

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Göktuğ DUYAR

**FİNANSAL ARAÇLARDA VUK ve TFRS
KARŞILAŞTIRMASI ve RAPORLAMA**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Ocak 2023

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**FİNANSAL ARAÇLARDA VUK ve TFRS
KARŞILAŞTIRMASI ve RAPORLAMA**

Göktuğ DUYAR

(162506002)

DOKTORA TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hüseyin MERT

İSTANBUL, Ocak 2023

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Göktuğ DUYAR

162506002

**FİNANSAL ARAÇLARDA VUK ve TFRS KARŞILAŞTIRMASI ve
RAPORLAMA**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :.....

Tezin Savunulduğu Tarih :.....

**Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hüseyin Mert
(İstanbul Okan Üniversitesi)**

**Diğer Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU
(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Hakan TAŞTAN
(Kırklareli Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi İlker CALAYOĞLU
(İstanbul Okan Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Lütfi SAKA
(İstanbul Okan Üniversitesi)**

İstanbul, Ocak 2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	iv
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
TABLO LİSTESİ	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
1.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi	2
1.2. Çalışmanın Amacı.....	3
1.3. Çalışmanın Yöntemi	3
1.4. Çalışmanın Veri Kaynakları.....	5
BÖLÜM 2. MUHASEBE STANDARDI VE KAVRAMLARI	7
2.1. Muhasebe Kavramı	7
2.2. Standart Kavramı.....	11
2.3. Muhasebe Standardı.....	11
2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Nedenleri	13
2.4.1. Hukuk Sistemi	15
2.4.2. Ekonomik Faktörler	15
2.4.3. Kültür.....	16
2.4.4. Muhasebe Mesleği Eğitimi	17
2.4.5. Dünyadaki Finansman Modelleri.....	18
BÖLÜM 3. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN STANDARDİZASYONU VE GELİŞİMİ.....	20
3.1. Dünyada Muhasebe Sistemlerinin Standardizasyonu ve Gelişimi.....	20
3.1.1. Standardizasyon Çalışmaları Yapan Uluslararası Kuruluşlar	21
3.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	21
3.1.1.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	23
3.1.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)	23
3.1.1.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	23
3.1.1.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO).....	24

3.1.1.6. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD).....	24
3.1.1.7. Avrupa Birliği (AB).....	26
3.1.2. Dünyada Muhasebe Sistemleri Standardizasyonuna İlişkin Gelişmeler	27
3.2. Türkiye’de Muhasebe Sistemlerinin Standardizasyonu ve Gelişimi	35
3.2.1. 1850-1925 Arası Dönem.....	36
3.2.2. 1926-1971 Arası Dönem.....	39
3.2.3. 1971 ve 1994 Arası Dönem	46
3.2.4. 1994’ten Günümüze	49
3.3. Türkiye’de Standardizasyon Çalışmaları Yapan Kuruluşlar	50
3.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	50
3.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK).....	51
3.3.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)	52
3.3.4. Türkiye Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (TMUDESK)	52
3.3.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	53
3.3.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).....	54
BÖLÜM 4. TEMEL FİNANSAL ARAÇLARIN TAM SET TMS/TFRS VE TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ	56
4.1. Finansal Araçların Sınıflandırılması	56
4.1.1. Finansal Varlıkların Sınıflandırılması.....	56
4.1.2. Finansal Borçların Sınıflandırılması.....	61
4.2. Finansal Araçların Değerlemesi	62
4.2.1. Finansal Araçların İlk Değerlemesi	63
4.2.2. Finansal Varlıkların Sonraki Değerlemesi	64
4.2.3. Finansal Borçların Sonraki Değerlemesi	65
4.3. Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme Ölçüleri	66
4.3.1. Maliyet Bedeli.....	66
4.3.2. Borsa Rayici.....	67
4.3.3. Mukayyet Değer	68
4.3.4. Tasarruf Değeri.....	70
4.3.5. İtibari (Nominal) Değer	70
4.3.6. Vergi Değeri.....	70
4.3.7. Rayiç Bedel	71
4.3.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücret	71

4.4. TMS/TFRS'ye Göre Değerleme ve Değerleme Ölçüleri	72
4.4.1. Tarihi Maliyet (Satın alma veya İnşa Maliyeti)	73
4.4.2. Cari Değer (Yenileme, Yerine Koyma Maliyeti).....	74
4.4.3. Gerçekleşebilir Değer	74
4.4.4. Bugünkü Değer.....	75
4.4.5. Gerçeğe Uygun Değer	76
4.5. TMS/TFRS ve VUK Kapsamındaki Değerleme Ölçülerinin Benzerlik ve Farklılıkları	78
4.5.1. TMS/TFRS'ye Göre Tarihi Maliyet ve VUK'ye göre Maliyet Bedelinin Benzerlik ve Farklılıkları	78
4.5.2. TMS/TFRS'ye Göre Gerçekleşebilir Değer ve VUK'a Göre Emsal Bedeli ve Ücretinin Benzerlik ve Farklılıkları	79
4.5.3. TMS/TFRS'ye Göre Bugünkü Değer ve VUK'a Göre Tasarruf Değerinin Benzerlik ve Farklılıkları	81
4.6. Finansal Varlıkların ve Borçların Dipnotlarda Açıklanması.....	81
4.7 Uygulama Örneği.....	83
4.7.1 VUK'a Göre İşlemler.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
4.7.2 TFRS'ye Göre İşlemler	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
4.7.3 VUK – TFRS Karşılaştırmalı Mizanlar.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
BÖLÜM 5. SONUÇ	111
KAYNAKÇA	113

ÖZET

FINANSAL ARAÇLARDA VUK ve TFRS KARŞILAŞTIRMASI ve RAPORLAMA

Küreselleşme, günümüzde şirketlerin entegre bir şekilde çalışmasını zorunlu kılmıştır. Ancak, finansal bilgi sistemleri ve muhasebe kayıt sistemlerindeki farklılıklar, standardizasyon problemlerine yol açmaktadır. Türkiye'de işletmelerin muhasebe ve raporlama süreçlerinde uymaları gereken kurallar MSUGT kapsamında belirlenmiştir. Bu kurallar, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmakta ve uluslararası geçerliliği olan standartlara uyumu zorunlu kılmaktadır. Küresel sermaye hareketliliği, çok uluslu şirketler için ortak bir muhasebe dili ihtiyacını doğurmuştur. Bu bağlamda, muhasebe uygulamalarında standardizasyon ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bu tez, küreselleşme sebebiyle şirketlerin karşılaştırmalı ve anlaşılır finansal bilgi sistemlerine olan ihtiyaçlarını ele almaktadır. Türkiye'de, VUK hükümlerine göre sunulan finansal bilgilerin yeterliliği ve uluslararası standartlara uyum sağlama amacıyla TMS/TFRS oluşturulmuştur. Bu çalışma, KOBİ mahiyetinde üretim ile iştigal eden bir şirketin TMS/TFRS ve VUK hükümlerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtlarını inceleyerek, bu iki sistem arasındaki farklılıkları ve TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tabloların kullanıcılarına sağlayacağı yararları ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Çalışmada, doküman analizi yöntemi kullanılarak TMS/TFRS ve VUK hükümlerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtları incelenmiştir. Elde edilen veriler, temalar ve kategoriler şeklinde gruplandırılarak analiz edilmiştir. Sonuç olarak, TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş mali tabloların, mali tabloya dayanan bilgileri kullanan paydaşlara daha güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sağladığı ortaya konmuştur. Bu standartlar, Türkiye'deki işletmelerin uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlu hale gelmesini ve rekabetçiliklerini artırmalarını sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Araçlar, TMS, VUK, UFRS, Raporlama

ABSTRACT

COMPARISON OF TAX PROCEDURE LAW AND IFRS IN FINANCIAL INSTRUMENTS AND REPORTING

Globalization has made it necessary for companies to work in an integrated manner. However, differences in financial information systems and accounting recording systems lead to standardization problems. The rules that businesses in Turkey must comply with in their accounting and reporting processes have been determined within the scope of MSUGT. These rules make comparability of financial statements difficult and require compliance with internationally valid standards. Global capital mobility has created the need for a common accounting language for multinational companies. In this context, the need for standardization in accounting practices has emerged.

This thesis addresses the needs of companies for comparative and understandable financial information systems due to globalization. In Turkey, TMS/IFRS was created in order to ensure the adequacy of the financial information presented in accordance with the provisions of the Tax Procedure Law and to comply with international standards. This study aims to reveal the differences between these two systems and the benefits of financial statements prepared in accordance with TMS/IFRS to the users by examining the accounting records of a medium-sized production enterprise prepared in accordance with TMS/IFRS and VUK provisions...

In the study, accounting records prepared in accordance with TMS/IFRS and VUK provisions were examined using the document analysis method. The data obtained was analyzed by grouping it into themes and categories. As a result, it has been revealed that financial statements prepared in accordance with TMS/IFRS provide more reliable and comparable information to financial statement users. These standards enable businesses in Turkey to comply with international accounting practices and increase their competitiveness.

Key Words: Financial Instruments, Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law, IFRS, Reporting.

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Çeşitli Araştırmacılara Göre Doküman Analizi Süreci.....	5
Tablo 2: Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Türleri	9
Tablo 3 : Dünyadaki Ekonomik Sistemler	18
Tablo 4 : Tanzimat Sonrası Muhasebe ve Şirketleşmeyi Etkileyen Reformlar	39
Tablo 5 : Türkiye Cumhuriyeti 1923 - 1926 Döneminde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi	40
Tablo 6 : Türkiye Cumhuriyeti 1927 – 1971 Döneminde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi	42
Tablo 7: Türkiye Cumhuriyeti 1972 - 1993 Döneminde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi	48
Tablo 8 : Türkiye Cumhuriyetinde 1994 ve Sonrası Dönemde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi	49

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşme, günümüzde şirketlerin birbirlerine uyumlu ve entegrasyon çerçevesinde çalışmasını zorunlu kılan önemli faktörlerden biridir. Şirketlerin uluslararası bölgelerde rekabet halinde olabilmeleri ve sürdürülebilirliklerini muhafaza edebilmeleri açısından finansa ait bilgi sistemleri ve muhasebe sistemlerinde bir standardizasyona ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak, ülkelerin kendine ait muhasebe operasyonlarına temel teşkil eden kurallar ve mali sunum standartları, bu uyumlaştırma süreci boyunca oldukça büyük zorluklar çıkarmaktadır. Türkiye'de işletmelerin muhasebe ve raporlama süreçlerinde uymaları gereken kurallar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında belirlenmiş olup, bu durum finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştıran bir faktör olarak öne çıkmaktadır.

Bu bağlamda, küresel sermaye hareketliliği, çeşitli ülkelerde işlemde bulunan enternasyonal şirketler için birleştirici bir muhasebe dili kullanma ihtiyacını doğurmuştur. Sermayenin küresel boyuttaki hareketliliği, uluslararası standartlara uyum sağlamayı zorunlu kılmaktadır. Türkiye'de bu ihtiyaca yanıt verebilmek amacıyla, Vergi Usul Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları uyumlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu süreç, Türkiye'deki işletmelerin daha rekabetçi, güvenilir ve anlaşılır finansal bilgilere sahip olmalarını sağlamaktadır.

Bu tez, küreselleşmenin etkisiyle artan karşılaştırmalı ve anlaşılır finansal bilgi sistemlerine olan ihtiyacı ele almaktadır. Türkiye'de VUK hükümlerine göre sunulan finansal bilgilerin yeterliliği ve uluslararası standartlara uyum sağlama amacıyla TMS/IFRS oluşturulmuştur. KOBİ niteliğinde üretim ile iştigal eden bir şirketin, TMS/IFRS ve Vergi Usul Kanunu'na maddelerine göre hazırlanmış muhasebe kayıtları incelenerek, bu iki sistem arasındaki farklılıklar ve TMS/IFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tabloların kullanıcılarına sağlayacağı yararlar ortaya konulmuştur.

Tezin amacı, küreselleşme sebebiyle artan muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ihtiyacını vurgulamak ve VUK ile TMS/IFRS arasındaki farklılıkları karşılaştırmaktır. Bu çalışma, muhasebe uygulamaları yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Gelecekte bu alanda çalışacak araştırmacılar için, finansal tabloların daha anlaşılır ve güvenilir olması adına uluslararası standartlara uyumun önemi vurgulanmaktadır.

Tezin bölümleri şu şekildedir: Birinci bölümde giriş kısmı bulunmaktadır. İkinci bölümde muhasebe standardı ve kavramlar ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde Türkiye ve dünya çapında muhasebe sistemlerinin standardizasyonu ve gelişmesi incelenmektedir. Dördüncü bölümde ana mali araçların tüm bir set olarak TFRS/TMS ve Türkiye vergi sistemi ile karşılaştırma şeklinde incelenmesi yapılmaktadır. Beşinci bölümde ise sonuçlara yer verilmiştir.

1.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi

Küreselleşme nedeniyle şirketlerin günümüzde büyük bir kısmı birbirleriyle uyumlaştırılmış bir entegrasyon çerçevesinde çalışmaktadırlar. Finansal bilgi sistemlerinin ve muhasebe kayıt sistemleri her ülkede farklılık gösterdiği için bu durum standardizasyon problemlerini meydana getirmektedir.

Türkiye sınırları içinde işlem yapan ve bilanço esaslarına göre defter kaydı tutan tüzel ya da gerçek kişilerin raporlama veya muhasebeleştirmelerinde uymaları gereken usul ve esaslara ilişkin düzenlemeleri MSUGT kapsamında ele alınmıştır. İşletmeler ya da girişimciler muhasebeleştirme ya da raporlama yaparlarken belirlenen bu usul ve esaslara uymak zorunlulukları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra MSUGT’de belirlenen usul ve esaslara göre muhasebe ve raporlama yapılırken aynı zamanda vergi matrahını belirleyen kârın belirlenmesi için vergi yasalarında yer alan genel ve özel hükümlerde göz önüne alınmaktadırlar. Bununla birlikte muhasebe kayıtlarında oluşan farklar finansal tablo ve raporlara da yansımaktadır ayrıca finansal tablo ve raporların karşılaştırılabilme imkanın zorlaştırarak ortadan kaldırmaktadır. Daha rekabetçi, güvenilir, anlaşılır ve de uluslararası geçerliliği olan bir standart etrafında birleşmek ve uyum sürecini hızlandırmak Türkiye’deki işletmeler açısından oldukça önemlidir.

Diğer bir sebep olarak sermaye gösterilebilir. Özellikle küreselleşme burada kilit bir rol oynamaktadır. Sermayenin küresel boyuttaki hareketliliği değişik ülkelerde etkinlik yayınlayan birçok ülkede faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe uygulamalarında herkesin anlayabileceği bir dil kullanılması ihtiyacını doğurmaktadır. Tüm bu süreç ve yaşananlar göz önünde bulundurulduğu zaman finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında yaşanan farklılıklar muhasebe uygulamalarında standartlaşmayı zorunlu kılmaktadır.

Buna yönelik olarak ve çalışmanın içeriğine yönelik, uygulama örnekleri üzerinden VUK ile TMS/IFRS kapsamında yapılan hesaplamaların muhasebe kayıtları karşılaştırılarak farklılıkların ortaya konması araştırmaya konu edilmiştir.

1.2. Çalışmanın Amacı

Günümüz ekonomi dünyasında şirketlerin küreselleşme sebebiyle karşılaştırmalı, gerçekçi ve anlaşılır finansal bilgi sistemlerine olan ihtiyaçlar daha da artmıştır. Bu durum uluslararası geçerliliği olan muhasebe bilgi sistemlerinin oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. Bu amaca dönük olarak muhasebe uygulamalarında uluslararası standartlaşmayı sağlamak ve ortak bir finans bilgi sistemi oluşturmak için UMS ve IFRS oluşturulmuştur.

Bu gelişmeler bağlı olarak Türkiye’de VUK hükümlerine uygun olarak sunulan finansal bilgilerin, paydaşların işleriyle ilgili finansal bilgi ihtiyaçlarını ve uluslararası standartlara uyumunu yeterince karşılamasını sağlamak maksadıyla, UMS ve IFRS ile uyumlaşmış milli muhasebe standartlarının hazırlanması süreci yürütülmüştür. Türkiye’de yaşanan sürece paralel olarak uyumsuzlukları gidermek için başlatılan harmonizasyon/standardizasyon çalışmaları kapsamında muhasebe uzmanlık alanında görev yapan akademisyenler ve uygulayıcılarca IFRS ve TMS uygulamalarının muhasebe kayıtlarını sağlamaya yönelik hesap adları önerilmektedir.

Ayrıca, Muhasebe Uluslararası Standartları Kurulu’nun mali raporlama standartlarının tercümesi olan Türkiye Muhasebe Standartları da Türkiye’de işlemeye başlamıştır. Bu standartlar, muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlama sisteminde önemli değişiklikler getirmektedir. Bu noktalardan hareketle bu çalışmada ilk olarak orta ölçekli bir üretim işletmesinin TMS/IFRS ve VUK hükümlerine göre düzenlenmiş hesaplarının muhasebe kayıtları incelenecektir. Ardından TMS/IFRS ve VUK hükümlerine göre düzenlenmiş hesaplar karşılaştırılarak TMS/IFRS’ye göre düzenlenmiş bir finansal durum tablosunun finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı yararlar ortaya konulacaktır.

1.3. Çalışmanın Yöntemi

TMS/IFRS ve VUK hükümlerine göre düzenlenmiş hesapların muhasebe kayıtlarının incelendiği bu çalışmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır.

Dokümanlar yani bir diğer deyişle belgeler, uzun seneler boyunca kalitatif araştırmada son derece çalışmaya etki eden bir faktör olarak kabul edilmiştir. Mesajlar, videolar, resimler, sağlık ve kamu kayıtları, okul kayıtları, röportajlar anılar, fotoğraflar, gazeteler, yasal metinler, anayasa ve yönetmelikler, istatistikler, çizelgeler, haritalar, günlükler, dergiler, kitaplar önemi dokümanlar arasında gösterilebilir. Özellikle son yıllarda doküman analizinin sıkça tercih edildiği görülmektedir. Alan yazında dokümanlar birincil veri kaynakları olarak birçok araştırmacı tarafından kullanılmaktadır (Kıral, 2020). Doküman analizi yöntemi kapsamında yapılan içerik analizleri ile birlikte veriler; temalar, kategoriler ve vaka örnekleri şeklinde gruplandırılabilir (Labuschagne, 2003). Aynı zamanda doküman analizi tek bir örgüt, olay, fenomen ya da programı ortaya koyabilmek için yapılan çalışmalarda da kullanılabilir (Stake, 1995; Yin, 1994). Bunun yanı sıra iç yazışmalar ve raporlar gibi teknik olmayan vaka çalışmaları ve alan yazın çalışmaları için de güçlü bir ampirik veri toplama kaynağı olarak da kullanılmaktadır (Mills, Bonner & Francis, 2006). Konuya ilişkin olarak Merriam (1988) her türlü dokümanın; konunun anlaşılmasında, keşfedilmesinde, yeni bir anlayış geliştirilmesinde ve araştırma problemi ile ilgili sorunların giderilmesinde önemli rol oynadığını belirtmektedir. Belge analizi sıklıkla farklı araştırma metotlarını tamamlamaktadır ancak tek başına bir metot olarak da kullanılabilir.. Çeşitli araştırmacılara göre dokümanların analiz süreci Tablo 1.1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Çeşitli Araştırmacılara Göre Doküman Analizi Süreci

Altheide (1996)	Dokümanlarda dâhil edilecek kriterleri belirleme, Doküman ve veri toplama, Temel analiz alanlarını belirleme, Dokümanı kodlama, Doğrulama, Analiz etme
Forster (1995; Akt. Yıldırım ve Şimşek, 2016)	Dokümanlara ulaşma, Orijinalliğini kontrol etme, Dokümanları anlama, Veriyi analiz etme, Veriyi kullanma
Corbin & Strauss, 2008; Strauss & Corbin, 1998	Analizi gözden geçirme (yüzeysel inceleme), Okuma (ayrıntılı inceleme) Yorumlama

Kaynak: (Kıral, 2020).

Tablo 1’de gösterildiği gibi doküman analizi farklı araştırmacı ve yazarlara göre farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Tablo 1’de gösterildiği gibi doküman analizi farklı araştırmacı ve yazarlara göre farklı şekillerde sınıflandırılabilir.

1.4. Çalışmanın Veri Kaynakları

Veri, bir sorunu çözmek için kullanılabilecek tüm ölçümleri, değerleri, gerçekleri ve bilgileri ifade eder. (MEB, 2016). Bu bağlamda çalışmada ikincil veriler kullanılmıştır. İkincil veriler; birincil veriler (anket, deney, gözlem, mülakat) dışında kalan, alan yazından daha öncesinden başka araştırmacılar tarafından oluşturulmuş eserlerin tümüdür. Birçok araştırmacı çeşitli sebeplerden dolayı birincil verilere ulaşamadıkları durumlarda ikincil verilere yönelmektedirler. Bundan dolayı daha önce hazırlanan ve yayınlanan çalışmalar önem kazanmaktadır. İkincil veriler; broşür ve kataloglardan, el kitaplarından, yayımlanmış raporlardan, tezlerden, sözlüklerden, ansiklopedilerden, süreli yayınlardan, istatistiklerden, dergilerden, kitaplardan, arşivlerden ve kütüphanelerden/sanal kütüphanelerden vs. elde edilebilmektedir.

Bununla birlikte bu çalışmanın yapılandırılmasında ikincil verilerden yararlanıldığı gibi, KOBİ niteliğinde olan ve üretim ile iştikal eden bir şirketin mali tablolarına ilişkin datalar da kullanılmıştır..



BÖLÜM 2. MUHASEBE STANDARDI VE KAVRAMLARI

2.1. Muhasebe Kavramı

İşletme, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üreten ekonomik bir varlıklar bütünü olarak tanımlanabilir (Mucuk, 1993: 17). İşletmelerde üretilen mal veya hizmetlerin bir kısmı paranın ötesinde değer taşıyabilirken, bir kısmı ise parayla ifade edilir. Bu parayla ifade edilebilen faaliyetler mali nitelikli işlemler olarak kabul edilir. Bu operasyonlar, şirketlerin pasif ve aktiflerinde varyanslara yol açmakta ve muhasebe aracılığıyla takip edilerek ilgili kişi ve kuruluşlara aktarılmaktadır. (Atmaca, 2020: 2).

“Muhasebe kelimesi Türkçe’ye Arapça’dan, sayma ve aritmetik anlamındaki “ hisap” kelimesinden türetilen, hesaplaşmak ve hesap bilimi manasına gelen “ muhasaba” kelimesinden geçmiştir. Benzer biçimde Batı dillerinde de muhasebe kelimesinin temelinde “hesap” kavramı vardır. Örneğin, İngilizce’de “account hesap” kelimesinden “accounting muhasebe”, Fransızca’da “compte hesap” kelimesinden “comptabilité muhasebe”, İtalyanca’da “conto hesap” kelimesinden “contabilità muhasebe”, İspanyolca’da “cuenta hesap” kelimesinden “contabilidad muhasebe” türetilmiştir” (Fazlıoğlu, 1998; Gökgöz, 2010: 168; Güvemli, 1995: 3).

“Bilimsel bir disiplin”, “meslek”, “bilgi sistemi”, “işletme dili”, “finansal kararlar dili” hatta “san’at” şeklinde tanımlanabilen muhasebe, çeşitli şekillerde ifade edilebilmektedir. (Şenel ve Arslan, 2020: 170).

Muhasebe tanımlanması şu şekildedir: işletmeye ilişkin hem varlık hem de kaynaklarda varyans oluşturmak suretiyle parasal olarak gösterilen olay ve işlem döngülerinin belirlenmesi ve doğruluğunun tespit edilerek kayıt altına alınıp sınıflandırması sonucu finansal raporlar şeklinde özet olarak gösteren, bundan yola çıkarak finansal rapor analizi sunan ve işletme paydaşlarına bilgi veren akademik bir disiplindir. (Çonkar, vd. 2010: 5).

“Muhasebe, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek sınıflandırma rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve san’atıdır” (Sevilengül, 1997: 9).

“Muhasebe, işletmedeki olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığı için, işletme dili olarak nitelendirilmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler finansal kararlara esas oluşturduğu için muhasebeye finansal kararlari dili demek de mümkündür” (Horngren vd., 2002: 2).

“Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişim yaratan ve para ile ifade edilebilen işlemlere (finansal nitelikteki olaylar) ait bilgileri, kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemidir”. (Demir ve Bahadır, 2008: 15).

İfadelerin oluş ekilerine bakılacak olursa, muhasebeye ait işlevler aşağıdaki şekildedir: (Lazol, 2000: 4; Demir ve Bahadır, 2008: 15):

i) Kaydetme Fonksiyonu: “İşletmelerde meydana gelen finansal nitelikteki işlemlerin belgelere dayanılarak kayıtlara geçirilmesi safhasıdır. Kaydetme fonksiyonu muhasebenin öncelikli ve en önemli fonksiyonunu oluşturmaktadır. Parayla ölçme kavram gereğince ülke para birimini ortak bir ölçü birimi olarak kullanan muhasebe sisteminde, kayıtlar finansal nitelikteki işlemlerin parasal değerleri üzerinden yapılmaktadır. Finansal nitelikteki uygulamaların kaydedilmesinde “Tek Taraflı Kayıt Yöntemi” ile “Çift Taraflı Kayıt Yöntemi” olarak iki şekilde uygulanabilir. Tek taraflı kayıt yönteminde finansal işlemlerin sadece varlık artışı veya azalışı kayıtlara aktarılır. İki taraflı kayıt yönteminde ise varlık ve kaynaklardaki değer değişimleri karşılıklı borç ve alacak kayıtlarıyla izlenir. Vergi Usul Kanunu'na göre işletme hesap esasıyla tutulan defterler örnek oluşturur. Birinci sınıf tüccarlar için yevmiye defteri ve defter-i kebir, çift taraflı kayıt yöntemine örnek teşkil eder. Bu defterlerde mali işlemler tarih sırasına ve muhasebe terimlerine göre kaydedilir”. (Sevilengül 1997: 66)

ii) Sınıflandırma Fonksiyonu:

İki taraflı kayıt yöntemi, mali işlemlerin yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilmesini sağlar. Ancak işletmenin varlıklarındaki artış veya azalışları detaylı olarak göstermez. Bu nedenle, her bir varlık veya kaynak unsurundaki artış veya azalışları ayırt edebilmek için kayıtların belirli gruplar halinde sınıflandırılması gereklidir. Bu sınıflandırma, büyük defter olarak adlandırılan bir kayıt ortamında alakalı hesaplara aktarılabilir. Bu sayede her varlık veya kaynak unsurundaki değişiklikler ayrı ayrı gösterilir.

iii) Raporlama (Özetleme) Fonksiyonu: “Finansal nitelikteki işlemler sonucunda şirketinin varlıkları ile kaynaklarında ortaya çıkan artış ve/veya azalışların kaydedilmesi ve sınıflandırılması sonrasında ortaya çıkan bilgilerin ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) sunulması muhasebenin raporlama fonksiyonunu oluşturur. Muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) sunulması yani “raporlama” fonksiyonu, finansal tablo kavramını ortaya çıkarmıştır. Mali tablolar, muhasebe yöntemi içinde kayıt edilen, elde edilen verilerin, dönemler itibarıyla bu bilgilerin kullanacak olanlara sunulmasını sağlayan araçlardır” (Akdoğan ve Tenker, 2005: 2). Finansal verilere ihtiyaç duyan paydaşlar, farklı nedenlerden dolayı değişik nitelik ve nicelikteki bilgiye ihtiyaç içindedirler. Bu nedenle, finansal veri ve tabloların muhasebe düzeninde tüm finansal verilere ihtiyaç duyan paydaşların gereksinimlerine yanıt verebilmesine yönelik olarak tasarlanması gerekmektedir.

MÜGST tarafından hazırlanan, Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu ayrıca 1994 senesinde uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi (MUGST, sıra no:1) mali tabloları iki ana mali tablo ve yardımcı mali tablolara ayırmaktadır. Türk muhasebe standartlarına göre finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolar ve özel finansal tablolar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne göre mali tablo türleri 2. Tablo olarak aşağıdaki gibidir:.

Tablo 2: Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Türleri

TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
Temel Finansal Tablolar	Genel Amaçlı Finansal Tablolar
Bilanço	Dönem Sonu Finansal Durum Tablosu
Gelir Tablosu	Kâr/Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
	Öz Kaynak Değişim Tablosu
	Nakit Akış Tablosu
	Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar

Bir önceki dönemin başındaki Finansal Durum Tablosu ¹	
Ek Finansal Tablolar	Özel Amaçlı Finansal Tablolar
Satışların Maliyeti Tablosu	Satışların Maliyeti Tablosu
Kâr Dağıtım Tablosu	Kâr Dağıtım Tablosu
Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	Fon Akım Tabloları
Fon Akım Tabloları	Fon Akım Tablosu
Fon Akım Tablosu	Net Çalışma Sermayesi Değişim Tablosu
Net Çalışma Sermayesi Değişim Tablosu	
Nakit Akış Tablosu	

Kaynak: (Atmaca, 2020: 6)

Ana mali tablolar, ticaret yapan şirketlerin belirli bir döneme ait pasif ve aktiflerinin yapısını, gelirleri, giderleri ve dönem faaliyet sonuçlarını özetleyen belgelerdir. Ek mali tablolar ise, daha spesifik bilgi gereksinimlerini karşılamak için hazırlanır. Genel maksatlı mali tablolar genele ait bilgi gereksinimlerini karşılar, özel maksatlı mali tablolar ise talep üzerine spesifik bilgi sunar.

iv) Analiz ve Yorumlama Fonksiyonu:

Muhasebenin rapor işlevi, finansal tablolardaki rakamların anlamlı hale getirilmesi için analiz ve yorumlama gerektirdiğini belirtir. Çağdaş muhasebe bakış açısına göre, yorum ve analiz yapma, muhasebe için önemli bir işlev olarak kabul edilirken geleneksel anlayışta bu durum geçerli değildir. Bu farklılık analiz ve yorumlama konusunda belirgindir. (Sevilengül, 1997: 11).

“Analiz, bir olay veya konuyu incelerken temel bileşenlerini ve ilişkilerini belirleme sürecidir. Finansal analiz ise, bir işletmenin finansal yapısının gelişiminin değerlendirilmesi için finansal tablo kalemleri arasındaki değişikliklerin incelenmesi ve yorumlanması sürecidir. Bu analizler işletmenin geleceği ve finansal durumu hakkında bilgi sağlar. Finansal analiz tekniklerinden kullanışlı ve anlamlı bilgiler elde edilebilmesi için ilk olarak finansal tablolarının mali tablolar ilkelerine uyumlu şekilde hazırlanarak ve enflasyondan arındırılması büyük önem taşır” (Şamiloğlu ve Akgün 2010: 228). “Finansal analizde

¹ İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulamışsa, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzeltmişse ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırmışsa.

kullanılan başlıca teknikler şu şekilde sıralanabilir” (Akdoğan ve Tenker, 2005: 519; Aydın, vd. 2017: 129; Berk, 1998: 28).

- Başabaş ve Kaldıraç Analizi
- Karşılaştırma Tablolu Analizi, Yatayda Analiz,
- Fon Akışı Analizi,
- Yüzdesel Yöntemi İle Analiz, Dikeyde Analiz,
- Oransal Analizi, Rasyo Analizi,
- Eğilimli Yüzdeleri İle Analiz, Trend Analiz,

“Finansal analiz yöntemleri, mali tablolardaki bilgileri anlaşılır hale getirerek yorumlanmasını sağlar. Analiz sırasında bağlantılar ve değişimler tespit edilir, geleceğe yönelik tahminler yapılır. Değişimlerin işletmeye etkisi değerlendirilir” (Gücenme, 2003: 151).

2.2. Standart Kavramı

“Standart kavramı, Fransızca kökenli bir kavram olup, belirli bir veya birden çok kritere uygun bir nitelik ve karşılaştırma ölçüsü olarak tanımlanabilir. Standart kelimesi Türkçe’de ise, tekdüzen, tekbiçim, örnek ölçü vb. gibi uyulması gerekli kurallar birimi ya da birliği anlamına gelmektedir” (Atmaca, 2010: 4).

“Standart kavramı Türk Dil Kurumu’na göre “Belirli bir tipe göre yapılmış veya ayrılmış ölçün, ölçünlü” ya da “Belirli ölçülere, yasalara, kullanıma uygun olan” şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe bakış açısıyla ele alındığında standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar topluluğudur” (Erol vd., 2011: 228). “Başka bir ifadeyle standart kavramı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından çıkarılmış olan muhasebe kurallarını ifade etmektedir” (Köroğlu ve Doğan, 2012: 2).

2.3. Muhasebe Standardı

Literatüre bakıldığı zaman, muhasebe standardizasyonu ile ilgili olarak farklı tanımlamalar bulunduğu görülmektedir. Bunlardan bazılarına aşağıda verilmiştir:

Muhasebenin bağılı olduğu standartlar, bir bütün olarak ele alındığında , güvenli, doğruyu yansıtan, karşılaştırılabilir nitelikte, dengeli , herkesin anlayabileceği nitelikte olan kural ve prensiplerdir.(Bekçi ve Özdemir, 2006: 144).

Muhasebe standartları; muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında gerekli olan kuralların düzenlendiği genel bir taslak olarak tanımlanmaktadır (Yel ve Çiftçi, 2013: 95).

“Muhasebe standartları; muhasebeci tarafından hangi nitelikte işlemlerin ve olayların, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporlarla beyan edileceğini belirleyen kurallardır” (Aktürk ve Akcanlı, 2013: 24).

Muhasebe standardı; meslek mensuplarının doğru bir şekilde yönlendirilmesi için yetkili kurullarca belirlenmiş kurallarını tümüdür (Erol vd., 2011: 228).

Muhasebe bilgi sistemi tarafından elde edilen bilgilerin, kullanıcılardan beklenen işlevleri yerine getirmesi, işletme işlevleriyle ilgili bilgileri aktarması, benzer olayları benzer şekillerde temsil etmesi ve üretilen bilgilerin doğru, gerçekçi olmasını sağlaması, ancak anlamlı ve anlamlı olmasının sağlanmasıyla mümkündür ve bilgilerin güvenilir olabilmesi için belirli muhasebe standartlarına göre tasarlanmışlarsa karşılaştırılabilir olması ile ilgilidir. (Aktürk ve Akcanlı, 2013: 24). Muhasebe standardı, raporlar ve mali tablolar ile bunlara teme teşkil eden olan mali verilerin standart ilkelere ve kurallara göre hazırlanmasını ve bunlara dayanılarak oluşturulan raporlarda ve mali tablolarda standardı sağlamaktadır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155).

Muhasebe standartları işletmelerin karşılaştırılabilirlik düzeylerinin ve finansal performanslarının doğru bir şekilde analiz edilmesinde büyük bir önem taşır. Aynı zamanda muhasebe standartları karşılaştırılabilir, tüm kullanıcıların güvenebileceği, finansal bilginin oluşturulmasında ve söz konusu mali bilgilerin buna konu yatırım yapanlar, kredi verenler, üst düzey yöneticiler, çalışanlar gibi mali tablo paydaşlarına aktarılmasında önem i yüksek derecede bir rol almaktadır. Muhasebe ve standardı terimini, hem milli hem de enternasyonal standartlar olmak üzere sınıflandırılmak mümkündür. Milli muhasebe için standart, bir işleyiş içinde yer alan belli bir ülke sınırları içinde olarak, bu tarzdaki standartlar yapıldıkları devletlerdeki kurumlarda ve şirketlerde muhasebe birliğinin sağlanmasında rol oynamakta ayrıca bahsi geçen standartlar kapsamında kurumların ve şirketlerin ilgili mercilere hesap

verilebilirliğini kolaylaştırmaktadır. Enternasyonal anlamda bir muhasebe standardı, mali bilgilerin buna ihtiyaç duyan mali tablo paydaşlarına aktarılmasında çoklu varyasyon sunabilen, enternasyonal düzeyde raporlama çalışmasına yarayan, şirketlere kendi iç yapılarına uygun olan derecedeki politikaların seçmelerine olanak sağlayan bir kurallar manzumesi şeklinde tanımlanabilir. Başka şekilde ifade etmek gerekirse, enternasyonal bir muhasebe standardı, ayrı ayrı muhasebe kurallar bütününe yer verildiği çeşitli devletlerde işlevsellik göstermekte olan uluslararası şirketlerin yıllık mali tablolarının değerlendirilmesinde ve sunumunda belli bir yeknesaklık bulunduran ve bunları. sağlayabilmeleri için hazırlanan, yazılı kuralların yer aldığı bir metindir (Atmaca ve Çelenk, 2011: 114).

2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Nedenleri

Küreselleşme ile birlikte dünyanın farklı bölgelerindeki finans piyasalarının, benzer kurallara ve düzenlemelere sahip olmaları ve tek bir piyasaymış gibi faaliyetlerde bulunmaları işleyiş açısından oldukça önemlidir. Çünkü küreselleşmeye bağlı olarak, piyasalar arasındaki sınırlar da ortadan kalkmış (Oksay ve Acar, 2005: 16) ve piyasalar tek tipleşmiştir.

Küreselleşmenin bir sonucu olarak finansal piyasaların uluslararasılaşması, küresel şirketlerin kurulması, uluslararası ölçekteki bağımsız denetim kuruluşlarının uluslararası piyasalardaki rekabeti ve etkinliği, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma sebepleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ve aykırılıklara ilişkin olarak meydana gelen küresel etkili skandallar, muhasebe kurallarının uyarlanmasını ve uluslararası ortak bir muhasebe dilinde bir birlik sağlanmasını zorunlu kılmıştır (Aksoy, 2005: 182-183).

Hızlı bir değişim trendi içerisinde yer alan dünya ekonomisinde, küreselleşme ve rekabet ekseninde etrafında şekillenen dinamikler; sosyal, ekonomi ve teknoloji alanlarında olduğu gibi muhasebe uygulamalarında ve alanında da önemli gelişmelere ve değişikliklere neden olmuştur. Küreselleşme ile birlikte muhasebe uygulamalarının uluslararası bir alana yayılması, finansal bilgilerin açıklanmasında, raporlanmasında ve uygulanmasında bazı sorunları da doğurmuştur. Standardizasyon sorunu olarak isimlendirilen bu sorunların

çözümüne kavuşturulması amacıyla muhasebe alanında uyum (harmanizasyon) çalışmaları başlatılmıştır (Yılmaz, 2007: 139-140).

Günümüzün küreselleşen dünyasında işletmelerin; dışa açılma, birleşme, finansal kaynak arayışlarını ve ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri, uluslararası standardizasyon ihtiyacını doğurmuş ve bundan dolayı işletmeler arasında güvenilir ve yeterli finansal bilgi akışı daha da önemli olmuştur. Fakat ülkedeki farklı yasal uygulamalardan dolayı farklı muhasebe uygulamalarının ve ilkelerinin uluslararası düzeyde yeniden düzenlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Tüm bunlar muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası geçerliliği olan standartlara göre yeniden hazırlanmasının ana nedenini oluşturmaktadır (Abdioğlu vd., 2014: 366).

Sermaye piyasalarında mali raporlama ile ilgili yasal mevcut düzenlemeler, uluslararası alanda iş yapabilmenin gereksinimlerini ve gerçeklerini tam olarak yansıtmamaktadır. Günümüzde piyasalar artık evrenseldir ve birbirlerinden bağımsız düşünülemezler. Sınırlar ötesi yatırım ve ticari faaliyetler günlük gerçekler olarak karşımıza çıkmaktadır. Artık eskisine kıyasla mali bilgi son derece yaygın olarak kullanılmaktadır. Borsada kayıtlı olan birçok şirket mali bilgilerini internette yayınlamaktadır. Günümüzde ise yatırımcılar yatırım kararları almadan önce bu bilgileri analiz etmekte ve ona göre adım atmaktadırlar. Fakat işletmeler genelde yer aldıkları ülkenin yasal düzenlemelerine uymakla zorunlu oldukları için temel mali veriler, doğrudan geçerli uluslararası kıyaslamalar için kullanılamamaktadır.

Farklı mali raporlama ilkelerinin, kurallarının ve uygulamalarının varlığı hem ulusal hem de uluslararası düzeyde problemler yaratabilmektedir. Problemlerin çözüme kavuşturulabilmesi için ilk olarak ulusal düzeyde muhasebe uygulamalarının standardizasyonuna ihtiyaç duyulmuştur. Daha sonra ise küreselleşme eğilimleri doğrultusunda işletmelerin uluslararası nitelik kazanması ve ekonomik faaliyetlerin artması muhasebe alanında da uluslararası geçerliliği olan standardizasyon çalışmalarını gerekli kılmıştır (Ayboğa, 2002: 42-43).

Muhasebe bilgi sistemi ile toplanan bilgiler, kullanıcıların kendileri için beklenen işlevi yerine getirebilmeleri, işletmenin faaliyetlerine ilişkin olarak güvenilir bilgilerin aktarabilmeleri, benzer olayların benzer şekillerde ifade edebilmeleri, üretilen bilgilerin de

anlamlı, doğru ve güvenilir olabilmesi ancak uluslararası muhasebe standartlarına uyum ile sağlanabilir.

Dünya üzerinde herkesin üzerinde uzlaştığı tek bir finansal raporlama standardının hazırlanması; ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması, şeffaflık kavramının daha ağırlık kazanması ve işletmelere ait kar/zarar durumlarının en açıklayıcı biçimde sunulabilmesi açısından önem arz etmektedir (Aktürk, 2006: 65).

Muhasebenin tarihsel süreçteki gelişimini etkileyen ve ülkelere göre farklılaşmasına neden olan birçok faktör olmakla birlikte literatürde en çok üzerinde durulan başlıklara aşağıda yer verilmiştir:

2.4.1. Hukuk Sistemi

Sanayi çağının başlamasıyla maliyetlerin doğru belirlenmesi önem kazanmıştır, bundan dolayı yönetim muhasebesi çalışmaları artmıştır. (Choi ve Meek, 2008: 48). Halka açık anonim şirketlerin artmasıyla, muhasebe alanında dar çerçeveli bakış açısından uzaklaşıp, mali bilgilerin doğru ve güvenilir şekilde kaydedilmesi önem kazanmıştır. Ekonomik büyüme düzeyi, bir ülkenin muhasebe sistemi ve uygulamalarını olumlu yönde etkilerken, enflasyon da muhasebe sistemlerini etkileyen bir faktördür. Enflasyonist ülkelerde bilançoların enflasyona göre revize edilmesi gerekmektedir. Bu durum, ekonomilerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına yol açabilir. Adhikari ve Tondkar (1992)’a göre bir ülkenin ekonomik büyüme düzeyi o ülkenin muhasebe sistemi ve uygulamalarının gelişimini pozitif yönde etkilemektedir. Nobes (1998) tarafından Güney Amerika muhasebe sistemi olarak adlandırılan bu uygulama, birçok Güney Amerika ülkesinde yaygındır. (Akdoğan ve Aydın, 1987: 170-173, Dinçer, 2010: 137, Nobes, 1998: 174).

2.4.2. Ekonomik Faktörler

Bir ülkenin muhasebesinin evrimini etkileyen bir diğer faktör de o ülkede uygulanan ekonomik sistemdir. Ekonomik sistemler dört kategoriye ayrılır (Elitaş vd., 2011: 5):

Kapitalist Sistem: Bireylerin refahı için özel sektör girişimlerinin teşvik edildiği ve piyasa ekonomisinin serbest bırakıldığı sistemdir.

Kapitalist-Devletçi Sistem: Ekonomik büyümenin desteklenmesi için devletin ve özel sektörün işbirliği yaptığı ve stratejik doğal kaynakların devlet tarafından işletildiği bir sistemdir.

Kapitalist-Sosyalist Sistem: Sosyal ihtiyaçların karşılanmasında eşitlik ilkesine dayalı olarak, özel sektörün yanı sıra devletin ve kar amacı gütmeyen kuruluşların da aktif rol aldığı bir sistemdir.

Sosyalist Sistem: Ekonomik faaliyetlerin tamamının doğrudan veya dolaylı olarak devlet tarafından yürütüldüğü sistemdir.

Muhasebe, şirketlerin ekonomik aktivitelerini izleyen ve performanslarını ölçen bir sistem olduğu için içinde bulunduğu ekonomik sisteme uyum sağlar. Dolayısıyla, ekonomik sistemdeki bir değişiklik muhasebe sistemini de değişime zorlar (Belkaoui, 1994: 56-57).

Ekonomik sistemin muhasebe uygulamalarına etkisini şöyle örneklendirebiliriz: Kapitalist sistemlerde muhasebe, özel sektör ve bağımsız muhasebe kuruluşları tarafından geliştirilirken, devletçi veya sosyalist sistemlerde muhasebe daha çok devlet eliyle geliştirilir. Sosyalist ülkelerde muhasebe bilgilerinin kullanıcısı sadece devlet olup, bu nedenle muhasebe sisteminin sadece "planlanan üretim kapasitesine ulaşıp ulaşamadığını" gösteren istatistiksel bilgiler paketi seviyesine indirildiğini görürüz (Lawrence, 1996: 7). Oysa kapitalist ülkelerde muhasebe mevzuatı, muhasebe bilgilerinden faydalananların çıkarlarına göre değişir. Örneğin, son yıllarda muhasebe biliminin odaklandığı konulardan biri olan gerçek değer gelişmeleri buna örnektir (Elitaş vd., 2011: 6).

Bu sistemler birbirinden ayrılmaktadır, özellikle ifade özgürlüğü ve üst yönetime katılım gibi haklar tanınmalıdır. Siyasi dominasyonun yoğun olduğu, insanların yasa yapıcıları seçemediği ayrıca uygulanan yasaları direkt etkileyemediği ülkelerde muhasebecilerin, tam açıklama prensibi üzerine bir muhasebe meslek dayanışması kurmaları ve uygulamalara yön verecek şekilde hareket etmeleri oldukça zordur (Belkaoui, 1994: 55-56).

2.4.3. Kültür

Bir ülkenin muhasebe sisteminin gelişiminde en önemli faktörlerden biri kültürdür. Nobes (1998)'e göre, benzer kültürle sahip ülkeler aynı kültürdeki diğer ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilenir. Kültür-muhasebe ilişkisini inceleyen önemli çalışmalardan biri Gray (1988) tarafından yapılmıştır. Gray, kültürü dört boyutta ele alarak muhasebe sistemlerinin ülkeler arasında nasıl farklılaştığını incelemiştir. Bu dört boyutun muhasebe ile ilişkisi şu şekildedir (Güvemli, 2008: 80-86'dan Akt: Yücel, 2017: 42-43):

Profesyonellik-Statükoculuk: Muhasebecilerin etkisinin yazılı kuralların üzerinde olması profesyonellik, mevzuata sıkı sıkıya bağlı kalmaları ise statükoculuk olarak adlandırılır. ABD ve İngiltere'de profesyonellik, Kıta Avrupası'nda ise statükoculuk hakimdir.

Tekdüzecilik ve Esneklik: Kıta Avrupası ülkelerinde tekdüzen hesap planı ve vergi kanunlarının dikkate alındığı muhasebe sistemleri, ABD ve İngiltere'de ise esnek mali raporlar vardır.

İyimserlik-Tutuculuk (Muhafazakârlık): İyimserlik, risk alabilmeyi, tutuculuk ise belirsizlik durumunda riskten kaçınmayı ifade eder. Kıta Avrupası ülkelerinde muhafazakârlık benimsenmiştir.

Şeffaflık-Gizlilik: Şeffaflık, muhasebe bilgilerinin geniş kitlelere açıklanmasını, gizlilik ise bu bilgilerin sınırlı tutulmasını ifade eder. Kıta Avrupası'nda gizlilik, Anglo-Sakson ülkelerinde ise şeffaflık ön plandadır.

Kültür başlığı altında ele alabileceğimiz diğer bir faktör ise dildir. Abdelsalam ve Weetman (2003), uluslararası muhasebe standartlarının İngilizce olmasının Anglo-Amerikan kültürünün etkisinden kaynaklandığını belirtmişlerdir. Chamisa (2000)'ye göre, Anglo-Amerikan kültürüne sahip gelişmekte olan ülkelerde bu standartların daha kolay uygulanabileceği söylenebilir. Bu ülkelerde kültürel yakınlık ve İngilizcenin ortak dil olması uygulama sürecindeki zorlukların daha kolay aşılmasını sağlar (Akt: Dinçer, 2010: 137).

2.4.4. Muhasebe Mesleği Eğitimi

Bir ülkenin muhasebe sisteminin şekillenmesinde muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi büyük önem taşımaktadır. Bazı ülkelerde muhasebe mesleğinin yapısı çok gelişmiştir

ve muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisi görünürken, diğer ülkelerde meslek yenidir ve mevzuata etkisi sınırlıdır. (Elitaş vd., 2011: 14).

Muhasebe profesyonellerinin gelişmişlik düzeyinin yanısıra aldıkları eğitimin niteliği de dahil olmak üzere muhasebe sistemlerinin tasarlanması ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.. Gernon vd. (1987)'ye göre, muhasebe eğitiminin kalitesi ve içeriği ile profesyonel muhasebe mensuplarının seviyesi arasında doğru yönlü bir korelasyon olumlu yönde bir ilişki mevcuttur (Dinçer, 2010: 137). Tarihsel süreçte bakıldığında muhasebenin ancak yirminci yüzyılın sonlarında eğitim programlarına dahil edilmeye başlandığını görebiliriz. (Mathews, 2001: 381). Bu durum muhasebe teorisinin gelişme sürecinin muhasebe pratiğinin ilerlemesi ile pozitif yönde bir ilişkide olduğunu gösterir.

Genel olarak bir ülkeye ait eğitim düzeyi ile muhasebe eğitiminin, muhasebe sistemlerinin ve finansal raporlamanın kalitesine bakıldığında aralarında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Eğitim düzeyi görece daha yüksek olan ülkeler aynı zamanda gelişmiş muhasebe sistemlerine de sahiptir. (Schoereder vd., 2005: 72).

2.4.5. Dünyadaki Finansman Modelleri

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

- **Borsa Tabanlı Sistemler:** İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde işletmelerin fon ihtiyaçları büyük ölçüde özkaynaklardan karşılanır ve sermaye piyasaları güçlüdür. Bu sistemlerde muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları yatırımcıların çıkarlarını korumak üzere gelişmiştir.
- **Kredi Tabanlı Sistemler:** İsviçre, Japonya, Almanya gibi ülkelerde şirketler finansman ihtiyaçlarının çoğunu bankalardan sağlamaktadır. Bu sistemler alacaklıları korumak için muhafazakar bir şekilde inşa edilmiştir. Muhasebe uygulamalarına 'basitlik' yaklaşımı yön verir ve olası kayıplara karşı önlem almak önemlidir. Bu ülkelerdeki muhasebe sistemleri kâr odaklılığı ikinci plana almakta ve ödeme yapabilme gücünü daha da vurgulamaktadır. (Choi ve Meek, 2008: 49).

Anglo-Sakson hukuk sistemine sahip ülkeler genellikle borsa tabanlı sistemlere sahiptir. Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip ülkelerde, finansman ihtiyaçları öncelikle kredi

kuruluşları tarafından karşılandığından, krediye dayalı sistemler hakimdir.. Bu sistemlerin farklılıkları aşağıdaki şekilde sunulabilir (Elitaş, 2011: 10):

Tablo 3 : Dünyadaki Ekonomik Sistemler

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

Kaynak: (Yücel, 2017: 40).

Yukarıdaki tablonun özeti şu şekilde olabilir: Borsa tabanlı sistemlerde gerçeğe uygun finansal raporlama daha önemlidir. Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'deki bağımsız denetime ilişkin uygulamalar başka ülkelere nazaran daha etkin, hızlı ve verimli olarak gelişmiştir. Diğer ülkeler de kredi tabanlı sistemlerden borsa tabanlı sistemlere geçiş yapabilir.

BÖLÜM 3. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN STANDARDİZASYONU VE GELİŞİMİ

3.1. Dünyada Muhasebe Sistemlerinin Standardizasyonu ve Gelişimi

“Dünyada ekonominin büyümesi ve ülkelerin birbirleriyle olan ticaretinin gelişmesi ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gerekliliğini kaçınılmaz kılmıştır. Oluşturulacak olan bu ortak dilde finansal durum tablosu, gelir tablosu vb. isimlerle adlandırılan finansal tabloların tüm ülkelerde aynı ölçütleri ifade etmesi amaçlanmıştır. Öncelikli olarak çalışma yapan ülkeler Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere, Fransa ve Almanya olmuştur. Bu ülkeler ulusal muhasebe mevzuatlarını kendilerine uygun olarak hazırlamışlardır ancak çok uluslu şirketlerin bu ülkelerde faaliyet göstermeye başlamasıyla muhasebe açısından bazı sorunlar baş göstermiştir. Bunun en büyük sebebi her ülkenin kendi muhasebe mevzuatını uygulamaya devam etmesidir. Oluşturulması gerekli olan ortak muhasebe dilinin önemi ve asıl amacı bu aşamada anlaşılmıştır. Tüm ülkelerde uygulanmaya başlayacak olan ortak muhasebe dili “muhasebe standartları” olarak adlandırılmaktadır” (Kocamaz, 2012: 106).

“Birden fazla ülkede faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin sayısındaki artış ve uluslararası sermaye piyasalarının hızla gelişimi muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumu zorunlu kılmıştır. Ortaya çıkan muhasebe standartları ve uygulamalarının başarılı olabilmesi için ulusal çapta uyumlaştırmalar gerekli olmaktadır” (Kalmış ve Dereköy, 2010: 142). Bu sistemlerin uygun şekilde standartlaştırmasına giden yolda bir diğer önemli faktör de muhasebe alanında çalışan işgücüdür. Mert vd (2020)’ye göre, bu işgücünü sağlamanın yolu lisans düzeyinde nitelikli insan gücü yetiştirmektir.

“ABD’de 1929 yılı sonrası Amerikan Borsasında ortaya çıkan kayıplar sonucunda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın oluşturulması muhasebe standartları oluşumunda ilk adım olarak düşünülebilir. Amerika’da ulusal muhasebe standartlarının oluşumu 1973 yılında FASB(Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)’nin kurulması ile başlamıştır. Avrupa Birliği’nde muhasebe ile ilgili düzenlemeler IASC(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)’nin 1973 yılında kurulmasıyla başlamıştır. Günümüzde AB ve ABD uluslararası standartların oluşumunda ortak çalışmaktadır” (Yarbaşı, 2011: 75).

3.1.1. Standardizasyon Çalışmaları Yapan Uluslararası Kuruluşlar

Dünya çapında pek çok kurum ve kuruluş uluslararası muhasebe ve mali raporlama standartları alanında faaliyet içerisindedir. UFRS üzerinde çalışan ve muhasebe ve mali raporlamaya ilişkin standartların oluşturulmasına, düzenlenmesine ve uygulanmasına yardımcı olan bazı kuruluşlar şunlardır:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu
- Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
- Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü
- Birleşmiş Milletler
- Avrupa Birliği
- Basel Kurulu
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'dur.

3.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

1960'larda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasıyla ilgili ilk görüşmeler başlamıştır. Bu sürecin örgütsel bir yapıyla yürütülmesi adına ilk önemli adım, Ekim 1972'de Sydney'de düzenlenen Onuncu Dünya Muhasebe Kongresi'nde atılmıştır (Başpınar, 2005: 53). Bu görüşmeler sonucunda İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri tarafından Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu (AISG) kurulmuştur. Bu öneri hızla hayata geçirilerek 1973 yılında Japonya, Kanada, İrlanda, Avustralya, Birleşik Krallık, Almanya, İrlanda, Fransa, Meksika ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki muhasebe organlarının onayıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kuruldu. (Bekçi ve Özdemir, 2006: 145).

IASC'nin Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na yönelik çalışmaları, Uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonları Örgütü (IOSCO), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar tarafından desteklenmektedir ve bu uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Türkiye'den bu komiteye destek veren kuruluşlar ise, 1974'te üye olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve 1994'te üye olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) olarak gösterilebilir (Cavlak, 2015: 81).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kuruluş amacı, denetlenmiş finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak muhasebe standartlarını kamu yararına uygun olarak düzenlemek ve bu standartların tüm ülkelere kabul edilip uygulanmasını sağlamaktır (Savun, 2014: 8). IASC, dünya genelinde muhasebe standartlarını uyumlu hale getirmek amacıyla her ülkenin muhasebe standardı oluşturucularıyla işbirliği yapmayı hedeflemiştir (Parlakkaya, 2004: 123). Ayrıca, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında esas alınacak standartları geliştirmek, yayımlamak ve bu standartların dünya çapında benimsenmesini sağlamak da IASC'nin diğer amaçları arasında yer almaktadır (Üstündağ, 2000: 46).

Komitenin kuruluş anlaşmasına göre, üyeler şu yükümlülükleri üstlenmişlerdir:

Komitenin çıkardığı standartları desteklemek,

Yayımlanan standartlara uygun mali tablolar hazırlamak ve uyumsuzluk durumunda bu uyumsuzlukları mali tablolarda belirtmek,

Menkul kıymet borsa görevlilerini uluslararası muhasebe standartlarına uyulması hususunda ikna etmek,

Denetçiler tarafından mali tabloların standartlara uygun hazırlanıp hazırlanmadığını incelemek ve bu konuda kesin yargıya varmaları sağlamak,

Uluslararası muhasebe standartlarına uyulmadığı durumlarda denetçilerin bunu raporlarında belirtmesini sağlamak (Akgün, 2007: 86).

2001 yılına kadar IASC, standartları Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) adıyla yayımlamaktaydı. 2001'de IASC yerini, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) bırakmış ve standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) adıyla yayımlanmaya başlamıştır. IASB, dünya genelinde muhasebe standartlarını uyumlu hale getirmeyi temel amacı olarak benimsemiş ve ulusal muhasebe standardı belirleyicileriyle işbirliği yapmıştır. IASB'nin finansal raporlama ve muhasebe standartlarının kullanıcıları tarafından geniş bir kabul görmesinin sebebi, bu standartların basit ve anlaşılabilir olmasıdır (Akdoğan, 2006: 56).

3.1.1.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Amerika Birleşik Devletleri'nde Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu, muhasebe standartlarını belirleme yetkisini muhasebe teşkilatlarına devretmiştir. Bu süreçte birçok kurum ve kuruluş destek vermiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde en fazla desteği Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) vermiştir (Çiftçi, 1997: 170). AICPA, 1939 senesinde Muhasebe Prosedürleri Komitesi'nin kurulmasıyla başlayan standart yayımlama faaliyetlerini, 1973 yılında bağımsız olarak görevlendirilen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) aracılığıyla devam ettirmiştir (Öztürk, 2006: 71).

3.1.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)

Yirminci yüzyılda uluslararası muhasebe standartları denildiğinde akla ABD'nin ulusal standartları olan US GAAP gelmekteydi. US GAAP kural bazlı bir sistem olup, yapılacak her işlem için raporlamanın nasıl yapılacağını detaylı bir şekilde belirtir. Enron'un iflasına kadar US GAAP küresel anlamda muhasebe standartları olarak görülmüş ve kullanılmıştır. IASC tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ise 1973'te oluşturulmaya başlanmıştır. IFRS, ilke bazlı olup, daha sade bir yapıya sahiptir. Enron'un iflasına kadar IFRS'lerin uluslararası alanda kabul görmesi mümkün olmamıştır. ABD, Japonya, Kanada gibi ülkeler US GAAP'ı uygularken, AB ülkeleri kendi direktiflerine göre raporlama yapmaktaydılar. 21. yüzyılın başında AB, üye ve aday ülkelere finansal tablolarını IFRS'lere göre hazırlamalarını istemiştir. Enron'un iflası ile birlikte US GAAP'ın itibarı zedelenmeye başlamış ve IFRS'ler uluslararası alanda daha fazla kabul görmüştür.

3.1.1.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (UMF), 1977'de kurularak muhasebede ahlaki, eğitime ilişkin problemler ve denetim konularıyla ilgilenmektedir. Yüz yirmi ülkeden yüz altmış üyesi ile iki buçuk milyon bireyi temsil eden UMF, kamu yararına profesyonel ve nitelikli standartlar geliştirmeyi ve ulusal ile uluslararası standartlar arasında uyumu sağlamayı amaçlamaktadır. Amacı, yerel muhasebe kurumları, hükümetler ve standart belirleyici kurumlarla işbirliği içerisinde küresel bir finansal mimari oluşturmaktır. (Karapınar, 2013: 142). UMF'nin 4 önemli standart kurulu bulunmaktadır (Nuriyev, 2009: 47):

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
- Uluslararası Denetim ve Sigorta Standartları Kurulu
- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu
- Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu

3.1.1.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

1983 yılında faaliyetlerine başlayan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün kuruluş amacı, halka arz edilen operasyonları ve enternasyonal para piyasalarının faaliyetlerini artırmaktır (Alpay, 2014: 20). Bu örgüt, dünya çapında bir standart kurucu olarak global olarak da tanınmışlığa sahip olmuştur (Çelik, 2013: 30). Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan Para Piyasaları Komisyonu, İngiltere'de bulunan Mali Kurumlar Otoritesi ve Türkiye'deki SPK da IOSCO'nun üyelerindendir (Şahin, 2010: 11).

1993 yılında IOSCO ve IASB, uluslararası menkul kıymet alım satımında kullanılacak muhasebe standartlarının tespiti üzerinde fikir birliğine varmıştır. 1995 yılında bu konuda anlaşıkları görülmektedir (Dalkılıç, 2008: 29). Mayıs 2000'de IOSCO, IASB'nin belirlediği standartları onaylamış ve üye ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları için tavsiyelerde bulunmuştur. Bu tavsiyeler, çokuluslu şirketlerin IFRS'yi kullanmaları için önemlidir (Çelik, 2013: 31).

3.1.1.6. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

OECD, muhasebe standartlarına bakış açısını gelişmiş ülkeler açısından değerlendirir ve raporlama yapmaya yöneliktir (Üstündağ, 2000: 50). 1976'da mali verilerin açıklanması hakkında bir bildirge yayımlamış ve 1979'da çokuluslu işletmelerle birlikte muhasebe standartlarında uyumlaştırma çalışmaları yapmıştır. Ancak OECD, muhasebe standartlarını düzenleme kuruluşu olarak değil, uyumlaştırmayı destekleyen bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir (Sevinç, 1999: 92).

“BM’den farklı olarak, Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)’nün muhasebe standartlarına bakış açısı gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler açısından değil ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısına yöneliktir. OECD UMS alanındaki çalışması standart oluşturmaktan ziyade raporlama yapmaya yöneliktir” (Üstündağ 2000: 50).

“OECD 1976’da mali verilerin açıklanması hakkında yol gösterici nitelikte bir bildirge yayımlamıştır. Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmalar yapabilmek için, 1979 ‘da OECD ve çokuluslu işletmeler kendi aralarında bir çalışma grubu oluşturdular. Bu grup muhasebe standartlarında uyumlaştırma sağlayarak kıyaslanabilirliği artırmak ve gerçek sorunlar bulmak için faaliyetlerini yürütmüşlerdir. Bundan dolayı bu grup muhasebe standartlarını düzenleme kuruluğu olarak benimsenmemektedir. OECD sadece muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına dönük çalışmaları destekleyen bir kuruluştur” (Karkacier 2009: 10).



3.1.1.7. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliği, muhasebe ve finansal raporlama alanında üye ÷lkelerin uyumunu sağlamak amacıyla çeşitli direktifler yayımlamaktadır. 4. Muhasebe Direktifi, yıllık finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin kuralları belirlerken, 7. Muhasebe Direktifi, konsolide finansal tabloların düzenlenmesine yönelik kuralları içermektedir. 8. Muhasebe Direktifi ise bağımsız denetim standartlarını belirlemektedir (Arsoy ve Gücenme, 2004: 104). AB, 2002 yılında IFRS'lerin üye ÷lkelerde kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu doğrultuda, AB ÷lkeleri, 2005 yılından itibaren IFRS'lere göre finansal raporlama yapmaktadır (Çiftçi, 2006: 38).

Uluslararası muhasebe standartlarının tarihi gelişimi, finansal raporlamanın daha şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak, yatırımcıların ve diğer paydaşların daha doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını hedeflemektedir. Bu süreçte, çeşitli uluslararası kuruluşların katkıları ve işbirlikleri önemli rol oynamıştır.

“Avrupa Birliği tarafından, üyeliğe sahip ÷lkelerde muhasebe ve denetimle ilgili konularda, ortak uygulamalar için “Direktifler/Yönergeler” başliğı altında değişiklikler hazırlanmıştır. Bu değişikliklerin uygulamaya konulmasını, üye ÷lkelerin kendilerine verilen belirli bir zaman sonunda gerçekleştirmesi gerekmektedir. AB Komisyonu’nun 1995’te yayımlamış olduğu bir belge ile AB’nin direktiflerinin yetersiz olduğu fikri resmi olarak onaylanmıştır. Bu raporda dört ve yedinci yönergelerin üye ÷lkelerdeki değişik muhasebe geleneklerinin korunmasına izin verdiği, fakat aynı zamanda karşılaştırılabilir finansal raporlar hazırlanması konusunda önemli katkılarının olduğu belirtilmiştir. Ancak aynı raporda AB şirketleri için en acil konunun bu şirketlerin yönergelere dayanan ulusal yasalarına göre hazırlanmış oldukları finansal raporların uluslararası sermaye piyasalarında kabul görmemesi olduğu belirtilmektedir. Diğer önemli problem ise yönergelerin pek çok seçeneği barındırmakta olması ve yürürlüğe girdikleri tarihten sonra ortaya çıkan veya önemi artan bir dizi konusunu içermemesi önemli bir sorundur” (Sakin 2003: 16). Bu nedenle AB 1995’te muhasebe düzenlemeleri konusunda bir tebliğ yayımlayarak beş çözüm sunmuştur. Bunlar:

- Çok uluslu Avrupa firmalarını Muhasebe Direktiflerine dâhil etmemek ve bu firmaları muhasebe standartları konusunda zorunlu tutmamak,
- Varolan Muhasebe Direktiflerini revize etmek,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu’nu kurmak,

- Muhasebe Standartlarını tanıma konusunda Amerika ile ahit imzalamak,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na üye olmak (Dalkılıç 2008: 31).

“Finansal tablo konsolidasyonu günün gelişen ekonomik ve ticari gelişmelerine paralel olarak bir ihtiyaç olarak gündeme gelmiştir. Özellikle küreselleşme ve uluslararası şirketlerin artması ve uluslararası sermaye dolaşımındaki serbestleşme, sermaye piyasalarındaki gelişmeler, konsolide edilmiş finansal raporlara olan ihtiyacı gündeme getirmiştir” (Aslan 2014: 81) “Avrupa Komisyonu, 2000 yılında, halka arz edilen işletmeleri, 2005’te ise uluslararası piyasada işlem gören ve borsaya kote olmuş şirketleri ki buna bankalar ve sigorta firmaları dahil konsolide finansal tablolarını UFRS’na uygun düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Avrupa Parlamentosu bu uygulamayı Mart 2002’de onamıştır ve Eylül 2002 yılında uygulamayı yayımlamıştır. AB’ne bağlı 7000 yakın işletme ve bu işletmelerin ortakları ve iştirakleri ile Uluslararası Finansal Raporlama standartlarını uygulamaya başlamıştır. Üye ülkeler bu sorumluluğu uygulama konusunda bütün işletmelerini dahil etme konusunda mecburi tutulmamıştır” (İbiş ve Özkan 2006: 31).

“Avrupa Birliği’nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygun muhasebe kayıtları ve finansal tablo düzenlemesinin gayesinden biri de açıklığı ve kıyaslanabilirliği artırarak sermaye piyasasının gelişimine kolaylık sağlamaktır” (Karkacier 2009: 14). Aralık 2008’de alınan bir Avrupa Komisyonu kararına göre, yalnızca Amerika Birleşik Devletleri, Güney Kore, Hindistan, Çin, Kanada, Japonya ’nın ulusal muhasebe standartları Avrupa Birliği onaylı IAS/IFRS ile uyumludur ve eşdeğer olarak sınıflandırılmıştır. Avrupa Birliği içindeki regülasyona tabi piyasalarda menkul kıymet çıkarmak isteyen ülkelerin, Avrupa Birliği onaylı IAS/IFRS’yi veya IASB tarafından 2009’dan bu yana yayınlanan IAS/IFRS’yi kullanması gerekir.

3.1.2. Dünyada Muhasebe Sistemleri Standardizasyonuna İlişkin Gelişmeler

Muhasebe standardizasyonundaki son gelişmeler, finansal tabloların açıklığını, tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlayan birkaç önemli güncellemeye ve yeni standartların tanıtımına yol açmıştır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- UFRS 18 - Finansal Tablolarda Sunum

En önemli gelişmelerden biri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Nisan 2024'te yayınlanan IFRS 18'in yürürlüğe girmesidir. UFRS 18, UMS 1'in yerini almakta ve finansal tabloların sunumuna yeni tanımlanmış bir 'faaliyet karı' alt toplamı ve gelir ve giderlerin bir şirketin ana ticari faaliyetlerine göre kategorize edilmesi gerekliliği de dahil olmak üzere daha yapılandırılmış bir yaklaşım getirmektedir. Bu standart finansal tabloların şirketler ve sektörler arasında daha karşılaştırılabilir olmasını amaçlamaktadır ve 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren geçerli olacaktır. (KPMG)

- UFRS 19 - Halka Açık Olmayan Bağlı Ortaklıklar

Ocak 2024'ten itibaren geçerli olan UFRS 19, bağlı ortaklıkların hem ana ortaklıklarının hem de diğer finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak için tek bir muhasebe kayıt seti tutmalarına izin vermektedir. Bu standart açıklama gerekliliklerini önemli ölçüde azaltarak bağlı ortaklıklar için finansal raporlama sürecini basitleştirmektedir (UMS Plus).

- İklim ve Sürdürülebilirlik

İklim değişikliği ve sürdürülebilirlik konularına giderek daha fazla odaklanılmasına karşılık olarak çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) faktörlerinin finansal raporlamaya entegre edilmesine giderek daha fazla önem verilmektedir. Hindistan'ın 2023 Karbon Kredisi Ticaret Planı ve 2023 Yeşil Kredi Kurallarında görüldüğü üzere, karbon kredisi ve yeşil kredi piyasaları için standartların geliştirilmesi de buna dahildir. Bu girişimler, gönüllü çevresel eylemleri teşvik etmeyi ve net sıfır emisyonu doğru küresel geçişi desteklemeyi amaçlamaktadır (KPMG).

Son yıllarda, iklim değişikliği ve sürdürülebilirlik konuları, küresel ekonominin ve iş dünyasının gündeminde önemli bir yer edinmiştir. Şirketler, faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) faktörlerine olan etkilerini giderek daha fazla dikkate almak zorunda kalmaktadır. Bu faktörlerin finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin uzun vadeli değer yaratma kapasitelerini göstermesi ve paydaşlarına şeffaflık sunması açısından kritik bir öneme sahiptir. ÇSY faktörlerinin finansal raporlamaya nasıl entegre edilebileceği konusu dünyadaki muhasebe standardizasyonu çalışmaları kapsamında önem arz etmektedir.

ÇSY faktörlerinin finansal raporlamaya entegrasyonu, öncelikle çevresel boyutta önemli değişiklikler gerektirmektedir. İklim değişikliği ile mücadele etmek ve sürdürülebilir bir çevre sağlamak amacıyla, şirketlerin karbon ayak izlerini ve çevresel etkilerini ölçmeleri ve raporlamaları gerekmektedir. Bu kapsamda, karbon emisyonları, enerji tüketimi, atık yönetimi ve su kullanımı gibi çevresel göstergeler finansal raporlamaya dahil edilmelidir. Şirketler, bu göstergeleri düzenli olarak izleyerek, çevresel performanslarını iyileştirme hedeflerini belirlemeli ve bu hedeflere ulaşmak için stratejiler geliştirmelidir. Çevresel faktörlerin finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin çevresel sorumluluklarını yerine getirmelerine ve sürdürülebilirliklerini artırmalarına katkı sağlayacaktır.

Sosyal faktörlerin finansal raporlamaya entegrasyonu ise, şirketlerin topluma olan etkilerini değerlendirmelerini ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaktadır. Bu bağlamda, iş sağlığı ve güvenliği, çalışan hakları, çeşitlilik ve kapsayıcılık gibi konular, sosyal performans göstergeleri olarak finansal raporlamaya dahil edilmelidir. Şirketler, çalışanlarına sağladıkları çalışma koşullarını iyileştirmek, adil ücret politikaları uygulamak ve toplumsal cinsiyet eşitliğini desteklemek gibi konularda sorumluluk almalıdır. Ayrıca, topluma katkı sağlamak amacıyla sosyal projeler ve yatırımlar gerçekleştirmelidir. Sosyal faktörlerin finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin toplumsal sorumluluklarını yerine getirmelerine ve topluma olumlu etkilerde bulunmalarına olanak tanıyacaktır.

Yönetişim faktörlerinin finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun hareket etmelerini ve paydaşlarına güven vermelerini sağlamaktadır. Bu bağlamda, şeffaflık, hesap verebilirlik, etik değerler ve risk yönetimi gibi konular, yönetim performans göstergeleri olarak finansal raporlamaya dahil edilmelidir. Şirketler, iyi yönetim uygulamaları benimseyerek, yönetim kurullarının bağımsızlığını sağlamak, iç denetim mekanizmalarını güçlendirmek ve paydaşlarla etkin iletişim kurmak gibi konularda adımlar atmalıdır. Yönetişim faktörlerinin finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun hareket etmelerine ve uzun vadeli başarılarını güvence altına almalarına katkı sağlayacaktır.

ÇSY faktörlerinin finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin sürdürülebilirlik stratejilerini ve performanslarını daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmelerine olanak tanımaktadır. Bu entegrasyon, şirketlerin finansal performanslarının yanı sıra çevresel, sosyal ve yönetim performanslarını da ortaya koyarak, paydaşlarına daha şeffaf ve bütünsel bir bilgi sunmalarını sağlamaktadır. Ayrıca, ÇSY faktörlerinin finansal raporlamaya dahil edilmesi, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için önemli bir değerlendirme kriteri haline gelmektedir. Bu nedenle, şirketlerin ÇSY performanslarını iyileştirme ve bu performansı finansal raporlamalarına entegre etme çabaları, uzun vadeli değer yaratma kapasitelerini artırmaktadır.

İklim ve sürdürülebilirlik konularının finansal raporlamaya entegrasyonu, şirketlerin uzun vadeli başarılarını ve topluma olan katkılarını artırmak açısından büyük önem taşımaktadır. ÇSY faktörlerinin finansal raporlamaya dahil edilmesi, şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim performanslarını daha iyi yönetmelerine ve paydaşlarına daha şeffaf bilgi sunmalarına olanak tanımaktadır. Bu süreç, şirketlerin sürdürülebilirlik stratejilerini geliştirmeleri ve uzun vadeli değer yaratma kapasitelerini artırmaları için kritik bir araçtır. Gelecekte, ÇSY faktörlerinin finansal raporlamaya entegrasyonu konusundaki uygulamaların daha da yaygınlaşması ve standartlaşması beklenmektedir.

- Geliştirilmiş Gelir Muhasebesi ve Kiralama Muhasebesi

Bulut bilişim ve gömülü kiralama gibi modern iş uygulamalarının getirdiği karmaşıklıkları ele almak için hasılatın muhasebeleştirilmesi ve kiralama muhasebesi standartlarını iyileştirme çabaları devam etmektedir. Bu güncellemeler, finansal raporlamada şeffaflığı ve tutarlılığı artırmayı amaçlamaktadır (Deloitte).

- COVID-19 için Teknik Muhasebe Kaynakları

Muhasebe kuruluşları ayrıca COVID-19 salgınının finansal raporlama üzerindeki etkilerini ele almak için kaynaklar sağlamış ve şirketlerin salgının getirdiği ekonomik belirsizlikler ve düzenleyici değişiklikler arasında gezinmelerine yardımcı olmuştur. (Deloitte).

COVID-19 pandemisi, küresel ekonomik sistem üzerinde derin etkiler yaratmış ve bu süreçte muhasebe uygulamaları ile ilgili çeşitli teknik düzenlemeleri de gündeme getirmiştir. Pandemi süresince finansal raporlama ve muhasebe standartları açısından işletmelerin karşılaştığı en büyük zorluklardan biri, belirsizliklerin artması ve bu durumun mali tablolara

yansıtılması olmuştur. Bu nedenle, COVID-19'un muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerini ele alan teknik muhasebe kaynakları, işletmeler için kritik önem taşımaktadır. Bu bölümde, COVID-19'un muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerine ilişkin teknik muhasebe kaynakları hakkında detaylı bilgiler sunulacaktır.

Pandemi sürecinde, işletmelerin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerin değerlemesi önemli bir konu haline gelmiştir. Varlıkların değer düşüklüğü testleri, özellikle gelir getiren varlıklar için kritik bir öneme sahiptir. Pandemi nedeniyle birçok işletmenin gelirlerinde azalma ve bazı varlıkların değerlerinde önemli düşüşler yaşanmıştır. Bu durum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) kapsamında yer alan değer düşüklüğü testlerinin daha sık ve detaylı bir şekilde yapılmasını gerektirmiştir. Özellikle, maddi olmayan duran varlıklar ve stoklar gibi varlıkların değerlemesi, pandemi süresince daha karmaşık hale gelmiş ve teknik muhasebe rehberliklerine ihtiyaç duyulmuştur.

COVID-19, nakit akışlarında da büyük dalgalanmalara neden olmuştur. İşletmelerin nakit akış tablolarında, işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının yanı sıra yatırım ve finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının da pandemiden nasıl etkilendiği dikkatlice izlenmelidir. Özellikle, pandemi sürecinde hükümetlerin sağladığı teşvik paketleri ve kredi destekleri, işletmelerin finansal tablolarında önemli değişiklikler yaratmıştır. Bu teşviklerin ve desteklerin muhasebeleştirilmesi, doğru bir şekilde yapılmalı ve işletmelerin mali tablolarında şeffaf bir şekilde yer almalıdır. Bu kapsamda, teknik muhasebe kaynakları, teşvik ve desteklerin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesine ilişkin detaylı rehberlikler sunmaktadır.

Pandemi döneminde işletmelerin borçlanma maliyetleri ve finansal yükümlülükleri de önemli ölçüde etkilenmiştir. Finansal yükümlülüklerin yeniden yapılandırılması ve borçlanma maliyetlerinin yeniden değerlendirilmesi, muhasebe uygulamaları açısından kritik bir öneme sahiptir. Pandemi süresince birçok işletme, likidite sorunları yaşamış ve borçlarını yeniden yapılandırmak zorunda kalmıştır. Bu süreçte, finansal yükümlülüklerin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması, işletmelerin finansal durumlarının doğru bir şekilde anlaşılması açısından büyük önem taşımaktadır. Teknik muhasebe kaynakları, borçlanma maliyetleri ve finansal yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi konularında işletmelere rehberlik etmektedir.

Son olarak, pandemi süresince işletmelerin finansal raporlama süreçleri de önemli ölçüde değişmiştir. Finansal raporlama süreçlerinin dijitalleşmesi ve uzaktan çalışma sistemlerinin benimsenmesi, muhasebe uygulamalarında yeni zorluklar ve fırsatlar yaratmıştır. İşletmelerin finansal raporlama süreçlerini dijital platformlara taşıması, verilerin güvenliği ve doğruluğu açısından yeni önlemler alınmasını gerektirmiştir. Bu süreçte, teknik muhasebe kaynakları, dijitalleşen finansal raporlama süreçlerine ilişkin en iyi uygulamalar ve güvenlik önlemleri hakkında detaylı rehberlikler sunmaktadır. Pandemi sonrası dönemde de dijitalleşme ve uzaktan çalışma uygulamalarının devam edeceği öngörülmekte olup, bu alandaki teknik muhasebe kaynakları işletmeler için kritik bir rol oynamaya devam edecektir.

COVID-19 pandemisi, işletmelerin muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama süreçlerinde büyük değişiklikler yaratmıştır. Değerleme, nakit akışları, finansal yükümlülükler ve dijitalleşme gibi konular, pandemi süresince ve sonrasında işletmelerin en çok üzerinde durduğu alanlar olmuştur. Bu süreçte, teknik muhasebe kaynakları, işletmelerin karşılaştığı zorluklara karşı rehberlik sağlayarak, finansal tabloların doğruluğunu ve şeffaflığını korumalarına yardımcı olmuştur. Pandemi sonrası dönemde de işletmelerin bu kaynaklardan faydalanarak muhasebe uygulamalarını güncel tutmaları ve finansal raporlama süreçlerini iyileştirmeleri büyük önem taşımaktadır.

- Kripto Paralara İlişkin Muhasebe Standartları

Kripto paraların muhasebeleştirilmesi, uluslararası muhasebe standartları tarafından belirlenen çerçeveler içinde yapılmalıdır. Bu noktada, en yaygın kullanılan standartlar International Financial Reporting Standards (IFRS) ve Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) olarak karşımıza çıkar.

- IFRS Kapsamında Kripto Paralar

IFRS, kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda henüz spesifik bir standart yayınlamamıştır. Ancak, mevcut standartlar çerçevesinde kripto paraların nasıl ele alınacağına dair bazı genel yaklaşımlar bulunmaktadır. IAS 2 Stoklar kriterine göre, kripto paralar, işletmenin normal faaliyet süreci içinde satış amacıyla bulundurduğu varlıklar olarak değerlendirilirse stok olarak sınıflandırılabilir. Kripto paraların, işletmenin normal faaliyet süreci içinde satış amacıyla bulundurduğu varlıklar olması durumunda stok olarak sınıflandırılması mümkündür. Değerleme ve maliyet yöntemi şu şekilde olmaktadır: Kripto

paraların stok olarak sınıflandırılması durumunda, ilk alım maliyeti üzerinden değ erlenir ve satıldığında maliyet hesaplarına dahil edilir.

IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre, kripto paralar, fiziksel bir varlık olmadıkları ve belirli bir değere sahip oldukları için maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilebilir. Kripto paralar, fiziksel bir varlık olmadıkları ve belirli bir değere sahip oldukları için maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılabilir. İlk alım maliyeti üzerinden muhasebeleştirilme prensibi geçerlidir. Kripto paraların kullanım ömrü belirli ise amortisman tabi tutulur. Belirli bir ömür yoksa amortisman tabi tutulmaz ancak değ er d         testine tabi tutulur. Maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan kripto paralar, periyodik olarak değ er d         testine tabi tutulmalı ve gerekli d  zeltmeler yapılmalıdır. Stok olarak sınıflandırılan kripto paralar için periyodik olarak değ er d         testi yapılmalı ve gerekli d  zeltmeler finansal tablolara yansıtılmalıdır.

FASB ASC 350'ye göre maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılabilir.. Kripto paraların sınıflandırılması: Kripto paralar, maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan kripto paralar, amortisman ve değ er d         testine tabi tutulmalıdır. Kullanım  mr  belirli ise amortisman tabi tutulur; belirli değilse, yalnızca değ er d         testi yapılır. Amortisman ve değ er d        : Maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan kripto paralar, amortisman ve değ er d         testine tabi tutulmalıdır. Kullanım  mr  belirli ise amortisman tabi tutulur; belirli değilse, yalnızca değ er d         testi yapılır.

FASB ASC 330 Stoklar standardına göre işletmenin normal i  süreçleri içinde satış için elde tutulan kripto paralar, stok olarak değ erlendirilebilir. Kripto paralar, işletmenin normal i  süreçleri içinde satış için elde tutuluyorsa, stok olarak değ erlendirilebilir. Stok olarak değ erlendirilen kripto paralar, ilk alım maliyeti üzerinden muhasebeleştirilir ve satıldığında maliyet hesaplarına dahil edilir. Değer d         testi periyodik olarak yapılır.

Kripto paraların değ erlemesi, Maliyet Yöntemi, Piyasa Değeri Yöntemi ve değ er d         testi uygulanarak yapılmalıdır. Kripto paraların ilk alım maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmesi, yani satın alma fiyatı üzerinden değ erlenmesi maliyet yöntemidir. Piyasa Değeri Yöntemi'nde kripto paraların piyasa değ erleri üzerinden yeniden değ erleme yapılması,

yani piyasa fiyatı ile güncellenmesi. Bu yöntemde piyasa fiyatlarındaki dalgalanmalar nedeniyle sık güncellemeler gerekebilir. Değer düşüklüğü testinde ise kripto paraların piyasa değeri düşerse, değer düşüklüğü testi yapılmalı ve gerekli düşüşler finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bu test, genellikle yıllık bazda yapılır ancak önemli değişiklikler olduğunda daha sık yapılması gerekebilir.

Kripto paraların finansal tablolara yansıtılması, bilançoda, gelir tablosunda ve nakit akışında gösterim olarak ele alınabilir. Kripto paraların, bilançoda gösterimi varlık olarak sınıflandırılmak suretiyle yapılmaktadır. Stok veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmalarına göre farklı hesaplarda yer alabilirler. Gelir tablosunda kripto paralar ile yapılan işlemlerden elde edilen kazanç veya kayıplar olarak netleştirilir. Özellikle değer artışları veya düşüşleri ile ilgili gelir veya giderler, bu tabloya yansıtılır. Nakit akış tablosunda ise kripto paralar ile yapılan işlemler, işletme, yatırım veya finansman faaliyetleri içinde yer alabilir. İşlemin türüne göre sınıflandırma yapılır.

Vergisel açıdan değerlendirme kısmına bakılacak olursa, kripto paralar üzerinden elde edilen kazançların, birçok ülkede vergiye tabi tutulabileceği ifade edilebilir. İşletmelerin bu kazançları doğru bir şekilde beyan etmeleri ve ilgili vergileri ödemeleri gerekmektedir. Ülkelere göre farklılıklar mutlak surette oluşacaktır. Bazı ülkeler kripto paraları sermaye kazancı olarak vergilendirirken, bazıları farklı yaklaşımlar benimseyebilirler. İşletmeler, kripto paralar ile ilgili vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için uygun vergi planlaması yapmalıdır. Bu planlama, hem yerel hem de uluslararası vergi mevzuatlarına uygun şekilde yapılmalıdır. Genel olarak, kripto paralar üzerinden elde edilen kazançlar vergiye tabi tutulabilir ve işletmelerin bu kazançları doğru bir şekilde beyan etmeleri gerekmektedir.

Özkul (2020)'a göre, Muhasebe sistemlerinin standartizasyonu çerçevesinde, kripto paralarla ilgili yapılacak düzenlemelere ve konunun ilgililerine rehberlik etmesi amacıyla, ulusal mevzuat ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) çerçevesinde kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi yaklaşımlarına yer verilmiştir. Bu düzenlemeler, kripto paraların finansal raporlarda nasıl gösterileceği, değerlendirme yöntemleri, kazanç veya kayıpların tanınması ve vergilendirilmesi gibi kritik konuları kapsayarak, muhasebe uygulamalarının şeffaf, tutarlı ve uluslararası düzeyde uyumlu olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu sayede, hem işletmelerin finansal performanslarının doğru bir şekilde

raporlanması sağlanmakta, hem de yatırımcıların ve diğer paydaşların güvenilir bilgiye erişimi mümkün kılınmaktadır.

Aslan (2021)'e göre, muhasebe sistemlerinin standartizasyonu kapsamında, kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin ve yaklaşımların ulusal mevzuat ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) çerçevesinde ele alınması büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, kripto paraların muhasebeleştirilmesinin IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, IAS 2 Stoklar, IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standartları kapsamında değerlendirilmesi önerilmektedir. Ancak, bu konuda açıklanan görüşler ve yapılan öneriler henüz resmiyet kazanmamış olup, tartışmalar teknik makale düzeyinde kalmaktadır. Global muhasebe kuruluşlarından bazıları, IASB'ın bu konuda ayrı bir standart hazırlaması gerektiğini belirtirken, diğer bir görüş ise her yeni kripto varlık için yeni bir tanım veya standart oluşturmanın muhasebenin temel ilkelerinden sapmaya neden olabileceğini savunmaktadır. Bu tartışmalar, kripto paraların finansal raporlarda nasıl ele alınacağı ve vergilendirileceği konusunda netlik sağlanması adına önemlidir.

Genel olarak bu gelişmeler, muhasebe uygulamalarını paydaşların değişen ihtiyaçları ve küresel ekonomik koşullarla uyumlu hale getirerek finansal raporlamada daha fazla şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve sürdürülebilirliğe yönelik daha geniş bir eğilimi yansıtmaktadır.

3.2. Türkiye’de Muhasebe Sistemlerinin Standardizasyonu ve Gelişimi

“19. yüzyılın ikinci yarısı boyunca orta öğretimden yüksekokullara kadar hemen hemen her eğitim kurumunun ders programında muhasebe dersinin yer alması, 19. Yüzyıl boyunca dünyada yayınlanan muhasebe kitaplarının sayısı bini aşmazken, yüzyılın son yirmi yılında yirmi kitap yayınlayarak bu kervana katılan Osmanlı muhasebe düşünürlerinin çabaları bugünkü muhasebe anlayışının temelini oluşturmuşlardır” (Güvemli 2011: 5). Özkul (2015)’a göre ise işletmelerin uluslararasılaşmasına bağlı olarak bilgiye ihtiyaç duyan tarafların sayısının artması, üretilen bilgilerin yüksek kalite ve yanıt verme ihtiyacı, tüm ülkeleri küresel bir muhasebe dili oluşturma sürecine girmeye sevk etmiştir. Bu nedenle ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarından elde edilen bilgilerin kamuoyunun en doğru şekilde bilgilendirilmesi amacıyla ilgili Türk mevzuatında yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. (Özkul 2015: 228) Bu standardizasyon çalışmaları şirketlerin kurumsal süreçlere daha hızlı

adapte olmasını da beraberinde getirecektir. Şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin yükselmesi, sermaye piyasalarının gelişmesine de çok önemli katkılarda bulunacaktır. (Pamukçu 2011: 147)

3.2.1. 1850-1925 Arası Dönem

“Türkiye’de muhasebenin Batılı anlamda belirli kurallara bağlanması 1850 tarihli “Kanunnamei Ticaret” ile başlamıştır. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun çevirisi olan bu metin tüccarların tutmakla mükellef oldukları defterler hakkında hükümler içermektedir. Osmanlı’da muhasebede o güne kadar uygulanan merdiven yöntemi daha çok bir devlet muhasebe sistemi olduğundan tüccarla ilgili getirilen yeni yasal düzenlemeler Osmanlı’da muhasebe anlamında büyük değişiklikler getirmiştir” (Kanat 1994: 25). “Yeni ticaret kanununda ilk kez çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili defter düzeni yer almaktaydı” (Güvemli vd. 2013:23).

“Bu dönemde 1869’da yayınlanan Fardis çevirisi “Usuli Defteri”, 1882’de yayınlanan Binbaşı Ziya çevirisi “Fenni Usuli Defteri” ve 1884’te yayınlanan “Usuli Defteri Cedit” okullarda ders kitabı olarak okutulan önemli muhasebe kitaplarıdır” (Kanat 1994:25).

Bu dönemde “İstanbul Boğaziçi’ne rağbetin artmasıyla rahat ve güvenli ulaşımın sağlanması amacıyla yolcu taşımacılığı yapacak buharlı gemi işletmesi ihtiyacını karşılamak düşüncesi ile Şirket-i Hayriye’nin kurulması için ilk adım Cevdet ve Fuad Paşalar tarafından” atılmıştır (Koraltürk 2007:27). “Şirketin temel kuruluş amacı, XIX. yüzyılın ortalarından itibaren İstanbul ile Boğaziçi arasında artan ulaşım talebini karşılayabilmek ve ayrıca bu ulaşımın rahat ve güvenli bir şekilde artan kapasiteye cevap verebilecek şekilde bir vapur işletmesinin kurulmasıdır” (Koraltürk 2007:29).

“Şirket başlangıç aşamasında ihtiyaç duyduğu beş adet yolcu ve iki adet yedekçi gemisi ve ihtiyaç duyulan iskelelerin inşası için toplam sekiz bin kese, yani dört buçuk milyon kuruş sermayeye ihtiyaç duyulduğu, her biri üç bin kuruştan iki bin adet hisse senedinin ihracı ile toplam altı milyon kuruş sermaye elde edileceği hesaplanmıştır” (Koraltürk 2007:28).

“Şirket-i Hayriye 17 Ocak 1851 yılında ve yirmi beş yıl süreyle işletme ayrıcalığına sahip olarak kurulmuştur” (Koraltürk 2007:28).

“Tanzimat döneminde toplumsal ve ekonomik yapıdaki değişim, Osmanlı ekonomisinde serbest dış ticaret rejiminin 1838'den itibaren uygulamaya başlanmasıyla yakından ilgilidir” (Koraltürk 2007:29). İthalat arttığından dolayı, gümrüğe ilişkin vergi gelirlerinde bir artış olmuştur. Nedeni Koraltürk (2007) tarafından aşağıda açıklanmıştır:

“Bu süreçte kapitalist batılı ülkeler Osmanlı Devleti'nde yatırımlarını, işletmecilik olanaklarını ve dış borç mekanizmasıyla egemenlik alanlarını artırmışlardır. Osmanlı bu dönemde gümrük vergilerini düşürmüş, ithalat artmış ancak dış ticaret gelirlerinde artış yaşanmış dolayısıyla hazine gelirlerinde gümrük vergileri kaynaklı artışlar yaşanmış, bu artışın sonucunda da devletten ücret alan kesimin ücretlerinde, alım güçlerinde ve tüketim eğilimlerinde genişleme yaşanmıştır” (Koraltürk 2007:29).

“Türkiye'de faaliyete geçen ilk kent içi toplu taşıma işletmesi olan Şirket-i Hayriye, aynı zamanda ülkede kurulan ilk anonim şirkettir” (Koraltürk 2007:1). Şirket-i Hayriye'nin tez konumuz açısından can alıcı noktası da ilk anonim şirket olması yönüyledir.

Osmanlı İmparatorluğu muhasebeye ilişkin tarihine bakıldığında iki yanlı kayır sisteminin ilk örnekleri burada gözükecektir:

“Klasik Osmanlı ekonomisinde, görünüm olarak anonim şirketlere benzemekle birlikte emek-sermaye ortaklığına dayanan mudaraba diye adlandırılan bir tür iş ortaklığı uygulanır” (Koraltürk 2007:30). Tanzimat Osmanlı için bir başlangıç olmuş, şirketleşme veya işletme anlamında ilk örnekler uygulamaya konmuştur.

Bu çerçevede Tablo4'te görüleceği üzere “1838'de Umur-ı Nafia Meclisi, 1840'da Ticaret Nezareti, 1841'de Ticaret Mahkemesi, 1848'de Karma Ticaret Mahkemesi kurulur ve Osmanlı'da 1850'de kapitalist anlamda şirketleşme ile ilgili ilk mevzuat Fransız ticaret kanununun ilk iki bölümünün çevirisinden ibaret olan Kanunname-i Ticaret, 1861'de Ticaret Mahkemeleri Teşkilat Kanunu ve Ticaret-i Bahriye Kanunnamesi yayınlanır. 1876'da Kanun-i Esasi'nin 13 üncü maddesinde şirketleşme lafzı geçer ve 1883'te Anonim Şirketler Nizamname-i Dahilisi, 1887'de ise Yabancı Şirketler Nizamnamesi yayınlanmıştır” (Koraltürk 2007:30-31).

“Muhasebe alanında Merdiven Yönteminin artan ihtiyaçları karşılamada giderek zorlandığı, 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı ile Osmanlı kurumlarında çağdaşlaşma süreci başlayınca, yeni bir muhasebe yöntemi arayışlarının önem kazanmaya başladığı ve XIX.

yüzyılın ikinci yarısında (1879) merdiven yönteminin bırakılarak çift yanlı kayıt yöntemine geçildiği gözlenmektedir” (Demirhan vd. 2012 :102).



Tablo 4 : Tanzimat Sonrası Muhasebe ve Şirketleşmeyi Etkileyen Reformlar

Yıl	Konu
1838	Umur-ı Nafia Meclisinin kurulması
1840	Ticaret Nezaretinin kurulması
1841	Ticaret Mahkemesinin kurulması
1848	Karma Ticaret Mahkemesinin kurulması
1850	Kapitalist anlamda şirketleşmeyle ilgili ilk mevzuat Fransız ticaret kanununun ilk iki bölümünün çevirisinden ibaret olan Kanunname-i Ticaret yayımlandı.
1851	Şirket-i Hayriye'nin kurulması.
1861	Ticaret Mahkemeleri Teşkilat Kanunu yayımlandı.
1861	Ticaret-i Bahriye Kanunnamesi yayımlandı.
1876	Kanun-i Esasi'nin 13 üncü maddesinde şirketleşme lafzı geçti.
1883	Anonim Şirketler Nizamname-i Dahilişi yayımlandı.
1883	İstanbul Ticaret Mekteb-i Alisi'nin açılması. (Hamidiye Ticaret Mektebi)
1887	Yabancı Şirketler Nizamnamesi yayımlandı.

Kaynak: Koraltürk 2007:30-31.

3.2.2. 1926-1971 Arası Dönem

“Tanzimattan sonra 1850 Kanunname-i Ticaret ile başlayan Fransız etkisi 1926'lara kadar devam etmiştir. Aslında Cumhuriyet döneminde 1924 tarihli “Hesap Talimatnamesi” ile devlet muhasebesinde muzaaf kayıt yönteminin uygulanması öngörülmüşse de uygulayacak muhasebecilerin olmaması nedeniyle 1928 yılında devlet muhasebesinde muzaaf yöntemin uygulamasından vazgeçilmiştir” (Koç Yalkın 2012:12).

“Cumhuriyetten önce Türkiye’de muhasebe konusunda yayınlanan az sayıdaki kitapların tümü kayıt tutma ve defter sistemleri ile ilgili olup Fransız literatürünün etkisi göstermektedir. Muhasebe kuramı ve uygulamasında Fransız etkisi 1926 yılına kadar devam etmiştir (Koçyalkın 1994:11). 1850’den 1926’ya kadar devam eden Fransız etkisinin temel nedeni olarak 1850’de 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesinin Kanunname-i Ticaret olarak Osmanlı’da yürürlüğe konulmasıdır. Kanunname-i Ticaret’te tüccarların tutmakla

mükellef oldukları defterlerle ilgili hükümler Türkiye Cumhuriyetinde de muhasebeyi etkileyen ilk düzenlemelerdir” (Akdoğan ve Aydın 1987:84).

“Daha sonra Marmara Üniversitesi’ne dönüşen 1883 yılında kurulan İstanbul Ticaret Mekteb-i Âlisi’nde kullanılan başlıca muhasebe ders kitaplarının Fransız etkisinde hazırlanması, 1880 yılında kurulan Osmanlı Bankası muhasebe uygulamalarının Fransız etkisinde olması Osmanlı’nın son dönemi ve Cumhuriyetin kuruluşundan Alman Ticaret Kanunundan alınan 1926’da yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanununa kadar sürmüştür” (Akdoğan ve Aydın 1987: 84-85).

Tablo 5 : Türkiye Cumhuriyeti 1923 - 1926 Döneminde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi

Yıl	Konu
1923	İzmir Ekonomi Kongresi
1923	Cumhuriyet’in ilanı.
1925	Bir banka olarak Türkiye Sanayi ve Maadin Bankasının hayata geçmesi.
1926	Türk Ticaret Yasası

“Bu dönemin en belirgin özelliği Cumhuriyetin kuruluş ve bir çok hukuk, yönetim vb. sistemlerinin kurgulanma dönemi olmasıdır. İktisadi kuruluşlarda sistem arayışı esastır. Bu çerçevede Osmanlı’dan devralınan işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri, rehabilite edilmeleri ve bunun yanında ülke ekonomisinin canlandırılması arayışları söz konusudur. Önce ülke kalkınmasının temel taşlarını tespit edebilmek, sorunlar ve çözüm önerilerini tartışmak üzere İzmir İktisat kongresi toplanmış, 1925’te çatı kuruluşu olarak şirketleri hem ekonomik hem de idari olarak yönlendirme amaçlı Sanayi ve Maadin Bankası kurulmuştur. Bu dönemde Türkiye’de ilk İDT’nü temsil eden Sanayi ve Maadin Bankasının ve buna bağlı dört fabrikanın hesap organizasyonları Nihat Kiver tarafından tesis edilmiştir” (DPT, 1970:33).

“Alman Ticaret Kanunundan alınan 1926 tarih ve 850 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle Türkiye’de muhasebe üzerine Alman etkisinin başladığı söylenebilir” (Akdoğan ve Aydın 1987:85).

Almanya'dan Türkiye'ye 2. Dünya Savaşı esnasında iltica eden Yahudi bilim insanları, muhasebe sistemine de etki etmişlerdir. Alman sisteminin etkisi bu dönemde açıkça gözükmemektedir. Tablo 6'ya bakıldığında önemli muhasebe olayları hakkında bilgi edinilebilir.

“Bu dönemde muhasebe sistemimizde yaşanan Alman etkisini İDT YDK üç döneme ayırmaktadır. Alman Ticaret Kanunun anonim şirketlere ait kısmından alınan 865 sayılı Ticaret kanunun yürürlüğe girdiği 1926 yılından İDT'nin teşkilatı ile idare ve murakabeleri hakkındaki 3460 sayılı kanunun çıktığı 1938 yılına kadar geçen dönem Alman etkisindeki birinci dönem olarak isimlendirilir” (DPT 1970:33-34). “İkinci dönem ise 1939'dan 1947'ye kadar ve üçüncü dönem olarak da 1947'den 1960'a kadar olan dönem Alman etkisindeki dönemler olarak isimlendirilmiştir” (DPT 1970:33-34).

1927 ila 1960 yılları dönemi, Alman varlığının kuramsal olarak hayata geçirilmesiyle ifade edilmektedir. Bu dönemde Prof. Dr. Sachsenberg (Almanya) Sümerbank için bir muhasebe organizasyonu ve sistemi tasarlamıştır. Bu sistem, kamuya bağlı kurumların birçoğu tarafından kullanılmıştır. (Koçyalkın 1994:11; Akdoğan ve Aydın 1987:85).

Tablo 6 : Türkiye Cumhuriyeti 1927 – 1971 Döneminde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi

Yıl	Konu
1926	865 sayılı Türk Ticaret Kanunu
1932	Devlet Sanayi Ofisi ve Türkiye Sanayi Kredi Bankasının kurulması
1933	Sümerbank'ın kurulması
1935	Etibank'ın kurulması
1938	3460 sayılı Kanun
1942	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin kurulması (Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği)
1949	Gelir Vergisi Kanunu
1949	Esnaf Vergisi Hakkında Kanun
1949	Vergi Esasları Kanunu
1956	6762 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu yasalastı.
1960	154 sayılı Hazinesinin ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin Bir Kısım Borçlarının Tahkimi Hakkındaki Kanun
1964	440 sayılı İDT' ile Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun
1964	<u>İDT'ini Yeniden Düzenleme</u> komisyonunun kurulması
1968	<u>İDT'ini Yeniden Düzenleme Komisyonunun</u> Sonuç Raporunu yayınlaması

1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Yasası, özellikle işletme muhasebesine ilişkin bazı formalite ve yükümlülükler getirmiştir. (Yıldırım ve Tek 2004:27). İlgili kanunun 5. bölümünde ticari defterlerin tutulmasına ilişkin genel hükümler yer almaktadır. 66. Madde'ye göre her işe yapan; “her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla” (anılan ibare genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “dönemsel hasılat – maliyet eşleştirmesi” ilkesiyle ilişkilendirilebilir) “yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri”ni ve hükmi şahıs ise ayrıca “karar defteri”ni tutmaya mecburdur. 66. maddenin devamında;

“Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kâğıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilâmları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir”.

ibaresi bulunmaktadır. Anılan ibare Muhasebenin temel ilkelerinden “tarafsızlık ve belgelendirme kavramı” ile ilişkilidir.

67. maddede iş yapanın kayıtları saklama sorumluluğunun ne koşullarda yapılacağı, kayıtların yapılması ve muhafazası hakkında iş yapanın ve kayıt yapanın mükellefiyeti, madde 68’de bu kayıtların hangi kişiler tarafından süreye ilişkin yükümlülükleri belirttiği görülmektedir.

69. madde iş yapanların hesaplarında kullanmaları gereken defterlerin ispatını düzenlemektedir. 70. madde yevmiyelerin hazırlanmasına, 71. madde defteri kebirin hazırlanmasına ve 73. madde envanterlerin hazırlanmasına ilişkindir.

Madde 74’te ise bilanço düzenlenirken varsa "zararların" aktifte yer alması gerektiği belirtiliyor. Bu durum aslında önemlidir. Bu, kayıpların yükümlülükler altında negatif bir kalem olarak dahil edildiği Amerikan tarzı bir bilanço yerine, zararların varlıkların sonuna kaydedildiği Alman tarzı bir bilanço sağlar. Çalışmamızda mali tabloların hangi ülkeye ait olduğu önemli olup, 1956 tarihli 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nun zararların malvarlığına dahil edilmesi yönündeki hükmü ülkeye ait ekol için belirleyicidir.

Muhasebenin biçimsel yapısını oluşturmada 1950 senesinde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları hayata geçmeleri ile birlikte etkili olmaya başlamışlardır. 1956 senesinde kanunlaşan ticaret hayatını düzenleyen kanun da şekillenmeye etki etmiştir (Güvemli 2001:13).

“Yasal düzlemde Türkiye’de muhasebe düşüncesinin gelişimini 1949 yılına kadar ticaret kanunları vergi yasalarından daha fazla, 1949 vergi reformundan sonra ise vergicilik muhasebe düşüncesine ve uygulamalarına daha fazla etkide bulunmuştur” (Sipahi ve Küçük 2011:182).

“1950’den sonra Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında Amerikan uygulamalarının etkileri görülmeye başlamıştır” (Aysan 1980:106). Bu etki, hem yasal düzenlemelerdeki değişikliklerde hem de uygulamada karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm arayışlarında kendini belli etmiştir. Aslında, bu durumun Türkiye'nin NATO üyeliği ve Amerika Birleşik Devletleri ile yakınlaşma sürecinin de etkili olduğu söylenebilir. 1950 senesinden itibaren, Amerika ile olan yakınlaşmanın iktisadi ve kültürel alanlarda artmasıyla birlikte Amerikan sistemlerinin etkileri iyice hissedilmeye başlandığı görülmüştür.

Devlet mülkiyetindeki işletmelerin muhasebe uygulamaları, 1960'ların başlarında Fransız, Alman ve daha sonra Amerikan uygulamalarından etkilenecek örgütlenmemiştir. (Aysan 1980:106). Devlet mülkiyetindeki işletmelerin muhasebe uygulamaları 1960'ların başında Fransız, Alman ve daha sonra Amerikan uygulamalarından etkilenecek örgütsüzdü. Muhasebe uygulamalarında karışıklığı önlemek, uygulama yeknesaklığını ve muhasebe ve mali tablolardan beklenen etkinliği sağlamak amacıyla muhasebe sistemi reformu, 1960'lı yıllarda devlette yürütülen yoğun reform çalışmalarının ana konularından biriydi.

“154 sayılı kanun gereği yerli ve yabancı uzmanlardan oluşan bir kurulun yapmış olduğu çalışmada İDT'nin muhasebe sisteminin dayanacağı muhasebe ilkelerini belirlemek üzere bir “İDT'ni Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulması önerilmiştir” (Akdoğan ve Aydın 1987:87).

Mehmet Yazıcı 1965 yılında dönemin muhasebeye bakış açısıyla yapmış olduğu bir yorumlamada; “Hesap işlerinde çalışan meslek mensuplarının ellerinde yeterli bir kılavuz veya yönergenin olmaması nedeniyle muhasebe kanunların muhasebeyle ilgili hükümlerinin yerine getirilmesi için defter tutulmasına indirgenmiştir. İşlemlerin birçoğu önemsiz, oyalayıcı gider unsuru kabul edildiğinden muhasebeye geçmez, en az işlem yapılır. Piyasada hesap işleriyle uğraşanlar kendine göre bir hesap sistemi tutturduğundan akla gelmeyecek hesaplar kullanılmış, karmaşıklık had safhaya gelmiş muhasebeden elde edilen verilerin karşılaştırılabilirliği sorunlu hale gelmiştir” ifadesi bulunmaktadır. (Yazıcı 1965:25-27).

Mehmet Yazıcı, milli bir muhasebe çerçevesi ve buna ilişkin hesap planının oluşturulması gerektiğini, muhasebeyle ilgili olay ve işlemlere ilişkin genel muhasebe politikalarının oluşturulması gerektiğini, muhasebecilerin muhasebe standartlarını bu doğrultuda anlaması gerektiğini belirtmiştir. Yukarıdaki değerlendirmede yazılı bir referans kaynağının bulunması gerektiğini ayrıca ifade etmiştir ancak bunu, muhasebeci mesleği ile uğraşan bir kişinin işlemlerini daha düzgün ve kurallara uygun bir şekilde yapabileceğinden daha sıkı ve iyi takip edebileceğini de ayrıca eklemiştir.

Aslında tam da bu noktada Başbakanlık Umumi Murakabe Heyetinin 1963 yılında yayınlamış olduğu “İktisadi Murakabe Rehberi” “Bilanço ile Kar ve Zarar Hesabının Tetkik ve Tahlil Rehberi” bölümünde (1963:97);

“Hesap planı var mıdır? varsa bu plan işletme faaliyetlerini rakamlarla takip ve neticelerini gösterme bakımından ne dereceye kadar işe yaramaktadır? Eksiklikleri nelerdir? kayıtlar bu plana uygun yürütülüyor mu?” soruları bir bütün olarak ele alındığında Kamu İktisadi Teşekkülleri’nin hesap planı eksikliğine, hatta bu tarzda bir hesap planı olsa bile kendi içinde bir harmoniye sahip olmadığına ve fonksiyonellikten uzak olduğuna işaret etmektedir.

Diğer taraftan yine aynı murakabe heyeti iktisadi murakabe rehberinde ve yine aynı bölümde “*Aktiğin Tetkik ve Tahlili*” (1963:100-110) kısmında incelemeye “A- Ödenmemiş Sermaye, B- Sabit Kıymetler, C- Mütedavil Kıymetler, Ç- İştiraklerimiz, D- Sair Aktifler,

E- İlk Tesis Masrafları ve F- Zarar” şeklinde dizilim aslında Alman tipi bilançoların aktif kısmının özelliklerini taşımaktadır. Benzer şekilde “*Pasifin Tetkik ve Tahlili*” (1963:111-118) kısmında incelemeye “A- Sermaye, B- İhtiyatlar, C- Karşılıklar, D- Tedavülde Bulunan Tahviller, E- Taahhütler, F- Tediye Emirleri, G- Ödenecek Senetler, H- Alacaklılar, İ- Mevduat ve Cari Hesaplar, J- Talep olunmamış Temettüleri, K- Sair Pasifler” şeklinde dizilim yine Alman tipi bilançoların pasifini anımsatmaktadır.

Ekonomik Denetim Kılavuzu’nun bilançolarla ilgili bölümünde yedi tür bilanço listelenmektedir; bunların üçü sanayi şirketleri ticari şirketler ve bankalardır. Bunlara ilişkin örnek bilanço tipi ve gelir tablosu gösterilmiştir (Yazıcı 1963: 179-223).

Hesap işleri birliğinin sağlanmasıyla ilgili olarak Bankalar Birliğinin 1963 yılında Ankara ve İstanbul’da düzenlemiş olduğu seminerde Bankaların açacağı krediler için kredi talep sahiplerinden alacakları Hesap Durumu ve Tahlil Esaslarının tespiti için “Kredi talep edeceklerden alınacak hesap vaziyeti örneği ve inceleme tabloları” belirlenmiş ve bunların açıklamaları yapılmıştır (Yazıcı 1965:35).

“Yukarıda anılan seminer çalışmasında ortaya konulan bilanço tipi aslında günümüzde kullanılan bilançoya dizilim açısından benzerlikleri çoktur. Aşağıda örneği verilen ilgili bilanço örneğinde görülebileceği gibi aktifler en likitten sabit varlıklara doğru, pasifler ise kısa vadeli yabancı kaynaklardan öz kaynaklara doğru sıralanmıştır.” 1963 yılın itibariyle Bankalar Birliği’nin yayımlamış olduğu bilanço modeli aşağıdaki şekildedir: (Yazıcı 1965:35):

AKTİF

PASİF

Mütedavil Kıymetler (Cari Aktifler)

I. Kısa Vadeli (cari) Borçlar

Bağlı Kıymetler

II. Uzun Vadeli Borçlar

Sabit Kıymetler

III. Öz Sermaye

IV. Zarar (varsa)

IV. Kar (varsa)

Sigorta ve Banka şirketleri alan sınırları dışında olduğu için başka bir çalışma dizaynı içinde incelenebilir.

3.2.3. 1971 ve 1994 Arası Dönem

1964 yılında uygulamaya sokulan “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkındaki Kanun” yayınlanmış ve bu yasa çerçevesinde 1964-1968 yıllar aralığında işlem gören “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme komisyonu” hayata geçmiştir.

“Düzenleme komisyonu Tekdüzen Muhasebe Sistemi önerisinde bulunmuş ve önerilen sistemin kamuya bağlı teşekküller için zorunlu, kamu dışı içinse seçimlik olmasını önermiştir” (Koçyalkın 1994:11-12). Aslında bu komisyondan önce Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü ve ayrıca Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatının desteğiyle İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsünce 1962’de “KİT Temel Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri” isimli kitap yayınlanmıştır. Kitap, en azından dönemin perspektifinden bakıldığında, neredeyse tekdüze bir muhasebe sistemine geçiş durumunun zor olduğu aşağıdaki şekilde savunulmaktadır. Buna göre;

“Yeknesak uniform kelimesinin kullanılmasından kasıt, bütün işletmelerin muhasebe sistemlerinin aynı olması değildir. Bunun mümkün olmayacağı muhakkaktır. Genel olarak kullanılmak üzere teferruatlı yeknesak (uniform) muhasebe sistem ve Usellerinin geliştirilmesi pratik değildir.” (İÜ İşletme İktisadi Enstitüsü 1962:6). şeklinde ifade edilmiştir. 1960’lı yıllarda Türkiye’de sektör ve şirket türüne göre tek tip bir muhasebe sisteminin bulunmadığı, dolayısıyla bugünkü gibi bir genel muhasebe sistemine geçişin imkansızla yakın olduğu anlaşılmaktadır. “İşletme İktisadi Enstitüsü hocaları daha 1962’de hasılat kar zarar tablosu yerine gelir tablosunun kullanımını önermişlerdir” (İÜ İşletme İktisadi Enstitüsü 1962:6, Ek I).

“Eski Alman ekolünün piyasanın ve karar verici yöneticilerin ihtiyaçlarına yetersiz kalması yeni bir muhasebe sistemini ihtiyaç haline getirmiştir. Bu durumu İDT’lerde 1972 yılında geçilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi için Göktan (1980:168); “İDT’lere tek bir sisteme bağlı yapmakla kalmamış bu İDT’lerin yetersizliğini ortadan kaldırmış ve modern işletmecilik esaslarına göre çalışarak karar vericilere faydalı muhasebe sistemlerinin modernleşmesi de sağlanmıştır.” şeklinde açıklamıştır. Göktan aslında muhasebe sistemimizin yetersizliği, modern işletmecilik anlayışına yeterince hizmet etmediği ve yöneticilere karar destek konusunda yeterince yarar sağlamadığını açıkça ortaya koymuştur.

Diğer taraftan 1972’de geçilen tekdüzen muhasebe sisteminin altyapısını oluşturan İDTYDK’nın yayınlamış olduğu “Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” kitabında ortaya konulan ilkeler esas olarak Grady’nin

ABD’de yapmış olduğu çalışmanın Türkiye’ye uyarlanmış halidir (Akdoğan ve Aydın 1987:92). Zaten DPT’nin 1970 yılında yayınlamış olduğu “Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” kitabında (DPT 1970:7);

“Burada kabul edilen muhasebenin temel kavramları ve prensipleri, Amerika muhasebe dünyasının görüşlerine çok yakındır. Bu görüşler, Amerikan Yeminli Muhasiplerinin derneği olan AICPA(Amerikan Yeminli Muhasipler Enstitüsü)’nin muhasebe prensipleri kurulunun yayınladığı Muhasebe Araştırma ve Muhasebe Terminolojisi bültenlerinde yer almıştır.” görüşü yer almaktadır.

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılabileceği gibi 1972 yılında geçilen tekdüzen muhasebe sisteminin etkilendiği dominant ülke Amerikan muhasebe uygulamalarıdır denilebilir.

Tablo 7: Türkiye Cumhuriyeti 1972 - 1993 Döneminde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi

Yıl	Konu
1972	Tekdüzen muhasebe sistemi KİT’lerde kullanılmaya başlanılmıştır.
24 Ocak 1980	24 Ocak Kararlarının yayınlanması
Haziran 1984	233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yayınlanması
Şubat 1986	Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonunun Kurulması
Ocak 1986	3182 sayılı Bankalar Kanunu gereği Bankalar tekdüzen muhasebe sistemini uygulamaya başlamışlardır.
1988	Muhasebe Meslek Yasasının Yasalaşması
Haziran 1989	3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun yürürlüğe girmesi
1992	Muhasebede Tek Düzen Hesap Planının Kabul Edilişi
Aralık 1992	Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini yayımlaması.

“Bu dönemde uygulamaya geçilen muhasebe sisteminin temelini oluşturan İDT YDK’nın hazırladığı tekdüzen muhasebe sistemi, Grady’nin raporlama sisteminin dış raporlamaya dönük kısmını içerdiği, işletmelerin kendi içyapılarında ihtiyaç duydukları raporlama kısmını almadıkları için, dâhili raporlama için yetersiz kalmaktadır” (Akdoğan ve Aydın 1987:94).

“1972 yılında KİT’lerde tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamıştır. Ancak 1972 yılında geçilen tekdüzen muhasebe sistemi 1994’te geçilen ve günümüzde uygulanan MSUGT uyumlu tek düzen muhasebe sisteminden farklı olmasına rağmen günümüzde sistemin temelini oluşturmaktadır. 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusu yapılmasıyla birlikte AB kriterlerine uyum çalışmaları başlamış ve AB düzenlemeleri etkili olmaya başlamış, son dönemlerde ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır” (Başpınar 2004:46).

3.2.4. 1994'ten Günümüze

1994 sonrası tek düzen muhasebe sisteminin özel sektör KİT ayrımı yapılmaksızın uygulamaya geçirildiği dönemdir. Türkiye’de küreselleşmenin de etkisiyle muhasebe sistemini uluslararası standartlara uyumlulaştırma çabalarına ağırlık vermiştir.

Muhasebe uygulamalarını etkileyen önemli değişikliklerden birisi de işletmelerde vergi düzenlemeleri kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılmasını ön gören 5024 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un yürürlüğe girmesidir. 5024 sayılı yasa ile parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hakkındadır.

Tablo 8 : Türkiye Cumhuriyetinde 1994 ve Sonrası Dönemde Muhasebeyi Etkileyen Önemli Olaylar Dizisi

Yıl	Konu
1994	Muhasebede Tek Düzen Hesap Planının Zorunlu Olarak Kullanılmaya Başlanması
1994	TMUDESK - Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kurulması
1999	TMSK - Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yasal hale gelmesi ve 2002 yılında kurulun göreve başlaması
2003	5024 sayılı Enflasyon düzeltmesi ve muhasebesiyle ilgili yasanın resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesi.
2003	TÜDESK - Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulması
2005	SPK Halka açık şirketlerin finansal tablolarını UFRS na uygun olarak yayınlanması yönünde karar almıştır.
2012	Yeni Türk Ticaret Kanunu

Bu dönemde muhasebede tek düzen hesap planı zorunlu olarak kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebe sistemimizin küresel sisteme uyumu anlamında da önce 1994’te TMUDESK sonra 1999’da TMSK, 2003’te TÜDESK kurulmuştur. Bu dönemin muhasebe sisteminde en belirgin özelliği küresel sisteme entegrasyon olarak belirtilebilir.

3.3. Türkiye’de Standardizasyon Çalışmaları Yapan Kuruluşlar

“Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin finansal yapıları gereği ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi de devlet kontrolünde gerçekleşmiştir. Ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınan yasalar ve uygulamalar Türk muhasebe yazını ve mevzuatının oluşturulmasında etkili olmuştur. Cumhuriyet öncesi dönemde Muhasebe uygulamalarında Fransa’nın etkileri görülmektedir. Bunun en büyük nedeni, “Kanunname-i Ticaret” yasamızın Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesi olması ve o dönemlerde muhasebe eğitiminde müfredat olarak Fransa’nın esas alınmasıdır. Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasını takiben 1950’li yıllara kadar muhasebe uygulamalarında Almanya’nın etkileri görülmektedir. Bunun en büyük nedeni de Birinci Dünya savaşı sonrası çıkarılan ikinci ticaret yasasında Almanya kanunlarının esas alınması ve bu dönemde ülkemize gelen Alman bilim insanları ve akademisyenlerinin muhasebe uygulamalarında ve eğitiminde aktif rol almalarıdır. 1950 sonrasında ise ABD ile yaşanan yoğun ekonomik ve politik ilişkiler muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. AB’ye tam üyelik başvurmuzun ardından ve dünya üzerinde küreselleşen ticaretin de etkisiyle 1980’lerden bu yana AB’nin etkisi ve dolayısıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır”. Ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki hükümler çerçevesinde muhasebe uygulamaları geliştirilmiştir. TTK ile işletmelerin muhasebe düzenine ilişkin bazı biçim ve yükümlülükler getirilmiş, VUK ile yapılan yasal düzenlemelerde ise muhasebenin vergi boyutu incelenmiştir. Kanunlarda yer alan hükümlerin ihtiyaçlara cevap vermediği durumlarda ise yasal statüye sahip bazı kurumlar, kendi yetki alanlarına giren işletmelerin muhasebe uygulamalarının yönlendirilmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 474, Tek, 2011: 58).

3.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye piyasasının güvenli, şeffaf ve kararlı şekilde işlemlerini, tasarruf sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamak ve denetlemek amacıyla 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) sermaye piyasalarında işlem gören şirketlere yönelik olarak muhasebe ve denetim konularında düzenlemeler yapmıştır. SPK 1981-1989 yılları arasında çeşitli muhasebe konularını düzenlemek için tebliğler yayınlamıştır. 29 Ocak 1989 tarihinde ise seri XI, No. 1 Tebliği ile muhasebe ilke ve standartlarını yayınlamıştır. 18 Şubat 1992 tarihli seri XI No 9 Tebliği ile de SPK’ya tabi şirketlerin IAS/IFRS’ye uygun olarak; mali tablo düzenleme, kamuya açıklama ve

bağımsız denetimine ilişkin açıklamalar getirilmiştir. Ancak ilerleyen yıllarda IAS’de meydana gelen değişiklikler bu tebliğin de yetersiz kalmasına neden olmuştur. AB’nin üye ülkeleri için 1 Ocak 2005 tarihinden başlayarak IAS/IFRS’yi uygulamaya başlaması ile SPK da yaptığı düzenlemelerin IAS/IFRS ile uyumu konusunda çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmaların sonucu olarak Seri: XI No: 25 sayılı “Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartlarına ilişkin Tebliğ” “25290 sayılı 15 Kasım 2003 tarihli” Resmi Gazete’de yayınlanarak 01.01.2005 tarihi itibarıyla geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğ UMS/IFRS ile tam uyumlu 33 standarttan oluşmaktadır. SPK, 09.04.2008 tarihinde Seri: XI, No:29 “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”ni yayımlayarak, Seri XI No 25’i yürürlükten kaldırmıştır. Seri XI No 29 Tebliğinin 5. maddesine göre, işletmeler, AB tarafından kabul edilen haliyle IAS/ IFRS’yi uygulayacaktır. SPK bu kapsamda, AB standartlarına aykırı olmadığı sürece TMSK tarafından yayımlanan TMS/IFRS’lerin esas alınmasını kabul etmiştir (Erhan, 2011: 18).

3.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

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

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

BDDK 1 Kasım 2006’da “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” adı ile yeni bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme ile 2002 yılında yayınlanan yönetmelik yürürlükten kaldırılmış, bazı konular hariç banka muhasebe uygulamalarında TMSK’nın yayınladığı TMS/IFRS’nin esas alınmıştır (Erhan, 2011: 18). Kendi yetki alanlarında muhasebe konusunda düzenlemeler yapan

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

3.3.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

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

Gerek Türkiye içindeki uygulamalarda tekdüzeni sağlamak gerekse Türkiye muhasebe uygulamalarını AT (AB)'ın muhasebe direktifleri ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmak için TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon çalışmalarını “Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve Açıklamaları” adı altında toplamış ve tartışmaya açmıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde son şekli verilen “Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları” 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında “1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” adı ile yayınlanmıştır (Akdoğan, 1993: 136). 1 Nolu MSUGT'inde yer alan Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları 01.01.1994 tarihi itibarıyla yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 155). Sonraki yıllardaki yıllarda 2008 yılına kadar 14 tebliğin daha yayınlandığı görülmektedir. Bu tebliğlerin içeriklerine tezin 3.bölümünde değinilmiştir.

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

3.3.4. Türkiye Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması için atılan ilk adım, 1994'te Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'nin (TURMOB)

desteği ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMMOB) oluşturulmasıdır (Yereli, 2014: 29).

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

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

3.3.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

“TMSK, Türkiye'de muhasebe standartları oluşturmak amacıyla 15.12. 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı SPK'nın Ek-1'inci maddesine dayanarak TMMOB'in yerine kurulmuştur. TMSK, 07.03.2002 tarihindeki ilk toplantısı ile faaliyetlerine başlamıştır. TMSK, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)” tarafından yayınlanan standartlara tam uyumlu standartlar yayımlayarak uluslararası sisteme tam entegre olmayı amaçlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 33). Bu amaçla TMSK yayınladığı standartların uluslararası düzeyde geçerli sayılması için “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)” ile bir anlaşma imzalamıştır. Anlaşmaya göre IASB tarafından hazırlanan standartlar TMSK tarafından Türkçeye çevrilecek ve bu çeviriler “Türkiye Muhasebe Standartları” adı ile Türk muhasebe mevzuatına dahil olacaktır” (Yalkın vd., 2006: 298).

“TMSK, IASB tarafından yayınlanan IAS/IFRS'leri çevirirken akademisyen, bağımsız denetçi ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuştur. Bu komisyonlar tarafından yapılan çeviriler ilk olarak ilgili tarafların görüşüne sunulmuştur. Gelen görüş ve öneriler TMSK tarafından değerlendirilerek TMS'lere son şekli verilmiştir. IAS/IFRS ile birebir uyumun sağlanması için, yapılan Türkçe tercümelerde anadildeki IAS/IFRS'te bulunan paragraf numaraları aynen korunmuştur” (Yalkın vd., 2006: 298). TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayınladığı IAS/IFRS ve Yorumlar ile uyumlu olarak şu şekilde üçlü bir şekilde düzenleme yapmıştır:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

02 Kasım 2011 tarihli “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kuruluş maddesi olan 2499 sayılı kanunun ek 1. Maddesini” iptal edilerek TMSK kapatılmıştır. Ayrıca diğer tüm kanunlarda bulunan denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili yer alan tüm hükümlerin 660 Sayılı KHK ile aykırılık teşkil eden maddeleri kaldırılarak muhasebe ve denetim alanındaki tek yetkili kuruluş olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 2013 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 88.maddesinde KGK'nun görevleri

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



BÖLÜM 4. TEMEL FİNANSAL ARAÇLARIN TAM SET TMS/TFRS VE TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

4.1. Finansal Araçların Sınıflandırılması

Finansal araçlar, finansal borç ve finansal varlık olarak sınıflandırılmıştır. Finansal varlıklar için verilen kriter, finansal varlığın nedeni ve süresi ile ilgilidir.. Finansal borçların kriteri ise, finansal borcun oluşma nedeni, bu yükümlülüğün değerlemesinin itfa maliyeti ile yapılıp yapılmayacağına ilişkindir..

4.1.1. Finansal Varlıkların Sınıflandırılması

TMS 39, finansal araçların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanması konusunda rehberlik sağlayan bir standarttır. Bu standart, finansal varlıkları dört ana kategoriye ayırmaktadır:

- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar: Bu kategorideki varlıklar, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür ve değer değişiklikleri kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Bu kategori, ticaret amaçlı olarak elde tutulan veya gerçeğe uygun değeri kar veya zararda yansıtılmak üzere sınıflandırılan varlıkları içerir.
- Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar: Bu kategorideki varlıklar, belirli bir vade sonuna kadar elde tutulmak üzere şirketin niyet ve yeteneği olduğu varlıklardır. Bu varlıklar itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülür.
- Kredi ve Alacaklar: Belirli veya belirlenebilir ödemeleri olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen finansal varlıklar bu kategoriye girer. Bu varlıklar, itfa edilmiş maliyet üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak ölçülür.
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar: Bu kategori, gerçeğe uygun değer değişiklikleri diğer kapsamlı gelire yansıtılan varlıkları içerir. Bu varlıklar gerçeğe uygun değerle ölçülür ve değer değişiklikleri diğer kapsamlı gelire yansıtılır.

“Ticari amaçlı elde tutulan finansal varlıklar: Bir yıldan kısa sürede elden çıkarma ve bu süre zarfında fiyat değişimlerinden faydalanmak suretiyle kâr elde etme amacıyla edinilen finansal

varlıklardır. Bu varlıklar gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıtlara alınır ve sonraki değerlemesi de gerçeğe uygun değer üzerinden yapılır. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler, kâr ve zarar hesabı ile ilişkilendirilir. Kısa vadede elden çıkarma amacıyla edinilen hisse senetleri ve türev finansal varlıklar bu grupta yer alır. Etkin şekilde riskten korunma amacı taşımayan tüm türev ürünlerin de bu kapsamda sınıflandırılması gerekir” (Ateş, 2010:17).

TMS 9, TMS 39'un yerini almış ve finansal araçların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sınıflandırılması konusunda daha güncel ve kapsamlı bir yaklaşım sunmuştur. TMS 9'a göre finansal varlıklar, işletmenin finansal varlıkları yönetme amacı ve bu varlıklardan elde edilen nakit akışlarının niteliğine bağlı olarak sınıflandırılır. TMS 9, finansal varlıkları üç ana kategoriye ayırmaktadır:

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar (FVPL): Bu kategori, gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılacak şekilde sınıflandırılan finansal varlıkları içerir. Ticaret amaçlı olarak elde tutulan veya işletmenin iş modeli gereği gerçeğe uygun değeri kar veya zararda yansıtılacak varlıklar bu kategoriye dahildir.

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklar (FVOCI): Bu kategori, gerçeğe uygun değeri diğer kapsamlı gelire yansıtılacak şekilde sınıflandırılan finansal varlıkları içerir. Özellikle borçlanma araçları bu kategoriye dahil edilebilir. Bu durumda, değer değişiklikleri diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir, ancak faiz gelirleri, kur farkları ve değer düşüklüğü kar veya zararda yansıtılır.

İtfa Edilmiş Maliyet (Amortized Cost): Bu kategori, işletmenin iş modeline göre nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulan finansal varlıkları içerir. Bu varlıklar, etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülür. Bu kategoriye kredi ve alacaklar da dahildir.

TMS 9'un getirdiği en büyük yeniliklerden biri, finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçülmesinde kullanılan iş modeli yaklaşımıdır. TMS 39'da, finansal varlıkların sınıflandırılması daha statik ve kurallara dayalı iken, TMS 9'da bu süreç daha dinamik ve işletmenin iş modeli ile uyumlu bir şekilde değerlendirilir.

Değer Düşüklüğü Modeli: TMS 39'da, değer düşüklüğü modeli gerçekleşmiş zarar modeline dayanırken, TMS 9'da beklenen kredi zararları modeli benimsenmiştir. Bu, finansal varlıkların gelecekteki olası zararlarını daha erken bir aşamada tanımayı ve muhasebeleştirmeyi amaçlar.

Yeniden Sınıflandırma: TMS 39'da, finansal varlıkların sınıflandırmasının değiştirilmesi çok nadiren mümkündür. Ancak TMS 9, iş modelinde bir değişiklik olması durumunda finansal varlıkların yeniden sınıflandırılmasına izin verir. Bu, işletmelerin değişen ekonomik koşullara ve stratejik amaçlara daha esnek bir şekilde uyum sağlamasına olanak tanır.

Örneğin, bir bankanın kredi portföyü TMS 9'a göre itfa edilmiş maliyet üzerinden muhasebeleştirilebilir. Banka, bu kredileri nakit akışlarını tahsil etme amacıyla tuttuğu için, bu varlıklar itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülür. Ancak, eğer banka bu kredileri ticaret amaçlı tutuyorsa, o zaman bu krediler gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar olarak sınıflandırılabilir.

Bir diğer örnek, bir işletmenin yatırım yaptığı hisse senetleridir. TMS 9'a göre, bu hisse senetleri gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda, hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri değişiklikleri diğer kapsamlı gelire yansıtılır.

TMS 39 ve TMS 9, finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçülmesi konusunda farklı yaklaşımlar sunar. TMS 9, daha güncel ve esnek bir model sunarak, işletmelerin finansal araçlarını iş modelleri ve nakit akışlarının niteliğine göre daha uygun bir şekilde sınıflandırmasına olanak tanır. Bu değişiklikler, finansal raporlamanın doğruluğunu ve şeffaflığını artırmayı amaçlar. TMS 9'un getirdiği yenilikler, işletmelerin finansal varlıklarını yönetme ve raporlama süreçlerinde daha proaktif ve öngörülü olmalarını sağlar.

TFRS 9'a göre her finansal raporlama dönemi sonunda finansal varlığın, değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının değerlendirilmesi gerekir. Eğer değer düşüklüğü söz konusu ise ilgili zarar tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Konuya ilişkin olarak kredi zararı örnek olarak alınabilir. Bir uygulama örneğine aşağıda yer verilmiştir:

1 Şubat 2011 tarihinde Z şirketi, vadesi 20.000 TL ve yıllık kupon ödemesi 1.500 TL olan bir tahvil ihraç etmiştir. Tahvilin vadesi 31.12.2021'dir. 2016 yılında Z şirketi ciddi bir mali kriz yaşamış ve 31 Aralık 2016 tarihinde ödemesi gereken kupon ödemesini

gerçekleştirememiştir. 1 Ocak 2017 tarihinde X şirketi, bu tahvili elinde bulunduranların 2018 yılının sonunda tek seferde 5.000 TL alacaklarını öngörmektedir. Piyasada bu tahvilin gerçeğe uygun değeri 3.800 TL'dir. Z şirketinin mali kriz yaşaması ve tahvilin iskontolu olarak satın alınmış olmasından dolayı X şirketi, tahvilin ilk muhasebeleştirmede değer düşüklüğüne uğradığını düşünmektedir.

2021 yılının sonunda, 20.000 TL'lik anapara ve 2021 yılına kadar her yıl alınacak 1.500 TL'nin net şimdiki değerini 3.800 TL'ye eşitleyen etkin faiz oranı %60,5 olarak belirlenmiştir. Tahvilin değer düşüklüğüne uğradığı için X şirketi etkin faiz oranını tahmini nakit akışlarını kullanarak hesaplamıştır. Bu durumda etkin faiz oranı %20,8'dir (iki yıl içinde alınacak olan 5.000 TL'yi 3.800 TL'ye eşitleyen iskonto oranı).

2017 yılında 790 TL ($3800 \times \%20,8$) faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. 2017 yılının sonunda tahvilin defter değeri (dolayısıyla itfa edilmiş maliyeti) 4.590 TL olur. Eğer sene sonunda gerekçeli olarak nakit akışının 5.350 TL olacağı varsayıldığında, tahvilin itfa edilmiş maliyetinde bir düzeltme yapılır. Buna göre defter değeri 4.815 TL'ye yükselir ($5.350 \times \%20,8$).

Bu durumda 2017 yılı sonunda tahvilin değerinde 225 TL'lik ($4815 - 4590 = 225$) bir değer artışı meydana gelmiştir ve bu kazanç kar-zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

İşletme X'in muhasebe kaydı:

----- / -----

İtfa Edilmiş Maliyetinden Ölçülen Finansal Varlıklar 3800

Bankalar 3800

----- / -----

İtfa Edilmiş Maliyetinden Ölçülen Finansal Varlıklar 790

Faiz Gelirleri 790

----- / -----

İtfa Edilmiş Maliyetinden Ölçülen Finansal Varlıklar 225

----- / -----

Başka bir örnek de beklenen kredi zararının ölçülmesinde nakit açığının belirlenmesine ilişkindir:

25 Mart 2018 tarihinde KLM işletmesi, yıllık faiz oranı %6 olan 200 liralık 3 yıl vadeli bir kredi vermiştir. 31 Aralık 2018 tarihinde KLM işletmesi, kredi alanların temerrüte düşmesi durumunda tahmini gelecekteki nakit akışlarını aşağıdaki tabloda olduğu gibi tahmin etmektedir. Ödenmemiş bakiyede yer alan hem negatif hem de pozitif tutarlar kredinin beklenen zararının ölçülmesine dahil edilmektedir.

Tarih	Sözleşmeye Bağlı Nakit Akışları	Beklenen Nakit Akışı	Nakit Açığı
31.03.2019	10	6	4
30.04.2019	0	3	-3
31.03.2020	212	140	72
30.06.2020	0	30	-30

Bu akışa göre işletme, 2019 yılının Mart ayında 10 lira tahsil etmesi gerekmektedir ancak işletme bu tutarın 6 liralık kısmının tahsil edileceğini ve 4 liralık nakit açığı olacağını varsaymıştır. 30 Nisan 2019'da 3 liralık nakit açığı tahsil edilmiştir. 31 Mart 2020 tarihinde sözleşmeye göre tahsil edilmesi beklenen nakit akışı anapara + faiz (200 + 12) 212 liradır. Bu tutarın 140 liralık kısmının tahsil edileceğini ve 72 liralık nakit açığı olacağını varsaymıştır. Dolayısıyla raporlama tarihi itibarıyla, 31 Mart 2019'da beklenen kredi zararı 4 lira, 31 Mart 2020'de 72 lira ve 30 Haziran 2020 tarihinde ise beklenen kredi zararı 30 lira olarak hesaplanmaktadır.

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar: Finansal varlığın itfa edilmiş maliyetle ölçülemediği durumlarda finansal varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen ancak finansal riskten korunmaya konu olmayan finansal varlığa ilişkin kazanç ve kayıplar kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

“Ayrıca finansal varlıkların dönemsel getirileri etkin faiz metodu kullanılarak hesaplanır, hesaplanan faiz gelirleri kar zarara yansıtılır” (Özerhan ve Aslan 2016, 581)

4.1.2. Finansal Borçların Sınıflandırılması

Finansal Borçlar, TMS 39 ve TFRS 9’a Göre aşağıdaki şekilde işleme tabi tutulmaktadır. Finansal borçlar, ihraç edilen borçlanma araçları, ticari borçlar ve türev yükümlülükler gibi unsurlardan oluşur ve TMS 39 ile TFRS 9 standartlarına göre iki ana kategoriye ayrılır:

- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Borçlar

- İtfa Edilmiş Maliyet ile Ölçülen Finansal Borçlar

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Borçlar : Bu kategori, işletmenin kısa vadeli ticari amaçlar doğrultusunda gelir elde etme niyetiyle sahip olduğu borçları kapsar. Satış amacıyla elde tutulan tahvil ve bono gibi borçlanma araçları bu gruba dahildir. Riskten korunma amaçlı türev ürünler hariç, tüm türev yükümlülükler bu sınıfta yer almalıdır. Bu tür borçlar, kayıtlara alınırken gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir ve finansal durum tablosunda kısa vadeli borçlar olarak raporlanır. İşletmeler, farklı değerlendirme yöntemlerinin yol açabileceği muhasebeleştirme ve değerlendirme hatalarını en aza indirmek için bu sınıflandırmayı kullanabilirler (Demir, 2009:100).

İtfa Edilmiş Maliyet ile Ölçülen Finansal Borçlar : Bu kategori, kredi borçları ve ticari borçlar gibi itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirilen borçları içerir. Ayrıca, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan diğer finansal borçlar da bu grupta yer alır. Bu borçlar, etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülür ve işletmenin uzun vadeli borçları arasında raporlanır.

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Borçlar: Bu gruptaki borçlar, işletmenin ticari amaçları doğrultusunda elde tutulur ve kısa vadeli gelir sağlama amacı taşır. Örneğin, ticari olarak elde tutulan tahvil ve bonolar bu kategoride değerlendirilir. Türev yükümlülükler, eğer riskten korunma amacı taşııyorsa, bu sınıfa dahil edilir. Gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilen bu borçlar, finansal tablolarda kısa vadeli yükümlülükler olarak yer alır.

İtfa Edilmiş Maliyet ile Ölçülen Finansal Borçlar: Bu kategorideki borçlar, işletmenin ticari borçları ve kredi borçlarını kapsar. Bu borçlar, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilir. Bu gruba giren borçlar, işletmenin uzun vadeli borçları arasında yer alır ve gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan diğer finansal borçları da içerir.

Örneğin, bir işletme, ticari amaçlarla kısa vadeli gelir sağlamak amacıyla tahvil ve bono gibi borçlanma araçları edindiğinde, bu borçlar gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar olarak sınıflandırılır. Bu durumda, borçlar kayıtlara gerçeğe uygun değerle alınır ve finansal tablolarda kısa vadeli borçlar olarak gösterilir.

Diğer yandan, işletmenin uzun vadeli kredi borçları ve ticari borçları, itfa edilmiş maliyet değeriyle ölçülen finansal borçlar kategorisinde yer alır. Bu borçlar, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilir ve finansal tablolarda uzun vadeli yükümlülükler olarak raporlanır.

TMS 39 ve TFRS 9 kapsamında finansal borçların sınıflandırılması, işletmelerin finansal durumlarını doğru ve şeffaf bir şekilde raporlamalarına olanak tanır. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar ve itfa edilmiş maliyet ile ölçülen finansal borçlar şeklinde yapılan bu sınıflandırma, farklı borç türlerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında kullanılacak yöntemleri belirler. Bu sayede, işletmeler, muhasebeleştirme ve değerlendirme hatalarını en aza indirerek finansal durumlarını daha doğru bir şekilde yansıtabilirler..

4.2. Finansal Araçların Değerlemesi

24 Temmuz 2014'te yayımlanan IFRS 9 Finansal Araçlar, IASB'nin IAS 39 Finansal Araçlar: Tanıma ve Ölçüm'ün yerine geçen versiyonudur. Standart, tanıma ve ölçüm, değer düşüklüğü, ve genel riskten korunma muhasebesi gerekliliklerini içerir. IASB, IAS 39'u aşamalı olarak değiştirme projesini tamamladı ve her aşamayı tamamladıkça standarda eklemeler yapmıştır.

2014'te yayımlanan IFRS 9 versiyonu, önceki tüm versiyonların yerini almaktadır ve erken benimsemeye izin verilerek (yerel onay gerekliliklerine tabi olarak) 1 Ocak 2018'de veya sonrasında başlayan dönemler için zorunlu olarak yürürlüktedir. Sınırlı bir süre için, IFRS 9'un

önceki sürümleri, ilk uygulama tarihinin 1 Şubat 2015'ten önce olması koşuluyla, daha önce uygulanmamışsa erken benimsenebilir.

IFRS 9, faiz oranı riski için portföy adil değer koruma muhasebesi gerekliliklerini (genellikle 'makro koruma muhasebesi' gereklilikleri olarak anılır) değiştirmez; çünkü projenin bu aşaması, şu anda usulüne uygun sürecin tartışma belgesi aşamasında olan makro koruma projesinin daha uzun vadeli doğası nedeniyle IFRS 9 projesinden ayrılmıştır. Nisan 2014'te IASB, Dinamik Risk Yönetimi için Muhasebe: Makro Korumaya Yönelik Portföy Yeniden Değerleme Yaklaşımı adlı bir Tartışma Belgesi yayınladı. Sonuç olarak, IAS 39'daki finansal varlıklar veya finansal yükümlülükler portföyünün faiz oranı maruziyetinin adil değer korumasına ilişkin istisna uygulanmaya devam etmektedir.

TMS 39 ve TFRS 9'da finansal araçların değerlemesi ilk değerlendirme ve sonraki dönemlerde değerlendirme olmak üzere iki bölüm halinde ele alınmıştır. Finansal varlık ve borçlar ilk kez muhasebe kayıtlarına alınırken gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Finansal borçların sonraki değerlemesinde gerçeğe uygun değer ve itfa edilmiş maliyet yöntemine göre değerlendirme yapılmakta iken finansal varlıkların sonraki değerlemesinde TMS 39 ve TFRS 9'un önerdiği yöntemler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken, işletmenin iş modelinin belirli bir amaca ulaşması için finansal varlık gruplarının birlikte nasıl yönetildiğini gösteren bir düzeyde belirlenmesidir. (Özerhan ve Aslan 2016, 577).

4.2.1. Finansal Araçların İlk Değerlemesi

Finansal varlık ya da borçlar ilk kez muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilirler. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesinde ilgili finansal varlığın edinilmesi veya finansal borcun yüklenilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de finansal varlık veya borcun gerçeğe uygun değerine eklenir (Akgün, 2007:195). İşlem maliyetleri arasında aracı kurumlara, danışmanlara ve acentelere ödenen ücret ve komisyonlar, düzenleyici otoriteler tarafından kesilen paylar ile transfer vergileri yer alır. Borçlanmaya ilişkin maliyetler, işletmenin idari maliyetleri ve finansal varlığın elde tutulmasına ilişkin maliyetler işlem maliyeti kapsamında değerlendirilmez (Karahan, 2002:22).

Gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında, işlem fiyatı veya diğer piyasa fiyatları referans alınabilir. Piyasa fiyatları güvenilir olarak belirlenemiyorsa gerçeğe uygun değer, piyasa faiz oranları ile gelecekte yapılacak olan nakit ödemeler, iskontolar ve gelirlerin toplamı göz önüne alınarak ya da benzer bir kredi ölçeği ile piyasaya sunulan benzer bir araç için yapılan hesaplamalar ışığında belirlenebilir. Finansal varlıkların ilk defa mali tablolara alınmasından sonraki değerlendirme amaçlarına yönelik olarak, aşağıdaki kategorilerden biri içerisinde sınıflandırılması öngörülmüştür (SPK, 2013:1):

- İşletme kaynaklı kredi ve alacaklar,
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- Satılmaya hazır finansal varlıklar ve
- Alım-satım amaçlı finansal varlıklar.

Türev araçlarda dahil olmak üzere, alım-satım amaçlı finansal varlıklar ve finansal borçlar ile gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilebilen satılmaya hazır finansal varlıklar, ilk kez mali tablolara alındıktan sonra gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilmelidir (Sülün, 2009:121).

4.2.2. Finansal Varlıkların Sonraki Değerlemesi

TMS 39 ve TFRS 7'ye göre, finansal varlıkların sonraki değerlemeleri dört şekilde yapılmaktadır (Çözeli, 2008:28);

- Gerçeğe uygun değer farkı kâr ya da zarara yansıtılan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer ile değerlendirir ve gerçeğe uygun değer farkı kapsamlı gelir tablosunda raporlanır.
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, etkin faiz yöntemiyle değerlendirir.
- Kredi ve alacaklar, etkin faiz yöntemiyle değerlendirir.
- Satılmaya hazır finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer ile değerlendirir ve gerçeğe uygun değer farkı öz kaynaklarda raporlanır.

İlk muhasebeleştirmeden sonra bir işletme, finansal varlık olarak nitelendirilen türev araçlar da dahil olmak üzere finansal varlıklarını işlem maliyetlerini düşmeden gerçeğe uygun değer ile kaydetmelidir. Fakat aşağıda yer alan finansal varlıklar bu değerlemenin dışında tutulur (Bozkurt, 2006:120-121);

- İşletme kaynaklı ve ticari amaç ile elde tutulmayan krediler ve alacaklar,
- Vadeye kadar elde tutulan yatırımlar,
- Aktif bir piyasada kayıtlı fiyatı olmayan ve makul değeri güvenilir olarak belirlenemeyen finansal varlıklar.

TFRS 9'a göre finansal varlıkların sonraki değerlemesi iki şekilde yapılır;

- İtfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklarda her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğünün olup olmadığı kontrol edilir. Değer düşüklüğü söz konusu ise ilgili tutar kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, işletmenin elde ettiği varlıkları mutlak anlamda vadeye kadar elde tutulmasını gerektirmeyen bir modelde, satışlar nadir olarak yapılabilir ya da önemsiz miktarda olabilir. Bu finansal varlığın ölçülmesi itfa edilmiş maliyetten yapılır. (Özerhan ve Aslan, 2016, s.578)
- Öz kaynağa dayalı finansal araçlar dışında kalan ve diğer kapsamlı gelirden raporlanmayan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilir ve bu varlıklara ilişkin değerlendirme farkları kâr veya zararda muhasebeleştirilir (Çına Bal, 2013:51).

4.2.3. Finansal Borçların Sonraki Değerlemesi

Finansal borçların değerlendirilmesi, gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilecek finansal borçlar ve itfa edilmiş maliyetle değerlendirilecek finansal borçlar olmak üzere iki grupta ele alınabilir. “Etkin bir piyasası olan ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen finansal borçlar, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve değerlendirme farkı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu borçlar forward sözleşmeler şeklinde alım satım amaçlı olabileceği gibi bankaların düzenledikleri mevduat sertifikaları da olabilir. Ayrıca, ticari şirketlerin piyasaya sürdükleri özel kesim tahviller ve finansman bonoları gibi menkul kıymetler de olabilir” (Örten vd. , 2007:476).

Finansal borçların değerlendirilmesinde bir diğer yöntem itfa edilmiş maliyetle değerlemedir. Finansal borçlar ilk kez mali tablolara alındıktan sonra, alım satım amaçlı finansal borçlar ve türev borçlar dışında kalan tüm finansal borçlar, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyet bedeliyle değerlendirilir.

4.3. Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme Ölçüleri

“Vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderler ile birlikte, kamusal borçlar dolayısıyla ortaya çıkan yükümlülükleri karşılamak üzere, toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden, iktisadi güçleri doğrultusunda, karşılıksız ve zorunlu olarak kamuya aktarılan ödemelerdir.” (Özbilen, 1997: 245). “Bu amaç doğrultusunda ülkemizde vergini gelişimi tarihler itibariyle kısaca aşağıdaki şekilde sıralanabilir” (Kayan, 2000: 85, VUK);

Dönem	Yapılan Düzenlemeler
1923-1930	Aşar, ağnam ve temettü vergileri kaldırılmış, yerine sayım ve kazanç vergileri getirilmiştir.
1930-1939	Bina Vergisi Kanunu ve Arazi Kanunu çıkarılarak yürürlüğe girmiştir.
1939-1949	Varlık Vergisi Kanunu ve Tarım Mahsulleri Ofisi Kanunu oluşturulmuş ve uygulanmaya başlamıştır.
1949-1959	Federal Almanya Yasaları’ndan ilham alınarak yeni Vergi Kanunları hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuştur.
1970-1983	Emlak Vergisi Kanunu çıkarılmış ve uygulanmaya başlanmıştır.
1983 sonrası	Ücretli çalışanlara vergi iadesi ve KDV Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Bu gelişmeler neticesinde ülkemizde vergisel işlemlerde, en son güncellemeler ile birlikte 12/01/1961 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanmış olan 1037 sayılı Vergi Usul Kanunu esas alınmaktadır. Vergisel işlemlerde esas alınan bu kanunda değer ve değerleme kavramları aşağıda sunulduğu gibi ele alınmıştır (VUK). VUK’a göre değerleme, iktisadi kıymetin nev’i ve mahiyetine göre, maliyet bedeli, borsa rayici, mukayyet değer, tasarruf değeri, itibari değer, vergi değeri ile emsal bedeli ve ücreti ölçülerden birisi ile yapılmaktadır (md. 261). Bu değerleme ölçüleri aşağıda ele alınmıştır;

4.3.1. Maliyet Bedeli

“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bütün giderlerin toplamını ifade eder” (md. 261). VUK’a göre, maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır;

a) Gayrimenkuller Aşağıda sıralanan kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedirler (md. 269);

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar.

b) “Emtia Emtia genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak emtianın değerlendirilme günündeki satış bedelinin, maliyet bedelinden % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine VUK’un 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilmektedir” (md. 274).

c) “Zirai Mahsuller VUK’a göre maliyet bedeli, zirai mahsullerin türüne göre 275. maddedeki unsurları kapsayarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslar dahilinde hesaplanmaktadır” (md. 276).

d) “Hayvanlar Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tespit edilmesinin mümkün olmadığı hallerde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınmaktadır. Burada emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal için zirai kazanç komisyonları tarafından tespit edilecek ortalama maliyet bedelini ifade etmektedir (VUK md. 277- Değişik: 19/2/1963 - 205/18 md). Burada belirtmek gerekir ki ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında tarihi maliyetler esas alındığından büyükbaş canlı varlık işletmelerinin bilançolarında yer alan değerler, piyasa değerleri ile eşdeğerlik göstermemektedir”. (Taştan 2014: 178)

4.3.2. Borsa Rayici

“Borsa rayici, menkul kıymetler ve kambiyo borsalarına veya ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin ölçüm tarihindeki resmi borsa değerini ifade etmektedir. Borsa rayici ölçüsü, sadece borsada geçerli olduğundan özel bir ölçü olmanın yanı sıra, kesin bir değer ölçüsüdür” (Dündar, 2013: 96). Bu değerlendirme ölçüsü, normal dalgalanmalar dışında, fiyatlarda kararsızlıkların görüldüğü hallerde, son muamele günü yerine, değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas alabilmektedir. Bu hususta Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir (VUK md. 263). VUK’un 280. maddesinde yabancı para cinsinden ifade edilen senetli veya senetsiz alacakların ve borçların değerlendirilmesinde, borsa rayicinin esas

alınacağı belirtilmektedir. Yabancı paranın borsa rayicinin bulunmadığı durumlarda değerlemede uygulanacak kur, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. VUK’a göre, borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

a) “Menkul Kıymetler VUK’un 279. maddesine göre, menkul kıymetlerden bazıları borsa rayici, bazıları alış bedeli ve diğer kısmı ise kıst getiri hesaplanmak suretiyle değerlendirilmektedir. Hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK md.279). Fon portföyünün en az yüzde 51’inin Türkiye’de kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşması halinde, yatırım fonu katılım belgeleri alış bedeliyle değerlendirilmektedir. Bu şartı sağlamayan yatırım fonlarına ait katılma belgelerinin mevcut olması halinde borsa rayici, borsa rayicinin mevcut olmaması halinde ise kıst getiri esası veya ilgili fon yönetimince açıklanmış değerleri üzerinden değerlendirilmektedir. Devlet tahvili ve hazine bonoları 31.12.2012 tarihi itibarıyla mevcut ise borsa rayici, mevcut değil ise, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı kadarının eklenmesi (kıst yapılmak) ile hesaplanmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve uluslararası dolaşıma açık olan eurobondlar da kıst getiri esası ile değerlendirilmektedir. Repo işlemleri vadeli mevduatta olduğu gibi dönemsellik ilkesince, vadesinde elde edilecek gelirin, değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Kar zarar ortaklığı belgeleri alış bedelleri ile, özel sektör tahvilleri, finansman bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler ise kıst getiri yöntemine göre değerlendirilmektedirler” (Altaş, 2012: 12-15).

b) Yabancı paralar Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Yabancı paranın borsa rayicinin bulunmadığı durumda, değerlemede uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tespit edilmektedir (Madde 280 – (Değişik birinci fıkra: 26/6/1964-485/7 md.).

4.3.3. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir ekonomik kıymetin muhasebe kayıtlarında raporlandığı değeri ifade eder (md. 265). VUK’un 281. maddesine göre, senetsiz alacaklar mukayyet değerleri üzerinden değerlendirilir. Ayrıca, gelecek hesap dönemine ait olup peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmemiş hasılat da mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilir. Peşin tahsil edilen hasılat ve henüz ödenmemiş giderler ise pasifleştirilerek değerlendirilir (md.

287). Zirai işletmelerde henüz elde edilmemiş mahsuller için yapılan giderler de aktifleştirilerek değeri lenir (md. 283).

Mukayyet değeri n uygulanamadığı veya özel ölçüm hükümlerine tabi olmayan ekonomik kıymetler, borsa rayiciyle veya borsa rayicinin bulunmadığı durumlarda mukayyet değeri le değeri lenir. VUK'a göre mukayyet değeri le değeri lenecek ekonomik kıymetler şunlardır:

- Alacaklar (md. 281): Alacaklar mukayyet değeri yle değeri lenir. Vadesi gelmemiş senede bağı lı alacaklar, tasarruf değeri yle de değeri lenebilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı alacakların değeri lemesinde, değeri leme gününe kadar hesaplanacak faizler dikkate alınmalıdır.

- İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar (md. 282): Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, mukayyet değeri yle değeri lenir ve bu değeri , ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden yüksek olmamalıdır. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi isteğe bağı ldır. Peştemallıklar da mukayyet değeri le değeri lenir.

- Aktif Geçici Hesap Kıymetleri (Peşin Ödenen Giderler ve Gelir Tahakkukları) (md. 283): Gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderler ve cari döneme ait henüz tahsil edilmemiş hası lat, mukayyet değeri leri yle aktifleştirilir. Zirai işletmelerde henüz elde edilmemiş mahsuller ve canlı varlıklar da aktifleştirilerek değeri lenir.

- Pasif Geçici Hesap Kıymetleri (Peşin Tahsil Edilen Gelirler ve Gider Tahakkukları) (md. 287): Gelecek dönemlere ait peşin tahsil edilen hası lat ve cari döneme ait henüz ödenmemiş giderler, mukayyet değeri leri üzerinden pasifleştirilir.

- Karşılıklar (md. 288): Ortaya çı kmış veya çı kması beklenen, miktarı kesinleştirilemeyen borçlar için ayrılan karşılıklar, mukayyet değeri leri yle pasifleştirilerek değeri lenir.

- Borçlar (md. 285): Borçlar, mukayyet değeri yle değeri lenir. Vadesi gelmemiş senede bağı lı borçların tasarruf değeri yle de değeri lenmesi mümkündür. Senetli alacaklarını tasarruf değeri yle değerileyen işletmeler, senetli borçlarını da aynı şekilde değeri lemelidir. Senetli borçların değeri lenmesinde, senette belirtilen faiz oranı veya Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi kullanılır. Banka ve sigorta şirketleri, borçlarını Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi veya uyguladıkları faiz haddi yle değeri leyebilirler.

4.3.4. Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, iktisadi bir kıymetin değerlendirme günü sahibi için arz ettiği değeridir (md. 264). “Tasarruf değeri, genellikle senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde kullanılmaktadır. Senede bağlı alacak ve borçlara ilişkin reeskont uygulamasında, iskonto oranının senette yazılı faiz oranına bağlanmış olup, bu durumun yazılı olmaması halinde Merkez Bankası’nın resmi iskonto haddi esas alınmaktadır” (Ateşoğlu, 2013: 4). Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri de alacaklarını ve borçlarını işlemlerinde uyguladıkları faiz oranı veya Merkez Bankası’nın resmi iskonto haddi ile değerlemektedirler (md. 281). Tasarruf değerinin ölçülmesinde iç iskonto formülü kullanılmakta ve iskonto miktarı, peşin değer üzerinden hesaplanmaktadır” (Yıldız, 2006: 26). Vergi Usul Kanunu’na göre, tasarruf değeri ile değerlendirilmesi gereken borç ve alacaklar aşağıdaki gibidir;

- Alacaklar (senetli) (Vergi Usul Kanunu 281. madde),
- Borçlar (senetli) (Vergi Usul Kanunu 285. madde),
- Finansal kurumlara ait borç ve alacaklar (Vergi Usul Kanunu 281. ve 285. madde).

4.3.5. İtibari (Nominal) Değer

İtibari değer, her türlü hisse, tahvil ve senetlerin üzerinde yazılı bulunan değerlerdir (md. 266). “Nominal değer olarak da anılan itibari değer, üzerinde yazılı olan değerler ile muhasebe kayıtlarına geçen paralar, senetler ve iktisadi kıymetler açısından mukayyet değer ile aynı olmaktadır. VUK’un 284. maddesine göre itibari değer, paralar ve pulların üzerine yazılı olan değerdir” (İmamoğlu vd., 2013: 12). Vergi Usul Kanunu’na göre itibari değer ile değerlendirilecek olan ekonomik değeri olan kıymetler şunlardır:

a) Şirketin nakit parası, Türk lirası ve yabancı paralar hariç, nominal değeriyle değerlendirilmektedir. (md. 284).

b) İhraç edilen şirket tahvilleri VUK'a göre, sermayelerini hisselerine bölen şirketler ve kamu iktisadi teşebbüslerinin, ihraç ettikleri şirket tahvillerinin nominal değeri üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. (md. 286).

4.3.6. Vergi Değeri

Vergi, bir varlığın değerine göre devlet tarafından periyodik olarak belirlenen bir fiyattır. Yapı Vergisi Kanunu'na göre bir binanın vergiye tabi değeri hesaplanan net karın 10 katı olarak belirlenmektedir (Madde 268). Bina, arsa gibi kendi değeriyle değerlendirilemeyen ekonomik varlıklar vergi değeriyle değerlendirilir (VUK Madde 289). Buna göre, işletmenin özel mülkiyetinde yer alan ve edinim değeri bilinmeyen bina ve araziler, işletmeye ait olması halinde vergi tutarına göre değerlendirilecektir.

4.3.7. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, iktisadi bir kıymetin değerlendirme gününde oluşan alım satım değeridir (Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 266 – (Ek: 30/12/1980-2365/47 md.).

Vergi incelemesi veya denetimi yoluyla gayrimenkulün bugünkü değeri belirlenirken, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca vergi mükellefinin değeri ölçülen bina veya arsayı Maliye Bakanlığı yetkilisine ibraz etmesi gerekmektedir ve ayrıca bunu sunmakla yükümlüdür. Söz konusu mülkün genel durumu, kullanımı ve kiralanmışsa kira tutarı hakkında bilgi verilmelidir (VUK Madde 257 (Değişik: -23/6/1982-2686/33 md. Kiracının finansal kiralama konusundaki hak ve sözleşmeden doğan yükümlülükleri, finansal kiralamanın bugünkü değerinden düşük olanı ile sınırlıdır. Finansal kiralama ekonomik varlığın veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden daha düşük olanı ile değerlendirilmektedir. (VUK Mükerrer Madde 290- (Ek: 9/4/2003-4842/25 md.).

4.3.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücret

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru tespit edilemeyen malların, değerlendirme gününde satılması halinde, emsaline nazaran sahip olacağı değeri ifade etmektedir (md. 267). VUK’a göre emsal bedel, ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası olmak üzere üç aşama halinde tespit edilebilmektedir. Burada önem arz eden durum, bu üç aşamanın sıra ile takip edilmesi gereğidir. Emsal bedelinin tespit aşamaları aşağıda açıklanmıştır” (md. 267; Yıldız, 2006: 11);

a) Ortalama Fiyat Esası: Piyasa fiyatının maliyetin %10'undan fazla düşmesi durumunda ortalama fiyat prensibi uygulanır. Ancak bu prensibin uygulanabilmesi için aylık satışların, karşılaştırılabilir değeri ölçülen her bir ürünün tutarına göre %1'den az olmaması gerekir. Ayrıca emsal fiyat, ilgili satış adet ve tutarlarına bağlı olarak, değerlemenin yapıldığı ayda veya

bir önceki ay veya bir önceki ayda satılan aynı tür ürünlerin "ortalama satış fiyatı" çıkarılarak hesaplanır.

b) Maliyet Bedeli Esası: Kıymeti belirlenecek malın maliyeti biliniyor veya belirlenebiliyorsa, mükellef bu maliyete toptan satışlarda %5, perakende satışlarda ise %5 oranında ekleyerek karşılaştırmalı değeri tespit edebilir. Ortalama fiyat ve maliyet fiyatı kullanılarak karşılaştırmalı fiyat belirlenemediği takdirde artış standardı uygulanır. (md. 267).

c) Takdir Esası: Avans fiyatının yukarıdaki iki esasa göre belirlenememesi durumunda ilgililerin talebi üzerine Teklif Komitesi tarafından belirlenecektir. Buna göre alış fiyatı ve piyasa fiyatı belirlenir veya ikinci el ürünlerde aşınma oranı dikkate alınarak eşdeğer değer belirlenir.

Yukarıdaki ilkelere dayanarak ilçe otoriteleri tarafından bağımsız olarak belirlenen değerler ve tarımsal gelir tedbirlerini belirleyen yönetmeliklerde yer alan unsurlar emsal değer olarak kabul edilmektedir. Ödeme amaçlı üretim yapılması halinde, ücretin gerçek tutarı bilinmiyor veya kesin olarak belirlenemiyorsa, buna karşılık gelen ücretler de aynı esaslara göre belirlenir (Madde 267). VUK'a göre aşağıdaki varlıklar ilgili fiyat ve ücretlerle değerlendirilmelidir:

a) Kıymeti Düşen Mallar: Vergi Usul Kanunu'na göre bunlar, deprem, su baskını ve yangın gibi felaketler veya çürüme, çürüme, hasar, çatlak, pas, atık ve molozlaşma gibi diğer koşullar nedeniyle mülk değerinde önemli bir kayıp yaşayan eşyalardır. Maliyetleri hesaplamak için emsallere uygun olarak değerlendirilir (278. madde).

b) Maliyet fiyatı yerine karşılaştırılabilir fiyatın dikkate alındığı durumlar: VUK'a göre, kendi başına ve diğer hususlara göre değerlemesi mümkün olmayan yazılı veya yazılı varlıklar olan bina ve arazilere ilişkin vergi, mevcut bir borsanın bulunduğu mevcut bir borsa üzerinden veya karşılaştırılabilir bir oranda tarh edilir. Borsa fiyatı yoksa eşdeğer bir bedelle değerlendirilir (md. 289).

4.4. TMS/TFRS'ye Göre Değerleme ve Değerleme Ölçüleri

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” de ölçüm (değerleme) kavramı, “finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri

parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade etmekte ve bu işlem için uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir” (Paragraf 4.54). “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” de yer alan değerlendirme ölçüleri, tarihi maliyet (satınalma veya inşa maliyeti), cari değer, gerçekleştirilebilir değer (ödeme değeri), bugünkü değer ve gerçeğe uygun değerden oluşmaktadır” (Paragraf 4.55; Özerhan ve Yanık, 2012: 22-23). Bu değerlemeye ilişkin esasların ele alındığı başlıklar aşağıda görüleceği üzere şu şekildedir:

4.4.1. Tarihi Maliyet (Satın alma veya İnşa Maliyeti)

“Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” de, işletmelerin en yaygın biçimde kullandıkları değerlendirme esasının tarihi maliyet esası olduğu belirtilmiştir (Paragraf 4.56). “Tarihi maliyet, geçmişe dayanan bir değerlendirme ölçüsü olup, ilgili varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen ekonomik faydanın ölçüsünü veya geri kazanılabilir tutarından ziyade, o varlığa harcanan tutarın ölçüsünü ifade etmektedir” (IASB, 2005). “Varlıklar elde edildikleri tarihte, elde edilebilmeleri için kullanılan çeşitli ödeme araçlarının tutarları veya elden çıkarılan varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar ise, borç karşılığında elde edilen değerlerin tutarı veya borcun kapatılması için gerekli nakit veya benzeri araçların tutarları ile ölçülmektedir” (Özkan - Terzi, 2009: 30). TMS/TFRS’ye göre tarihi maliyet ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler aşağıda belirtilmiştir;

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Şerefiye
- Stoklar
- Maddi duran varlıklar
- İştirakler
- Maddi olmayan duran varlıklar.

“Tarihi maliyet esaslı ölçümler daha sağlıklı verilerin elde edilmesini sağlarken diğer taraftan da özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde finansal tabloların gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, ilk kayıttan sonraki bilanço dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde esas alınan tarihi maliyet ölçüsü, finansal tablolarda yer alan bilgilerin finansal tablo kullanıcıları açısından yetersiz bilgi sağlaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak finansal tablolarda yer alan tutarların enflasyon düzeltmesine veya

yeniden değerlemeye tabi tutulması, tarihi maliyetin bu eksikliğini kısmen ortadan kaldırmaktadır” (Tokay - Deran, 2008: 26).

“Tarihi maliyet ölçüsünün, ilk kayıttan sonra varlık ve yükümlülüklerin izleyen dönemlerdeki piyasa değerinden artış ve azalışlar ile varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı yada yükümlülükler için katlanılacak ekonomik fayda azalışlarını dikkate almaması ise bu değerlendirme ölçüsünün eksik kaldığı bir diğer noktadır. İtfa edilmiş tarihi maliyet değeri ise, finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirmede ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten ve (finansal varlık veya borcun ilk tutarı ile vadedeki tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan) birikmiş itfa payı düşüldükten/eklendikten sonra, değer düşüklüğü veya tahsil edilememe durumuna ilişkin indirimlerin yapılması sonucu geriye kalan tutarı ifade etmektedir” (TMS 39 Paragraf 9).

4.4.2. Cari Değer (Yenileme, Yerine Koyma Maliyeti)

“Tarihi maliyetin, enflasyonist dönemlerde fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması sonucu, finansal tabloların cari değerle değerlendirilmeleri yaklaşımı benimsenmiştir” (Bayazıtlı, 2012: 30; Çelik, 2012: 124). “Varlıklara ilişkin cari değer, bir varlığın değerlendirme günü satın alınması halinde, işletmeye mal olduğu değer olarak ifade edilmektedir. Borçlara ilişkin cari değer ise, ilgili yükümlülüğün değerlendirme gününde kapatılabilmesi için gerekli olan değeri ifade etmektedir” (Tokay - Deran, 2008: 26-27). “Buradaki maliyet özünde yerine koyma maliyetini ifade etmektedir. Yerine koyma maliyeti, elde bulunan bir varlığa eşdeğer özellikte olan ve piyasada bulunabilen başka bir varlığı elde edebilmek için ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir. Bu kavram çoğu zaman cari maliyet ile eş anlamlı olarak kullanılmasına karşın, bu iki değer her zaman eşit olmayabilir. Nitekim cari maliyet, sahip olunan bir varlığın potansiyel hizmetinin maliyetini ifade ederken, yerine koyma maliyeti ise sahip olunan bir varlığın, eşdeğeri özellikte olan ve piyasada bulunabilen bir varlığın maliyetidir” (Tokay vd., 2005: 97). “Cari maliyet ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler arasında stoklar ve maddi duran varlıkları saymak mümkündür” (Bayazıtlı, 2012: 32).

4.4.3. Gerçekleşebilir Değer

Bir varlığın gerçekleşebilir değeri, varlığın işletmenin normal işletme koşulları altında elden çıkarılması durumunda elde edeceği değerdir. Borca ilişkin gerçekleşebilir değer, bir şirketin

normal faaliyet koşullarında ilgili borcun ödenmesi için gerekli olacak farklı ödemeye ilişkin araçların indirgenmemiş tutarını temsil etmektedir. (“Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” Paragraf 4.55). “Net satış değeri, net piyasa değeri ile eş anlamlı olarak da kullanılan net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin normal faaliyet koşulları altında tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi sonucu elde edilen tutarı ifade etmektedir” (Akbulut - Yanık, 2008: 23; Bayazıtlı, 2012: 33). “Net gerçekleştirilebilir değeri şu şekilde formülleştirmek mümkündür” (Demir, 2012: 286):

Net Gerçekleşebilir Değer = – [Tahmine Dayalı Tamamlanma Maliyeti – Tahmine Dayalı Satış Giderleri] + Tahmine Dayalı Satış Fiyatı

Bir varlığın net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi, varlığın değerinin piyasadaki mevcut alıcılardan yapılan fiyat sorgulamaları yoluyla belirlenmesine veya varlığın değerinin tahmin edilmesine dayanır. (Diewert, 2005: 9). “Bununla birlikte net gerçekleşebilir değer, satış sözleşmelerinde yer alan fiyat, varsa borsa rayici, resmi kurumlar veya meslek kuruluşları tarafından açıklanan veya takdir yolu ile tespit edilen tutarlara dayanılarak da tespit edilebilmektedir” (SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Seri. 11, No:1, md. 25):

“Stoklar gerçekleşebilir değerle değerlendirilecek varlıklara örnek olarak gösterilebilir. Çünkü standartlarda stokların maliyet değeri ve gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir” (TMS 2 Paragraf 9).

4.4.4. Bugünkü Değer

“Gelecekteki parasal bir tutarın, aradan geçen zaman ve belirli bir faiz oranı esas alınarak bu unsurlar üzerinden bugüne indirgenmiş değeri bugünkü değeri ifade etmektedir” (Ayçiçek, 2011: 75-76). Literatürde bugünkü değer kavramı yerine “iskonto edilmiş gelecekteki nakit akışları” kavramı da kullanılmaktadır (Diewert, 2005: 14). “TFRS’ye göre iskonto oranının piyasadan sağlanması gerekmekte birlikte, iskonto oranının hangi oran olacağı konusunda kesinlik bulunmamaktadır. İskonto oranının piyasadan sağlanmasının mümkün olmadığı durumlarda ise, iskonto oranı yerine başka oranların da kullanılabileceği belirtilmiştir” (“Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” Paragraf 4.55; Özerhan ve Yanık, 2012: 24). “İlgili varlığa eşdeğer başka bir varlığın piyasada mevcut olmaması halinde ise, iskonto oranının tespitinde işletme içi kaynaklar kullanılabilir. İşletme içi kaynaklar bağlamında

işletme sermayesinin ağırlıklı ortalama maliyeti, işletmelerin marjinal borçlanma oranı ve diğer piyasa borçlanma oranlarının kullanılabilmesi mümkündür” (Ayçiçek, 2011: 75-76). Bugüne ait değeri ölçerken formül olarak bugünkü değer kullanılır.

4.4.5. Gerçeğe Uygun Değer

“Gerçeğe uygun değer standartlarda kullanılan temel değerlendirme ölçüsü olup, birçok standartta değerlendirme ölçüsü olarak esas alınmaktadır” (Tire, 2009: 29). Standartlara göre “gerçeğe uygun değer, ölçüm tarihinde, bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun kapatılmasında ödenecek olan fiyat olarak tanımlanmıştır” (TFRS 13 Paragraf 9). “Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değerlendirme ölçüsünden ziyade, piyasa bazlı bir ölçümdür. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa bilgileri elde edilebilirken, bazıları için piyasa bilgilerini elde etmek mümkün olmayabilir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değerlendirme ölçüsünün amacı her iki durumda da mevcut piyasa koşulları altında, bir varlığın satışına veya bir borcun kapatılmasına ilişkin, ölçüm tarihinde olağan bir işlemin yaratacağı değer azalışının tahmin edilmesine dayanmaktadır” (TFRS 13 Paragraf 2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, belirli varlık ve yükümlülüklerin adil değerini, bir varlığın satılabileceği veya bir yükümlülüğün ödenebileceği fiyat olarak kabul eder. Adil değer muhasebesi veya piyasa değerine göre muhasebe, bir şirketin varlıklarının ve yükümlülüklerinin değerini cari piyasa değerine göre hesaplama uygulamasıdır. Bazı durumlarda, varlıklarını koruyan şirketler, varlığın ve korunmasının değerinin tek bir girdi olarak hesaplandığı hedge muhasebesini kullanabilir.

Bunu yapmak için göz önünde bulundurulması gereken kriterler şunlardır:

Cari piyasa: Bir varlığın veya yükümlülüğün adil değeri, cari piyasadaki değeridir. Bir varlığın iki yıl önce ne kadara satılacağı önemli değildir; adil değeri bugün ne kadardır.

İsteğe bağlı ve istem dışı işlemler: Adil değer, alıcıyı veya satıcıyı zorlayan hiçbir şeyin olmadığı düzenli işlemlerde geçerlidir. Örneğin, bir şirket tasfiye ediliyorsa, kalemler adil değerden satılmayacaktır.

Satıcının niyetleri: Bir varlığı ne zaman ve nasıl satmayı veya bir yükümlülüğü nasıl ödemeyi planladığınız, adil değerini etkileyebilir. Örneğin, bir varlığı hızlı bir şekilde satmanız gerekiyorsa, muhtemelen adil değer muhasebesini kullanmazsınız.

Bağımsız işlemler: Adil değer muhasebesinde, işlem satıcı ile bağımsız bir üçüncü taraf arasında bağımsız bir işlem olmalıdır. Adil değer muhasebesi bir iş ortağı veya akraba için geçerli olmaz çünkü bu ilişkiler işlemi değiştirebilir.

Bir inşaat şirketi 2019'da 10.000 TL değerinde bir kamyon satın aldıysa ve kamyonu 2022'de satmaya karar verdiyse, aynı kullanılmış kamyonun karşılaştırılabilir satış listelerinde 24.000 TL ve 28.000 TL fiyatlı iki kamyon bulunabilir. Kamyonun tahmini adil değeri, ortalama cari piyasa değeri veya 26.000 TL olarak belirlenebilir.

Aktif bir pazarı yoksa bir varlık için adil bir değer belirlemek zordur. Muhasebeciler iskontolu nakit akışlarını kullanacak ve ekipmanı satın almak için nakit çıkışını ve ekipmanın faydalı ömrü boyunca kullanımıyla elde edilen nakit girişlerini belirleyerek adil bir değer belirleyecektir.

Bir konsolidasyonda, bir yan kuruluşun finansal tabloları bir ana şirketin finansal tablolarıyla birleştirildiğinde veya konsolide edildiğinde adil değer de kullanılır. Ana şirket bir yan kuruluşta bir pay satın alır ve yan kuruluşun varlıkları ve yükümlülükleri her hesap için adil piyasa değerinde sunulur.

Piyasa Yaklaşımı (Birinci Sıra): “İşletmenin eşdeğer varlıklara veya borçlara ilişkin ölçüm tarihinde aktif piyasalardaki düzeltilmemiş olan kotasyon fiyatlarıdır” (TFRS 13 Paragraf 76). Diğer bir ifadeyle, özdeş varlıklar veya borçların piyasadan elde edilen fiyatlarıdır (Gençoğlu, t.s., 11). “Aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı, gerçeğe uygun değere ilişkin en güvenilir kanıtı sağlamaktadır” (TFRS 13 Paragraf 77).

“Gelir Yaklaşımı (İkinci Sıra): Bu yaklaşım, gelecekteki nakit akımlarının veya gelir/giderlerin tutarlarının indirgenerek, tek bir cari tutara dönüştürülmesine dayanmaktadır. Ölçümleme aracı olarak gelecekteki tahmini tutarları belirlemek amacıyla cari piyasa beklentileri kullanılmaktadır. Bu değerlendirme yöntemi kapsamında bugünkü değer yöntemi, opsiyon fiyatlama modeli ve bionominal yöntemini saymak mümkündür” (Gençoğlu, t.s., 11).

“Maliyet Yaklaşımı (Üçüncü Sıra): Bu yaklaşım bir varlığın hizmet kapasitesini arttırabilmek, yenilemek amacıyla hali hazırda gerekli olan cari tutara dayanan bir değerlendirme yöntemidir” (Dündar, 2013: 85). Seviye 3 girdileri olarak da bilinen maliyet yaklaşımı, varlık veya yükümlülüklerle ilişkin gözlemlenemeyen girdileri kapsar (TFRS 13: 86). Gözlemlenebilir girdilerin belirlenemediği durumlarda gerçeğe uygun değer ölçümünde gözlemlenebilir olmayan girdiler kullanılır (TFRS 13:87).

4.5. TMS/TFRS ve VUK Kapsamındaki Değerleme Ölçülerinin Benzerlik ve Farklılıkları

“TMS/TFRS ile Vergi mevzuatı arasında uyumsuzluk yaratan konulardan birisi değerlendirme ölçülerindeki farklılıklardır. Değerleme ölçülerindeki bu farklılıklar, finansal tablolarda raporlanan bilgilerin, rakamsal olarak farklı sonuçları ifade etmesine neden olmaktadır. Değerleme ölçülerindeki farklılıklar genel anlamda, Vergi Mevzuatının, devletin vergi ziyanını önlemeye çalışmasını amaçlamasından, TMS/TFRS’nin ise başta yatırımcılar ve kredi kuruluşları olmak üzere, işletme ilgililerinin amaçlarına odaklanarak, değerlendirme ölçülerini buna göre şekillendirmesi ve düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, bu amaç farklılığı çerçevesinde, değerlendirme ölçülerinde de farklılıkların bulunması doğaldır” (Akbulut, 2012: 28-29). Bu bağlamda, TMS/TFRS ve Vergi Usul Kanunu’na göre birbirleriyle ilişki içinde olan değerlendirme ölçüleri, ayrıştıkları noktalar ve benzedikleri hususlar bakımından aşağıda ele alınmıştır.

4.5.1. TMS/TFRS’ye Göre Tarihi Maliyet ve VUK’ye göre Maliyet Bedelinin Benzerlik ve Farklılıkları

“TMS/TFRS’ye göre tarihi maliyet değerlendirme ölçüsü VUK’ye göre maliyet bedeli ölçüsü ile bazı benzerlikler ve farklılıklar taşımaktadır. Buna göre standartlar açısından tarihi maliyet esaslı ölçümlemede varlıklar, elde edildikleri tarihte elde edilmeleri için ödenen tutarlar veya onlara elde edilen varlığa karşılık elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenmektedir. Borçlar ise karşılığında elde edilen tutar veya borcun kapatılması için gerekli olan varlıkların tutarları ile gösterilmektedir (“Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” Paragraf 4.55 (a)). VUK’ye göre ise maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade etmektedir” (md. 261).

“Standartlara göre özellikli varlıklar dışında katlanılan finansman giderleri doğrudan gider yazılabilirken, VUK’ye göre finansman giderlerinin ortaya çıktığı yılda gider olarak iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi zorunludur. Standartlara göre gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve maliyetin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda oluşan yenileme maliyetleri ilgili maddi duran varlıkların maliyetine eklenmektedir. VUK’ye göre de değer artırıcı harcamalar ile iktisadi kıymetin ömrünü ve fonksiyonunu arttırıcı harcamalar maliyet bedeline eklenmektedir. Standartlarda varlığın elde edilmesi sürecinde ödenen noter, mahkeme, komisyon, emlak alım ve özel tüketim harcamalarının maliyet bedeline eklenmesi bir zorunluluk iken, VUK’ye göre bu tür harcamaların maliyete eklenmesi ihtiyari bir durumdur. Ayrıca, standartlara göre atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri doğrudan gider yazılabilir iken, VUK’ye göre imal edilen emtada, üretim giderlerinden ürün başına pay verilirken, atıl kapasiteye düşen pay da maliyete eklenmektedir” (Güleryüz, 2014: 69-70).

“Standartlardaki maliyet kavramı ile VUK’da yer alan maliyet kavramı benzer şekilde tanımlanmış olup, her ikisinde de bir varlığın elde edilmesi veya inşasında ödenen bedellerin gerçeğe uygun değerlerini veya belirli durumlarda ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli temsil ettiği kabul edilmiştir. Ancak, maddi duran varlıklar ve stokların elde edilmesi ile doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda standartlar ile vergi mevzuatı arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Örneğin; standartlarda stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinde kredi faizi, vade farkı gibi unsurları oluşması durumunda, bu maliyetler ancak stokların özellikli varlık olması ve satılabilir duruma gelmelerinin uzun bir vadeyi gerektirmesi halinde varlığın maliyetine eklenebilir iken, VUK’ye göre ise bu maliyetler her koşulda varlığın maliyetine eklenebilmektedir” (Akbulut - Yanık, 2008: 28-29). Ayrıca kredili varlık satın alırken standarda göre hesaplanan satın alma maliyeti ile VUK arasındaki fark, vade farkı kadar farklıdır. (Akbulut ve Yanık, 2008: 28-29).

4.5.2. TMS/IFRS’ye Göre Gerçekleşebilir Değer ve VUK’a Göre Emsal Bedeli ve Ücretinin Benzerlik ve Farklılıkları

TMS/IFRS kapsamındaki gerçekleşebilir değer ölçümleri, VUK kapsamındaki fiyat ve ücretlerle bazı benzerlik ve farklılıklara sahiptir. Bu bağlamda, standartlara dayalı geri kazanılabilir değerlemede bir varlık, normal işletme koşulları altında varlığın satılması durumunda elde edilecek tutarı temsil eder. Borçlardan kasıt ise, iskonto edilmemiş tutarlara ait olup da silinmeleri için ödenmesi gereken değerleri temsil etmektedir (“Finansal Raporlamaya

İlişkin Kavramsal Çerçeve” Paragraf 4.55 (c)). Vergi Usul Kanunu'na göre eşdeğer olarak bilinen emsal ise gerçek değeri bilinmeyen, belirsiz veya kesin olarak belirlenemeyen malların, değerlendirme tarihinde satılması durumunda eşdeğer değeriyle karşılaştırıldığında sahip olacağı değeri ifade eder. (267. madde). “Standartlara göre net gerçekleşebilir değer in ölçümünde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve tahmini satış giderleri düşülmekte ve bu yönüyle takdir esas ı ile benzerlik göstermektedir. VUK’a göre ise ortalama fiyat esasında, değerlendirme yapılacak ay içerisindeki veya önceki aylarda yapılan satışlar göz önüne alınmaktadır. Dolayısıyla standartlarda olduğu gibi tahmine dayalı rakamlar üzerinden değil, kesin rakamlar üzerinden herhangi bir maliyet ve gider düşülmeden hesaplama yapılmaktadır. Ancak VUK’a göre ortalama fiyat ve maliyet bedeliyle değerlendirme yapılamaması durumunda, yapılacak başvuruya istinaden vergi idaresince, maliyet bedeli ve piyasa değeri göz önüne alınmaktadır. Bununla birlikte kullanılmış olması durumunda, yıpranma payı düşölerek veya yargı organlarının belirledikleri değerler ile birlikte zirai kazanç ölçölerini belirleyen kararnamelere dayanarak takdir esasına göre değer tespiti yapılmaktadır” (Göleryüz, 2014: 80; Yıldız, 2006: 11).

“Standartlara göre maddi duran varlıkların değerlemesinde esas alınan geri kazanılabilir tutar, VUK’a göre stokların değerlemesinde esas alınan ortalama fiyat esasıyla benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte geri kazanılabilir tutarın tahminlere dayanması ve satış giderlerinin düşölmesine imkan tanınması VUK ile arasında farklılık oluşturmaktadır. Karşılıklı pazarlık ortamında, bir varlığın el değıştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkan gerçeğe uygun değerde, değerlerin en az %25’inin yapılan satış üzerinden yapılması ve gerçek olması açısından da ortalama fiyat esas ı ile benzerlik taşımaktadır. Stoklar da dönem sonunda standartlara ve VUK’a göre farklı değeri lenmektedir. Stoklar standartlarda maliyet değeri veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değeri lenirken, Vergi Mevzuatına açısından maliyet bedeline kıyasla değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşölklük göstermesi halinde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçölüsü ile değeri lenmektedir” (Bahadır, 2012: 66).

Kâr marjları her şirket ve her bölüm için aynı olmadığından, aynı miktarda kârın maliyete eklenmesi standarda göre gerçeğe uygun değeri n belirlenmesinde uygun bir yöntem değildir. VUK'a göre malın maliyeti belirlenirken toptan yüzde beş ve perakende satışların maliyetine yüzde on eklenmek suretiyle değeri belirlenmesi yapılmaktadır. (267. madde).

4.5.3. TMS/TFRS'ye Göre Bugünkü Değer ve VUK'a Göre Tasarruf Değerinin Benzerlik ve Farklılıkları

TFRS/TMS bazlı bugünkü değer ölçüsü veya indirimli satın alma fiyatı, VUK bazlı tasarruf edilen değer ölçüsüyle bazı benzerlikler ve farklılıklar içermektedir. Dolayısıyla bu standart kapsamındaki bugünkü değer değerlendirme yöntemine göre varlıklar, normal iş koşulları altında gelecekte oluşacak nakit girişlerinin iskonto edilmiş değeri ile kaydedilmektedir. Yükümlülükler ise şirketin normal faaliyet koşulları altında gelecekte ödenecek ödemelerin bugünkü değeri üzerinden kaydedilmektedir (“Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” Paragraf 4.55 (d)). VUK'a göre tasarruf değeri, değerlendirme tarihinde varlığın sahibi açısından değeridir. (264. madde). “Standartlarda bugünkü değerin belirlenmesinde, borç ve alacağın senede veya çeke bağlı olup olmadığı hususu önem arz etmemektedir. VUK’a göre ise tasarruf değeri ölçüsü, sadece senetli ve çekli karşılığı borç ve alacaklar için söz konusu olabilmektedir. Standartlarda bugünkü değere indirgeme işlemi için kullanılacak faiz oranının hangi oran olacağına ilişkin farklı hükümler bulunmakla birlikte, temel finansal araçların net bugünkü değeri “Etkin Faiz Oranı” kullanılarak hesaplanmaktadır” (Güleryüz, 2014: 73).

“VUK’a göre ise değerlendirme gününde, belge üzerinde açıklanmış bir faiz oranının bulunması halinde bu orandan, belge üzerinde açıklanmış bu tür bir bilginin bulunmaması halinde ise TCMB’nin ilan ettiği resmi iskonto oranı esas alınarak indirgeme işlemi yapılmaktadır. Tasarruf değeri ölçüsü ile bugünkü değer ölçüsünün hesaplanmasında esas alınan iskonto oranı ile birlikte ve hesaplamalarda kullanılacak formül açısından da bazı farklılıklar söz konusudur” (Akbulut ve Yanık, 2008: 28-29). “Standartlara göre tasarruf değerinin ölçülmesinde bugünkü değer formülünün esas alınmasına karşın, VUK’da bugünkü değerin belirlenmesinde, iç iskonto formülü esas alınmaktadır” (Ayçiçek, 2011: 78).

4.6. Finansal Varlıkların ve Borçların Dipnotlarda Açıklanması

Bir işletmenin UMS 32 uyarınca muhasebe politikalarını dipnotlarında açıklaması gerekmektedir. İşletmelerin, gerçeğe uygun değerleri nedeniyle ilave bilgi gerektiren finansal varlık ve yükümlülükler hariç olmak üzere, diğer gerekli tüm açıklamaları dipnotlarında sunmaları gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değeriyle kaydedilen finansal varlık ve yükümlülüklerin değerinin tahmininde kullanılan önemli varsayımlar ve yöntemler, satış amaçlı elde tutulan finansal

varlıkların ilk ölçümü sonrasında gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıpların kar veya zarara dahil edilip edilmediği, finansal varlığın satışına kadar geçen süre, doğrudan özsermaye olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği, 4 mali varlık bölümlerinin her birine yönelik olarak mali varlık satın alırken işlem ve ödeme tarihleri, işletmelerin piyasadaki iskonto veya faiz hadleri, tahmin edilen kredi zararları ve ön ödeme oranları açıklanmalıdır. Mali tablolar aşağıdaki ek riskten korunma bilgilerinin tümünü içermelidir: Şirketin finansal risk yönetimi hedef ve politikalarının, yabancı şirketlerdeki yatırımların, nakit akışlarının ve gerçeğe uygun değer riskinden korunma işlemlerinin belirlenmesine ilişkin aşağıdaki hususlara ilişkin özel açıklama;

Cari dönemde özkaynaklara kaydedilen tutarın belirlenmesi,

Dönem içinde özkaynaklardan çıkarılarak net kar veya zarara aktarılan tutarın belirlenmesi,

Cari dönemde tahmini işlemlerin korunmasında kullanılan varlık veya yükümlülüğün ilk defter değerine veya elde etme değerine eklenen tutarın belirlenmesi.

Finansal tablolar ayrıca finansal araçlara ilişkin aşağıdaki ek bilgileri de içermelidir:

Gerçeğe uygun değerden değerlenen satış amaçlı elde tutulan varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan kâr veya zarar, özkaynak değişim tablosu yardımıyla doğrudan özkaynaklara kaydediliyorsa, aşağıdakiler açıklanmalıdır;

Cari dönemde özkaynaklara kaydedilen değer,

Net kar veya zararda raporlanan değerın kalan süre içerisinde itfa edilmesi ve özkaynaklardan çıkarılması,

İşletme, satılmaya hazır veya ticari amaçla elde tutulan tüm finansal varlıkların gerçeğe uygun değerının doğru bir şekilde ölçülemeyeceğini varsayıyor ve bu nedenle varlığı amortismanına tabi değeri üzerinden değerliyorsa, finansal varlığın tanımını, kayıtlı değerini ve gerçeğe uygun değerin neden doğru bir şekilde belirlenemediğine ilişkin açıklamayı sunmalıdır. Ayrıca, mümkünse, gerçeğe uygun değerin hangi koşullar altında gerçekleşmesinin muhtemel olduğu da açıklanmalıdır. Ayrıca, gerçeğe uygun değeri tam olarak ölçülemeyen bir finansal varlığın satılması durumunda, söz konusu varlığın satış tarihindeki kayıtlı değeri ve kaydedilen kâr veya zararın tutarı da açıklanmalıdır.

Önemli gider ve gelir kalemlerinden, finansal borçlardan ve varlıklardan kaynaklanan kâr ve zararların net kâr veya zarar hesabına mı yoksa özkaynaklar hesabına mı kaydedildiği açıklanmalıdır. Bu amaçla; kâr veya zarar kalan süre içinde itfa edilmeli ve özkaynaklardan çıkarılmalıdır,

Toplam faiz gelir ve giderleri ayrı ayrı açıklanmalıdır,

İlk ediniminden sonra gerçeğe uygun değerine indirgenen satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin olarak, söz konusu finansal varlıkların kayıtlardan çıkarılmasından kaynaklanan ve dönem içinde net kâr veya zarara dahil edilen kâr veya zararlar, dönem içinde net kâr veya zarara dahil edilen kayıtlı varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerine indirgenmesinden kaynaklanan toplam kâr veya zararlardan ayrı olarak raporlanmalıdır.

İşletme, hali hazırda kasasa veya bankasına girmemiş olan faize ilişkin bir geliri varsa bunu açıklamak zorundadır.

İşletme bir geri alım anlaşmasına girmişse, önceki finansal raporlama dönemlerinden kalan faizi ve cari finansal raporlama döneminde bu tür işlemler için aşağıdakileri de açıklamalıdır:

Bu tür işlemlerin parasal karşılığı ve hangi nitelikte olduğu,

Mali varlığın kayıt dışında olup olmadığı,

İşletmenin finansal varlığı gerçeğe uygun değeri yerine itfa edilmiş değeri üzerinden raporlamak suretiyle yeniden sınıflandırması durumunda, bu yeniden sınıflandırmanın nedenini açıklaması gerekir.

4.7 Uygulama Örneği

Uygulama örneğimizde yalnız işletmenin finansal araçlara ilişkin yapmış olduğu kayıtlar üzerinden Vergi Usul Kanunu uygulamaları ve TFRS/TMS uygulamaları karşılaştırılması yapılacaktır.

Sütçüoğlu Besin ve Yiyecek San. ve Tic. Anonim Şirketi (Sütçüoğlu Besin olarak) Ankara’da bir organize sanayi olan BOSB’de faaliyet gösteren bir şirkettir. İşletmenin dönem başı bilançosu aşağıdaki gibidir:

Varlıklar	Sütçüoğlu Besin Dönembaşı Açılış Bilançosu		Kaynaklar
100. Kasa	1.000.000	300. Banka Kredileri	15.000
101. Alınan Çekler	15.000	320. Satıcılar	20.000
102. Bankalar	20.000	321. Borç Senetleri	10.000
110. Hisse Senetleri	3.000	500. Sermaye	1.098.000
111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	50.000		
120. Alıcılar	5.000		
121. Alacak Senetleri	5.000		
150. İlk Madde ve Malzeme	30000		
181. Gelir Tahakkukları	15.000		
AKTİF TOPLAM	1.143.000	PASİF TOPLAM	1.143.000

İşletme aşağıdaki işlemleri uygulamaya konu olan dönemde yapmıştır:

1. Sütçüoğlu Besin, 18/12/2023 tarihinde 3.500 TL bedelindeki malını nakit olarak peşin şekilde satış işlemini gerçekleştirmiştir. (Örnekte KDV gözardı edilmiştir) Sütçüoğlu Besin, 26/12/2023 tarihinde 7.000 TL tutarındaki borcunu (senetsiz) Hamdi Bey'e nakit olarak ödemiştir.

2. Sütçüoğlu Besin, 27/12/2013 tarihinde 1 Euro = 28,00 TL kuru üzerinden 3.000 Euro satın almış ve dövizin alınmasına aracılık eden kuruluşa %2,5 komisyon tutarını nakit şeklinde ödemiştir. Dönem sonu olan 31/12/2013 tarihinde 1 Euro =29,50 TL kuru üzerinden işlem gördüğü bilinmektedir

3. Sütçüoğlu Besin, 19/12/2023 tarihinde alıcı olan Hamdi Bey'in borcuna (senetsiz) istinaden 2.000 TL tutarında vadesiz bir çek alımı yapmıştır. Sütçüoğlu Besin, bu çeki 21/12/2023 tarihinde banka tahsil işleminin gerçekleştirmiştir.

4. Sütçüoğlu Besin, 02/12/2023 tarihinde 15.000,- TL tutarında hammadde satmıştır ve karşılığında alıcısı Hamdi Bey bir vadeli çek düzenlemek suretiyle Sütçüoğlu Besin'e teslim etmiştir. Çekin vadesi 3 ay olup, piyasadaki aynı borçlanma araçları için ödenen faiz haddinin ise %25 olduğu bilinmektedir.

5. Sütçüoğlu Besin, 10/10/2023 tarihinde YK bankasına vadesiz TL mevduat hesabı açtırarak 27.000,- TL tutarındaki değeri hesaba yatırmıştır. Ayrıca, 15.11.2023 tarihinde aynı bankaya vadesiz döviz mevduatı hesabı açtırmış ve hesabına 1 Euro = 27.00 TL kuru üzerinden 20.000 Euro yatırmıştır. Dönem sonunda dövizin kuru 1 Euro = 29.50 TL üzerinden işlem gördüğü bilinmektedir.

6. Sütçüoğlu Besin, 01/11/2023 tarihinde XYZ bankasına vadeli TL mevduat hesabı

açtırarak 40.000,- TL tutarındaki değeri hesaba nakletmiştir. Vade süresi 92 gün olmak suretiyle ayrıca faiz oranı yıllık %25'tir.

7. Sütçüoğlu Besin, 25/11/2023 tarihinde borsada işlem gören ARÇ A.Ş.'nin nominal değeri 1 TL olan hisselerinden 1.000 adedini 3.000 TL ödeyerek satın almıştır. Satın alma işlemine aracılık eden kuruluşa 100 TL tutarındaki komisyon ücretini peşin olarak ödemiştir. Dönem sonunda, ilgili hisse senedi adedinin borsada 3,20 TL üzerinden işlem gördüğü bilinmektedir. İşletme, 25/01/2024 tarihinde ilgili finansal varlığını 3.600 TL'ye sattığı bilgisi alınmıştır.

8. Sütçüoğlu Besin, 25/12/2023 tarihinde Vargas A.Ş.'ye ait borsada işlem gören ve nominal değeri 1 TL olan hisse senetlerinin 1.000 adedini, adedi 2,80 TL'den satın almıştır. Dönem sonunda hisse senedinin borsa değeri, işletmenin finansal sıkıntıya düşmesinden dolayı adedi 2,40 TL'ye düşmüştür. Ayrıca işletmenin ilerleyen dönemlerde ekonomik kriz nedeniyle iflasa kadar gidebileceği bir finansal krizle karşı karşıya kalabileceği bilgisi alınmıştır. 15/03/2024 tarihinde ise, beklenen durumun gerçekleşmediği ve ilgili hisse senedi değerinin adedi 2,80 TL den işlem gördüğü bilgisi alınmıştır

9. Sütçüoğlu Besin, Mete A.Ş.'nin ihraç ettiği, nominal değeri 200.000 TL olan, cari faiz oranı %12 ve yıllık kupon faiz ödemesi 186.800 TL olan (yıl sonu faiz ödemeli) 5 yıllık bir tahvili, 01/01/2019 tarihinde 186.800 TL'ye satın almıştır. (Not: Standartlara göre hesaplanan iskonto edilmiş değerleme farkları, VUK'a göre ilgili tahvilin borsadaki değerleme farkları olarak kabul edilecektir.)

10. Sütçüoğlu Besin, 01/09/2023 tarihinde alıcısı Hamdi Bey'ye kredili olarak 60.000 TL tutarında mal satmıştır. (KDV gözardı edilmektedir) Sözleşme hükümlerine göre vade 10 ay olup, piyasadaki benzer borçlanma araçları için ödenen faiz oranı ise %25 olduğu bilinmektedir.

11. Sütçüoğlu Besin, 01/12/2023 tarihinde peşin bedeli 3.400 TL olan ticariye konu malı alıcısı Hamdi Bey'ye 6 ay veresiye olarak alacak senedine binaen 4.000 TL'ye satmıştır.

12. Sütçüoğlu Besin, 20/12/2023 tarihinde satıcısı Esra Hanım'dan 10.000 TL tutarında hammadde niteliğinde ürün almış, karşılık olarak vadesiz çek keşide edip satıcısı olan Hamdi Bey'e vermiştir, söz konusu vadesiz çek, 02/01/2024 tarihinde bankadan tahsil edilmiştir.

13. Sütçüoğlu Besin, 01/01/2020 tarihinde yıllık %10 faiz haddiyle, KOÇ bankasından 4 yıl süreli 10.000 TL tutarında banka kredisi kullanmıştır. Erken kapatma opsiyonu bulunmayan bu kredi borcunun, faize ilişkin ödemeleri ilgili yılların sonunda ve ana para ödemesi ise vade

sonunda yapılacaktır.

14. Sütçüoğlu Besin, 01/09/2023 tarihinde satıcısı Esra Hanım'dan kredili olarak 60.000 TL tutarında mal almıştır. (KDV gözardı edilmektedir) Sözleşme hükümlerine göre vade 10 ay olup, piyasadaki benzer borçlanma araçları için ödenen faiz oranı ise %25 olduğu bilinmektedir.

15. Sütçüoğlu Besin, 01/12/2023 tarihinde peşin bedeli 3.400 TL olan hammaddeyi Esra Hanım'dan 6 ay vadeli olarak bir borçlanma senedi karşılığında 4.000 TL karşılığında satın almıştır.

4.7.1 Uygulama Örneğinin VUK açısından muhasebeleştirilmesi

1..)

18/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	4.200		
100.10 TL			
		600 Yurtiçi Satışlar	4.200

26/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
320. Satıcılar	7.000		
320.10 Hamdi Bey			
		100. Kasa	7.000
		100.10 TL	

2..)

27/10/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	84.000		
100.20 Euro			
653. Komisyon Giderleri	2.100		
		100 Kasa	86.100
		100.10 TL	

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	4.500		
100.20 Euro			
		646 Kambiyo Karları	4.500

3..)

27/10/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
101. Alınan Çekler	2.000		
101.10 Vadesiz			
		120 Alıcılar	2.000
		120.10 Hamdi Bey	

21/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	2.000		
101.10 TL			
		101 Alınan Çekler	2.000
		101.10 Vadesiz	

4..)

VUK'a göre yapılacak kayıtlar: Vergi Mevzuatı'na göre ileri tarihli olarak düzenlenen verilen çekler, değerleme gününde alacak senetleri hesabına alınarak reeskont hesaplanmalıdır. VUK'a göre reeskont, ilgili iktisadi kıymetin değerleme günündeki değerine indirgenmesi demektir. Bu sebeple de reeskont işlemi dönem sonunda yapılmakta ve dönem sonundan vade bitimine kadar olan süreye kadar reeskont tutarı hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan reeskontun ilk dönemde gider olarak ve izleyen dönemde de gelir olarak kaydedilerek etkinin giderilmesi gerekmektedir.

$$\text{İskonto Tutarı} = \text{Tah. Ed. Tutar} - [(T.ET. \times 360) / (360 + \text{Vadeye Kalan Gün} \times \text{Faiz Oranı})]$$

$$\text{İskonto Tutarı} = 15.000 - [(15.000 \times 3360) / (360 + 30 \times 0,25)]$$

$$\text{İskonto Tutarı} \approx 306 \text{ TL}$$

01/1/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
101. Alınan Çekler	15.000		
101.20 Vadeli			
		600 Yurtiçi Satışlar	15.000

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
121. Alacak Senetleri	15.000		
121.10 Vadeli		101 Alınan Çekler	15.000

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
657 Reeskont Faiz Giderleri	306		
		122. Alacak Senetleri Reeskontu	306

01/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
101. Alınan Çekler	15.000		
122 Alacak Senetleri Reeskontu	306		
		121 Alacak Senetleri	15.000
		647 Reeskont Faiz Gelirleri	306

Standartlara göre yapılan reeskont işlemi neticesinde, Vergi Usul Kanunu'na göre kaydedilmesi gereken hasılatla göre eksik yazılan hasılat tutarının, değerleme gününde ticari kazançla ilave edilmesi gerekmektedir.

5..)

15/11/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	27.000		
102.20 TL Vadesiz		100 Kasa	27.000
		100.10 TL	

15/11/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	540.000		
102.20 Euro Vadesiz		100 Kasa	540.000
		100.20 Euro	

31/12/2023			
------------	--	--	--

BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	50.000		
102.20 Euro		646 Kambiyo Karları	50.000

6..)

İlk Kayda Alınma:

01/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	40.000		
102.30 Vadeli		100 Kasa	40.000
		100.10 TL	

Faiz (Günlük) = (Anapara x Faiz x Vade) / (100 x 365)

Faiz (Günlük) = (40.000 x 25 x 92) / (100 x 365) = ~2.521 TL

Anapara + Faiz = 40.000 + 2.521 = 42.521 TL

Sonraki kayıtlar:

Faiz₂₀₁₃ = (Anapara x Faiz x Vade) / (100 x 365) = 40.000 x 25 x 61 / 36.500 = 1.671 TL

Faiz₂₀₁₄ = (Anapara x Faiz x Vade) / (100 x 365) = 40.000 x 25 x 31 / 36.500 = 849 TL

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
181. Gelir Tahakkukları Hesabı	1.671		
181.10 V.li Faiz		642. Faiz Gelirleri	1.671

31/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	2.520		
102.30 V.li		181. Gelir Tahakkukları	1.671
		181.10 V.li TL	
		642. Faiz Gelirleri	849

7..)

İlk Kayda Alma:

25/11/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
110. Hisse Senetleri	3.000		
110.10 ARC A.Ş			
653 Komisyon Giderleri	100		
		100. Kasa	3.100

Sonraki ölçüm kayıtları:

25/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	3.600		
100.10 TL			
		110. Hisse Senetleri	3.000
		110.10 ARC A.Ş.	
		645. Menkul Kıymet Satış Karları	600

8..)

25/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
110. Hisse Senetleri	2.800		
110.10 VARGAS A.Ş			
		100 Kasa	2.800

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
654. Karşılık Giderleri	400		
654.10 Vargas A.Ş.			
		119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	400
		119.10 Vargas A.Ş	
2.800-2.400 TL = 400 TL			

15/03/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü	400		

119.10 Vargas A.Ş.			
		644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	400
		644.10 Vargas A.Ş	

9..)

EFO belirlenmek amacıyla aşağıdaki işlem yapılmalıdır:

$$186.800 = \frac{12.000}{(1+EFO)^1} + \frac{12.000}{(1+EFO)^2} + \frac{12.000}{(1+EFO)^3} + \frac{12.000}{(1+EFO)^4} + \frac{200.000+12.000}{(1+EFO)^5}$$

Bu denklemden EFO yüzde 7,64 olarak bulunur.

Yıllar	İlk Muh Değeri	Yıllık Kupon Ödemesi (%6)	Rapr. Faiz Geliri	İsk . Edilen Tutar İtfası	D.S İtfa Edilen Mal Değeri
2019	186.800	12.000	14.272	2.266	189.066
2020	189.066	12.000	14.445	2.439	191.504
2021	191.504	12.000	14.631	2.625	194.129
2022	194.129	12.000	14.831	2.825	196.954
2023	196.954	212.000	15.046	3.045	200.000
Toplam		260.000		13.200	

01/01/2019			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	186.800		
111.10 Mete A.Ş.			
		100 Kasa	186.800

31/12/2019			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	12.000		
181. Gelir Tahakkukları	2.272		
181.10 Mete A.Ş.			
		642 Faiz Gelirleri	14.272

Beş yıl boyunca dönem sonlarında yukarıdaki yevmiye kaydı gibi ilgili kayıtlar yapılmalıdır. Vade sonunda ise, yapılacak muhasebeleştirme kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2019			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	212.000		
100.10 TL			
		111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	186.800
		111.10 Mete A.Ş.	
		181 Gelir Tahakkukları	10.154
		642 Faiz Gelirleri	15.046

10..)

01/09/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
120. Alıcılar	60.000		
120.10 Hamdi Bey			
		600 Yurtiçi Satışlar	60.000

01/09/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	60.000		
100.10 TL			
		120 Alıcılar	60.000
		120.10 Hamdi Bey	

11..)

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

Bunun için ilerideki TMS/TFRS kayıtlarında da yararlanılacak olan İtfa Edilmiş Maliyet Değeri formülünden yola çıkarak, Etkin Faiz Oranı (EFO)'nun bulunması gereklidir.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$3.400 = \frac{4.000}{(1+EFO)^{6/12}} \rightarrow EFO = 0,384$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{4000 \times 38,4 \times 150}{36.000 + (38,4 \times 150)} = \sim 551 \text{ TL}$$

01/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
121. Alacak Senetleri	4.000		
121.10 Hamdi Bey			
		600 Yurtiçi Satışlar	4.000

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
657. Reeskont Faiz Giderleri	551		
657.10 Hamdi Bey			
		122 Alacak Senetleri, Reeskontu	551

01/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
122. Alacak Senetleri Reeskontu	551		
122.10 Hamdi Bey			
		647 Reeskont Faiz Gelirleri	551
31/05/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	4.000		
100.10 TL			
		121. Alacak Senetleri	4.000
		121.10 Hamdi Bey	

12..)

20/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
150. İlk Madde ve Malzeme	10.000		
150.10 Hammadde A			
		103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	10.000
		103.10 Esra Hanım	

02/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	10.000		
103.10 Esra Hanım		102 Bankalar	10.000

13..)

İlk kayda alınma:

20/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	10.000		
100.10 TL		300. Banka Kredileri	10.000
		300.10 Koç Bank	

Sonraki Ölçüm:

Kredinin, itfa edilmiş maliyet bedeli hesaplanmalı ve kredinin borç ve itfa tablosu hazırlanmalıdır.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$10.000 = \frac{1.000}{(1+r)^1} + \frac{1.000}{(1+r)^2} + \frac{1.000}{(1+r)^3} + \frac{10.000+1.000}{(1+r)^4}$$

$$r = 0,10$$

$$\text{Faiz} = (\text{Anapara} \times \text{Faiz} \times \text{Vade}) / (100 \times 365)$$

$$\text{Faiz} = (10.000 \times 10 \times 365) / (100 \times 365) = 1.000 \text{ TL}$$

Alınan bank kredisine ilişkin hesaplanan faiz gider ve nakit çıkış tutarları aşağıda görüldüğü gibidir:

Yıl	Dönem Başı Defter Değeri	Faiz Gideri (%10)	Nakit Çıkışı	Dönem Sonu Def. Değ.
1/1/2020	10.000	-	-	-
31/12/2020	10.000	1.000	(1.000)	10.000
31/12/2021	10.000	1.000	(1.000)	10.000
31/12/2022	10.000	1.000	(1.000)	10.000
31/12/2023	10.000	1.000	(11.000)	-
Toplam		4.000	(14.000)	

31/12/2020			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Giderleri	1.000	300. Banka Kredileri	1.000
		300.10 Koç Bank	

31/12/2020			
BORÇ	TL	/ALACAK	TL
300. Banka Kredileri	1.000		
300.10 Koç Bank		100. Kasa	1.000

İzleyen 3 yılda yapılacak kayıtlar şöyledir:

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Giderleri	1.000	300. Banka Kredileri	1.000
		300.10 Koç Bank	

Vade sonunda:

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
300. Banka Kredileri	11.000		
300.10 Koç Bank		100. Kasa	11.000

14..)

18/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
150 İlk Madde ve Malzeme	60.000		
150.10 A Hammaddesi		320. Satıcılar	60.000
		320.10 Esra Hanım	

18/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
320. Satıcılar	60.000		
320.10 Esra Hanım		100. Kasa	60.000
		100.10 TL	

15..)

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

Bunun için ilerideki TMS/TFRS kayıtlarında da yararlanılacak olan İtfa Edilmiş Maliyet Değeri formülünden yola çıkarak, Etkin Faiz Oranı (EFO)'nun bulunması gereklidir.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$3.400 = \frac{4.000}{(1+EFO)^{6/12}} \rightarrow EFO = 0,384$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{4000 \times 38,4 \times 150}{36.000 + (38,4 \times 150)} = \sim 551 \text{ TL}$$

01/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
150. İlk Madde ve Malzeme	4.000		
150.10 A Hammaddesi		321. Borç Senetleri	4.000
		321.10 Esra Hanım	

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
322. Borç Senetleri Reeskontu	551		

		647. Reeskont Faiz Gelirleri	551
--	--	------------------------------	-----

01/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
657. Reeskont Faiz Giderleri	551		
		322. Borç Senetleri Reeskontu	551

31/05/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
321. Borç Senetleri	4.000		
321.10 Esra Hanım			
		100. Kasa	4.000
		100.10 TL	

4.7.2 Uygulama Örneğinin TMS/TFRS açısından muhasebeleştirilmesi

1.)

18/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	4.200		
100.10 TL			
		600 Yurtiçi Satışlar	4.200

26/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
320. Satıcılar	7.000		
320.10 Hamdi Bey			
		100. Kasa	7.000
		100.10 TL	

2..)

27/10/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	84.000		
100.20 Euro			
653. Komisyon Giderleri	2.100		
		100 Kasa	86.100
		100.10 TL	

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	4.500		
100.20 Euro		646 Kambiyo Karları	4.500

3..)

27/10/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
101. Alınan Çekler	2.000		
101.10 Vadesiz		120 Alıcılar	2.000
		120.10 Hamdi Bey	

21/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	2.000		
101.10 TL		101 Alınan Çekler	2.000
		101.10 Vadesiz	

4..)

TFRS kayıtlarına göre, alınan vadeli çekler, ilk olarak alacak senetleri hesabına aktarılmalıdır. Daha sonra, etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş maliyet bedeli hesaplanarak içerisindeki faiz ayıklanmalı ve kalan tutar hâsılat unsuru olarak kaydedilmelidir. Faiz ise, ilk olarak ertelenmiş vade farkları gelirleri hesabında izlenir, ilgili faiz gelirleri ilgili dönemlere uygun bir biçimde dağıtıldıktan sonra bu hesap vade bitiminde tamamen kapatılır. Tekdüzen Hesap Planı'nda ertelenmiş vade farkları gelirleri hesabı adı altında bir hesap bulunmadığı için bu hesap yerine ticari alacaklar hesap grubu altında bulunan “122 Alacak Senetleri Reeskontu” hesabı da kullanılabilir.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = 15.000 / [(1+0,25)^{3/12}] \approx 14.186$$

$$\text{Faiz Geliri} = 15.000 - 14.186 = 814 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri}_{2023} = 814/3 = \sim 271 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri}_{2024} = 814 - 271 = 543 \text{ TL}$$

02/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
101. Alınan Çekler	15.000		
101.10 Vadeli			
		122 Alacak Senetleri Reeskontu	814
		600. Yurtiçi Satışlar	14.186

02/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
121. Alacak Senetleri	15.000		
121.10 Vadeli			
		101 Alınan Çekler	15.000

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
122 Alacak Senetleri Reeskontu	271		
		642 Faiz Gelirleri	271

02/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
101. Alınan Çekler	15.000		
122. Alacak Senetleri Reeskontu	543		
		121. Alacak Senetleri	15.000
		642. Faiz Gelirleri	543

5..)

15/11/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	27.000		
102.20 TL Vadesiz			
		100 Kasa	27.000
		100.10 TL	

15/11/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	540.000		
102.20 Euro Vadesiz			
		100 Kasa	540.000
		100.20 Euro	

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	50.000		
102.20 Euro		646 Kambiyo Karları	50.000

6..)

İlk Kayda Alma:

01/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	40.000		
102.30 Vadeli		100 Kasa	40.000
		100.10 TL	

Sonraki kayıtlar:

İlk olarak ilgili döneme isabet eden faiz geliri itfa edilmiş maliyet yöntemine göre hesaplanarak belirlenmelidir. 2023 dönemine isabet eden faiz geliri de bankalar hesabı ile muhasebeleştirilerek ilgili dönemin ticari karında belirtilmelidir.

$$\text{Faiz (Günlük)} = (\text{Anapara} \times \text{Faiz} \times \text{Vade}) / (100 \times 365)$$

$$\text{Faiz (Günlük)} = (40.000 \times 25 \times 92) / (100 \times 365) = \sim 2.521 \text{ TL}$$

$$\text{Anapara} + \text{Faiz} = 40.000 + 2.521 = 42.521 \text{ TL}$$

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = 42.521 / 1,25^{31/365} = \sim 41.723 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri}_{2023} = 41.723 - 40.000 = 1.723 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri}_{2024} = 42.521 - 41.723 = 798 \text{ TL}$$

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	1.723		
102.30 Vadeli		642. Faiz Gelirleri	1.723

31/01/2024			
------------	--	--	--

BORÇ	TL	ALACAK	TL
102. Bankalar	798		
102.30 Vadeli		642. Faiz Gelirleri	798

7..)

İlk Kayda Alma:

25/11/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
110. Hisse Senetleri	3.000		
110.10 ARÇ A.Ş			
653 Komisyon Giderleri	100		
		100. Kasa	3.100

Sonraki ölçüm kayıtları:

31/12/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
110. Hisse Senetleri	200		
110.10 ARÇ A.Ş			
		649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	200

25/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	3.600		
100.10 TL			
		110. Hisse Senetleri	3.200
		645. Menkul Kıymet Satış Karları	400

8..)

25/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
110. Hisse Senetleri	2.800		
110.10 Vargas A.Ş			
		100. Kasa	2.800

25/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
654. Karşılık Giderleri	400		

654.10 Vargas A.Ş			
		110. Hisse Senetleri	400
		110.10 Vargas A.Ş.	

15/03/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
110. Hisse Senetleri	400		
110.10 Vargas A.Ş			
		644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	400
		644.10 Vargas A.Ş	

9..)

01/01/2019			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	186.800		
111.10 Mete A.Ş.			
		100 Kasa	186.800

31/12/2019			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	12.000		
111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	2.266		
111.10 Mete A.Ş.			
		642 Faiz Gelirleri	14.266

Beş yıl boyunca dönem sonlarında yukarıdaki muhasebeleştirme kaydı gibi benzer kayıtlar yapılmalıdır. Vade sonunda yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibidir:

31/12/2019			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	212.000		
100.10 TL			
		111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	196.954
		111.10 Mete A.Ş.	
		642 Faiz Gelirleri	15.046

10..)

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \frac{60.000}{(1+0,25)^{10/12}} \approx 49.819$$

Yıl	Dönem Başı Defter. Değ.	Faiz Geliri	Nakit Giriş	Dönem Sonu Defter. Değ.
1/9/2023	49.819	-	-	-
31/12/2023	49.819	4.072	-	53.891
1/7/2024	53.891	6.109	(60.000)	60.000
Toplam		10.181		

01/09/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
120. Alıcılar	60.000		
120.10 Hamdi Bey			
		122. Alacak Senetleri Reeskontu	10.181
		600. Yurtiçi Satışlar	49.819

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
122. Alacak Senetleri Reeskontu	4.072		
122.10 Hamdi Bey			
		642. Faiz Gelirleri	4.072

01/07/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	60.000		
122. Alacak Senetleri Reeskontu	6.109		
122.10 Hamdi Bey			
		120. Alıcılar	60.000
		120.10 Hamdi Bey	
		642. Faiz Gelirleri	6.109

11.)

Yukarıda VUK kayıtlarında bulmuş olunan EFO 0,384 olarak belirlenmişti. Buradan hareketle İtfa Edilmiş Maliyet Değerini hesaplayabiliriz.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \frac{4.000}{(1+0,384)^{5/12}} \sim 3.493 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri}_{2023} = 3.493 - 3.400 = 93 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Geliri}_{2024} = 4.000 - 3.493 = 507 \text{ TL}$$

01/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
121 Alacak Senetleri	4.000		
121.10 Hamdi Bey			
		122. Alacak Senetleri Reeskontu	600
		600. Yurtiçi Satışlar	3.400

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
122. Alacak Senetleri Reeskontu	93		
		642 Faiz Gelirleri	93

31/05/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
122. Alacak Senetleri Reeskontu	507		
		642 Faiz Gelirleri	507

31/05/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	4.000		
100.10 TL			
		121. Alacak Senetleri	4.000
		121.10 Hamdi Bey	

12..)

20/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
150. İlk Madde ve Malzeme	10.000		
150.10 Hammadde A		103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	10.000
		103.10 Esra Hanım	

02/01/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	10.000		
103.10 Esra Hanım		102 Bankalar	10.000

13..)

İlk kayda alma:

20/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
100. Kasa	10.000		
100.10 TL		300. Banka Kredileri	10.000
		300.10 Koç Bank	

VUK'ta kullanılan itfa edilmiş maliyet değeri ve kredi hesaplama tablosu TMS kayıtlarında da geçerliliğini korumaktadır. Buna göre takip eden kayıtlar şöyle olmaktadır:

31/12/2020			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Giderleri	1.000	300. Banka Kredileri	1.000
		300.10 Koç Bank	

31/12/2020			
BORÇ	TL	/ALACAK	TL
300. Banka Kredileri	1.000		
300.10 Koç Bank			

		100. Kasa	1.000
--	--	-----------	-------

İzleyen 3 yılda yapılacak kayıtlar ise şöyledir:

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Giderleri	1.000		
		300. Banka Kredileri	1.000
		300.10 Koç Bank	

Vade sonunda:

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
300. Banka Kredileri	11.000		
300.10 Koç Bank			
		100. Kasa	11.000

14..)

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \frac{60.000}{(1+0,25)^{10/12}} \approx 49.819$$

Yıl	Dönem Başı Defter. Değ.	Faiz Geliri	Nakit Giriş	Dönem Sonu Defter. Değ.
1/9/2023	49.819	-	-	-
31/12/2023	49.819	4.072	-	53.891
1/7/2024	53.891	6.109	(60.000)	60.000
Toplam		10.181		

01/09/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
150 İlk Madde ve Malzeme	49.819		
150.10 A Hammadesi			
322. Borç Senetleri Reeskontu	10.181		
		320 Satıcılar	60.000
		320.10 Satıcı E	

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Giderleri	4.072		
780.10 Esra Hanım			
		322. Borç Senetleri Reeskontu	4.072
		322.10 Esra Hanım	

01/06/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
320. Satıcılar	60.000		
320.10 Esra Hanım			
780. Finansman Giderleri	6.109		
		100. Kasa	60.000
		322. Borç Senetleri Reeskontu	6.109

15..)

Yukarıda VUK kayıtlarında bulmuş olunan EFO 0,384 olarak belirlenmişti. Buradan hareketle İtfa Edilmiş Maliyet Değerini hesaplayabiliriz.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \sum_{t=0}^n \frac{\text{Nakit Akışı}}{(1+\text{Faiz Oranı})^t}$$

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \frac{4.000}{(1+0,384)^{5/12}} \approx 3.493 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Gideri}_{2023} = 3.493 - 3.400 = 93 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Gideri}_{2024} = 4.000 - 3.493 = 507 \text{ TL}$$

01/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
150. İlk Madde ve Malzeme	3.400		
150.10 A Hammaddesi			
322. Borç Senetleri Reeskontu	600		
322.10 Esra Hanım			
		321. Borç Senetleri	4.000
		321.10 Esra Hanım	

31/12/2023			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Gider.	93		
780.10 Esra Hanım			

		322. Borç Senetleri Reeskontu	93
--	--	----------------------------------	----

31/05/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
780. Finansman Gider.	507		
780.10 Esra Hanım			
		322. Borç Senetleri Reeskontu	507

31/05/2024			
BORÇ	TL	ALACAK	TL
321. Borç Senetleri	4.000		
321.10 Esra Hanım			
		100. Kasa 100.10 TL	4.000

4.7.3 Uygulama Örneği'nin VUK ve TFRS karşılaştırmalı mizanları

Uygulama sonunda Sütçüoğlu Besin'in Vergi Usul Kanunu ve TMS/TFRS kayıtlarına göre uygulamış olduğu muhasebeleştirme esaslarının karşılaştırılması aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

Finansal Varlıklar (İlk Ölçme)	VUK	TFRS
Kasa (TL)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Kasa (Döviz)	Bors Rayici	Gerçeğe Uygun Değer
Alınan Çekler (Vadesiz)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Alınan Çekler (Vadeli)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Bankalar (Vadesiz)	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Bankalar (Vadeli)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Hisse Senetleri	Alış Tutarı	Gerçeğe Uygun Değer
Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	Alış Tutarı	Gerçeğe Uygun Değer
Alıcılar	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (iskonto)
Alacak Senetleri	Tasarruf Değeri	Gerçeğe Uygun Değer (iskonto)

Finansal Varlıklar (Sonraki Ölçme)	VUK	TFRS
Kasa (TL)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Kasa (Döviz)	Bors Rayici	Gerçeğe Uygun Değer
Alınan Çekler (Vadesiz)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer

Alınan Çekler (Vadeli)	İtibari Değer	İtfa Edielmiş Maliyet
Bankalar (Vadesiz)	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Bankalar (Vadeli)	Kıst Getiri	İtfa Edielmiş Maliyet
Hisse Senetleri	Alış Tutarı	Gerçeğe Uygun Değer
Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	Bors Rayici ya da Kıst Getiri	İtfa Edielmiş Maliyet
Alıcılar	Mukayyet Değer	İtfa Edielmiş Maliyet
Alacak Senetleri	Reeskont - Tasarruf Değeri	İtfa Edielmiş Maliyet

Finansal Borçlar (İlk Ölçme)	VUK	TFRS
Verilen Çekler	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Banka Kredileri	Nominal Tutar	Gerçeğe Uygun Değer
Satıcılar	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Tutarı)
Borç Senetleri	Tasarruf Değeri	Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Tutarı)

Finansal Borçlar (Sonraki Ölçme)	VUK	TFRS
Verilen Çekler	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Banka Kredileri	Kıst Faiz Gideri	İtfa Edielmiş Maliyet
Satıcılar	Mukayyet Değer	İtfa Edielmiş Maliyet
Borç Senetleri	İtfa Edielmiş Maliyet	Reeskont

Bu muhasebeleştirme esaslarına göre Şütçüoğlu Besin'in Vergi Usul Kanunu ve TMS karşılaştırmalı dönem sonu mizanları aşağıdaki gibi oluşmuştur:

	VUK		TMS / TFRS	
	Borç Kalan	Alacak Kalan	Borç Kalan	Alacak Kalan
100. Kasa	425.500	-	425.500	-
101. Alınan Çekler	30.000	-	30.000	-
102. Bankalar	669.520	-	669.520	-
103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	-	-	-	-
110. Hisse Senetleri	5.800	-	5.800	-
111. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	50.000	-	42.112	-
119. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	-	-	-	-

120. Alıcılar	3.000	-	3.000	-
121. Alacak Senetleri	5.000	-	5.000	-
122. Alacak Senetleri Reeskontu			-	
150. İlk Madde ve Malzeme	104.000	-	93.219	-
181. Gelir Tahakkukları	7.118	-	15.000	-
300. Banka Kredileri	-	15.000		15.000
320. Satıcılar	-	13.000	-	13.000
321. Borç Senetleri	-	10.000	-	10.000
322. Borç Senetleri Reeskontu		-	-	-
500. Sermaye	-	1.098.000	-	1.098.000
600. Yurtiçi Satışlar	-	83.200	-	71.605
642. Faiz Gelirleri	-	31.838	-	43.428
644. Konusu Kalmayan Karşılıklar		400	-	400
645. Menkul Kıymet Satış Karları	-	600	-	400
646. Kambiyo Karları	-	54.500	-	54.500
647. Reeskont Faiz Gelirleri	-	1.408	-	-
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar	-	-	-	200
653. Komisyon Giderleri	2.200	-	2.200	-
654. Karşılık Giderleri	400	-	400	-
657. Reeskont Faiz Giderleri	1.408	-	-	-
780. Finansman Giderleri	4.000	-	14.782	
TOPLAM	1.307.946	1.307.946	1.306.533	1.306.533

BÖLÜM 5. SONUÇ

Küreselleşme, günümüzde şirketlerin entegre bir şekilde çalışmasını zorunlu kılan en önemli faktörlerden biridir. Bu süreçte, finansal bilgi sistemleri ve muhasebe kayıt sistemlerinde bir standardizasyon ihtiyacı doğmaktadır. Ancak, her ülkenin kendine özgü muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama standartları, bu entegrasyon sürecinde büyük zorluklar çıkarmaktadır. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını şekillendiren mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkeleri içermektedir. Bu standartlar yardımıyla muhasebe uygulamalarından kaynaklı farklılıkları bertaraf etmekle birlikte mali tabloların gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması hedeflenmektedir.

Konunun önemi, küresel sermaye hareketliliği ve çok uluslu şirketlerin ortak bir muhasebe dili kullanma ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Sermayenin küresel boyuttaki hareketliliği, uluslararası standartlara uyum sağlamayı zorunlu kılmaktadır. Türkiye’de bu ihtiyaca yanıt verebilmek amacıyla, Vergi Usul Kanunları (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uyumlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu süreç, Türkiye’deki işletmelerin daha rekabetçi, güvenilir ve anlaşılır finansal bilgilere sahip olmalarını sağlamaktadır. TMS/IFRS’nin hâlihazırdaki muhasebe uygulamalarından daha farklı olduğu ve birtakım yenilikler ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. Örnek olarak hazır değerler grubu, nakit ve nakit benzerleri şeklinde ifade edilirken kasa mevcudunun değerlendirilmesi “gerçeğe uygun değer” kriteri kabul edilerek yapılmaktadır. Bununla birlikte vadeli mevduatın itfa edilmiş maliyeti ile izlenmesi gereklidir.

Tezin amacı, küreselleşme sebebiyle artan muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ihtiyacını vurgulamak ve VUK ile TMS/IFRS arasındaki farklılıkları karşılaştırmaktır. Orta ölçekli bir üretim işletmesinin TMS/IFRS ve VUK hükümlerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtları incelenerek, bu iki sistem arasındaki farklılıklar ve TMS/IFRS’ye göre düzenlenmiş finansal tabloların kullanıcılarına sağlayacağı yararlar ortaya konulmuştur. TMS/IFRS’nin kabul ettiği muhasebe uygulamaları ve hükümleri ile Türkiye’de muhasebe uygulamalarını şekillendiren VUK karşılaştırıldığında büyük oranda farklılıklarının bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu farklılıkların uyumlaştırma süreci ile en alt düzeye çekilmesi gerekmektedir.

Tez çalışmasında ulaşılan sonuçlar şunlardır:

1. TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarına daha güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sağlamaktadır.
2. VUK ve TMS/TFRS arasındaki muhasebe uygulama farklılıkları, işletmelerin finansal tablolarında önemli değişikliklere yol açmaktadır.
3. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum, Türkiye'deki işletmelerin uluslararası piyasalarda rekabet edebilirliğini artırmaktadır.
4. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, sermaye hareketliliğini kolaylaştırarak, çok uluslu şirketlerin etkinliğini artırmaktadır.
5. Türkiye'de uygulanan TMS/TFRS, mevcut muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama sistemine önemli değişiklikler getirmiştir, bu da işletmelerin hem ticari karı hem de mali karı hesaplamalarını gerektirmektedir.
6. Gerçekleştirilen uygulama örneği sonucunda, Vergi kanununa göre hazırlanan mali tablolar ile TMS/TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar arasında farklılıklar olduğuna dikkat çekilmiştir. Aynı tür mali işlemler sonucunda VUK'a göre hazırlanan mali tablolar üzerinden kâr elde eden ve vergi ödemekle yükümlü olan şirketler, TMS/TFRS uyarınca mali tablolar ihtiyatlılık ve gerçeğe uygun değer ilkeleri dikkate alınarak özel olarak hazırlanmış olup, bu nedenle zararları gösterecek şekilde belirlenmiştir. Bu durumda şirketlerin vergi matrahına ulaşmak için farklı uygulamaları tercih ettiği göz önüne alındığında, VUK ile TMS/TFRS'nin uyumlaştırılması bir an önce atılması gereken bir adım olmalıdır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., & Esmâ, U. (2014). Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartlarına göre amortisman konusunun incelenmesi ve örnek uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 364-398.

Adhikari, A., & Tondkar, R. H. (1992). Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 4(2), 75-105.

Akdoğan, N. (2006). “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, yıl: 8 Sayı: 1, Temmuz 2006, s.2.

Akdoğan, N. Ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Yayın No: 98.

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2005). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün A. İ. (2007). Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akgün, A. İ. (2007). “Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi. İstanbul.

Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına uyumu sürecinde eğitim faktörü üzerine Antalya ilinde bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 2(122), 63-84.

Alpay E.E. (2014). Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Samsun: On Dokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Altaş, H. E. (2012), “Dönem Sonu Envanter İşlemlerinde Özellikli Konular, Vergi Uygulamalarında 2012 Değerlendirmeleri ve 2013 Beklentileri”, Deloitte, <http://www.deloitte.com/multifiledownload?solutionName=deloitte.com>. (28.12.2014).

Altheide, D. (1996). Process of document analysis. D. Altheide (Edt.) *Qualitative media analysis*. Thousand Oaks: Sage Pub.

Aslan M. (2015) Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri Ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler (Doktora Tezi) Çanakale. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.

Aslan Ü. (2021). "Kripto Para Muhasebesi Üzerine Yapılan Tartışmalar Ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri," TIDE Academia Research , vol.2, no.2, ss.257-286.

Aslan Ü, ve Özerhan Y. (2016) "Şeffaflık İlkesi Açısından Finansal Araçlarda Değer Düşüklüğünün Raporlanmasının Yeni UFRS 9 Finansal Araçlar Standardı kapsamında Değerlendirilmesi," Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (18) , ss.573-623.

Aslan Ü. (2014) “ Konsolidasyon Teorileri Ve Finansal Raporlara Olan Etkileri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (16), 77-97

Ateş, Gökçe (2010). *Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Ateşoğlu, K. V., (2013), “Değerleme” <http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DE%C4%9EEERLEME.pdf>, (12.02.2014).

Atmaca, M. (2010). *Uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların finansal analiz açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve Türkiye uygulaması* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Atmaca, P. (2020). *Muhasebe mesleğinin bugünü ve geleceği: meslekte uzmanlaşma* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme sürecinde muhasebe alanındaki gelişmelere ülkemizin uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8).

Ayçiçek, F. (2011), “Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 105, s. 73, 75-76, 78, 165.

Aysan, M. (1980). “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Muhasebe Eğitimi Sorunları”, II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitimi Derneği Yayınları No:1, İzmir.

Bahadır, O. (2012), “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”, Mali Çözüm Dergisi, S. 109, ss. 66.

Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik (2006). BDDK. T.C. Resmi Gazete 26333, 01 Kasım 2006.

Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, (48), 42-57.

Bayazıtlı, E. (2012), Muhasebede Değerleme, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın no: 2488, Açık Öğretim Fakültesi Yayın no:1459, ss. 30,32-33.

Bekçi, İ., Özdemir O. (2006). “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 11(2),143-164.

Berk, J. M. (1998). Monetary transmission: what do we know and how can we use it?. *PSL Quarterly Review*, 51(205).

Bozkurt, Timuçin (2006). “Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesinin 32 ve 39 No’lu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi”. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü. İstanbul.

Cavlak H. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ceran, Y. ve Öz, M. (2014). “TMS 32, TMS 39 ve TFRS 7, TFRS 9 Kapsamında Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçüm ve Açıklamalar Standardına İlişkin Bir İnceleme”. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 28: 227-259.

Choi, F. D., & Meek, G. K. (2008). *International accounting*. Pearson Education.

Corbin, J. & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Thousand Oaks: Sage.

Çelik, E. (2012), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’ nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana, ss. 65, 100, 109, 124, 138, 167-168, 171, 174-175.

Çelik, S. (2013). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çına Bal, E. (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 9- Finansal Araçlar Standardına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Uygulama Örnekleri”. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. Cilt 5. 3: 47-63.

Çiftçi, Yavuz “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları “, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 26(2), 1997, ss. 170-171.

Çonkar, K. U. H. ve Öztürk, M. (2010). *Genel Muhasebe*. Ankara: Sözkesen Matbaacılık.

Çözeli, G. (2008). “Finansal Araçlar: Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar: Değerleme Uygulamaları”. *Mali Ufuklar Dergisi*. 41: 24-31.

Dalkılıç, A.F. (2008). Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2008). SMMM Staja Başlama sınavlarına hazırlık için muhasebe. İstanbul SMMM Odası Yayınları, Yayın No: 108.

Demir, Volkan (2009). *Tfrs/Ufrs Kapsamında Finansal Araçlar Sunum Muhasebeleştirme ve Ölçme Açıklamalar*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Demirhan, Dilek; Türker Susmuş, Seçkin Gönen. “Cash Waqfs and Their Accounting Applications At The End Of The 18th Century In The Ottoman Empire”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012.

Diewert, W. E. (2009), “Tutorial presented at the University Autonomia of Barcelona”, <http://faculty.arts.ubc.ca/ediewert/barc3.pdf>, (13.04.2013).

Dincer, B. (2010). Uluslararası muhasebe harmonizasyonu ve çevresel faktörler. Öneri. C.9.S.33. ss. 135-141.

DPT. (1970). Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş). Yayın No: DPT:867- KD:100, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul.

DPT. (1970). Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri. Yayın No: DPT:863-KD:96, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1

Dündar, B. (2013), Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklılıklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması, Ankara, Adalet Yayınevi.

Elitaş, C., Yıldız, F., & Üç, M. (2011). Muhasebe biliminin çevresi: Anglo Sakson ve kıta Avrupa karşılaştırması. *Anadolu Üni. SBE Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, ss.1-18

Erhan, D. U. (2011). Banka İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları. N. Akdoğan (Ed.), Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe içinde. Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, 1 – 60.

Fazlıoğlu, İ. (1998). TDV İslâm Ansiklopedisi. Erişim: <https://islamansiklopedisi.org.tr/hesap--matematik#2-osmanlilarda-hesap>. 12 Ağustos 2020.

Gernon, H.; Meek, G. & Mueller, G. (1987). *Accounting: An International Perspective*. Homewood, IL: Irwin.

Gökgöz, A. (2010). Tarihsel perspektifte muhasebenin doğuşunu ve gelişimini etkileyen faktörler, *Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 1, ss: 167–177.

Göktan, E. (1980). “Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye’deki Uygulamalar”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Ağustos-Kasım 1980 sayısı.

Gücenme, Ü. (2003). *Mali tablolar analizi ve enflasyon muhasebesi*. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları.

Güleryüz, M. (2014), “Finansal araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na göre incelenmesi”, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, ss. 73, 80.

Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*. 1. Cilt, MÖDAV Yayın No:1, İstanbul.

Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*. 4. Cilt. Proje Danış A.Ş. İstanbul.

Güvemli, O. (2011). “Değerli Okuyucular”, MÜFİTAD Dergisi, Temmuz 2011, Sayı:1, ss.5-6.

Güvemli, O. (2013). “Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler”, MÜFİTAD Dergisi, Temmuz 2013, Sayı:4, ss.122-149.

Hatipoğlu, O. (2009), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma” Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi.

Hornigren, C. T., Sundem, G. L., Elliott, J. A., & Philbrick, D. R. (2002). *Introduction to financial accounting* (Vol. 8). Prentice Hall.

İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*. (74), 25-43.

İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü. (1962). *Kamu İktisadi Teşebbüsleri Temel Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri*. Yenidesen Matbaası.

Kalmış, H. ve Dereköy F. (2010). TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması. Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F. Dergisi*. 12(1), 123 – 145.

Kanat, Z. (1994). *Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma*. Yaklaşım Yayınları.

Karabınar, S. (2013). “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, MUFAD, Sayı: 31, s. 142.

Karahan, Kemal (2002). “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi ve Değerlemesine İlişkin Esaslar”. Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Yeterlilik Etüdü. Ankara 2002.

Karkacier, A. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kayan, A. (2000), “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olalar”, Maliye Dergisi, S. 135, ss.88,

Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 170-189.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *KSÜ İİBF Dergisi*, 2(1), 105 – 120.

Koç Yalkın, Y. (2012). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar. Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti. Ankara.

Koraltürk, M. (2007). Şirket-i Hayriye (1851-1945). Yayımlayan İDO, İstanbul.

Labuschagne, A. (2003). Qualitative research: Airy fairy or fundamental. *The qualitative report*, 8(1), 100-103.

Lazol, İ. (2000). *Genel Muhasebe*. 6. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

Mathews, M. R. (2001, December). Whither (or wither) accounting education in the new millennium. In *Accounting Forum* (Vol. 25, No. 4, pp. 380-394). Taylor & Francis.

Merriam, S. B. (1988). *Case study research in education: A qualitative approach*. San Francisco: Jossey-Bass.

Mert H., Başkaya A.V., Koç F, Topluk B. (2020). “Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Yeterliliğine Yönelik Meslek Adayları Üzerinde Bir Araştırma” Muhasebe ve Denetime Bakış (60) : 251-274.

Mısırlıoğlu, İ. U. (2008). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 86: 65-81.

Milli Eğitim Bakanlığı (MEB). (2016). *Güneş ölçüm istasyonunda kullanılacak malzemelerin kontrolü*. Erişim: <http://bit.do/fHsyk>. 10 Ağustos 2020.

Mills, J., Bonner, A. & Francis, K. (2006). The development of constructivist grounded theory. *International Journal of Qualitative Methods*, 5(1), 25– 35

Mucuk, İ. (1993). *Modern işletmecilik*. İstanbul: Der Yayınları.

Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162-187.

Nuriyev A. (2009). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması-UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, s.36. s.38. s.47.

Oksay, S., & Acar, O. (2005). Sigorta sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: kurumlar ve standartların özetleri. *TSRŞB Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları*, 3, 23-32.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları: TMS TFRS*. Ankara: Gazi kitabevi.

Özbilen, Ş. (1997), Kamu Maliyesi, Muğla, ÜNYAY Yayıncılık, 2. Baskı

Özkan, M. ve Terzi, S. (2009), “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi”, Mali Çözüm Dergisi, S. 92, ss. 30.

Özkul, F., & Baş, E. (2020). Dijital Çağın Teknolojisi Blokzincir Ve Kripto Paralar: Ulusal Mevzuat Ve Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Mali Yönden Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 57-74.

Öztürk, U. (2006). “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlardan Olan Vakıfların Denetimi, UFRS Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama”, s.71.

Özkul F. ve Özdemir Z. (2015). “Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: Bist-100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (2), 227-244.

Paumkçu F. (2011). “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 133-148

Parlakkaya, R. (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, *SÜ. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (7), 343-359.

Riahi-Belkaoui, A. (1994). *International and multinational accounting*. London: Dryden Pres.

Savun, A. 2014. “Stoklar ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standartlarının İşletmelerce Açıklanan Muhasebe Bilgi Düzeyine Etkisi; Türkiye’deki İşletmeler Üzerine Bir Uygulama.” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Schroeder R. G., Clark M. W., Cathey J. M. (2005) *Financial Accounting Theory and Analysis*. (8th Edition). John Wiley & Sons,

Sevilengül, O. (1997). *Genel muhasebe (tekdüzen muhasebe sistemine uyumlu)*. Ankara :Gazi Büro Kitabevi.

Sipahi, B. (2011). İsmail Küçük. “Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü”, MÜFİTAD Dergisi, Sayı:1, s. 181-193, Temmuz 2011.

SPK (2005). “Aktif Bir Piyasası Olan Finansal Araçların Değerlemesine İlişkin Duyuru”.
Erişim Tarihi: 17 Eylül 2013
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=543&fn=543.pdf>

Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. Thousand Oaks: Sage.

Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. London: Sage.

Sülün, Y. (2009). “32 ve 39 No’lu Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi ve Kriz Döneminde Gerçeğe Uygun Değer”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bankacılık-Finans Anabilim Dalı Uluslararası Bankacılık-Finans Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Şamiloğlu, F. ve Akgün, A. İ. (2010). *Genel muhasebe: mali tablolar ve düzenlenme ilkeleri*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Şenel, S. S. ve Arslan Ö. (2020). Muhasebe ve finasta güncel konular Ercan (Ed.), *İslami muhasebe standartları* (ss. 165-211). Ankara: İksad Yayınevi.

Tire, H. (2009), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, ss. 29, 166-167.

Taştan H. (2014) “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (11)1, 175 - 185

Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, S. 90, ss. 26-27.

Toraman, C. ve Bayramoğlu, M. F. (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl:2006, Sayı:76, ss. 457-480.

Uysal, Ö.Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (90), 87-105

Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (1), 31-55.

Yalkın, K. Y., Demir, V., Demir D. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. 17. Dünya Muhasebe Kongresi”, *Mali Çözüm Dergisi*(Özel Sayı), (76), 291-307.

Yarbaşı, E. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları ve Müşteri Sadakati Programları Kapsamında Verilen Promosyon Ürünlerinin Muhasebe Uygulaması. *Marmara Öneri Dergisi*. 9(35), 75 – 82.

Yazıcı, M. (1965). Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri. Sermet Matbaası, İstanbul.

Yereli A. N. (2014). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi*. Mart- Nisan. ss.21-42.

Yıldırım, A. & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Ankara: Seçkin.

Yıldırım, O. (2004). Nergis Tek. Finansal Muhasebe. Birleşik Matbaacılık, İzmir.

Yıldız, A. M. (2006), Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, TÜRMOB & TESMER Yayını, ss. 11, 26.

Yılmaz, B. (2007). Muhasebe standartlarının oluşumu ve uygulama alanı. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13, Konya

Yin, R. K. (1994). *Case study research: Design and methods*. Thousand Oaks: Sage.

Yücel, S. (2017). *Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinden Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları'na geçiş sürecinin karşılaştırmalı analizi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Düzce: Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

