

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

IFRS/US GAAP ARASINDAKİ YAKINSAMA ÇALIŞMALARI İLE
BENZERLİK/ FARKLILIKLAR VE BİR FİRMA İNCELEMESİ

HAZIRLAYAN

ESRA GÜLTEKİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ANKARA-2021

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**IFRS/US GAAP ARASINDAKİ YAKINSAMA ÇALIŞMALARI İLE
BENZERLİK/ FARKLILIKLAR VE BİR FİRMA İNCELEMESİ**

HAZIRLAYAN

ESRA GÜLTEKİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

PROF. DR. DENİZ UMUT DOĞAN

ANKARA-2021

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: :04/01/2021

Öğrencinin Adı, Soyadı: ESRA GÜLTEKİN

Öğrencinin Numarası: 21820398

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Yüksek Lisans Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Deniz UMUT DOĞAN

Tez Başlığı: IFRS/US GAAP Arasındaki Yakınsama Çalışmaları ile Benzerlik/Farklılıklar ve Bir Firma İncelemesi

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 92 sayfalık kısmına ilişkin, 04/01/2021 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından TURNITIN adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 15’dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğadahiyecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

ONAY

Tarih: 04/01/2021

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

PROF. DR. DENİZ UMUT DOĞAN

TEŞEKKÜR

Bu günlere gelmemde büyük pay sahibi olan, emektar canım ailem annem, babam ve ablama; tecrübelerinden yararlandığım ve alanında bilgisine fazlasıyla güvendiğim Mahindra & Mahindra Limited grubundan değerli yöneticilerim Sanjay BATRA ve Kağan YILMAZ’a; tezin çevirisinde gösterdiği titiz çalışması ve arkadaşlığı için Yağmur PAILLEUX’ya teşekkürü bir borç bilirim.

Yüksek lisans eğitimim boyunca ve tez çalışmamda; planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde, oluşumunda ve sonuca ulaşmasında ilgi ve desteğini esirgemeyen,engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendirmemi sağlayan sayın hocalarım Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN’a ve Prof. Dr. Deniz UMUT DOĞAN’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinden elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması sırasında bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Bu çalışma, anneme ithaf edilmiştir.

ESRA GÜLTEKİN

Ankara, 2021

ÖZET

IFRS/US GAAP Arasındaki Yakınsama Çalışmaları ile Benzerlik/Farklılıklar ve Bir Firma İncelemesi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Yüksek Lisans Programı, 2021

Küreselleşme beraberinde ülkelerin, birbirleriyle ticaret hacimleri artmış, finansal tablolarının ise aynı ve eşit nitelikteki kriterler ile ortak bir paydada düzenlenmesi gereği doğmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) bu amaçla bir araya gelerek yalnız bir muhasebe raporlama sisteminin kullanılması için çalışmalar yapmıştır. Ekonomik küreselleşmenin muhasebe alanındaki etkisi, pek çok ülkenin uyum konusunda tabi olduğu uluslararası muhasebe standartları ile bağımsız denetim alanında kendisini ön plana çıkarmıştır. “AB ülkelerinin 2005 yılında New York borsasından yararlanma isteklerinin baskısı ile bu standartları uygulamaya başlamaları Türkiye’yi de standartların uygulanması doğrultusunda etkilemiştir” (Erol & Aslan, 2017). Diğer taraftan uluslararası bazı kuruluşların da söz konusu standartların yaygınlaştırılması hususundaki istekleri akabinde Türkiye’de çalışmalar ivme kazanmıştır. Ülkemizdeki ilk ciddi teşebbüs Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) kurulmasıylaadır. Ardından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nu (TMUDES) 9 Şubat 1994 tarihinde kurmuş; sonrasında ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları hazırlanarak daha etkin biçimde uygulama alanına kavuşmuştur fakat pek çok ülke söz konusu standartları özümserken Amerika Birleşik Devletleri, bu standartları dolaylı biçimde uygulamayı tercih etmiştir. Son yıllarda Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi iki önemli kurum, standart seti arasındaki ayrılıkların giderilmesi için çalışmalar gerçekleştirmiştir.

Çalışmada önce finansal raporlamanın amacından, sonra ise sermaye piyasasında uluslararası ölçekte işlem gören şirketlerin neden olduğu muhasebe skandallarının getirdiği hileli finansal raporlamanın önüne geçmek, bilgi kullanıcılarından ortaklar, yatırımcılar, müşteriler ve bilgi edinme konusunda toplumdaki her bir kesime yanlış ve faydalı olmayan bilgi verilmesine engel olmak için ne gibi çalışmalar yapıldığı ve dünya kamuoyunun yeniden benzer bir muhasebe skandalı ile karşılaşmaması için iki standart setinin daha fazla ortak dil konuşma gereksiniminin doğmasından söz edilmiştir. Ardından standart belirleyicilerinin 2002’de Norwalk’ta bir araya gelerek ortak finansal raporlama dili ile standartlar arasında daha

fazla uyum ve yüksek kalite yaratılması için verilen ortak taahhüt anlatılmıştır. US GAAP'ın kural, IFRS'in ise ilke bazlı yaklaşımı benimsemelerinin ne gibi olumsuzluklara yol açabileceği ve farkın azaltılması yolunda yapılan çalışmalar, gerekçeleri de açıklanarak ele alınmış ve yakınsama çalışmaları ile esasta neyin amaçlandığı vurgulanmıştır.

İkinci bölümde bahse konu iki standart seti arasındaki günümüz benzerlik ve farklılıkları, IFRS temel alınarak incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise standart setleri arasındaki farklı yaklaşımların, finansal raporlamalarını her iki standart setine göre ayrı ayrı hazırlayan yarı iletken sektörün önde gelen teknoloji firmalarından ASML'nin finansal raporlarını nasıl etkilediğine değinilmiştir. Devamında da bir çok kesim tarafından başarı veya başarısızlık olarak nitelendirilen durumlardan bahsedilmiş, bununla ilgili yapılan bazı yorumlara yer verilmiştir.

Sonuçta US GAAP ve IFRS'e tabi ülkelerin yüksek profilli şirketlerinin, karşılıklı çıkar konuları üzerine uyum noktasında ortak hareket etmek istemeleri ve bunun birleştirici ve her bir taraf adına çok daha faydalı olduğu gerçeği ile geçmişten bugüne uyum adına yapılan çalışmaların günümüzde nasıl bir hal aldığı; standart setleri arasında günümüzde var olan ortak ve farklılıklar, yakalanmak istenen evrensel muhasebe standardı setinin özellikle yatırımcılar ve bilgi kullanıcılarına ayrıntılı biçimde sunulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: US GAAP, IFRS, IASB, FASB, Uyum, Yakınsama, Kural Bazlılık, İlke Bazlılık, Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama.

ABSTRACT

Similarities and Differences between Convergence Studies of IFRS and USGAAP, and a Firm Review. Başkent University, Institute of Social Sciences, International Financial Reporting and Auditing Master's Program, 2021.

With globalization, the trade volumes of countries with each other have increased, and the necessity to prepare their financial statements on a common denominator with the same and equal criteria has emerged. The International Accounting Standards Committee (IASC) convened for this purpose and acted for having only one accounting reporting system. The impact of economic globalization in the field of accounting has brought itself into prominence in the field of independent auditing with international accounting standards to which many countries are subject to compliance. “The pressure that emerged from EU countries’ eagerness to take advantage of the New York stock exchange in 2005, and beginning to implement these standards, influenced Turkey as well to start practicing.” (Erol & Aslan, 2017) On the other hand, the implementation process in Turkey gained momentum as some of the international organizations were eager to disseminate the standards. The first notable attempt in our country was by means of the foundation of the Expert Accountants Association of Turkey (TMUD). Union of Chambers of CPA of Turkey (TURMOB), afterwards, assembled Turkish Accounting and Auditing Standards Board (TMUDESK) on February 9, 1994; and then, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) was founded. Following these developments, Turkish Accounting Standards were prepared and reached its field of application in a more effective manner. However, as the majority of the countries adopt the standards, The USA rather preferred to implement them obliquely. Thus, the two prominent organization i.e. Financial Accounting Standards Board (FASB) and International Accounting Standards Board (IASB) carried out studies in recent years to eliminate the differences between the standard sets. In the study, firstly, the purpose of financial reporting will be stated, and then, there will be mentioned the kinds of precautions taken to prevent fraudulent financial reporting brought about by accounting scandals, that were caused by companies traded internationally in the capital market, and avoid false and unprofitable information given to individuals and organizations such as shareholders, investors, customers, etc.; and finally the emergence of the need for two sets of standards to speak a clearer common language in order to circumvent a similar accounting scandal that the world opinion faced in the past.

The study also covers the joint commitment made by standard setters which met at Norwalk in 2002 to yield harmony and augment the accuracy between the common financial

reporting language and the standards. Moreover, the probable disadvantages which may stem from rule-based and principle-based approaches that respectively USGAAP and IFRS adopted, and the studies conducted for alleviating the differences between them are pointed out along with their justifications; and the essential intention of convergence is clarified.

The current similarities and differences between the two standards are analyzed on the basis of IFRS in the second part. The third part covers the impact of the different approaches of the two standard sets on the financial reports of one of the leading technology companies in the semiconductor industry, ASML, which prepares its financial reports as per both the sets. Furthermore, the instances that were considered as success or failure by many sectors were mentioned, and some comments regarding this were given.

As a result, considering the fact that high profile companies of the countries subject to US GAAP and IFRS want to act jointly on mutual interest issues and that this is much more beneficial for each party, this study aims to present in detail how the actions taken for ensuring harmony from the past to the present have become, the common and currently exist differences between the two standard sets, and the universal accounting standard set which is aimed to be achieved.

Key Words: US GAAP, IFRS, IASB, FASB, Adoption, Convergence, Ruled-based, Principles-based, Accounting Standarts, Financial Reporting.

ÖNSÖZ

Dünyanın birbirinden farklı ülkelerinde faaliyet halindeki bir çok işletme, bulundukları ülkenin yasal mevzuatının gerektirdiği gibi finansal tablo hazırlamaktadırlar. Ülke mevzuatlarının birbirlerinden farklı düzenlemelere sahip olması nedeniyle bu işletmeler, hazırladıkları finansal tablolar arasında farklılıkların varlığı sebebiyle güçlük çekmekte; karşılaştırılabilirlik azalmaktadır. Bu problemin giderilmesi adına uluslararası düzeyde ortak bir dil geliştirebilmek ve işletmelerin faaliyetlerine ilişkin her türlü bilgiyi hem işletme çalışanlarına ve aynı zamanda işletme dışındaki yatırımcı, fon bulma veya sağlama amacıyla kullanıcılar gerekli bilgiyi olması gereken nitelikleri sağlayacak biçimde sunmak amacıyla girişimlerde bulunulmuştur. Ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçe tercümesi tamamlanarak 27.10.2018 tarihli resmî gazetede yayımlanan, 01.01.2020 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren yeni Kavramsal Çerçeve'ye göre finansal tablo kullanıcıları asli ve diğerleri olarak ayrılmıştır. Buna göre borç ve kredi verenler yatırımcı ve potansiyel yatırımcı olarak asli kullanıcı; diğerleri ise diğer kullanıcı olarak tanımlanmıştır. Bu noktada yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getiriler, işletmenin gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile bunların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine bağlı olmaktadır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, bütün bu değerlendirmeleri doğru yapabilmek için bilgiye gereksinim duymaktadır.

Bu bilgiler kullanıcılara ancak; doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulduğu durumda faydalıdır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren pek çok kurum ile ülke, farklı finansal uygulamaları bir araya getirip bunların birbiriyle daha uyumlu hale getirilmesi adına standartları geliştirip benimsemiş ve böylece geliştirilen standartlar uygulamaya konulmuştur. İlk kez 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuş ve ilk kez uluslararası seviyede, muhasebe ve finansal raporlama standardı oluşturmaya yönelik çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar, 2001 yılına kadar bu kurum ile yürütülmüştür 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi yeniden yapılandırılmış ve bu alanda yürüttüğü tüm çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board-IASB) devretmiş ve çalışmalara devam edilmiştir. Günümüzde bu kurum, öncelikle Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere 140 ülke Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının

(International Accounting Standards-IAS/International Financial Reporting Standards-IFRS) bir çok işletme tarafından kullanılmasını kabul etmekte veya onay vermektedir.

Güçlü ekonomiler arasında dünyada önemli bir yeri olan ABD’de ise Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin (US GAAP) uygulandığı görülmektedir. 2002 yılı Eylül ayında IASB ile FASB, Norwalk Anlaşması altına imzalarını atarak US GAAP ve IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) arasındaki mevcut farklılıkların mümkün olan en üst seviyede giderilmesi konusunda ortak bir paydada buluşmak adına bir taahhütte bulunmuşlardır. “Bunun sonucunda FASB ve IASB, ABD’de yerleşik olan ve yabancı şirketlerin yüksek kalitede ve karşılaştırılabilir muhasebe standartları uygulamaları konusunda görüş birliğine varmışlardır. Bu kapsamda, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC/Securities Exchange Commission), IFRS’in ABD’de kabul edilmesi için çalışmalar yürütmüştür. “2007 yılında SEC, IFRS’e göre finansal tablo hazırlayan yabancı şirketlerin US GAAP’e göre finansal tablo hazırlama yükümlülüklerini sona erdirmiştir. 2008’de ise ABD şirketlerinin IFRS’i benimsemeleri için bir yol haritası önerilmiştir” (Ergin, 2016).

Bu çalışma; yatırımcılar başta olmak üzere tüm bilgi kullanıcılarına iki standart seti arasındaki günümüz benzerlik ve farklılıkları konusunda ayrıntılı bilgi vermek üzere hazırlanmıştır. Bu noktada günümüzde çok az da olsa var olan farklılıkların tamamen giderilmesi için çok yakın gelecekte muhasebe standartlarının daha da geliştirilmesi ve aynı paydada birleştirilmesi çabalarının yine “yakınsama” temelli olacağı düşünülmektedir. Aksi durumda yakınsak olmayan muhasebe uygulamaları sonucu gelişebilecek sorunlar, çalışmanın birinci bölümünde de örnekleri verildiği gibi uluslararası kamuoyunda büyük etki yaratan muhasebe skandallarının yeniden meydana gelmesine neden olabilecektir. Ortak çaba, günümüzde de varlığını koruyan, standartlar arasında küçük de olsa birtakım ayrılıkları her geçen gün gidermek üzerine kuruludur.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1. KURAL BAZLI VE İLKE BAZLI YAKLAŞIMLARA GÖRE IFRS VE US GAAP	
1.1. FİNANSAL RAPORLAMAMANIN AMACI.....	3
1.2. FİNANSAL RAPORLAMAYLA İLGİLİ MEYDANA GELEN BAZI GELİŞMELER...4	
1.3. KURAL BAZLI VE İLKE BAZLI YAKLAŞIMLAR.....	6
1.3.1. İlke Bazlı Yaklaşım.....	6
1.3.2. Kural Bazlı Yaklaşım	7
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Arasındaki İlke ve Kural Bazlı Yaklaşım Farklılığı.....	8
1.4. NORWALK ANLAŞMASI.....	9
1.4.1. Yakınsama Çalışmaları.....	10
1.4.2. Yakınsama Çalışmalarının Sonuçları.....	14
1.4.3. Yakınsama Çalışmaları Hakkında Bazı Değerlendirmeler.....	16
1.5. ABD SERMAYE PİYASASI YAPISI VE ULUSLARARASI RAPORLAMA STANDARTLARINA ETKİSİ.....	17
1.6. BAŞARILAR VE BAŞARISIZLIKLAR.....	18
BÖLÜM 2. IFRS VE US GAAP ARASINDAKİ GÜNÜMÜZ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI.....	20
2.1. GENEL DURUM.....	20

2.2. STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	23
2.2.1. IFRS 1 (ASC 105): Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	23
2.2.2. IFRS 2 (ASC 718): Hisse Bazlı Ödemeler	23
2.2.3. IFRS 3 (ASC 350): İşletme Birleşmeleri	25
2.2.4. IFRS 4-17 (ASC 944): Sigorta Sözleşmeleri	27
2.2.5. IFRS 5 (ASC 975): Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.....	28
2.2.6. IFRS 6 (ASC 930): Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	29
2.2.7. IFRS 7-9 (ASC 825): Finansal Araçlar	30
2.2.8. IFRS 8 (ASC 280): Faaliyet Bölümleri.....	31
2.2.9. IFRS 10 (ASC 810): Konsolide Finansal Tablolar	31
2.2.10. IFRS 11 (ASC 323): Müşterek Anlaşmalar.....	33
2.2.11. IFRS 12 (ASC 325): Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar.....	36
2.2.12. IFRS 13 (ASC 820): Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	37
2.2.13. IFRS 14 (ASC 340): Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları.....	37
2.2.14. IFRS 15 (ASC 606): Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	38
2.2.15. IFRS 16 (ASC 840-842): Kiralamalar	39
2.2.16. IAS 1 (ASC 205): Finansal Tabloların Sunuluşu	40
2.2.17. IAS 2 (ASC 330): Stoklar	41
2.2.18. IAS 7 (ASC 230): Nakit Akış Tablosu	42
2.2.19. IAS 8 (ASC 250): Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	42
2.2.20. IAS 10 (ASC 855): Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	43
2.2.21. IAS 12 (ASC 740): Gelir Vergileri	44
2.2.22. IAS 16 (ASC 360): Maddi Duran Varlıklar	45
2.2.23. IAS 19 (ASC 710-12-15-18-20): Çalışanlara Sağlanan Faydalar	46

2.2.24. IAS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması.....	47
2.2.25. IAS 21 (ASC 830): Kur Değişiminin Etkileri	48
2.2.26. IAS 23 (ASC 423): Borçlanma Maliyetleri.....	49
2.2.27. IAS 24 (ASC 850): İlişkili Taraf Açıklamaları	50
2.2.28. IAS 26 (ASC 960-962): Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme/Raporlama...	50
2.2.29. IAS 27 (ASC 274): Bireysel Finansal Tablolar	51
2.2.30. IAS 28 (ASC 946): İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar.....	51
2.2.31. IAS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	52
2.2.32. IAS 32 (ASC 326): Finansal Araçlar: Sunum	53
2.2.33. IAS 33 (ASC 260): Hisse Başına Kazanç	53
2.2.34. IAS 34 (ASC 270): Ara Dönem Finansal Raporlama	53
2.2.35. IAS 36 (ASC 360-10): Varlıklarda Değer Düşüklüğü	54
2.2.36. IAS 37 (ASC 440): Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	56
2.2.37. IAS 38 (ASC 985): Maddi Olmayan Duran Varlıklar	57
2.2.38. IAS 39 (ASC XX): Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	58
2.2.39. IAS 40 (ASC -): Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	59
2.2.40. IAS 41 (ASC 905): Tarımsal Faaliyetler	60
BÖLÜM 3. FİNANSAL TABLOLARINI HER İKİ STANDART SETİNE GÖRE DÜZENLEYEN BİR FİRMA İNCELEMESİ: ASML.....	61
3.1. AYNI SEKTÖRE AİT FİRMALARIN FİNANSAL TABLO DEĞERLENDİRMELERİ	61
3.2. ASML FİRMASININ IFRS VE US GAAP'E GÖRE HAZIRLADIĞI FİNANSAL TABLOLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	64
3.2.1. Geliştirme Harcamaları.....	64
3.2.2. Hisse Bazlı Ödemeler.....	65
3.2.3. Gelir Vergileri.....	65
SONUÇ.....	70

KAYNAKÇA.....	72
---------------	----



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: IFRS/IAS & ASC Literatürü ile Standart Konuları

Tablo 2: Müşterek Anlaşmaların Raporlanması

Tablo 3: 2018 Yılı Son Çeyrek Dönemine Ait Exxcon Mobil Konsolide Kâr Zarar Tablosu

Tablo 4: 2018 Yılı Son Çeyrek Dönemine Ait Shell Konsolide Kâr Zarar Tablosu

Tablo 5: US GAAP'e göre Raporlanan 2016-2017 Yılları ASML Finansal Tablosu

Tablo 6: IFRS'e göre Raporlanan 2016-2017 Yılları ASML Finansal Tablosu

Tablo 7: 2016 ve 2017 Yılları için ASML Brüt Kârlılık, Ar-Ge Giderleri, Net Kâr Özeti



SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASC	Accounting Standards Codification
ASU	Accounting Standards Update
FASB	Financial Accounting Standart Board
FIFO	First In First Out
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	International Federation of Accounting
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission
LIFO	Last In First Out
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
POBA	Professional Oversight Board
SEC	The Securities Exchange Commision
SOA	Sarbanes-Oxley Act
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	United States of America Generally Accepted Accounting Principles



GİRİŞ

Teknoloji, sermaye yapıları ve yatırım gibi faaliyetlerin uluslararası bir nitelik kazanması, bunların parasal boyutunun kayıt altına alınması gerekliliği ile muhasebe ve finansal raporlamanın varlığı daha da önemli bir hale gelmiştir. Parasal işlemler ve bunların kaynaklarında değişiklik yaratan ve para ile ifade edilen birtakım olayların kaydedilip finansal birer rapor olarak sunulması için sınıflandırılıp raporlanması ve kayıt altına alınan işlemlerin yararlanıcıların kullanımlarına faydalı olacak bir biçimde sunulması bir bütün olarak düşünülmelidir.

Denetim konusu da tüm dünyada özellikle son dönemde büyük önem kazanmıştır. Küreselleşmenin ardından denetim konusunun kapsamı genişletilmiş; daha etkin olması hedeflenmiştir. Sermaye piyasalarının gelişimi, küreselleşme, bilgi kullanıcılarının talepleri, yabancı yatırımcı sayısındaki artış, dünyayı sarsan ve ekonomiye olumsuz etkide bulunan Enron, Worldcom gibi skandalların yaşanması denetim sürecinin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Belli bir plan içerisinde farklı evrelerde yapılan ve başlangıç ile sonuç arasındaki bütün faaliyetleri kapsayan denetim süreci işletmenin iktisadî faaliyetleriyle ilgili olan raporlamalar bütünüdür.

Dünyada muhasebe ve denetim ile ilgili bazı düzenleyici kuruluşlara bakıldığında kamu yararını korumayı amaçlayan IFAC'ın (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) muhasebe mesleğindeki en üst kurumların başında geldiği görülmektedir. IFAC'ın merkezi İngiltere'de olup kamu yararını amaçlayarak muhasebecilerin daha yüksek kalitede hizmet vermelerini teşvik etmek üzere Meksika, Japonya, Hollanda , Avustralya gibi 71 ülke ve 97 muhasebe kuruluşunun bir araya gelerek 1973 yılında kurdukları bir oluşumdur. Bağımsız denetim standartlarını hazırlayıp yayınlama konusunda ise kabul görmüş olan tek otorite olma sıfatını taşıyan IASB ise yine kamu yararına anlaşıp uygulanabilecek evrensel muhasebe standartlarını oluşturmak, iyileştirmek ve yayınlamayı hedef edinir. Amerikan muhasebe standartlarının oluşturulmasını görev edinen ve merkezi New York'ta bulunan diğer bir kuruluş ise FASB (Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu) olup IASB ile FASB, 2002 yılında aralarında anlaşarak 2005 yılına kadar IFRS/IAS ve US GAAP arasındaki farkların ortadan kaldırılmasına karar vermiştir.

Sermaye piyasalarının giderek genişlediği günümüzde, gelişen piyasa koşulları, sermaye hareketlerindeki yoğunluk, yatırım yapmaya karar veren yatırımcıların bilgi edinme

konusundaki talepleri gibi gelişmeler, yatırımcıların yatırım kararı alırken sermaye ve ülkeler arasında yaptıkları kıyaslamalar, uluslararası boyutta yakınsanmış, farklılıkların uyumlaştırılmış ve eksikliklerin giderilmiş bir raporlama dilinin kullanımını gerekli hale getirmiştir.

ABD başta olmak üzere, 2000 yılından sonra dünyada pek çok bağımsız kamu gözetim kurumu kurulmaya başlanmış, finansal raporların güvenilirliğini sağlamak ve yatırımcıları korumak için birçok girişimde bulunulmuştur. Bu kuruluşlardan bazıları İngiltere’de 2003 yılında kurulan POBA (Halka Açık Şirketler Kurulu) ile ABD’de 2002 yılında kurulan PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Kurulu) olmak üzere iki bağımsız kuruluş olma özelliğini taşır.

Dünyada geçerliliğini koruyan iki önemli standart IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi için atılan adımlar akabinde IFRS’in US GAAP’e göre çok daha fazla kabul edilmesi ve kullanılmasında bazı durumların etkili olduğu söylenebilmektedir. Bunlar arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun yeniden yapılanması, ABD Sermaye Piyasası Kurulu SEC’in IFRS’e olumlu yaklaşması ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nu Basel Komitesi ve Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı IOSCO tarafından tanınmış olmasıyken yine de standartların ABD Genel kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile karşılaştırılmasının ardından mutabakatının yapıp tutar farklılıklarının açıklanması kuralı, SEC tarafından hala kaldırılmış değildir.

Çalışmada iki muhasebe oluşumu arasındaki farklılıklar, IASB ve FASB’in yayınladıkları standartların tek tek ele alınması ile tamamlanmış; günümüzde yakınsama sağlanamayan birkaç standart konusu ile benzer olan standartlar anlatılmış; son olarak finansal raporlamalarını her iki standart setine göre de hazırlamayı kendi firma menfaati için tercih eden bir işletmenin finansal raporlarından birkaç kesiti incelenmiştir. Literatüre bakıldığında başta IASB ve FASB resmi kurumlarının yayınladıkları raporlar, dünyanın önde gelen dört büyük bağımsız denetim firmalarının bu konuda yapmış oldukları ve ikinci bölüm başında isimleri sıralanan yayınlar başta olmak üzere pek çok kaynaktan faydalanılmış; anket veya mülakat gibi yöntemler kullanılmamıştır.

BÖLÜM 1. KURAL BAZLI VE İLKE BAZLI YAKLAŞIMLARA GÖRE IFRS VE US GAAP

1.1. FİNANSAL RAPORLAMAMANIN AMACI

Sorunların ve fırsatların doğru tespiti için doğru raporlamanın mutlak gerekliliği olmadan herşeyin olduğu gibi kabul edildiği bir durumda, eksiklikler doğru tespit edilememekte ve doğru bilgiye ulaşılamamaktadır. Bu ise yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için onların yanlış karar almalarına neden olabilmektedir. Arı (2008) çalışmasında, şirketlerin devamlılıklarını sürdürmek, faaliyetlerini yürütebilmek için yeterli sermayeye sahip olmak zorunda olduklarını belirtmiş; bunun yanında yatırımcıların ellerindeki fonları şirketlere yatırmadan önce şirket hakkında doğru, güvenilir ve zamanında ulaşabildikleri bilgiler ile hareket ettiklerinden söz etmiştir. Günümüzde şirketlerin yapıları gereği, şirket yönetiminde görev almayan yöneticiler ve şirket çalışanları dışında bilgi kullanıcılarının bilgiye doğrudan ulaşabilmeleri olanaklı görülmemektedir. 1990'lı yıllar ve sonrasında yaşanan finansal raporlama skandallarında şirket yöneticilerinin avantajlı oldukları bu konumlarından yararlanarak finansal tabloları kolaylıkla manipüle edebildikleri görülmüştür. Finansal tabloların şirketlerin gerçek durumunu olduğu gibi yansıtan birer göstergeler olması gerekirken şirket yöneticilerinin bu durumu tersine çevirdiklerine rastlanmıştır.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç veren ve kredi veren diğer taraflar, finansal bazı kararları verirken birtakım değerlendirmeleri yapmak durumundadır. Bu taraflar, bu değerlendirmeleri yapmak için faydalı bilgiye gereksinim duymaktadır. Kamu Gözetim Kurumu'nun 01.01.2020 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olacağını duyurduğu ve "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"de de belirttiği üzere mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç veren ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin aşağıda sıralanan içerikteki kararları verirken faydalı olabilecek finansal bilgiye gereksinim duydukları belirtilmektedir:

- Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,
- Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya
- Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir biçimde etkileme gibi hakları kullanması.

Finansal raporlamanın amacı Kavramsal Çerçeve'nin temelidir.

1.2. FİNANSAL RAPORLAMAYLA İLGİLİ MEYDANA GELEN BAZI GELİŞMELER

Atasoy (2010) çalışmasında, 2000’li yılların başlarında önce ABD’de sonrasında ise Avrupa’da yaşanan büyük şirket iflaslarında, şirket yöneticilerinin yanında şirketin denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerinin de suçlandığından bahsetmiştir. Suçlamalar arasında şirket başarısızlıklarının kamuoyundan gizlenmesi, finansal tabloların yanıltıcı bir biçimde sunulması yer almaktadır. Yargı karşısında her zaman suçlu bulunmasalar da kamuoyu karşısında güvenilirlikleri ciddi biçimde zedelenen bağımsız denetim şirketlerinin bu durumu uzun süre gündemde kalmıştır. Güven kaybı yalnızca bağımsız denetim şirketleri veya halka açık bu şirketler için olmamış, aynı zamanda devlete olan güven de ciddi biçimde kırılmıştır. Yaşanan krizler sonrası ABD’de halka açık olan şirketlerin denetim ve düzenlemelerinden sorumlu olarak görülen SEC de gözetim ve denetim görevini tam anlamıyla yerine getirmediği gerekçesi ile eleştirilerin hedefi olmuştur. Hem bağımsız denetime duyulan güvenin geri getirilebilmesi hem de halka açık firmalar ve devlete olan güvenin yeniden temini için ABD, AB ve uluslararası platformda birtakım gözetim sistemi tasarımları da geliştirmiştir. Bunlardan biri Türkiye’nin AB uyum süreci çerçevesinde Maliye Bakanlığı’nca getirilen ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulan taslak kanunlardır. ABD’de ise 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası¹ (SOA) ile aynı konuda benzer önlemler amaçlanmıştır. Burada bağımsız denetçiler için bazı özel gözetimler, belirli başvurular için açık oylamalar ve finansal raporlamaya getirilen gözden geçirilmiş bir dizi bildirim şartları bulunmaktadır. Burada amaç tamamen kamuoyunun daha iyi aydınlatılması, denetçilerin yanında şirket yöneticilerinin de sorumluluklarının artırılması ve suistimalin mümkün olabilecek en üst düzeyde önlenmesi olmuştur.

Dünya çapında meydana gelen ve çok ses getiren bazı finansal raporlama krizleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

¹ Bu yasa ile birlikte şirket yöneticileri, çalışanları ve bağımsız denetçilere yeni bir açıklama sorumluluğu getirilmiş, mesleki düzeyde bir kamusal sorumluluk yüklenmiştir. Yasanın temelinde, şirket çalışanları ve bağımsız denetim firmalarının şirket ile ilgili yaptıkları bütün çalışmalarda ilkeli hareket etmelerini sağlamak, aksi davranışta bulunanları ise ciddi yaptırımlar ile cezalandırmak vardır.

1997-1998 yıllarında Asya ülkelerinde ve 2000-2002 yıllarında WorldCom², Enron³, ve Arthur Andersen⁴ gibi çok büyük Amerikan şirketlerinde yaşanan finansal raporlama skandalları ile yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenleri derinden sarsılmıştır. Tuzcu çalışmasında, yaşanan bu finansal raporlama skandallarının nedeninin şirketlerin kurumsal yönetimdeki başarısızlıklarından kaynaklandığını belirtmiştir (Tuzcu, 2003).

Selimoğlu ve Göktepe (2007) ikilisi ise; denetim konusunun özellikle son dönemlerde dünyada ve Türkiye’de önem kazandığından bahsederek, küreselleşme ile denetim kavramının ve denetimin kapsamının genişletilerek daha etkin hale geldiğini, gelişen sermaye piyasaları ve bilgi kullanıcılarının talepleri doğrultusunda, yabancı yatırımcıların artışının ve ekonomiyi olumsuz etkileyen Worldcom, Enron gibi skandalların denetimi büyük ölçüde etkilediğinden söz etmiştir.

Başta Enron ve Worldcom skandalları olmak üzere 2000’li yılların başında yaşanan ve büyük ses getiren muhasebe skandalları ile kural bazlı muhasebe standartları karşısında ilke bazlı muhasebe standartları, yoğun eleştirilerin hedefi haline geldiğinden küresel bir raporlama standardının oluşturulması için ilke temelli muhasebe standartlarına vurgu yapan bir yaklaşım benimsenerek ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) arasında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır.

Norwalk Anlaşması’nın önemi ve devamındaki yakınsama çalışmalarına değinilmeden önce ilke bazlı ve kural bazlı muhasebe yaklaşımlarının belirgin özellikleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu arasındaki ilke ve kural bazlı yaklaşımların farklılıklarına değinilecektir.

² Worldcom şirketi 1983 yılında ABD’nde AT&T Telekomünikasyon şirketinin bölünmesiyle oluşmuştur. Bu bölünme sonucunda küçük ve orta boyllu işletmeler kurulmuştur. Bölünen şirketlerden birisi olan LDDS, ABD’nden ve Avrupa’dan aldığı işletmeler sayesinde hızlı bir büyüme seyri izlemiştir. 1995 yılında 2,5 milyar USD değerinde 11.000 mil boyutunda fiber optik kablo şebekesine sahip olan “LDDS Williams Telecom” firmasını satın alan şirket 1995 yılının Mayıs ayında ismini Worldcom olarak değiştirmiştir. Worldcom şirketi, masraf kalemlerini varlık hesabıymış gibi göstererek muhasebe işlemlerinde usulsüzlükler yapmıştır. Böyle yaparak firma gelirlerini 3,8 milyon USD daha yüksek göstermiştir. Üstelik söz konusu şirket maliyetlerine ilişkin tutarları varlık hesaplarına aktararak vergi öncesi kârını yüksek bir biçimde finansal tablolarında sunmuştur. Worldcom 2002 Haziran ayında 107 milyar USD tutarında iflas ile dünyada en büyük iflası yaşayan şirketlerden birisi olmuştur. Şirketin finansal denetimini Arthur Andersen denetim firmasının yapıyor olması da dikkat çekmektedir. Worldcom’un iflası olayıyla, telekomünikasyon şirketlerinin piyasa değerlerindeki düşüş 4 trilyon USD civarındadır.

³ Enron Skandalı olarak anılan ve Enron Şirketi’nin iflas etmesi ile sonuçlanan olaylar zinciri temel olarak, şirketin olduğundan daha kârlı gösterilmesi için muhasebe kayıtlarında yapılan hileler ve bu hilelerin denetim şirketi Arthur Andersen tarafından gizlenmesi olarak özetlenebilir.

⁴ Enerji devi Enron’un iflasından sonra şirket hakkındaki gerçekleri gizlemesinin ardından aleyhine dava açılan dünyanın en büyük mali müşavirlik şirketlerindendir.

1.3. KURAL BAZLI VE İLKE BAZLI YAKLAŞIMLAR

1.3.1. İlke Bazlı Yaklaşım

Ortaklar, yatırımcılar, müşteriler ve bilgi edinme konusunda toplumdan her kesimin olduğu gibi işletmelerin finansal işlemlerine ilişkin bilgi kullanıcılarının da raporları daha kolay ve daha hızlı anlayabilmeleri için muhasebe standartlarının daha uyumlu olması gerekmektedir. Bu ise finansal bilgilerin daha hesap verilebilir ve daha şeffaf olması gereğini ön plana çıkarmıştır. Küreselleşen dünyada ve her geçen gün hareketlilik ve yüksek etkileşim kazanan uluslararası ticarete işletmelerin yeni fon kaynağı bulması, sermaye piyasalarının işlerliğini ön plana çıkarmıştır. Böyle bir ortamda işletmelerin, finansal durumlarını çok daha iyi hale getirmek için uluslararası yatırımcılar ile ekonomik ilişkiler kurması gerekmiş, devamında ise finansal bilgilerin sunulması konusunda ortak standartların tüm kesimler tarafından anlaşılabilir olduğu ortak bir dil kazanılması zorunlu hale gelmiştir. Gelişmiş ülkeler ve bu ülkelerdeki sermaye piyasaları, kullanılması zorunlu hale gelen bu ortak dilin ilke bazlı olması noktasında görüş birliğine varmışlardır. Böylece raporlamada, daha kaliteli finansal bilgilerin sunulması sürecine adım atılmıştır.

“İlke bazlı düzenlemede, düzenleyici otorite veya kurumun hedefi, düzenlenen otorite ya da kuruluşların faaliyetlerini sorumluluk bilinci ile gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktır. Bu amacın gerçekleşmesi için düzenleyici kurum veya (otoritenin) kendi performansını değerlendirmesi, ardından da değerlendirme sonuçları doğrultusunda yeni politikaların ve buna bağlı olarak iradenin oluşturulması gereklidir. Bu süreçlerin uygulanması neticesinde başarılı bir düzenleme söz konusu olacaktır” (Delikanlı, 2011).

Kural bazlı düzenlemelere kıyasla ilke bazlı düzenlemeler, bir taraftan gerekli olan davranış şeklini açıklarken diğer taraftan karar vericilerin ortaya koydukları tüm gerçeklere dayanan düzenlemeleri açıklamıştır. Bununla birlikte bu açıklamalar doğru ve gerçek bilgilere dayalı bir yorumlamayı gerektirmektedir. İlke bazlı yaklaşımda “tek bir beden herkese uyar” gibi nesnel bir yaklaşım yoktur. İlke bazlı düzenlemeler benimsenirken kuralların tamamen göz ardı edileceği düşünülmemektedir. Kurallar her durumda ilkelerin daha iyi anlaşılmasını kolaylaştıracak birer yol gösterici araç niteliğindedir. Son derece normal bir olgu olarak kabul edilmesi gereken birtakım kuralların varlığı, işletmenin paydaşlarına ve yatırımcılara tutarlı, karşılaştırılabilir, doğru, yeterli ve anlaşılabilir bilgilerin sağlanması için gereklidir. Belirtilen bu nedenlerden dolayı ilke bazlı yaklaşımın, sadece ilkelerden oluşan bir yapıdan ziyade hem ilkeleri hem de kuralları içeren karma bir yapıdan oluştuğu söylenebilmektedir. Pekdemir (2010) çalışmasında, IFRS’deki ilke bazlı muhasebe standartlarının, genel kabul görmüş

muhasabe kavramları ve ilkeleri ile yaptırımlar, hukuki, idari ve cezai hükümleri kapsadığını belirtmiştir.

1.3.2. Kural Bazlı Yaklaşım

Günümüzde sermaye piyasası ile oldukça yakın ilişkide olan ve her geçen gün ilişkilerin daha da yoğunlaştığı ortamda finans dünyası kurallara karşı fazlasıyla duyarlı hale gelmiştir. Ayrıntılı kurallar içeren bazı katı düzenlemeler, bazı durumlarda ek maliyetlere neden olabilmekte ve böylece sermayenin başka ülkelere kaçabilmesine yol açabilmektedir. Gelişmeye bağlı olarak modern ekonomilerde düzenlemelerden bağımsız bir piyasa ortamı düşünülmemektedir. Bunun yanında karmaşık ve detaylı kurallar içeren düzenlemeler birtakım piyasa başarısızlıklarına neden olabilmekte ve ciddi maliyetleri beraberinde getirebilmektedir. İhtiyaca uygun olacak biçimde düzenlenen ilke bazlı finansal raporlamalar yabancı sermayeyi ülkeye çekebildiği gibi ekonomileri güçlendirici bir etkiye de sahip olmaktadır.

Kural bazlı standartların varlığı sebebiyle muhasebe meslek mensupları tarafından kurallar, sistematik bir biçimde uygulamak zorunda kalmıştır. Birtakım şekil şartları ile gereğinden fazla kuralların varlığı, işlemler farklı olsa bile onları aynı formatta raporlamayı gerektirmiştir. Bu ise karşılaştırılabilirliğin detaylı olması gerekirken sadece yüzeysel seviyede kalmasına yol açmıştır. Gerekli durumlarda uygulanması lazım olan bazı yöntemler, kural bazlı standartların olması sebebiyle uygulanamaz olmuş; gereksinimi karşılama noktasında yetersiz kabul edilmiştir.

“Daha çok kural bazlı olan US GAAP, işletmelerin finansal nitelikli işlemlerinde ve finansal tablolarının düzenlenmesinde genellikle kullanılan standartları ve işlemleri ifade eder. Muhasebeciler bazen, işletmenin finansal nitelikli işlemlerini, finansal amaçlarına dayanarak nasıl kaydedeceklerine ilişkin kişisel kararlar alırlar ancak söz konusu kayıtlar, işletmenin kredibilitesinde, pazardaki karşılaştırmalarda, vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde ve başka yaygın fonksiyonlarda kullanılacağı zaman, Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri rehber olarak göz önünde bulundurulur ve US GAAP üç ana kural takımını kapsar” (Yılmaz, 2015).

- Temel ilkeler ve yönergeler,
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Muhasebe İlkeleri Kurulunun ayrıntılı kuralları ve standartları,
- Genel kabul görmüş sektör uygulamaları,

Yıldıztekin (2018) çalışmasında US GAAP'in kural bazlı uygulamalarının, mesleki yargının gelişmesini engellediğini savunmuştur; buna göre kural bazlı muhasebe standartları hukuk kuralları, ahlak kuralları ve inanç kuralları gibi değerleri kapsamaktadır.

1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Arasındaki İlke ve Kural Bazlı Yaklaşım Farklılığı

IASB'nin kabul ettiği Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (US GAAP) bakıldığında muhasebe standartlarına ilişkin yaklaşımların ilke ve kural bazlı olmak üzere iki biçimde ele alındığı yukarıda anlatılmıştı. IASB tarafından oluşturulan UFRS, ilke bazlı standart özelliği taşıırken, US GAAP standartları kural bazlı özellik taşımaktadır. Bu, US GAAP ile IAS arasındaki en temel farklılıktır. İkisi arasındaki muhasebe anlayışına bakıldığında, ilke bazlı standartların finansal raporlama işlemlerinin şeklinden ziyade işlemin ekonomik yönünün yansıtılması gerektiğini esas aldığı, kural bazlı standart anlayışının her türlü uygulamayı kapsama almaya çalıştığı görülmektedir.

Konu ile ilgili literatüre bakıldığında aşağıda yer verilen bazı yorumlara rastlanmaktadır:

- Yılmaz (2015) çalışmasında, İngiltere merkezli Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nın ilke bazlı olduğunu, US GAAP ile karşılaştırıldığında katılımcıların nispeten kişisel değerlemelerini daha çok öne çıkaracak biçimde, sadece finansal raporlamadaki ilkeleri oluşturduğunu belirtmiştir.

- “Muhasebe standartları açısından kural kavramı ile kesin hükümlere göre ele alınan ve ilkelere göre yorumlanmayan standartlar anlaşılmasına karşın, ilke kavramı ile kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumlanan prensipler anlaşılmaktadır” (Balsarı & Dalkılıç, 2007).

- “Kuralların zaman içerisinde gereksinime yanıt verememesi ilke bazlı standartların önemini arttırmıştır. İlke bazlı standartların sahip olduğu içerik ve anlayış sayesinde kullanıcılar, finansal nitelikli işlemlerinin kendi ekonomik olgularına uygun yansıtılmalarına imkan vermesine olumlu etkisi olurken, zaman zaman niyet ve mesleki yargının kötüye kullanılması ile olumsuz sonuçlar da ortaya çıkabilmektedir” (Balsarı & Dalkılıç, 2007).

- “İlke bazlı UFRS ise konuyla ilgili ilkelerin nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşımla hazırlanmakta ve genel olarak finansal raporlamada işlemlerin ekonomik özünü temel almaktadır” (Akgün, 2012).

1.4. NORWALK ANLAŞMASI

18 Eylül 2002 tarihinde IASB ve FASB, ABD'nin Connecticut eyaletinin Norwalk şehrinde bir araya gelmiş, iç ve dış piyasalarda finansal raporlamada kullanılacak standartların, mevcut duruma bir uyum ve yüksek kalite getireceği yönünde ortak karar alıp standartların geliştirilmesi için ortak bir taahhüt vermişlerdir. Küresel sermaye piyasalarının sağlıklı biçimde desteklenebilmesi için yüksek kalitede ve dünya çapında bir raporlama standardı üretilmesi hedeflenmiştir. Anlaşma ile US GAAP ve IFRS arasındaki bir dizi küçük farklılıkların ortadan kaldırılması için girişimde bulunulmuş, her iki kurulun da ortak projeler üzerinde birlikte çalışma dahil bir dizi taahhütte bulunması istenmiş ve çalışma programlarının daha uyumlu hale getirilmesi amaçlanarak hem kısa hem de uzun vadeli yakınsama projesi başlatılmıştır. Ong (2018) çalışmasında, Norwalk Anlaşması'nın iki kurulun amaçlarını ve önceliklerini belirlediğini ve yakın gelecekte ortaklaşa almayı amaçladıkları eylemleri içerdiğini belirtmiştir.

Kaya ve Köttöğlü (2008) ikilisi ayrı ayrı çalışmalarında, her iki kurulun öncelikle gerçekleştirmek için anlaşmaya vardıkları konular, aşağıdaki gibi sıralayabilmektedir:

- “US GAAP ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards–IFRS) arasında varolan bireysel farklılıkları ortadan kaldırmayı hedefleyen kısa vadeli bir projeyi başlatmak”
- “Gelecek çalışma programlarını eşgüdömlü hale getirmek, başka bir ifadeyle her iki kurulun aynı zamanda ele alacakları projeler yoluyla, 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla IFRS ile US GAAP arasında kalmış olan diğer farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlamak”
- “Mevcut ortak projelerde ilerleme kaydetmek”
- “Yorum Kurullarını, faaliyetlerini koordine etme konusunda teşvik etmek”

“Her iki Kurul da aşağıdakileri gerçekleştirme konusunda gerekeni yapacaklarını belirtmişlerdir” (Şensoy, 2008):

- “Mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğunca kısa bir süre içinde birbirleriyle uyumlu hale getireceklerini”
- “Gelecek ile ilgili olan çalışma programlarını koordine edip, uyumun devamını sağlayacaklarını (“uyum” ifadesi ile kelimesi kelimesine aynı standartlar kastedilmemekte, fakat daha ziyade bu iki grup standart arasında çok önemli farkların olmaması anlamına gelmektedir)”

1.4.1. Yakınsama Çalışmaları

Dünyanın her yerinde, finansal tablo okuyucu ve yararlanıcılarının bu tabloları doğru anlayıp ortak bir dil geliştirebilmeleri, zamanla bir gereksinim haline gelmiştir. Muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması, yerel uygulamalardan vazgeçilip evrensel standartların her yerde geçerli olabilmesi, tek tip ve herkes tarafından kabul edilen bir düzen içerisinde muhasebe iş ve işlemlerinin aynı biçimde raporlanabilmesine olanak sağlamaktadır.

“IASB’ın çalışmalarının, dünyada ortak muhasebe standartları geliştirilmesi konusunda önemli bir etkiye sahip olduğu gözlenmektedir. Çünkü ülkeler, giderek artan oranda kendi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yokluğunda IAS/IFRS’e başvurmaktadır” (Aksoy, 2005).

Aksoy (2005) çalışmasında, standart setlerinin yakınsanması amaçlandığında aşağıda adı geçen konular üzerinde fayda sağlanacağını düşünmektedir:

- “Çok uluslu şirketlerde artan maliyet tasarrufu sağlanması,
- Sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması,
- Yüksek kaliteli muhasebe standartları ve uygulamalarının geniş alana yayılması,
- Ülkelere sınırlı kaynaklarla düşük maliyetli finansal muhasebe standartlarının temin edilmesi,
- Sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirket sayısındaki artış,
- İşletmelerin, çok uluslu şirketlerin yabancı piyasalara girişini artırma ve bu piyasalarda tüketicilerce tanınma oranının yükselmesi,
- Yabancı sermaye temini,
- Yurtdışında iş yapılmasının siyasi maliyetlerinin azaltılması vb.”

Finansal raporlar arasında uyum derecesinin yükseltilmesi ile finansal tablo kullanıcılarına sağlanan fayda artmaktadır. Finansal tabloların uyumlaştırılmasının yolu ise standartların oluşturulmasından geçmektedir. Standartların buradaki rolü, finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırması ve azaltıcı etkide bulunmasıdır. 1990’lı yıllardan sonra uyum kelimesinin yerini yakınsama almıştır.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), US GAAP ve IFRS’in yakınsanması için birlikte çalışmışlardır. Bununla birlikte, ABD şirketlerinin IFRS’i benimseyip benimsememesi veya uyum sağlamanın

gerekip gerekmediğine dair hala birkaç tartışma mevcuttur. Yakınsama çalışmalarının temelinde her iki standart setinin benimsedikleri ilke bazlılık ve kural bazlılık konusu bulunmaktadır. Gerçekleştirilen çalışmalar ile zaman içinde ne US GAAP, eskisi kadar ilke bazlı yaklaşıma bu kadar uzak; ne de IFRS, kural bazlı yaklaşıma eskisi kadar bu kadar uzaktır.

Spiceland, Sepe ve Nelson’a (2013) göre Enron, Worldcom ve diğer şirketlerdeki muhasebe skandalları, ilke bazlı ve kural bazlı muhasebe standartları tartışmasını başlatmıştır. Yukarıda “Finansal Raporlamayla İlgili Meydana Gelen Bazı Gelişmeler” başlığında değinildiği gibi 2002 Sarbanes-Oxley Yasası, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun (SEC) konuyla ilgili bir çalışma yürütmesini ve bulguları Kongre’ye bildirmesi yönünde karar almıştır. SEC, Temmuz 2003’te raporunu sunmuş ve ABD’de geçerli olan muhasebe standartlarının geliştirilebilmesinin tek yolunun, ilkelere dayalı bir yaklaşımın kullanılmasından geçtiğini bildirmiştir.

“FASB, ilkelere dayalı standartlar geliştirmek için SEC ile anlaştı” (Spiceland, Sepe, & Nelson, 2013).

Aşağıda 2000 yılından sonra IFRS’in ABD’de kabul edilerek, US GAAP’in IFRS’e daha yakınsak hale getirilmesi yolunda katedilen aşamalar yıllara göre verilmiştir:

2001: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin (IASC) halefi olarak kurulmuştur. Yakınsama çalışmaları IASB’ın oluşumundan bu yana 2000’li yılların öncesine kıyasla daha hızlı hale gelmiştir.

2002: IASB ve FASB, hem yurtiçi hem de yurtdışı finansal raporlamalar için kullanılabilecek yüksek kaliteli, birbiri ile uyumlu muhasebe standartları geliştirmeye yönelik ortak taahhüdü kabul ederek Norwalk Anlaşması’nı yayınlamıştır. Ayrıca Avrupa Birliği bu yılda, 2005 yılından itibaren borsaya kote olan şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında AB üyesi devletlerin IFRS’e mutlaka gereksinim duyacaklarını belirterek Haziran 2002’de AB’de listelenen tüm şirketlerin 2005 yılı başındaki konsolide finansal raporlarında IFRS’i kullanmalarını şart koşan bir bildiri yayınlamıştır. Bu sırada diğer büyük ekonomilerden Japonya ve Çin de yakın gelecekte finansal raporlamalarını IFRS’e yakınlaştırmak için birer zaman çizelgesi oluşturmuş 2009 itibariyle Japonya ve Çin, yerel standartlarını IFRS’e yakınlaştırmışlardır.

2006: FASB ve IASB, standartlar arasındaki küçük farklılıkların ortadan kaldırılması ve ortak standartların geliştirilmesi ve en azından 2008 yılına kadar elde edilmek istenen

ilerlemenin sağlanabilmesini hedefleyerek Mutabakat Bildirisi'ni (Memorandum of Understanding)⁵ yayınlamışlardır. Bildiride, 2008 yılına kadar IFRS'in aşağıda belirtilen 10 standarda yakınsanmayı hedeflendiği yer almıştır:

1. İşletme Birleşmeleri (IFRS 3)
2. Konsolide Finansal Tablolar (IFRS 10)
3. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (IFRS 13)
4. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (IAS 37)
5. Finansal Tabloların Sunuluşu (IAS 1)
6. Çalışanlara Sağlanan Fayda (IAS 19)
7. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (IFRS 15)
8. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (IAS 39)
9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (IAS 38)
10. Kiralamalar (IFRS 16)

2007: SEC, IASB tarafından yayınlanan IFRS'i kullanan ABD'deki yabancı şirketler için, raporlamaların hem IFRS hem de US GAAP'e göre oluşturulması zorunluluğunu kaldırmıştır.

2008: İki kurul, yakınsama adına kaydedilen ilerlemeleri hem rapor etmek hem de 2011 yılına kadar yakınsama hedeflerini yeniden belirlemek için Mutabakat Bildirisi'ni güncellemiştir. Kasım 2008'de SEC, IFRS'in ABD firmaları tarafından 2014'ten başlanarak benimsemelerinin sağlanması için bir yol haritası çizmekle görevlendirilmiş; 2014'ten daha erken bir zamanda benimsemelerinin ise kamu yararına faydalı olup olmayacağı yönünde ise karar bildirmekle sorumlu tutulmuştur.

2010: SEC, IFRS'in ABD'deki firmalar tarafından kullanımının sağlanabilmesi için üçer aylık ilerleme raporu yazmakla görevlendirilmiştir.

2012: SEC, yayınlamaya devam ettiği üçer aylık raporların sonunda bir nihai rapor yayınlamıştır. Bu raporda IFRS'in ABD'de kullanımı ve ABD'li firmaların IFRS'i benimsemelerinin altında yatan zorlukların sanıldığından daha büyük olduğu raporlanmıştır. ABD'deki yabancı şirketlerin finansal raporlamalarını IFRS'e göre yapabilmeleri bir ölçüde kabul edilse de, ABD merkezli kamu firmaları için geçiş sürecinin hızının çabuk olamayabileceği savunulmuştur.

⁵ FASB ve IASB ortak birçok istişarede bulunduktan sonra Avrupa Komisyonu ve SEC temsilcileriyle bir araya gelmiştir. Mevcut öncelikler ortaya konularak adı geçen muhtırayı yayınlanmış ve burada yakınsama projelerinden elde etmeyi bekledikleri ilerlemeyi 10 odak noktasından oluşan bir liste halinde sunmuşlardır.

2016: 2016 yılının sonunda IFRS, dünya çapında neredeyse yüzden fazla ülke tarafından benimsenmiştir. İlginç bir biçimde, dünyanın en büyük sermaye piyasası olan ABD, ülkedeki yerli şirketlerin IFRS' i yüzde yüz benimsemelerine izin verip vermeyeceğinden hala emin değildir. SEC, yayınladığı stratejik planında dünya çapındaki yatırımcıların gereksinimlerini karşılamak için yüksek kalitede tek bir muhasebe standardı seti olan IFRS'e geçilmesini desteklediğini ve teşvik ettiğini kamuoyuna açıklasa da IFRS'in ABD'de, US GAAP' in yerini tamamen alacağına dair yüzde yüz inanç bulunmamaktadır. Bogopolsky (2015) çalışmasında, FASB'ın IASB ile aralarında kendi gündemleri bulunduğunu ve FASB'ın, ABD'de yerel özel ve kamu firmalarına teknik rehberlik sağladığını belirtmektedir. Bu ise kamuoyunca aleni bir biçimde görünmese de şu anda yakınsamadan ziyade farklılaşmanın gerçekleşiyor olmasının meşru bir endişe olduğunu göstermektedir.

Buna rağmen, 2017 yılındaki SEC Baş Muhasebecisi Wes Bricker'a göre 2016 yılında ABD'de yaklaşık 525 yabancı firma, faaliyetlerini ABD'de sürdürseler bile IFRS'e göre hazırladıkları finansal tablolarını aynı anda US GAAP'e göre hazırlamadan sunabilmişlerdir. Tysiac (2006) çalışmasında, küreselleşen pazarın IFRS'i anlama gereksinimini artırdığını ve ABD'li şirketlerin özellikle uluslararası operasyonları daha iyi anlamak için IFRS ile özellikle ilgilendiklerini belirtmiştir.

Küresel pazarda, IFRS'i anlama gereksinimi geçmişten bugüne artmıştır. Günümüzde iki standart arasındaki fark, yok denecek kadar az olsa da ABD'de bir kesim hala US GAAP'in yakın gelecekte ABD sermaye piyasalarında işlem gören firmaların finansal raporlamalarını daha doğru yansıtılacağına inanmaktadır.

Dünyada muhasebe standartlarının yakınsama çalışmaları uzun yıllar sürmüş ve uzun bir yol katetmiştir. İlk yıllarda IASB, Avrupa ülkelerindeki çeşitli yerel muhasebe standartlarındaki farklılıkları azaltmada önemli bir rol oynamıştır. 21. yüzyılın ilk on yılında IASB ve FASB, birçok ortak projeyi birlikte tamamlayarak IFRS ve US GAAP'i yakınlaştırmada önemli ilerleme kaydetmiştir. ABD, 2008-2010 yıllarında IFRS'i daha çabuk benimseme hızına sahip olsa da ABD'li yerel firmaların IFRS'i benimsemesine yönelik istek 2012'den sonra kaybolmaktaydı. ABD'nin IFRS'i yüzde yüz benimsemesi bugün hala net olmasa da ABD piyasalarında IFRS geçerli olmaya devam etmektedir. Gelişmiş ülkeler arası bilgi karşılaştırılabilirliğini destekleyen ve karşılaştırılabilirliğin yatırımcılar için önemli olduğunu gösteren kanıtlar sağlandığında; ABD muhasebe uygulayıcılarının, eğitimcilerin ve özellikle yatırımcıların IFRS'i anlamaları daha da önemli hale gelmektedir.

1.4.2. Yakınsama Çalışmalarının Sonuçları

IASB ve FASB, iki standart setinin raporlama yöntemlerindeki farklılıkların temelini açıklarken US GAAP' in kurallara dayalı standartları, IFRS'in ise ilkelere dayalı standartları kullandıklarını söylemektedir. “Kurallara dayalı standartlar US GAAP tarafından kullanılmakta ve “uygulamanın nasıl gerçekleştirileceğini” yönlendiren belirli ayrıntılar sağlayan “reçeteye dayalı” bir yaklaşım olarak görülmektedir” (Needles Jr. & Powers, 2010). Bunun aksine ilkelere dayalı standartlar, raporlamacılar tarafından daha geniş yorumlama serbestliğine izin veren bir dizi kılavuz olarak belirtilmiştir. İlkelere dayalı muhasebe standartlarının muhalifleri, mesleki muhakemeye güvenmenin benzer işlemler için farklı yorumlamalara yol açabileceğini ve bunun da finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konusunda endişelere yol açabileceğini savunmuştur.

Yakınsama çalışmalarının ana konusunun, yaklaşımlardaki bu temel farklılık olduğu savunulmaktadır. Araştırmalar, teorik çerçeveye bakıldığında ilkelere dayalı ve kurallara dayalı standartların bazı açılardan birbirinden farklı olduğunu söylemektedir. Kavramsal olarak kurallara dayalı standartlar, mesleki muhakemeye daha az bağılyken; ilkelere dayalı standartlar mesleki muhakemeye daha çok bağıldır. Kurallara dayalı standartlar için US GAAP, IFRS ile karşılaştırıldığında daha çok rehberlik sağladığından US GAAP'in bir bütün olarak daha uzun ve ayrıntılı standart ve eklerden oluşmasının nedeni bu neden görülmektedir. İlkelere dayalı standartlar için ise daha az rehberlik bulunmaktadır.

Lindberg ve Seifert (2010) çalışmalarında, IFRS'in kuralların ince noktalarına ve ayrıntılarına değil, sağlam muhakemeye bağılılığı gerektirdiğini ileri sürmüştür. Sarbanes-Oxley Yasası'nın çıkarılması ile SEC'ten bir standardın diğerinden üstün olup olmadığının araştırılması istendiğinde SEC, yaptığı araştırmalar sonucu “hem kuralların hem de ilkelerin gerekli olduğuna ve en geniş kapsamlı yakınsama çalışmasının ancak iki yaklaşımdan da gerektiği ölçüde alındığında en uygun uzlaşma durumuna geçileceğini” ifade etmiştir. Bu yaklaşım farklılıklarının, finansal raporlamada IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, IAS 2 Stoklar, IFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü gibi standartlar üzerinde etkili olacağı ifade edilmektedir.

Her iki standart setinin kural ve ilke bazlı yaklaşım farklılıklarının yanında ve birinin tahakkuk esaslı, diğerinin ise tahakkuk esasını kabul etmemesinin neden olduğu durumlardan biri, IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı içinde açıkça görülmektedir. IFRS ve US GAAP bu konuda birbirinden iki ayrı yol izler. IFRS, varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesini vurgularken; US GAAP, gelirlerin mutlaka kazanıldığı dönemde ve giderlerin mutlaka oluştuğu dönemde kaydedilmeleri gerektiğini savunmaktadır.

Bu durumda ne zaman ve ne kadar gelir ve giderin muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin önemli farkın nihayetinde, finansal tabloları etkileyeceği aşıkardır.

Yakınsama çalışmaları konularından bir diğeri IAS 2 Stoklar standardıdır. IFRS'e göre stoklar maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülmektedir. IFRS'te normal şartlarda birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal ve hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın kendi özel maliyeti belirlenerek tespit edilir. Bunun dışında kalan stokların maliyeti ise, ilk giren ilk çıkar (FIFO⁶) veya Ağırlıklı Ortamala Maliyet⁷ yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. FIFO yöntemi; ilk satın alınan veya üretilen stok kalemlerinin ilk olarak satıldığını ve bunun sonucunda dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınan veya üretilen kalemler olduğunu varsaymaktadır. US GAAP'ın stok maliyetleme yöntemine bakıldığında ise son giren ilk çıkar (LIFO⁸) yöntemini kullandığı görülür. LIFO maliyetleme yöntemi IFRS'te yasaklanmıştır. LIFO ve FIFO yöntemlerinin kullanılmamasının etkisi, vergi raporlamalarında ve finansal raporlarda ortaya çıkmaktadır. Vergi konusunda özellikle petrol endüstrisinde faaliyet gösteren endüstriler için vergi yükü çok daha farklı boyutta olacaktır. Buna rağmen bazı ABD şirketleri yine de LIFO maliyetleme yöntemini kullanmaktan geri kalmamaktadır.

Net gerçekleşebilir değeri; olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır.

İşletmelerin stok maliyetlerini belirlemeleri konusunda da US GAAP ve IFRS birbirinden ayrı yöntemler uygulamaktadır. IFRS'e göre stoklar, yukarıda belirtildiği gibi maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülmektedir. IFRS'e göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğeri maliyetleri içermektedir. US GAAP, bir işletmenin stoklarını net gerçekleşebilir değeri tabanının altına düşmeyecek ve net gerçekleşebilir değeri tavanının üzerine çıkmayacak biçimde iki ayrı sınır belirleyerek ölçmektedir.

⁶ FIFO Yöntemi, ilk satın alınan veya üretilen stok kalemlerinin ilk olarak satıldığını ve bunun sonucunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınan veya üretilen kalemler olduğu varsayımına dayanmaktadır.

⁷ Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yönteminde satın alınan mal miktarı ile birim fiyatı çarpılarak her bir alışın maliyeti bulunup her alışın alış miktarı toplanmaktadır. Toplam alış maliyetleri toplamı, toplam alış miktarına bölünerek birim maliyet elde edilmiş olur.

⁸ LIFO Yöntemi, üretime verilecek olan veya satılacak malların stoklara son olarak giren mallardan olması gerektiği varsayımına dayanmaktadır.

IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında da IFRS ve US GAAP arasında bazı tanım farklılıkları sebebiyle yakınsama çalışmaları için girişimlerde bulunulsa da önemli ölçüde yol katedildiği söylenememektedir. IASB, finansal tabloların IAS 1’de belirtildiği gibi kabul edilmesi gerektiğini savunmuştur. Buna göre “kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” için önerilen terim “kapsamlı gelir tablosu”dur. Buna ek olarak “bilanço” terimi yerine “finansal durum tablosu” ve “özsermaye tablosu” terimi yerine “öz kaynak değişim tablosu (diğer kapsamlı gelir)” da IASB tarafından FASB’a önerilen; US GAAP içinde bu terimlerin yer alması için verilen önerilerden birkaçı olmuştur. Önerilen isim değişiklikleri görünüşte endişe yaratmazken terminolojideki değişiklik şirketin finansal durumunu belirlemeye çalışan yatırımcılar, paydaşlar ve hissedarlar tarafından farklı şekilde algılanabilmekte bunun olumsuz etkileri doğabilmektedir.

Neticede “yakınsama çalışmalarının ilk aşamasında, SEC düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerini, finansal tablolarının US GAAP yerine IFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US GAAP’e göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmektedir. Bu süreç Kasım 2007’de değişmiştir. Buna göre SEC, yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008’de ise SEC, ABD’de IFRS’lerin nihai adaptasyonu ile ilgili “yol haritası” açıklamıştır. Buna dayalı olarak 2009’da sınırlı sayıdaki şirketler grubu için IFRS’lerin erken uygulanabilmesi mümkün olmuştur” (Üstünel, 2020). İlerleyen yıllarda gerçekleştirilen çalışmalar ise önceki yıllara göre daha az hızlı ilerlese de günümüzde hala ABD’deki yerli şirketlerin şu anda ortak proje kapsamında geliştirilen standartların tamamını tam anlamıyla uygulayıp uygulamadıkları hakkında hala tartışmalar mevcuttur.

Yaklaşık son 20 yılda, yakınsama adına iki taraf standart koyucuları da yoğun çalışmalar yapmış, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek farklılıklar önemli ölçüde giderilmiştir. Bir kısmında ise farklılıklar bulunmaya devam etmektedir.

1.4.3. Yakınsama Çalışmaları Hakkında Bazı Değerlendirmeler

ABD’de SEC, muhasebe standartlarını geliştirmek için ilkelere dayalı bir yaklaşımın kullanılmasını tavsiye ettiğinden, US GAAP kullanan şirketlerin çok daha fazlasının, IFRS kullanımına zamanla daha fazla yönecekleri tahmin edilmektedir. Şirket yöneticilerinin yakınsama çalışmaları ile gerçekte ne yapılmak, hangi amaca ulaşmak istendiğini anlamaları; yatırımcılar, hissedarlar ve borç verenlerin ortaya çıkan finansal tablolara daha fazla güvenebilmeleri ve bilgilerin tutarlı olduğundan emin olmaları gerekmektedir. Anlatılan bu gerekçelerden dolayı şirketler, IFRS’ e dayalı yöntemlerin daha iyi anlaşılabilmesi adına

kurumsal liderlerin yetiştirilmesi için eğitime önem vermektedir. Bunun, yerli ve yabancı kuruluş finansal tabloları arasında belirtilen raporlama farklılıklarının anlaşılmasına yardımcı olabileceği savunulmaktadır.

Diğer yandan IFRS'i benimseme kararı kesin olarak belirlenmemiş olmakla birlikte, US GAAP'ın IFRS'e yakınsaması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bazıları yakınsama konusunun çözülmeden kalacağını düşünürken, diğerleri bir dizi evrensel muhasebe standardına sahip olma konusunda daha iyimserdir. Birçoğu, yüksek kaliteli tek bir muhasebe standardının karşılaştırılabilirliği, şeffaflığı, doğrulanabilirliği, ilgili değeri ve finansal bilgilerin anlaşılabilirliğini geliştirebileceğini savunmaktadır. Bu kesimi savunanlar yakınlaşmanın, şirketler, yatırımcılar ve muhasebe uzmanları için bir çok zorluk getirebileceğine inanmaktadır. Jeffers ve Askew (2010) çalışmalarında, IASB ve FABS'ın bir dizi muhasebe standardını uyumlaştırma hedefine ulaştırmak için gayretle çalıştıklarını fakat 2016 yılından sonra bile iki standart arasında tam anlamıyla bir yakınsaklık kurulamayacağını belirtmiştir.

Şirketlerin fayda-maliyet analizi yaparak, bünyelerinde çalıştırdıkları yöneticiler, CFO'lar ve muhasebeciler gibi personelin gelişimi ve yakınsama ve finansal raporlama standartlarındaki değişikliklerin etkisinin daha iyi anlaşılabilmesi için bir önlem niteliğinde gerekli eğitimleri aldırması önerilmektedir. Zira hem US GAAP hem de IFRS muhasebe yöntemlerinde yapılan muazzam miktardaki değişiklikler nedeniyle, Ernst and Young (2015) yayınladıkları makalede, şirketlerin ve büyük ölçekli muhasebe firmalarının personellerinin her türlü gelişmeyi takip edebilmesi için eğitim programları düzenledikleri, bu konuda ciddi miktarda harcama yaptıklarını belirtmektedir.

1.5. ABD SERMAYE PİYASASI YAPISI VE ULUSLARARASI RAPORLAMA STANDARTLARINA ETKİSİ

ABD'nin sermaye piyasası kurulu olan ve sermaye piyasalarını düzenleyen SEC, şirketlerin finansal raporlarının hazırlanmasında US GAAP'i kullanmayı zorunlu tutmaktadır. ABD'de SEC'e bağlı yerel şirketlerin US GAAP'i kullanmak zorunda olduğu bilinirken; buna karşılık yabancı firmalar US GAAP'i veya kendi yerel standartları ve IFRS'i kullanabilmektedirler. Daha küçük şirketlerin GAAP kullanmaları gerekmesede kredi almak veya yatırımcı aramak gibi sözleşmelerle bu şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken GAAP'i uygulamasını gerektiren bazı durumlar bulunmaktadır. ABD'de SEC'in GAAP kurma yetkisi bulunmamaktadır.

GAAP, bir yasa niteliğinde olmasa da GAAP'i ihlal etmenin maliyetli sonuçları olabilmektedir. SEC, GAAP'e uymayan şirketlere nazik bir bakış açısı ile yaklaşmamaktadır. Örneğin 2019'da SEC, GAAP ile tutarlı olmayan öğeleri bildirdiği için araç kiralama firması HERTZ'e 16 milyon dolar para cezası vermiştir. 2016 yılında ise GAAP kurallarına göre indirimlerin maliyetini doğru biçimde yansıtmaması gerekçesi ile MONSANTO'ya⁹ 80 milyon dolar ceza vermiştir.

“Yabancı şirketlerin US GAAP dışında kendi ulusal genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini ya da IAS/IFRS'ı kullanmaları halinde US GAAP'a göre hesaplarda mutabakatın sağlandığı raporları da SEC'e sunmaları gerekmektedir” (Yılmaz, 2015).

“SEC bünyesinde muhasebe konuları ile ilgili olarak “Baş Muhasebeci Ofisi” (Office of Chief Accountant)¹⁰biriminin bulunduğu belirtilerek bu birimin görevinin, denetim ve muhasebe konularında komisyona danışmanlık yapmak, kamuoyunu aydınlatmaya yönelik kurallar oluşturmak ve FASB'in çalışmalarının gözetimini gerçekleştirmek olduğunu söylenir” (Şensoy H. B., 2008).

“ABD'de FASB düzenlemelerinin etkili olması, bir hükümet kuruluşu olan SEC'in bu standartları onaylamasından ve tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca SEC'in FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması ve düzeltilmesini istemesi de mümkündür. SEC personeli, FASB'in çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve yeri geldiğinde tartışmalı konularda muhasebe standartları geliştirilmesine müdahale etmektedir” (Üstündağ, 2000).

1.6. BAŞARILAR VE BAŞARISIZLIKLAR

Yakınsamanın geçirdiği evreler ile sonucu değerlendirilirken bir çok kesim tarafından başarılar ve başarısızlıkların belirlendiği, bununla ilgili yorumların olduğu görülür. Bunların tam bir analizi Hussey ve Ong tarafından verilmiştir; bazı projelerin son derece karmaşık olduğu söylenebilir (Hussey & Ong, 2014). Bunlar maddi olmayan varlıklar, kiralamalar ve finansal araçlar standartlarıdır. Bunlar gözden geçirildiğinde sadece iki kurulun üzerinde

⁹ ABD merkezli çok uluslu şirket olan Monsanto, 1901 kuruluş tarihli tarım ve sebze torumları, bitki biyoteknoloji özellikleri, bitki koruma kimyasalları üzerine faaliyet gösterir.

¹⁰ Baş Muhasebeci Ofisi (OCA), Komisyon'un federal menkul kıymetler yasalarının yönetiminde ortaya çıkan, özellikle de muhasebe politikası belirlemeleri, Komisyon'a sunulacak finansal tabloların şekli ve içeriği ile ilgili olarak ortaya çıkan muhasebe ve denetim konularından sorumludur. Baş Muhasebeci, muhasebe ve denetim ile ilgili konularda Komisyonun baş danışmanıdır. OCA personeli, yerel ve uluslararası özel sektör muhasebe ve denetim standartları belirleme organları ile yakın çalışır ve muhasebe standartları, denetim standartları ve finansal açıklama gerekliliklerinin uygulanmasıyla ilgili olarak tescil ettirenler, denetçiler ve diğer Komisyon personeli ile istişarede bulunur. OCA'daki tipik personel, on ila on beş yıllık kamu muhasebesi, endüstri ve/veya düzenleyici deneyime sahiptir.

mutabık kalınan bir standarda ulaşmada karşılaştığı karmaşıklığı göstermekle kalmaz, aynı zamanda standart belirlemenin son derece zor olduğu gerçeğini de güçlendirir.

Ekonomik koşullar, iş ilişkileri ve toplumsal değerler dinamik bir yapıya sahiptir. Herkesin kabul ettiği ve geçerliliğini sürekli koruyacak bir standarda ulaşmanın imkansızlığı üzerine olan görüşler yoğunlaşmaktadır.



BÖLÜM 2. IFRS VE US GAAP ARASINDAKİ GÜNÜMÜZ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI

2.1. GENEL DURUM

Son dönemde yayınlanan ve iki standart arasındaki benzerlik ve farklılıkların daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olabilecek birkaç yüksek kaliteli belge aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- 2011'den 52 sayfalık bir SEC belgesi olan “A Comparison of US GAAP and IFRS; A Securities and Exchange Commission Staff Paper (November 16, 2011)”
- Ernst & Young'ın 51 sayfalık raporu olan “US GAAP versus IFRS; The Basics December 2019”
- KPMG'nin 515 sayfalık son dönem raporu olan “IFRS compared to US GAAP”
- Deloitte'un 72 sayfalık yayını olan “A Comparison of IFRS Standards and US GAAP: Bringing the Differences (2019)”
- PWC'nin 237 sayfalık kılavuzu olan “IFRS and US GAAP: Similarities and Differences (2018)”

Finansal raporlamanın iki küresel ölçekli çerçevesi olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından ilan edilen US GAAP ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından ilan edilen IFRS arasındaki günümüz benzerlikleri ile farklılıkları ele alınmıştır. Çalışma, iki standart setinin genel olarak çoğu işlem için farklılıklardan daha çok benzerliklere sahip olduğu ve IFRS'in büyük ölçüde US GAAP ile aynı temel ilkelere dayandığı gerçeğini ortaya çıkarmıştır. Genel ilkeler ve kavramsal çerçeve genellikle her iki standart grubunda da benzerdir. Ayrılan noktaların nedenlerine bakıldığında bunların işletmenin finansal tabloları açısından önemliliği, işletmenin niteliği, işlemlerin ayrıntıları, IFRS ilkelerinin daha genel yorumlanması, sektör uygulamaları ve muhasebe politikası seçimleri gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanmaktadır. US GAAP ile IFRS arasındaki benzerlik, yaygın olan bazı standartlar için geçerlidir. Günümüzde benzerlikler, farklılıklardan daha çoktur. Standart setleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar, standartların son hallerindeki farklılıklara odaklanılarak irdelenmiştir.

IFRS/IAS¹¹'deki standart başlığı ile bunların US GAAP¹²'teki standartlara denk gelen karşılıkları aşağıda verilmiştir:

¹¹ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

¹² <https://asc.fasb.org/topic&trid=2144416>

IFRS/IAS LİTERATÜRÜ	STANDART KONUSU	ASC LİTERATÜRÜ
IFRS 1	Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	ASC 105
IFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler	ASC 718
IFRS 3	İşletme Birleşmeleri	ASC 350
IFRS 4-17	Sigorta Sözleşmeleri	ASC 944
IFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	ASC 975
IFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	ASC 930
IFRS 7-9	Finansal Araçlar	ASC 825
IFRS 8	Faaliyet Bölümleri	ASC 280
IFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar	ASC 810
IFRS 11	Müşterek Anlaşmalar	ASC 323
IFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	ASC 325
IFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	ASC 820
IFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	ASC 340
IFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	ASC 606
IFRS 16	Kiralamalar	ASC 840-842
IAS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu	ASC 205
IAS 2	Stoklar	ASC 330
IAS 7	Nakit Akış Tablosu	ASC 230

IAS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	ASC 250
IAS 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	ASC 855
IAS 12	Gelir Vergileri	ASC 740
IAS 16	Maddi Duran Varlıklar	ASC 360
IAS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	ASC 710-12-15-18-20
IAS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması	-
IAS 21	Kur Değişiminin Etkileri	ASC 830
IAS 23	Borçlanma Maliyetleri	ASC 420
IAS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları	ASC 850
IAS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	ASC 960-962
IAS 27	Bireysel Finansal Tablolar	ASC 274
IAS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	ASC 946
IAS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	-
IAS 32	Finansal Araçlar: Sunum	ASC 326
IAS 33	Hisse Başına Kazanç	ASC 260
IAS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama	ASC 270
IAS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	ASC 360-10
IAS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	ASC 440
IAS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	ASC 985
IAS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	-

IAS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	-
IAS 41	Tarımsal Faaliyetler	ASC 905

Tablo 1: IFRS/IAS & ASC Literatürü ile Standart Konuları

2.2. STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Her iki standarda ait konu başlıklarının karşılaştırmaları, tez çalışmasının yapıldığı dönem içerisinde IASB ve FASB’ın kendi sayfalarından alınarak tamamlanmıştır.

2.2.1. IFRS 1 (ASC 105):Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Standart, IFRS’lerin ilk kez uygulandığı yıllık finansal tablolara uygulandığı gibi finansal tabloların kapsadığı döneme ilişkin ara dönem finansal tablolar için de geçerli olmaktadır. Finansal tablolar mutlaka önceki finansal raporlama dönemlerine ilişkin karşılaştırılabilir dönemleri de içermesi gerekmektedir. Finansal tablolarda sadece IFRS’lere göre muhasebeleştirme ilkelerini karşılayan borç ve yükümlülükler yer verilmektedir. Aynı muhasebe politikalarının, IFRS’lere uygun olarak hazırlanan ilk finansal tablolarda sunulan bilgilerle de uyumlu olması gerekmektedir. Finansal tablolarını ilk kez IFRS’lere göre raporlayan bir işletmenin finansal tablolarında, bir önceki dönemde uygulanan yerel muhasebe politikasına göre hazırlananlara kıyasla farklılıklar olabilmektedir; fakat işletme bunun nedenlerini açıklamak durumundadır. Önceden uygulanan genel kabul görmüş muhasebe politikalarına göre düzenlenen finansal tablolar, IFRS’lere göre düzenlenen tablolara göre farklı ve bu, şirketin finansal performansı veya nakit akışlarını etkiliyor ise bunun nedenlerinin açıklanması istenmektedir. Muhasebe politikalarında meydana gelebilecek birtakım değişiklikler işletmenin kârını etkilememektedir. Finansal tablolarda gerçekleşebilecek değişiklikler için işletmelerin, IFRS’leri uygulamadan önce piyasadaki düzenleyici kurumlar ile iletişim halinde kalmaları önerilmektedir.

ASC 105 ile IFRS 1 aynı gereklilikleri barındırmaktadır fakat IAS 1 Finansal Tabloların Sunumu (ASC 205) alt başlığında da belirtileceği üzere finansal tablolar gerekli olan bazı durumlarda tek bir yıl da sunulabilmektedir.

2.2.2. IFRS 2 (ASC 718): Hisse Bazlı Ödemeler

Hisse bazlı ödeme gibi işlemlerin, hazırlanan finansal tablolarda mutlak suretle gösterilmesi istenmektedir. Bunlar özkaynağa dayalı olabilmekte veya nakit olarak

ödenebilmektedir. Nakit olarak yapılan hisse bazlı ödeme işlemlerinde genellikle ya nakit ya da diğer varlıklarla yapılan ödeme işlemi tercih edilmektedir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde ise alınan hizmet veya mal karşılığında çalışanlara veya diğer taraflara hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları ya da diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar verilerek ödeme işlemi tamamlanmaktadır. Hisse bazlı olan ödeme işlemleri mutlaka mal veya hizmetler edinildiğinde muhasebeleştirilmektedir; işlemler özkaynağa dayalı olması durumunda özkaynak olarak ve nakit olarak ödeniyorsa da borç olarak muhasebeleştirilmektedir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri eğer özkaynağa dayalı ise, işlemler alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri¹³ üzerinden ölçülmektedir. Eğer mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa özkaynağa dayalı finansal araçların veriliş tarihindeki gerçeğe uygun değeri kullanılmaktadır.

- Alınan hizmetler, çalışanların sunduğu veya buna benzer türde birer hizmet çeşidi ise; işletme tarafından elde edilen ek faydaların gerçeğe uygun değer üzerinden tahmin edilebilmeleri zor olabilmektedir.

- Diğer durumlarda ise alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa, burada bunun yerine özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri kullanılmaktadır. Ortaya çıkan değer, verilen özkaynağa dayalı finansal araç ya da üstlenilen borçların gerçeğe uygun değeri ve alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri arasında, veriliş tarihi itibarıyla oluşan fark esas alınarak ölçülmektedir. Diğer durumlarda ise gerçeğe uygun değer mutlaka işletmenin mal veya hizmeti elde ettiği tarih ne ise o tarihte ölçülmektedir.

Hisse bazlı ödemelerin nakit olarak yapılmaları durumunda ödemeler, borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Borç, raporlama döneminin sonunda ve ödeme tarihinde olmak üzere iki kere ölçülmekte ve borcun değerinde meydana gelen değişimler, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

Standardın yayımlanmasından önce, çalışanlara verilen hisse senedi opsiyonları finansal tablolarda gösterilmemekte; eğer gösteriliyorsa da bu işlem mutlaka gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktaydı. Bundan dolayı, hisse senedi opsiyonlarının verilmesine ilişkin

¹³ Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlık ya da borcun piyasa değeri olarak tanımlanır. Bu değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

giderler ya gözardı edilmekte ya da olduğundan çok daha düşük bir değer üzerinden gösterilmektedir.

Son olarak hisse bazlı ödeme işlemlerine ait detaylar eğer değiştirilirse, burada muhasebeleştirilecek tutar da değişmektedir.

IFRS 2 ile ASC 718 arasında bir farklılık bulunmamaktadır, yakınsama büyük ölçüde sağlanmıştır.

2.2.3. IFRS 3 (ASC 350): İşletme Birleşmeleri

İşletme birleşmesi, edinen¹⁴ işletmenin bir ya da birden daha çok işletmenin¹⁵ kontrolünü¹⁶ ele geçirdiği bir ticari işlem olarak tanımlanmaktadır. Edinen işletme, edinilen işletmenin varlık ve borçlarını muhasebeleştirerek açıklamada bulunmakta ve edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçlarını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmektedir. Standart bu konuda koşullu borçlar, gelir vergileri, çalışanlara sağlanan fayda, tazminat varlıkları, yeniden edinilen haklar, hisse bazlı ödeme kararları ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar gibi bazı tanımlanabilir varlık veya borçların ölçümü ya da muhasebeleştirilmesine istisna sağlayabilmektedir.

Şerefiye, edinilen işletme karşılığında edinen işletmenin verdiği bedel ile edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçları arasındaki fark olarak ölçülmektedir. Eğer fark negatifse¹⁷ edinen işletme bu farkı, pazarlıklı satın alımdan kaynaklanan kazanç olarak göstermektedir. Şerefiye hesaplanırken edinen işletme, verdiği bedeli birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmektedir. Verilen bu bedelin gerçeğe uygun değerinin, edinen işletme tarafından belirli şart ya da olayların gerçekleşmesi durumunda (beklenen kazancın sağlanması gibi) , edinilen işletmenin önceki sahiplerine ilave bazı varlıkların ya da özkaynak paylarının transfer edilmesi yükümlülüğünün (koşullu bedelin) gerçeğe uygun değerini de içermektedir. Raporlayan işletme koşullu bedelleri borç, varlık veya özkaynak olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

¹⁴ Raporlayan işletme.

¹⁵ Edinilen işletme.

¹⁶ Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin faaliyet politikaları ve finansal politikalarını yönetme gücünü ifade eder.

¹⁷ Edinilen tanımlanabilir varlık ve borçların değerinin, verilen bedelden fazla olması durumunda söz konusu fark negatiftir.

Bir işletme birleşmesinde raporlayan işletme, satın aldığı işletmenin özkaynak paylarının tamamını eğer elde edememişse, raporlayan işletme elde ettiği özkaynak payını kontrol gücü olmayan pay¹⁸ olarak muhasebeleştirmektedir.

Edinen işletme, gerçekleşen her bir işletme birleşmesi işleminde oluşan kontrol gücü olmayan payları şu biçimde seçebilme serbestliğine sahiptir:

- Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçerek,
- Edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının kontrol gücü olmayan paylara düşen oransal kısmı ile ölçerek,

Bazı durumlarda bir raporlayan işletmenin, işletme birleşmesinden hemen önce özkaynak payına sahip olduğu edinilen işletmenin kontroünü ele geçirmesi durumunda; edinen işletme, kontrolü ele geçirmeden hemen önce sahibi olduğu özkaynak payını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüp ve bunun kazanç veya kayıp olması durumunda bunu, kâr ya da zararda muhasebeleştirmektedir.

İşletme birleşmeleri konusunun muhasebeleştirme konusu çoğu çevrelerce karmaşık bulunmakta ve uzmanlık gerektirdiği savunulmaktadır. Edinilen işletmenin birleşme tarihindeki tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklarının değeri eğer gerçeğe uygun bir biçimde güvenilir şekilde ölçülebiliyor ise bu varlıklar şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutara dahil edilmeksizin ayrıca muhasebeleştirilmektedir. Bu tarz maddi olmayan duran varlıkların içeriği, henüz devam eden statüde bir araştırma geliştirme faaliyeti de olabilmektedir.

Edinen işletme, işletme birleşmesi sonrası yakın zamanda veya gelecekte beklenen zarar ya da diğer maliyetlere (yeniden yapılandırma maliyetleri buna örnek gösterilebilmektedir) ilişkin bir borç muhasebeleştirmemekte; yalnızca işletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla edinilen işletmenin varsa borçları ya da koşullu borçları, gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

İşletme birleşmesi sırasında oluşan işlem maliyetleri, işletme birleşmesinin bir parçası olmadığından şerefiyeye dahil edilmeksizin gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Bazen de şerefiyenin değer düşüklüğüne uğraması gibi durumlarla da karşılaşılabilir; edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarının gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi, bu işletmenin, işletme birleşmesinden önceki giderleri ile karşılaştırıldığında itfa ya da

¹⁸ Azınlık payı, doğrudan ya da dolaylı olarak, edinen işletme ile ilişkilendirilebilir nitelikte olmayan, bağlı ortaklıktaki özkaynak olarak tanımlanabilir.

amortisman giderlerinin daha yüksek hesaplanmasına neden olabilmektedir. Belirtilen bu gerekçelerden dolayı gerçeğe uygun değer farkı, kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan koşullu bedelin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler, birleşme sonrasında kazanç veya kayba neden olabilmektedir.

IFRS ve US GAAP'deki işletme birleşmeleri için temel kılavuz büyük ölçüde birbirine yaklaştırılmıştır; ASC 350 uyarınca tüm işletme birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir.

2.2.4. IFRS 4-17 (ASC 944): Sigorta Sözleşmeleri

IFRS 4, bir işletmenin bir sigorta şirketi ya da sözleşmenin hukuki açıdan bir sigorta sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın bu tür sözleşmelerin tamamı için geçerli olmak üzere sigorta sözleşmelerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine yönelik düzenlemeler içermektedir.

Sigorta sözleşmesi, sigortacının gelecekte kesin olmayan bir olayın sigortalı olanın başına gelmesi durumunda sigortalıyı dolayısıyla riskini üstlendiği ve tazminat ödemeyi kabul ettiği içerikteki sözleşmelerdir.

Faiz oranlarında veya piyasa olaylarındaki değişiklikler sigorta riski kapsamında değerlendirilmemektedir.

IFRS 4, sigorta sözleşmelerinin işletmenin daha önce uyguladığı muhasebe politikaları ile uyumlu olarak muhasebeleştirilmesine izin verse de bazı sınırlamalar da getirmektedir:

- Afet poliçesi karşılıklarına, borç olarak tanımlanmadığından, izin verilmemektedir.
- Her raporlama döneminin sonunda sigorta borçları, tutar/uygunluk testine tabi tutulmakta; bu test ise işletmenin gelecekteki nakit akışlarının cari dönemdeki tahminine dayandırılarak yapılmaktadır. Burada karşılaşılan herhangi bir farklılık, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir.
- Sigorta borçları, sigorta edilmiş riskin belli bir kısmının veya tamamının yeniden sigorta edilmesi işlemi olarak tanımlanan reasürans işleminden doğan reasürans varlıkları mahsup edilmeksizin sunulmaktadır.

IFRS 4, sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde değişiklik yapılması konusunun sonucuna göre buna bazı sınırlandırmalar getirmektedir. Bunun yapılabilmesi için, değişiklik sonucunda meydana gelen bilginin önceki bilgiye göre ihtiyaca daha uygun olması ve daha az

güvenilir olması veya ortaya çıkan yeni bilginin öncekine göre daha güvenilir olması ve ihtiyaca daha az uygun olmaması gerektiği durumlar gereklidir.

IFRS 4, aşağıda sıralanan uygulamaların yapılmasına izin vermemektedir:

- Sigorta borçlarının iskonto edilmeksizin ölçülmesi,
- Gelecekteki yatırımlara ilişkin sözleşmeye dayalı yönetim ücretlerinin, gerçeğe uygun değerin yukarısında bir tutardan ölçülmesi,

IFRS 4 ayrıca, muhasebe politikalarından kaçınmak amacıyla borç veya varlıkların özellikle piyasadaki faiz oranlarında gerçekleşen radikal değişimlerinden etkilenilmemesi adına bazı muhasebe politikalarının değiştirilmesine izin verebilmektedir.

ASC 944, sigorta sözleşmelerine konu prim ödemelerinde bir eksiklik olması durumunda olası zarar tutarının tahakkuk ettirilmesini gerektirmektedir. ASC 944 büyük ölçüde IFRS 4-17'ye yakınsanmış durumdadır.

2.2.5. IFRS 5 (ASC 975): Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

Aşağıda tanımları verilen satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler, IFRS 5'e göre finansal tablolarda ayrı olarak sınıflandırılmaktadır.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar: Duran varlıklar, eğer satış amaçlı olarak elde tutuluyorsa dönen varlıklar olarak tekrar sınıflandırılmaktadır. Bir duran varlığın, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılabilmesi için mutlaka satılabilecek durumda olması ve satılma olasılığının yüksek olması gerekmektedir; bunun için ise yönetimin bu varlık özelinde bir satış taahhüdünde bulunması, varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden pazarlanması ve bu varlığın satışının 1 yıl içinde gerçekleşmesinin beklenmesi gerekmektedir.

Yalnızca kullanımına son verilmiş varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamaktadırlar.

IFRS 5, satış amaçlı elde tutulan varlıkların amortismanına tabi tutulmasına izin vermemekte; bu varlıklar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında düşük olan üzerinden ölçülmekte ve finansal durum tablolarında ayrı bir kalem olarak raporlanmaktadır.

Durdurulan Faaliyetler: İşletmenin elden çıkarılan veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırdığı kısmı olarak tanımlanmaktadır. Bu kısım ayrı bir faaliyet konusu olabileceği gibi faaliyette bulunulan bir coğrafi alan ya da yalnızca yeniden satma amacıyla edinilmiş bir bağlı

ortaklık niteliğinde olabilmektedir. IFRS 5, durdurulan faaliyetlerin kapsamlı gelir tablosunda kâr veya zararda ve nakit akış tablosunda ayrı olarak sunulması gerektiğini bildirmektedir.

İşletmeler, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere bakarak işletmenin gelecekteki faaliyet sonuçlarını daha doğru değerlendirebilmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul ASC 975’te, IFRS 5’te olduğu gibi geniş biçimde tanımlanmamıştır; bu amaçla satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

2.2.6. IFRS 6 (ASC 930): Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

IFRS 6, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında meydana gelen harcamalara ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektedir.

Standarda göre işletmelerden aşağıda sıralanan gereklilikler istenmektedir:

- Araştırma ve değerlendirme harcamalarından hangilerinin varlık olarak muhasebeleştirileceği ve bunların nasıl ölçüleceğini ortaya koyan muhasebe politikalarının belirlenmesi,
- Muhasebeleştirme evresinde, araştırma ve değerlendirme varlıklarının maliyet bedelleri üzerinden ölçülmesi,

Araştırma ve değerlendirme varlıkları, maddi veya maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Eğer koşulların, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin varlığın geri kazanılabilir tutarını aşmasına neden olduğu gibi bir durum oluşursa, araştırma ve değerlendirme varlığının, değer düşüklüğü açısından tekrar değerlendirilmesi belirtilmektedir. Buradaki değer düşüklüğü, “IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına göre ölçülmekte fakat değer düşüklüğünün düzeyi, IAS 36’da belirlenen düzeyden daha yüksek bir düzeyde belirlenir ise IFRS 6’da yer alan testin bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

ASC 930’un IFRS 6’dan tek farkı ASC 930’un maden hakları ve maden özellikleri ile ilgili konuları da maden varlıkları içeriğine almış olmasıdır. İşletmeler ASC 930’a göre maden varlıklarını değer düşüklüğü açısından değerlendirdiğinde muhtemel rezervlerin ve piyasada beklenen dalgalanmaları da dikkate almalı ve geleceğe yönelik nakit akışlarını bu ölçüde daha doğru yapabilmelilerdir.

2.2.7. IFRS 7-9 (ASC 825): Finansal Araçlar

Finansal araçların sunumu, “IAS 32 Finansal Araçlar: Sunum” standardının; muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ise “IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardının konusudur. IFRS 7 ise finansal araçlarla ilgili yapılması gereken açıklamaları içermektedir. Standart, işletmenin finansal araçlarından doğabilecek her türlü riski daha iyi anlayabilmeleri için ve işletmenin finansal araçlar dolayısıyla maruz kaldığı riskler hakkında genel bir görünüm ortaya koymak üzere oluşturulmuştur.

Şirketlerin daha şeffaf raporlama yapmaları ile finansal tablo kullanıcıları, işletmenin finansal durumu, finansal performansı veya gelecekteki görünümüne ilişkin değerlendirmelerini daha doğru yapabilmekte; bu nedenle finansal tablo kullanıcıları risk ve getiri hakkında daha geniş bir bakış açısına sahip olabileceklerdir. İşletmeler, standart uyarınca finansal araçlarının işletmenin finansal durumu ile ilgili performansı açısından yeterli biçimde açıklamalı; varsa riskler ve risklerin düzeyi finansal tablo kullanıcılarına sunulmalıdır.

IFRS 9 ise işletmelerin, finansal varlıkları nasıl sınıflandıracağını ve ölçeceklerini açıklamaktadır.

Finansal Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi: Finansal varlıklar yalnızca finansal aracın sözleşmeye bağlı hükümlerine taraf olunması halinde muhasebeleştirilmeli ve muhasebeleştirildiklerinde sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlıklar olarak sınıflandırılmaktadır.

Standart, işletmeler finansal varlıklarını, finansal varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modelini baz alarak ve sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri esas alınarak sınıflandırılmaları gerektiğini belirtmektedir.

Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonraki yeniden sınıflandırılması durumu yalnızca, işletme eğer yönetim modelini değiştiriyor ise yapılmaktadır. Böylece, yönetim modelinde oluşan değişikliklerden etkilenen bütün finansal varlıklar yeniden sınıflandırılmaktadır. Daha önce muhasebeleştirilen kazanç, kayıp ya da faizler için ise hiçbir işlem yapılmasına izin verilmemektedir.

Ölçme: Standarda göre bir finansal varlık ilk kez muhasebeleştirildiğinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerektiğini söylemektedir. İlk muhasebeleştirilmelerinden sonra finansal varlıklar, gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmektedir.

Eğer gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmayan finansal varlığa ilişkin sonraki tarihlerde oluşan kazanç veya kayıplar varsa bunlar, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

Hem IFRS 7-9 hem de ASC 825, finansal araçların ölçümünü belirlemek için finansal araçların belirli kategorilerde sınıflandırılmasını gerektiğini belirterek finansal araçların, hangi durumda finansal tablolara alınması veya finansal tablolardan hangi durumda çıkarılması gerektiğini açıklamaktadır. Buna göre örneğin türev araçların bilançoda gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmesi ve bilançoda raporlanan finansal araçlar için finansal tablo notlarında ayrıntılı açıklamalar getirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Her iki standart seti de riskten korunma ilkesine ve gerçeğe uygun değer seçeneğinin kullanılmasına izin vermektedir. İki standart arasında önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.8. IFRS 8 (ASC 280): Faaliyet Bölümleri

Finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin faaliyetleri ile bunların gerçekleştirildiği çevreyi daha iyi anlayabilmeleri için IFRS 8 işletmeden, işletmenin faaliyet bölümlerine, ürün ve hizmetlerini, faaliyet gösterdikleri coğrafi alanı ve büyük müşterileri ile ilgili bilgilerini açıklamasını gerekli kılmaktadır.

Faaliyet bölümleri, işletmenin performansının değerlendirilmesi aşamasında sürekli ve düzenli olarak yetkili merci tarafından gözden geçirildiği, finansal bilgilerin sunulduğu işletmeye ait bölümlerdir.

IFRS 8' in, daha çok borsaya kote işletmeler için uygun olduğu belirtilmektedir. IFRS 8 uyarınca işletmeler, faaliyet bölümlerine ilişkin kâr veya zarar ve bölüm varlıklarının tutarını raporlamak durumundadır. Bunun yanında işletmeler, elde ettikleri hasılatı, bu hasılatı elde ettikleri ve varlık bulundurdıkları ülke bilgisini ve büyük müşterilerini, bu bilgiler işletme yönetimi tarafından alınacak önemli kararlarda kullanılсын ya da kullanılmasın, raporlamak durumundalardır. Eğer bu raporlamaları ortaya çıkarmak belli bir maliyet yüküne neden oluyor ise raporlama, sadece işletmelerin bazı bölümleri için hazırlanmış verilerden yararlanılarak da sunulabilmesi mümkündür. IFRS 8 ile ASC 280, aynı gereklilikleri savunmaktadır.

2.2.9. IFRS 10 (ASC 810): Konsolide Finansal Tablolar

Bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip işletmeler (ana ortaklıklar), IFRS 10 gereği konsolide finansal tablo sunmak durumundadır. Konsolide finansal tablolar ana ortaklığın kontrolündeki bütün işletmeleri kapsar ve tek bir işletmenin finansal tablolarıymış gibi hazırlanarak sunulur.

Bağlı ortaklık; ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmelerdir. Eğer bir ana ortaklık, bir başka işletmenin sahip olduğu bir bağlı ortaklık niteliğindeyse ve menkul kıymetleri halka açık bir piyasada işlem görmüyorsa ve kendisine sahip olan ana ortaklık, finansal tablolarını IFRS/IAS’a uygun biçimde sunuyorsa, ilgili ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Ana ortaklığın, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasını elinde bulundurduğu durumlarda bu ana ortaklık kontrol sahibi olduğu işletmenin finansal politikaları ve faaliyet politikalarını yönetme gücü bulunmaktadır. Buna ek olarak kontrol, ana ortaklığın (yatırımcının) adi hisse senedine dönüştürülebilir finansal araçlara, oy haklarına ya da yönetme gücüne sahip olduğu durumlarda da söz konusu olabilmektedir.

IFRS 10, herhangi bir işletmenin diğer bir işletmenin oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmadığı durumlarda da kontrol edebileceği kriterleri açıklamaktadır. Bir işletmenin azınlık paylarını elinde bulundurması durumunda, oy haklarının çoğunluğuna sahip olunmadığı durumlarda bile bu işletmenin diğer bir işletmeyi kontrol etme yetkisi bulunmaktadır. Azınlık payı (kontrol gücü olmayan pay), bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı biçimde ana ortaklık ile ilişki kurulamayan paylarını ifade etmektedir. Ana ortaklığın, bağlı ortaklığın tamamından daha az bir payına sahip olması halinde azınlık payının varlığı sözkonusudur. Azınlık payları, konsolide finansal durum tablosunda, ana ortaklık hissedarlarının payından ayrı olacak biçimde diğer kapsamlı gelir içinde raporlandırılmaktadır.

Hem IFRS hem de US GAAP kapsamında, işletmelerin tek bir raporlayan işletme tarafından konsolide edilip edilmediğinin belirlenmesi kontrole dayanmakta; ancak kontrolün nasıl tanımlandığı konusunda bazı farklılıklar bulunmaktadır. Yukarıda bahsedildiği gibi IFRS’de tek bir kontrol modeli sağlamaktadır. Buna göre bir yatırımcı, yatırım yaptığı işletmesinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığında veya bu getirilerde hak sahibi olduğunda ve yatırım yapılan işletme üzerindeki gücüyle bu getirileri etkileme imkanına sahip olduğunda yatırım yapılan işletmeyi kontrol etmektedir. Olası oy hakları dikkate alınırken bunun yanında “Fiili Kontrol” kavramı da dikkate alınmaktadır. US GAAP’te ise “Fiili Kontrol” kavramı dikkate alınmamaktadır. US GAAP’de değişken faiz modeli ve oylama modeli olmak üzere iki konsolidasyon modeli sunmaktadır. Değişken faiz modeli, hangi tarafın güç ve avantaja sahip olduğunu belirlemeye dayalı olarak kontrolü değerlendirirken; oylama modeli, kontrolü mevcut oy haklarına göre değerlendirmektedir.

Diğer yandan IFRS'e göre konsolide finansal tabloların sunumu zorunluysen US GAAP'te yatırım şirketleri gibi bazı sektörlerde özgü istisnalar olsa da konsolide finansal tabloların sunulması zorunlu tutulmaktadır.

2.2.10. IFRS 11 (ASC 323): Müşterek Anlaşmalar

IFRS 11'e göre müşterek anlaşmalar, iki ya da daha fazla tarafın sözleşmeyi müşterek kontrol ettiği anlaşmalardır. Söz konusu anlaşmanın, müşterek anlaşma olabilmesi için en temel gereklilik ise müşterek kontrol olgusunun var olmasıdır. Bu noktada işletmenin anlaşma üzerinde müşterek kontrolünün olup olmaması değerlendirilirken iki aşamalı bir durum ile karşılaşmaktadır.

- **Birlikte Kontrolün Varlığının Değerlendirilme Aşaması:** Sözleşmeye bağlı anlaşmanın tarafların tamamına ya da bir bölümüne, anlaşmanın getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri birlikte bir yönetim hakkı vermesi durumunda anlaşmanın birlikte kontrol edilmesi durumundan bahsedilebilmektedir.
- **Müşterek Kontrolün Varlığının Değerlendirilme Aşaması:** Anlaşmayı birlikte kontrol eden tarafların, ilgili faaliyetlere ilişkin kararları oy birliği ile alması durumunda müşterek kontrolün varlığından söz edilebilmektedir. Bu noktada oy birliği; anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olan taraflardan birinin rızası olmaksızın, anlaşmanın diğer taraflarının tamamı veya bir bölümünün tek başına karar almasının engellendiği bir durumda mevcut olmaktadır.

Müşterek kontrolde anlaşmaya taraf olanların oy oranlarının önemi bulunmamakta, tarafların karar alma konusunda anlaşmaları daha önemli görülmektedir. Kararların alınması için gerekli olan en az oy oranına farklı şekillerde de ulaşılabilir; fakat böyle durumlarda söz konusu faaliyetlere ilişkin kararların anlaşma taraflarının hangilerinin oy bilgisiyle alınacağı sözleşme üzerinde belirtilmelidir. Aksi halde anlaşmanın niteliği, müşterek anlaşma olarak anılmayacaktır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki gibi bir örnek faydalı olabilmektedir:

Oy haklarının %40 A şirketi, %30 B şirketi ve %30 C şirketine ait olduğu bir anlaşmada ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az %70 oy hakkı ile alınacağı sözleşmede belirtildiğinde, ilgili anlaşmanın bir müşterek anlaşma olarak kabul edilebilmesi için oy birliğinin hangi taraflar arasında sağlanacağını belirlemek gerekmektedir (A ile B veya A ile C gibi).

IFRS 11’de bütün anlaşmalar, müşterek anlaşmalar çatısı altında toplanarak müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olmak üzere iki kısım olarak incelenmiş ve sınıflandırma yapılırken ise tarafların sahip olduğu hak ve yükümlülüklerden hareket edilmiştir.

Müşterek Faaliyetler: Anlaşmanın müşterek kontrole sahip olan taraflarının, anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara veya borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu anlaşmalar, müşterek faaliyetler olarak anılmaktadır. Bir müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılabilmesi için gerekli olan kriterler; müşterek kontrolün bulunması, ayrı araç yapısının bulunması/bulunmaması ve anlaşma taraflarının müşterek anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olmasıdır.

İş Ortaklıkları: Müşterek kontrole sahip olan anlaşma taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olduğu anlaşmalar, iş ortaklıkları olarak anılmaktadır. Bir müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılması için gerekli olan kriterler; müşterek kontrolün bulunması, ayrı araç yapısının bulunması ve anlaşma taraflarının müşterek anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olmasıdır.

Müşterek Anlaşmaların Raporlanması: Müşterek anlaşma, tarafların tamamının müşterek kontrole sahip olmadığı durumlarda da var olabilmektedir. Standart, hem müşterek kontrole sahip olan müşterek faaliyet katılımcılarını hem de müşterek kontrole sahip olan iş ortaklığı katılımcılarını müşterek anlaşmaya dahil eder fakat anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan anlaşma taraflarını da müşterek kontrole sahip olan taraflardan ayırır ve farklı düzenlemeler getirir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi adına; A şirketinin %25, B şirketinin %25 ve C şirketinin %50 ortaklık payıyla işbirliği yapmak amacıyla kendilerinden ayrı bir anonim şirket kurulduğu varsayalım. Sözleşme üzerinde, faaliyetlere ilişkin kararların alınabilmesi için en az %75 oy hakkı gerektiği ve söz konusu faaliyetlere ilişkin kararların alınması için de A ve C taraflarının oy birlikleri ile alınacağının sözleşmede kararlaştırılmış olduğu kabul edilsin. Böyle bir durumda bu sözleşmeye bağlı olan anlaşmanın müşterek anlaşma olduğu kabul edilmektedir. A ile C şirketleri burada müşterek kontrol sahibi müşterek anlaşma katılımcıları olurken; B şirketi ise müşterek anlaşmaya iştirak etmekle beraber kontrol sahibi olmayan taraf durumundadır.

Müşterek anlaşmanın müşterek kontrole sahip olan tarafları ile müşterek anlaşmanın müşterek kontrole sahip olmayan tarafları arasındaki farklılıkları göz önünde tutularak müşterek anlaşmaların finansal tablolarda raporlanması aşağıda verilen Tablo 2 ile özetlenmiştir.

		Konsolide Finansal Tablolar	Bireysel Finansal Tablolar
Müşterek Kontrol Sahibi Katılımcılar	İş Ortaklığı Katılımcısı	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Paylar IAS 28 uyarınca özkaynak yöntemi uygulanır.	Maaliyet, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir.
	Müşterek Faaliyet Katılımcısı	Ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil olmak üzere faaliyete ilişkin varlık, yükümlülük ve diğer işlemlerini muhasebeleştirir.	
Müşterek Kontrol Sahibi Olmayan Katılımcılar	İş Ortaklığında Diğer Taraflar	Önemli etki mevcut ise IAS 28'e göre özkaynak yöntemi, önemli bir etki yok ise IFRS 9/IAS 39'a göre muhasebeleştirir.	Önemli etki mevcut ise maliyet ya da gerçeğe uygun değer yöntemi (IFRS 9/IAS 39) arasında seçim yapar; önemli etki yok ise IFRS 9/IAS 39'a göre muhasebeleştirir.
	Müşterek Faaliyette Diğer Taraflar	Müşterek faaliyet katılımcısı varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülüklere sahipse ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil olmak üzere varlık, yükümlülük ve işlemlerini muhasebeleştirir. Aksi durumda ise; kendi payını ilgili muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirir.	

Tablo 2: Müşterek Anlaşmaların Raporlanması

Sonuç itibarıyla IFRS 11 gereği müşterek anlaşmalar, anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerine dayalı olarak “müşterek faaliyetler” veya “iş ortaklıkları” olmak üzere 2 başlıkta incelenmiştir. Müşterek faaliyetler, anlaşmanın taraflarının varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde ise yükümlülüklere sahip olduğu anlaşmalardır. Diğer yandan iş ortaklıklarında ise anlaşma tarafları, anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiplerdir. Aynı bir aracın bulunmadığı müşterek anlaşmaların tamamı müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmakta; aynı araç yapısının bulunduğu müşterek anlaşmalar ise tarafların hak ve yükümlülükleri değerlendirilerek müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak sınıflandırılmaktadır. Aynı bir araç yapısının olmadığı müşterek faaliyetlerde, anlaşmaya taraf olanlar ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil, faaliyetlerine ilişkin varlık, borç, gelir ve giderlerini standartlara uygun biçimde muhasebeleştirmelidir. Aynı bir araç yapısı bulunan müşterek faaliyetlerde ise finansal tüm işlemler, anlaşma taraflarının

ortaklık payları ve tarafların sözleşme ile belirlenen hak ve yükümlülükleri dikkate alınarak raporlanmalıdır. İş ortaklığı yatırımları ise konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre, bireysel finansal tablolarda maliyet IFRS 9'a ya da özkaynak yöntemine göre raporlanmalıdır.

IFRS 11 ile ASC 323 standartları arasında farklılık bulunmamaktadır.

2.2.11. IFRS 12 (ASC 325): Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmeye ait diğer işletmelerdeki paylarının niteliği ve bunlara ilişkin riskleri ve bu payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına olan etkisinin değerlendirilmesini sağlayacak bilgilerin işletme tarafından açıklanmasını sağlamaktır. IFRS 12'ye göre bu standart, aşağıdakilerden herhangi birinde payı bulunan bir işletme tarafından uygulanmaktadır:

- Bağlı Ortaklıklar
- Müşterek Anlaşmalar (müşterek faaliyetler veya iş ortaklıkları)
- İştirakler
- Konsolide Edilmeyen Yapılandırılmış İşletmeler

Bu standart, işletmenin diğer işletmedeki paylarının niteliğinin finansal tablolarda açıklanmasını sağlamaktadır. Standardı uygulayan işletmelerin, anlaşma üzerinde “müşterek kontrole ya da diğer işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığına bakılmalıdır. Müşterek anlaşma eğer ayrı bir araç oluşturma yoluyla yapılandırılmışsa müşterek anlaşmanın türünün “iş ortaklığı mı”, “müşterek faaliyet mi” olduğuna bakılmaktadır. Diğer işletmelerdeki paylarla ilgili olarak da; tek başına kontrol, müşterek kontrol, önemli etki ve müşterek anlaşmanın türüyle ilgili bilgiler açıklanmalıdır. Bütün bunların yanında aşağıda verilen birtakım değerlendirmelere de bakılmalıdır. Pay sahiplerinin;

- Oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmasına rağmen işletmeyi yine de kontrol etmediği,
- Oy haklarının yarısından azına sahip olmasına rağmen işletmeyi yine de kontrol edebildiği,
- Vekil mi yoksa asil mi olduğu,
- Oy haklarının %20 ya da daha fazlasına sahip olması halinde bile yatırım yaptığı işletme üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı,
- Oy haklarının %20'sinden düşüğe sahip olmasına rağmen önemli etkiye sahip olduğu.

IFRS 12 ile ASC 325 standartları arasında farklılık bulunmamaktadır.

2.2.12. IFRS 13 (ASC 820): Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

IFRS 13 gerçeğe uygun değeri, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde , herhangi bir varlığın satışından elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlamaktadır. Bir işletmenin gerçeğe uygun değer ölçümü yaparken dikkate alması gereken durumlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Ölçüm yapılacak olan varlık ya da borcun durumu,
- Finansal olmayan varlıklar için varsayılan en üst seviyede kullanım durumu,
- Borç ya da varlık için asıl ya da en avantajlı piyasanın varlığı,
- Borç ya da varlığın ölçüm tarihindeki gözlemlenebilir piyasa verilerini yansıttığı, değerleme yönteminde kullanılacak olan verilerin varlığı,

FASB, ASC 820 için finansal araçlar standartlarına IASB'nin sahip olduklarına benzer bir gerçeğe uygun değer seçeneği eklemiş, gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili yakınsama sağlamıştır. Halihazırda bir gerçeğe uygun değer seçeneğine sahip olan IFRS'de değişiklik de zaten olmamıştır.

2.2.13. IFRS 14 (ASC 340): Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

Standart ile tarife dayalı faaliyetler yürüten bir işletmenin, bu tarife uyarınca müşterilere mal ve hizmet sunduğu sırada ortaya çıkan “düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine” ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemek amaçlanmıştır. Burada işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ya da işletmenin türüne bakılmaksızın, yalnızca tarife düzenleyicisinin karar ve eylemleri ile yasal düzenlemelere tabi olan tarife düzenlemeli işletme faaliyetlerine uygulanmaktadır. Standarda göre tarife düzenleyicisi, işletmelerin uygulamak zorunda oldukları tarife veya tarife aralığını belirlemek üzere yasa veya diğer düzenleyici uygulamalarla düzenleyen organ olarak tanımlanmaktadır.

Tarife düzenlemesi, müşterilerden mal veya hizmet karşılığında talep edilebilecek fiyatların belirlenmesiyle ilgili ve tarife düzenleyicisinin gözetimine ya da onayına tabi olan çerçeve olarak tanımlanmaktadır.

Tarife düzenleyicisi, işletmenin yönetim kurulu dahil ilişkili tarafı veya üçüncü taraf bir organ olabilmektedir. Tarife belirleme işlemi, hem müşterilerin çıkarlarını korumak hem de işletmenin toplam finansal kapasitesini koruyacak şekilde yasa ile korunarak yapılmaktadır.

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi ise diğer standartlara göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınamayan fakat tarife düzenleyicisi tarafından müşterilerden talep edilebilecek tarifenin belirlenmesinde dikkate alınması veya dikkate alınmasının beklenmesi nedeniyle ertelenmiş kabul edilen gider (ya da gelir) bakiyesidir.

US GAAP tarafında, IFRS'in bu standardına karşılık gelen bir standart bulunmamaktadır.

2.2.14. IFRS 15 (ASC 606): Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

IFRS 15'e göre hasılat, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olduğu ve bu faydaların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilmektedir. Standart, hizmet sunumu, malların satışı ve işletmeye ait varlıkların başkaları tarafından kullanılmasından kaynaklanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilme işlemlerini düzenlemektedir.

Malların satışından kaynaklanan hasılat; malların sahipliğiyle ilgili risk veya getirilerin alıcıya devredildiği durumlarda ve satılan mallar üzerinde işletmenin etkin bir kontrolünün veya bir yönetim etkinliğinin bulunmadığı durumlarda muhasebeleştirilmektedir. Burada esas alınması gereken durum işin tamamlanma yüzdesidir.

Hizmet sunumlarında ise hasılat, hizmetin ne kadarının sunulduğu ile orantılı olarak (hizmet sunuldukça) muhasebeleştirilmektedir. Buna ek olarak eğer hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa hasılat, sadece finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar muhasebeleştirilmektedir.

İsim hakları, ilgili sözleşmenin özünün dikkate alınması ile muhasebeleştirilirken; temettüler, hissedarların ödemeleri tahsil etme hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilmektedir. Burada hasılat, işletmenin kendi adına aldığı veya alacağı bedelin gerçeğe uygun değeri dikkate alınarak ölçülmektedir.

Eğer mal veya hizmetler, benzer nitelikteki mal veya hizmet kalemleri ile değiştiriliyorsa bu durum hasılat yaratmamaktadır.

Standart, hasılatın muhasebeleştirilme zamanının belirlenmesi için hasılat yaratan sözleşmenin zamanının çok iyi belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir.

Her iki standardın da temel ilkesi bir işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin müşterilere devredilmesini, işletmenin bu mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden finansal tablolara almasıdır. Standartlardaki ilkeler aşağıda sıralanan 5 temel adımda uygulanmaktadır:

- Müşteri ile olan sözleşmeyi tanımlamak,
- Sözleşmedeki performans yükümlülüklerini belirlemek,
- İşlem fiyatını belirlemek,
- İşlem fiyatını, sözleşmedeki performans yükümlülüklerine dağıtmak,
- İşletmenin, sözleşmede geçen yükümlülüğü yerine getirmesinin akabinde hasılatı muhasebeleştirmek,

İki standart arasında tahsilatın tanımı noktasında bir farklılık bulunmaktadır.

IFRS 15'e ait tahsilat tanımı: Bir işletme, müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak edeceği bedelin büyük ölçüde tamamını tahsil etmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken "olası" terimini, "olasıdan daha olası" olarak tanımlamaktadır. Burada ASC 606'ya kıyasla daha güçlü bir olasılık durumu gözetilmektedir.

ASC 606'e ait tahsilat tanımı: Bir işletme, müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak edeceği bedelin büyük ölçüde tamamını tahsil etmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken "olası" terimini, "gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi muhtemel" olarak tanımlamaktadır.

Buna ek olarak ASC 606, bir fikri mülkiyet lisansının yenilenmesine konu olan gelirin, yenileme döneminin başlangıcından önce muhasebeleştirilememesi gerektiğini söylerken; IFRS 15, yenilemeler için ASC 606 ile benzer gereklilikleri içermemektedir. Buna göre bir işletme ve bir müşteri, mevcut bir lisansı yenilemek veya süresini uzatmak için bir sözleşme imzaladığında işletmenin, yenileme veya uzatmanın yeni bir sözleşme olarak mı yoksa mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak mı değerlendirileceğini değerlendirmesi gerekmektedir.

2.2.15. IFRS 16 (ASC 840-842): Kiralamalar

Bir varlığın kullanım hakkının belirli bir süre için kiracıya devredildiği sözleşmeler, kiralama sözleşmeleri olarak tanımlanmaktadır ve bu işlemler, finansal kiralama¹⁹ işlemi olabileceği gibi bir faaliyet kiralaması işlemi de olabilmektedir. Bunun dışında kalan diğer tüm kiralama işlemleri, birer faaliyet kiralama işlemi olarak değerlendirilmektedir.

Eğer bir kiralama sözleşmesi hem araziye hem de binayı içeriyor ise, arazi ve binalar kiralama işleminin sınıflandırılmasında ayrı olarak ele alınmaktadır. Eğer kiralama işleminin sonunda mülkiyet kiracıya geçmemişse, sözleşmenin araziye ile ilgili olan kısmı faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmaktadır.

¹⁹ Kiralanan varlığın sahipliğine ait fayda ve risklerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği sözleşmelerdir.

Faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemeleri, kiralama süresi boyunca eşit bir biçimde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Faaliyet kiralamasına konu varlık, kiralayan tarafından finansal durum tablosunda gösterilmeye devam edilmektedir.

Finansal kiralama sözleşmeleri ise kiracılar tarafından, varlık edinimine yönelik bir borç olarak muhasebeleştirilmektedir. Finansal kiralama, kiracı tarafından finansal durum tablosuna varlık ve borç olarak yansıtılmaktadır. Kira ödemeleri ile kiralama işleminden kaynaklanan bir durum, yükümlülüklerde olan azalmadır. Burada kiraya veren, kiralama ödemelerini alacak olarak muhasebeleştirmekte ve kiralama işleminden kaynaklanan alacaklarda bir azalma meydana gelmektedir.

IFRS 16 ve ASC 840-842 kapsamındaki kiralamaların genel olarak muhasebeleştirilmeleri birbirlerine benzerdir. Her ikisi de, belirli muhasebeleştirme muafiyetleri seçilmedikçe, kiracıların kullanım hakkı varlıklarını ve kira borçlarını bilançolarında muhasebeleştirmelerini gerektirmektedir. Her ikisi de kiraya verenler için özel sınıflandırma ve ölçüm modelleri içermektedir.

IFRS 16'ya göre bir endekse veya orana dayalı değişken kira ödemelerindeki değişiklikler, nakit akışlarında bir değişiklik olduğunda (kira ödemelerindeki düzeltmenin yürürlüğe girmesi durumları gibi) kira yükümlülüğünün yeniden ölçülmesine neden olmaktadır. ASC 840-842 uyarınca bir endekse veya orana dayalı değişken kira ödemelerindeki değişiklikler, kira yükümlülüğü başka bir nedenle yeniden ölçüldüğünde (kiralama süresinde bir değişiklik olması gibi) kira yükümlülüğünün yeniden ölçülmesine neden olmaktadır.

IFRS 16, kira ödemelerinin tahsil edilebilirliğinin değerlendirilmesine yönelik açık bir kılavuz içermemekteyken; ASC 840-842 kira ödemelerinin tahsil edilebilirliğinin, bir kiralamanın doğrudan finansman mı yoksa faaliyet kiralaması olarak mı sınıflandırılacağına belirlenmesi sırasında dikkate alınması gerektiğini söylemektedir.

2.2.16. IAS 1 (ASC 205): Finansal Tabloların Sunuluşu

Bir finansal tablonun tam olabilmesi için aşağıda sıralanan başlıklardan oluşması gerekmektedir.

- Finansal durum tablosu
- Kapsamlı gelir tablosu
- Özkaynak değişim tablosu

- Nakit akış tablosu
- Önemli muhasebe politikalarının açıklamalarının bulunduğu dipnotlar

İşletmeler finansal tablolar aracılığıyla finansal durumlarını, performanslarını ve nakit akışlarını IAS 1 uyarınca gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır.

Finansal tablolar hazırlandıkları sırada işletmeler bazı değerlendirme ve tahminlerde de bulunmaktadır; bu durum ise işletmelerce, yapılan değerlendirmelerin ve alınan önemli kararlar ile tahminlerin dayanak noktaları ile birlikte dipnotlarda sunulmalıdır.

Varlıklar; dönen ve duran varlıklar olarak, borçlar da kısa ve uzun vadeli borçlar olarak sınıflandırılarak sunulmaktadır.

IAS/IFRS’de olduğu gibi ASC 205’te de eksiksiz bir finansal tablolar setinin bileşenleri beş başlık olmak üzere yukarıda verilmiştir. IFRS’de cari dönemin finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlar için karşılaştırılabilir finansal tablolar, bir önceki döneme göre açıklanırken ASC 205’te finansal tablolar gerekli olan bazı durumlarda tek bir yıl da sunulabilmektedir. Halka açık şirketler genellikle en son iki yıl için bilanço gerektiren SEC kurallarına uymakta, diğer tüm beyanlar ise bilanço tarihinde sona eren üç yıllık dönemi kapsayacak biçimde raporlama yapmaktadır.

2.2.17. IAS 2 (ASC 330): Stoklar

IAS 2, devam etmekte olan inşaat sözleşmelerine, canlı varlıklar ve hasat zamanı gelen tarımsal ürünlere, finansal araçlara uygulanmamaktadır.

Stoklar, maliyet bedelleri üzerinden ölçülmekte, stokların maliyetleri ise satın alma, üretim ve dönüştürme maliyetlerini içermektedir. Burada adı geçen maliyet, üretim maliyeti, satın alma maliyeti veya dönüştürme maliyetleridir.

IAS 2, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin vermektedir. Net gerçekleşebilir değerin maliyet değerinden düşük olması durumunda stoklar, net gerçekleşebilir değere indirgenmektedir.

Stokların zarar görmesi durumunda veya bir kısmının ya da tamamının kullanılamaz hale gelmesi, üretime ya da satışa hazır hale getirmek için harcanan maliyetlerin artması gibi durumlarda ise stoklar, defter değerlerinden net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmektedir. Buna defter değerinin düşürülmesi de denilmektedir.

IAS 2’de US GAAP’in izin verdiğinin aksine son giren ilk çıkar (LIFO) maliyet yönteminin kullanılmasına izin verilmemektedir. ASC 330 gereği LIFO kapsamında

muhasebeleştirilen stokların dışında kalan varlıklar, maliyetten ve net gerçekleştirilebilir değerden daha düşük olanıyla muhasebeleştirilmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer, işin olağan akışı içinde tahmin edilen satış fiyatı, daha az makul ölçüde tahmin edilebilir tamamlama, elden çıkarma ve nakliye maliyetlerinden oluşmaktadır.

2.2.18. IAS 7 (ASC 230): Nakit Akış Tablosu

Nakit ve nakit benzerleri²⁰ hakkında bilgi veren nakit akış tablolarının sunumları zorunludur. Faaliyet çeşitlerine göre işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bulunmaktadır. Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri olmayan yatırımların elde edilmesi ya da elden çıkarılması ile ilgili olanlar yatırım faaliyeti konulu olanlardır. Finansman faaliyetleri ise işletmenin özkaynak ve borcunda değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. İşletmenin gelir getiren bütün faaliyetleri ve yatırım ve finansman faaliyetlerinin dışında kalan bütün faaliyetleri ise işletme faaliyetleridir.

Nakit akışları iki şekilde sunulmaktadır:

- Dolaylı yöntem: Nakit akışlarının belirlenmesi için kâr ya da zararda düzeltilen ve işletme faaliyetlerinden sağlanan yöntemdir.
- Dolaysız yöntem: Nakit giriş ve çıkışlarının brüt miktarlar üzerinden kayda alındığı yöntemdir.

Özkaynağa dayalı yatırımlar nakit benzeri varlık olarak kabul edilmezken; bankalardan alınan kredilerin tamamı finansman faaliyeti grubunda sınıflandırılmaktadır. Bu durum ASC 230 için de geçerlidir.

Nakit akış tablolarının sunumunun zorunlu olması esas alınarak ASC 230, büyük ölçüde IAS 7 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibarıyla iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.19. IAS 8 (ASC 250): Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Muhasebe politikalarının standartlarla uyumlu olması gerekmektedir. Bir standardın bir işleme uygulanamaması durumunda işletme, güvenilir bilginin sağlanacağı ve ihtiyaca uygun bilginin yer alacağı muhasebe politikasını muhakeme gücünü de kullanarak politikayı kendisi geliştirmek durumundadır.

²⁰ Nakit benzeri; belirli bir nakit tutarına hemen çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip olan tutarlardır.

Standartların değişikliğe uğraması, bir yenisinin çıkması ya da standarda getirilen yeni bir yorum muhasebe politikasının değiştirilmesini de gerektirebilir. Diğer durumlarda ise muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler akabinde uygulanacak olan yeni politika, geçmişe dönük olarak da uygulanır ve geçmiş dönem tutarları da düzeltilebilmektedir; fakat yapılan değişikliğin finansal tablolarda yol açacağı değişiklikler mutlaka açıklamalar kısmında belirtilmelidir.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin çoğu tahminlere dayanmaktadır ve kesin şekilde ölçülemeyebilir. Muhasebe tahminlerinde yaşanan herhangi bir değişiklik ile cari dönem ve gelecek dönemdeki finansal kalemler buna göre muhasebeleştirilmelidir fakat burada politika değişikliğinde olduğu gibi yeni bir tahmin sözkonusu olduğundan geçmiş dönem tutarları düzeltilememektedir.

Bazen de dikkatsizlikler, yapılan yanlışlıklar ya da bir bilginin yanlış yorumlanması hatalara yol açabilmektedir. Bu durumlarda hatalar, tespit edilmelerinin hemen sonrasında finansal tablolarda ilgili kalemler için düzeltmeler yapılır ve bu durumun sebebi ve verilerde yarattığı etki açıklanmaktadır.

IAS 8, ASC 250 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibarıyla iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.20. IAS 10 (ASC 855): Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları doğru okuyabilmeleri için raporlama döneminden sonra yaşanan olayların tablolara etkisi doğru bir biçimde yapılmalıdır.

Finansal tablolar bazen, raporlandıkları ve yayımlanmaları için belli olan tarih arasında yaşanan bazı olaylar sebebiyle değişikliğe uğrayabilmektedir. Düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylara bakıldığında şu sonuca varılabilmektedir:

- Düzeltme gerektiren olaylar²¹, raporlama dönemi sonundan itibaren ilgili olayın var olduğunu gösteren koşulların varlığı durumunda söz konusu olabilmektedir.
- Düzeltme gerektirmeyen olaylar²², bu olayların raporlama dönemi sonrasında ortaya çıktığını gösteren koşulların var olduğu durumlarda söz konusu olabilmektedir.

²¹ Düzeltme gerektiren olaylara; işletmenin bir yükümlülüğünün olduğu sonucunu doğuran bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması, işletmenin alacaklı olduğu bir alacaklısının raporlama döneminden sonra iflas etmesi gibi durumlar gösterilebilmektedir.

²² Düzeltme gerektirmeyen olaylara; döviz kurlarında raporlama dönemi sonrasında ortaya çıkan değişik durumları gösterilebilmektedir.

Raporlama döneminden sonra dağıtılmak üzere açıklanan temettüler ise raporlama dönemi sonunda finansal tablolara bir borç olarak yansıtılmamaktadır; bunun sebebi bu temettülerin raporlama dönemi itibariyle bir yükümlülük niteliğinde olmamasıdır.

IAS 10, ASC 855 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibariyle iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.21. IAS 12 (ASC 740): Gelir Vergileri

Aşağıda bazı tanımlara yer verilmiştir:

Dönem vergisi: Cari döneme ait olan ve vergilendirilebilir kâr üzerinden ödenecek veya geri kazanılabilecek olan vergi tutarıdır.

Ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu: Varlıkların ve borçların geri ödemesinin gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarlarını etkilemesi durumunda ortaya çıkan ve varlıkların ve borçların finansal durum tablosundaki defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasındaki her türlü fark ile bağlantılı olan tutardır. Ertelenmiş vergi varlığı, kullanılmamış olan vergi avantajları ya da kullanılmamış finansal zararlardan kaynaklanarak oluşmuş olabilmektedir. Bir ertelenmiş vergi varlığı, ödendiğinde, uygulanması öngörülen vergi oranları dikkate alınarak ölçülmekte ve bu ölçüm, bu vergi varlığının defter değerlerinin nasıl geri kazanılacağına (ödeneğine) dair raporlama dönemi sonu itibariyle oluşan beklentilerin vergisel anlamda birer sonucunu yansıtmaktadır. Ertelenmiş vergi varlıkları ya da borçları hiçbir zaman iskonto edilememekte ve yeni bir vergi oranının kesin olarak yürürlüğe girdiği durumlarda düzeltilmektedir; dolayısıyla düzeltme işlemleri, o dönemin kâr veya zararını da etkilemektedir.

İşletme birleşmeleri sırasında ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi, şerefiyenin tutarını da etkilemektedir.

Dönem kârı ya da zararı belirlenirken cari döneme ait vergi ile ertelenmiş vergi toplanmalıdır.

Hem IAS 12 hem de ASC 740 kapsamında gelir vergileri, tahmini ortalama yıllık efektif vergi oranlarına göre muhasebeleştirilmektedir.

Her iki standart da işletmelerin finansal veya vergi raporlamaları için muhasebeleştirilmiş olayların hem cari hem de beklenen gelecekteki vergi etkilerini bir varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirmeleri gerektiğini söylemektedir.

Cari yıl boyunca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kalemlerin vergi etkileri doğrudan özkaynağa dağıtılmaktadır. Ne ASC 740 ne IAS 12, ertelenmiş vergilerin iskonto edilmesine izin vermemektedir.

Konsolidasyona konu şirketlerin aralarında gerçekleşen stokların devri veya satışı sonrası doğan vergilerle ilgili olarak ise:

ASC 740; şirketler arası satış veya stok transferi nedeniyle vergi matrahlarındaki artışlar için ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesini yasaklamıştır. Grup içi stok satışının veya transferinin gelir vergisi etkileri, stok konsolide grup dışındaki bir tarafa satıldığında muhasebeleştirilmektedir. Şirketlerin, satış veya devir işleminin gerçekleştiği dönemde, şirket içi satışların ve stok dışındaki varlıkların transferlerinin hem cari hem de ertelenmiş gelir vergisi etkilerini kâr zarar tablosunda gelir vergisi gideri (kazancı) olarak muhasebeleştirmeleri de gerekmektedir.

IAS 12; şirketler arası kârlar üzerinden ödenen vergilerin tahakkuk ettikleri gibi muhasebeleştirilmesini ve konsolide grupta kuruluşlar arasında devredilen varlıkların vergi matrahları arasındaki geçici farklara ilişkin ertelenmiş vergilerinin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Ertelenmiş vergi varlıklarının tanınması ve ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün hesaplanması konularında ise IAS 12 ve ASC 740 arasında aşağıda belirtilen bazı farklılıklar verilmiştir:

Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Tanınması:

IAS 12: Tutarlar, yalnızca gerçekleştirilmelerinin muhtemel olduğu (gerçekleşmemesinden daha muhtemel olduğu durumlarda) ölçüde muhasebeleştirilmektedir.

ASC 740: Ertelenmiş vergi varlıkları tam olarak muhasebeleştirilmektedir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Yükümlülüğünün Hesaplanması:

IAS 12: Bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış olan vergi oranları kullanılmaktadır.

ASC 740: Bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış veya “önemli ölçüde yasallaşmış” vergi oranları kullanılmalıdır.

2.2.22. IAS 16 (ASC 360): Maddi Duran Varlıklar

Yatırım amaçlı gayrimenkuller hariç, idari amaçla ya da mal ve hizmet üretiminde kullanılmak üzere 1 dönemden fazla elde tutulan fiziki varlıklar maddi duran varlık olarak

tanımlanmaktadır. Maddi duran varlıklar başlangıçta maliyet bedelleri ile kaydedilmekte ve bakım konulu harcamaları ise gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmelerinden sonra, maliyetlerinden birikmiş amortismanları düşüldükten sonraki değerlerinden ya da yeniden değerlendirilmiş gerçeğe uygun tutarlarından muhasebeleştirilmektedir. Burada eğer yeniden değerlendirme yöntemi tercih ediliyorsa maddi duran varlık sınıfında bulunan bütün varlıklar da yeniden değerlendirilmelilerdir.

Maddi duran varlıklar faydalı oldukları ömürleri boyunca amortismanına tabi tutulmaktadır. Maddi duran varlık sınıfında bulunan bir varlık eğer elden çıkarılacaksa burada ortaya çıkan kazanç ya da kayıp, kapsamlı gelir tablosunda gösterilmektedir.

Maddi duran varlıklar yıllık olmak kaydıyla değer düşüklüğü için değerlendirilmektedir.

Yıllık amortisman gideri, varlıktan hangi ölçüde bir yararlı ömür bekleniyorsa o ölçüde hesaplanmaktadır.

ASC 360, yeniden değerlemeye izin vermemektedir.

Her iki muhasebe modelinde de gelecekteki ekonomik faydaların muhtemel olması ve güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda, maliyetlerin varlığın maliyetine dahil edilmesini gerektiren benzer muhasebeleştirme kriterlerine sahiptir. Her iki model de başlangıç maliyetlerinin, genel yönetim ve genel giderlerin veya bakım maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermemektedir. Hem US GAAP hem de IFRS, yasal bir zorunluluk olduğunda bir varlığın sökülmesi ve kullanım sahasının eski haline getirilmesi maliyetlerinin, varlığın maliyetine dahil edilmesini öngörmektedir.

2.2.23. IAS 19 (ASC 710-12-15-18-20): Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydaların raporlanması, IAS 19’da değil “IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama” standardında düzenlenmektedir. IAS 19’da ise çalışanlara sağlanan faydaya ilişkin muhasebeleştirme ilkeleri düzenlenmektedir.

Çalışanların sundukları hizmetler karşılığında ödenen her türlü bedel, çalışanlara sağlanan fayda olarak tanımlanabilmektedir. Bu faydalar aşağıda belirtildiği gibi olabilmektedir:

- Maaş, ücret, ücretli yıllık izin ile hastalık izni, ikramiye ve temettü gibi kısa vadeli faydalar ve sağlık yardımı, lojman, taşıt gibi parasal olmayan faydalar,
- İşten ayrılmanın sonrasında sağlanan emekli maaşı, sağlık yardımı veya hayat sigortası gibi çalışanlara sağlanan faydalar,

- 12 ay içinde ödenebilir durumda olmayan diğer uzun vadeli faydalar ve uzun süreli hizmet izni,

- İşten çıkarma tazminatı ve erken emeklilik sonucu oluşan tazminat ödemeleri,

Çalışanların gelecek dönemde kendilerine ödenecek faydalar karşılığında işverene sunduğu bu faydalar borç olarak muhasebeleştirilmektedir. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli olan faydalar, sadece hizmet sunulduğunda gider olarak muhasebeleştirilirken; hastalık izni gibi birikmeyen izinler yalnızca izin alındığında ve temettü ve ikramiye ödemeleri ise bunların ödenmelerine ilişkin bir yükümlülüğün olması durumunda muhasebeleştirilmektedir.

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ilişkin planlar, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılmaktadır. Tanımlanmış katkı planına göre işletmeler, ayrı bir fona sabit katkı payı ödemektedir. Bu fonun, çalışanlara sağlanan faydaları ödemek için yeterli varlığının bulunmadığı bir durumda işletmenin ek katkı payı ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. İşten ayrılmasının sonrasında sağlanan bütün faydalara ilişkin planlar, tanımlanmış fayda planı niteliğinde olmaktadır. Tanımlanmış katkı planına ödenecek olan katkı payları, çalışanlar tarafından katkı payları karşılığında hizmet sunulduğu sürece gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

İşten çıkarma tazminatları gibi istihdam süresince söz konusu olmayan faydalar, işten çıkarmaya ilişkin bir taahhüt varsa ve bu taahhüt geri çekilemiyorsa gider ve borç olarak muhasebeleştirilmektedir.

IAS 19, çalışanlardan alınan hizmetler sonucu ve tanımlanmış bir fayda planı çerçevesinde, çalışanlara işten ayrılma sonrası ya da uzun vadeli faydalar sağlanmasına ilişkin yükümlülüğün borç olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Bu borcun tutarı; çalışanların işten ayrılma oranları, ölüm, emeklilik yaş ve tarihi, sağlık yardımlarına ilişkin gelecekteki maliyetler, iskonto oranı gibi varsayımlara göre şekillenmektedir.

IAS 19, ASC 710-12-15-18-20 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibarıyla iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.24. IAS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması

Devlet teşvikleri, devlete olan borçlarda yapılan indirimler ve devlet kredilerinden piyasa faiz oranı ne ise, bu oranın altında faydalanmayı içermektedir. Teşvik, belirli koşulların yerine getirilmesi halinde devletin muhtelif bazı kaynaklarını işletmeye transfer etmesi olarak

tanımlanmaktadır. Devlet yardımı, bazı koşulları yerine getirebilen işletmelere sağlanan fayda anlamında kullanılmaktadır.

Tevlet teşvikleri finansal tablolara ancak, teşviğe bağlı olan koşulları yerine getirildiğinde veya bu teşviğin elde edileceğine dair makul güvence olduğu durumda yansıtılmaktadır.

Devlet teşvikleri doğrudan sermayede muhasebeleştirilmek yerine telafi edilmeleri amaçlanan maliyetlerle aynı dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir.

Son olarak varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ise başlangıçta, finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir ya da ilgili varlıklardan indirim yapılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Alınan teşvik ilk muhasebeleştirme işlemi sonrasında, ilişkili olduğu varlığın yararlı olduğu ömür boyunca, ertelenmiş gelir tutarları iptal edilmek ya da ilgili dönemlerde teşvik tutarı kadar eksik amortisman ayrılarak kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir. İade edilme gereği doğan devlet teşvikleri ise, geriye kalan ertelenmiş gelir tutarı ne ise ters kayıtla kapatılarak ya da varlığın brüt defter değeri ve birikmiş amortismanları artırılarak muhasebeleştirilmektedir. Diğer durumlarda ise devlete iade edilen geri ödeme gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

US GAAP'te IAS 20'ye karşılık gelen bir ASC standardı bulunmamaktadır.

2.2.25. IAS 21 (ASC 830): Kur Değişiminin Etkileri

İşletmenin, finansal tablolarını yabancı bir para biriminde sunması, yurt dışında faaliyetleri veya yabancı para birimlerinde işlemlerinin olması durumlarında işletme finansal tablolarını IAS 21'i esas alarak hazırlayabilmektedir. İşletme, finansal tablolarındaki kalemleri işlevsel²³ para birimi ne ise o biçimde ölçmek durumundadır fakat işlemler bu para birimi ile gerçekleştirilmemiş olabilir. Bu durumda geçerli para birimi dışında başka bir para birimi ile yapılan işlemler, işlem tarihindeki geçerli spot kur üzerinden çevrilmektedir.

Parasal borç ve yükümlülükler raporlama dönemi sonundaki kur üzerinden; parasal olmayanlar ise tutarlarının maliyet ya da gerçeğe uygun değer üzerinden belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilmektedir.

İşletmeler IAS 21'in izin verdiği üzere finansal tablolarını herhangi bir para biri cinsinden sunma konusunda seçenek sahibidir. Bu noktada eğer finansal tabloların sunulduğu para birimi geçerli olan para biriminden farklı ise gelir ve giderler işlemin gerçekleştiği tarihteki kurdan; borç ve yükümlülükler kapanış kurundan çevrilmektedir.

²³ İşlevsel (geçerli) para birimi; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir ve bu, işletmenin fiyatlarının belirlenmesinde kullanılmaktadır.

Eğer bir döneme ait olan ortalama kur, bu kurun işlem kurlarına oldukça yakın bir kur ise kullanılabilir. Ortaya çıkan bütün kur farkları doğrudan doğruya diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir.

Çeşitli alanlarda faaliyet gösteren ve çok uluslu olan bir şirketler grubunun varlığı söz konusu ise, bu şirketler grubunda yer alan bireysel işletmelerin finansal tablolarının, konsolidasyon işleminin gerçekleştirilebilmesi için ortak para birimine çevrilmesi gerekmektedir.

Hem IAS 21 hem de ASC 830, yabancı para işlemlerinin, gelirden rapor edilen döviz kurlarındaki değişikliklerden kaynaklanan tutarlarla işletmenin geçerli para birimine göre yeniden ölçülmesini öngörmektedir. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal tabloların çevrilmesi dışında, finansal tabloların fonksiyonel para biriminden raporlama para birimine çevrilmesinde kullanılan yöntem genellikle aynı kabul edilmektedir. Hem US GAAP hem de IFRS’de varlıklar ve borçlar, dönem sonu ortalama kurdan çevrilmekte ve kur farkları diğer kapsamlı gelirden rapor edilmektedir. İki standart arasında farklılık bulunmamaktadır.

2.2.26. IAS 23 (ASC 420): Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, işletmenin borçlanmalarına ilişkin olarak katlandığı faiz giderleri ve diğer maliyetleri ile ilgilidir.

Standartta göre amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıkların²⁴ elde edilmesi, üretimi ve inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekmekte; diğer borçlanma maliyetleri ise oluştukları döneme bakılarak o dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Özellikli varlığın geliştirilmesi (elde edilmesi, inşası veya üretimi) ile ilişkili olan bütün aşamalarda oluşan borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilgili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak olan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu maliyetler, özellikli varlığın edinilmesine yönelik olarak yapılmış borçlanmalarda da ortaya çıkabilmekte ya da özellikli varlığın edinilmesine ilişkin olarak yapılan harcamaların, ağırlıklı ortalama borçlanma maliyeti oranı ile çarpılması yoluyla hesaplanan maliyet tutarı şeklinde de ortaya çıkabilmektedir.

Varlığın geliştirilmesi süresi boyunca, borçlanma maliyetleri aktifleştirilmeye devam edilmektedir. Eğer varlık, amaçlanan kullanıma hazır hale gelir ise aktifleştirme işlemine son

²⁴ Özellikli varlık.

verilmektedir. Eğer varlığın parçalar halinde tamamlanması durumu varsa ilgili parçalar, kullanılmaları öngörülen duruma veya satışa hazır hale geldiklerinde, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmektedir. IAS 23 ile ASC 420 arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.27. IAS 24 (ASC 850): İlişkili Taraf Açıklamaları

IAS 24, şirketlerin ilişkili taraf sayılanlarla olan işlemlerinin ne şekilde raporlanacağını standarda bağlamıştır. IAS 24'e göre ilişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemler temelde: mal alım veya satımı, maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı, hizmet sunumu veya alımı, kiralamalar, araştırma ve geliştirme transferleri; lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, teminat veya kefalet karşılıkları, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler dâhil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve işletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi işlemleridir.

ASC 850' ye göre üst düzey yönetim personelinin ücretinin finansal tablolarda açıklanması gerekli değildir. SEC düzenlemeleri, kilit yönetim tazminatının finansal tablolar dışında açıklanmasını gerektirmektedir.

İki standart arasında yakınsama çalışmaları tamamlanmıştır.

2.2.28. IAS 26 (ASC 960-962): Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

Emeklilik fayda planları, yıllık maaş bağlanması, toplu ödeme ya da her ikisinin birlikte sağlanarak gerçekleştirildiği, çalışanlara hizmetlerinin sona ermesinin akabinde sağlanan resmi veya gayriresmî düzenlemelerdir.

Emeklilik fayda planları, tanımlanmış katkı planına ilişkin emeklilik faydaları niteliğinde katkı payları ve yatırımlardan elde edilen kazançlara dayalı olarak belirlenebildiği gibi; tanımlanmış fayda planına ilişkin emeklilik faydaları niteliğinde çalışanların kazançlarına, sunulan hizmet yıllarına ya da her iki duruma ilişkin olarak da belirlenebilmektedir.

IAS 26'ya göre emeklilik fayda planlarına ilişkin yatırımlar, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. Emeklilik fayda planına ilişkin olarak yapılacak ödemelerin bugünkü değerleri belirlenirken de çalışanların cari dönemde aldıkları maaş seviyeleri veya emekli olunacak tarihe kadar öngörülen maaş seviyeleri dikkate alınarak belirlenmektedir.

2002 yılına kadar iki standart arasında bazı farklılıklar bulunmuş olsa da günümüzde IAS 26, ASC 960-962 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibariyle iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.29. IAS 27 (ASC 274): Bireysel Finansal Tablolar

Bazen yatırımcının konsolide finansal tabloları sunmasının yanında, bölgesi dolayısıyla bireysel finansal tablolarını da sunması gerekmektedir. IAS 27, girişim sermayesi kuruluşları da dahil olmak üzere tröstler²⁵ ve benzeri işletmeler de dahil, tüm işletmeler için geçerlidir.

IAS 27'ye göre bir bağlı ortaklık, faaliyet konusunun gruptaki diğer işletmelerin faaliyet konularından farklı olması sebebiyle konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmamalıdır. Eğer ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihleri birbirlerinden farklıysa konsolide finansal tabloların mutlaka oluşturulması gerektiğinden bağlı ortaklık tarafından ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarihli ek finansal tablolar hazırlanmaktadır.

Yakınsama çalışmaları tamamlanmıştır; her iki standart için de gereklilikler aynıdır.

2.2.30. IAS 28 (ASC 946): İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli bir etkisinin²⁶ bulunduğu işletmeler iştirak olarak tanımlanmaktadır. Yatırım yapılan işletmenin oy haklarının %20 veya daha fazlasını elinde bulunduran yatırım yapan işletme, yatırım yapılan işletme üzerinde bu %20'lik oranın dışında temettü dağıtımında karar verme, yönetim kurulunda temsil hakkını elinde bulundurma, işletmeler arasında yönetici personel değişimi gibi kararların alınması konusunda da söz sahibi ise yatırımcı şirketin yatırım yapılan işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğundan bahsedilebilmektedir.

İştirakler, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. Yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmesini, sonra ise bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarından yatırımcı işletmenin payına düşen kısmının yansıtılması kadar düzeltme yapılmasına izin verilen yöntem özkaynak yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu iştirakin üzerinden kâr veya zararın yatırımcı işletme için olan payı, diğer kapsamlı gelir tablosunda tek kalem olmak üzere raporlanmaktadır. Yatırımla ilgili yine tek bir kalem olarak raporlanan düzeltmeler ise finansal durum tablosunda raporlanmaktadır.

²⁵ Tröst: İki veya daha fazla işletmenin yasal ve ekonomik bağımsızlıklarını kaybederek anlaşmalar sonucu birleşmelerine denir. Tröstler birbirinden farklı üretim dalları ve faaliyet konularında oluşabilmektedir.

²⁶ Önemli etki: yatırım yapılan işletmenin finansal tabloları ile faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücüdür. Burada adı geçen katılım gücü, bağlı ortaklığın göstergesi niteliğindeki “kontrol” veya iş ortaklığının göstergesi niteliğindeki “müşterek kontrol”den farklı bir anlam taşımaktadır.

Yatırımcı işletmenin iştirakten zarar etmesi durumunda, özkaynak yönteminde de belirtildiği üzere yatırımın defter değeri azaltılmalıdır; yatırımın değerinin sıfıra indirilmesine kadar özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmelidir.

Özkaynak yöntemi aşağıda belirtilen durumlarda uygulanmamaktadır:

- Satış amaçlı elde tutulan olarak ve IFRS 15 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Durdurulan Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- Yatırımcı işletmenin, kendisinin başka bir işletme tarafından tamamen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olduğu , işletmenin ana ortaklığının bütün finansal raporlamalarının IFRS'e uyumlu olduğu ve işletmenin menkul kıymetlerinin halka açık bir piyasada işlem görmediği durumlar.

Yatırımcının, iştiraklerdeki yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirdiği bütün finansal raporlamalara ek olarak bir de ayrıca bireysel tablolar hazırladığı durumlarda iştirakler, bu bireysel finansal tablolarda maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. IAS 28 ile ASC 946 arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.31. IAS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

IAS 29, yüksek enflasyonu tanımlamamaktadır. IAS 19, işlevsel para birimi yüksek enflasyona sahip bir ekonominin para birimi olan işletmeler için geçerli bir standarttır. Bir fiyat endeksine bağlanmış faiz oranı, ücret ve fiyat düzeyi ile son üç yılın kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşması veya aşması gibi durumlar yüksek enflasyonun varlığına işaret etmektedir.

Standart, işletmeler finansal tablolarını eğer enflasyona göre düzeltmişlerse ve düzeltme işlemi için kullanılan fiyat endeksi ile finansal tabloların tarihi ya da cari maliyet esaslarından hangisini dikkate aldılarsa, finansal tablolarında açıklama durumundadır.

IAS 29 uyarınca finansal performans, geçerli olan para birimi ne ise o para birimi üzerinden ölçülmelidir; zira finansal durumun, düzeltme yapılmadan yüksek enflasyonlu bir ekonominin geçerli olduğu para biriminden ölçülmesi faydalı olmamaktadır. Bunun gerekçesi olarak, paranın satın alma gücünün farklı zamanlara ait olan işlemlere ait tutarların karşılaştırılması konusunda finansal tablo okuyucularına hatalı bilgiler vermesi düşünülmektedir. US GAAP'te IAS 29'a karşılık gelen bir standart bulunmamaktadır.

2.2.32. IAS 32 (ASC 326): Finansal Araçlar: Sunum

Sunum açısından finansal araçlar; finansal borç, varlık ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Finansal aracın özkaynak veya bir finansal borç olarak sınıflandırılması, finansal araca ait faiz, temettü, kazanç ve kayıpların, gelir ya da gider veya özkaynakta meydana gelen değişim şeklinde değerlendirilmesini belirlemektedir. Eğer temettüler, borç olarak sınıflandırılan paylardan kaynaklanıyorsa gider olarak muhasebeleştirilmekte ve bu da kâr veya zararı etkilemektedir.

FASB, finansal araçlar standartlarına IASB'nin sahip olduklarına benzer bir gerçeğe uygun değer seçeneği eklemiştir. Gerçeğe uygun değer seçeneği ile ilgili yakınsama sağlanmıştır. Ancak konu, finansal araçların sınıflandırılması ve ölçülmesine ilişkin daha geniş kapsamlı ortak projede yeniden ele alınmaktadır. Yakınsama çalışmalarının yakın zamanda tamamlanacağı düşünülmektedir.

2.2.33. IAS 33 (ASC 260): Hisse Başına Kazanç

Pay başına kâr oranı olarak da bilinen hisse başına kazanç, işletmelerin faaliyet sonuçlarını, geçmiş yıllarla ve ilgili sektörle karşılaştırırken kullandığı bir performans analiz tekniğidir.

Hisse başına kazanç aşağıda sıralanan amaçlar için kullanılmaktadır:

- Yöneticilere veya pay sahiplerine verilecek prim ya da ücretlerin ölçümü
- Performans ölçümü

IAS 33 aşağıda sıralanan şartlara sahip işletmeler için uygulanmaktadır:

- Hisse senetleri halka açık piyasalarda işlem görenler
- Hisse senetlerini halka açık piyasalarda ihraç etme sürecinde olanlar
- Gönüllü olarak hisse başına kazanç tutarını açıklayanlar

IAS 33, ASC 260 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibarıyla iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.2.34. IAS 34 (ASC 270): Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem bir finansal rapor, bir yıldan daha kısa bir süreyi kapsayan bir döneme ait özet ya da tam finansal tablolar setini ifade etmektedir. IAS 34, işletmelere ara dönem finansal raporlarını hazırlamaları için yalnızca muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını belirleme konusunda yardımcı olur; buna ek olarak işletmelere ara dönem finansal raporlamalarını hangi

dönemler arasında yapmaları gerektiği konusunu belirlememektedir. Asgari olarak ara dönem finansal tabloları IAS 34 uyarınca aşağıda sıralanan setlerden oluşmaktadır:

- Finansal durum tablosu
- Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu
- Nakit akış tablosu
- Özkaynak değişim tablosu
- Notlar

Ara dönem finansal tablolarda, o tarihe en yakın tarihli finansal tablolar için uygulanan muhasebe politikaları uygulanmaktadır. İşletmeler, ortaya çıkardıkları ara dönem finansal tablolarındaki durumu etkileyen o döneme ait bir mevsimsel bir etken varsa bunu, raporlamalarında finansal tablo okuyucularının daha iyi anlaşılması için paylaşabilmektelerdir.

Her iki standart da özet ara dönem finansal tablolara izin vermiştir ve benzer açıklama gerekliliklerinin olması gerektiğini savunmuşlardır. Hem IAS 34 hem de ASC 270, işletmelerin ara dönem finansal bilgi sunmalarını zorunlu tutmuştur. Bunun dışında ara dönemlerde bazı maliyetlerin işlenmesi konusunda IAS 34 ve ASC 270 arasında aşağıda belirtilen bazı farklılıklar bulunmaktadır:

IAS 34: Her ara dönem birbirinden ayrı raporlama dönemleri olarak görülmektedir. Ara dönemin sonunda varlık tanımına uymayan bir finansal raporlama tarihinde muhasebeleştirilen bir borcun mevcut bir yükümlülüğü temsil etmesi beklenmektedir.

ASC 270: Her ara dönem yıllık dönemin ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir. Bu noktada birden fazla ara döneme yayılan bazı maliyetler, yalnızca fayda sağlamaları durumunda bu dönemler arasında dağıtılabilmektedir. Bu ise, bazı maliyetlerin ertelenmesine veya tahakkuk etmesine neden olmaktadır.

2.2.35. IAS 36 (ASC 360-10): Varlıklarda Değer Düşüklüğü

IAS 36, finansal tablolarda bir varlığın kullanım veya satış işlemi sonucu geri kazanılabilecek olan tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesi gerektiğini söylemektedir. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler bu durumda, varlığın defter değerini geri kazanılabilir tutarına indirmek durumundadır; bunu yaparken değer düşüklüğü zararını da muhasebeleştirmelidir.

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, kullanıma henüz hazır duruma gelmeyen maddi olmayan duran varlıklar ve şirket birleşmeleri sırasında edinilen şerefiye gibi varlıkların geri kazanılabilir tutarları, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ait bir belirti olduğunda değerlendirilmektedir.

Aşağıda bazı tanımlara yer verilmiştir:

Geri Kazanılabilir Tutar: Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile varlığın kullanım değeri arasında yüksek olandır.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı bir pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında ortaya çıkan satış fiyatından, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi ile bulunan değerdir.

Bir Varlığın Kullanım Değeri: Mevcut koşullarda bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının, uygun bir vergi öncesi iskonto oranı ile bugüne indirgenen değeridir.

Bir varlığın kullanım değerinin belirlenemediği durumda geri kazanılabilir tutar, bağımsız nakit akışları yaratan en küçük varlık grubu²⁷ açısından belirlenir. Şerefiyenin değer düşüklüğü ise, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarları dikkate alınarak belirlenmektedir.

Değer düşüklüğü zararı, IAS 16 Maddi Duran Varlıklar ve IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları uyarınca, doğrudan diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda varlığın veya nakit yaratan birimin defter değeri azaltılmaktadır. Nakit yaratan birimde ilk önce şerefiye alınsa; sonra da diğer varlıklar oransal biçimde azaltılmaktadır. İtfa payı ise (amortisman tutarı); varlığın düzeltilmiş defter değerinin geriye kalan yararlı ömre dağıtılması için gelecek dönemlerde düzeltilmektedir.

Şerefiyeye ait değer düşüklüğü zararı hiçbir zaman iptal edilmemektedir. Değer düşüklüğü zararına neden olan koşullar diğer varlıklar için ortadan kalktığında ise, bu değer düşüklüğü diğer kapsamlı gelir tablosunda iptal edilmektedir. Bu durumda varlığın defter değeri artırılmakta; fakat artırılan defter değeri önceki dönemlerde bu varlığa ait herhangi bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmediği durumdaki defter değerini aşmamalıdır. Amortisman tutarı ise gelecek dönemlerde düzeltilmektedir.

Değer düşüklüğünün oluştuğunu gösterebilecek hususlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

²⁷ Nakit yaratan birim.

- Ekonomik ya da hukuki bazı düzenlemelerin değişmesi
- Teknolojideki gelişmeler
- Varlığın hasara uğramış olması veya değer yitirmesi
- Piyasa faiz oranlarındaki değişiklikler
- İşletmenin piyasa değerinin net varlık değerinden düşük olması

Hem IAS 36 hem de ASC 360-10, değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair tanımlanmış göstergeler mevcutsa uzun ömürlü bir varlığın geri kazanılabilirliğinin test edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca hem IAS 36 hem de ASC 360-10, değer düşüklüğüne uğramış varlığın kayda alınarak değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini belirtmektedir.

Değer düşüklüğü belirleme yöntemlerine bakıldığında ise; IAS 36’ da tek adımlı yaklaşım bulunmaktadır. Buna göre değer düşüklüğü göstergelerinin mevcut olması durumunda bir değer düşüklüğü zararının hesaplamasının yapılması gerekmektedir. ASC 360-10’a göre ise iki aşamalı yaklaşım bulunmaktadır. İlk aşama, bir geri kazanılabilirlik testinin gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Bu noktada varlığın defter değeri, kullanım ve nihai elden çıkarma yoluyla oluşturulan işletmeye özgü varsayımlar kullanılarak gelecekteki iskonto edilmemiş nakit akışlarının toplamı ile karşılaştırılmaktadır. Varlığın geri kazanılabilir olmadığının tespit edilmesi durumunda ise değer düşüklüğü zararı hesaplaması yapılması gerekmektedir.

IAS 36’ya göre yıllık değer düşüklüğü testi için şirketlerin, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramasının muhtemel olup olmadığını nitel olarak değerlendirme seçeneğine sahip olduklarını savunurlar. Nicel bir testin yapılması durumunda sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık için nicel değer düşüklüğü testi, varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değerinin karşılaştırılmasını gerektirmektedir. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerini aşması durumunda, şirket bu fazlalığa eşit bir tutarda bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmek durumundadır.

IAS 36 ile ASC 360-10 yakınsama çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmıştır.

2.2.36. IAS 37 (ASC 440): Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Karşılıklar: Gerçekleşeceği zaman ve tutarın belli olmadığı borçlara karşılık denilmektedir. Garanti yükümlülükleri, satıcıların müşterilerine paralarını iade etme politikaları karşılıklara örnek olarak gösterilebilmektedir. Raporlama dönemi sonu itibariyle söz konusu

yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü şahıslara devredilmesi ile işletmenin ödemesi gerekecek olan tutar üzerinden karşılıklar ölçülebilmektedir.

- Gelecekteki bir faaliyet zararı, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülük durumunu oluşturmayaacağı için karşılık ayrılmamaktadır.
- Ekonomik anlamda firma dezavantajına dönüşebilecek sözleşmeler için karşılık ayrılmalıdır.

Koşullu Borçlar: Bir adı da muhtemel yükümlülük olarak düşünülebilen, işletmenin kontrolünde bulunmayan ve belirsiz bir durumun gelecek dönemlerde gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine bağlı olarak varlığının teyit edilmesinin gerekli olduğu durumlar koşullu birer borç olarak düşünülebilmektedir.

Tutarları güvenilir biçimde ölçülemeyen yükümlülükler de koşullu borç olarak düşünülebilmekte veya bir dava söz konusu olduğunda, işletmenin herhangi bir hatasının bulunup bulunmadığına göre sonuçlanacak bir dava da koşullu borç kategorisindedir.

Koşullu Varlıklar: İşletmenin kontrolünde bulunmayan ve belirsiz bir durumun gelecek dönemlerde gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine bağlı olarak varlığının teyit edilmesinin gerekli olduğu durumlar koşullu birer varlık olarak düşünülebilmektedir. Bu varlıklar finansal durum tablosuna yansıtılmamakta; eğer gerçekleşme olasılığı yüksekse sadece dipnotlarda açıklanmaktadır.

ASC 440 karşılıklar için, yalnızca yükümlülüğün tutarı ve ödemelerin zamanlaması sabit veya güvenilir bir biçimde belirlenebilir olduğunda veya yükümlülük bir gerçeğe uygun değer yükümlülüğü olduğunda iskonto edilmelidir ve kullanılacak iskonto oranı, karşılığın niteliğine bağlı olmalıdır görüşünün hakim olduğunu belirtir. Bu noktada bir karşılığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda, paranın zaman değerinin ve borca özgü risklerin de dikkate alınması gerektiği savunulur.

2.2.37. IAS 38 (ASC 985): Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bilgisayar yazılımları, patentler, lisanslar, filmler, telif hakları gibi fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikte ve parasal olmayan varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanmaktadır. Şerefiye bu örneklerin dışında tutulmaktadır.

Varlıktan gelecekte ekonomik bir fayda sağlanması muhtemelse ve varlığın maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcamalar bu koşulları sağladığı sürece gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Bazen işletme içinde maddi olmayan duran varlığa benzer maliyetler yaratılabilmektedir; ticari unvan, işletme adı, yayın hakları gibi. Bu maliyetler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir.

İlk muhasebeleştirme işleminin ardından maddi olmayan duran varlık, maliyetinden birikmiş amortimanlar düşülerek ölçülmektedir. Bu varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmelidir. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirilmesi durumunda bu maddi olmayan duran varlık sınıfı içindeki tüm varlıkların da yeniden değerlendirilmesi yapılmalı; eğer bir yeniden değerlendirme artışı varsa bu, doğrudan özkaynaklara alacak kaydı yapılarak yapılmalıdır.

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmemeli, her sene değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfa edilmelidir.

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldıklarında ortaya çıkan kazanç ya da kayıp kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmelidir.

ASC 985 de maddi olmayan duran varlıkları IAS 38’de olduğu gibi (fiziksel bir özü olmayan, parasal olmayan varlıklar) olarak tanımlamaktadır. Şerefiye de ASC 985’de belirtildiği gibi amortismanla tabi tutulmamaktadır. Araştırma ve geliştirmenin araştırma aşamasına ilişkin katlanılan maliyetler, her iki muhasebe modelinde de giderleştirilmektedir. Her iki standart grubunda da, bir maddi olmayan duran varlığın işletmeye net nakit girişi yaratmasının beklendiği süre için öngörülebilir bir sınır yoksa, faydalı ömür belirsiz olarak kabul edilmekte ve varlık itfa edilmemektedir.

Reklam giderleri konusunda iki standart arasında bir farklılık bulunmaktadır. IAS 38 gereği reklam ve tanıtım maliyetleri gerçekleştiğinde giderleştirilmektedir. Bir ön ödeme, yalnızca mal veya hizmetler için ödeme, işletmenin mallara erişimi veya hizmetleri almasından önce yapıldığında varlık olarak muhasebeleştirilebilmektedir. ASC 985’de ise reklam ve promosyon maliyetleri isteğe bağlı olarak genellikle ya gerçekleştiğinde ya da reklam ilk kez gerçekleştiğinde giderleştirilmektedir.

2.2.38. IAS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bir finansal aracın işletmenin finansal araç sözleşmesine taraf olması durumunda finansal tablolara yansıtılmaktadır. Eğer finansal borca ilişkin yükümlülük yerine getiriliyorsa bu borç finansal durum tablosunun dışında bırakılmaktadır.

Aşağıda finansal varlıkların finansal durum tablosundan hangi durumlarda çıkarılacakları sıralanmıştır:

- İşletmenin ilgili varlığın nakit akışlarına ait sözleşmeden doğan haklarının süresinin dolması durumu,
- Varlığın önemli ölçüde devredilmesi durumu,
- Varlığın devredilmesiyle birlikte karşı tarafın varlığı satma ihtimalinin bulunması durumu,

İlk muhasebeleştirilmede finansal varlık ya da borçlar, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. Sonraki ölçüm ise finansal araç hangi sınıfa bağlı ise bu duruma göre ölçülmektedir; bazı finansal varlık ya da borçlar itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden bazıları ise gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir.

İtfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen finansal varlık ya da borçların hangi sınıflandırmaya dahil oldukları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Vadeye kadar elde tutulacak olanlar: İşletmenin vadeye kadar elde tutmak niyet ve imkanının bulunduğu türev olmayan finansal varlıklardır.
- Kredi ve alacaklar: Aktif bir piyasada işlem görmeyen türev olmayan ve sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan finansal varlıklardır.
- Gerçeğe uygun değer farkı, kâr ya da zarara yansıtılmayan ya da diğer ölçüm esasları gereği muhasebeleştirilmesi gereken finansal varlıklar.

Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen finansal varlık ya da borçların hangi sınıflandırmaya dahil oldukları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Satılmayan hazır: Diğer sınıflar içinde sınıflandırılmayan diğer tüm finansal varlıkları ifade etmektedir.
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr ya da zarara yansıtılan: Burada finansal riskten korunma aracı olarak değerlendirilmeyen türev ürünler ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmüş olan finansal varlık ya da borçlardır.

2.2.39. IAS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Mal ve hizmetlerin üretimi veya arsa ile tedariki amacıyla veya idari bir amaçla kullanılmayan ve olağan faaliyet akışı içinde satılmayan, kira geliri, değer artış kazancı ya da gelir ya da kazancın her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arsa, bina, arsa ile birlikte bina gibi gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlanmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul halihazırda bir kiracının elinde faaliyet kiralaması adı altında bulunabilmektedir. Bu durumda bu gayrimenkullere ilişkin haklar gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılarak muhasebeleştirilebilir.

Başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değerleri üzerinden ölçülmektedir. Kiralama yolu ile elde tutulan gayrimenkul hakkının maliyeti IAS 17 Kiralama İşlemleri standardına göre ilgili gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilmektedir. İlk muhasebeleştirmeden sonra ise ya gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi seçilir ve yatırım amaçlı gayrimenkullerimin tümü için o yöntem uygulanır.

Gerçeğe uygun değer yöntemi gereğince yatırım amaçlı gayrimenkuller, her raporlama döneminin sonunda yeniden ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değerdeki değişimde oluşan kazanç veya kayıplar, hangi dönemde oluştu ise o dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda ise oluşan kazanç ya da kayıplar yine kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

2.2.40. IAS 41 (ASC 905): Tarımsal Faaliyetler

Canlı hayvanların veya bitkilerin biyolojik dönüşümlerinin yönetilebilmesi amacıyla yapılan her türlü işlem ile canlı varlıkların satışı, tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi, amacıyla hasat edilmesi işlemlerinin tamamı tarımsal faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Tarımsal ürünlerin hasat sonrasında işlenmesi ile ilgili olan faaliyetler, bu standart dışındadır.

Hasat aşaması noktasındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülerek ölçülmektedir. Canlı varlıkların değerlerinde bir değişim olursa bu durum, kâr ya da zararda gösterilmektedir. Bazı durumlarda ise canlı varlık veya tarımsal ürünlerin özelliklerinde yaşanan değişiklikler, bu varlıklardan sağlanacak ekonomik faydada da değişimlere neden olabilmektedir. Ekonomik faydada meydana gelen değişiklikler hasat işlemine kadar muhasebeleştirilmemektedir.

IAS 41, ASC 905 ile yakınsanmıştır. Günümüz itibariyle iki standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

BÖLÜM 3. FİNANSAL TABLOLARINI HER İKİ STANDART SETİNE GÖRE DÜZENLEYEN BİR FİRMA İNCELEMESİ: ASML

3.1. AYNI SEKTÖRE AİT FİRMALARIN FİNANSAL TABLO DEĞERLENDİRMELERİ

Finansal raporlarını ABD doları cinsinden bildiren, petrol ve gaz endüstrisinden iki büyük ölçekli firma arasından Amerikalı Exxon Mobil, raporlamalarını US GAAP'e göre düzenlerken; Shell, raporlamalarını IFRS'e göre düzenlemektedir. Her iki firmanın da aşağıda verilen 2018 yılı son çeyreğine ait gelir tablolarında hasılat kalemlerine bakıldığında Exxon Mobil için 279 milyar dolar, Shell için 388 milyar dolar olduğu ve net kâr kalemlerine bakıldığında ise Exxon Mobil için 21 milyar dolar, Shell için ise 23 milyar dolar olduğu görülmektedir. Her iki şirket için de bu önemli iki verinin bulunmasının ardından yine de doğrudan sözkonusu veriler ile finansal oran analizine geçmek, karşılaştırmanın amacı olan iki standart arasındaki farklılıkların daha yakından görülmesine hizmet etmeyecektir. Bunun nedeni ise; iki firmanın sektörlerinin aynı, fakat uyguladıkları standartların farklı olmasıdır. Bu farklılık, net kâr gibi bir verinin hesaplanmasında da farklı sonuçlar elde edilmesine yol açıp bilgi kullanıcılarını doğru veriye kavuşturmayacaktır.

(Milyon Dolar)	2018	2017	2016
Satış Hasılatı ve Diğer Gelirler			
Satışlar ve diğer işletme gelirleri	279,332	237,162	200,628
Bağlı ortaklıklardan elde edilen gelir	7,355	5,38	4,806
Diğer gelir	3,525	1,821	2,68
Toplam gelirler ve diğer gelirler	290,212	244,363	208,114
Satışların Maliyeti ve Diğer Giderler			
Ham petrol ve ürün alımları	156,172	128,217	104,171
Genel üretim giderleri	36,682	32,69	30,448
Satış ve genel yönetim giderleri	11,48	10,649	10,443

Amortisman ve itfa	18,745	19,893	22,308
Keşif masrafları	1,466	1,79	1,467
Emeklilik ve emeklilik sonrası fayda gideri	1,285	1,745	1,835
Faiz gideri	766	601	453
Diğer vergiler ve harçlar	32,663	30,104	29,02
Toplam maliyetler ve diğer kesintiler	259,259	225,689	200,145
Vergi öncesi gelir	30,953	18,674	7,969
Gelir vergileri	9,532	(1,174)	(406)
Kontrol gücü olmayan paylar dahil net kâr	21,421	19,848	8,375
Kontrol gücü olmayan paylar net kâr niteliği	581	138	535
Exxon Mobil'e atfedilebilir net kâr	20,84	19,71	7,84
Hisse Başına Kazaç	4 .88	4. 63	1. 88

Tablo 3: 2018 Yılı Son Çeyrek Dönemine Ait Exxon Mobil Konsolide Kâr Zarar Tablosu

Konsolide Kâr Zarar Tablosu (Milyon Dolar)			
	2018	2017	2016
Satış Hasılatı ve Diğer Gelirler			
Satışlar	388,379	305,179	233,591
Ortak girişimlerin ve iştiraklerin kâr payı	4,106	4,225	3,545
Faiz ve diğer gelirler	4,071	2,466	2,897
Toplam gelir ve diğer gelir	396,556	311,87	240,033
satışların maliyeti ve diğer giderler	294,399	223,447	162,574
Üretim ve imalat giderleri (üretim giderleri)	26,97	26,652	28,434

Araştırma ve Geliştirme	11,36	10,509	12,101
Keşif	986	922	1,014
Amortisman ve itfa	1,34	1,945	2,108
Faiz gideri	22,135	26,223	24,993
Toplam harcama	3,745	4,042	3,203
Vergilendirme öncesi gelir	360,935	293,74	234,427
Vergilendirme ücreti	35,621	18,13	5,606
Dönem geliri	11,715	4,695	829
Kontrol Gücü Olmayan Paylara Ait Gelir	23,906	13,435	4,777
Shell Ana Ortaklığına Ait Gelir	554	458	202
Hisse başına temel kazanç (USD)	23,352	12,977	4,575
Hisse Başına Kazanç Seyreltilmiş (USD) Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç	2. 82	1. 58	0.58

Tablo 4: 2018 Yılı Son Çeyrek Dönemine Ait Shell Konsolide Kâr Zarar Tablosu

Exxon Mobil'i, finansal tablolarını US GAAP'e göre hazırlayan ve çok uluslu bir Amerikan enerji firması olan Chevron ile; Shell'i ise finansal tablolarını IFRS'e göre hazırlayan ve yine çok uluslu bir enerji ve petrol şirketi olan British Petrol ile karşılaştırmak doğru bir finansal performans kıyaslaması olarak görülmektedir.

Anlatılan bu gerekçelerden dolayı finansal performans göstergelerinden şirket kârlılığının, hangi standart kapsamında raporlandığında kamuoyunda şirket adına daha olumlu etkiler yaratabileceğinin bilgisine ulaşmak için, raporlamalarını hem US GAAP ve hem de IFRS'e göre yayınlayan, 27.400 çalışanı ve dünya çapında 60'tan fazla lokasyonda sayısı ile hizmet veren, yarı iletken üretim ekipmanı tedarikçisi ve yenilikçisi olarak büyüyen bir güç

kapsamında Hollanda'lı ASML'in finansal tabloları incelenecektir. ASML'in hisseleri ABD'de NYSE²⁸ ve NASDAQ²⁹ ile Euronext Amsterdam'da alım satım için listelenmiştir.

3.2. ASML FİRMASININ IFRS VE US GAAP'E GÖRE HAZIRLADIĞI FİNANSAL TABLOLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

ASML'nin üçer aylık gelir bildirimleri ile yayınladığı yıllık raporlamalar için kullandığı birincil muhasebe standardı ABD'de genel olarak kabul edilen muhasebe ilkeri olan US GAAP'tir.

Finansal tablolarını US GAAP uyarınca raporlamanın yanı sıra ASML, yasal amaçlar için IFRS'e uygun finansal raporlamalar da yapmaktadır. Dünyanın en büyük teknoloji borsalarından Euronext merkezi Hollanda'nın Amsterdam şehrinde yer almaktadır. ASML'nin hisseleri ise yukarıda belirtildiği gibi hem ABD'deki NYSE'de ve NASDAQ'da ve hem de Avrupa'da Euronext'te işlem görmektedir.

US GAAP ile IFRS arasında ASML'nin finansal tablolarını etkileyen en önemli farklar belirli ürün geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi, hisse bazlı ödeme planlarının muhasebeleştirilmesi ve gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir.

3.2.1. Geliştirme Harcamaları

ASC 985: ASML, finansal tablolarında US GAAP gerekliliklerini uygularken ASC 730 Araştırma ve Geliştirme (Research and Development) standardına bağlı kalmıştır. ASC 730'a göre araştırma ve geliştirme maliyetleri ancak oluştukları sırada işletme giderleri ile ilişkilendirilebilmektedir.

IAS 38: ASML, finansal tablolarında IAS gerekliliklerini uyguladığında ise IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına bağlı kalmıştır. IAS 38'e göre amortisman, geliştirilen ürün seri üretime hazır olduğunda başlatılmaktadır. IAS 38'e göre ASML, genellikle bir ila üç yıl arasında değişen ilgili ürünün beklenen faydalı ömrü boyunca itfa edilen belirli geliştirme harcamalarını aktifleştirmiştir.

²⁸ The New York Stock Exchange.

²⁹ National Association of Securities Dealers Automated Quotations. Nasdaq Endeksi ise; borsada işlem gören menkul kıymetler için borsa aracılara fiyat teklifleri sağlayan veri sistemidir.

3.2.2. Hisse Bazlı Ödemeler

US GAAP kapsamında ASML, şirketlerin öz kaynağına dayalı finansal araçlarına istinaden yapılan ödemeleri karşılığında alınan çalışan hizmetlerinin maliyetini, bu araçların veriliş tarihinin gerçeğe uygun değeri baz alınarak muhasebeleştirilmesini gerektiren, ASC 718 “Hisse Senedi Ödemesi”ni uygular.

ASC 718’in genel kuralı olarak, mevcut vergi kanunu uyarınca, vergi indirimi uygulanması beklenen ticari amaçlara yönelik hisse senedi ödemesi maliyetlerini muhasebeleştirilmesi dolayısıyla, bu da ertelenmiş vergiye neden olmaktadır. US GAAP kapsamında hisse bazlı ödemeler üzerinden kaydedilen ertelenmiş vergi, mali tablolarda muhasebeleştirilen gider esas alınarak hesaplandığından, ASML’nin hisse fiyatlarındaki değişme, finansal tablolarda yer alan ertelenmiş vergi varlığını etkilememektedir.

IFRS kapsamında ise ASML, IFRS 2 “Hisse bazlı ödeme”yi uygulamaktadır.

IFRS 2’ye göre, ASML, stok opsiyonlarına ilişkin olarak hisse bazlı ödemelerini ve 7 Kasım 2002’den sonra çalışanlarına verilen hisseleri gider olarak kaydetmektedir. IFRS kapsamında, dönem sonunda ilgili vergi kanunu gereğince ertelenmiş vergi, hisse senedi ödemelerine uygulanan vergi indirimi de dikkate alınarak hesaplanır ve gelecekteki vergiye tabi kâr ve buna karşılık indirilebilir geçici farklardan yararlanılacağı ölçüde muhasebeleştirildiğinden ASML’nin hisse fiyatındaki değişiklikler, dönem sonunda ertelenmiş vergi varlığını etkiler ve ertelenmiş vergi varlığında düzeltmelerle sonuçlanır.

3.2.3. Gelir Vergileri

ASC 740: US GAAP kapsamında, konsolidasyondaki varlıkların defter değerinden indirgenen şirketler arası işlemlerden elde edilen gerçekleşmemiş net kârın ortadan kaldırılması, peşin ödenmemiş vergilerin konsolidasyonda muhasebeleştirilmesi geçici bir farka yol açmıştır. IAS 12’ nin aksine ASC 740 kapsamında ödenen peşin vergiler , alıcının vergi alanında değil satıcının ülkesinde geçerli olan vergi oranına göre hesaplanmaktadır.

IAS 12: ASML, 1 Ocak 2005’ten bu yana IAS 12 Gelir Vergileri standardını uygulamaktadır. IAS 12’ye göre varlıkların defter değerinden indirgenen şirketler arası işlemlerden kaynaklanan net kâr, geçici bir farka neden olmaktadır. Ertelenmiş vergi varlıkları konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmelidir. Ertelenen vergiler, alıcının vergi yetki alanında geçerli olan vergi oranına göre hesaplanmaktadır.

Bunların yanında hem 2016 hem de 2017’de ASML için; IFRS’e göre raporlandığında net kârın, US GAAP’e göre raporlandığındakinden yılda %5 ile yaklaşık 100 milyon dolar kadar daha fazla olduğu görülmektedir.

ASML - Özet US GAAP Konsolide İşlem Tablosu (Milyon EURO)				
	(Son 3 Ay)		(Son 12 AY)	
	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2016	31.12.2017
Net sistem satışları	1,289.1	1,954.9	4,672.0	6,373.7
Net servis ve saha opsiyon satışları	618.3	605.5	2,122.8	2,679.1
Toplam net satış	1,907.4	2,560.4	6,794.8	9,052.8
Toplam satış maliyeti	(1,006.8)	(1,404.3)	(3,750.3)	(4,976.1)
Brüt kâr	900.6	1,156.1	3,044.5	4,076.7
Diğer gelir	23.5	24.0	93.8	95.8
Araştırma ve geliştirme maliyetleri	(287.4)	(317.4)	(1,105.8)	(1,259.7)
Satış, genel ve idari maliyetler	(106.8)	(112.7)	(374.8)	(416.6)
Faaliyet gelirleri	529.9	750.0	1,657.7	2,496.2
Faiz ve diğer gider	74.8	(12.9)	33.7	(50.3)
Gelir vergisi öncesi kazanç	604.7	737.1	1,691.4	2,445.9

Gelir vergileri (karşılığı)	(80.5)	(77.4)	(219.5)	(310.7)
Gelir vergileri sonrası net gelir	524.2	659.7	1,471.9	2,135.2
Özkaynak yöntemiyle yapılan yatırımlarla ilgili kâr (zarar)	-	(16.7)	-	(16.7)
Net kâr	524.2	643.0	1,471.9	2,118.5

Tablo 5: US GAAP'e göre Raporlanan 2016-2017 Yılları ASML Finansal Tablosu

ASML - Özet IFRS-AB Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu (Milyon EURO)				
	(Son 3 Ay)		(Son 12 AY)	
	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2016	31.12.2017
Net sistem satışları	1,289.1	1,954.9	4,672.0	6,373.7
Net servis ve saha opsiyon satışları	618.3	605.5	2,122.8	2,679.1
Toplam net satış	1,907.4	2,560.4	6,794.8	9,052.8
Toplam satış maliyeti	(1,078.1)	(1,476.6)	(3,897.0)	(5,265.5)
Brüt kâr	829.3	1,083.8	2,897.8	3,787.3
Diğer gelir	23. 5	24. 0	93 .8	95. 8

Araştırma ve geliştirme maliyetleri	(191.4)	(229.2)	(718.8)	(898.9)
Satış, genel ve idari maliyetler	(106.8)	(112.6)	(374.6)	(416.6)
Faaliyet gelirleri	554.6	766.0	1,898.2	2,567.6
Faiz ve diğer, net	77.1	(12.0)	46.7	(46.0)
Gelir vergisi öncesi gelir	631.7	754.0	1,944.9	2,521.6
Gelir vergisi gideri	(101.5)	(23.4)	(388.0)	(279.7)
Gelir vergileri sonrası gelir	530.2	730.6	1,556.9	2,241.9
İştiraklerdeki yatırımlarla ilgili kâr (zarar)	-	(16.7)	-	(16.7)
Net kâr	530.2	713.9	1,556.9	2,225.2

Tablo 6: IFRS'e göre Raporlanan 2016-2017 Yılları ASML Finansal Tablosu

İki ayrı standart setine göre hazırlanan 2016 ve 2017 yılı verilerine bakıldığında; brüt kârlılık ve net kârın yanı sıra özellikle araştırma ve geliştirme kalemlerindeki büyük değişim açık biçimde görülmektedir.

(Milyon EURO)	2017 (US GAAP)	2017 (IFRS)	2016 (US GAAP)	2016 (IFRS)
Brüt Kârlılık	4.076,7	3.787,3	3.044,50	2.897,8
Ar-Ge Giderleri	(1.259,7)	(898,9)	(1.105,8)	(718,8)

Net kâr	2.118,5	2.225,2	1.471,9	1.556,9
---------	---------	---------	---------	---------

Tablo 7: 2016 ve 2017 Yılları için ASML Brüt Kârlılık, Ar-Ge Giderleri, Net Kâr Özeti

- 2017 ve 2016 yılları için; US GAAP’e göre raporlandığında brüt kârlılık, IFRS’e göre raporlandığından daha fazladır.
- 2017 ve 2016 yılları için; US GAAP’e göre raporlandığında net kâr, IFRS’e göre raporlandığından daha azdır.
- 2017 ve 2016 yılları için; US GAAP’e göre raporlandığında araştırma ve geliştirme giderleri, IFRS’e göre raporlandığından daha fazladır.

Finansal raporlarını yayınlayan firma sayısı yaklaşık 500 adet kadardır fakat hem US GAAP ve hem de IFRS kapsamında “ikili” yıllık raporlar hazırlamak ve yayınlamak, hisselerinin yabancı piyasalarda işlem görmediği firmalar için çok fazla para, emek ve zaman kaybı yaşamak anlamına geleceğinden firmalar, emek tasarrufu sağlamak adına “ikili” yıllık rapor hazırlamaktan kaçınmaktadırlar. Bu sebeple küresel karşılaştırılabilirlik için çok daha fazla “ikili” yıllık rapor hazırlayan firmaya ihtiyaç vardır.

SONUÇ

Küreselleşmenin gelişmesinde önemli birer terim olan bilgi aktarımı ve bunun şeffaf olarak yapılması, dünyanın her yerindeki ticari ilişkilerde kendini büyük ölçüde hissettirmiştir. Ticari işlemler ise mevcut taraflar arasında finansal bilgilerin aktarımını sağlayan finansal tablolar ile yapılmaktadır. Finansal tabloların oluşmasını sağlayan düzenlemeler ise muhasebe standartlarıdır. Dünyanın her bir yanındaki işletmeler birbirleri ile olan ilişkilerini küreselleşmenin bir sonucu olarak gelişen muhasebe uygulamaları ile sürdürmüşlerdir. Son çeyrek yüzyılda işletmeler, ticari işlem ve ilişkilerini sürdürürken ortak bir dil geliştirerek aynı dilde finansal raporlamalar oluşturmuşlardır. Ülkelerin ticari uygulamalarına yön veren yasal mevzuatlar belli bir ihtiyaç sonucunda doğmuş, bu alanda ciddi değişiklikler yapılmıştır.

Muhasebe standartları finansal tabloların tutarlılığını, şeffaflığını ve karşılaştırılabilir olma özelliğini artırır. Doğru yapılan finansal raporlama, sağlıklı bir finansal piyasanın oluşmasında temel gerekliliklerden biridir. Dünya çapında özellikle 2000’li yıllardan sonra uluslararası ticaretin küresel anlamda genişlemesi ve en geniş düzeyde sermaye piyasalarının birbiri ile entegrasyonunun uyumlu hale getirilmesine duyulan ihtiyaç, bu yıllarda ivme kazanmıştır. Bu niyetle IASB, 2000 yılında yeniden yapılanma çalışmalarını tamamlayarak lider statüde istenilen harmonizasyonu kurma yolunda ilerlemeler kaydetmiştir. Finansal raporların karşılaştırılabilirliğini, tutarlılığını ve şeffaflığını artırmak adına muhasebe standartları arasındaki farklılıkları gidermek için bazı revizeler olmuştur.

Küresel anlamda muhasebe standartlarının geliştirilmesi noktasında en önemli dönüm noktası, ABD Muhasebe Standartları Kurulu FASB’in IASB ile iki standart arasındaki farklılıkları minimize etmeyi hedef kabul eden anlaşma altına imza atarak ortak taahhüt ile bir araya gelmeleridir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları sermaye piyasaları yönelimlidir; başka bir deyişle yatırımcıyı bilgilendirmeyi esas alırlar. Bu standartlar vergi ağırlıklı muhasebe sistemine sahip olan ülkelerin yaklaşımı ile tam olarak örtüşmezler ve US GAAP’in bu konuya karşılık gelen muhasebe standardı ile ayrılırlar.

“Kıta Avrupası ülkelerinde, IFRS’in yalnızca halka açık şirket tarafından konsolide finansal raporlarında kullanılmasını sağlamak; orta ve küçük ölçekli işletmeleri bu uygulamanın dışında tutmak eğilimi gözlenmektedir; ancak bu yaklaşım, IFRS ile ülkelerin ulusal standartları arasındaki uçurumun daha da büyümesine neden olabilir” (Street, 2003).

Uluslararası piyasalarda küresel seviyede faaliyet gösteren firmalar, yakınsama çalışmaları sonunda karşılaştırılabilirlik düzeyi çok daha yüksek finansal tablolar elde etme imkanına kavuşmuştur. Amerikan borsalarında yer alan uluslararası yabancı sermayeli firmalar, yakınsama çalışmaları sonrasında daha güvenilir ve ihtiyaca uygun çalışmalar hazırlayabilmiş, karşılaştırılabilirliği daha yüksek finansal raporlara kavuşmuşlardır.

Gelecekte de küresel muhasebe ikliminin belirleyici unsurunun yakınsama olacağı, yakınsama çalışmaları sonrasında ise ortaya çıkacak sonucun küresel muhasebe iklimini şekillendireceği düşünülmektedir. Yakınsak olmayan uygulamalardan kaynaklanan yakınsamalar, standartları gün geçtikçe aynı payda altında bir araya gelmeye itecek, standartlar arası farklılıkların küreselleşmenin her geçen gün daha da hissedildiği bu zamanlarda çok daha hızlı giderileceği düşünülmektedir. Geleceğin muhasebe anlayışının ağırlık merkezinde sermaye piyasalarının yer alacağı hem SPK hem de SEC'in savundukları bir yaklaşımdır. Yakınsamanın bir problem olarak ele alınmasının ana sebebi, yakınsak olmayan uygulamaların küresel nitelikli şirketlerin küresel faaliyetleri önünde büyük bir engel olarak yer alması, finansal raporlama konusunda şirketlere ilave zaman ve maliyet yükü gibi bir külfet getiriyor olmalarıdır.

Uluslararası piyasaların dinamik yapısı, daha aktif ve birbiri ile daha çok etkileşim halinde olan firma ilişkilerinin varlığına neden olacaktır. Standart belirleyicilerin daha anlaşılabilir ve daha faydalı finansal raporlamalara ulaşabilmek için daha çok ortak paydada finansal raporlama standartları geliştirmeleri beklenmektedir.

Kaynakça

- Akgün, A. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş,. *Yönetim ve Ekonomi*.
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 188.
- Arı, M. (2008, Ekim). Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 43-68.
- Atasoy, R. (2010). Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması. *T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Ankara.
- Balsarı, Ç., & Dalkılıç, A. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 105-118.
- Bogopolsky, A. (2015). Does IFRS have a future in the US? <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/does-ifrs-have-future-us> . adresinden alındı
- Commission, O. o. (2011). *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: A Comparison of U.S. GAAP and IFRS*.
- Delikanlı, İ. (2011). Finansal Düzenlemelerin Ülke Bazlı ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi. *SBF Dergisi*, 76.
- Ergin, N. E. (2016, Haziran). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İle US GAAP Farklılıkları. *Vergi Sorunları Dergisi*(333), 78.
- Ernst & Young. (2015). Accounting for Share-based Payments under IFRS 2 – The Essential Guide Retrieved. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./\\$File/Applying-SBP-April2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./$File/Applying-SBP-April2015.pdf).

- Erol, M., & Aslan, M. (2017, Ocak 12). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 55.
- Hussey, R., & Ong, A. (2014). Pick a Number: Internationalizing U.S. Accounting. *Business Expert Press*,.
- Jeffers, A., & Askew, S. (2010). Analyzing Financial Statements Under IFRS: Opportunities & Challenges. *Journal of Leadership, Accountability, and Ethics*, 8(1), 45-57.
- Kaya, İ. (2013). FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1.
- Kötüoğlu, Ş. (2008). Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartlarının Bazı Standartlar İle Karşılaştırılması. Gaziantep.
- Lindberg, D., & Seifert, D. (2010). A New Paradigm of Reporting on the Horizon: International Financial Reporting Standards (IFRS) and Implications for the Insurance Industry. *Journal of Insurance Regulation*, 29 (229-252).
- Needles Jr., B., & Powers, M. (2010). International Financial Reporting Standards: An Introduction (2nd ed.) . *Southwestern Publishing*.
- Ong, A. (2018). The Failure of International Accounting Standards Convergence: A Brief History. *Review of Integrative Business and Economics Research*.
- Pekdemir, R. (2010). TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) & TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları).
- Selimoğlu , S., & Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunundaki Bağımsız Denetimdeki Yeni Düzenlemeler . *Finansal Çözüm*, 81.
- Spiceland, J., Sepe, J., & Nelson, M. (2013). Intermediate Accounting . New York, NY: McGraw-Hill Companies, Inc.
- Street, D. (2003). GAAP Convergence 2002, BDO ve diğ.
- Şensoy, H. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Stanndartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu. Ankara.
- Şensoy, H. B. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Stanndartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye' deki Durumu. Ankara.
- Tuzcu, M. (2003). “Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB–100 Örneği Yayınlanmamış Doktora Tezi,. *Ankara Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı* .

- Tysiac, K. (2006). Why IFRS Remains Relevant in the U.S. http://www.journalofaccountancy.com/news/2016/dec/ifrs_faces_long_odds_in_us_201615633.html adresinden alındı
- Üstündağ, S. (2000, Nisan). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 31-57.
- Üstünel, B. (2020). *TMS/TFRS Yönetici Özetleri*. 2021 tarihinde yumpu.com.tr: <https://www.yumpu.com/tr/document/view/8278629/tms-tfrs-yonetici-ozetleri-yeminli-mali-musavir> adresinden alındı
- Yıldıztekin, İ. (2018). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Arasında Belirlenen Bazı Farklılıklar. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*.
- Yılmaz, H. (2015). Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS - 2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması. Konya.
- Yılmaz, H. (2015). Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS- 2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması. Konya.