır. Borçlu ve alacaklı arasında birbirleriyle tamamen farklı şartlara sahip finansal araçların takas edildiği durumda başlangıçtaki yükümlülük ortadan kalkmaktadır ve yeni bir finansal yükümlülük kayda alınmaktadır. Bu durum finansal yükümlülüğün şartlarının bir kısmında veya tamamında yapılan önemli değişiklikler için de geçerli olmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 62).

2.10.5. Korunma Muhasebesi

“Korunma muhasebesi, koruma aracı ile korunan kalemdaki kazanç veya kaybın, aynı anda kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Korunma muhasebesine ilişkin hükümlerin uygulanması zorunlu tutulmamıştır. İşletme “itfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riskinden veya elinde bulundurduğu bir emtianın fiyat riskinden korunması söz konusu olduğunda korunma aracını, varlık veya yükümlülük olarak kayda almakta ve korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimi kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki değişimin, korunulan riskle ilişkili olan kısmını, kâr veya zarara yansıtarak karşılığında korunan kalemin defter değerini düzeltir” (BOBİ FRS, 2017: 64-66).

Özkaynaklarda kayda alınan korunma kazanç veya kaybı, korunma muhasebesine son verilmesi durumunda, kara veya zarara aktarılmaktadır. Bununla beraber özkaynaklarda kayda alınan yurtdışındaki net yatırımdan korunma işlemine ilişkin toplam kur farkı tutarı, bu yatırım elden çıkarıldığında Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kaleminde muhasebeleştirilmektedir. İşletmenin korunma muhasebesinden vazgeçmesi halinde korunma muhasebesinin yapılmasına son verilmektedir. Bu durumda korunan finansal borçlanma aracı finansal tablo dışı bırakılmamışsa Korunma Yedeği kaleminde kayda alınarak kara veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 66).

2.10.6. Özkaynaklar

“Özkaynak, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki haklardır. Özkaynak, ortaklar tarafından yapılan yatırımlara, faaliyetlerden elde edilen ve dağıtılmayarak işletmede bırakılan kârların ve kazançların eklenmesi ve faaliyetlerden ortaya çıkan zararlar ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımların çıkarılması suretiyle hesaplanan tutardır” (BOBİ FRS, 2017: 67).

2.10.6.1. Payların İlk İhracı

“Paylar, ihraç edildiklerinde ve karşı taraf da ilgili özkaynak araçlarına karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak kayda alınmaktadır”. İhraç işlemlerine başlanmış ancak henüz ihraç edilmemiş olduğu durumlarda işletme tarafından nakit veya diğer kaynaklar elde edilmediğinden özkaynaklarda bir artış kaydı yapılmamaktadır. İhraçtan önce diğer kaynakların veya nakit bedelin alınması ve işletmenin nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda bu tutarlar Finansal Durum Tablosunda yer alan Sermaye kaleminde, elde edilen tutar kadar artırılmaktadır. Özkaynak araçları, ihraç ile ilgili “doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen ya da edilecek nakit bedelin itibari değeri üzerinden, elde edilen ya da elde edilmesi beklenen nakit dışı kaynaklar ise kayda alındıkları tarihte belirlenen gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir”. “Özkaynak işlemi maliyetleriyle ilgili ortaya çıkan gelir üzerinden alınan vergiler, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler bölümü dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir”. Paylarda bölünmeler ya da bedelsiz pay verilmesi durumları özkaynaklarda bir değişikliğe neden olmamaktadır, gerektiği durumlarda özkaynak kalemleri arasında aktarımlar yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 67).

2.10.6.2. Ortaklara Yapılan Dağıtımlar

Ortaklara yapılan dağıtımlar özkaynaktan düşülmelidir. Ortaklara tahakkuk ettirilen temettü ödemeleri ortak adına tevkif edilen gelir vergileri, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler bölümü çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. Ortaklara yapılacak temettü

ödemelerinin nakit olarak değil nakit dışı varlıklar dağıtılması durumunda aşağıda sıralanmış ilkeler göz önünde bulundurularak muhasebe işlemleri yapılmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 69):

- İşletmenin ortaklarına nakit dışı varlık dağıtma zorunluluğunun olması veya böyle bir dağıtımın yapılacağını duyurması durumunda, bir yükümlülük kayda alınmalıdır.
- Dağıtılacak olan varlıkların değeri gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmelidir.
- Yükümlülüğün defter değeri, ödeme gününde ve raporlama dönemi sonunda varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelmiş olan değişiklikleri yansıtacak biçimde düzeltilmelidir.
- Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler kara veya zarara yansıtılmamaktadır. Bu değişiklik özkaynakta dağıtılacak temettü tutarında düzeltme yoluyla kayda alınmalıdır.
- Kar dağıtımı yapıldığında dağıtılan varlığın defter değeri ile kayda alınan yükümlülüğünün defter değeri arasındaki fark kar veya zarara yansıtılmaktadır.

Temettü olarak dağıtılacak carlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa kayda alınacak yükümlülüğün değeri dağıtılacak varlığın defteri değeri üzerinden ölçülmektedir. Temettü ödemesi yapılana kadar varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir duruma gelir ise, *“yükümlülüğün defter değeri ve dağıtılacak kar payı tutarı tespit edilen gerçeğe uygun değere göre”* düzeltilmelidir (BOBİ FRS, 2017: 69).

2.10.7. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

TMS/TFRS’ de yer alan TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS 39 Finansal Araçlar ve TFRS 9 Finansal Araçlar standartları BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar olarak bir araya toplanmıştır. Standartlar genel olarak birbirleri ile uyumlu olmakla birlikte aralarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır.

BOBİ FRS’de finansal varlıklar türlerine göre, Varlıklar ve Alacaklar, Borçlanma Araçları, Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar ve Diğer Finansal Araçlar olarak 4 ana

başlık altında gruplandırılmıştır. TFRS 9 da ise finansal varlıklar cinslerine göre değil ölçüm esasları dikkate alınarak sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS’de ticari veya ticari işlemlerden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacaklar *“ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değeri üzerinden”* ölçülmektedir (www.kgk.gov.tr, 25 Ocak 2019). Alacaklar için belirlenmiş olan bu ölçüm esası TMS/TFRS ile uyumludur. Ancak BOBİ FRS’de tahsil edildiği veya tahsil edileceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun süre olan alacaklar için itfa edilmiş değeri üzerinden ölçüm yapılmakta, vadesi bir yıldan daha kısa süreli alacaklar ve borçlar ise itibari değer ile ölçülmektedir. Bu ölçüm esası TFRS 9’da farklılık göstermektedir. TFRS 9’a göre vade ayrımı yapılmamaktadır ve vadesi ne olursa olsun (uygulama kolaylığı hariç) tüm senetli ve senetsiz borç ve alacaklar itfa edilmiş değer ile ölçülmektedir.

İlk muhasebeleştirilmesi açısından borçlanma araçları hem BOBİ FRS’ye göre hem de TFRS 9’a göre itfa edilmiş değeri üzerinden değerlendirilmekte ve bu değer farkı kar veya zarara yansıtılmaktadır. Sonraki ölçümler de ise TFRS 9’da varlık yönetimi için işletmenin kullanmış olduğu yönetim modeli ve varlıkların sözleşmede belirtilen nakit akışlarının özellikleri dikkate alınmaktadır. BOBİ FRS’de ise sonraki ölçümlerde itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Özkaynağa dayalı finansal varlıkların muhasebeleştirilmesinde de her iki standart arasında farklılıklar bulunmaktadır. TFRS 7 ve TFRS 9’a göre özkaynak araçları gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılanlar olarak sınıflandırılmış ve bu tutar kar ve zarara yansıtılmaktadır. BOBİ FRS’de ise özkaynak araçları borsada ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem görenler ve görmeyenler olarak sınıflandırılmaktadır. Borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmekte, borsada işlem görmeyen özkaynak araçları ise maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (TFRS 7, 2019).

TMS/TFRS ile BOBİ FRS ilkeleri türev finansal araçların değerlemesi konusunda birbirleri ile uyumludur. İlk kayda alınmada ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri ile ölçüm yapılmaktadır. İlk kayda alınma sırasında katlanılan işlem maliyetleri doğrudan kar veya zarara yansıtılarak gider olarak yazılmaktadır. Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine

getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Bu taahhütler ilk kayda alınmada işlem maliyetleri de eklenerek işlem fiyatından ölçülmektedir. Sonraki ölçümlerde değer düşüklüğünün olması halinde değer düşüklüğü zararı maliyetten düşürülmektedir. BOBİ FRS’de ticari alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilmesi için gözlemlenebilir kanıtların bulunması gerekmektedir. TMS/TFRS’ye göre ise beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü ayrılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

TFRS 9’da işletmelerin ticari amaçla ellerinde tutmadıkları özkaynak araçlarına yapmış oldukları yatırımları gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirme işlemlerinden sonraki dönemlerde oluşan değerleme farklarını diğer kapsamlı gelirden sunmaları hususunda geri dönülemeyecek bir seçim hakkı tanımaktadır. Tercihin bu yönde kullanılması durumunda ise yatırımlardan elde edilen temettüler kar veya zarara yansıtılmaktadır. BOBİ FRS’de ise geri dönülemeyecek bir seçim hakkı tanınmamıştır (www.kgk.gov.tr, 25 Ocak 2019).

2.11. Onuncu Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar

“İştirak; adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir”. Tanımlamada yer alan önemli etki kavramı ise yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikaları ile ilgili karar alma süreçlerine katılma gücüdür (BOBİ FRS, 2017: 71). Tek başına kontrol gücüne sahipse bağlı ortaklık, bir başka taraf ile müşterek kontrol gücüne sahip olduğunda iş ortaklığı yatırımı olacaktır Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 194).

Bir yatırımın iştirak olarak kabul edilebilmesi için yatırım oranının çokluğundan ziyade önemli etkiye sahip olup olmadığı önem taşımaktadır. İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasına sahip olduğu durumda, aksi açıkça belirtilmediğinde, yatırım yapan işletmenin önemli etkisi bulunduğu kabul (BOBİ FRS, 2017: 71).

2.11.1. İştiraklerin Ölçümü

Bu bölümde iştiraklerin ölçüm ilkeleri ve ölçümlerde kullanılan yöntemlere yer verilmiştir.

2.11.1.1. İlk Ölçüm

İştirakler ilk kayda alındıklarında maliyet değerleri ile ölçülmektedir. *“Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümüne göre finansal araç olarak izlenen yatırımların ilave özkaynak paylarının alınmasıyla iştirak yatırımı haline gelebilmektedir. Böyle bir durumda güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa işletmenin daha önceden elde tuttuğu özkaynak paylarının ilave yatırımın yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeri tespit edilerek gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasındaki fark kar veya zarara yansıtılmaktadır”* (BOBİ FRS, 2017: 71).

2.11.1.2. Sonraki Ölçüm

İştiraklerin sonraki dönem ölçümünde finansal tabloların konsolide olup olmamasına göre maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılmaktadır. İştirakler bireysel finansal tablolarında maliyet veya özkaynak yöntemine göre finansal tablolarını hazırlamaktadır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ise özkaynak yöntemi kullanılarak ölçüm yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 72).

2.11.1.2.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet yönteminin kullanılacağı durumlarda iştirakler, hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçülmektedir. Değer düşüklüğü Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümüne göre hesaplanmaktadır. Her raporlama dönemi sonunda yatırımların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıkları test edilmektedir. Değer düşüklüğü olduğu gösteren durumların olması halinde yatırımın defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümü ilkeleri kapsamında değer düşüklüğü test edilmekte ve değer düşüklüğü olması halinde oluşan zarar Diğer Faaliyetlerden Giderler hesabı altında Diğer Giderler kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 72).

İştiraklerden elde edilen kar payları veya diğer dağıtımlardan ortaya çıkan gelirler Kar veya Zarar Tablosunda Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek

Girişimlerden Kar Payları kaleminde gösterilmektedir. İştirak üzerinde bulunan önemli etkinin kaybedilmesi durumunda ise yatırımın finansal tablolarda izlenmesine son verilerek Diğer Faaliyetlerden Gelirler/Giderler kalemine yansıtılır (BOBİ FRS, 2017: 73).

2.11.1.2.2. Özkaynak Yöntemi

İştirakin değerinin ölçülmesinde özkaynak yöntemi kullanıldığında iştirakin defter değeri, iştirakin dönem net karı veya zararındaki ve cari dönemde özkaynaklarda kaydedilen kazanç ve kayıplarındaki işletmenin payı oranında artırılmakta ve azaltılmaktadır. İşletmenin yatırım yaptığı iştirakteki kar veya zarar alacağından payı yatırım yapan işletmenin kar veya zararı olarak muhasebeleştirilmektedir. Münferit finansal tablolarda iştirakin dönem kar veya zararı Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar” kaleminde; konsolide finansal tablolar da ise İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 73-74).

2.11.2. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

Her iki standarda göre “*iştirakler ilk kayda alındıkları anda maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir.*” BOBİ FRS’ye göre işletmenin bireysel tablolarında iştiraklerdeki yatırımlar maliyet yöntemi ile ölçülmekte, konsolide finansal tablolarında ise iştiraklerdeki yatırımlar özkaynak yöntemi ile ölçülmektedir. TMS 28’de ise “*münferit finansal tablolarda bu yatırımlar maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri*” seçilerek ölçüm yapılmaktadır (TMS 28, 2011).

2.12. On Birinci Bölüm: Müşterek Girişimdeki Yatırımlar

Bu bölümde “*müşterek girişimler oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç türde sınıflandırılarak her biriyle ilgili muhasebe ilkeleri belirlenmiştir*” (BOBİ FRS, 2017: 79).

2.12.1. Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerindeki borçlar ve haklarla ilgili yükümlülüklerle sahip olmalarına müşterek faaliyet denilmektedir. Anlaşmanın tarafları ise müşterek faaliyet katılımcılardır (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 212).

Girişimciler kendisine ait olan maddi duran varlıklarını ve stoklarını müşterek kontrol edilen faaliyetlerde kullanmaktadır. Yine bu faaliyetle ilişkili yükümlülükler ve giderler de müşterek girişimci tarafından kendi adına karşılanmakta, katlanmış oldukları yükümlülüklerle bağımsız olarak finansman sağlamaktadırlar. Bu faaliyetler girişimcinin çalışanları tarafından girişimciye ait benzeri faaliyetleri yanında da yürütülebilmektedir. Müşterek girişimcisi olduğu bir müştereken kontrol edilen faaliyetlerden doğan kazanç ve kayıplar işletme tarafından müşterek faaliyetteki payı oranında kayda almaktadır. Ancak müşterek kontrol edilen faaliyette satılan veya verilen varlıklarda değer düşüklüğü ortaya çıkması durumunda müşterek girişimci bu değer düşüklüğü zararının tamamını kayda almaktadır. Bir diğer taraftan girişimci müştereken kontrol edilen bir faaliyetten varlık satın aldığı anda elde ettiği kazançları veya kayıpları kaydetmektedir. Bu tür işlemlerin satın alınan varlıklarda değer düşüklüğü olması ise uğradığı zarar payını kayda almaktadır (BOBİ FRS, 2017: 79).

2.12.2. Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

Müşterek girişimci; müşterek kontrol edilen varlıklardaki payını, üstlenmiş oldukları yükümlülükleri, müşterek girişimle ilgili olarak diğer girişimcilerle birlikte üstlendikleri yükümlülükleri, üretilen çıktıdaki payın kullanımından veya satışından elde edilen gelirleri ve katlanılan giderlerdeki payını ve müşterek girişimdeki payıyla ilgili olarak katlandığı giderleri finansal tablolarına yansıtmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 80-81).

2.12.3. Müştereken Kontrol Edilen İşlemler

Müşterek kontrol edilen işletmeler maliyet yöntemiyle değerlendirilmektedir. Bu işletmelerin iştirak olması halinde maliyet yöntemi uygulanmaya devam edilmektedir ve işletme kalan paylar için yeniden ölçüm yapılamamaktadır. Bu durum özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülen müşterek kontrol edilen işletmenin iştirak yatırımı

kazanması durumunda da geçerli olmaktadır. Ancak müştereken kontrol edilen yatırıma ilişkin olarak daha önceden özkaynaklar içerisinde münferit Finansal Durum Tablosunda Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar kaleminde veya konsolide Finansal Durum Tablosunda İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar kaleminde meydana gelen azalışlar payı oranında Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kalemine aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 81).

2.12.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

TFRS 11 ve BOBİ FRS’de müşterek kontrol, ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşme ile paylaşılmasıdır. Müştereken kontrol edilen işletmeler BOBİ FRS’de bireysel finansal tablolarda maliyet veya özkaynak yöntemi ile raporlanabilmekte; konsolide finansal tablolar ise özkaynak yöntemi ile raporlanmaktadır. TFRS 11’e göre ise müştereken kontrol edilen işletmeler konsolide finansal tablolarını özkaynak yöntemiyle raporlamaktadır. Bireysel finansal tabloları ise maliyet, özkaynak ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden bir ile raporlanmaktadır (TFRS 11, 2019).

2.13. On İkinci Bölüm: Maddi Duran Varlıklar

“Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir” (BOBİ FRS, 2017: 83).

2.13.1. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesi ve İlk Kayıt

Maddi duran varlıkların ilk kayda alınmasında gelecekte ekonomik fayda sağlayacağını, maliyetinin veya değerinin doğru bir şekilde ölçülebilmesi gerektiğinden bu nitelikleri sağlayan maddi duran varlıklar ilk kayda alındıklarında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maddi duran varlıklar ilk kayda alındıklarında, varlığın kullanıma hazır hale gelinceye kadar yapılan harcamalar Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına alınması gerekmektedir. Varlık kullanıma hazır hale geldiğinde ise ilgili varlık hesabına alınması gerekmektedir (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 224).

Bir yıl veya daha kısa süreli ödeme ile satın alınan maddi duran varlıklarda vade ayrıştırması yapılmamaktadır ve ödenmesi beklenen nakit tutarı üzerinden ölçümü yapılmaktadır. Bir yıldan daha uzun süreli ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar da ise vade farkı uygulanarak peşin değeri üzerinden ölçülmektedir. Ortaya çıkan vade farkı tutarı ise Finansal Araçlar ve Özkaynak bölümü kapsamında etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Öte yandan maddi duran varlık ilk kayda alındıktan sonra yapılan bazı harcamalar varlığın defter değerine eklenmektedir. Varlığın faydalı ömrünü uzatarak veya hacmini artırarak gelecek dönemlerde beklenen ekonomik faydayı artıran harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilmektedir. Yenileme harcamaları ve kapsamlı kontroller maddi duran varlık tanımını karşılamaları halinde defter değerine eklenmektedir. Ancak olağan bakım ve onarım giderleri bu harcamalar kapsamında değerlendirilmemektedir (BOBİ FRS, 2017: 84).

2.13.2. Sonraki Dönem Ölçümü

Sonraki ölçümlerde maddi duran varlıklar birikmiş değer düşüklüğü zararlarını ve birikmiş amortisman değerini indirmek için maliyet üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017: 85).

2.13.3. Amortisman

Maddi duran varlığın amortismanı faydalı ömrü süresince sistematik şekilde dağıtılmaktadır. İşletme tarafından varlığın faydalı ömrü belirlenirken gerçekçi tahminler yapılmaktadır. Varlık kullanıma hazır haldeyken amortisman ayrılmaya başlanmakta ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla da amortisman ayrılmasına son verilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 85).

2.13.4. Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlık kalemlerinde her dönem sonunda değer düşüklüğü testi yapılmakta ve değer düşüklüğü zararının olduğu durumlarda muhasebeleştirilme işleminin belirlenmesi için Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümü uyarınca raporlama yapılmaktadır. Değer düşüklüğüne uğrayan, ya da işletmenin zarara uğramasına neden olan olayların olması durumunda maddi duran varlık kalemleri üçüncü

kişilerden alınacak tazminatlar elde edilene kadar kara veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 88).

2.13.5. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS’de maddi duran varlık tanımı TMS 16 ile uyumludur. Yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık tanımını karşılamaması durumunda stoklar içerisinde sınıflandırılmaktadır. Maddi duran varlığın edinimden sonra yapılan ve varlığın ekonomik ömrünü uzatan ve gelecekte beklenen ekonomik faydayı artıran harcamalar her iki standartta da varlığın defter değerine dahil edilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS’de maddi duran varlıklar, ilk kayda alınma esnasında maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Maliyet bedelinin belirlenmesi açısından TMS 16 ile uyumlu içerisinde. Ancak vadeli alımlarda maliyetin belirlenmesinde bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. TMS 16’da ise vadenin süresi fark etmeksizin vade ayrıştırması yapılmaktadır ve vadeli alınan maddi duran varlığın vade farkı ilgili varlığın maliyetine eklenmemektedir. TMS 16’da olduğu gibi, maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri meydana geldikleri dönemde kar veya zarara yansıtılmaktadır. Hem TMS 16’da hem de BOBİ FRS’de sonraki ölçümlerde maddi duran varlığın değeri, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyeti üzerinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarıyla belirlenmektedir. Maddi duran varlıklar için amortisman ayırma zorunluluğu her iki standartta da yer almıştır. Her iki standartta da faydalı ömür işletme tarafından belirlenmektedir. BOBİ FRS ile TMS 16 arasındaki bir diğer farklılık takas yoluyla edilen varlığın muhasebeleştirilmesidir. TMS 16’da takas ile alınan varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet değeri olarak kabul edilmektedir. BOBİ FRS’de ise varlığın net defter değeri varlığın maliyetidir (TMS 16, 2019).

2.14. On Üçüncü Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

İşletmeler, arazi ve bina gibi gayrimenkullerini kira geliri veya değer artış kazancı ya da her iki kazancı da sağlayabilmek için yatırım amaçlı elde tutmaktadır. Bu varlıklar işletmenin diğer varlıklarına göre büyük ölçüde nakit akışı yaratmaktadır. Belirtilen nitelikteki varlıklar yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak adlandırılmaktadır. Yatırım

amaçlı inşa edilen ve geliştirilen gayrimenkuller de bu kapsamdadır. Finansal kiralama yoluyla elde tutulan varlıklarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilebilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 89).

2.14.1. İlk Kayda Alınması ve Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alınmasında Maddi Duran Varlıklar bölümünün ilkeleri doğrultusunda maliyet bedeliyle ölçüm yapılmaktadır. Finansal kiralama yoluyla elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ise Kiralamalar bölümü uyarınca kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 89).

2.14.2. Sonraki Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilir. Seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanması gerekmektedir. Ölçümlerde muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek yöntem değişikliği yapılamamaktadır. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçüm yapılması halinde raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerlerinin belirlenerek Finansal Durum Tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerindeki farklılıklar kara veya zarara yansıtılmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer aşırı maliyet veya çaba gerektiriyorsa, gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi maliyet bedeliyle ölçüm yapılmaktadır. Bu durumda Maddi Duran Varlıklar bölümündeki maliyet amortisman - değer düşüklüğü yöntemi kullanılmaktadır. Cari dönemde “tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle, önceki defter değeri arasındaki fark Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları veya Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları kaleminde kar veya zarara” yansıtılarak raporlanmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 90).

2.14.3. Sunumu

Yatırım amaçlı gayrimenkuller Finansal Durum Tablosunda ayrı bir kalem olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kaleminde sunulmaktadır. “*Gerçeğe uygun değeriyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ait değer artış kazançları ya da*

değer azalış zararları ise Kar veya Zarar Tablosunda Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları ya da Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları kaleminde” ayrıca sunulmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet bedeliyle ölçülmesi halinde “*amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları Kar veya Zarar Tablosunda”* Diğer Faaliyetlerden Giderler hesabının altında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları kaleminde sunulmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 91).

2.14.4. Finansal Tablo Dışı Bırakılma

Varlıktan gelecekte herhangi bir fayda beklenmemesi veya varlığın elden çıkarılması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkuller finansal tablo dışı bırakılmaktadır. Gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılması sonucunda oluşan kazanç ya da kayıplar, kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 92).

2.14.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

TMS/IFRS ile BOBİ FRS yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ölçümü ve dönem sonu değerlemesi açısından birbirleriyle uyum içerisindedirler. TMS 40 ve BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda alındıkları anda maliyet bedeli ile ölçülmekte, sonraki ölçümlerde ise gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile ölçülebilmektedir (TMS 40, 2018).

TMS 40 ilkelerine göre ölçümde maliyet yöntemi kullanılsa bile dipnotlarda gerçeğe uygun değeri belirtilmektedir. Ancak BOBİ FRS’ de maliyet bedeli ile ölçülen gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin dipnotlarda açıklaması ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.15. On Dördüncü Bölüm: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Fiziksel niteliğe sahip olmayan ancak tanımlanabilir niteliği olan, işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine ve varlığın sözleşmeye bağlı haklarından kaynaklanması özelliklerinden birine sahip parasal olmayan varlıklar maddi duran varlık olarak tanımlanmaktadır. Bir varlık hem maddi hem de maddi olmayan unsurları birlikte içerebilir. Böyle bir durumda maddi unsurun mu yoksa maddi

olmayan unsurun mu daha önemli olduğu kararı verilerek ilgili varlık maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 93).

2.15.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alındıklarında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar satın alma şeklinde elde edilmiş ise, ticari indirimlerin düşürülmesinden sonra kalan satın alma fiyatı, satın alınması için yapılan giderler ile kullanıma hazır olabilmesi için katlanılan ve ilgili varlıkla doğrudan ilişkilendirilen giderler maliyeti oluşmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 93).

Bir yıl veya daha kısa sürede ödemesi alınacak maddi olmayan duran varlıklar için vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır. Kısa vadeli satın alımlarda ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçüm yapılmaktadır. Bir yıldan uzun vadede ödenecek ise vade farkı ayrıştırılması yapılmakta ve peşin fiyat üzerinden değeri ölçülmektedir. Vade farkı tutarı ise etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 94).

Birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal veya parasal olmayan kalemler ile takas yoluyla elde ediliyorsa, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, takas edilen parasal olmayan kalemin net defter değerine dayanılarak belirlenmektedir. Takas yapılırken hem parasal olmayan kalemin hem de parasal bir kalem kullanılabilir. Böyle bir durumda ise takas edilen parasal olmayan kalemin net defter değerine parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da indirilir (BOBİ FRS, 2017: 95).

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilmesi araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere ikiye ayrılarak değerlendirilmektedir. Bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik yapılan işlerde araştırma ve geliştirme safhası ayırt edilemiyorsa, bu harcamaların tümünün araştırma safhasında yapıldığı kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 96)

2.15.2. İtfa

Faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur (BOBİ FRS, 2017: 96).

2.15.2.1. Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Sınırlı faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için itfa payının ayrılması gerekmektedir. İtfa tutarı ise maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunmaktadır ve itfa tutarı faydalı ömür süresinde sistematik olarak dağıtılmaktadır. İlgili varlığı ekonomik ömrünün bitiminde satın alacağını taahhüt eden üçüncü bir şahısın olması ya da varlığın faal bir piyasası mevcut olduğu durumlar dışında ilgili varlığın kalıntı değeri sıfır olarak kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 97-98).

Varlığın kullanıma hazır hale gelmesiyle itfa işlemine başlanmakta, ilgili varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla da itfa işlemine son verilmektedir. Bu nedenle dönem içerisinde elde edilip kullanımına başlanan varlıklar için kıst amortisman yöntemi uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 97).

İtfa yöntemi, işletme tarafından varlığın gelecekte beklenen ekonomik faydasının tüketim şeklini yansıtacak bir biçimde belirlenmektedir. İlgili varlıktan beklenen faydaların tüketiminde bir değişiklik yaşanmadıkça, seçilen yöntem her dönem tutarlı olarak uygulanmalıdır. Teknolojik gelişmelerin yaşanması, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana gelmesi veya varlığın kullanım şeklinin değişmesi gibi durumlarda varlığın kalıntı değeri, faydalı ömrü veya itfa yönteminde değişiklikler oluşmaktadır. Öngörülenler dışındaki farklılıklar nedeniyle muhasebe tahminlerinde değişiklikler yapılması gerekmektedir. Buna göre belirlenen yeni kalıntı değere, faydalı ömre ve itfa yöntemine göre yeniden dağıtım yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 98).

Cari döneme ait *“itfa giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece kar veya zarar”* olarak yazılmaktadır. Bu itfa giderleri Kar veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın giderlerinin gösterildiği hesaplarda izlenmektedir (BOBİ FRS, 2017: 99).

2.15.2.2. Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde tahmin yapmanın imkansız olduğu durumda maddi olmayan duran varlık, en az 5 yıl en fazla 10 yıl olacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilmektedir. Faydalı ömrü belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, belirsizliğin

devam edip etmediğinin test edilmesi için her dönem gözden geçirilmektedir. Daha önce faydalı ömrü belirsiz olan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirlenebilir hale gelmesi ile bu durum muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak kabul edilmektedir. Buna göre, ilgili varlığın itfaya tabi tutarının faydalı ömrü süresince kullanılan itfa yöntemine göre sistemsal olarak dağıtılması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 99).

2.15.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alındıklarında BOBİ FRS ve TMS 38’de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Sonraki ölçümlerde ise iki standart arasında farklılık vardır. TMS 38’de maddi olmayan duran varlıklar sonraki ölçümlerde maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS’de faydalı ömrü belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıklar için işletme tarafından 5-10 yıl arasında itfa yapılmaktadır. TMS 38’e göre faydalı ömrü belirlenemeyen varlıklar itfa tabi değildir. Hem BOBİ FRS’de hem de TMS 38’de sınırlı faydalı ömüre sahip varlıklara itfa payı ayrılması zorunlu tutulmuştur (TMS 38, 2019).

Bir yıldan kısa vadeli maddi olmayan duran varlık alımlarında BOBİ FRS’ye göre finansman ayrıştırılması yapılmamaktadır. Finansman ayrıştırılması bir yıldan uzun vadeli alımlarda uygulanmaktadır ve ilgili kısım faiz gideri olarak yazılmaktadır. TMS 38’de ise tüm vadelerde vade farkı ayrıştırması yapılmaktadır (Öztürk, Gökçen, & Güleç, 2018: 451-453).

2.16. On Beşinci Bölüm: Kiralamalar

Bir varlığın kullanım hakkının kiraya veren tarafından bir ödeme veya ödeme taahhüdü karşılığında, ilgilileri tarafından belirlenmiş bir süre için kiracıya verdiği sözleşmelere kiralama denilmektedir. Kiralanacak varlıkla ilgili olarak kiralama işlemi sınıflandırılması varlığın sahipliğinin neden olduğu risk ve getirilerin kiralayanda ya da kiracıda bulunma durumuna göre yapılmaktadır. Kiralama işlemleri geleneksel ve finansal kiralama olarak sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 100).

Mülkiyetin kira süresinin bitiminde devredilip devredilmediğine değil, ilgili varlığa sahiplik olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredilmesine bakılan kiralamalar finansal kiralama olarak sınıflandırılmaktadır. Sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin büyük kısmının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırma işlemi kira sözleşmesinin başında yapılmaktadır ve kiralama şartlarında bir değişiklik yapılmadığı sürece sınıflamada bir değişiklik yapılmamaktadır (BOBİ FRS, 2017: 101).

2.16.1. Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kiracı, kiraladığı varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralama süresinin başlangıcında belirlenmiş olan varlığın gerçeğe uygun değeri ve kira ödemelerinin bugünkü değerine bakılarak düşük olanı ile kayda almaktadır (BOBİ FRS, 2017: 102).

Kiracının kiralanan varlık için başlangıçta katlanmış olduğu maliyetler ilgili varlığın tutarına eklenmektedir. Sonraki ölçümlerde *kira ödemeleri anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılmaktadır*. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit faiz oranı uygulanmasına imkan verecek biçimde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılmaktadır. Koşula bağlı kira ödemeleri ise meydana geldikleri dönemde kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilmektedir. Kiracı finansal kiralamaya konu varlığı dönem sonlarında, türüne Finansal Durum Tablosu'nda ilgili kalem içerisinde göstermektedir. Finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre amortisman, itfa ve değer düşüklüğü tutarlarının belirlenmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 103).

“Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.” Kira ödemelerinin ilk kaydı yapıldıktan sonra ödemeler anapara ödemesi ve finansman gelirleri olarak ayrıştırılmaktadır. Finansman geliri kiralamadaki zımni faiz oranı dikkate alınarak kayda alınmaktadır. Şarta bağlı kiralamalar da kira ödemeleri meydana geldikleri dönemde kar veya zarar olarak yazılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 104).

2.16.2. Geleneksel Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi

Geleneksel kiralamada kiralama süresinin başlangıcında oluşan doğrudan maliyetler ilgili varlığın defter değerine eklenmektedir. Kiralama süresince bu maliyetler gider olarak kar veya zarara yansıtılmaktadır. Geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemeleri kira veren tarafından doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydedilmekte, kar veya zarara yansıtılmaktadır. Kiraya veren tarafından kiralanan varlık dönem sonlarında türüne göre ilgili bölümü yazılmaktadır ve yazıldığı bölüm hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü tutarı, amortisman tutarı ve itfa payı ayrılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 105).

2.16.3. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

Satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve aynı varlığın geri kiralınması içerir. Böyle bir durumda uygulanması gereken muhasebe ilke ve esasları kiralama işleminin türüne göre değişmektedir. *“Satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin varlığın defter değerini aşan kısmı, satıcı-kiracı tarafından işlemin gerçekleştiği tarihte gelir olarak kar veya zarara yansıtılmaz. Bu tutar Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak kiralama süresi boyunca itfa edilir”* (BOBİ FRS, 2017: 105).

2.16.4. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS ile TMS 17 kiralama işlemlerinin sınıflandırılması açısından karşılaştırıldığında genel olarak birbirleriyle uyumlu oldukları görülmektedir. BOBİ FRS’de geleneksel kiralama olarak adlandırılan kiralama türü TMS 17’de faaliyet kiralaması olarak yer almaktadır.

Hem BOBİ FRS’de hem de TMS 17’de finansal kiralamanın ilk kayda alınması sırasında kiralamaya konu olan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı dikkate alınmaktadır. BOBİ FRS ve TMS 17 arasındaki uyum finansal kiralama işlemlerinin sonraki ölçümlerinde ve geleneksel kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerinde devam etmektedir (TMS 17, 2009).

2.17. On Altıncı Bölüm: Devlet Teşvikleri

Devlet yardımı, işletmelerin belirli şartları yerine getiren işletmelere ekonomik yarar sağlamak amacı ile devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Devlet yardımlarının amacı, bir işletmenin devlet yardımı olmadan yapamayacağı işlere teşvik etmektir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2018: 514).

Devlet teşvikleri, destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılmaktadır. İşletmenin faaliyetine göre belirlenmiş koşulları geçmişte veya gelecekte yerine getirmesi ve işletmeye kaynak aktarımının yapılması devlet teşviklerinin iki temel özelliğidir (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 288).

2.17.1. Devlet Teşviklerinin Kayda Alınması ve Ölçümü

Devlet teşvikleri, *“işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler alındıkları anda, işletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler ise performans şartları karşılandığı anda kar veya zarara”* yansıtılmaktadır. Devletten piyasa faiz oranının altında düşük bir faizle alınan krediler ve devlete yapılan geri ödemeler bugünkü değeri üzerinden ölçülerek Finansal Durum Tablosunda Diğer Finansal Yükümlülükler kalemi içinde gösterilmektedir. *“Devletten alınan kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna yansıtılan finansal yükümlülük arasındaki fark bu bölüm uyarınca devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmekte ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir”* (BOBİ FRS, 2017: 108).

2.17.2. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS ile TMS 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi açısından karşılaştırıldığında BOBİ FRS'nin daha sadeleştirilmiş olduğu görülmektedir. TMS 20'de yapılmış olan parasal ve parasal olmayan teşvik ayrımı BOBİ FRS'de yapılmamıştır. TMS 20'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı kullanılmakta ve parasal olmayan varlıklar için de ayrı muhasebeleştirme ilkeleri yer almaktadır (TMS 20, 2015).

2.18. On Yedinci Bölüm: Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, borçlanmanın getirmiş olduğu faiz ve diğer maliyetleri kapsamaktadır. (BOBİ FRS, 2017: 109)

2.18.1. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirileceği Durumlar

Bu bölüm ilkeleri uyarınca borçlanma maliyetlerinin meydana geldiği dönemde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gereken haller aşağıda açıklanmaktadır (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 297).

2.18.1.1. Stoklar

Stok alımlarının kredili veya vadeli olarak yapılması durumunda ilgili dönemde borçlanma maliyetlerinin gider olarak yazılması gerekmektedir. Ancak inşa edilmesi veya üretilmesi bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenerek aktifleştirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirme işlemi stok satışa hazır duruma gelene kadar devam etmektedir (BOBİ FRS, 2017: 109).

2.18.1.2. Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin vadeli alımında veya bu varlıkların elde edilebilmesi için kredi kullanıldığı durumlarda oluşan borçlanma maliyetleri ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Varlıkların kullanıma hazır olmadığı, inşa edilmesi veya üretilmesi için kullanılan krediler nedeniyle oluşan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmektedir. Maddi duran varlığın veya yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanıma hazır hale gelmesiyle aktifleştirmeye son verilmesi gerekmektedir. Aktifleştirilmenin sona ermesinin ardından dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 297).

2.18.1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlığın elde edilmesinde kullanılan krediler nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili varlık kullanıma hazır duruma gelinceye kadar aktifleştirilmektedir. Aktifleştirmenin sona ermesiyle borçlanma maliyetleri ilgili

dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 298).

2.18.2. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

TMS 23’de nitelikli varlıklar ile ilgili yer alan düzenlemeler BOBİ FRS’ de de benimsenmektedir. Nitelikli varlıklar için TMS 23’de uzun süre alan ifadesi BOBİ FRS’de 1 yıl olarak esas alınmıştır. Hem BOBİ FRS’de hem de TMS 23’de varlıklar kullanıma veya satışa hazır hale getirilinceye kadar katlanılan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmektedir (TMS 23, 2019).

2.19. On Sekizinci Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

“Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklar geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla finansal tablolarda gösterilemez. Bu nedenle varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda yer almasını engellemek amacıyla, değer düşüklüğü ile ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.” Her raporlama dönemi sonunda varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğüne uğradığına dair göstergelerin bulunması halinde söz konusu varlığın geri kazanılabilir değeri belirlenmektedir. Faydalı ömrünün belirlenemediği maddi olmayan duran varlıklar da dâhil olmak üzere varlıkta değer düşüklüğü olduğunu gösteren herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek duyulmamaktadır (BOBİ FRS, 2017: 110).

2.19.1. Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması

İşletme yönetimi tarafından her raporlama dönemi sonunda varlıkların değer düşüklüğüne uğradığıyla ilgili göstergelerin bulunması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenmektedir. *“Varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı değer düşüklüğü zararı”* olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu varlıkta değer düşüklüğü zararının meydana gelip gelmediğinin belirlenebilmesi için varlığın hem defter değerinin hem de varlığın geri kazanılabilir değerinin bilinmesi gerekmektedir (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 306).

Değer düşüklüğüne uğradığı belirlenen varlığın veya varlık grubunun (nakit üreten birimler) defter değeri işletmenin kayıtlarında belli olmaktadır. Belli olmayan ise varlığın geri kazanılabilir değeridir. Geri kazanılabilir değer belirlenebilmesi için varlığın net gerçeğe uygun değeri ve kullanım değeri ölçütlerinin birbirleriyle karşılaştırılması gerekmektedir. Bu iki değerden büyük olanı söz konusu varlığın geri kazanılabilir değerini oluşturmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2018: 440-441).

Varlığın faal bir piyasasının veya satış anlaşması yok ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlenirken aynı sektörde yer alan benzer varlıkların yakın geçmişte yapmış oldukları işlemlerin neticelerine bakılarak değerlendirmeler yapılmaktadır. Varlığı taşıma maliyetleri ve varlığın satışında karşılaşılan bir kısıtlamanın giderilmesi için katılan maliyetler gerçeğe uygun değer belirlenmesinde indirilebilecek satış maliyetlerine örnek olarak verilebilmektedir. Geri kazanılabilir değer belirlenmesinde bilinmesi gereken ikinci ölçüt kullanım değeridir. *“Kullanım değeri bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir”*. Kullanım değeri hesaplanırken varlığın kullanım süresinde ve satışından beklenen nakit giriş ve çıkışları tahmin edilmekte ve bu nakit giriş ve çıkışlarına uygun iskonto oranı uygulanmaktadır. Uygulanacak olan iskonto oranının, genel enflasyon fiyat artışlarının etkisini içermesi halinde *“gelecekteki nakit akışları da nominal değerleriyle”* tahmin edilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 114).

2.19.2. Şerefiye ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri

“Nakit yaratan birimle doğrudan veya tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesinde dikkate alınan gelecekteki nakit girişlerini oluşturan varlıkların defter değeri nakit yaratan birimin defter değerini” kapsamaktadır. Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır ve nakit yaratan birimin defter değerinin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle bir varlığa ait değer düşüklüğünün, nakit girişi sağlayan kalemin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmasının olanaklı olduğu durumlarda, ilgili kaleme ait olan veya bu kaleme dağıtılabilen şerefiye tutarının olması halinde defter değerine ilgili şerefiye tutarı dâhil edilmemektedir (BOBİ FRS, 2017: 115).

2.19.3. Değer Düşüklüğü Kaydı ve Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması

“Nakit yaratan birimle doğrudan veya tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesinde dikkate alınan gelecekteki nakit girişlerini oluşturan varlıkların defter değeri nakit yaratan birimin defter değerini” kapsamaktadır. Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır ve nakit yaratan birimin defter değerinin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle bir varlığa ait değer düşüklüğünün, nakit girişi sağlayan kalemin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmasının olanaklı olduğu durumlarda, ilgili kaleme ait olan veya bu kaleme dağıtılabilen şerefiye tutarının olması halinde defter değerine ilgili şerefiye tutarı dâhil edilmemektedir (BOBİ FRS, 2017: 115).

2.19.4. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

Varlıklarda değer düşüklüğü bölümü genel olarak TMS 36 ile uyum içerisindedir. BOBİ FRS ve TMS 36’da varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir değeri arasındaki fark değer düşüklüğü tutarı olarak muhasebeleştirilmektedir. Hem BOBİ FFRS’de hem de TMS 36’da değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılmaktadır. İki standart arasındaki farklılık şerefiye ile ilgili düzenlemelerden kaynaklandığı görülmektedir. BOBİ FRS’de şerefiye için değer düşüklüğü değil amortisman ayrılması gerekirken, TMS 36’ya göre şerefiye değer düşüklüğüne tabi tutulmakta amortisman ayrılmamaktadır. BOBİ FRS’de şerefiye değer düşüklüğünden bağımsız olarak 10 yıl amortismanına tabi olmaktadır (TMS 36, 2014).

2.20. On Dokuzuncu Bölüm: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bu bölümde, diğer bölümler içerisinde yer alan kiralama işlemleri, gelir üzerinden alınan vergiler ile inşa sözleşmeleri dışında kalan tüm karşılıkların finansal tablolara ne şekilde yer alması gerektiği incelenmektedir.

2.20.1. Karşılıklar

Meydana gelme zamanı veya değeri belli olmayan yükümlülükler karşılık olarak adlandırılmaktadır. Varlığın karşılık olarak kayda alınabilmesi için yükümlülüğün geçmiş bir olaydan kaynaklanıyor olması, işletmeden ekonomik fayda çıkışına neden

olması ve güvenilir bir şekilde tutarının ölçülebilir olması gerekmektedir. Yalnızca geçmişte meydana gelen olay ve durumlardan kaynaklanan, işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olan yükümlülükler karşılık olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 120).

Karşılık tutarı, raporlama dönemi sonunda yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gerekli harcamalara ödenmesi gereken makul tutar üzerinden ölçülmektedir. Karşılıklar finansal tablolarda yer alan diğer kalemlerle kıyaslandığında daha belirsiz olduğundan işletme karşılıkların ölçümünde tahminlerde bulunmaktadır. İşletme karşılığı ilişkin tahminde bulunurken benzer işlemlerden deneyimlerini veya bazı durumlarda bağımsız uzmanlar tarafından yapılan değerlendirmelerinden yararlanmaktadır. Karşılığın nedeni tek bir yükümlülük ise yapılacak en gerçekçi tahmin, gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç tutarı olacaktır. Ancak birden fazla kalemin hesaplanması durumunda karşılık tutarı, tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılmasıyla tahminde bulunmaktadır. Bu tür bir hesaplamada zararın gerçekleşme ihtimaline göre karşılık tutarı değişmektedir (BOBİ FRS, 2017: 121).

Sonraki ölçümlerde karşılık tutarı, her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilerek en gerçekçi tahmini yansıtacak biçimde düzenlenmektedir. Düzeltme, karşılık tutarı varlığın maliyetine dâhil edilmiyorsa kar veya zarar olarak yazılmaktadır. Karşılık tutarı “bugünkü değeri üzerinden ölçülmüş ise toplam iskonto tutarının her döneme ait kısmı, ilgili dönemde bir tarafın karşılık hesabına eklenirken, diğer tarafın da Kar veya Zarar Tablosunda Faiz vb. Giderler kalemi içerisinde” gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 122).

2.20.1.1. Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

“Karşılığa ait yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcama tutarının bir kısmının veya tamamının diğer tarafça tazmin edilmesinin beklendiği durumlarda tazminat tutarı ayrı bir varlık olarak” kaydedilebilmektedir. Tazminat tutarının varlık olarak kaydedilebilmesi için, karşılık ayrılmasına neden olan yükümlülük yerine getirildiğinde ayrılan tazminat tutarının tahsil edilmesinin neredeyse kesin olması gerekmektedir. Ayrıca kaydedilen bu tutar, karşılık tutarından fazla olamaz. Tazminat alacağı, Finansal Durum Tablosunda bir varlık olarak gösterilir ve karşılık

tutarı ile mahsup edilir. Ayrıca karşılıkla ilgili gider tutarı ve alınan tazminat tutarı, Kar veya Zarar Tablosunda gösterilebilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 122).

2.20.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler

Şarta bağlı yükümlülükler, önceki dönem olaylardan kaynaklanan ve işletmenin kontrolünde olmayan bir veya birden fazla kesin olmayan, ancak gelecekte yerine getirildiğinde işletmede ekonomik fayda çıkışı ihtimalinin olmaması ve yeterince güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle finansal tablolara yansıtılamayan yükümlülüklerdir (Ataman & Gökçen, 2017: 230; BOBİ FRS, Parag.19.18). Ancak işletmeden kaynak çıkışı olasılığı çok düşük değil ise dipnotlar şarta bağlı yükümlülükle ilgili açıklama yapılmaktadır. Müteselsilen sorumlu olunan bir yükümlülüğün olması halinde *“söz konusu yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı, şarta bağlı yükümlülük olarak”* değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 123).

2.20.3. Şarta Bağlı Varlıklar

Şarta bağlı varlık, işletmenin tam olarak kontrolü dışında olan ve geçmiş olaylardan kaynaklanan gelecekte bir veya daha fazla kesin olmayan yükümlülüğün yerine getirilmesine bağlı varlıklardır. Şarta bağlı varlıklar, işletmeye kaynak girişi kesin olmadığı durumlar dışında varlık olarak finansal tablolarda gösterilmemektedir. Şarta bağlı varlık sebebiyle işletmeye kaynak girişinin olması ihtimali var ise dipnotlarda şarta bağlı varlık ile ilgili kısa bir açıklama yapılarak ve finansal tablolara yapacağı tahmini etkisiyle ilgili bilgi verilmelidir (BOBİ FRS, 2017: 124).

2.20.4. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS ile TMS 37 hükümleri genel olarak aynıdır. Hem şarta bağlı yükümlülükler hem de şarta bağlı varlıklar her iki standartta da Finansal Durum Tablosunda gösterilmemektedir. TMS 37 ve BOBİ FRS’de karşılıkların kayda alma koşullarını yerine getirdiklerinde muhasebeleştirilmesi belirtilmektedir. BOBİ FRS’de karşılıkların bugünkü değer üzerinden ölçülmesi isteğe bağlı iken TMS 37’de yükümlülüğün yerine getirilmesi için tutarın bugünkü değer üzerinden hesaplanması gerekmektedir (TMS 37, 2014).

BOBİ FRS ile TMS 37 farklılık kıdem tazminatından kaynaklanmaktadır. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda hükümleri kapsamında kıdem tazminatı karşılığı detaylı olarak hesaplanmaktadır. BOBİ FRS’de ise kıdem tazminatı karşılığı, işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki dönemlerde gerçekleşen kıdem tazminatı tutarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Cari dönemde meydana gelen artışlar ise gider olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.21. Yirminci Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

İşletmelerin yabancı para cinsi üzerinden yapmış oldukları işlemlerle ilgili muhasebe ilkelerini, finansal tablolarını hazırlamalarında kullandıkları ağırlıklı para birimi dışındaki bir para birimi cinsinden sunmaları halinde yapılması gereken çevrim işlemlerine ile konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler de ağırlıkla kullanılan para birimi konsolide finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı bir para birimi kullanmakta olan bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının konsolide finansal tablolarına nasıl dâhil edileceğine dair ilkeler bu bölümde belirlenmiştir (BOBİ FRS, 2017: 125).

2.21.1. Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

Bir işletmenin ağırlıkla kullandığı para birimi belirlenirken, işletmenin mal ve hizmet satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi ile hem yasal düzenlemeleriyle hem de rekabet unsurlarıyla işletmenin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi dikkate alınmaktadır. Ayrıca işletmenin finansman faaliyetlerinden sağlamış olduğu fonların para birimi ve esas faaliyetlerinden elde ettiği tahsilatın tutulduğu para birimi ağırlıkla kullanılan para biriminin belirlenmesinde kullanılan faktörler arasındadır (BOBİ FRS, 2017:125).

İşletme ile ilgili şartlarda veya olaylarda değişikliğin meydana gelmesi durumunda ağırlıkla kullanılan para birimi değiştirilebilmektedir. Bu değişikliğin etkisi ileriye yönelik olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017:126).

2.21.2. Yabancı Para İşlemlerine İlişkin Muhasebe İlkeleri

İşletmenin ağırlıkla kullandığı para biriminin dışında başka bir para birimi ile yapmış olduğu işlemler yabancı para cinsinden işlemler olarak nitelendirilmektedir. Yabancı

para cinsindeki tutar işlem tarihindeki spot kur yardımıyla ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilmektedir. İlk kayda alma tarihi ise işlemin türüne göre girdiği bölüme hükümlerince belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017:126).

Yabancı para cinsindeki kalemlerin ölçümleri parasal veya parasal olmayan kalem olup olmamalarına göre değişmektedir. Parasal kalemin, farklı bir kurdan çevrilmesinden ortaya çıkan kur farkı oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılmaktadır. *“Kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Kar veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilmektedir”* (BOBİ FRS, 2017: 127).

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

“Ağırlıkla kullanılan para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin, finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para biriminden sunması durumunda” çevrim işlemleri aşağıda sıralanan işlemler uygulanarak gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 128):

- *“Finansal Durum Tablosundaki varlık ve yükümlülükler ve karşılaştırmalı olarak sunulan Finansal Durum Tablosundaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kurdan çevrilir.”*
- *“Karşılaştırmalı dönemlere ait bilgiler de dâhil olmak üzere, gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir.”*
- *“Ortaya çıkan tüm kur farkları ise özkaynaklarda “Yabancı Para Çevrim Farkları” kalemi içerisinde gösterilir.”*

İşletme yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini ağırlıkla kullanıyor ise, işletme çevrim yapmadan önce “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama bölümüne göre finansal tablolarını” enflasyon düzeltmesine tâbi tutmaktadır. Ancak karşılaştırmalı tutarların fiyatında veya döviz kurlarında sonradan ortaya çıkan değişimlere göre düzeltilme yapılmamaktadır. Ekonomi yüksek enflasyonlu olmaktan çıkmış ise en son düzeltme işleminin yapıldığı tarihteki “düzeltilmiş tutarlar, tarihi maliyet olarak kabul edilerek işletmenin finansal tablolarını hazırlarken kullanılan para birimine çevrilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 129).

Yatırım yapılan işletmenin yatırım yapan işletmenin kullandığı para biriminden farklı bir para biriminin kullanıldığı tespit edilirken; yatırım yapılan işletmenin faaliyetlerini bağımsız olarak yürütüp yürütmediği, yatırım yapılan işletme ile yapılan işlemlerin toplam faaliyet içerisindeki büyüklüğü, yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının yatırım yapan işletme nakit akışlarına etkisi ve yatırım yapılan işletmenin yatırım yapan işletmenin fon desteği olmadan kendi nakit akışlarının borç ve yükümlülüklerini karşılamada yeterli olup olmadığı gibi faktörler dikkate alınmaktadır. Bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin veya iştiraklerin elde edilmesiyle yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ile ortaya çıkan şerefiye yatırımcının ağırlıkla kullandığı para birimi cinsi üzerinden ilgili dönem sonundaki spot kurdan çevrilmektedir. Yatırımcı işletmenin bağlı yatırım yaptığı işletmeler üzerindeki kontrolü kaybedilmesi durumunda, özkaynaklarda bu yatırımlarla ilgili gösterilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıpları elden çıkarılmadan kaynaklanan kazanç veya kaybın hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Söz konusu kur farkının neden olduğu kazanç veya kayıplar kar veya zarara yansıtılmadan Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 130).

2.21.4. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırması

BOBİ FRS ile TMS 21’de yabancı para çevrim işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümleri birbirleriyle uyumludur. Yabancı para türünden işlemler ilk kayda alındıklarında ilgili tutar işlem tarihindeki spot kur ile çevrilmektedir. Hem TMS 21’de hem de BOBİ FRS’de Finansal Durum Tablosu kalemlerinin yabancı para cinsinden ölçümleri parasal ve parasal olmayan kalemler olarak sınıflandırılmış ve ölçümlerinde farklılıklar görülmektedir. Finansal Durum Tablosu kalemleri cari dönemde raporlama tarihindeki spot kurdan; gelir, gider ve özkaynak kalemleri ise cari raporlama döneminde işlem tarihindeki döviz kurlarından çevrilmektedir. Uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla döviz kurlarında dalgalanmaların yaşanmadığı ekonomilerde hem BOBİ FRS’de hem de TMS 21’de işlem tarihindeki kur yerine haftanın, ayın kuru gibi ortalama kurlar kullanılabilir (TMS 21, 2019).

2.22. Yirmi Birinci Bölüm: İş Birleşmeleri

“İş birleşmesi, ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İş birleşmesinde edinen taraf olarak nitelendirilen işletme, edinilen tarafın kontrolünü elde etmektedir”. İş birleşmeleri iki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısında birleşmesi ile olabileceği gibi özkaynak ihracı yoluyla veya nakit ve benzerleri ile diğer varlıkların transfer edilmesi şeklinde de olabilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 134).

2.22.1. İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İş birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. Satın alma yönteminin uygulanmasında izlenen adımlar şu şekildedir (BOBİ FRS, 2017: 135):

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

Edinen işletme, birleşme işlemi neticesinde birleşmeye taraf olan diğer işletme üzerinde kontrolü elde eden taraf olarak tanımlanmaktadır. Tüm iş birleşmelerinde taraflarından birisi Konsolide Finansal Tablolar bölümünde yer alan hükümler çerçevesinde edinen işletme olarak belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017: 135).

İşletmelerin birleşme tarihi edinilen taraf üzerinde edinen işletmenin kontrolü sağladığı tarih olarak kabul edilmektedir. *“Kontrolün elde edildiği tarih genellikle, edinen işletme tarafından edinme bedelinin edinilen tarafın varlıklarının edinildiği ve yükümlülüklerinin üstlenildiği tarihtir. Bununla birlikte kontrol, bu tarihten önce veya sonra elde edilmiş”* olabilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 136).

2.22.1.1. İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

İş birleşmesinin maliyeti, aktarılan bedel ile iş birleşmesi nedeni ile doğrudan katlanılan maliyetlerin toplamıdır. Transfer edilen bedel, birleşme tarihindeki

gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülerek kar veya zararda gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 136).

Ancak şarta bağlı bedelin gerçekleşmeme olasılığının olması veya bu tutarın güvenilir olarak ölçülememesi durumunda birleşme tarihinde kayda alınmamaktadır. Birleşme tarihinden sonra *“bu şartların sağlanması durumunda, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden iş birleşmesinin maliyetine dâhil edilerek ve şerefiye tutarında düzeltme”* yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 137).

2.22.1.2. Edilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması

“Edinen işletme, birleşme tarihi itibarıyla edinilen tarafın bu Standarda uygun olarak hazırlanan finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülükleri, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden” kayda almaktadır. Ancak birleşme tarihinde gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen varlık ve yükümlülüklerin olması halinde bu kalemler finansal tablolarında gösterilen defter değerleri üzerinden ölçülmektedir. Birleşme tarihinde kaydedilen varlık ve yükümlülükler, birleşme tarihinden sonra türüne göre ilgili bölüm hükümlerine göre ölçülmektedir. Birleşme tarihinden sonra yapılan değerlemelerde bu varlık ve yükümlülüklerin neden olduğu gelir ve giderler birleşme tarihindeki değerleri esas alınarak kaydedilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 138).

2.22.1.3. Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması

Birleşme tarihinde iş birleşmesi sonucu ortaya çıkan şerefiyeyi edinen işletme varlık olarak kayda almaktadır. Şerefiye tutarı; *birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın bu bölüme göre kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmı* olarak tanımlanmaktadır. Şerefiye sonraki raporlama dönemlerinde, ilk kayda alındığı tutardan birikmiş itfa payları düşülerek ölçülmektedir. Şerefiye tutarının faydalı ömrünün güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilmektedir ve değer düşüklüğü testi yapılmamaktadır. Negatif şerefiye ise *“ölçülen ve kayda alınan edinilen tarafın net varlıklarındaki edinen işletmenin payının, iş birleşmesinin maliyetinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan farktır. Birleşme tarihinde kar*

veya zarara yansıtılarak Diğer Faaliyetlerden Gelirler altında Diğer Gelirler kalemi içerisinde gösterilmektedir.” (BOBİ FRS, 2017: 139).

2.22.2. Ölçüm Dönemi

Edinen işletme, birleşme tarihinden itibaren birleşme ile ilgili muhasebe işlemlerini zaman kaybetmeksizin raporlama dönemi sonuna kadar tamamlamalıdır. Yapılan tüm çalışmalara rağmen birleşmenin gerçekleştiği raporlama dönemi sonuna kadar muhasebe işlemlerinin tamamlayamaması halinde edinen işletme, ilgili kalemleri finansal tablolarına geçici tutarlar ile yansıtmaktadır. Birleşme tarihinden itibaren bir yıl içerisinde elde edilen bilgiler ışığında edinen işletme tarafından birleşme tarihinde kayda alınan varlık ve yükümlülükler için geçici tutarları geriye dönük olarak düzeltebilmekte ve karşılığında şerefiye tutarını artırıp azaltabilmektedir. On iki aylık süre geçtikten sonra Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar bölümüne göre bir yanlışlık söz konusu olmadıkça iş birleşmesi ile ilgili herhangi bir düzeltme yapamamaktadır (BOBİ FRS, 2017: 139).

2.22.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

İş birleşmeleri, TFRS 3 ve BOBİ FRS’de işin kontrolünün edinimi ile ortaya çıkmaktadır. İş birleşmeleri BOBİ FRS ve TFRS 3’e göre satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. Bu uyumun yanı sıra her iki standart arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Şerefiye, BOBİ FRS’de iş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık veya yükümlülüklerin defter değeri ya da gerçeğe uygun değeri arasındaki fark iken; TFRS 3’e göre iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. TFRS 3 hükümlerince şerefiye itfa edilmemektedir. Ancak BOBİ FRS’de şerefiyenin faydalı ömrü güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise faydalı ömrü üzerinden, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilmektedir. Edinilen varlık veya yükümlülüğün değeri ile iş birleşmesinin maliyeti arasındaki fark BOBİ FRS’de negatif şerefiye olarak tanımlanmakta, TFRS 3’de ise birleşme karı olarak adlandırılmaktadır. Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri BOBİ FRS’ de hakların birleşmesi yöntemi ile

muhassebeleştirilmektedir. TFRS 3’de ise ortak kontrole tabi iş birleşmelerine ait bir hüküm bulunmamaktadır (TFRS 3 , 2019).

2.23. Yirmi İkinci Bölüm: Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolar, ana işletme ile bağlı ortaklıklarının belirli tarihte gerçekleştirilmiş olan belirli faaliyetlerinin sonuçlarını belirlemek amacı ile grubun ekonomik durumu ve yapısı hakkında bilgiyi tek bir işlemeye aitmiş gibi sunan finansal tablolardır (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 376).

Yatırımcının, işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması durumunda, aksine hüküm bulunmuyorsa bu işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca; yatırımcının sözleşme ile yatırım yaptığı işletme üzerinde finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması, yatırım yapılan işlemenin yönetim organlarının çoğunluğunu atama veya görevden alma yetkisinin bulunması ve diğer pay sahipleri ile yapılan anlaşma sonucunda oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi durumlarının varlığı yatırımcı işletmenin yatırım yapılan işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğunu göstermektedir (BOBİ FRS, 2017: 141).

2.23.1. Bağlı Ortaklık İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu kısımda büyük ve büyük olmayan işletmelerin konsolide finansal tablolarında uygulamaları gereken muhasebe politikalarına yer verilmiştir.

2.23.1.1. Büyük Olmayan İşletmeler

Büyük işletmeler dışındaki işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlamaktadır. Konsolide finansal tablo hazırlamayan işletmelerin bağlı ortaklık yatırımlarını maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirmeleri gerekmektedir. Maliyet yöntemi ile ölçülen bağlı ortaklıkların daha sonraki dönemlerde iştirak, müşterek girişim ya da finansal araç olması durumunda İştiraklerdeki Yatırımlar bölümü hükümlerince kayda alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 143).

2.23.1.2. Büyük İşletmeler

Büyük işletmeler, bağlı ortaklıklarını konsolidasyon tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide ederek konsolide finansal tablolarını düzenlemektedir. Büyük işletmeler bağlı ortaklığın elde edildiği sırada ilk muhasebeleştirilme işlemini, İş Birleşmeleri bölümü uyarınca yapmaktadır. *“Ana ortaklığın bağlı olduğu ve Türkiye’de faaliyet gösteren herhangi bir üst kademe ana ortaklığın bulunması ve kamunun kullanımına açık şekilde TMS/TFRS’ ye veya bu Standarda göre hazırlanmış olan konsolide finansal tablolarının olması durumunda büyük işletme olsa dahi konsolide finansal tablo hazırlayamamaktadır”*. Bu durumda işletme konsolide finansal tablo hazırlayan ana ortaklığın adını ve merkezini açıklayarak muafiyet nedenini dipnotlarda belirtmelidir (BOBİ FRS, 2017: 144).

2.23.2. Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması

Konsolide finansal tablolarda, hazırlanan bireysel finansal tablolarda yer alan benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmaktadır. *“Topluluk üyelerinden birinin, benzer işlem ve olaylar için konsolide finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı uygulamış olması halinde, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli”* düzeltmelerin yapılması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 147).

2.23.3. Aynı Raporlama Tarihi

Konsolide finansal tabloların hazırlanırken kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekmektedir. Bu nedenle bağlı ortaklığın raporlama dönemi sonunun ana ortaklığın dönem sonundan farklı olması durumunda bağlı ortaklık konsolidasyonun yapılması amacıyla finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi sonun hazırlar. *“Ancak bağlı ortaklık tarafından aynı tarihli finansal tablo hazırlanması mümkün değilse ana ortaklık, bağlı ortaklığın elde edilebilen en güncel finansal tablolarını kullanır ve iki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayların etkileri için düzeltmeler yapar. Finansal tablolarının aynı tarihli olmaması durumunda bu durumun nedenlerinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir”* (BOBİ FRS, 2017: 148).

2.23.4. Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklıktaki Payının Değişmesi

“Bir ana ortaklığın bir bağlı ortaklığındaki payında kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler özkaynak işlemi olarak kayda alınır.”

Böyle bir durumda ana ortaklık paylarına ve kontrol gücü olmayan paylara ilişkin defter değerleri bunların bağlı ortaklıkta sahip oldukları paylarda yaşanan değişimleri yansıtmak biçimde düzeltilmektedir. *“Kontrol gücü olmayan paylarda meydana gelen değişim tutarı ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan özkaynakta kayda alınmakta ve bu fark ana ortaklığın sahipleri ile”* ilişkilendirilerek Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılmamaktadır (BOBİ FRS, 2017: 148).

Ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki sahiplik payının değişmesi ile bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü de kaybetmektedir. Kontrol kaybı ortaklık paylarında bir değişiklik yapmadan da gerçekleşebilmektedir. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda; eski bağlı ortaklığın şerefiye de dahil olmak üzere tüm varlık ve yükümlülükleri ile kontrol gücü olmayan payların kontrolü finansal tablo dışı bırakılmaktadır. *“Eski bağlı ortaklığın finansal tablolara yansıtılan defter değerinden ana ortaklığın payına düşen kısmı çıkartılarak bu fark kar veya zarar olarak yazılmaktadır”* (BOBİ FRS, 2017: 149).

2.23.5. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

BOBİ FRS’de büyük ölçekli işlemlerin konsolide finansal tablo hazırlaması zorunlu, orta ölçekli işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması ise istekleri doğrultusunda düzenlemektedir. Ancak IFRS 10’da ise TMS/IFRS uygulayan tüm işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlanması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS’de bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklıklar maliyet ya da özkaynak yöntemi kullanılarak hazırlanmakta, konsolide finansal tablolar ise tam konsolidasyon yöntemi ile raporlanmaktadır. IFRS 10’da ise konsolide finansal tablolar BOBİ FRS’de olduğu gibi tam konsolidasyon yöntemi ile, bireysel tablolar ise BOBİ FRS’ye ek olarak gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birisi ile raporlanabilmektedir (IFRS 10, 2017).

2.24. Yirmi Üçüncü Bölüm: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Ertelenmiş vergi tutarlarının finansal tablolarda yer alması büyük ölçekli olmayan işletmeler için zorunlu tutulmamış, büyük ölçekli işletmelerin bireysel ve konsolide finansal tablolarında gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. Ancak isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlamaları halinde ertelenmiş vergi tutarını sunmaları zorunlu, münferit finansal tablolarda ise ihtiyaridir (BOBİ FRS, 2017: 151).

2.24.1. Dönem Vergisi

Cari dönemde mali kar üzerinden ödenecek vergi dönem vergisi olarak adlandırılmakta ve Finansal Durum Tablosunda Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler kaleminde gösterilmektedir. Kar veya Zarar Tablosunda ise Vergi Gideri hesabında izlenmektedir. Ancak aynı veya farklı bir dönemde özkaynaklarda kaydedilmiş olan işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkan “dönem vergisi söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 152).

2.24.2. Ertelenmiş Vergi

Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve yükümlülüklerin finansal durum tablosuna yansıtıldıkları tutarlar ile bunların vergiye esas değeri arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınmasından kaynaklanmaktadır. “*Bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkları*” geçici fark olarak ifade edilmektedir. Geçici fark vergiye tabi ve indirilebilir geçici fark olarak incelenmektedir. “Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına” eklenilmesi vergiye tabi geçici fark iken vergi matrahından indirilmesi ise indirilecek geçici farklar olarak nitelendirilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 154).

Ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü ileriki dönemlerde uygulanması öngörülen vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülmektedir. “Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünde ortaya çıkan değişiklikler ise vergi gideri veya geliri olarak Kar veya Zarar Tablosunda Vergi Gideri olarak raporlanmaktadır.” İşletme tarafından hissedarlarına yapılan kar payı ödemesi

sırasında, ödenecek kar paylarının bir bölümünün hissedarlar adına vergi idarelerine ödenmesi gerekebilmektedir. İşletme tarafından ödenecek olan tutarlar Finansal Durum Tablosunda Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler hesabında izlenmektedir (BOBİ FRS, 2017: 159).

2.24.3. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

Genel olarak BOBİ FRS ile TMS 12’de yer alan ilkeler birbirleriyle uyumludur. İki standart arasındaki farklılık ise, TMS/TFRS uygulayan işletmelerin tamamının ertelenmiş vergi tutarını finansal tablolarında sunması zorunluluğu getirilmiştir. BOBİ FRS’de ise bu zorunluluk sadece büyük ölçekli işletmeler için getirilmiştir. Ancak isteğe bağlı olarak orta boy işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması durumunda ertelenmiş vergi tutarının finansal tablolarda sunulması zorunlu, münferit tablolarda ise ihtiyaridir (TMS 12, 2019).

2.25. Yirmi Dördüncü Bölüm: Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem, bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir (Özbirecikli, Şen, & Tüm, 2017: 420). Ara dönem finansal tablolar bu standart ile uyumlu olarak açık ve anlaşılır şekilde hazırlanmalıdır.

İşletmenin en son yıllık raporlama döneminden sonra ortaya çıkan değişikliklerin anlaşılması amacıyla önemli nitelikteki işlem ve olaylar ara dönem finansal raporlarında açıklanması gerekmektedir. Önemli olması durumunda açıklanması gereken olaylar veya işlemler bunlar ile sınırlı olmamakla birlikte aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (BOBİ FRS, 2017: 163-165):

- *“Stoklara değer düşüklüğü ayrılması ve değer düşüklüğünün iptali,*
- *Finansal varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,*
- *Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,*
- *Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,*
- *Davaların sonuçlanması,*
- *Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki yanlışlıkların düzeltilmesi,*

- *Gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş değeriyle muhasebeleştirilmiş finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini etkileyen ekonomik şartlardaki değişiklikler.”*

2.25.1. Önemlilik

Ara dönem finansal tablolar hazırlanırken kalemlerin ölçüm şekli, ne şekilde sınıflandırılarak kaydedileceği ile ilgili karar verilirken önemlilik kavramı çerçevesinde değerlendirme yapılmalıdır. “Önemlilik ölçütlerinin değerlendirilmesinde, ara dönem ölçümlerinin yıllık raporlama dönemindeki ölçümlere göre daha fazla tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır” (BOBİ FRS, 2017: 165).

2.25.2. Ölçüm ve Kayda Alma

Muhasebe politikası değişiklikleri dışındaki tüm olaylara ara dönem tablolar da dahil olmak üzere yılsonunda finansal tablolara uygulanan aynı muhasebe politikaları uygulanmaktadır. Cari ara dönemde raporlanan tutarlar bir önceki ara dönemde raporlanan tutar tahminlerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtmaktadır. Bu tahmin değişikliklerinin önemli olması halinde gerekli açıklamalar yapılmalıdır. Ayrıca bir önceki ara dönemde raporlanan tutarlar geriye dönük olarak düzeltilmez (BOBİ FRS, 2017: 166).

2.25.3. BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması

Ara dönem finansal raporlama ile ilgili hükümler BOBİ FRS ve TMS 34’de birbirleriyle aynıdır. Her iki standartta da ara dönem ihtiyaca uygun olarak hazırlanmaktadır. Türkiye’de geçici verginin tespit edilebilmesi amacıyla yapılan yasal düzenlemeler kapsamında finansal tablolar üçer aylık dönemler olarak hazırlanmaktadır (TMS 34, 2017).

2.26. Yirmi Beşinci Bölüm: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

2.26.1. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Finansal tabloların enflasyona düzeltilmesi işleminde genel bir fiyat endeksinin kullanılmaktadır. Bu nedenle ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan Yİ-ÜFE'yi kullanmaktadır. Bu kapsam dışında kalan diğer işletmeler ise genel satın alma gücüne ait değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksini kullanırlar (BOBİ FRS, 2017: 169).

2.26.1.1. Finansal Durum Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Bilançoda cari değeriyle verilmeyen olan kalemler, raporlama dönemi sonunda genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmektedir. Parasal kalemler raporlama dönemi sonunda cari değerleriyle gösterildiklerinden dolayı bu kalemler üzerinde düzeltme yapılmamaktadır. İstisna bir durum olarak, sözleşmelerle fiyat değişiklikleri yapılabilen olan varlıklar ve yükümlülükler ilgili sözleşme hükümlerine göre düzeltilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 169).

Özkaynak kalemlerinde ilk düzeltme işlemi “raporlama döneminin başında, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları ve Yeniden Değerleme Yedeği artışları dışında kalan özkaynak kalemleri, işletmeye aktarıldıkları ya da meydana geldikleri tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmekte ve Yeniden Değerleme Yedeği kalemindeki tutar elimine edilmektedir. Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarının düzeltilmiş tutarı, düzeltilmiş Finansal Durum Tablosundaki tüm diğer tutarlardan elde edilmektedir. Ödenmiş sermayede yapılan düzeltmeler ise Sermaye Düzeltme Farkları kaleminde izlenmektedir (BOBİ FRS, 2017: 170-171).

2.26.1.2. Kar veya Zarar Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Kar veya Zarar Tablosunda yer alan tüm kalemlerin cari dönem değeriyle izlendiğinden dolayı raporlama dönemi sonunda, ilk defa finansal tablolara yansıtıldıkları andan itibaren enflasyona göre düzeltilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 171).

2.26.1.3. Nakit Akış Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

“Nakit Akış Tablosunda yer alan tüm kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle” ifade edilmektedir (BOBİ FRS, 2017: 171).

2.26.2. Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi

Türk Lirasını ağırlıklı olarak kullanan işletmeler, Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksinde (Yİ-ÜFE) meydana gelen artış, içerisinde bulunduğu raporlama döneminde %10'dan az ise ve son üç raporlama döneminde de %100'den az ise enflasyon muhasebesi uygulamaya son vermektedir. Enflasyon muhasebesine son verildiğinde, *“enflasyon düzeltmesinin en son uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolardaki değerler, izleyen raporlama dönemlerine ait finansal tablolardaki defter değerlerine temel alınmaktadır” (BOBİ FRS, 2017: 172).*

2.26.3. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

TMS 29 ile BOBİ FRS ilkelerinin yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarında yapılması gerekli olan düzeltmeler açısından birbirleri ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak TMS 29'dan farklı olarak BOBİ FRS'de ağırlıklı olarak Türk Lirası kullanan işletmeler açısından hangi göstergelere göre bir ekonominin yüksek enflasyonlu ekonomi olduğu tanımlanmıştır (TMS 29, 2008).

2.27. Yirmi Altıncı Bölüm: Dipnotlar

Dipnotlar, finansal tablolarda yer alan bilgilere ilaveten sunulması gereken bilgileri içermektedir. Dipnotların sunulurken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliğinin dikkate alınarak sistematik bir şekilde sunulması gerekmektedir. Bu nedenle *“işletme hakkında genel bilgi, finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğunu belirten açıklama, uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti, finansal tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemler ile aynı sırada sunulmak kaydıyla, finansal tablo kalemlerine ilişkin ek açıklamalar ve diğer açıklamalar”* sırasıyla yapılmalıdır (BOBİ FRS, 2017: 174).

2.27.1. BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

TMS/TFRS’lerde her standardın içerisinde gerekli görülen durumlarda dipnotlara yer verilmektedir. BOBİ FRS’ de ise dipnotlar TMS/TFRS’den farklı olarak ayrı bir bölüm olarak sunulmuştur. BOBİ FRS’de işletmelerin büyüklüklerine göre gerekli olan açıklamalar belirtilmiştir. TMS/TFRS’de işletme büyüklükleri dikkate alınmayarak yapılacak bütün açıklamalar için TMS 1 ve Kavramsal Çerçeve dikkate alınmaktadır (Karacan & Uygun, 2018: 811).

2.28. Yirmi Yedinci Bölüm: Geçiş Hükümleri

Bu bölümde BOBİ FRS’yi ilk defa uygulayacak işletmelerde yapılması gereken işlemler ve muafiyetlerle ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

2.28.1. İlk Geçiş

Açılış bilançosunun hazırlanmasında uygulanan muhasebe politikalarının cari dönem sonunda yürürlükte olan BOBİ FRS hükümleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Açılış bilançosunda ve önceki dönemlerde hazırlanmış olan bilançolarda kullanılan muhasebe politikaları farklı olabilmektedir. Bu durumda ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihinden önceki işlemlerden veya olaylardan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle söz konusu düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla doğrudan Geçmiş Yıllar Karları/Zararları kalemi içerisinde gösterilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017: 190).

2.28.2. BOBİ FRS’ nin Bazı Düzenlemelerinin Geriye Dönük Uygulanmamasının Öngören Muafiyetler

İlk defa uygulanması durumunda aşağıda yer alan işlemlere geriye dönük olarak düzeltme yapılmamaktadır (BOBİ FRS, 2017: 190-192):

- Geçiş tarihinden önce finansal tablo dışı bırakılan olan finansal kalemler, BOBİ FRS’ ye göre düzenlenerek Finansal Durum Tablosuna yansıtılmamaktadır.
- Geçiş tarihinde bu Standarda göre yapılan tahminler, bu tarihte önceki finansal raporlamada yer alan tahminler tarafsız bir kanıtla ispatlanmadığı sürece tutarlı olarak kabul edilmektedir. “Geçiş tarihinden sonra, önceki finansal

raporlamaya göre yapılan tahminleri etkileyecek bilgiler elde edilebilmesi durumunda bu bilgiler Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar bölümüne göre raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak” değerlendirilerek geçiş tarihindeki tahminlerde kullanılmaz.

- Kontrol gücü olmayan payların ölçümünde Konsolide Finansal Tablolar bölümü uyarınca ileriye dönük olarak düzeltme yapılmaktadır.
- Geçiş tarihinde alınmış olan devlet kredileri Finansal Araçlar ve Özkaynaklar ile Devlet Teşvikleri hükümlerince ileriye dönük olarak uygulanmaktadır.

2.28.3. BOBİ FRS’ nin Bazı Düzenlemelerinin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Muafiyetler

BOBİ FRS’nin “ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyetlerden bir veya daha fazlası uygulanabilmektedir” (BOBİ FRS, 2017: 192):

- “Geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan iş birleşmelerine “İş Birleşmeleri” bölümü geriye dönük olarak uygulanmayabilir.”
- “Geçiş tarihinden önce edinilmiş olan iştirak ve müşterek girişimlerin ölçümlerine İştiraklerdeki Yatırımlar ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” bölümleri ilkeleri esas alınarak “özkaynak yöntemi geriye dönük olarak uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir iştirak ve müşterek girişimin ölçümünde özkaynak yönteminin geriye dönük olarak uygulanması durumunda bu edinimden sonraki iştirak ve müşterek girişim edinimlerinin tamamında da özkaynak yöntemi geriye dönük olarak uygulanır.”
- “Maliyet yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının geçiş tarihindeki maliyet bedeli olarak önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan geçiş tarihindeki defter değeri kullanılabilir.”
- “Bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi, geçiş tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüşse söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarih itibarıyla ikame maliyet olarak kullanılabilir.”
- “Bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kaleminin önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş

tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değ erlenmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden değ erleme tarihindeki ikame maliyeti olarak kullanılabilir.”

- *“Ertelenmiş verginin hesaplanmasında “Gelir zerinden Alınan Vergiler” bölümü ilkeleri çerçevesinde geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanabilir.”*

2.28.4. BOB  FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırılması

TFRS 1 ile BOB  FRS arasında içerik, kapsam ve muafiyet ilkeleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. BOB  FRS’ye göre bu standardı ilk kez uygulayan işletme geçmiş dönem finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak sunması zorunlu değildir. Ancak TFRS’lerin ilk kez uygulanması sırasında işletmelerin sunmuş oldukları tüm finansal tabloları karşılaştırmalı olarak en az   Finansal Durum Tablosu, iki Kapsamlı Gelir Tablosu, iki Nakit Akış Tablosu ve iki  zkaynak Değişim Tablosu sunma zorunluluğu vardır. TFRS 1’de BOB  FRS’de olduğu gibi muafiyetler yer almamaktadır (TFRS 1, 2019).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI İLE TMS/IFRS KARŞILAŞTIRILMASI VE KARS, ARDAHAN, İĞDIR İLLERİNDE ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Kars ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası çalışma bölgesinde yer alan Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde kayıtlı olan muhasebe mensuplarına ve çalışanlarına yönelik anket çalışması ile gerçekleştirilen bir ampirik araştırma yer almaktadır.

Bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, yöntemi, hipotezleri ve araştırmanın bulguları yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Kars ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları ile muhasebe meslek elemanlarının BOBİ FRS'ye ilişkin algı düzeylerinin tespit edilmesidir.

3.2. Araştırmanın Önemi

Küreselleşme ile artan uluslararası ticari ilişkilerin önemli bir sonucu olarak muhasebe ve finans alanında birliği sağlamak amacıyla UFRS/UMS yayınlanmıştır. UFRS/ UMS'nin gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına ve şartlarına uygun olarak hazırlanması az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler için uygulamada zorluklara neden olmaktadır. Farklı ve yanlış uygulamalara son verilmesi amacıyla TFRS ve TMS yayınlanmış, ancak bu standartların bazılarının çeviri olarak kalması standartları anlaşılabilir, uygulanmasını zorlaştırmıştır. Bu nedenle uygulamada kolaylık sağlayacak, daha anlaşılır, sade ve gereksiz ayrıntılara yerine temel ilkelere yer verilen BOBİ FRS yayınlanmıştır.

Bu araştırmada, meslek mensuplarının ve elemanlarının öğrenim düzeyleri, yaşları, mesleki deneyimleri, BOBİ FRS eğitim, seminerine katılım durumları ve BOBİ FRS

mükellefine sahip olma durumları dikkate alınarak bakış açılarının belirlenerek algı düzeylerinin demografik değişkenlerin etkisi önem arz etmektedir.

3.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde görev yapan meslek mensupları ve meslek çalışanları üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır. Bu çalışmada BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki farklılıklar ile ilgili algı düzeylerinin ölçülmesi amacıyla sorular sorulmuştur. Algı düzeylerinin belirlenmesi amacıyla Öztürk, Çarıkçı' nın Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Algı Düzeylerinin Araştırılması (2018) isimli çalışmalarında kullanmış oldukları ölçek gerekli izin alınarak ve bazı değişikliklere gidilerek kullanılmıştır. Araştırma kapsamında algı düzeyleri boyutlanarak hipotez olarak yapılandırılmış, demografik özellikler doğrultusunda belirlenmiş gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olup olmadığına bakılarak sonuçlar elde edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmış, meslek mensupları ile meslek elemanlarına yüz yüze görüşme tekniği ile uygulama yapılmıştır. Araştırma bulgularının elde edilmesinde kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik özelliklerinin belirlenmesine yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki farklılıklar hakkındaki bilgi düzeylerin belirlenmesine yönelik sorular yer almaktadır. Anket toplam 28 soru içermektedir. Veriler IBM SPSS Statistics 20 Programı ile değerlendirilmiştir.

3.4.1. Örneklem Seçimi

Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde görev yapan 180 meslek mensupları ve elemanı ana kütle olarak alınmıştır. Sonuç olarak ele edilen 125 anket değerlendirmeye alınmıştır. *“Bir araştırmacı, örneklemin alınacağı evreni, ilgili özelliğin standart sapmasını kestirecek kadar tanyorsa, kabul edilebilir hata payını kararlaştırabiliyorsa ve sonucun öngörülen hata aralığı içine düşme olasılığını veren güven düzeyini*

seçebiliyorsa, örneklem büyüklüğünü sayısal olarak seçebilir. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi konusunda araştırmacılara yardımcı olmak üzere bazı formüller geliştirilmiştir” (Çelik, 2012: 241). Bunlardan en yaygın olarak kullanılanlardan biri de:

“ $n = p(1-q) / (d/Z)^2$ formülüdür” (Kurtuluş, 2007: 191).

“Çalışmada bu formüle göre yeterli dönüş sayısı 123 olarak belirlenmiş, yapılan uygulama sayısı yeterli görülmüştür. Gözlem değeri belirsiz olduğundan p ve q değeri 0,50 olarak alınmıştır” (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2014: 361).

n : Örneklem büyüklüğü

p : İncelenecek olayın görülme sıklığı (olasılığı)

q : İncelenecek olayın görülme sıklığı (1- q)

d : Örneklem hatası

Z : Seçilecek örneklem hatası için alınan sabit değer, 0.05, 0.01 için 1.96, 2.58 ve 3.28 (Çalışmada % 0.05 hata payı öngörüldüğünden 1.96 değeri kullanılmıştır)” (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2014: 361).

3.5. Araştırmanın Hipotezleri

H₁: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları katılımcıların yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları katılımcıların eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları katılımcıların mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

H₄: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları katılımcıların BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre farklılık göstermektedir.

H₅: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları katılımcıların BOBİ FRS eğitimi almış olmalarına göre farklılık göstermektedir.

3.6. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde ankete katılan kişilerin demografik özelliklerinin dağılımına, faktör ve güvenilirlik analizinin sonuçlarına yer verilmiştir.

3.6.1. Araştırma Kapsamında Yer Alan Katılımcıların Demografik Özelliklerinin Analizi

Araştırmanın ilk kısmında katılımcıların demografik özellikleri açıklanmıştır.

Tablo 4: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	%
Kadın	45	36
Erkek	80	64
Toplam	125	125

Tablo 5: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş Dağılımı	Frekans	%
18-35	81	64,8
36-45	23	18,4
46-55	17	13,6
56 ve üzeri	4	3,2
Toplam	125	100,0

Tablo 3 ve Tablo 4’de katılımcıların yaş ve cinsiyet dağılımları verilmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun erkek olduğu; 18-35 yaş aralığında olduğu, en az katılımın ise 56 ve üstü yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	%
Lise	14	11,2
Ön Lisans	24	19,2
Lisans	79	63,2
Yüksek Lisans	8	6,4
Toplam	125	100,0

Tablo 6’da katılımcıların eğitim durumları gösterilmiştir. Katılımcıların %11,2’si lise mezunu, %19,2’si ön lisans mezunu, %63,2’si lisans mezunu ve %6,4’ü ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. En yüksek oran lisans eğitime aittir. Bu durumun nedeni 25 Aralık 2012 tarihinde 28508 Nolu Resmi Gazete’de ilan edilen birinci madde ile belirli meslek lisesi mezunları ile ön lisans mezunlarının sınavsız olarak kazandıkları serbest muhasebecilik unvanının kaldırılması” olduğunu söylenebilir (Öztürk & Çarıkçı, 2017: 573).

Tablo 7: Katılımcıların Tecrübelerine Göre Dağılımı

Tecrübe	Frekans	%
0-5	58	46,4
6-10	25	20,0
11-20	30	24,0
21 ve üzeri	12	9,6
Toplam	125	100,0

Tablo 7’de katılımcıların tecrübelerine göre dağılımı verilmiştir. %46,4’ü 0-5 yıl, %20’si 6-10 yıl, %24’ü 11-20 yıl ve %9,6’sı 21 yıl ve üzerinde tecrübeye sahiptir.

Tablo 8: Katılımcıların BOBİ FRS Eğitim, Seminer, Konferans vb. Programlara Katılma Durumuna Göre Dağılımı

Cevap	Frekans	%
Evet	29	23,2
Hayır	96	76,8
Toplam	125	100,0

Tablo 8’de katılımcıların BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans ve benzeri programlara katılım durumlarının dağılımı verilmiştir. Tabloya göre katılımcıların %23,2’si BOBİ FRS ile ilgili eğitim, seminer, konferans ve benzeri programlara katılmış, %76,8’i ise eğitim, seminer, konferans ve benzeri programlara katılmamıştır.

Tablo 9: Katılımcıların BOBİ FRS Mükellefine Sahip Olma Durumuna Göre Dağılımı

Cevap	Frekans	%
Evet	10	8,0
Hayır	115	92,0
Toplam	125	100,0

Tablo 9’da BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumunun dağılımı verilmiştir. Katılımcıların %8’i BOBİ FRS mükellefine sahipken %92’sinde BOBİ FRS mükellefi bulunmamaktadır.

3.6.2. Normallik Testi

“İstatistiksel güven aralıkları uygulamalarında değişkenlerin normal dağılıma uygunluğu oldukça önemlidir. Bunun için ilk olarak normal dağılımı ve homojenlik varsayımlarını test etmek amacıyla Kolmogorov-Smirnov testi ve Shapiro-Wilk testi araştırmaya uygulanmıştır. Kolmogorov-Smirnov testi; rastgele seçilen örneklem verilerinin belirli bir dağılıma uyup uymadığını tespit etmek için kullanılan bir yöntemdir. Kolmogorov-Smirnov testi iki kümülatif

dağılım fonksiyonunun incelenmesi esasına dayanır. Birincisi sıfır hipotezinde belirtilen dağılım, ikincisi ise örnekten elde edilen kümülatif dağılım fonksiyonudur”(Bircan, Karagöz, & Kasapoğlu, 2003: 73).

“Kolmogorov-Smirnov testi ve Shapiro-Wilk testinde Asym Sig. (p) değerlerinin 0,05’ten büyük olması durumunda belirlenen değişkenlerin normal dağılıma sahip olduğu söylenebilir. Asym Sig. (p) değerlerinin 0,05’ten küçük olması halinde belirlenen değişkenlerin normal dağılıma sahip olmadığını ve nonparametrik testlere gidilmesi gerektiğini ifade eder”(Durmuş, Yurtkoru, & Murat, 2016: 66-69).

Araştırma içerisinde yer alan değişkenlerin örneklem sayısı 50’den büyük olduğu için normallik analizi olarak Kolmogrov-Smirnov testi kullanılmıştır ve sonuçları Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Kolmogrov-Smirnov Testi Sonuçları

İstatistik	S.d.	p.
S6	,206	,000
S7	,200	,000
S8	,195	,000
S9	,236	,000
S10	,284	,000
S11	,327	,000
S12	,225	,000
S13	,215	,000
S14	,225	,000
S15	,255	,000
S16	,240	,000
S17	,226	,000
S18	,204	,000
S19	,222	,000
S20	,206	,000
S21	,238	,000
S22	,216	,000
S23	,244	,000
S24	,248	,000
S25	,268	,000
S26	,285	,000
S27	,260	,000

Normallik test sonuçlarına göre Kolmogorov-Smirnov testinde (p) değeri 0,000 olarak görülmektedir. Sig. değerinin 0,05'ten düşük olması nedeniyle örneklem dağılımının normal dağılmadığı görülmektedir. Bu nedenle verilere parametrik olmayan testlerin uygulanması gerekmektedir.

Çalışmada parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis testleri uygulanacaktır. *“Mann-Whitney U testi; aralıksız ölçülen iki bağımsız grup arasındaki farklılıkların testi için kullanılır. Bu test bağımsız örnekler için uygulanan t-testlerinin parametrik olmayan alternatifidir. t – testinde olduğu gibi, Mann-Whitney U testinde de iki grubun medyanları karşılaştırılır. Sürekli değişkenlerin, iki grup içerisinde değerlerini sıralı hale dönüştürür. Böylece iki grup arasındaki sıralamaların farklı olup olmadığını değerlendirir”* (Kalaycı, 2014: 99).

“Aralıkların eşit olduğu varsayımı ile aritmetik ortalamalar için puan aralığı 0,80 olarak hesaplanmıştır (Puan Aralığı = (En Yüksek Değer – En Düşük Değer) / 5 = (5 – 4) / 5 = 4 / 5 = 0,80). Buna göre oluşan değerlendirme aşağıdaki tabloya göre yapılmıştır” (Kaplanoğlu, 2014: 273).

Tablo 11: Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı

Aralık	Seçenek
1,00-1,80	Kesinlikle Katılmıyorum
1,81-2,60	Katılmıyorum
2,61-3,40	Kararsızım
3,41-4,20	Katılıyorum
4,21-5,00	Kesinlikle Katılıyorum

Ölçekte yer verilen ifadelerin ortalamaları Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12: Ölçeğin Tamamlayıcı İstatistikleri

Ölçekte Yer Alan İfadeler	N	Ortalama	Standart Sapma	Değerlendirme
Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.	125	2,9440	1,13097	Kararsızım
BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahibim.	125	2,5760	1,11633	Kararsızım
BOBİ FRS'leri tam olarak uygulayabilirim.	125	2,5040	1,05970	Kararsızım
KOBİ TFRS'nin yerine BOBİ FRS'nin yayınlanmasını doğru buluyorum.	125	3,1680	,92227	Kararsızım
BOBİ FRS'ler hakkında yayınlanan örneklandırıcı-bilgilendirici kitap, rapor gibi yayınların sayısı yeterlidir.	125	3,4080	,68505	Kararsızım
BOBİ FRS'lere yönelik gerçekleştirilen eğitim, seminer, konferans vb. programların sayısı yeterlidir.	125	3,3680	,69021	Kararsızım
BOBİ FRS'leri meslek mensuplarının kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	125	3,5120	,83874	Katılıyorum
KOBİ TFRS ile BOBİ FRS arasında farklılık vardır.	125	3,3120	,91065	Kararsızım
BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içerecektir.	125	3,3280	1,02214	Kararsızım
BOBİ FRS mevcut muhasebe uygulamalarında önemli değişiklikler getirecektir.	125	3,3440	,93415	Kararsızım
BOBİ FRS, mevcut muhasebe standartlarına göre daha sade ve kullanılabilir içeriğe sahiptir.	125	3,2800	,94698	Kararsızım
BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	125	3,3440	,88994	Kararsızım
BOBİ FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.	125	3,5040	,94719	Katılıyorum
BOBİ FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılacaktır	125	3,4240	,91813	Katılıyorum
BOBİ FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artacaktır.	125	3,3840	1,06849	Kararsızım
BOBİ FRS, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	125	3,1760	,99242	Kararsızım
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yükünü artıracaktır.	125	3,2560	1,09915	Kararsızım
BOBİ FRS ile mali tablolar daha da şeffaflaşacaktır.	125	3,5360	1,06668	Katılıyorum
BOBİ TFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların karşılaştırılması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.	125	3,4560	,97140	Katılıyorum
BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyecektir.	125	3,5840	1,00950	Katılıyorum
BOBİ FRS'nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır	125	3,0320	,85134	Kararsızım
Vergi mevzuatına uymayan düzenlemelerin varlığı BOBİ FRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır	125	3,0720	,89060	Kararsızım

Uygulama bölgesinin jeopolitik konumu ve katılımcıların BOBİ FRS'yi uygulama alanlarının kısıtlı olması nedeniyle birçok ifade de kararsız kaldıkları görülmüştür. Ancak BOBİ FRS'nin muhasebe uygulamalarında kolaylığı, şeffaflığı ve gerekliliği ifadelerine katıldıkları görülmektedir.

3.6.3. Faktör ve Güvenirlik Analizi

Yapılan araştırmada katılımcıların BOBİ FRS hakkındaki algı düzeylerinin hangi boyutlarda ölçülebileceğinin belirlenmesi amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi içerisinde bazı faktör ağırlıklarının birden fazla faktör altında yakın değerler alması (Durmuş, Yurtkoru, & Murat, 2016: 85) ve eşkökenliği 0,05'in altında kalması (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2014: 254) nedeniyle ankette yer alan beş soru analiz dışı bırakılarak analiz tekrarlanmış ve toplam beş faktör elde edilmiştir. Elde edilen verilerin faktör analizine uygunluğunun belirlenmesi amacıyla ilk olarak Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 12'de gösterilmektedir.

Tablo 13: KaiserMeyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Değeri	,799
Bartlett Küresellik Test Sonucu	1176,156
p Değeri	,000

Analiz sonucunda KMO değerinin 0,50 'den yüksek olması ve Bartlett Küresellik Testi sonucunda ulaşılan p (significance) değerinin 0,05'den küçük olması nedeniyle faktör analizinin sonuçlarının kullanılabilir olduğu görülmektedir.

Yapılan çalışmanın geçerliliğini test etmek amacıyla faktör analizi sonrasında güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenirlik analizi iç tutarlılık katsayısı Cronbach's Alpha katsayısı ile ölçülmektedir. Cronbach's Alpha değeri 0,60 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Durmuş, Yurtkoru, & Murat, 2016: 89).

Güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 14'de verilmiştir:

Tablo 14: Güvenirlik Analizi

Cronbahh's Alpha	N of Item
,875	17

Tablo 15: Katılımcıların BOBİ FRS Üzerindeki Algılarına Yönelik Faktör Boyutları

Boyutlar	Faktör Yükü	Faktörün Açıklayıcılığı %	Güvenirlilik
Faktör 1: Farklılık		36,461	,869
BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içerecektir.	,908		
BOBİ FRS mevcut muhasebe uygulamalarında önemli değişiklikler getirecektir.	,883		
BOBİ FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artacaktır.	,705		
BOBİ FRS ile mali tablolar daha da şeffaflaşacaktır.	,617		
BOBİ TFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların karşılaştırılması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.	,576		
BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyecektir.	,499		
Faktör 2: Farkındalık		12,825	,825
Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.	,646		
BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahibim.	,938		
BOBİ FRS'leri tam olarak uygulayabilirim.	,932		
KOBİ TFRS'nin yerine BOBİ FRS'nin yayınlanmasını doğru buluyorum.	,534		
Faktör 3: Eğitim		9,113	,737
BOBİ FRS'ler hakkında yayınlanan örneklendirici-bilgilendirici kitap, rapor gibi yayınların sayısı yeterlidir.	,900		
BOBİ FRS'lere yönelik gerçekleştirilen eğitim, seminer, konferans vb. programların sayısı yeterlidir.	,874		
Faktör 4: Beklenti		8,617	,798
BOBİ FRS'nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır	,884		
Vergi mevzuatına uymayan düzenlemelerin varlığı BOBİ FRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.	,801		
Faktör 5: Kolaylık		5,649	,784
BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	,824		
BOBİ FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.	,696		
BOBİ FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılacaktır.	,581		

Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının ve elemanlarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri benzer özelliklere sahip ifadeler bir araya getirilerek beş alt boyutta incelenmiştir. Anket sonuçlarına göre katılımcıların eğitim ve beklenti boyutundaki algıları en yüksek düzeydedir. Bu sonuca göre katılımcıların BOBİ FRS’ nin geleceği ile ilgili olumlu düşünceler içerisinde olduğu söylenebilir. Ayrıca farklılık boyutundaki algı düzeyi ise en düşük seviyedir. Buna göre BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında katılımcılar tarafından büyük bir fark görülmemektedir.

3.6.4. Hipotez Testleri ve Sonuçları

Çalışmanın bu bölümünde belirlenen beş adet hipoteze ve bu hipotezlere ilişkin yapılan test sonuçlarına yer verilmiştir.

H₁: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları, katılımcıların yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H₁ hipotezinin test edilmesi için parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır. Uygulanan test sonuçları Tablo 16’da özetlenmektedir.

Tablo 16: H1 Hipotezine Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Yaş				X ²	p
	18-35	36-45	46-55	56 ve üstü		
Farklılık	59,54	55,20	82,03	97,00	10,104	,018
Farkındalık	62,61	59,52	61,91	95,50	3,487	,322
Eğitim	62,69	64,11	58,26	83,13	1,726	,631
Beklenti	61,20	58,67	86,59	24,13	13,613	,003
Kolaylık	60,66	67,15	65,15	77,38	1,364	,714

Test sonuçlarına göre farkındalık, eğitim ve kolaylık faktörleri p değeri 0,05’ten büyük olduğu için yaş değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Farklılık ve beklenti faktörleri ile yaş değişkeni arasında ise anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Farklılık ve beklenti faktörlerinin aralık değerlerine bakıldığında 56 yaş ve üstünün bu önermelere daha çok katıldığı görülmektedir.

Analiz sonucunda farklılık ve beklenti faktörleri ile yaş değişkeni arasında farklılığa neden olan yaş gruplarının belirlenmesi amacıyla ikili karşılaştırma testlerinden Tamhane Testi yapılmıştır (Durmuş, Yurtkoru, & Murat, 2016: 130-131). Test sonuçları Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17: Beklenti Faktörü Tamhane Testi Sonuçları

Yaş		Ortalama Fark	Standart Sapma	p
18-35	36-45	,03408	,20532	1,000
	46-55	-,51707	,17326	,035
	56 ve üstü	,76235	,26381	,259
36-45	18-35	-,03408	,20532	1,000
	46-55	-,55115	,24079	,155
	56 ve üstü	,72826	,31234	,276
46-55	18-35	,51707	,17326	,035
	36-45	,55115	,24079	,155
	56 ve üstü	1,27941	,29227	,034
56 ve üstü	18-35	-,76235	,26381	,259
	36-45	-,72826	,31234	,276
	46-55	-1,27941	,29227	,034

Analiz sonucuna göre beklenti faktörü ile yaş değişkeni arasında farklılığa neden olan yaş grubu belirlemek için p değerinin 0,05 ‘ten küçük olması gerekmektedir. Buna göre farklılığa neden olan yaş grubu 46-55 yaş grubu katılımcılardır.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları, katılımcıların eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H₂ hipotezinin test edilmesi için parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır. Uygulanan test sonuçları Tablo 3.14’de özetlenmektedir.

Tablo 18: H₂ Hipotezine Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Eğitim Durumu				X ²	p
	Lise	Önlisans	Lisans	Y.Lisans		
Farklılık	60,64	54,81	63,84	83,44	3,906	,272
Farkındalık	53,54	54,88	65,30	81,25	4,551	,208
Eğitim	67,57	44,83	68,65	53,75	9,672	,022
Beklenti	64,71	62,08	60,70	85,50	3,808	,283
Kolaylık	48,00	59,42	64,54	84,81	5,826	,120

Analiz sonuçlarına göre katılımcıların eğitim durumu ile yalnızca eğitim faktörü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları, katılımcıların mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

H₃ hipotezinin test edilmesi için parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır. Uygulanan test sonuçları Tablo 19’da özetlenmektedir

Tablo 19: H3 Hipotezine Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Mesleki Tecrübe				X ²	p
	0-5	6-10	11-20	21 ve üzeri		
Farklılık	63,11	56,94	59,53	83,75	4,953	,175
Farkındalık	62,22	56,78	56,28	96,54	12,190	,007
Eğitim	61,32	63,30	63,60	69,00	,516	,915
Beklenti	60,31	56,92	68,52	74,88	3,319	,345
Kolaylık	65,40	56,12	57,25	80,13	4,713	,194

Analiz sonuçlarına bakıldığında mesleki tecrübe ile farklılık, eğitim, beklenti ve kolaylık faktörleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak farkındalık faktörü p değeri 0,05’ten küçük olduğu için mesleki tecrübe değişkeni ile aralarında anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Aralık değerleri incelendiğinde ise farkındalık faktörüne en fazla katılan grubun 21 ve üzeri mesleki tecrübeye sahip katılımcılar olduğu görülmüştür.

21 ve üzeri mesleki tecrübeye sahip kişilerden sonra en yüksek katılım oranı 0-5 yıl grubuna aittir. Bu durumun BOBİ FRS’nin geleceği için olumlu etkiler yaratacağı düşünülmektedir. Mesleki tecrübe değişkeni ile farkındalık faktörü arasındaki farklılığın nedenini belirlemek amacıyla Tamhane Testi yapılmıştır. Test sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 20: Farkındalık Faktörü Tamhane Testi Sonuçları

Mesleki Tecrübe		Ortalama Fark	Standart Sapma	p
0-5	6-10	,14879	,19076	,969
	11-20	,13046	,21160	,991
	21 ve üzeri	-,73204	,16986	,001
6-10	0-5	-,14879	,19076	,969
	11-20	-,01833	,24170	1,000
	21 ve üzeri	-,88083	,20615	,001
11-20	0-5	-,13046	,21160	,991
	6-10	,01833	,24170	1,000
	21 ve üzeri	-,86250	,22557	,003
21 ve üzeri	0-5	,73204	,16986	,001
	6-10	,88083	,20615	,001
	11-20	,86250	,22557	,003

Analiz sonuçlarına bakıldığında farklılığa neden olan grup 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılardır.

H₄: *Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri faktör üzerindeki boyutları, katılımcıların BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre farklılık göstermektedir.*

H₄ hipotezinin test edilmesi için parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U Testi yapılmıştır. Uygulanan test sonuçları Tablo 21’de özetlenmektedir.

Tablo 21: H4 Hipotezine Ait Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	BOBİ Mükellefine Olma Durumu		Maan-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p
	Evet	Hayır				
Farklılık	81,10	61,43	394,000	7064,000	-1,654	,098
Farkındalık	72,70	62,16	478,000	7148,000	-,887	,375
Eğitim	75,75	61,89	447,500	7117,500	-1,224	,221
Beklenti	76,20	61,85	443,000	7113,000	-1,262	,207
Kolaylık	95,15	60,20	253,500	6923,500	-2,964	,003

Test sonuçları tablosuna göre sadece kolaylık faktörü ile BOBİ FRS mükellefine sahip olma değişkeni arasında anlamlı fark söz konusudur. Bu durum BOBİ FRS'nin sade ve anlaşılabilir olma amaçlarına ulaştığını göstermektedir.

H₅: Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki algı düzeyleri üzerindeki faktör boyutları, katılımcıların daha önce BOBİ FRS eğitimi almış olmalarına göre farklılık göstermektedir.

H₅ hipotezinin test edilmesi için parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U Testi yapılmıştır. Uygulanan test sonuçları Tablo 22'de özetlenmektedir.

Tablo 22: H5 Hipotezine Ait Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	BOBİ FRS Eğitimi Alma Durumu		Maan-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p
	Evet	Hayır				
Farklılık	79,66	57,97	909,000	5565,000	-2,837	,005
Farkındalık	75,41	59,25	1032,000	5688,000	-2,115	,034
Eğitim	70,76	60,66	1167,000	5823,000	-1,388	,165
Beklenti	75,24	59,30	1307,000	5693,000	-2,181	,029
Kolaylık	74,00	59,68	1073,000	5729,000	-1,890	,059

Test sonuçları tablosuna göre farkındalık faktörü ve beklenti faktörü ile BOBİ FRS eğitimi alma değişkeni arasında anlamlı fark söz konusudur. Analiz sonuçlarına bakılarak BOBİ FRS'nin amaçlarına ulaşılabilmesi amacıyla muhasebe meslek mensuplarına ve muhasebe meslek elemanlarına BOBİ FRS eğitimi verilmesinin olumlu sonuçlar vereceği söylenebilir.

SONUÇ

Türkiye’de muhasebe uygulamalarında ortak dil oluşturulması için yapılan ilk çalışmalar Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) kurulmasıyla başlamıştır. Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ile çalışmalar devam etmiştir. 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 6102 sayılı Kanun ile yayımlanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve kavramsal çerçeveye uyma zorunluluğu getirilmiştir. KGK tarafından gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir yerel bir finansal raporlama standardı oluşturma çalışmaları sonucunda 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanarak 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yapılan çalışmada BOBİ FRS bölümleri temel alınarak TMS/TFRS ile karşılaştırılarak kısmen ya da tamamen farklılık arz eden noktaları belirlenmiştir. Çalışmada ayrıntılı olarak yer verilen karşılaştırma sonuçları şunlardır:

- TFRS’ de ayrı bir kavram olarak sunulmayan ihtiyatlılık kavramı BOBİ FRS’ de ayrı bir kavram olarak yer almıştır.
- TFRS’ de diğer kapsamlı gelirler ayrı olarak sunulurken BOBİ FRS’ de diğer kapsamlı gelirler yer almadığı için sunulmamaktadır.
- TMS/TFRS’ de dipnotlar her standardın içerisinde bölüm olarak yer alırken, BOBİ FRS’ de “Bölüm 26 Dipnotlar” olarak ayrıntılı olarak yer almaktadır.
- TMS/TFRS’ de vade hasılatın elde edilmesinde ve stokların ölçülmesinde vade farkı ayrımı yapılmaksızın tüm vade farkları ayrıştırılırken BOBİ FRS’ de vade farkı 1 yıldan kısa ise vade farkı ayrıştırılmasına gidilmektedir.
- BOBİ FRS’ de stok maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet ve tam maliyet yöntemleri kullanırken TMS/TFRS’ de yalnızca normal maliyeti kullanılmaktadır.

Muhasebe mesleğini icra edenler, uluslararası muhasebe standartları ışığında ulusal muhasebe standartlarına göre raporlama yapmaktadırlar. Tüm dünyada kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun mali tablolar hazırlamak muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği açısından oldukça önemlidir.

Muhasebe mesleğinin hem topluma hem de kamuya karşı sorumluluklarının olması ve hazırlanan mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması için en az muhasebe standartları kadar önem teşkil etmektedir. Muhasebe meslek mensupları ve meslek elemanları tarafından TMS/TFRS ile BOBİ FRS arasındaki farklılıkların belirlenmesi ve standartlar hakkındaki algı düzeylerinin ölçülmesi amacıyla bu çalışma yapılmıştır.

Bu çalışmada Kars Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarına ve elemanlarına BOBİ FRS hakkındaki algıları üzerine araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen verilerin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Katılımcıların çoğunun lisans mezunu olduğu ve mesleki tecrübe olarak gerekli çalışma yılına sahip olduğu söylenebilir. Katılımcılar çoğunun lisans mezunu olmasının nedeni 2012 yılında 28508 Nolu Remi Gazete yayınlanarak uygulamadan kaldırılan “Serbest Muhasebecilik” unvanının kaldırılmasına dayandırılabilir.

Araştırmaya katılanların büyük bir kısmı BOBİ FRS hakkında daha fazla bilgi sahibi olabilmek için yapılan eğitim, seminer ve benzeri programları yeterli bulmamakta ve bu tür programlara ihtiyaç duymaktadır. Bazı katılımcılar yapılan çalışma sırasında BOBİ FRS’ yi ilk defa duyduklarını belirtmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu ise BOBİ FRS’ yi uygulayacak işletmelerin giderek artacağını ve bu durumda da BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmanın avantajlı olacağını düşünmektedir. Araştırma bölgesinin jeopolitik konumunun eğitim merkezlerine uzak olması nedeniyle muhasebe standartları eğitimine önem verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu görev meslek odası tarafından alanlarında uzman akademisyenler tarafından verilmesi gerekli görülmektedir. Ayrıca bölgenin coğrafi konumu itibarıyla ulusal ve uluslararası ticaret merkezlerine uzaklığının sonucu olarak BOBİ FRS uygulanacak mükellef sayısının oldukça az olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS algı düzeyi ile ilgili oluşturulan ölçekten elde edilen faktörler; BOBİ FRS’ nin mevcut standartlara göre farklılığı, farkındalığı, olumlu beklentileri ve düzenlenen eğitimlerin yeterliliğidir. Faktör boyutlarının ortalamaları incelendiğinde, katılımcıların BOBİ FRS farkındalığına sahip oldukları ve mevcut muhasebe uygulamalarından farklılıklara sahip olduğu görülmüş, BOBİ FRS ile ilgili düzenlenen eğitimlerin yetersiz görülmüştür. Çalışmaya katılan genç meslek mensupları ile orta yaş meslek mensupları arasında BOBİ FRS farklılık ve beklenti

faktörleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Mesleğe yeni başlayanların daha tecrübeli olan meslek mensuplarına göre farklılıklara daha açık olduğu ve bu iki grubun BOBİ FRS’ den beklentilerinin farklı olduğu görülmektedir. Genç meslek mensuplarının BOBİ FRS algıları bu standardın geleceğini olumlu etkileyeceği düşünülmektedir. Kolaylık boyutu ile BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumu arasında anlamlı bir farklılığın bulunduğu belirlenmiştir. Bunun nedeni uygulamaya dair tecrübelerinin olması nedeniyle mevcut muhasebe uygulamalarından farklılıklarının görülmesidir.

Farkındalık ve beklenti boyutları açısından ise BOBİ FRS eğitimi alanlar ve almayan katılımcılar açısından anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. BOBİ FRS eğitimi alan katılımcıların diğer katılımcılara göre BOBİ FRS için daha olumlu yaklaşım içerisinde olduğu düşünülmektedir. Yine katılımcıların meslek tecrübeleri ile farkındalık boyutu arasında anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Bu durum meslekte geçirilen sürenin artmasının olumlu ve doğal sonucu olduğunu göstermektedir.

Genel olarak sade ve anlaşılır dille hazırlanan BOBİ FRS, gerekli eğitim ve bilgilendirmelerin yapılarak meslek mensupları için daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu sayede mevzuatı bilen meslek mensupları ile güvenilir, ihtiyaca uygun, kaliteli ve karşılaştırılabilir mali bilgiler kısa sürede daha verimli hale gelecektir.

KAYNAKÇA

26333 Sayılı Resmi Gazete. (2006, Kasım 1).

30138 Sayılı (mükerrer) Resmi Gazete. (2017, Temmuz 29). Eylül 4, 2018 tarihinde www.resmigazete.gov.tr:
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>
adresinden alındı

Ağca, A., & Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları ĐMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi? *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 18.

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, 177-189.

Alataş, A., & Kılç, İ. (Ocak 2018). Özet Tablolar İle BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların KARşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl:6; Sayı:64; S.453-478.

Alexander, D., & Archer, S. (2009). *International Accounting/Financial Reporting Standards Guide*. Chicago: CCH.

Arıkan, Y. (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulamaları. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 36, 1-11.

Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının KARşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 2; Sayı: 3; 153-167.

Ataman, B., & Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

Ataman, B., Gökçen, G., & Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları, 2.Basım.

Aydoğan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama. Trabzon:

Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış . *Maliye Dergisi*, 42, Sayı 44.

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış . *Maliye Dergisi*, 43.

Bircan, H., Karagöz, Y., & Kasapoğlu, Y. (2003). Ki-Kare ve Kolmogorov Smirnov Uygunluk Testlerinin Simülasyon İle Elde Edilen Veriler Üzerinde Karşılaştırılması. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 1; s.69-80.

BOBİ FRS. (tarih yok). Eylül 4, 2018 tarihinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı [www.kgk.gov.tr: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF) adresinden alındı

Büyüktopçu, H. İ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçümüne Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 6.

Çankaya, F., & Aydoğan, E. (2008). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyum. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 11, Sayı 1*, 302-305.

Çatıkkaş, Ö., M.Esen, Ö., & Şuekinci, C. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 108.

Çelik, E. (2012). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşvirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

- Çelik, S. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Dalkılıç, A. F. (2008). Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/IFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 771-786.
- Durmuş, B., Yurtkoru, E., & Murat, Ç. (2016). *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi*. İstanbul: Beta.
- Elitaş, C. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Bazı Temel Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 57-68.
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 60-61, Sayı 12.
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö. F. (tarih yok). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması.
- Güney, S., Yiğiter, Ş. Y., Korkmaz, M., & Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 116, Yıl 5, Sayı 10 .
- Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarının Uygulama Dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 14.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate Data Analysis*. United States of America: Pearson Education Limited.

- Hatipoğlu, O. (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım .
- Kaplanoglu, E. (2014). Muhasebe Stajyerlerinin Meslek Mensuplarından ve Meslek Örgütlerinden Beklentileri: Manisa İli Araştırması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 28.
- Karabayır, M. E., & Ergutay, E. (2010). Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü.
- Karabınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 141-148, Sayı 31.
- Karacan, S., & Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Sayı 56.
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 262-285.
- Kaya, H. P. (2018). Stoklarla İlgili TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 262-285.
- KGK Faaliyet Raporu 2017. (2018). Mayıs 24, 2019 tarihinde [www.kgk.gov.tr: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tanıtım/Public_Oversight_Authority_TR.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tanıtım/Public_Oversight_Authority_TR.pdf) adresinden alındı
- Kıymetli Şen, İ., & Mehmet, Ö. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 462-484.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 105-120.

- Köroğlu, Ç. (2015). Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3.
- Kurtuluş, K. (2007). *Pazarlama Araştırmaları*. Ankara: Beta Yayıncılık.
- Memiş, M. Ü. (2019). Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde MUSGT- TMS/TMFR- BOBİ FRS Karşılaştırması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 19.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 11.Baskı.
- Özbirecikli, M., & Pastacıgil, A. (2009). Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 81-96.
- Özbirecikli, M., Şen, İ. K., & Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Detay Yayıncılık, 1.Baskı.
- Özdemir, O. (2007). Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar üzerindeki Etkileri ve Göller Yöresi'neki KOBİ'lerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerinde Bir Araştırma. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 594-617.
- Öztürk, E., Gökçen, G., & Güleç, Ö. F. (tarih yok). *BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması*. Dergi Park: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/510337> adresinden alındı
- Öztürk, M. S., & Çarıkçı, O. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Algı

Düzeyinin Araştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , Cilt 5; Sayı 3; s. 568-582.

Parlakkaya, R. (t.y.). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 119-139.

PwC Türkiye. (2018, Eylül). Temmuz 2019 tarihinde <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/tfrs-bulteni-eylul-2018.pdf> adresinden alındı

Rodrigues, L., & Craig, R. (2006). Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic Isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 1-19.

Sanlı, N. (2003). Global Muhasebe Standartları. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, Sayı 60.

Satybaldieva, J. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları ile Kırgızistan Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şen, İ. K. (2006). Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TFRS 1. (2019, 01 15). *TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standardının İlk Uygulaması*. Güncellemesi: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer). www.kgk.gov.tr. adresinden alındı

TFRS 10. (2017, 12 19). *Konsolide Finansal Tablolar Standardı*. Tarihli 5. Güncelleme: 30275 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 114 Sıra Nolu Tebliğ.

TFRS 11. (2019, 01 15). *Müşterek Anlaşmalar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).

TFRS 3 . (2019, 05 21). *Şirket Birleşmeleri Standardı*. Tarihli Güncelleme.

TFRS 6. (2008, 08 13). *Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı*. Tarihli Güncelleme: 26966 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 77 Sıra Nolu Tebliğ.

- TFRS 7. (2019, 01 15). *Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TFRS 9. (2019, 01 15). *Finansal Araçlar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 1. (2018, 05 24). *Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30430 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 10. (2018, 06 06). *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30443 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 11. (2012, 12 30). *İnşaat Sözleşmeleri Standardı*. Tarihli Güncelleme: 28513 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 5 Sıra Nolu Tebliğ.
- TMS 12. (2019, 01 15). *Gelir Vergileri Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 16. (2019, 01 15). *Maddi Duran Varlıklar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 17. (2009, 07 29). *Kiralama İşlemleri Standardı*. Tarihli 4. Güncelleme: 27303 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 156 Sıra Nolu Tebliğ.
- TMS 18 . (2011, 10 28). *Hasılat Standardı*. Tarihli 7. Güncelleme: 28098 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 217 Sıra Nolu Tebliğ.
- TMS 2 . (2018, 05 24). *Stoklar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30430 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 20. (2015, 11 01). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*. Tarihli 8. Güncelleme: 25983 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 21. (2019, 01 15). *Kur Değişiminin Etkileri Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 23. (2019, 01 15). *Borçlanma Maliyetleri Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 28. (2011, 10 28). *İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar Standardı*. Tarihli 4. Güncelleme: 26335 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).

- TMS 29. (2008, 11 28). *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı*. 27068 Sayılı Resmi Gazete, 117 Sıra Nolu Tebliğ.
- TMS 34. (2017, 12 19). *Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı*. Tarihli Güncelleme: 26068 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 36. (2014, 11 12). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı*. Tarihli 20. Güncelleme: 29173 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 35 Sıra Nolu Tebliğ.
- TMS 37. (2014, 09 18). *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı*. Tarihli 6. Güncelleme: 29123 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer), 22 Sıra Nolu Tebliğ.
- TMS 38. (2019, 01 15). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Remi Gazete (Mükerrer).
- TMS 40. (2018, 04 16). *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı*. Tarihli Güncelleme: 29826 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 41. (2019, 01 15). *Tarımsal Faaliyetler Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30656 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 7. (2018, 06 06). *Nakit Akış Tablosu Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30443 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- TMS 8. (2018, 06 13). *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı*. Tarihli Güncelleme: 30450 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- Turhan, G. (2016). İşletme Lisans Öğrencilerinin Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki İlgi Düzeyleri, Beklentileri ve Farkındalıkları: Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- TÜRMOB. (2004). Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor. *Bilanço Dergisi*, 18-19, Sayı 94.
- Uluslan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4-20, Sayı 15.

- Usta, H. (2007). Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeleri İle Karşılaştırılması. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 87-109, Sayı 17.
- Uysal, T. (2017). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusunda üniversite Öğrencilerinin Bilgi ve Algı Düzeylerinin Ölçülmesi: Bilecik şeyh Edebali Üniversitesi Örneği. Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Uzun, E. (2018). VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı 81; 344-354.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 36.
- www.kgk.gov.tr. (2019 , Ocak 25). www.kgk.gov.tr adresinden alındı
- Yalçın, S. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar:. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 202-222.
- Yüksel, O. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standardı III Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

EKLER

ANKET FORMU

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu Anket Formu, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı tarafından yürütülmekte olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması: Kars, Ardahan ve Iğdır İllerinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Algısı” isimli tez çalışmasının araştırma kısmı ile ilgilidir.

Finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve ortak bir dilde sunulması finansal tablo kullanıcıları için önem arz etmektedir. Bu nedenle son yıllarda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama dilinin kullanılması amacıyla muhasebe standartları oluşturulmuştur. Bu çalışmanın amacı muhasebe mesleği ve eğitimi açısından önemli bir konu olan muhasebe standartlarına meslek mensuplarının bakış açılarını ve BOBİ FRS’nin uygulanması konusunda görüşlerini ortaya koymaya yöneliktir. Yapacağınız katkılar için şimdiden teşekkür ederiz.

I. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER

1. Yaşınız

☐ 18-35 ☐ 36-45 ☐ 46-55 ☐ 56 ve üzeri

2. Cinsiyetiniz

☐ Kadın ☐ Erkek

3. Eğitim Durumunuz

☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

4. Mesleki Tecrübeniz

☐ 0-5 ☐ 6-10 ☐ 11-20 ☐ 21 ve üzeri

5. BOBİ FRS Eğitim, Seminer, Konferans vb. Programlara Katıldınız mı?

☐ Evet ☐ Hayır

6. BOBİ FRS Mükellefine Sahip Olma Durumunuz?

() Evet () Hayır

II. Aşağıda yer alan bölümde bulunan bilgilere katılma durumunuzu seçtiğiniz görüşünüzün altındaki kutucuklardan bir tanesine (x) koyarak işaretleyiniz belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.					
BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahibim.					
BOBİ FRS'leri tam olarak uygulayabilirim.					
KOBİ TFRS'nin yerine BOBİ FRS'nin yayınlanmasını doğru buluyorum.					
BOBİ FRS'ler hakkında yayınlanan örneklendirici- bilgilendirici kitap, rapor gibi yayınların sayısı yeterlidir.					
BOBİ FRS'lere yönelik gerçekleştirilen eğitim, seminer, konferans vb. programların sayısı yeterlidir					
BOBİ FRS'leri meslek mensuplarının kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.					
KOBİ TFRS ile BOBİ FRS arasında farklılık vardır					
BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içerecektir.					
BOBİ FRS mevcut muhasebe uygulamalarında önemli değişiklikler getirecektir.					
BOBİ FRS, mevcut muhasebe standartlarına göre daha sade ve kullanılabilir içeriğe sahiptir.					
BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını					

kolaylaştıracaktır.					
BOBI FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.					
BOBI FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılacaktır.					
BOBI FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artacaktır.					
BOBI FRS, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.					
BOBI FRS meslek mensuplarının iş yükünü artıracaktır.					
BOBI FRS ile mali tablolar daha da şeffaflaşacaktır.					
BOBI TFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların karşılaştırılması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.					
BOBI FRS, muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyecektir.					
BOBI FRS'nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.					
Vergi mevzuatına uymayan düzenlemelerin varlığı BOBI FRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.					

EKLEMEK İSTEDİĞİNİZ DÜŞÜNCELER

.....

.....

.....

.....

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Hatice İBRAHİMOĞLU
Doğum Yeri	KARS
Doğum Tarihi	05.07.1991

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	İstanbul Üniversitesi
Fakülte	İşletme Fakültesi
Bölüm	İşletme (2010- 2014)

YABANCI DİL BİLGİSİ

Bildiği Yabancı Dil	İngilizce
---------------------	-----------

İLETİŞİM

E-mail	hatice.ibrahimoglu@gmail.com
--------	------------------------------