

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

**FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜM
SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

NURETTİN ÖZDEMİR

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN

YOZGAT - 2022

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

**FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜM
SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Nurettin ÖZDEMİR

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN

YOZGAT - 2022

TEZ BEYANI

Tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, tezin içerdiği yenilik ve sonuçların başka bir yerden alınmadığını, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan eder, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

NURETTİN ÖZDEMİR

... / 06 / 2022

ÖZET

DOKTORA TEZİ

FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

NURETTİN ÖZDEMİR

YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. HİKMET ULUSAN

Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmeler, finansal tablolarını farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlamaktadırlar. Muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) göre hazırlayan işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolarını ise Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarına (TMS / TFRS) ya da Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) göre hazırlamaktadırlar. TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tablolar, MSUGT’ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle dönem sonunda dönüştürme yoluyla hazırlanmaktadır. Dönüştürme işlemi ise genellikle bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından yapılmaktadır.

Bu çalışma, Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesi, karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak bağımsız denetim şirketlerinde çalışan ve finansal tabloların dönüşüm sürecinde aktif rol alan 25 meslek mensubu ile yüz yüze ya da çevrimiçi görüşme yapılmıştır.

Çalışmada, katılımcıların çoğunluğu tarafından ikili muhasebe sisteminin daha sağlıklı ve faydalı bulunmasına rağmen işletmelerin muhasebe altyapıları ve sistemin getireceği ilave maliyetler nedeniyle uygulanmasının zor olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların dönüşüm sürecinde en çok müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesinde zorlandığı ve nakit akış tablosunun hazırlanmasında daha fazla sorun yaşadıkları ortaya konmuştur. Katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından dönüşüm yoluyla hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklere sahip olduğu düşünülürken, bazı katılımcılar sunulan bilgilerin zamanında sunum özelliğine sahip olmadığını düşünmektedirler. Farklı düzenlemelere göre yapılan raporlamanın gereksiz olduğunu belirten katılımcılar, işletmelerin tek bir düzenlemeye göre raporlama yapmalarının ve bu düzenlemenin de TMS / TFRS’ler olması gerektiğini ifade ettikleri görülmüştür. Ancak mevcut uygulamada olduğu gibi iki farklı düzenlemeye göre raporlama

yapmaya devam edilmesi halinde katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından BOBİ FRS'nin tercih edildiği tespit edilmiştir. Katılımcıların, MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüşümü sürecinde sınıflandırma, değerlendirme, değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ve bilgi eksikliğinden kaynaklanan önemli sorunlarla karşılaştıkları belirlenmiştir. Ayrıca, dönüşüm sürecinde karşılaşılan bu sorunların dışında işletmeden, standartlardan, yasal düzenlemelerden, diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlarla da karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Dönüşüm sürecinde aktif rol alan katılımcıların bahsedilen sorunların giderilmesine yönelik dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması, raporlamada standardizasyonun sağlanması, hesap planı ve iyileştirmeleri, eğitim faaliyetleri ve düzenleyici kurumların faaliyetleri çerçevesinde çözüm önerilerinde bulundukları tespit edilmiştir.

2022, xviii + 229 SAYFA

ANAHTAR KELİMELER: MSUGT, TMS / TFRS, BOBİ FRS, Finansal Tablo Dönüşümü, Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemi, İkili Muhasebe Sistemi



ABSTRACT

DOCTORATE THESIS

A STUDY ON THE EVALUATION OF THE CONVERSION PROCESS OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED ACCORDING TO DIFFERENT ACCOUNTING REGULATIONS, PROBLEMS ENCOUNTERED, AND PROPOSED SOLUTIONS

NURETTİN ÖZDEMİR

**YOZGAT BOZOK UNIVERSITY
SCHOOL OF GRADUATES STUDIES**

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION

SUPERVISOR: PROF. DR. HİKMET ULUSAN

Companies subject to independent audit in Turkey prepare their financial statements according to different accounting regulations. Companies follow General Communiqué on Accounting System Implementation (ASAGC) in accounting entries and preparing financial statements added in tax returns, while they follow Turkish Accounting / Turkish Financial Reporting Standards (TAS / TFRS) or Financial Reporting Standard for large and Medium Sized Entities (FRS for LMSE) in preparing their financial statements that are subject to independent audit. Financial statements prepared in accordance with TAS / TFRS or BOBI FRS are prepared through a conversion process carried out at the end of the period which is based on the trial balance prepared in accordance with MSUGTs. This conversion process is carried out by professionals working in independent audit companies.

The aim of this study is to evaluate the conversion process of the financial statements of companies, which are subject to independent audit in Turkey, prepared according to the ASAGC to TAS / TFRS or FRS for LMSE, to determine problems encountered and to propose possible solutions to deal with these problems. In the study, in which the qualitative research method is used, face-to-face or online interviews are conducted with 25 professionals working in independent audit companies and taking an active role in the conversion process of financial statements, through a semi-structured interview form.

According to findings, although the participants mostly find the dual accounting system more beneficial, it is observed that it is difficult to implement the system due to the accounting infrastructures of companies and the additional costs that the system would bring. During conversion process, it is documented that the participants have problems in obtaining documents from the customer companies and they respond that cash flow statement is the most challenging financial statement to prepare. While the majority of the participants respond that the information disclosed in the financial statements prepared through conversion process has the qualitative characteristics that useful financial information should have, some participants respond that the disclosed information is not presented in a timely manner. It is also observed that the participants who stated that reporting according to different regulations is unnecessary, respond that companies should follow a single regulation in preparing their financial statements and this regulation should be TAS / TFRS.

However, the results demonstrate that if companies continue to prepare financial statements by following two different regulations as in the current practice, the majority of participants would prefer to follow FRS for LMSE. Besides, participants experience significant problems arising from classification, valuation, calculation and accounting of valuation differences, and lack of information during the conversion process of financial statements. In addition to these problems, it is stated that there are problems arising from the companies, standards, regulations, other people, institutions and organizations. Participants who play active role in the conversion process, propose solutions within the framework of increasing the quality of the conversion process, ensuring standardization in financial reporting, accounting plan and improvements, training activities, and activities of regulatory institutions in order to deal with these problems.

2022, xviii + 229 PAGES

KEYWORDS: ASAGC, TAS / TFRS, FRS for LMSE, Financial Statement Conversion, Trial Level Conversion Method, Dual Accounting System



ÖNSÖZ

Doktora eğitimi sürecinde ve tez çalışmamın başından sonuna kadar desteğini ve yardımını esirgemeyen, sürekli olarak tecrübelerini aktararak çalışmama değer katan çok değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Hikmet ULUSAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Doktora eğitimine başlamama vesile olan, hem ders döneminde hem de tez çalışmamda sürekli beni destekleyen, yüreklendiren ve motive eden kıymetli hocam Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na, tez çalışmamın her sıkıntılı durumunda başvuru yaptığım ve karşılığında sürekli olumlu katkılar aldığım değerli hocam Doç. Dr. Hüseyin TEMİZ'e çok teşekkür ederim.

Doktora ders döneminde ve tez aşamasında önemli katkılar sağlayan Dr. Öğr. Üyesi Murat KOÇSOY'a, tez çalışması kapsamında yaptığım nitel araştırma sürecinde desteklerini ve tecrübelerini esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Tuğba ÖZBÖLÜK ve Doç. Dr. Ramazan KURTOĞLU'na çok teşekkür ederim. Doktora eğitimine birlikte başladığım ve süreç içerisinde bilgi paylaşımında bulunduğum dönem arkadaşlarıma da teşekkür ederim.

Çalışma kapsamında görüşme yapılan meslek mensuplarına referans olan ve araştırmaya katılmalarını sağlayan Hacı Bayram Veli Üniversitesi öğretim üyeleri Prof. Dr. Nevzat AYPEK ve Prof. Dr. Ganite KURT hocalarıma ve kıymetli zamanlarını ayırarak çalışmaya katılım gösteren değerli meslek mensuplarına teşekkür ederim.

Doktora eğitimi boyunca her türlü ilgiyi, özveriyi ve sabrı fazlasıyla gösteren kıymetli eşime, canım oğullarım Ahmet ve Ömer Asaf'a en içten sevgilerimi sunarım. Ayrıca beni büyüten ve bugünlere gelmemi sağlayan anne ve babama sonsuz teşekkür ederim.

NURETTİN ÖZDEMİR

... / 06 / 2022

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Tez Onay Sayfası	ii
Tez Beyanı	iii
Özet.....	iv
Abstract.....	vi
Önsöz	viii
İçindekiler	ix
Tablolar listesi.....	xiv
Şekiller listesi.....	xvi
Kısaltmalar Listesi	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KURAMI, MUHASEBE STANDARTLARI, FİNANSAL TABLOLAR VE FARKLI DÜZENLEMELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜMÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

1.1. MUHASEBE KURAMI	6
1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları	6
1.1.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	7
1.1.3. Muhasebe Standartları	8
1.1.4. Bilimsel Görüşler.....	9
1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	9
1.3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE UYGULAMALARINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER	11
1.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	13
1.3.2. Vergi Usul Kanunu	14
1.3.3. Türk Ticaret Kanunu.....	14
1.3.4. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.....	15
1.3.5. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.....	16
1.3.6. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı	17

1.3.7. Faizsiz Finans Muhasebe Standartları	18
1.4. FİNANSAL TABLOLAR	19
1.4.1. Finansal Tabloların Tanımı ve Amacı	19
1.4.2. Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri	21
1.4.3. Finansal Tabloların Sunuluşu İle İlgili Genel Kurallar	23
1.4.4. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar	26
1.4.5. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Bilanço ve Gelir Tablosunun Biçimsel Yapı ve İçeriği	27
1.4.5.1. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Bilançonun Biçimsel Yapı ve İçeriği	28
1.4.5.2. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Gelir Tablosunun Biçimsel Yapı ve İçeriği	31
1.5. FARKLI DÜZENLEMELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜMÜ	34

İKİNCİ BÖLÜM

MSUGT, TMS / TFRS VE BOBİ FRS'NİN FİNANSAL TABLO

KALEMLERİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. HAZIR DEĞERLER	39
2.1.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	39
2.1.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	40
2.1.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	41
2.2. KISA VADELİ MENKUL KIYMET YATIRIMLARI	41
2.2.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	41
2.2.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	44
2.2.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	46
2.3. UZUN VADELİ MENKUL KIYMET YATIRIMLARI	47
2.3.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	47
2.3.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	50
2.3.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	54
2.4. TİCARİ VE DİĞER ALACAKLAR	55
2.4.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	56

2.4.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	57
2.4.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	60
2.5. STOKLAR	61
2.5.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	61
2.5.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	62
2.5.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	66
2.6. MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	67
2.6.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	67
2.6.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	68
2.6.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	75
2.7. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	76
2.7.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	76
2.7.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	78
2.7.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	83
2.8. MALİ BORÇLAR	84
2.8.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	84
2.8.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	85
2.8.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	86
2.9. TİCARİ VE DİĞER BORÇLAR.....	87
2.9.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	87
2.9.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	89
2.9.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	90
2.10. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	91
2.10.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	91
2.10.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	92
2.10.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	96
2.11. ERTELENMİŞ VERGİLER.....	97
2.11.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	98
2.11.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	99
2.11.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	101
2.12. GELİRLER VE GİDERLER	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....	105
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	105
3.1.2. Araştırmanın Konusu	107
3.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	108
3.1.4. Araştırmanın Yöntemi	108
3.1.4.1. Araştırma Deseninin Belirlenmesi	109
3.1.4.2. Veri Türünün Belirlenmesi	109
3.1.4.3. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi.....	109
3.1.4.4. Görüşme Yaklaşımının Belirlenmesi.....	110
3.1.4.5. Görüşme Formunun Hazırlanması.....	110
3.1.4.6. Hedef Evren ve Örneklemenin Belirlenmesi.....	111
3.2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	112
3.3. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR	113
3.3.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler	114
3.3.2. Dönüşüm Sürecine İlişkin Genel Bilgiler	115
3.3.3. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi	116
3.3.3.1. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Kullanılan Dönüştürme Yöntemleri....	117
3.3.3.2. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Aşamaları ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi.....	119
3.3.3.3. Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri	123
3.3.3.4. Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu Niteliksel Özellikler	125
3.3.3.5. Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri	127
3.3.3.6. İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi.....	130
3.3.4. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar.....	134
3.3.4.1. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar.....	135

3.3.4.1.1. Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	137
3.3.4.1.2. Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	141
3.3.4.2. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	145
3.3.4.2.1. Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	147
3.3.4.2.2. Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	153
3.3.4.3. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	157
3.3.4.3.1. Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	159
3.3.4.3.2. Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	164
3.3.4.4. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar ..	166
3.3.4.4.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	169
3.3.4.4.2. Kıdem Tazminatları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	170
3.3.4.4.3. Stoklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	172
3.3.4.4.4. Vade Farkları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	173
3.3.4.4.5. Şüpheli Alacaklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	174
3.3.4.5. Diğer Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar	176
3.3.4.5.1. İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar	178
3.3.4.5.2. Standartlardan Kaynaklanan Sorunlar	179
3.3.4.5.3. Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar	180
3.3.4.5.4. Diğer Kişi, Kurum ve Kuruluşlardan Kaynaklanan Sorunlar	181
3.3.5. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri	184
3.3.5.1. Dönüşüm İşleminin Niteliğinin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri	186
3.3.5.2. Raporlamada Standardizasyonun Sağlanmasına Yönelik Çözüm Önerileri	188
3.3.5.3. Hesap Planı ve Standart İyileştirmelerine Yönelik Çözüm Önerileri	189
3.3.5.4. Eğitim Faaliyetlerine Yönelik Çözüm Önerileri	191
3.3.5.5. Düzenleyici Kurumların Faaliyetlerine Yönelik Çözüm Önerileri	194
SONUÇ VE ÖNERİLER	199
KAYNAKLAR	206
EKLER	219
ÖZGEÇMİŞ	

TABLÖLAR LİSTESİ

<u>Tablo</u>	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. Ülkeler Arasında Farklı Muhasebe Uygulamalarına Neden Olan Faktörler	8
Tablo 1.2. Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri	22
Tablo 1.3. Düzenlemelere Göre Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar	26
Tablo 2.1. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Hazır Değerlere İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması	40
Tablo 2.2. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Kısa Vadeli Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması	44
Tablo 2.3. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Uzun Vadeli Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değerleme Ölçülerinin Bireysel ve Konsolide Finansal Tablolarda Karşılaştırılması	51
Tablo 2.4. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Ticari ve Diğer Alacaklara İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması	57
Tablo 2.5. MSUGT'ler, TMS 2 ve BOBİ FRS Açısından Stoklara İlişkin Değerleme Ölçüleri ve Değerleme İle İlgili Diğer Hususların Karşılaştırılması	63
Tablo 2.6. MSUGT'ler, TMS 16 ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçüleri ve Değerleme İle İlgili Diğer Hususların Karşılaştırılması	69
Tablo 2.7. MSUGT'ler, TMS 38 ve BOBİ FRS Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçüleri ve Değerleme İle İlgili Diğer Hususların Karşılaştırılması	78
Tablo 2.8. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Mali Borçlara İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması	85
Tablo 2.9. MSUGT, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Ticari ve Diğer Borçlara İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması	89
Tablo 2.10. MSUGT'ler, TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS Açısından Borç ve Gider Karşılıklarına İlişkin Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması	93
Tablo 2.11. MSUGT, TMS 12 ve BOBİ FRS Açısından Ertelenmiş Vergilerin Değerlemesine İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	99
Tablo 2.12. Bilanço Kalemleri Üzerinden Geçici Farkların Tespit Edilmesi	100
Tablo 3.1. Cinsiyet, Yaş, Öğrenim Durumu, Meslek Unvanı, Deneyim, Şehir ve Görüşme Süresi Bilgileri	115
Tablo 3.2. Dönüşüm Sürecine İlişkin Genel Bilgiler	116
Tablo 3.3. Finansal Tabloların Dönüşümünde Kullanılan Dönüştürme Yöntemleri	117
Tablo 3.4. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Aşamaları ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi	119
Tablo 3.5. Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri	123
Tablo 3.6. Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu/Olmadığı Niteliksel Özellikler	125
Tablo 3.7. Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri	127
Tablo 3.8. İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi	130

Tablo 3.9. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar.....	135
Tablo 3.10. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar.....	146
Tablo 3.11. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar.....	158
Tablo 3.12. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar.....	166
Tablo 3.13. Diğer Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar	176
Tablo 3.14. İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar	178
Tablo 3.15. Standartlardan Kaynaklanan Sorunlar	179
Tablo 3.16. Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar	180
Tablo 3.17. Diğer Kişi, Kurum ve Kuruluşlardan Kaynaklanan Sorunlar.....	182
Tablo 3.18. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunların Giderilmesine Yönelik Meslek Mensuplarının Çözüm Önerileri	185



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil

Sayfa

Şekil 3.1. Veri Analizi Akış Diyagramı 114



KISALTMALAR LİSTESİ

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

AAOIFI	: İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Kurumu (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions)
AB	: Avrupa Birliği
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
EFR	: Elektronik Finansal Raporlama
FFMS	: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS VAKFI	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin amacı mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler başta olmak üzere işletme ile ilgili taraflara alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretmek ve raporlamaktır. Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemlerde düzenlenen finansal tablolar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Uluslan, 2017: 301). Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri esas alınmaktadır. Ülkelerin muhasebe düzenlemeleri arasında farklılıkların bulunması, finansal tabloların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve muhasebe ile ilgili hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile işletmelere bağımsız denetim uygulaması ve bu çerçevede gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu amaçla, 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı’nda bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin esaslar güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Buna göre; aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Söz konusu ölçütler şöyledir:

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Türkiye’de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere MSUGT’ler ile getirilen düzenlemelere göre muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Ancak, 6102 sayılı TTK madde 88’de gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetime tabi tutulacak münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde KGK tarafından yayımlanan TMS’leri uygulama zorunluluğu getirilmiştir. TTK madde 88 ve geçici madde 1’e göre KGK tarafından belirlenen TMS’ler, TMS / TFRS

ve yorumları, KGK tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. KGK, TTK'nın verdiği bu yetkiyi kullanarak bağımsız denetime tabi finansal tabloların hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta boy işletmeler için 29.07.2017 tarihli ve 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de BOB  FRS yayımlamıştır. BOB  FRS, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6102 sayılı TTK geçici madde 6'da TMS'lere göre finansal tablo düzenleyecek olan işletmeleri belirleme yetkisi de KGK'ya verilmiştir. Bu bağlamda, KGK tarafından 13.09.2018 tarihli ve 03/161 sayılı Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı ile Türkiye'de faaliyet gösteren kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak TMS'leri uygulama kapsamı güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 19.09.2018 tarihli ve 30540 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 03/161 sayılı Kurul Kararı'na göre;

- Bağımsız denetime tabi olan KAY K münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulayacaktır.
- Bağımsız denetime tabi olup KAY K dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOB  FRS'yi uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler isteğe bağlı olarak TMS / TFRS'leri de uygulayabileceklerdir.
- İlk iki madde kapsamına dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik KGK tarafından henüz TMS'ler yayımlanmadığından bunlar münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatı uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TMS / TFRS ya da BOB  FRS'yi de uygulayabileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere Türkiye'de muhasebe kayıtlarını tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMS / TFRS'leri esas alan bankalar, katılım bankaları, finansal kiralama, faktoring, finansman, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri gibi finansal kurumlar hariç bağımsız denetime tabi olan işletmeler dönem sonlarında iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar düzenlemek zorundadırlar. Bunlardan birincisi, MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolar; diğeri ise TMS / TFRS ya da BOB  FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardır. Bu işletmeler muhasebe kayıtlarının

tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'leri esas alırken bağımsız denetime tabi finansal tablolarının hazırlanmasında ise TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'yi uygulamaktadırlar.

Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlamaları finansal tabloların dönüşümü konusunu gündeme getirmiştir. Muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'leri uygulayan işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarını genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT'lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılan dönüşüm işlemleri yoluyla hazırlamaktadırlar. Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi kullanılarak hazırlanan finansal tabloların başta faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olmayabileceği olmak üzere farklı muhasebe düzenlemelerine göre finansal tablo hazırlama ve dönüşüm işlemlerinin işletmelere ilave maliyetinin olması gibi dönüşüm sürecinin beraberinde bir takım sorunları getireceği tahmin edilmektedir. Bunlara ilaveten, mizan düzeyinde yapılan dönüşüm sürecinde finansal tablo unsurlarının yeniden sınıflandırılması, değerlemesi, değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile finansal tablo unsurlarına ilişkin bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşılacağı gibi diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlarla da karşılaşılacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin genel bir değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Belirlenen amaç doğrultusunda çalışma üç bölüm olarak tasarlanmıştır.

Birinci bölümde muhasebe kuramı, UMS / UFRS'ler, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeler, finansal tablolar ve farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü hakkında genel bir bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin finansal tablo kalemleri ile ilgili hükümlerinin karşılaştırılması yapılmıştır. Yapılan karşılaştırma işlemi düzenlemeler arasındaki hüküm farklılıklarının sınıflandırma, değerlendirme ve sunum açısından incelenmesi şeklinde yapılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesi, karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri incelenmiştir. Nitel araştırma şeklinde yapılan çalışmanın bu bölümünde araştırmanın metodolojisine, literatür araştırmasına, araştırmada elde edilen verilerin analizine ve bulgularına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında ise araştırmada elde edilen bulgular üzerinden değerlendirmeler yapılmış ve daha sonra yapılacak araştırmalara yönelik önerilerde bulunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KURAMI, MUHASEBE STANDARTLARI, FİNANSAL TABLOLAR VE FARKLI DÜZENLEMELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜMÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Muhasebe, bir işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynaklar üzerinde değişim meydana getiren mali nitelikteki işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilgi sistemidir (Özkan, 2020: 137). Muhasebe bilgi sisteminin amacı mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler başta olmak üzere işletme ile ilgili taraflara alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretmek ve raporlamaktır. Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemlerde düzenlenen finansal tablolar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Uluslan, 2017: 301). Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri esas alınmaktadır. Ülkelerin muhasebe düzenlemeleri arasında farklılıkların bulunması, finansal tabloların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

Türkiye’de muhasebe kayıtlarını tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMS / TFRS’leri esas alan bankalar, katılım bankaları, finansal kiralama, faktoring, finansman, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri gibi finansal kurumlar hariç bağımsız denetime tabi olan işletmeler dönem sonlarında iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar düzenlemek zorundadırlar. Bunlardan birincisi, MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolar; diğeri ise UMS / UFRS’ler ile uyumlu TMS / TFRS’ler ya da BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tablolardır. Bu işletmeler muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT’leri esas alırken bağımsız denetime tabi finansal tablolarının hazırlanmasında ise TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’yi uygulamaktadırlar. Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmelerin iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlamaları finansal tabloların dönüşümü konusunu gündeme getirmiştir. Bu nedenle, bu bölümde, muhasebe kuramı, UMS / UFRS’ler, Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeler, finansal tablolar

ve farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü hakkında genel bir bilgi verilmiştir.

1.1. MUHASEBE KURAMI

Muhasebeden beklenen bilgi verme işlevinin gereği gibi yerine getirilebilmesi, söz konusu bilgilerin belirli bir disiplin içerisinde bir araya getirilmesiyle mümkün olmaktadır. Dolayısıyla, bu durum, muhasebenin hem şekil hem de kapsam bakımından belirli esaslara dayandırılmasını zorunlu kılmıştır (Küçüksavaş, 2005: 17). Her ülke kendi sosyal, kültürel, ekonomik, yasal ve politik yapısına göre muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeleri yani muhasebe kuramını oluşturmuştur. Muhasebe uygulamalarının değerlemesinde ölçü, bu uygulamaların geliştirilmesinde ise yol gösterici bir rol üstlenen muhasebe kuramının temelinde fayda sağlamak yatmaktadır. Muhasebe kuramını temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve bilimsel görüşler oluşturmaktadır (Sevilengül, 2016: 17).

1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları

TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğü'nde kavram, *“bir nesnenin veya düşüncenin zihindeki soyut ve genel tasarımı, mefhum, fehva, konsept, nosyon”* olarak tanımlandığı gibi *“nesnelerin veya olayların ortak özelliklerini kapsayan ve bir ortak ad altında toplayan genel tasarım”* şeklinde de tanımlanmıştır. TDK'da yapılan tanımlara bakıldığında kavramın olaylarla ilgili soyut düşünce tarzı geliştirmek olduğu görülmektedir. Bu nedenle, muhasebe kuramı içerisinde yer alan temel kavramların da bu çerçevede oluşturulduğu söylenebilir.

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde gerçekleştirilen finansal nitelikteki işlem ve olayların dayanağını oluşturan varsayımlara muhasebenin temel kavramları denilmektedir. Muhasebenin temel kavramları, işletmeler tarafından gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarına hem temel teşkil etmekte hem de uygulamalara yol gösterici bir rol üstlenmektedir (Sevilengül, 2016: 17). 1 Sıra No'lu MSUGT'de muhasebenin temel kavramları aşağıdaki gibi sıralanmış ve her biri ayrı ayrı açıklanmıştır.

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Kişilik Kavramı
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- Dönemsellik Kavramı
- Parayla Ölçülme Kavramı
- Maliyet Esası Kavramı

- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- Tutarlılık Kavramı
- Tam Açıklama Kavramı
- İhtiyatlılık Kavramı
- Önemlilik Kavramı
- Özün Önceliği Kavramı

1.1.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını sağlayan ilkelere oluşur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebenin temel kavramlarının finansal işlem ve olaylara yansımaları şeklinde ortaya çıkmaktadır (Sevilengül, 2016: 24). 1 Sıra No’lu MSUGT’de genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri; bilanço ve gelir tablosu ilkeleri olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

İlgili tebliğde bilanço ilkelerinin amacı; *“sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılması”* olarak ifade edilmiştir. Bilanço ilkeleri, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu ve işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu ortaya koyan bilançonun gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve doğru bir şekilde sunulmasını sağlar. Böylece, işletmenin sahip olduğu varlıkların ve bu varlıkların sağlandığı kaynakların ihtiyaç duyulan bir şekilde sunumu gerçekleşir (Sevilengül, 2016: 26). 1 Sıra No’lu MSUGT’de bilanço ilkeleri varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere üç ayrı başlık altında belirlenmiştir.

1 Sıra No’lu MSUGT’de gelir tablosu ilkelerinin amacı; *“satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamak”* olarak ifade edilmiştir. Gelir tablosu ilkeleri, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu ve işletmenin belirli bir dönemdeki finansal performansını ortaya koyan gelir tablosunun gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve doğru bir şekilde sunulmasını sağlar. Böylece, işletme tarafından gerçekleştirilen satışların, elde edilen gelirlerin, katlanılan maliyetlerin, yapılan giderlerin ve bunlar sonucunda ulaşılan kâr/zararların ihtiyaca uygun bir şekilde sunumu

gerçekleşir (Sevilengül, 2016: 25). 1 Sıra No'lu MSUGT'de gelir ve giderlere ilişkin ilkeler tek başlık altında sıralanmıştır.

1.1.3. Muhasebe Standartları

Muhasebe standartları, düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan ve uygulayıcıları yönlendiren, muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasına ilişkin yöntem ve değerlendirme ölçütleri ile finansal tabloların hazırlanmasına yönelik ilke ve esasları belirleyen kurallar bütünü olarak tanımlanmıştır (Atmaca ve Çelenk, 2011: 114). Muhasebe standartları, finansal raporlamada uygulama birliği sağlarken aynı zamanda finansal bilgi kullanıcıları için gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nitelikte bilgi sunulmasını sağlamaktadır (Bekçi ve Özdemir, 2006: 144). Finansal tablolar arasında standardizasyonun ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla kamu kurumları, özel düzenleyici kurumlar ve kamu kurumlarının yetkisini devrettiği özerk kurumlar tarafından muhasebe standartları oluşturulmaktadır (Üstündağ, 2000: 32-35).

Farklı yöntemlerle oluşturulan muhasebe standartlarının ülkeler düzeyinde farklılaştığına yönelik çalışmalar ortaya konulmuştur (Ağca, 2015: 2). Ülke muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıkların nedenleri genel itibarıyla çevresel, sosyo-kültürel, ekonomik ve yasal faktörler olarak ortaya çıkmaktadır (Ağca, 2015: 4). Ülkelerin politik yapıları, vergi düzenlemeleri, muhasebe uygulamalarına olan bakış açıları, uygulamalara yön veren kurum farklılıkları gibi faktörler de ülke muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların nedenleri olarak sayılabilmektedir (Ulus, 2005: 15). Ülkeler arasında muhasebe uygulamalarının farklılaşmasına neden olan faktörler Tablo 1.1'de sunulmuştur.

Tablo 1.1. Ülkeler Arasında Farklı Muhasebe Uygulamalarına Neden Olan Faktörler

İşletme Sahipliği ve Finansman Sisteminin Yapısı	Muhasebe Meslek Elemanlarının Yaşı ve Sayısı	Ekonomik Gelişmelerin Aşaması
Sömürgeciliğe Ait Kalıtlar	Dil	Teorinin Etkisi
İstisnalar	Yasal Sistemler	Politik Sistemler
Vergileme	Kültür	Sosyal İklim
Enflasyon	Tarih	Din
Eğitim Seviyesi	Coğrafya	Tesadüfler

Kaynak: Ulus, 2005: 15.

Ülke muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilemektedir (Çankaya, 2007: 128). Ayrıca işletmelerin farklı borsalarda farklı finansal raporlama yapılmasına neden olan uygulama farklılıkları, aynı zamanda işletmelerin farklı borsalara girmesine engel teşkil etmektedir (İbiş, 2004: 95-96).

Ülke muhasebe uygulamalarındaki farklılaşmanın nedenleri ve bu nedenlerin ortaya çıkardığı sorunların giderilmesine yönelik teorik düzeyde yapılan çalışmalar ile bu çalışmaların uygulamaya yansımaları içeren bazı çözüm önerileri ortaya konulmuştur. Mukayeseli muhasebe teorisi ve evrensel muhasebe teorisi olmak üzere teorik düzeyde yapılan çalışmaların uygulamaya yansımaları ise çeviri yöntemi, karşılıklı tanıma (mütekabiliyet) yöntemi, mutabakat (uzlaşma) yöntemi ve uluslararası uyumlaştırılmış muhasebe yöntemi ile gerçekleştirilmektedir (Ağca, 2015: 6).

1.1.4. Bilimsel Görüşler

Bilimsel görüşler; muhasebe kuramının temelini oluşturan temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarının uygulayıcılar tarafından yeteri kadar anlaşılamadığı durumlarda büyük önem kazanır. Muhasebe alanında çalışma yapan yetkin kişiler tarafından ortaya konan bilimsel görüşler, muhasebe kuramının gelişimine hem teorik olarak hem de uygulama olarak önemli bir katkı sağlar. Muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelerde açıklanması ve yorumlanması gereken hususların yer alması durumunda bilimsel görüşler dikkate alınır. Bu noktada önemli bir ihtiyacı gideren bilimsel görüşler, düzenlemelerin açıkça anlaşılamadığı ya da belirsiz kaldığı durumlarda hem yorumlayıcı hem de tamamlayıcı bir rol üstlenerek uygulayıcılara yol gösterirler (Sevilengül, 2016: 30).

1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Yirminci yüzyılın ortalarına kadar ulusal düzeyde raporlamaya esas teşkil eden muhasebe ve finansal raporlama standartları, 1970’li yılların başında farklı bir boyut kazanmıştır. Ulusal düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlama ihtiyacını karşılayan ulusal muhasebe standartları, küresel gelişmelerin de etkisiyle birlikte finansal raporlamada yetersiz kalmaya başlamıştır. Teknoloji alanında yaşanan gelişmelerin artmasıyla birlikte uluslararası piyasaların daha kolay ulaşılabilir hale gelmesi, uluslararası düzeyde sermaye hareketliliğinin yoğunlaşması ve işletmelerin yapısının değişerek

çokuluslu bir yapıya bürünmesi gibi nedenler de ulusal muhasebe standartlarının yetersiz kalmasına neden olmuştur. Diğer taraftan ulusal muhasebe düzenlemelerindeki farklı uygulamalar, uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilemiştir (Kocamaz, 2012: 106). Bahsedilen nedenlerden dolayı ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yerine uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hazırlanması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Finansal tabloların uluslararası düzeyde standardizasyonunu ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasına yönelik önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çerçevede 1973 yılında Londra’da kurulan IASC tarafından 2001 yılına kadar yürütülen çalışmalar, 2001 yılından günümüze kadar da IASB tarafından yapılmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 62). 2001 yılına kadar IASC tarafından, 2001 yılında sonra ise IASB tarafından yürütülen çalışmalar neticesinde UMS / UFRS seti yayımlanmıştır.

IASC döneminde UMS olarak yayımlanan standartlar, IASB sonrasında UFRS olarak yayımlanmaya devam etmektedir. Her ne kadar IASB tarafından yayımlanan standartlar UFRS adıyla yayımlansa da IASC döneminde yayımlanan UMS’lerin de yürürlükte kalması kurul tarafından benimsenmiştir (Usul ve Özdemir, 2007: 73-74). Finansal bilginin kalitesini artırmak ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla 2022 yılı itibarıyla halen yürürlükte olan 25 adet UMS, 16 adet UFRS, 1 adet Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 5 adet UMS Yorumu ve 15 adet de UFRS Yorumu bulunmaktadır (IFRS, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>, 12.04.2022).

Uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla yayımlanan UMS / UFRS seti; ilkeye dayalı yaklaşım, gerçeğe uygun değer yaklaşımı, kapsamlı gelir yaklaşımı, konsolidasyon yaklaşımı ve şeffaflık yaklaşımı gibi özelliklere uygun bir şekilde hazırlanmıştır (Blanchette, Racicot ve Girard, 2011: 15). Uluslararası düzeyde kabul görmüş bir muhasebe seti olan UMS / UFRS’lerin ülkeler tarafından yakınsanması ile birlikte ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması için ekstra bir çalışma yapılmasına gerek kalmamıştır. Ülkeler evrensel muhasebe teorisine uygun olarak hazırlanan UMS / UFRS’leri uluslararası uyumlaştırılmış muhasebe yöntemi ile kendi ülke düzenlemelerine uygun hale getirmiştir (Ağca, 2015: 6).

UFRS Vakfının yoğun çalışmaları sonucunda UMS / UFRS’lerin kullanım düzeyi her geçen gün artmaya devam etmektedir. Vakıf tarafından 2018 yılında hazırlanan “Dünya Geneline UFRS Standartlarının Kullanımı” isimli rapora göre, 166 ülkede faaliyet gösteren ve 88 büyük menkul kıymet borsasında hisse senetleri işlem gören 27.000 şirket tarafından UMS / UFRS’ler raporlama seti olarak kullanılmaktadır (UFRS Vakfı, Use of IFRS Standards around the World - 2018, www.ifrs.org).

Dünya genelinde birçok ülke tarafından raporlama çerçevesi olarak kullanılmasına rağmen UMS / UFRS’lerin hazırlanmasıyla ilgili IASB’ye çeşitli nedenlerden dolayı eleştiriler de yöneltilmiştir. Bazı kesimler IASB’nın kurumsal yapısına yönelik eleştiriler yaparken, bazı kesimler ise UMS / UFRS setinin karmaşık yapısı ve anlaşılabilirliğinin düşük olmasına yönelik eleştiriler yapmıştır. UMS / UFRS’lerin subjektif olması, finansal raporlamada yeterli düzeyde muhafazakârlığının olmaması ve gizli bilgilerin yayımlanması gibi olumsuz etkilerinden bahsedilmiştir (Atmaca ve Çelenk, 2011: 117). Kurul tarafından yayımlanan standartların farklı uygulamaları çözüme kavuşturacak düzeyde açıklığa ve netliğe sahip olmamaları, açıklamalardaki eksikliklerin şeffaflığı zedeleyecek düzeyde olması ve kapsamının yetersiz olması gibi eleştiriler de yöneltilmiştir (Kaya, 2003: 231). Kurula yapılan diğer eleştiriler ise; Amerikan muhasebe modeline yakın bir model geliştirmesi, geliştirilen standartların politik baskılara maruz kalması, kurulun yapısını oluşturan organların yeterli düzeyde temsil kabiliyetinin olmaması, gelişmekte olan ülkeleri ve ulusal muhasebe standartlarını dikkate almaması gibi alanlarda yapılmaktadır (Uysal, 2006: 100).

1.3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE UYGULAMALARINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER

İşletmeler, tabi oldukları düzenlemelere göre finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri raporlarlar. İşletmelerin yasal mevzuatlarına ve büyüklüklerine göre yapacağı finansal raporlamaya temel teşkil eden bu düzenlemeler, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de önemli çalışmaların yapılmasına neden olmuştur (Özbek, 2019: 356). Bu çalışmalar genel itibarıyla ekonomik ve siyasi anlamda yoğun ilişkiler içerisinde olduğumuz ülkelerin muhasebe sistemlerinden esinlenerek devlet öncülüğünde yapılmıştır. 1950 yılına kadar önce Fransa’daki uygulamalardan sonra da Almanya’daki uygulamalardan yararlanılarak yapılan çalışmalar, 1950 yılından sonra Amerika’daki uygulamalara yerini bırakmıştır. 1987 yılında AB’ye yapılan tam üyelik ile birlikte muhasebe alanında yapılan çalışmalar da AB’deki uygulamalar çerçevesinde yapılmaya başlamıştır. 2000’li yıllardan

sonra Türkiye’deki muhasebe düzenlemeleri, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları esas alınarak yapılmaya devam etmektedir (Başpınar, 2004: 46).

Daha önce de belirtildiği üzere ülkelerdeki muhasebe düzenlemeleri kamu kurumları, özel sektör düzenleyici kurumlar ya da kamu kurumlarının yetkisini devrettiği özerk kurumlar tarafından yapılmaktadır (Üstündağ, 2000: 32-35). Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelere bakıldığında ise önceleri kamu kurumları tarafından daha sonra ise kamu kurumlarının yetkilendirdiği özerk kurumlar tarafından yapıldığı görülmektedir. Devlet tarafından yapılan düzenlemeler genel itibarıyla TTK, VUK ve MSUGT çerçevesinde yapılmıştır. Kamu kurumlarının yetkisini devrettiği özerk kurumlar tarafından yapılan düzenlemeler ise KGK’nın uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının çevirisini yapmasıyla gerçekleşmektedir. Türk muhasebe hukukunun temellerini oluşturan bu düzenlemeler kanun, yönetmelik, tebliğ ve muhasebe standartları şeklinde yürürlüğe girmiştir (Uluslan, Hacıhasanoğlu ve Koçsoy, 2014: 620).

Tarihsel süreç içinde Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren çok sayıda düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden bir kısmı halen yürürlükte iken bir kısmı ise yürürlükten kaldırılmıştır. Aşağıda da açıklandığı üzere halen yürürlükte olan düzenlemeler şunlardır:

- MSUGT’ler
- VUK
- TTK
- TMS / TFRS’ler
- BOBİ FRS
- KÜMİ FRS
- FFMS

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren ancak yürürlükten kaldırılan düzenlemelerden bazıları ise aşağıdaki gibidir (Uluslan vd., 2014: 620-625):

- 440 Sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun
- SPK Seri: XI No: 25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ
- Kamu İktisadi Teşebbüslerine Yönelik Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Rehberi

- Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi İle Kamuya Açıklanacak Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği Hakkında Tebliğ
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ
- KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)

1.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Türk muhasebe hukukunda önemli bir yere sahip olan MSUGT'ler, 213 sayılı VUK'un 175. ve mükerrer 275. maddelerinin verdiği yetki ile Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak yayımlanmıştır. Bakanlık tarafından ilki 1992 yılında, sonuncusu ise 2008 yılında olmak üzere toplam 15 adet MSUGT yayımlanmıştır. Bu tebliğlerden ilki olan 1 Sıra No'lu MSUGT, muhasebe düzenlemelerinin yer aldığı esas tebliğdir. Diğer tebliğler ise 1 Sıra No'lu MSUGT'de yer alan çeşitli düzenlemelerin yanı sıra ilgili kanunlarda meydana gelen değişikliklere uyum sağlamak amacıyla yapılan düzenlemeleri içermektedir (Uluslararası, 2014: 626).

MSUGT'ler, Türkiye'de günümüze kadar yapılan muhasebe düzenlemelerinden kapsamı en geniş olan düzenlemedir. MSUGT'ler ile getirilen düzenlemelerin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek veya tüzel kişiler girmektedir. Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda olan finansal kurumlar, bu düzenlemelerin kapsamından muaf tutulmuştur (Maliye Bakanlığı, MSUGT Sıra No: 1).

MSUGT'ler ile getirilen düzenlemeler, 29 yıldır Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Bununla birlikte, VUK'a dayanılarak çıkarılan MSUGT'ler, finansal raporlamanın amaçlarına hizmet etmekten ziyade vergi matrahının belirlenmesine yönelik hükümler içermektedir. MSUGT'lerde varlık ve borçların değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçülerinin yer almaması ya da açık ve net olarak belirtilmemesi, uygulayıcıların VUK'ta yer alan değerlendirme ölçülerini esas almalarına ve bunun sonucunda da gerçeğe uygun bir sunum yapılamamasına neden olmaktadır (Yünlü, 2016: 27). Öncelikli amacı, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olan MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı KGK tarafından da kabul edilmiştir.

KGK, bağımsız denetimin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolar esas alınarak yapılmasını uygun görmemiştir. Bu nedenle, KGK tarafından BOBİ FRS yayımlanmadan önce bağımsız denetime tabi olup TMS / TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'lere ek olarak uygulanmak üzere 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararı'yla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır (KGK, BOBİ FRS (2017 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

1.3.2. Vergi Usul Kanunu

213 sayılı VUK, 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Muhasebe uygulamalarına yön veren kanun ile işletmelerin defter tutma esasları, ticari belge işlemleri, vergi düzenlemeleri, değerleme ölçüleri, amortisman uygulamaları ve ceza hükümleri kayıt altına alınmıştır.

VUK, muhasebe uygulamalarını düzenlemenin yanı sıra muhasebe alanında hazırlanan diğer düzenlemeleri de etkilemiştir. Kanunun etkilediği düzenlemelerin en önemli örneği olarak MSUGT'ler gösterilebilir. Yaklaşık 60 yıldır Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren ve bu alanda yapılan çalışmalara temel teşkil eden kanun, günümüz raporlama esaslarına hizmet etmekte yetersiz kalmıştır. Genel itibarıyla devletin vergi alacaklarını güvence altına almak amacıyla muhasebe uygulamalarını vergisel açıdan ele alan bu düzenleme, UMS / UFRS'lere uyum sağlamayı zorlaştırarak işletmelerin gerçeğe uygun raporlama ihtiyacını karşılamaktan oldukça uzak kalmıştır (Derya Başkan ve Tunç, 2021: 112).

1.3.3. Türk Ticaret Kanunu

Ticari bir işletmeyi ilgilendiren işlem ve fiillere ilişkin düzenlemeleri içeren 6762 sayılı TTK, 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yıllar itibarıyla çeşitli değişikliklere maruz kalan 6762 sayılı TTK, 14.02.2011 tarihli ve 27486 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı TTK ile yürürlükten kaldırılmıştır. 6102 sayılı TTK'da, finansal bilgilerin hazırlanması ve raporlamasının TMS'lere uygun bir şekilde yapılmasına yönelik düzenlemeler yer almıştır. 6102 sayılı TTK'da yer alan hükümlere göre işletmeler tarafından hazırlanan yılsonu finansal tabloların açık, anlaşılır, faaliyet akışının gerekli kıldığı süre içerisinde ve TMS'lere uyularak hazırlanması gerekmektedir (6102 sayılı TTK, madde: 69).

TTK'nın 5. kısmında "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yetkisi" adlı bölümde işletmeler tarafından gerçekleştirilen muhasebe işlemleri ile ilgili önemli düzenlemeler yer almıştır. Bahsedilen düzenlemelerin muhasebe uygulamalarında birliği ve finansal tabloların uluslararası geçerliliğini sağlamak amacıyla uluslararası standartlara uygun bir şekilde KGK tarafından hazırlanacağı belirtilmiştir. Buna göre kanun kapsamına giren gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen finansal tabloların KGK tarafından yayımlanan TMS / TFRS'lere, kavramsal çerçevede yer alan ilkelere ve TMS / TFRS yorumlarına uyumlu bir şekilde hazırlanması zorunlu kılınmıştır (6102 sayılı TTK, madde: 88).

Genel olarak değerlendirildiğinde TTK'da yer alan hükümlerin VUK'ta ve MSUGT'lerde yer alan hükümlerden önemli farklılıklar içerdiği görülmektedir. VUK ve MSUGT'lerde vergi matrahının belirlenmesine yönelik hükümler yer alırken, TTK'da yer alan hükümlerin temelinde ise UMS / UFRS'lere uyum ön plana çıkarılmıştır. Bu doğrultuda TTK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların hem gerçeğe uygun hem de uluslararası geçerliliği olacak şekilde sunumuna imkan sağlanmıştır.

1.3.4. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

IASB tarafından hazırlanan ve yayımlanan UMS / UFRS'ler, dünya genelinde bir raporlama çerçevesi olarak kullanılmaktadır. Toplam 166 ülke tarafından kullanılan standartlarla ilgili Türkiye'de de uyum çalışmaları yapılmıştır (UFRS Vakfı, Use of IFRS Standards around the World - 2018, www.ifrs.org). Bu kapsamda 2011 yılına kadar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2011 yılından sonra da KGK tarafından yapılan çalışmalar sonucunda UMS / UFRS'lerin Türkçe çevirisi olan TMS / TFRS'ler yayımlanmıştır.

TMSK ve KGK tarafından şimdiye kadar çok sayıda standart ve yorum yayımlanmıştır. TFRS 2022 Kırmızı Kitap Setinde 1 adet Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 25 adet TMS ve 17 adet TFRS bulunmaktadır. Standartların yanı sıra set içerisinde 4 adet TMS yorumu ile 15 adet de TFRS yorumu yer almaktadır (KGK, TFRS 2022 Seti (Kırmızı Kitap), <https://www.kgk.gov.tr/>).

Türkiye'de UMS / UFRS'ler ile uyumlu muhasebe standartları esas alınarak finansal tabloların hazırlanması uygulaması esas itibarıyla SPK'ya tabi şirketlerde görülmüştür. Finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan UMS / UFRS'ler ile uyumlu TMS / TFRS'lerin uygulanması ise ilk olarak 2007 yılında bankalar tarafından

gerçekleştirilmiştir. Bankaları, 2008 yılında Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman, Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri ile SPK'ya tabi şirketler takip etmiştir (Ulusan vd., 2014: 623-625). 2011 yılında 6102 sayılı TTK'nın yayımlanması ile birlikte halka açık olmayan şirketler de TMS / TFRS'lere uygun finansal raporlama yapacak işletmeler sınıfına dahil edilmiştir. Ancak, KGK 2014 yılında TMS / TFRS'lerin uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırarak KAYİK ile sınırlı tutmuştur (KGK, BOBİ FRS (2017 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

1.3.5. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

KGK tarafından hazırlanan ve yayımlanan BOBİ FRS, 2018 yılından itibaren Türkiye'de finansal raporlama çerçevesi olarak kullanılmaktadır. KGK tarafından BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasının bazı sebepleri vardır. Bu sebeplerinden birisi, MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktan uzaklaştığının ve karmaşık bir standart seti olan TMS / TFRS'lerin uygulanmasının zor ve işletmelere ilave maliyet yükleyeceğinin değerlendirilmesidir. İkincisi ise, AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerde UMS / UFRS'lerin uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören şirketlerle sınırlandırılması ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için UMS / UFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğunun görülmesidir (KGK, BOBİ FRS (2017 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girdiği 2018 yılından itibaren uygulayıcılardan alınan geri bildirimler, kurumun inceleme çalışmaları, EFR sistemine yüklenen finansal tabloların incelenmesi ve diğer paydaşlardan gelen görüşler sonucunda BOBİ FRS (2017 sürümü)'nin bazı hükümlerinde iyileştirme yapılması ihtiyacının ortaya çıktığı görülmüştür. BOBİ FRS (2017 Sürümü)'de yapılan iyileştirmelerle bölümler arasındaki uyumun artırılması ve açıkça düzenlenmeyen hususların netleştirilmesini amaçlayan BOBİ FRS (2021 Sürümü), KGK tarafından 30.3.2021 tarihli ve 31439 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.1.2021 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (KGK, BOBİ FRS (2021 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

BOBİ FRS'nin uygulama kapsamına Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan ancak finansal tabloların hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta boy işletmeler girmektedir. BOBİ FRS'de büyük işletme sınıfında yer alan işletmelere ilave yükümlülükler getirilmiştir (KGK, BOBİ FRS (2017 Sürümü) Açıklaması,

<https://www.kgk.gov.tr/>). Bu nedenle, BOBİ FRS’de büyük işletmelerin belirlenmesinde esas alınan ölçütlere ilişkin eşik değerler belirlenerek büyük işletme tanımı yapılmıştır. BOBİ FRS’nin 2021 sürümünde büyük işletmelerin belirlenmesinde esas alınan ölçütlere ilişkin eşik değerler güncellenerek yeniden belirlenmiştir. Buna göre, BOBİ FRS’nin uygulanması açısından aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki raporlama döneminde aşan işletmeler takip eden raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu ölçütler şöyledir (KGK, BOBİ FRS (2021 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>):

- Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Orta Boy işletmeler, BOBİ FRS’de büyük işletmeler için belirlenen ölçütlerin altında kalan ancak bağımsız denetime tabi olma koşullarını karşılayan işletmelerdir. Bu işletmeler, bağımsız denetime tabi olan finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS’nin orta boy işletmelerin uyması gereken düzenlemelerini uygulayacaklardır.

1.3.6. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

KGK, işletmelerin büyüklüklerine ve sektörlerine göre raporlama çerçevelerini oluşturmak amacıyla 2011 yılından beri çalışmalarını yürütmektedir. Kurum tarafından yayımlanan TMS / TFRS’leri uygulayacak işletmeler KAYİK ile sınırlandırılmıştır. 2017 yılında yayımlanan ve 2018 yılı sonrasındaki hesap dönemlerinde kullanılan BOBİ FRS ise bağımsız denetime tabi olan ancak TMS / TFRS’leri uygulamayan işletmeler için raporlama çerçevesi olarak kullanılmaktadır. Bu iki düzenleme ile bağımsız denetim kapsamına giren tüm işletmelerin ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bir sunum yapmaları sağlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için raporlama çerçevesi oluşturulmasına yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Bu kapsamda yapılan çalışmalar doğrultusunda bilanço esasına göre defter tutma kriterlerini sağlayan ve bağımsız denetim kapsamına girmeyen işletmelere yönelik KÜMİ FRS adlı raporlama çerçevesi hazırlanmıştır. AB Komisyonu tarafından yayımlanan 2013/34/EU sayılı Muhasebe Direktifinde (AB Direktifi) yer alan kriterlere ve bağımsız denetime tabi olma kriterlerine uygun şekilde belirlenen küçük ve mikro işletmelere yönelik hazırlanan KÜMİ FRS’nin 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülmektedir. KÜMİ FRS ile standart kapsamına giren işletmeler tarafından hazırlanan

finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olması sağlanacaktır (KGK, KÜMİ FRS Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

22 bölüm ve 105 sayfadan oluşan KÜMİ FRS'nin tasarımında sade bir anlatım benimsenmiştir. TMS / TFRS'ler ile BOBİ FRS'ye göre kullanıcıların daha düşük maliyetle raporlama yapmasına imkan sağlayan KÜMİ FRS, AB Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı çerçevesinde hazırlanmıştır. UMS / UFRS'lerde yer alan uygulamalarla uyumlu olan standart, kapsamlı bir şekilde hazırlanması itibarıyla finansal raporlamanın tüm gereklerini taşımaktadır (KGK, KÜMİ FRS Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

1.3.7. Faizsiz Finans Muhasebe Standartları

6102 sayılı TTK'nın 88. maddesinde kendisine verilen yetkiye dayanarak çalışmalarını sürdüren KGK, ülkemizde faaliyet gösteren katılım bankaları tarafından hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde sunumunu sağlamak ve beraberinde de karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla önemli çalışmalar yapmıştır. Bu çerçevede, 27.09.2017'de AAOIFI ile bir anlaşma imzalanmıştır. İmzalanan telif anlaşması ile AAOIFI tarafından yayımlanan 28 adet muhasebe standardının, 6 adet denetim standardının ve 1 adet etik standardın tercüme edilerek 2019 yılı içinde mevzuata kazandırılması planlanmıştır. Bu süreçte yayımlanan 2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı ile çalışmalara resmi bir boyut kazandırılmıştır. İlgili programın mali piyasalar ile ilgili bölümünde yer alan 221 No'lu tedbir ile “faizsiz finans alanında yayımlanan uluslararası standartların mevzuatımıza kazandırılması” görevi KGK'ya verilmiştir (KGK, FFMS Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

Gerek KGK'nın AAOIFI ile yaptığı telif anlaşması gerekse 2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Programında yer alan hedefler doğrultusunda standart oluşturulması ile ilgili çalışmalar hızlandırılmıştır. Cumhurbaşkanlığı Programında standartların hazırlanması için “2019 Aralık Sonu” olarak belirlenen süre içerisinde tamamlanması ve faizsiz finans alanında AAOIFI tarafından yayımlanan uluslararası standartların mevzuata kazandırılması amacıyla 21.05.2019 tarihli ve 30780 sayılı Resmi Gazete'de 1 adet kavramsal çerçeve ile 7 adet FFMS yayımlanmıştır. 06.09.2019 tarihli ve 30880 sayılı Resmi Gazete ile de 1 adet Faizsiz Finans Muhasebe Rehberi ve 11 adet FFMS yayımlanmıştır. AAOIFI tarafından yayımlanan diğer standartların da mevzuata kazandırılması amacıyla 20.11.2019 tarihli ve 30954 sayılı Resmi Gazete'de 4 adet, 21.12.2021 tarihli 31706 sayılı (5. Mükerrer) Resmi Gazete'de ise 3 adet FFMS yayımlanmıştır. 2022 yılı Nisan ayı itibarıyla KGK'nın internet

sitesinde yayımlanan ve hali hazırda yürürlükte olan (KGK, FFMS Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>);

- 1 adet Faizsiz Finans Kuruluşlarının Finansal Raporlamasına İlişkin Kavramsal Çerçeve,
- 1 adet Faizsiz Finans Muhasebe Rehberi ve
- 25 adet Faizsiz Finans Muhasebe Standardı yer almaktadır.

KGK, katılım bankacılığı sektörünün yanı sıra katılım sigortacılığı sektörünün de gelişimine katkı sağlamak, sektörde gerçekleştirilen işlemlerin kalitesini ve farkındalığını artırmak amacıyla çalışmalarını yürütmüştür. Bu çerçevede 19.03.2022 tarihli ve 31783 sayılı Resmi Gazete’de “FFMS T1: Katılım Esaslı Faaliyet Gösteren Sigorta ve Bireysel Emeklilik Şirketlerinin Finansal Tablolarında Genel Sunumu ve Açıklama” standardı yayımlanmıştır. İlgili standardın 01.01.2023 tarihinde ve sonrasında kullanılmasına izin verilirken, isteyen şirketlerin erken uygulamasına da izin verilmiştir (KGK, FFMS T1 Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

1.4. FİNANSAL TABLOLAR

İşletmeler tarafından gerçekleştirilen finansal işlem ve olayların, finansal bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasında kullanılan en önemli araç finansal tablolardır. İşletme bünyesinde üretilen bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasını sağlayan finansal tablolar, kullanıcıların alacağı kararlarda önemli bir rol oynamaktadır (Sevilengül, 2016: 5). Bunun yanı sıra finansal tablolar, işletme yöneticilerine emanet edilen kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili bilgileri de ortaya çıkarmaktadır (Uluslan, 2017: 301-302). Finansal tablolar hem işletmenin dışı açılan kapısı hem de dışarıdan görünen yüzüdür (Özkan, 2020: 135). Finansal raporlama açısından son derece önemli bir yere sahip olan finansal tablolar, ilgili muhasebe düzenlemelerinde kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve bu düzenlemelerde finansal tablolara ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsamda MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de finansal tabloların tanımı, amaçları, çeşitleri, biçimsel yapıları, özellikleri ve sunuluşu ile ilgili genel kurallar düzenleme altına alınmıştır.

1.4.1. Finansal Tabloların Tanımı ve Amacı

Finansal tablolar, işletmeler tarafından üretilen bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarına sunulması için kullanılan bir araçtır (Uluslan, 2017: 301). Finansal raporlamanın en önemli unsuru olan finansal tablolar, muhasebenin raporlama ve analiz etme özelliğinin gerçekleşmesini sağlar. Muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilerin

finansal tablolar aracılığıyla sunulması ile “raporlama” özelliği, bu raporların finansal bilgi kullanıcıları tarafından yorumlanması ile de “analiz etme” özelliği ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelerde finansal tablolarla ilgili farklı tanımlar yapılmıştır. Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede finansal tablolar kavramı yerine genel amaçlı finansal tablolar ifadesi kullanılmış olup, bu kavram “*raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleriyle ilgili bilgi sağlayan, belirli bir biçimdeki genel amaçlı finansal raporlardır*” şeklinde tanımlanmıştır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında finansal tablolar yine genel amaçlı finansal tablolar olarak nitelendirilmiştir. Standartta genel amaçlı finansal tabloların tanımı “*kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablolardır*” şeklinde yapılmıştır. TMS 1’de ayrıca finansal tablolar, “*işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur*” şeklinde de tanımlanmıştır.

BOBİ FRS’de finansal tabloların tanımı yapılmamıştır. Ancak standardın Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümünde yer alan maddeler değerlendirildiğinde “*işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak bilgilerin sunulmasını sağlayan araçlar*” şeklinde bir tanım yapılabilmektedir.

Yukarıda tanımı yapılan finansal tabloların hazırlanmasına neden olan çeşitli amaçlar vardır. Bu amaçlar düzenlemelerde birbirine benzer bir şekilde ifade edilmiştir. Buna göre 1 Sıra No’lu MSUGT’ye göre finansal tabloların amaçları şunlardır:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede finansal tabloların amacı; “*raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede faydalı olacak finansal bilgi sağlamaktır*” şeklinde ifade edilmiştir.

TMS 1’de ve BOBİ FRS’de ise finansal tabloların amacı; “*işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamak ve yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını göstermek*” şeklinde ifade edilmiştir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında finansal tabloların yukarıda belirtilen amaçlara ulaşabilmesi için aşağıdaki alanlarda detaylı bilgiler sunması gerekmektedir (TMS 1, madde: 9):

- Varlıklar,
- Yükümlülükler,
- Özkaynaklar,
- Kazanç ve kayıplar dâhil, gelir ve giderler,
- Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışları ve
- Dipnotlar

1.4.2. Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

Finansal bilgi kullanıcıları olarak adlandırabileceğimiz mevcut / potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler, işletme ile ilgili değerlendirme yapabilmek ve karar alabilmek için finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (Elitaş, 2013: 42). Kullanıcılar aşağıda yer alan hususlarda finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, madde: 1.4):

- İşletmenin ekonomik kaynakları,
- İşletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları,
- Kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişiklikler,
- İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun ekonomik kaynakları verimli ve etkin kullanma düzeyinin belirlenmesi.

Finansal bilgi kullanıcılarının yukarıda sayılan nedenlerden dolayı ihtiyaç duyduğu finansal bilgilerin amacına hizmet edebilmesi için taşınması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Finansal bilgiler ancak bu şekilde finansal bilgi kullanıcılarına fayda sağlayabilecektir. Muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelerden MSUGT, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve BOBİ FRS’ye göre finansal bilgilerin faydalı olabilmesi için taşınması gereken özellikler Tablo 1.2’de sunulmuştur.

Tablo 1.2. Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
➤ Anlaşılabilirlik ➤ İhtiyaca Uygunluk ➤ Güvenilirlik ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Zamanında Sunum	Temel Niteliksel Özellikler ➤ İhtiyaca Uygunluk ➤ Gerçeğe Uygun Sunum Destekleyici Niteliksel Özellikler ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Doğrulanabilirlik ➤ Zamanında Sunum ➤ Anlaşılabilirlik	Temel Özellikler ➤ İhtiyaca Uygunluk ➤ Gerçeğe Uygun Sunum Destekleyici Özellikler ➤ Anlaşılabilirlik ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Zamanında Sunum

Tablo 1.2’de yer alan bilgiler değerlendirildiğinde finansal bilgilerin niteliksel özelliklerinin MSUGT’lerde sınıflandırma yapılmadan, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve BOBİ FRS’de ise temel ve destekleyici özellikler şeklinde sınıflandırma yapılarak sunulduğu görülmektedir. Sınıflandırma yapılan iki düzenlemede de “ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun sunum” özellikleri temel özellik, diğer özellikler ise destekleyici özellik olarak belirlenmiştir. Finansal bilgilerin taşınması gereken özellikler ayrıntılı incelendiğinde ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum özelliklerinin her üç düzenlemede de yer aldığı görülmektedir. MSUGT’lere göre “güvenilirlik” özelliğini taşınması gereken finansal bilgiler, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve BOBİ FRS’ye göre ise “gerçeğe uygun sunum” özelliğini taşınması gerekmektedir. Finansal bilgilerin taşınması gereken özelliklerden “doğrulanabilirlik” özelliği ise sadece Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer almaktadır.

Finansal bilgilerin taşınması gereken özellikler en kapsamlı şekilde Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de verilmiş olup, bu çerçevede yer alan özellikler aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır:

İhtiyaca uygunluk: İşletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin tahmin değerini (gelecekteki sonuçların tahmin edilmesinde kullanılacak bilgileri içermesi) ve / veya doğrulama değerini (önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlaması) taşınması suretiyle kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratması durumudur.

Gerçeğe uygun sunum: Finansal bilgilerin mümkün olan en üst seviyede tam, tarafsız ve hatasız bir şekilde sunulması durumudur. Tam sunum; tanımlamalar ve

açıklamalar dahil tüm bilgilerin sunulmasını, tarafsız sunum; bilgi seçiminde ve gösteriminde taraftarlığın olmamasını, hatasız sunum ise; ekonomik olayın tanımlanmasında hata ve ihmallerin olmamasını ifade etmektedir. Bu özellik, ekonomik olayların öz'leri ile hukuki biçimlerinin farklı olduğu durumlarda sadece hukuki durumlarının değil öz'lerinin de sunulmasını gerektirir.

Karşılaştırılabilirlik: İşletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin, sunum yapan işletmenin başka dönemleriyle ya da başka işletmelerin benzer bilgileriyle karşılaştırılabilir şekilde sunulmasıdır.

Doğrulanabilirlik: Finansal bilgilerin gerçeğe uygun sunulduğu ile ilgili farklı kişilerin görüş birliğine varmalarını ifade eder. Bu özellik, finansal bilgilerin gerçeğe uygun sunulduğu noktasında kullanıcılara güvence temin eder.

Zamanında sunum: Finansal bilginin, kullanıcıların kararlarını etkileyebileceği ve ihtiyacı olan bir zaman diliminde sunulmasını ifade eder.

Anlaşılabilirlik: Finansal bilgilerin, makul seviyede bilgisi olan kullanıcılar tarafından anlaşılabilirliğini sağlayabilmek için açık ve öz olarak sınıflandırılmasını, tanımlanmasını ve sunulmasını ifade eder.

1.4.3. Finansal Tabloların Sunuluşu ile İlgili Genel Kurallar

1 Sıra No'lu MSUGT'de bir işletme tarafından sunulan finansal tabloların işletme sahipleri ile ortaklarının yanı sıra;

- İşletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran diğer işletmeleri,
- İşletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran toplum bireylerini,
- Kredi, finans ve yatırım kuruluşlarını ve
- Çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarını ilgilendirdiği belirtilmiştir.

İşletme ile ilgili çok sayıda tarafı yakından ilgilendiren finansal tabloların, kullanıcılara sağlıklı ve güvenilir bilgi sunabilmesi için bazı kurallar çerçevesinde düzenlenmesi gerekir (Özyürek, 2012: 96). Muhasebeye yön veren düzenlemeler ile hüküm altına alınan bu kurallar MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'de aşağıdaki şekilde yer almıştır.

1 Sıra No'lu MSUGT'ye göre işletmeler tarafından sunulan finansal tabloların hazırlanmasında dikkat edilecek kurallar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Finansal tabloların hazırlanmasında anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum gibi hususlara dikkat edilmelidir.
- Finansal tabloların hazırlanmasına konu olan mali nitelikteki işlem ve olayların değerlendirilmesinde muhasebenin temel kavramları dikkate alınmalıdır.
- İhtiyatlılık kavramı gereği gerçekleşmemiş satış tutarları, gelirler ve kârlar finansal tablolarda gösterilmemelidir.
- Dönemsellik kavramı gereği her dönemin hasılat, gelir ve kârları ile aynı dönemin maliyet, gider ve zararları karşılaştırılmalıdır.
- Dönemde ortaya çıkan maliyetlerin gider yerlerine uygun bir şekilde dağıtımı yapılmalıdır.
- İhtiyatlılık kavramı gereği ayrılması gereken karşılıklar, işletme kârını azaltmak veya dönem kârını başka döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Tutarlılık kavramı gereği değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde mecbur kalınmadıkça değişiklik yapılmamalıdır. İhtiyaç halinde değişiklik yapılması halinde değişikliğin etkileri açıklanmalıdır.
- İhtiyatlılık kavramı gereği şarta bağlı gider ve zararlar gelir tablosuna yansıtılırken, şarta bağlı gelir ve kârlar gelir tablosuna yansıtılmaz. Bu durumdaki gelir ve kârlar için dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Bilançonun hazırlanmasında varlıklar ve yabancı kaynaklar likidite durumuna göre sunulmalıdır.
- Tahakkuk esası gereği gelecek dönemlere ait peşin ödenen giderler ile cari dönemde gerçekleşen ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek gelirler bilançoda sunulmalıdır.
- Alacak ve borç senetlerinin bilançoda gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilmesi için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında, finansal tabloların hazırlanmasında dikkat edilecek kurallar aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir:

- Finansal tablolar, TFRS'lerle uyum içerisinde hazırlanmalı ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalıdır.

- Finansal tabloların hazırlanmasında “işletmenin sürekliliği esası” dikkate alınmalıdır.
- Finansal tablolarda yer alan bilgiler nakit akış bilgileri dışındakiler hariç, tahakkuk esasına göre hazırlanmalıdır.
- Nitelik ve fonksiyonları itibarıyla farklı olan kalemler, önemli olduğu sürece finansal tablolarda ayrı sunulmalıdır.
- Finansal tablolarda yer alan varlıklar ile yükümlülükler veya gelirler ile giderler aksi bir hüküm olmadıkça netleştirme yapılmadan sunulmalıdır.
- Ekstra bir durum olmadığı sürece finansal tablolar yılda en az bir kez sunulmalıdır.
- Finansal tablolarda, cari dönem ile bir önceki döneme ait bilgiler karşılaştırmalı bir şekilde sunulmalıdır.
- İşletme faaliyetlerinin niteliğinde değişiklik olmadıkça ya da başka bir TFRS tarafından zorunlu kılınmadıkça finansal tablo kalemlerinin sunumu ve sınıflandırması değiştirilmemelidir.

Diğer bir finansal raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS’de ise finansal tabloların hazırlanması ile ilgili kurallar şunlardır:

- Finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre sunulmalıdır.
- Finansal tablolarda yer alan varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, faaliyet sonuçları ve nakit akışları gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalıdır.
- Nakit akış tablosu dışındaki diğer finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenmelidir.
- Varlık ve gelirlerin olduğundan fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan düşük belirlenmemesi için ihtiyatlı davranılmalıdır.
- Önemli olduğu düşünülen her bir hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı sunulmalıdır.
- Zorunlu olan veya izin verilen durumlar dışında varlıklarla yükümlülükler, gelirlerle de giderler birbirlerinden mahsup edilmeden sunulmalıdır.
- Finansal tablolar, yılda en az bir kez sunulmalıdır.
- Aksine bir hüküm bulunmadıkça, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarlar ile önceki döneme ilişkin tutarlar karşılaştırmalı bir şekilde sunulmalıdır.
- İstisnai durumlar dışında finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla değişiklik yapılmamalıdır.

Yukarıda üç farklı düzenleme çerçevesinde incelenen finansal tabloların hazırlanmasında dikkat edilecek kuralların genel itibarıyla birbirlerine benzer olduğu ve aynı doğrultuda hazırlandığı görülmektedir. Özellikle TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında yer alan kurallar ile BOBİ FRS’de yer alan kurallar büyük ölçüde birbiriyle örtüşmektedir.

1.4.4. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’ye Göre Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar

Finansal tablolar, işletmelerin muhasebe sistemleri tarafından üretilen bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarına aktarılmasında bir araç olarak kullanılmaktadır. Finansal tablolar ile raporlama yapan işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye yöneltilecek talep hakları, söz konusu kaynaklar ve talep haklarındaki değişiklikler hakkında bilgiler sunulur (Çelik ve Turan, 2019: 98). Sunulan bu bilgiler, finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin değeri ile ilgili tahminde bulunabilmelerine yardımcı olmanın yanı sıra işletmeye kaynak sağlamaya yönelik kararlarını da etkiler (Okan Gökten, 2019: 488).

Finansal raporlama amacının gerçekleştirilmesinin temel unsuru olan finansal tablolar MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de düzenleme altına alınmıştır. İlgili raporlama çerçevelerine göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar Tablo 1.3’te sunulmuştur.

Tablo 1.3. Düzenlemelere Göre Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar

1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
Temel Finansal Tablolar ➤ Bilanço ➤ Gelir Tablosu Ek Finansal Tablolar ➤ Fon Akım Tablosu ➤ Nakit Akım Tablosu ➤ Kâr Dağıtım Tablosu ➤ Satışların Maliyeti Tablosu ➤ Özkaynaklar Değişim Tablosu	Tam Bir Finansal Tablolar Seti ➤ Finansal Durum Tablosu ➤ Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu ➤ Özkaynak Değişim Tablosu ➤ Nakit Akış Tablosu ➤ Dipnotlar	Asgari Finansal Tablolar Seti ➤ Finansal Durum Tablosu ➤ Kâr veya Zarar Tablosu ➤ Nakit Akış Tablosu ➤ Özkaynak Değişim Tablosu ➤ Dipnotlar

Üç farklı düzenlemeye göre hazırlanması gereken finansal tablolar büyük oranda benzerlik göstermekle beraber, aralarında küçük farklar bulunmaktadır. Düzenlemelerde yer alan finansal tablolarla ilgili önemli hususlar aşağıda özetlenmiştir.

1 Sıra No'lu MSUGT'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere iki grupta sınıflandırılmıştır. Bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları, diğerleri ise ek finansal tabloları oluşturmaktadır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre finansal tablolar “tam bir finansal tablolar seti” olarak belirlenmiştir. Bu set ile azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyacı olan bilgilerin raporlanması sağlanır (Ersoy, Çatıkkaş ve Yatbaz, 2018: 103). TMS 1'e göre işletme tarafından sunulan ve tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamı eşit derecede önemle sunulur. Ayrıca standartta raporlama yapan işletmenin, finansal tablolar için farklı isimler kullanmasına izin verilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre finansal tablolar “asgari finansal tablolar seti” olarak belirlenmiştir. Bu sette TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında yer alan finansal tablolarla aynı tablolar yer almaktadır. Finansal tablolarla ilgili iki düzenleme arasındaki tek fark TMS 1'de “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak isimlendirilen tablonun, BOBİ FRS'de “Kâr veya Zarar Tablosu” olarak isimlendirilmesidir. Ayrıca işletmeler tarafından sette yer alan finansal tabloların zorunlu, diğerlerinin ise isteğe bağlı olarak hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.

1.4.5. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Bilanço ve Gelir Tablosunun Biçimsel Yapı ve İçeriği

Finansal tablolar içerdiği bilgiler bakımından işletmelere ait farklı bilgilerin raporlanmasına imkan sağlarlar. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında da belirtildiği üzere bütün finansal tablolar eşit önemle sunulmaktadır. Buna rağmen bilanço ve gelir tablosunun, diğer finansal tablolara nazaran daha önemli bilgileri içermesi nedeniyle finansal raporlamada ayrı bir yeri bulunmaktadır. Öyle ki; bilanço ve gelir tablosu, diğer finansal tabloların hazırlanması için önkoşul niteliği taşımaktadır (Ulus, 2017: 308). 1 Sıra No'lu MSUGT'de bilanço ve gelir tablosunun temel finansal tablo olarak sınıflandırılması da bu bilgiyi desteklemektedir.

Çalışmanın bu bölümünde finansal tabloların biçimsel yapısı ve içeriği yönünden incelenmesi, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bilanço ve gelir tablosu özelinde yapılmıştır. Bu noktada MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan hükümler çerçevesinde bilanço ve gelir tablosunun biçimsel yapısına ve içeriğine ilişkin bilgiler verilmiştir.

1.4.5.1. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Bilançonun Biçimsel Yapı ve İçeriği

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirmek ve devamlılıklarını sağlamak amacıyla çeşitli varlıklara ihtiyaç duyarlar. İşletmeler tarafından ihtiyaç duyulan varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tabloya da bilanço denilmektedir (Sevilengül, 2016: 33). Bilanço ile finansal bilgi kullanıcılarına çok önemli bilgiler sunulur. İşletmenin belirli bir tarihteki fotoğrafını göstermeye yarayan bilanço, bu özelliği ile statik bir yapıya sahiptir (Açık, 2010: 347). İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar arasında önemli bir yere sahip olan bilanço, muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelerde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu kapsamda MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'de bilançonun yapısına ve içeriğine ilişkin yer alan hükümler aşağıda özetlenmiştir.

1 Sıra No'lu MSUGT'de bilançoya önemli bir yer verilmiştir. Tebliğde temel finansal tablolardan biri olarak nitelendirilen bilanço, *“bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablodur”* şeklinde tanımlanmıştır. Bilançonun düzenlenmesine yönelik ilkeler ve esaslar tebliğde düzenleme altına alınmıştır. Buna göre işletmeler tarafından hazırlanan bilançoların karşılaştırılabilirliğini ve anlam birliğini sağlamak amacıyla tebliğde yer alan formatların kullanılması esas kılınmıştır. Tebliğ ekinde hesap tipi olarak belirlenen bilanço formatları özet (Ek Tablo 1) ve ayrıntılı (Ek Tablo 2) bir şekilde sunulmuştur. “T” şeklinde bir biçimi olan hesap tipi bilançoda, hesap kalemleri yer aldığı gruplara göre tablonun sol ve sağ tarafına yazılmaktadır.

Bilançonun sol tarafı işletmenin varlıklarının yer aldığı aktif tarafı, sağ tarafı ise işletmenin kaynaklarının yer aldığı pasif tarafı oluşturur. Aktif tarafta yer alan varlıklar dönen ve duran varlıklardan oluşurken, pasif tarafta yer alan kaynaklar ise kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile özkaynaklardan oluşmaktadır. Her iki tarafta yer alan hesaplar likidite durumuna göre sıralanır. Varlıklarda yer alan hesaplar paraya dönüşme hızına göre, kaynaklarda yer alan hesaplar ise vadelerine göre sıralanırlar. Bilançoda yer alan hesaplar arasında mahsuplaşma yapılmaz.

TMS / TFRS'ler açısından bilançonun biçimsel yapı ve içeriğiyle ilgili düzenlemeler TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında hüküm altına alınmıştır. Tabloda sunulan bilgilerin işletmenin finansal durumunu açıklayan bir rapor olarak görülmesi nedeniyle

standartta “Bilanço” ibaresi yerine “Finansal Durum Tablosu” kullanılmıştır (Yardımcıoğlu, 2013: 31). Standartta finansal durum tablosunda yer alması gereken asgari hesap kalemleri belirlenmiş olup, ihtiyaç halinde ilave hesap kalemlerinin de kullanılabileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede işletmeler tarafından varlıkların niteliği, likiditesi ve işletmedeki fonksiyonu ile yükümlülüklerin niteliği, tutarı ve zamanlamasını değerlendirilerek ekstra hesap kalemlerinin kullanılıp kullanılmayacağına karar verilmektedir. Finansal durum tablosunda yer alan ana hesap kalemleri ile alt kalemleri başlıklar ve ara toplamalar halinde sunulur. Standartta finansal durum tablosunun biçimine ve hesapların sıralamasına yönelik formata yer verilmemiştir. Ancak nitelik ve fonksiyon açısından farklı olan ve ayrı bir şekilde sunulması gereken hesap kalemleri sınıflandırılarak sıralanması gerekmektedir. Farklı sınıflarda yer alan hesap kalemleri için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, bu varlıkların nitelik veya fonksiyon açısından farklı olduğunun en önemli göstergesidir.

Standartta yer alan önemli bir durum da takvim yılı yerine “faaliyet döngüsü” kavramının kullanılmasıdır. Faaliyet döngüsü ise standartta *“işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir”* şeklinde tanımlanmıştır. Ancak işletmenin normal faaliyet döngüsünün net bir şekilde belirlenememesi durumunda bu döngü on iki ay olarak dikkate alınmaktadır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre istisnai durumlar dışında dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler finansal durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunulur. Faaliyet döngüsü açık bir şekilde belirlenebilen işletmeler tarafından dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerin ayrı olarak sınıflandırılması, net varlıkların uzun vadeli varlıklardan ayrıştırılmasını sağlayarak daha faydalı bilgiler sunmasını sağlamaktadır.

TMS 1’de dönen varlıklar ile kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin kıstaslar belirlenmiştir. Buna göre dönen varlık kriterleri şunlardır:

- İşletmenin varlığı normal faaliyet döngüsü içinde satmayı veya tüketmeyi amaçlaması,
- İşletmenin varlığı ticari amaçla elde tutması,
- İşletmenin varlığı raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevirme beklentisi,

- Raporlama döneminden sonraki en az on iki ay içinde bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla kullanılmasının sınırlandırılmamış olması koşuluyla varlığın nakit veya nakit benzeri olması.

Standartta dönen varlık kriterlerine uymayan varlıkların duran varlık olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. TMS 1’de kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin kriterler ise aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Yükümlülüğün normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Yükümlülüğün ticari amaçla elde tutulması,
- Yükümlülük vadesinin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde dolacak olması veya
- İşletme tarafından yükümlülüğü raporlama tarihi itibarıyla on iki ay sonrasına erteleme hakkının olmaması.

TMS 1’de kısa vadeli yükümlülük kriterine uymayan yükümlülüklerin uzun vadeli yükümlülük olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Diğer bir raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS’de, bilanço ibaresi yerine finansal durum tablosu kullanılmış olup, tablonun unsurları ile sunumuna ilişkin detaylar açıklanmıştır. Standartta finansal durum tablosu, *“işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur”* şeklinde tanımlanmıştır. Finansal durum tablosunun unsurları ise varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar olarak belirlenmiştir. Varlıklar, *“geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerleri”* ifade etmektedir. Yükümlülükler *“geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetleri”* ifade ederken özkaynaklar ise *“işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan payları”* ifade etmektedir. Bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolarda sunulabilmesi için;

- Varlık veya yükümlülüğe ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi kriterlerini taşıması gerekmektedir.

BOBİ FRS’de finansal durum tablosunun biçimi ile ilgili Ek 1’de Münferit Finansal Durum Tablosu, Ek 5’te ise Konsolide Finansal Durum Tablosu formatı belirlenmiştir. Hem münferit hem de konsolide finansal durum tablosu formatları rapor tipli olarak belirlenmiştir. Yani finansal durum tablosunu oluşturan unsurlar alt alta yazılmıştır. Ayrıca işletmelerin formatlara bağlı kalmaları kaydıyla alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebileceği belirtilmiştir.

1.4.5.2. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’ye Göre Gelir Tablosunun Biçimsel Yapı ve İçeriği

İşletmelerin belirli bir faaliyet döneminde elde ettikleri gelirler ile yaptıkları giderlerin belirlenmesi suretiyle finansal performanslarının ortaya konulması gerekir. Gelir tablosu bu noktada hem işletmelerin hem de finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgilerin raporlanmasını sağlar. İşletmeye ait gelir ve giderlerin tespit edilmesi ve bunun sonucunda ulaşılan kâr veya zararın hesaplanması gelir tablosu aracılığıyla yapılmaktadır. İşletmenin belirli bir faaliyet dönemine ilişkin filmini ortaya koyan gelir tablosu, bu yönüyle dinamik bir yapıya sahiptir (Akgüç, 2006: 115; Dağlı, 2019: 63). Finansal bilgi kullanıcıları için önemli bir yeri olan gelir tablosu, muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemelerde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu kapsamda MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de gelir tablosunun yapısına ve içeriğine ilişkin yer alan hükümler aşağıda özetlenmiştir.

1 Sıra No’lu MSUGT’de gelir tablosu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Tebliğ kapsamında iki temel finansal tablodan biri olan gelir tablosu, “*işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar*” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir tablosunun düzenlenmesine yönelik ilkeler ve esaslar da tebliğ ile düzenleme altına alınmıştır. Buna göre işletmeler tarafından hazırlanan gelir tablolarının karşılaştırılabilirliğini ve anlam birliğini sağlamak amacıyla tebliğde yer alan formatların kullanılması esas kılınmıştır. Tebliğ ekinde rapor tipi olarak belirlenen gelir tablosu formatları, özet (Ek Tablo 3) ve ayrıntılı (Ek Tablo 4) olmak üzere iki farklı şekilde sunulmuştur.

MSUGT’lere göre gelir tablosu hazırlanırken aşağıda yer alan hükümlere dikkat edilmelidir:

- Esas faaliyetlerden sağlanan gelirler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ayrı sunulur. Süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler de ayrı sunulur.
- Esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ayrı sunulur. Süreklilik göstermeyen olağandışı giderler de ayrı sunulur.
- Gelir tablosu hesapları, tekdüzen hesap planında yer alan sıralama ve açıklamalar çerçevesinde sunulur.
- Gelir tablosunda “diğer” başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurları, ait oldukları grubun toplam tutarının %20’sini geçmesi durumunda ayrı bir başlık halinde gösterilir.
- Gelir tablosunda yer alan hesaplar arasında mahsuplaşma yapılmaz.
- Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda gösterilmez.

TMS / TFRS’ler açısından gelir tablosunun biçimsel yapı ve içeriğiyle ilgili düzenlemeler TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında hüküm altına alınmıştır. Gelir tablosunda sunulan bilgilerin kapsamının artması nedeniyle standartta “Gelir Tablosu” ifadesi yerine “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” ifadesi kullanılmıştır (Yardımcıoğlu, 2013: 32). Ayrıca standartta tablonun ismi ile ilgili esneklik sağlanmış olup, “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” yerine “Kapsamlı Gelir Tablosu” gibi başka isimlerin de kullanılabileceği belirtilmiştir.

Finansal performansa ilişkin bilgilerin yer aldığı Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu ile ilgili TMS 1’de standart bir tablo örneği sunulmamıştır. Ancak ülkemizde standartların düzenleyici kurumu KGK tarafından yayımlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” nde “Tek Tablolu Yaklaşım” ve “İki Tablolu Yaklaşım” olmak üzere iki alternatif tablo örneği sunulmuştur. Tek tablolu yaklaşım modelinde kâr veya zarar kısmı ve diğer kapsamlı gelir kısmına ilişkin bilgilerin yanı sıra; kâr veya zarar, toplam diğer kapsamlı gelir ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir bilgileri yer alır. İki tablolu yaklaşım modelinde ise; kâr veya zarar tablosu ayrı diğer kapsamlı gelir tablosu ayrı bir şekilde sunulmakta olup, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda kâr veya zarar bölümü gösterilmemektedir. Her iki modelde de hiçbir gelir veya gider kaleminin olağandışı kalem olarak raporlanmasına izin verilmemektedir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında standart bir tablo örneği sunulmamasına karşılık kâr veya zarar bölümünde ya da kâr veya zarar tablosunda ve diğer

kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler belirlenmiştir. Buna göre kâr veya zarar bölümünde ya da kâr veya zarar tablosunda;

- Hasılat,
- Finansman maliyetleri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar,
- Vergi gideri ve
- Durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutar yer alır.

Diğer kapsamlı gelir bölümünde ise özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının payları hariç olmak üzere kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak kalemlerle belirli koşulların yerine getirilmesi koşuluyla kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak kalemlere ilişkin tutarlar yer alır.

Gelir tablosu BOBİ FRS’de de ayrıntılı bir şekilde düzenleme altına alınmıştır. Standartta gelir tablosu ibaresi yerine “kâr veya zarar tablosu” kullanılmış olup, tablonun unsurları ile sunumuna ilişkin detaylar açıklanmıştır. Standartta kâr veya zarar tablosu, *“işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur”* şeklinde tanımlanmıştır. Kâr veya zarar tablosunun unsurları ise gelir ve giderler olarak belirlenmiştir. Gelirler *“ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artış”* şeklinde tanımlanmıştır. Giderler ise *“ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalış”* şeklinde tanımlanmıştır. Gelir ve giderlere ilişkin yapılan tanımlar bu unsurlara ilişkin temel özellikleri belirlerken, kâr veya zarar tablosunda yer almasını gerektirecek ölçütleri açıklamamaktadır. Bu nedenle bir gelir veya gider kaleminin kâr veya zarar tablosunda yer alması için taşınması gereken özellikler ayrıca belirlenmiştir. Buna göre gelir veya giderlerin tabloda yer alabilmesi için aşağıdaki kriterlere sahip olması gerekir:

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

BOBİ FRS’de kâr veya zarar tablosunun biçimi ile ilgili Ek 2’de Münferit Kâr veya Zarar Tablosu, Ek 6’da ise Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu formatı belirlenmiştir. Hem münferit hem de konsolide kâr veya zarar tablosu formatları rapor tipli olarak belirlenmiştir. Standartta ayrıca işletmelerin formatlara bağlı kalmaları kaydıyla tabloda alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebileceği, bunun yanı sıra cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlerin de verilmeyebileceği ifade edilmiştir.

1.5. FARKLI DÜZENLEMELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜMÜ

Finansal tabloların dönüştürülmesi, bir işletmenin farklı finansal raporlama düzenlemelerine uygun olarak iki veya daha fazla finansal tablolar hazırladığı bir süreç olarak tanımlanabilmektedir (Prochazka, 2012). Bir muhasebe düzenlemesine göre hazırlanan finansal tabloların başka bir muhasebe düzenlemesine dönüştürülmesine ilişkin üç temel yöntem vardır. Bunlar (Mejzlik, 2006: 118);

- Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme,
- Mizan düzeyinde dönüştürme ve
- İkili muhasebe sistemidir.

Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme yöntemi sadece finansal tablolarda sunulan kalemlerin yeniden sınıflandırılması söz konusu olduğunda kullanılmaktadır. Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme yönteminin uygulamasının avantajları kolay ve hızlı olması, uygulanması için özel bir bilgi ve iletişim teknolojisine ihtiyaç duyulmaması, maliyetinin düşük ve daha az işçilik gerektirmesi ile bu yöntemde düzeltmelerin doğruluğunu kontrol etmenin kolay olmasıdır. Bu yöntemin dezavantajları ise muhasebe düzenlemeleri arasındaki farklılıkların sayısının az ve sadece sınıflandırma farklarının olduğu durumlarda uygulanabilir olmasıdır (Prochazka, 2012).

Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde işletmeler finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemelerine göre muhasebe defterleri tutmamakta; sadece finansal tablolar düzenlemektedirler (Ulus, 2017: 386). Bu yöntemin uygulamasında bir yeknesaklık yoktur ve uygulayıcılar bu yöntemi kendilerine özgü şekillerde kullanmaktadırlar (Öztürk, 2013). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi, bir ülkenin yerel muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan mizan üzerine fark kayıtlarının eklenmesi suretiyle finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemeleriyle uyumlu finansal tablolar hazırlanması şeklinde uygulanabilir (Öztürk, 2013). Bu yöntem, bir ülkenin yerel

muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan mizanın muhasebe yazılımından dışa aktarılması ve ardından elektronik tablolarda (excel gibi) ayarlamalar yapılması suretiyle de gerçekleştirilebilir (Prochazka, 2012). Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde dönüştürme işleminin sağlıklı yapılabilmesi için vadeli mevduat, kısa ve uzun vadeli menkul kıymet yatırımları, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, mali borçlar, kıdem tazminatları gibi varlık ve kaynaklardaki hareketlerin, hareket tabloları oluşturularak takip edilmesi gerekir (Uluslan, 2017: 386). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi uygulamasının avantajları özel bir bilgi ve iletişim teknolojisine ihtiyaç duyulmaması ve muhasebe düzenlemeleri arasındaki farklılıkların sayısının fazla olsa dahi uygulanabilir olmasıdır. Bu yöntemin en önemli dezavantajları ise finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemeleri konusunda bilgisi olan ilave uzman muhasebeci istihdam edilmesi, uzman muhasebeci ikamesinin güç olması ve dolayısıyla yüksek ücret giderlerinin ortaya çıkması olarak sayılabilmektedir. Dönüşüm köprüsünün doğruluğunun ve kesinliğinin test edilmesinin karmaşık olması, özellikle denetçiler için ilave sorunlara neden olması, dönemler ve veri ilişkileri (örneğin dağıtılmamış kazançlar) ile ilgili düzeltmelerin tutarlılığının sağlanmasının zor olması ve dönüşüm işlemine ilişkin belgelerin arşivlenmesi gibi sorunlar da yöntemin diğer dezavantajlarını oluşturmaktadır (Prochazka, 2012).

İkili muhasebe sisteminde işletmelerin muhasebe sistemi, finansal nitelikteki işlem ve olayların finansal tabloların düzenleneceği her iki muhasebe düzenlemesinin gerekliliklerine uygun olarak iki kez kaydedilmesini sağlayacak şekilde kurulmaktadır (Prochazka, 2012). Bu yöntemde, mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde olduğu gibi finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemesine göre sadece finansal tablolar düzenlenmemekte; aynı zamanda muhasebe defterleri de tutulmaktadır (Uluslan, 2017: 385). Bu yöntemin avantajları muhasebe düzenlemeleri arasındaki sadece sınıflandırma farkları değil aynı zamanda değerlendirme, kayıtlama ve muhasebe politikalarından kaynaklanan farklar gibi her türlü farkın ve fark sayısının çok yüksek olduğu durumlarda da uygulanabilir olması, dönüşüm işlemlerinin doğruluğunun ve kesinliğinin güvence altına alınması, işletmeye özgü muhasebe yazılımının mümkün ve yönetim için daha fazla bilginin mevcut olması ile muhasebe bilgi sisteminin işletmenin diğer bilgi ve iletişim teknolojileri ile entegrasyonunun sağlanabilmesidir. Bu yöntemin dezavantajları ise yeni bir muhasebe yazılımının işletmelere ilave maliyet getirmesi, işletmelerin muhasebe bilgi sisteminde değişikliğe neden olması, ilave muhasebe personeli istihdam edilmesi ve dolayısıyla daha yüksek ücret giderlerine katlanılmasıdır (Prochazka, 2012).

Yukarıda bahsedilen dönüşüm yöntemlerinden hangisinin işletmeye uygun olduğunun belirlenmesi ile ilgili birçok faktör devreye girmektedir. Uygun dönüştürme yönteminin seçiminde özellikle işçilik maliyetleri, bilgi ve iletişim teknolojisi maliyetleri, muhasebe düzenlemeleri arasındaki farklılıkların sayısı ve türü, raporlama sıklığı ve raporlama tarihi gibi unsurlar dikkate alınmalıdır. Finansal tablo dönüştürme yöntemlerinin avantajları ve dezavantajları, özellikle düzenli (örneğin, aylık veya yıllık) raporlama durumunda ortaya çıkmaktadır. Hangi yöntemin benimseneceği konusunda genel bir tavsiye mevcut değildir. Her işletme kendi özel koşullarını dikkate alarak fayda - maliyet dengesini sağlayacak şekilde en uygun yöntemi seçmelidir (Prochazka, 2012).

Türkiye’de TMS / TFRS ve BOBİ FRS uygulamasına ilişkin mevzuat hem uygulamadaki ikili muhasebe sisteminin kullanımına hem de mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin kullanımına izin vermektedir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin kullanılması halinde MSUGT’ler ile TMS / TFRS ya da BOBİ FRS arasındaki sınıflandırma, değerlendirme, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün raporlanmasından kaynaklanan farklara ilişkin kayıtlar yasal ticari defterler dışında ayrı bir yerde veya defterde yapılacak, bu defterler saklanacak ve gerektiğinde ilgili yerlere ibraz edilecektir (Ulus, 2017: 386). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi, Türkiye’de yaygın bir şekilde kullanılmasına rağmen yöntemle ilişkin henüz yeterli sayıda uygulama kılavuzu ve örnek uygulama bulunmamaktadır (Öztürk, 2013).

İKİNCİ BÖLÜM

MSUGT, TMS / TFRS VE BOBİ FRS'NİN FİNANSAL TABLO KALEMLERİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

MSUGT'ler ile TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin finansal tablo unsurları ile ilgili hükümleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Düzenlemeler arasındaki farklar, genel itibarıyla aşağıdaki hususlarda ortaya çıkmaktadır (Ulus, 2017: 386):

- Varlık, borç, gelir ve giderlerin sınıflandırılması ve sunumundan kaynaklanan farklar,
- Varlık ve borçların değerlemesinden kaynaklanan farklar,
- Ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile bunlara ilişkin gelir ve gider etkilerinin raporlanmasından kaynaklanan farklar,
- Kapsamlı kâr (zarar) ve diğer kapsamlı kâr (zarar) kalemlerinin raporlanmasından kaynaklanan farklar.

Yukarıdaki maddeler değerlendirildiğinde düzenlemeler arasındaki farklılığın temelinde anlayış farklılığının yattığı görülmektedir. Bu düşüncüyü destekleyen en önemli husus ise düzenlemelerde yer alan değerlendirme ile ilgili hüküm farklılıklarıdır. Finansal tablo unsurlarının değerinin belirlenmesini ve dolayısıyla işletmenin kârını etkileyen değerlendirme kavramı düzenlemelerde farklı şekillerde ele alınmıştır. Bu farklılık hem değerlemenin tanımından hem de değerlendirme ölçülerinin farklılığından kaynaklanmaktadır (Güngör, 2013: 9). MSUGT'lere göre yapılan değerlemeye dayanak oluşturan VUK'ta değerlendirme, “*vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere MSUGT'lere göre yapılan değerlendirme, amacı esas itibarıyla vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesine yönelik olan VUK'a hizmet etmektedir (Doğan, 2018: 118-119). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve BOBİ FRS'nin EK-9 Tanımlar bölümünde değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramı kullanılmıştır. Muhasebe literatüründe değerlendirme kavramı ile ölçüm kavramı genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır (Kaya, 2019: 837). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de ölçüm, “*finansal tablolarda yer alan unsurların bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır. TMS / TFRS'lere göre yapılan değerlendirme faaliyetinin temel amacı, varlık ve borçların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değerleri

üzerinden sunumunu sağlamaktır (Otlı ve Çemberlitaş, 2017: 349). BOBİ FRS'nin EK-9 Tanımlar bölümünde ise ölçüm kavramı, “*finansal tablolarda yer alan unsurların finansal durum tablosunda ve kâr veya zarar tablosunda kayda alınacakları ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder*” şeklinde açıklanmıştır. BOBİ FRS’de yer alan ölçüm tanımı, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer alan ölçüm tanımı ile büyük oranda benzer bir şekilde yapılmıştır.

Yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere MSUGT’lerde esas itibarıyla varlık ve borçları değerlemede kullanılacak değerlendirme ölçülerine yönelik bir düzenleme yer almamaktadır. VUK’ta piyasa değerinin maliyet veya alış bedelinden düşük olması durumunda piyasa değeri ile değerlemesine izin verilmeyen kısa ve uzun vadeli menkul kıymet yatırımları, piyasa değeri ile değerlemeye tabi tutulması gereken menkul kıymet yatırımları ve tasarruf değeri ile değerlemesine izin verilmeyen bazı alacak ve borçlar hariç olmak üzere MSUGT’lere göre kayıt yapan işletmelerde uygulamada değerlendirme ölçüsü olarak VUK’ta yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanıldığı görülmektedir (Uluslan, 2017: 17-18). MSUGT’ler ve dolayısıyla VUK ile TMS / TFRS ve BOBİ FRS’ye göre varlık ve borçların gerek ilk muhasebeleştirilmesinde gerekse sonraki muhasebeleştirilmesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu da, MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’ye göre düzenlenen finansal tablolarda varlık ve borçların farklı değerler üzerinden raporlanması ve dolayısıyla farklı kâr veya zarar tutarı raporlanmasına neden olmaktadır.

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesi, karşılaşılan sorunların ve çözüm önerilerinin araştırıldığı bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının dönüşüm işlemini gerçekleştirirken karşılaştıkları sorunları anlayabilmek için düzenlemeler arasındaki farkların bilinmesi gerekir. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin finansal tablo kalemleri ile ilgili hükümleri karşılaştırılmıştır. Hazır değerler, kısa vadeli menkul kıymet yatırımları, uzun vadeli menkul kıymet yatırımları, ticari ve diğer alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, mali borçlar, ticari ve diğer borçlar, borç ve gider karşılıkları, ertelenmiş vergiler ile gelir ve giderler özelinde yapılan bu karşılaştırma sınıflandırma, değerlendirme ve finansal tablolarda sunum açısından yapılmıştır. Finansal tablo kalemlerinin sunumu ile ilgili yapılan karşılaştırma aşağıdaki finansal tablo formatları çerçevesinde ele alınmıştır.

- 1 Sıra No’lu MSUGT’de yer alan bilanço ve gelir tablosu formatları,

- KGK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberinde yer alan finansal durum tablosu ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- BOBİ FRS’de Ek-1’de yayımlanan finansal durum tablosu ile Ek-2’de yayımlanan kâr veya zarar tablosu.

TMS / TFRS ve BOBİ FRS için yapılan karşılaştırma işlemi, bireysel ve konsolide finansal tablolar çerçevesinde yapılmıştır. Ayrıca karşılaştırmada BOBİ FRS’de yer alan büyük işletme ve orta işletme ayırımına ilişkin farklı uygulamalar da dikkate alınmıştır.

2.1. HAZIR DEĞERLER

MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de hazır değerlerle ilgili hükümler düzenleme altına alınmıştır. Hazır değerlere ilişkin düzenlemeler arasındaki sınıflandırma, değerlendirme ve sunum farkları aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

2.1.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

1 Sıra No’lu MSUGT’de hazır değerler, “*nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıklardır*” şeklinde tanımlanmıştır. Hazır değerlerin kapsamına kasadaki nakit mevcudu, tahsil edilmemiş veya ciro edilmemiş çekler, bankadaki mevduatlar, hazır değer sayılan pullar, vadesi gelmiş kuponlar, tahsil edilecek banka ve posta havaleleri girmektedir. Bu grupta yer alan varlıklar, ödemelerin yapılması için hazır tutulan ve likiditesi en yüksek olan değerlerdir (Apak, Erbay ve Açıkgöz, 2016: 38). İstenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevrilmesi mümkün olanlar da dahil olmak üzere hiçbir menkul kıymet unsuru hazır değerler grubuna girmemektedir (Doğan, 2021: 22).

TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de hazır değer kavramı yerine “Nakit ve Nakit Benzerleri” kavramı kullanılmıştır. Nakit ve nakit benzerleri hem TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardında hem de BOBİ FRS’de benzer şekilde açıklanmıştır. Buna göre nakit, “*işletmedeki nakit ile vadesiz mevduat*” olarak tanımlanırken, nakit benzerleri ise “*tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlar*” şeklinde tanımlanmıştır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi için elde bulundurulmuş varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak değerlendirilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması gerekir. Bu doğrultuda hem TMS / TFRS’lerde hem de BOBİ FRS’de vadesi üç ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri olarak kabul edilmektedir. Standartlara göre

özkaynak yatırımları özü itibarıyla nakit benzeri tanımını karşılamadığı sürece nakit benzeri olarak değerlendirilmemektedir. Ancak vadesine kısa bir süre kala edinilen ve belirli bir itfa tarihine sahip olan imtiyazlı paylar nakit benzeri olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bankalardan yapılan borçlanmaların genel olarak finansman faaliyeti olarak değerlendirilmesine karşılık talep üzerine geri ödenebilir nitelikteki kredili cari hesaplar nakit benzeri kapsamına girmektedir (TMS 7, madde: 7-8; BOBİ FRS, madde: 2.4-2.5).

2.1.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'ler ve dolayısıyla VUK, TFRS 9 Finansal Araçlar standardı ve BOBİ FRS'de hazır değerlere ilişkin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu (envanterde) değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri Tablo 2.1'de sunulmuştur.

Tablo 2.1. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Hazır Değerlere İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

HAZIR DEĞERLER		
	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu
Kasa		
MSUGT'ler	İtibari Değer	İtibari Değer
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
BOBİ FRS	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Vadesiz Mevduat		
MSUGT'ler	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
BOBİ FRS	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Vadeli Mevduat		
MSUGT'ler	İtibari Değer	Kıst Getiri Esası
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
BOBİ FRS	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
Vadesiz Müşteri Çekleri		
MSUGT'ler	İtibari Değer	İtibari Değer
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)
BOBİ FRS	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)

Tablo 2.1'de görüldüğü üzere MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS açısından kasa, vadesiz mevduat ve vadesiz müşteri çeklerinin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri genel itibarıyla aynıdır. MSUGT'lere göre itibari değer veya kayıtlı değer üzerinden değerlemeye tabi tutulan kasa, vadesiz mevduat ve vadesiz müşteri çekleri TFRS 9 ve BOBİ FRS'ye göre gerçeğe uygun

değer ile değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Sayılan hesap kalemleri için standartlarda yer alan gerçeğe uygun değer kavramı, bu kalemlerin itibari değeri veya kayıtlı değeri ile aynı değeri ifade etmektedir. Düzenlemeler arasındaki temel farklılık vadeli mevduat kaleminin dönemsonu değerlemesinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü vadeli mevduatın dönemsonu değerlemesi MSUGT'lere göre kıst getiri yöntemine göre yapılırken, standartlarda ise itfa edilmiş maliyet değeri yöntemine göre yapılmaktadır. İki düzenleme açısından farklı yöntemlerin kullanılması, vadeli mevduata işlemiş faiz gelirinin hesaplanmasında kullanılacak formülün de farklılaşmasına neden olmaktadır. MSUGT'lere göre vadeli mevduata işlemiş faiz tutarı basit faiz formülüyle hesaplanırken, standartlarda ise işlemiş faiz tutarı etkin faiz yöntemi formülüyle hesaplanmaktadır. Basit faiz formülü ile etkin faiz yönteminde kullanılan formülün birbirinden farklı olması nedeniyle de hesaplanan faiz tutarı birbirinden farklı olabilmektedir (Ulus, 2017: 388).

2.1.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'lere göre hazır değer olarak sınıflandırılan kasadaki nakit mevcudu, vadesiz mevduat, vadesi üç aydan kısa olan mevduat, vadesiz çekler ve diğer hazır değerler bilançonun dönen varlık sınıfında yer alan “10 Hazır Değerler” grubunda sunulur. TMS / TFRS ve BOBİ FRS'de ise bu kalemler dönen varlıklar sınıfında yer alan “Nakit ve Nakit Benzerleri” grubunda raporlanır. Yine MSUGT'lere göre hazır değerler arasında sunulan vadesi üç aydan uzun olan mevduatlar, standartlara göre finansal yatırımlar arasında sunulur (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 28).

2.2. KISA VADELİ MENKUL KIYMET YATIRIMLARI

İşletmeler elinde bulundurdukları nakit fazlalarını, geçici bir süre için değerlendirmek ve ihtiyaç duyulduğu takdirde nakde çevirebilmek amacıyla çeşitli yatırımlara aktarırlar. Bu yatırımların başında ise özkaynak ve borçlanma araçlarına yapılan yatırımlardan oluşan kısa vadeli menkul kıymet yatırımları gelir. Kısa vadeli menkul kıymet yatırımları esas itibarıyla Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senedi yatırımlarından ve borçlanma araçlarına yapılan yatırımlardan oluşacaktır. Kısa vadeli menkul kıymet yatırımlarına ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.2.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

1 Sıra No'lu MSUGT'de kısa vadeli menkul kıymetler, “faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla geçici bir süre

elde tutulmak üzere alınan kıymetlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğe göre kısa vadeli menkul kıymetlerin kapsamına hisse senedi, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi ve gelir ortaklığı senedi gibi özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ile tahvil, hazine bonusu ve finansman bonusu gibi borçlanma araçlarına yapılan yatırımlar girmektedir. Hem özkaynak hem de borçlanma araçlarına yapılan yatırımların temel özelliği kısa vadeli ve alım-satım amaçlı olmalarıdır. Uzun vadeli amaçlarla elde bulundurulanan menkul kıymetler mali duran varlık olarak sınıflandırıldığından bu kapsamda yer almazlar (Sevilengül, 2016: 198).

TMS / TFRS’lerde kısa vadeli menkul kıymet yatırımlarına ilişkin düzenlemeler TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TFRS 9 Finansal Araçlar, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standartlarında ele alınmıştır. TFRS 7 ve TMS 32’de sunum ve açıklamalara ilişkin hükümler yer alırken, TFRS 9 ve TMS 39’da ise ölçme ve muhasebeleştirmeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Kısa vadeli menkul kıymet yatırımları, standartlara göre finansal araçlar arasında yer alan finansal varlık olarak değerlendirilmiştir. TMS 32’de finansal araç, *“bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir”* şeklinde tanımlanmıştır. Finansal varlıkların kapsamı ise aşağıdaki unsurlar olarak belirlenmiştir (TMS 32, madde: 11):

- Nakit,
- Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç,
- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya
- İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve işletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya işletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.

TMS / TFRS’ler kapsamında finansal araçlarla ilgili dört tane standart olmasına rağmen TFRS 9 Finansal Araçlar standardının diğer standartları düzenleyici ve kapsayıcı bir özelliği bulunmaktadır. 01.01.2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer)

yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar standardı ile finansal araçlara ilişkin sınıflandırma, ölçüm ve sunuma yönelik hükümler belirlenmiştir. TFRS 9’da yapılan finansal varlık sınıflandırması, finansal varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı iş modeli ile finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri çerçevesinde yapılmıştır (Akçin ve Kıymetli Şen, 2019: 133). Buna göre finansal varlıklar;

- İtfa edilmiş maliyeti üzerinden,
- Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya
- Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak sınıflandırılmıştır.

Standartta itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar ile gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların kapsamı belirlenmiş olup, her iki gruba girmeyen finansal varlıkların gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca işletme tarafından finansal varlıkların yönetimi için kullanılan iş modelinin değişmesi halinde, bu değişiklikten etkilenen finansal varlıkların yeniden sınıflandırmasına izin verilmektedir.

BOBİ FRS’de “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” konusu 9. bölümde düzenleme altına alınmıştır. Standartta finansal araç tanımı “*bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir*” şeklinde yapılmıştır. Finansal varlık kapsamına ise aşağıdaki unsurlar girmektedir:

- Nakit,
- Başka bir işletmenin özkaynak aracı,
- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınması veya finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin lehine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesine ilişkin sözleşmeden doğan hak,
- İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve işletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya
- İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve işletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme.

BOBİ FRS’de finansal varlıklar; alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ve diğer finansal araçlar olmak üzere dört sınıfa ayrılmıştır. Yapılan sınıflandırmada borçlanma araçları ile özkaynak araçlarına yapılan geçici yani alım satım amaçlı yatırımlar kısa vadeli menkul kıymet yatırımı olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda hazine bonosu, özel sektör tahvil ve bonoları borçlanma araçlarına yapılan yatırımlara, hisse senetleri ise özkaynak araçlarına yapılan yatırımlara örnek teşkil etmektedir.

2.2.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’ler, TFRS 9 Finansal Araçlar standardı ve BOBİ FRS açısından kısa vadeli menkul kıymet yatırımlarına ilişkin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçütleri Tablo 2.2’de sunulmuştur.

Tablo 2.2. MSUGT’ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Kısa Vadeli Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

KISA VADELİ MENKUL KIYMET YATIRIMLARI		
	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu
Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlar		
MSUGT’ler	Alış Bedeli	Alış Bedeli ve Piyasa Değerinden Düşük Olanı
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
BOBİ FRS	İşlem Fiyatı veya Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer veya Maliyet Bedeli
Borçlanma Araçlarına Yapılan Yatırımlar		
MSUGT’ler	Alış Bedeli	Kıst Getiri
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
BOBİ FRS	İşlem Fiyatı	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri

MSUGT hükümlerine göre borsada işlem gören özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ilk muhasebeleştirme sırasında alış bedeli; dönemsonu değerlemesinde ise alış bedeli ile piyasa değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Özkaynak araçlarına yapılan yatırımların alış bedellerine göre borsa değerinde meydana gelen artışla ilgili bir işlem yapılmazken, borsa değerlerinin düşmesi halinde muhasebe ilkeleri ve ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayrılır. Borçlanma araçlarına yapılan yatırımlarda ise özkaynak araçlarındaki değerlemeden farklı bir durum söz konusu olmaktadır. Buna göre ilk muhasebeleştirme sırasında alış bedeli ile değerlendirilen borçlanma araçlarının dönemsonu değerlemesi kıst getiri esasına göre yapılır. Kıst getiri tutarının hesaplanmasında basit faiz formülü kullanılmaktadır (Fidan ve Eskin, 2020: 955).

TFRS 9'a göre kısa vadeli elde tutmak amacıyla özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değeri ile ölçülürler. Gerçeğe uygun değer ise normalde işlem fiyatı yani alınan ya da verilen tutarın gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışında kalan finansal varlıkların ilk ölçümünde, bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değere ilave edilir. İşlem maliyetleri genel itibarıyla aracılara veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar gibi finansal varlığın edinimiyle ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. Ancak işlem fiyatının finansal varlığın değerinden başka unsurlar içermesi nedeniyle gerçeğe uygun değer farklı olması durumunda işletme tarafından gerçeğe uygun değerın yeniden ölçülmesi gerekir. Özkaynak araçlarına yapılan yatırımların dönemsonu değerlemesinde yine gerçeğe uygun değer dikkate alınır. Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar dönem sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

TFRS 9'a göre borçlanma araçlarına yapılan yatırımlar, ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Alım esnasında ortaya çıkan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir. Borçlanma araçlarına yapılan yatırımlar, dönem sonunda etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülür. İtfa edilmiş değer ise, finansal varlığın ilk kayda alınması sırasında belirlenen değerinden anapara ödemelerinin çıkarılması ve etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faizin eklenmesi ile bulunan değerdir. Ayrıca bu kapsamda yer alan finansal varlıklar dönem sonunda değer düşüklüğü testine de tabi tutulmaktadır.

BOBİ FRS'de özkaynak araçlarına yapılan yatırımların değerlemesi borsada ve / veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görme durumuna göre yapılmaktadır. Buna göre borsada ve / veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri bu bedele dahil edilmemektedir. Dönem sonunda ise gerçeğe uygun değer (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değerleme farkları kâr veya zarara yansıtılır. Borsada ve / veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ise ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı ile işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Bu kapsamda yer alan finansal varlıkların dönemsonu değerlemesi maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile yapılmaktadır.

BOBİ FRS'de borçlanma araçlarına yapılan yatırımların ilk muhasebeleştirilmesi, işlem maliyetleri dahil edilmiş işlem fiyatı üzerinden yapılır. Dönem sonunda ise TFRS

9'daki gibi etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerklenir. Borçlanma araçlarına yapılan yatırımlar dönem sonunda değerk düşüklüğü testine tabi tutulur.

2.2.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'lerde yer alan hükümler doğrultusunda kısa vadeli menkul kıymet yatırımları, bilançonun dönen varlıklar sınıfında "11 Menkul Kıymetler" hesap grubunda izlenir. Bu hesap grubunda hisse senetleri, özel kesim tahvil senet ve bonoları, kamu kesim tahvil senet ve bonoları, diğer menkul kıymetler ile menkul kıymet değerk düşüklüğü karşılığı hesapları yer alır.

TMS / TFRS'lerde yer alan hükümlere göre alım – satım amacıyla edinilen kısa vadeli menkul kıymet yatırımları (ister özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar olsun isterse borçlanma araçlarına yapılan yatırımlar olsun) finansal durum tablosunun dönen varlıklar sınıfında yer alan "Finansal Yatırımlar" grubunda sunulur. Ancak vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetleri ile vadesi üç ay veya daha az olan borçlanma araçları "Nakit ve Nakit Benzerleri" grubunda raporlanmaktadır. TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değerk farkı kâra (zarara) yansıtılan özkaynak araçları, gerçeğe uygun değerklerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde gerçeğe uygun değerkleri ile değerklemeye tabi tutulur ve finansal tablolarda bu değerk üzerinden raporlanır. Varlıkların gerçeğe uygun değerklerinde meydana gelen artış ve azalışlar kâr veya zarar tablosunda sunulur. Yine TFRS 9'a göre itfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen borçlanma araçları, ilk muhasebeleştirme sırasında işlem maliyetleri dahil edilmiş gerçeğe uygun değerkleri üzerinden kayda alınır ve dönem sonunda etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri ile değerklenir. Borçlanma araçları finansal tablolarda itfa edilmiş değerk üzerinden sunulurken, hesaplanan faiz tutarı da kâr veya zarar tablosunda raporlanır.

BOBİ FRS'de özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ile borçlanma araçlarına yapılan yatırımlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünde yer alan "Finansal Yatırımlar" grubunda sunulur. Borsada ve / veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı üzerinden ölçülürken, işlem maliyetleri ise bu fiyata dahil edilmeyerek doğrudan kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Dönem sonunda gerçeğe uygun değerk (piyasa değeri) üzerinden ölçülen varlıkların değerklerinde meydana gelen farklar, kâr veya zarar tablosunda "Finansal Yatırımlar Değerk

Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” hesabında raporlanır. Borsada ve / veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem maliyetleri dahil edilmiş maliyet değeri üzerinden kayda alınmaktadır. Bu kapsamda yer alan özkaynak araçlarının dönemsonu değerlemesi ise, maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek yapılmaktadır. Piyasa değerinin maliyet değerinin altına düşmesi ile ortaya çıkan değer düşüklüğü tutarı da “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” hesabında raporlanmaktadır. Borçlanma araçlarına yapılan yatırımların ilk muhasebeleştirilmesinde işlem maliyetleri dahil edilmiş maliyet değeri üzerinden kayda alınırken, dönemsonu değerlemesi ise etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden yapılır. İtfa edilmiş maliyet değeri ile varlığın maliyet bedeli arasındaki fark, kâr veya zarar tablosunda “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” hesabında raporlanır.

2.3. UZUN VADELİ MENKUL KIYMET YATIRIMLARI

İşletmeler başka bir işletme üzerinde kontrol sağlamak, ürettiği ürünlere pazarlama sahası bulmak, yapacağı üretimler için ucuz hammadde sağlamak ve başka işletmelerin yapacağı kârlardan pay almak gibi nedenlerden dolayı uzun vadeli menkul kıymet yatırımı yaparlar (Sevilengül, 2016: 406). Bağlı menkul kıymetler, iştirakler, iş ortaklıkları, müşterek faaliyetler ve bağlı ortaklık yatırımları uzun vadeli menkul kıymet yatırımı olarak değerlendirilir. Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarına ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.3.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

1 Sıra No’lu MSUGT’de uzun vadeli menkul kıymetler “*uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler ile diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları*” şeklinde tanımlanmıştır. MSUGT’lere göre bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve bağlı ortaklıklar uzun vadeli menkul kıymet yatırımı kapsamında yer alırlar. Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletme sermayesinin %10’unundan daha azına sahip olması ve 1 yıldan kısa sürede nakde dönüşmesi beklenmeyen ortaklık veya alacak hakkı veren belgeler “bağlı menkul kıymet” yatırımı olarak değerlendirilir. Yatırımcı işletmenin yatırım yapmak istediği işletmenin sermayesinin en az %10’una, en fazla %50’sine sahip olduğu yatırım türü iştirak yatırımı olarak tanımlanır. İşletmenin oy

hakkında aynı oranlara sahip olunması durumunda da ortak olunan işletme “iştirak” yatırımı kapsamında değerlendirilir. Bağlı ortaklık ise yatırımcı işletme tarafından yatırım yapılmak istenen işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak sermaye ya da oy hakkının veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkının %50’sinden fazlasına sahip olduğu yatırımlar olarak tanımlanmıştır.

TMS / TFRS’lerde uzun vadeli menkul kıymet yatırımları, yatırım yapılan işletmenin sermayesinde veya oy hakkında sahip olunan orandan bağımsız bir şekilde tanımlanmıştır. Standartlara göre müşterek faaliyetler, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları gibi yatırımlar uzun vadeli menkul kıymet yatırımları kapsamında değerlendirilmektedir. Uzun vadeli menkul kıymet yatırımları kapsamında değerlendirilen iştirak yatırımları, TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardında “*Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir*” şeklinde ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere iştirak yatırımının tanımında MSUGT hükümlerinde olduğu gibi orana dayalı bir tanımlama yapılmamıştır. Çünkü işletmenin bir yatırımının iştirak olarak değerlendirebilmesi, sadece sermaye payına ya da oy hakkına bağlı değildir. TMS 28’de, bir yatırımın iştirak olarak değerlendirilmesi için “önemli etki” kavramının söz konusu olması gerekmektedir. Önemli etki ise standartta, “*Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücünü ifade etmemektedir*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere iştirak yatırımında, iştirak edilen işletme üzerinde tek başına bir kontrol etme veya başka bir işletme ile müşterek kontrol etme gibi bir durum söz konusu değildir. Yine TMS 28’de iş ortaklığı “*müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır*” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir uzun vadeli menkul kıymet yatırımı olan müşterek faaliyetlerin tanımı ise TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardında “*müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları müşterek anlaşmadır*” şeklinde yapılmıştır. İş ortaklığı ile müşterek faaliyetlerin tanımlarına bakıldığında her iki yatırımında müşterek anlaşma kapsamında değerlendirildiği, ancak ikisi arasındaki temel farkın anlaşma üzerindeki sahiplik düzeyinden kaynaklandığı görülmektedir. İş ortaklığında anlaşmanın sadece net varlıkları üzerinde haklara sahip olunmasına karşılık, müşterek faaliyetlerde anlaşmayla ilgili hem varlıklar üzerindeki haklara hem de borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olunmaktadır (Öztürk, 2017: 120). Bir diğer uzun vadeli menkul kıymet yatırımı olarak değerlendirilen

bağlı ortaklık TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında “*diğer bir işletme tarafından kontrol edilen işletmeyi*” ifade ederken ana ortaklık ise, “*bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmeyi*” ifade etmektedir. Bu çerçevede bağlı ortaklık ile ana ortaklık tanımlarına göre kontrol kavramı ön plana çıkmaktadır. Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda yatırım yaptığı işletmeyi kontrol ettiği kabul edilir (TFRS 10, Ek-A).

BOBİ FRS’de uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının kapsamına iştirakler, müşterek girişimler ve bağlı ortaklıklar girmektedir. Standartta iştirak, “*adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir*” şeklinde tanımlanmıştır. Önemli etki ise “*yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin karar alma süreçlerine katılma gücü olup bu politikaları tek başına kontrol etme ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücü değildir*” biçiminde ifade edilmiştir. Bir işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının %20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda (aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece) yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, %20’sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise (böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulmadığı sürece) yatırım yapan işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilmektedir. Standartta, yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli ölçüde veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırım yapan işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmektedir. BOBİ FRS’de müşterek girişim, “*iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenleme*” olarak tanımlanmıştır. Müşterek kontrolün tanımı ise “*bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması*” şeklinde yapılmıştır. Bu kontrolün sadece stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilmektedir (Akdoğan, 2010: 21). Standartta müşterek girişimler; oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ve müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmıştır. Bağlı ortaklık ile ilgili açıklamalar ise BOBİ FRS Bölüm 22’de yer alan Konsolide Finansal Tablolar kısmında yapılmıştır. Buna göre bağlı ortaklık, “*adi ortaklık*

gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletme” şeklinde tanımlanmıştır. Kontrol ise, “faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü” olarak açıklanmıştır.

TMS / TFRS ve BOBİ FRS’ye göre iştirakler, iş ortaklıkları, müşterek faaliyetler ve bağlı ortaklıklar grubuna girmeyen ve bir yıldan uzun süreli yapılan yatırımlar “Diğer Uzun Vadeli Yatırımlar” olarak değerlendirilmektedir.

2.3.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının değerlendirme ölçülerine ilişkin hüküm farklılıkları MSUGT’lerde bireysel finansal tablolar düzeyinde, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de ise hem bireysel finansal tablolar hem de konsolide finansal tablolar düzeyinde incelenmiştir. Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarına ilişkin değerlendirme ölçüleri bireysel ve konsolide finansal tablolar düzeyinde farklı hükümler içermektedir. Buna göre MSUGT’ler, TFRS 9 Finansal Araçlar standardı ve BOBİ FRS açısından uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarına ilişkin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri bireysel ve konsolide finansal tablolar düzeyinde Tablo 2.3’te sunulmuştur.

Tablo 2.3’te görüldüğü üzere uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılacak değerlendirme ölçüleri bireysel ve konsolide finansal tablolar açısından farklılıklar arz etmektedir. Ancak MSUGT’lerde konsolide finansal tablo hazırlanmasına ilişkin bir hüküm bulunmaması nedeniyle sadece bireysel finansal tablolar açısından değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Buna göre MSUGT’lerde yer alan hükümlere göre bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve bağlı ortaklıklar ilk muhasebeleştirme sırasında alış bedeli ile kayda alınmaktadır. Bu bedel içerisinde, alış esnasında yapılan komisyon ve diğer alış giderleri yer almamaktadır. Alış esnasında yapılan giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. İlgili yatırımlar dönem sonunda ise alış bedeli ile piyasa veya borsa değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Dönemsonu işlemlerinde uzun vadeli menkul kıymet yatırımları ile ilgili değer düşüklüğünün söz konusu olması halinde bu değer düşüklüğü kayda alınırken, piyasa değerlerinde ortaya çıkan artışla ilgili herhangi bir işlem yapılmamaktadır.

Tablo 2.3. MSUGT’ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Uzun Vadeli Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değerleme Ölçülerinin Bireysel ve Konsolide Finansal Tablolarda Karşılaştırılması

UZUN VADELİ MENKUL KIYMET YATIRIMLARI				
	Bireysel Finansal Tablolarda		Konsolide Finansal Tablolarda	
	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu
Bağlı Ortaklıklar				
MSUGT’ler	Alış Bedeli	Alış Bedeli veya Piyasa Değerinden Düşük Olanı	-	-
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer, Maliyet Bedeli veya Özkaynak Yöntemi	Gerçeğe Uygun Değer	Konsolidasyon Yöntemi
BOBİ FRS	Maliyet Bedeli	Maliyet Yöntemi veya Özkaynak Yöntemi	Maliyet Bedeli	Özkaynak Yöntemi / Konsolidasyon Yöntemi
İştirakler, İş Ortaklıkları, Müşterek Faaliyetler ve Diğer Uzun Vadeli Yatırımlar				
MSUGT’ler	Alış Bedeli	Alış Bedeli veya Piyasa Değerinden Düşük Olanı	-	-
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer, Maliyet Bedeli veya Özkaynak Yöntemi	Gerçeğe Uygun Değer	Özkaynak Yöntemi
BOBİ FRS	Maliyet Bedeli	Maliyet Yöntemi veya Özkaynak Yöntemi	Maliyet Bedeli	Özkaynak Yöntemi

TMS / TFRS’lere göre uzun vadeli menkul kıymet yatırımı kapsamında yer alan iştirakler, iş ortaklıkları, müşterek faaliyetler ve bağlı ortaklık yatırımları bireysel finansal tablolarda;

- Maliyet bedeliyle,
- TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca ya da
- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardında tanımlanan

özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir.

Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan işletmeler ise, bağlı ortaklık şeklindeki yatırımlarını konsolidasyon yöntemine ve diğer uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarını ise özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmek zorundadır.

TMS / TFRS’lere göre gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen ve borsada kayıtlı olmayan uzun vadeli menkul kıymet yatırımları maliyet bedeli ile

değerlenir. Maliyet bedeli ile değerlenen yatırımlarda değer düşüklüğüne ilişkin tarafsız göstergelerin bulunması durumunda ilgili değer düşüklüğü zararının tutarı hesaplanır. Bu tutar, gelecekte beklenen nakit akışlarının benzer finansal varlıklar için geçerli olan cari piyasa getiri oranına göre iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile varlığın defter değeri arasındaki farktır (Uluslararası, 2017: 405).

TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâra (zarara) yansıtılan ya da gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılan uzun vadeli menkul kıymet yatırımları gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus, varlığın edinimi esnasında ortaya çıkan işlem maliyetlerinin ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değere ilave edilip edilmeyeceğidir. TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkı kâra (zarara) yansıtılan finansal varlık yatırımlarının edinimi sırasında ortaya çıkan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilmez. Bu kapsamda yapılan giderler, doğrudan dönem giderlerine kaydedilir. Ancak gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlık yatırımlarının edinimi sırasında ortaya çıkan işlem maliyetleri ise ilgili varlığın gerçeğe uygun değerine eklenir. Uzun vadeli menkul kıymetlerin dönemsonu değerlemesinde gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen artış ve azalışlardan kaynaklanan kazanç veya kayıpların da hesaplanması gerekir.

Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının değerlemesinde kullanılan bir diğer yöntem ise TMS 28'de tanımlanan "özkaynak yöntemi" dir. Özkaynak yöntemi, hem bireysel finansal tablo hazırlayan işletmeler için hem de konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler için kullanılan bir yöntemdir. Bireysel finansal tablo hazırlayan işletmeler için isteğe bağlı olarak kullanılan özkaynak yöntemi, konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler için kullanılması zorunlu olan bir muhasebeleştirme yöntemidir. Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı gereği bilançoda ayrı bir hesap altında sunulur. Ayrıca özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve bağlı ortaklıklar, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması halinde varlık ile ilgili değer düşüklüğü söz konusu olur. Bu durumda defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark, değer düşüklüğü zararı kaydedilerek varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir (Kırlioğlu ve Bağdat, 2016: 622).

BOBİ FRS’de yer alan hükümlere göre uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılan değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Uzun vadeli menkul kıymet yatırımları, hem bireysel finansal tablo düzenleyen işletmeler tarafından hem de konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından maliyet bedeli üzerinden kayda alınır. Yatırımın maliyet bedeli, iş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi çerçevesinde yer alan hükümlere göre belirlenir. Buna göre maliyet bedeli, transfer edilen bedel ile iş birleşmesiyle doğrudan bağlantılı maliyetlerin (aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler gibi) toplamından oluşur. Uzun vadeli menkul kıymetlerin dönemsonu değerlemesinde ise büyük ve orta işletme ayrımı önem kazanmaktadır. Bilindiği üzere BOBİ FRS’de büyük ve orta işletme ayrımı yapılmıştır. Buna göre orta boy işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları isteğe bağlı bırakılırken, büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu tutulmuştur. Bununla beraber işletme büyük işletme olmasa bile, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu bir bağlı ortaklığının KAYİK kapsamında olması halinde konsolide finansal tablo hazırlaması gerekmektedir. BOBİ FRS’de konsolide finansal tablo, *“ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolarıdır”* şeklinde tanımlanmıştır. Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının dönemsonu değerlemesinde bireysel finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi, konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından ise sadece özkaynak yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet yönteminin seçilmesi durumunda “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümüne göre hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçüm yapılır. Yatırım ile ilgili dönem sonunda değer düşüklüğüne ilişkin tarafsız bir kanıtın bulunması halinde, yatırımın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılır ve defter değerinin düşük olması halinde değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe kayıtları yapılır.

Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının dönemsonu değerlemesinde kullanılan diğer bir yöntem olan özkaynak yöntemi, konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından zorunlu, bireysel finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından ise isteğe bağlı olarak seçilen bir yöntemdir. Özkaynak yönteminin seçilmesi durumunda ilgili yatırımın defter değeri, yatırım yapılan varlığın dönem net kârından (zararından) ve cari dönemde özkaynaklarında (yeniden değerlendirme yedeği, kur farkı ve korunma yedeği gibi) kaydettiği

kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen pay kadar artırılır veya azaltılır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 8-9).

2.3.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’lerde yer alan hükümlere göre uzun vadeli menkul kıymet yatırımları bilançonun duran varlıklar sınıfında yer alan “24 Mali Duran Varlıklar” grubunda izlenir.

TMS / TFRS’lerde yer alan hükümlere göre uzun vadeli menkul kıymet yatırımları finansal durum tablosunun duran varlıklar sınıfında “Finansal Yatırımlar ve / veya Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar” hesabında raporlanır (Ulusay, 2017: 401). TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâra (zarara) yansıtılan ya da gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılan uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının dönemsonu değerlemesinde gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen artış ve azalışlardan kaynaklanan kazanç veya kayıpların da hesaplanması gerekir. Hesaplanan kazanç ya da kayıplar gerçeğe uygun değer farkı kâra (zarara) yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılan finansal varlıklar için kâr veya zarar tablosunda, gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılan finansal varlıklar için ise özkaynaklar arasında ve aynı zamanda da diğerkapsamlı kâr veya zarar tablosunda sunulur. Uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının değerlemesinde kullanılan bir diğeryöntem olan özkaynak yönteminde ise, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı gereğibilançoda ayrı bir hesap altında sunulur. Dönem sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda aradaki fark kadar değer düşüklüğü zararı kaydedilerek defter değerinin geri kazanılabilir tutara indirgenmesi sağlanır.

BOBİ FRS’de yer alan hükümlere göre uzun vadeli menkul kıymet yatırımları bireysel finansal tablo hazırlayan işletmelerin finansal durum tablolarında duran varlık sınıfında yer alan “Finansal Yatırımlar ve / veya Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar” hesabında sunulur. Finansal yatırımlar hesabında sunulan uzun vadeli menkul kıymet yatırımları niteliğine göre “Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar veya Diğerk Finansal Yatırımlar” olarak muhasebeleştirilir. Konsolide finansal tablolarda ise ayrıntıdan uzak bir sunum benimsenmiştir. Bu kapsamda uzun vadeli menkul kıymet yatırımlarının niteliği dikkate alınmaksızın “Finansal Yatırımlar ve / veya Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar” olarak sunulmaktadır. Dönem sonunda ise maliyet bedeliyle değerlendirilen yatırımlar için değer

düşüklüğü testi yapılır. Değer düşüklüğünün tespit edilmesi halinde ortaya çıkan değer düşüklüğü tutarı “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Diğer Giderler” kaleminde sunulur. Yatırım ile ilgili elde edilen kâr payı veya diğer dağıtımlar, edinme tarihine bakılmaksızın Kâr veya Zarar Tablosunda “Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları” kaleminde raporlanır.

Özkaynak yönteminin seçilmesi durumunda ise ilgili yatırımın defter değeri, yatırım yapılan varlığın dönem net kârından (zararından) ve cari dönemde özkaynaklarında (yeniden değerlendirme yedeği, kur farkı ve korunma yedeği gibi) kaydettiği kazanç ve kayıplardan işletmeye düşen pay kadar artırılır veya azaltılır. İşletmenin yatırım yapılan iştirak, bağlı ortaklık ve müşterek girişimlere ilişkin dönem net kârındaki (zararındaki) payı, Kâr veya Zarar Tablosunda “Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar” kaleminde, konsolide Kâr veya Zarar Tablosunda ise “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından (Zararlarından) Paylar” kaleminde raporlanır. İşletmenin yatırım yapılan varlığa ilişkin cari dönemde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payı ise bireysel finansal durum tablosunda “Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar” kaleminde, konsolide finansal durum tablosunda “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar” kaleminde muhasebeleştirilir. Ayrıca varlığın defter değeri, varlıktan elde edilen kâr payı veya diğer dağıtım tutarı kadar azaltılır.

2.4. TİCARİ VE DİĞER ALACAKLAR

İşletmelerin mal, hizmet ve diğer varlıkların satışını vadeli yapmaları durumunda veya ellerindeki nakit fazlalarını başkalarına borç olarak vermeleri halinde alacak hakkı ortaya çıkar. TDK’nın Güncel Türkçe Sözlüğü’nde alacak, “*bir hesap gereğince daha alınmamış olan para, mal vb. şey*” olarak tanımlanmıştır. Muhasebe literatüründe ise alacak kavramı, “*bir malın teslimi, bir hizmetin görülmesi ya da borç verilmesi karşılığında ortaya çıkan belirli bir parayı isteme hakkını temsil eden finansal varlık*” olarak tanımlanmaktadır (Ulus, 2017: 91). Alacaklar genel itibarıyla vadelerine (kısa vadeli – uzun vadeli), teminatlarına (teminatlı – teminatsız), ticari olup olmalarına (ticari – diğer) ve borçluya (alıcılardan, personelden, ortaklardan, iştiraklerden vb.) göre sınıflandırılmaktadır (Sevilengül, 2016: 229). Ticari ve diğer alacaklara ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.4.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1’de alacaklar, öncelikle vadelerine göre sınıflandırılmıştır. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan alacaklar kısa vadeli, vadesi bir yıldan uzun olan alacaklar ise uzun vadeli alacaklar olarak nitelendirilmektedir. Tebliğe göre kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılan alacaklar, kendi içerisinde de ticari ve diğer alacaklar olarak sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu kapsamda işletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturan mal ve / veya hizmet satışından kaynaklanan senetli ve senetsiz alacaklar “ticari alacaklar”, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş senetli ve senetsiz alacaklar ise “diğer alacaklar” olarak sınıflandırılmıştır. MSUGT Sıra No: 1’de ticari ve diğer alacaklarda kendi içinde niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

TMS / TFRS’lerde yer alan hükümlere göre ticari ve diğer alacaklar farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre ticari ve diğer alacaklar “Kredi ve Alacaklar” olarak sınıflandırılmıştır. TMS 39’da kredi ve alacaklar, “*sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan, aktif bir piyasada işlem görmeyen ve türev olmayan finansal varlıklar*” olarak tanımlanmıştır. Kredi varlıkları, ticari alacaklar, borçlanma araçlarındaki yatırımlar ve bankalardaki mevduatlar potansiyel olarak kredi ve alacaklar kapsamında değerlendirilirken, aktif bir piyasada işlem gören finansal varlıklar kredi veya alacak kapsamında değerlendirilmemektedir. TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre ise ticari ve diğer alacaklar, “İtfa Edilmiş Maliyet Değeri İle Ölçülen Finansal Varlıklar” olarak sınıflandırılmıştır. TFRS 9’da bir varlığın itfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen finansal varlık olarak değerlendirilebilmesi için iki şarta sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Bu şartlardan birincisi “sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması”, ikincisi de “finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması” dır. Ticari ve diğer alacakların da özellikleri itibarıyla sayılan şartlara sahip olması nedeniyle bu sınıflandırmaya uygun olduğu görülmektedir (Gökgöz, 2019: 169).

BOBİ FRS’de yer alan hükümlere göre ticari ve diğer alacaklar finansal varlık olarak sınıflandırılmıştır. Standartta ticari ve diğer alacaklar, “*işletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacaklar*” şeklinde tanımlanmıştır. Finansal varlık tanımından yola çıkarak ticari ve diğer alacaklarla ilgili “*işletmenin başka bir işletme ile yaptığı sözleşme mukabilinde ortaya çıkan alacak hakkı*” şeklinde bir tanımlama da

yapılabilir (BOBİ FRS, madde: 9.3). Tanımlardan anlaşılacağı üzere diğer düzenlemelerde olduğu gibi BOBİ FRS’de de ticari ve diğer alacak ayrımı yapılmaktadır. Buna göre işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan alacak hakkı ticari alacak, ticari faaliyetlerin dışında kaynaklanan alacak hakkı ise diğer alacak olarak değerlendirilmektedir. Bu ayrımın dışında BOBİ FRS’de ticari ve diğer alacakların vadelerine göre yapılan ayrım da çok önemli bir yer tutmaktadır. Çünkü vadesi bir yıldan kısa olan ticari ve diğer alacaklar ile vadesi bir yıldan uzun olan ticari ve diğer alacakların değerlemesinde farklı uygulamalar söz konusu olmaktadır.

2.4.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’ler, TFRS 9 Finansal Araçlar standardı ve BOBİ FRS açısından ticari ve diğer alacaklara ilişkin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri Tablo 2.4’te sunulmuştur.

Tablo 2.4. MSUGT’ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Ticari ve Diğer Alacaklara İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

TİCARİ VE DİĞER ALACAKLAR		
	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu
Senetsiz Ticari Alacaklar ve Senetsiz Diğer Alacaklar		
MSUGT’ler	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Tutar)	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
BOBİ FRS	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Tutar	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Tutar
Senede Bağlı Ticari Alacaklar, Vadeli Müşteri Çekleri ve Senede Bağlı Diğer Alacaklar		
MSUGT’ler	İtibari Değer	İtibari Değer veya Tasarruf Değeri
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Tutar)	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
BOBİ FRS	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Tutar	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Tutar
Şüpheli Ticari Alacaklar ve Şüpheli Diğer Alacaklar		
MSUGT’ler	-	Tasarruf Değeri
TFRS 9	-	Beklenen Kredi Zararı
BOBİ FRS	-	Göstergelere Göre En Gerçekçi Tahmin

Tablo 2.4’te görüldüğü üzere MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS açısından ticari ve diğer alacakların ilk muhasebeleştirme ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçülerinde farklı hükümler bulunmaktadır. MSUGT’lere göre senetsiz ticari ve diğer alacaklar, gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse dönem sonunda mukayyet

değerleriyle değerlemeye tabi tutulmaktadırlar. Senetsiz ticari ve diğer alacakların mukayyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulması, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerleri üzerinden raporlanmasını anlamına gelmektedir. Senetli ticari ve diğer alacaklar ile vadeli çekler ise işletmenin isteğine bağlı olarak itibari değerleri ya da tasarruf değerleri ile değerlemeye tabi tutulabilmektedir. İşletmenin senetli ticari ve diğer alacakları ile vadeli çeklerini itibari değer ile değerlemesi halinde senetlerin veya çeklerin üzerinde yazılı olan değer üzerinden izlenmesi sağlanır. Tasarruf değeri ile değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde ise senede bağlı ticari ve diğer alacaklar ile vadeli çeklerin reeskont işlemine tabi tutulması gerekir. Reeskont, “*senede bağlı alacakların ve borçların nominal yani kayıtlı değerlerinden, vade ve faiz oranlarına göre değişen bir tutarın düşülmesi suretiyle dönem sonundaki gerçek değerine indirilmesi işlemi*” olarak tanımlanmıştır (Ulus, 2017: 99). Reeskont işleminde öncelikle iç iskonto formülü kullanılarak reeskont tutarı hesaplanır. Daha sonra hesaplanan reeskont tutarının, senedin nominal değerinden düşülmesi ile de senedin tasarruf değeri bulunur. Reeskont işlemi isteğe bağlı olmakla beraber, senetli alacakları için reeskont ayıran işletmelerin senetli borçları için de reeskont ayırmaları zorunludur. Ticari ve diğer alacaklarla ilgili olarak dönem içerisinde veya dönem sonunda yapılması gereken diğer bir işlem de şüpheli alacakların tespit edilmesidir. 1 Sıra No’lu MSUGT’de şüpheli alacaklar, “*ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacaklar*” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle şüpheli alacaklar, işletme tarafından tahsil edilememesi olasılığı bulunan alacaklar olarak da tanımlanabilmektedir (Gökgöz, 2019: 164). İşletmelerin, bilanço ilkeleri arasında yer alan varlıklara ilişkin ilkeler ve muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereği şüpheli alacakları için karşılık ayırmaları gerekir. VUK’a göre ise karşılık ayırma işlemi işletmelerin isteğine bırakılmıştır. Karşılık ayırmaya karar veren işletmeler, ayıracakları karşılığın tutarını VUK tarafından kabul edilmeyen perakende satış yöntemine göre tespit edebileceği gibi her bir alacak kaleminin ayrı ayrı değerlendirilmesi suretiyle de tespit edebilir (Özkan, 2000: 186). Karşılık ayırma işlemi sayesinde, işletmelerin hem şüpheli hale gelen alacakları bilançoda raporlanmış olacak hem de dönem kârı veya zararının gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi sağlanmış olacaktır (Özbek, 2012: 52).

TMS / TFRS’lere göre ticari ve diğer alacaklar, ilk muhasebeleştirme sırasında işlem maliyetleri de dahil edilmiş gerçeğe uygun değerleri üzerinde kayda alınır. Alacağın vadeli olması durumunda, gerçeğe uygun değer ile alacağın itibari değeri birbirinden farklı

olabilmektedir. Bu durumda vade farkının alacak bedelinden ayrılması ve bu tutarın faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekir. Dönem sonunda ise hem TMS 39’da kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılan, hem de TFRS 9’da itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenen finansal varlık olarak sınıflandırılan ticari ve diğer alacaklar, vade sürelerine bakılmaksızın etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Ancak işletmenin itfa edilmiş maliyetinden ölçülen ticari ve diğer alacağına ilişkin gözlemlenebilir bir piyasa fiyatının bulunması halinde gerçeğe uygun değeri ile değerlemesine de izin verilmektedir. TFRS 9’da itfa edilmiş maliyet değeri “*finansal varlık veya finansal yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alındığı tutardan, anapara geri ödemeleri düşüldükten sonra, bu tutara ilk defa finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı eklenerek veya düşülerek bulunan tutardır*” şeklinde tanımlanmıştır. TMS / TFRS’lere göre itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılır. Etkin faiz yöntemi, *finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyetinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılması ve finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemdir*. Etkin faiz yönteminin uygulanmasında etkin faiz oranı dikkate alınmaktadır. Etkin faiz oranı ise TFRS 9’da “*finansal varlığın veya yükümlülüğün beklenen ömrü boyunca gerçekleşmesi tahmin edilen gelecekteki nakit ödeme veya tahsilatları, finansal varlığın brüt defter değerine veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyetine indirgeyen oran*” olarak tanımlanmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı, vadeli alacak bedelinden indirildikten sonra kalan tutar alacak olarak kaydedilir. Faiz tutarı ise, önce ertelenmiş gelirler hesabına aktarılır. Daha sonra ise gerçekleştiği dönemler itibarıyla faiz gelirleri hesabına aktarılarak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır. Standartlarda yer alan hükümlere göre her raporlama dönemi sonunda ticari alacaklarla ilgili değer düşüklüğüne ilişkin tarafsız göstergelerin bulunup bulunmadığı hususu değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken zarar tutarı ayrı tespit edilebilen ticari alacaklar bireysel olarak, zarar tutarı ayrı tespit edilemeyen alacaklar için ise olası zarar tutarının tahmin edilmesi gerekir (Ulus, 2017: 411). Değer düşüklüğü zararının meydana geldiğine ilişkin tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda ilgili zararın tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının (henüz oluşmamış gelecekteki kredi zararları hariç) finansal varlığın orijinal faiz oranı (diğer bir ifadeyle ilk muhasebeleştirme sırasında hesaplanan etkin faiz oranı) üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak ölçülür. Varlığın defter değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır. İlgili zarar tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir (Özerhan ve Yanık, 2012: 198).

BOBİ FRS'ye göre ticari ve diğer alacakların ilk muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak değerlendirme ölçüsü vadeye göre belirlenmektedir. Alacağın vadesinin belirlenmesinde, raporlama döneminin yerine alacağın kayda girdiği tarih esas alınır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 164). BOBİ FRS'ye göre alacağın ilk muhasebeleştirilme tarihi ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa ise itibari değer, bir yıldan uzun ise itfa edilmiş değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Vadesi bir yıldan uzun olan ve dolayısıyla da itfa edilmiş değer üzerinden ölçülen alacakların değeri ve faiz tutarları etkin faiz yöntemine göre hesaplanır. İşletme dönem sonunda makul bir gerekçeye dayanarak çeşitli nedenlerle tahsil imkanı güçleşmiş olduğu tahmin edilen ticari ve diğer alacakları için değer düşüklüğü karşılığı hesaplar. Değer düşüklüğü zararı, itibari değeri üzerinden ölçülen alacaklar için alacağın defter değeri ile alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahmini tutar arasındaki farktır. İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen alacaklar için değer düşüklüğü zararı ise, varlığın defter değeri ile varlığa ilişkin tahmini nakit akışlarının, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak bugüne indirgenmiş değeri arasındaki farktır. Ticari ve diğer alacaklarla ilgili değer düşüklüğü göstergelerinin ortadan kalkması halinde değer düşüklüğü zararı iptal edilir.

2.4.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'lerde ticari ve diğer alacaklar hem vadelerine göre hem de ticari olup olmalarına göre farklı şekilde sunulmaktadır. Vadelerine göre yapılan sınıflandırmaya göre ticari ve diğer alacaklardan kısa vadeli olanları bilançonun dönen varlıklar sınıfında, uzun vadeli olanları ise bilançonun duran varlıklar sınıfında izlenir. Alacakların ticari olup olmalarına göre yapılan sınıflandırmaya göre de hem kısa vadeli sınıfta yer alan alacaklar hem de uzun vadeli sınıfta yer alan alacaklar için ticari alacaklar ve diğer alacaklar ayrımı yapılmaktadır.

TMS / TFRS'lere göre ticari ve diğer alacakların kısa vadeli olanları dönen varlıklar arasında, uzun vadeli olanları ise duran varlıklar arasında sunulmaktadır. Finansal durum tablosunda ayrı ayrı sunulan ticari ve diğer alacakların raporlamasındaki diğer bir ayrım ise ilişkili taraflardan kaynaklanıp kaynaklanmadığıdır. Buna göre dönen varlıklar veya duran varlıklar arasında yer alan ticari alacaklar, “İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar” ve “İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar”, diğer alacaklar ise “İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar” ve “İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar” biçiminde raporlanmaktadır. Vadeli satışlardan kaynaklanan ticari ve diğer alacaklar içerisindeki vade farkları finansal durum tablosunda “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabında raporlanır. İlgili hesapta yer

alan tutar, gerçekleştiği dönemlerde “Faiz Gelirleri” hesabına aktararak kapatılır (zerhan ve Yanık, 2012: 96).

BOBİ FRS’de yer alan hükümlere göre ticari ve diğer alacaklar finansal durum tablosunda vadelerine göre dönen veya duran varlıklar arasında sunulur. Hem dönen varlıklar hem de duran varlıklar arasında sunulan alacaklar ticari alacaklar veya diğer alacaklar olarak ayrı ayrı raporlanır. Vadesi bir yıldan uzun olan ticari ve diğer alacaklar için etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz geliri, Kâr veya Zarar Tablosunda sunulur.

2.5. STOKLAR

Stoklar, işletmeler tarafından üretim ya da tedarik yoluyla sahip olunan varlıkların tamamını ifade etmektedir (Uyar, 2009: 132). İşletmeler ticari faaliyetlerini sürdürebilmek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal gibi varlıkları edinirler veya üretirler. Genel itibarıyla stoklar olarak adlandırılabileceğimiz bu varlıklar hem üretim işletmeleri hem ticaret işletmeleri hem de hizmet işletmeleri için büyük bir öneme sahiptir (BOBİ FRS, Modül 6 Stoklar). Stoklara ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin sınıflandırma, değerleme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırılmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.5.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1’de stoklar, “işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar” olarak tanımlanmıştır. Tebliğde, stokların sınıflandırılması ve açıklamaları tekdüzen hesap planında yer alan hesap gruplarına paralel bir şekilde yapılmıştır. Buna göre;

- İlk Madde ve Malzeme: *retimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere bulundurulan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemeleri,*
- Yarı Mamuller-retim: *Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamulleri,*
- Mamuller: *retim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamulleri,*

- Ticari Mallar: *Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemleri,*
- Diğer Stoklar: *Yukarıdaki stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemleri ifade etmektedir.*

TMS / TFRS'lere göre stokların sınıflandırılması MSUGT'lere nazaran farklı bir şekilde yapılmıştır. MSUGT'lere göre stok türüne göre yapılan sınıflandırma, TMS 2 Stoklar standardında stok türünden bağımsız olarak stokların edinme veya yeni bir ürüne dönüştürme maliyetine göre yapılmıştır (Öztürk, 2017: 143). Bu çerçevede TMS 2 Stoklar standardında stoklara ilişkin sınıflandırma aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

- Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan,
- Olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.

Standartta göre satılmak üzere elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller ile işletme tarafından üretilmiş veya üretim aşamasında olan mallar da stok olarak değerlendirilmektedir.

BOBİ FRS'de stoklara ilişkin düzenlemelere altıncı bölümde yer verilmiştir. Standartta aşağıda belirtilen niteliklere sahip olan varlıkların stoklar kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir:

- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,
- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler.

TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS'de yapılan stok sınıflandırmasına bakıldığında aynı çerçevede sınıflandırma yapıldığı, MSUGT'lerde ise daha ayrıntılı bir sınıflandırma yapıldığı görülmektedir.

2.5.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'ler ve dolayısıyla VUK, TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS açısından stokların ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri ve değerlendirme ile ilgili diğer hususlar Tablo 2.5'te sunulmuştur.

Tablo 2.5. MSUGT’ler, TMS 2 ve BOBİ FRS Açısından Stoklara İlişkin Değerleme Ölçüleri ve Değerleme İle İlgili Diğer Hususların Karşılaştırılması

STOKLAR			
	MSUGT’ler	TMS 2	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Dönemsonu Değerleme	Maliyet bedeli veya emsal bedeli ile değerlendirilir.	Maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir.	Maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir.
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmaz. Maliyete eklenir.	Tüm vade farkları ayrıştırılır.	Bir yıl üzerindeki vade farkları ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Stokun edinimi ile doğrudan ilgili olması durumunda maliyete dahil edilir veya dönem gideri olarak kaydedilebilir.	Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete, diğerleri kâr veya zarara yansıtılır.	Üretimi bir yıldan uzun süren stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete, diğerleri kâr veya zarara yansıtılır.
Stok Maliyetinin Belirlenmesi	Satın alma bedeli + malın depoya girişine kadar yapılan harcamalar + ek giderler	Satın alma maliyetleri + dönüştürme maliyetleri + diğer maliyetler	Satın alma maliyetleri + dönüştürme maliyetleri + diğer maliyetler
Maliyet Ölçüm Yöntemleri (Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre)	Fiili maliyet yöntemi	Fiili maliyet yöntemi veya standart maliyet yöntemi/perakende yöntemi	Fiili maliyet yöntemi veya standart maliyet yöntemi/perakende yöntemi
Maliyet Ölçüm Yöntemleri (Maliyetlerin Kapsamına Göre)	Tam maliyet yöntemi	Normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi
Maliyet Hesaplama Yöntemleri	Gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi veya ortalama (basit, ağırlıklı ve hareketli) maliyet yöntemi	Gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi	Gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi
Stok Değer Düşüklüğü	Stokların değerlendirme günündeki değerinin maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşüş göstermesi halinde değer düşüklüğü söz konusu olur.	Net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden düşük olması halinde değer düşüklüğü zararı söz konusu olur.	Net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden düşük olması halinde değer düşüklüğü zararı söz konusu olur.

Tablo 2.5’te görüldüğü üzere ilk muhasebeleştirme sırasında MSUGT’lere göre stoklar maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. VUK’ta maliyet bedelinin kapsamına ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. VUK’un 262. maddesinde maliyet bedelinin tanımı ise “*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamı*” şeklinde yapılmıştır. Buna göre stokların maliyetine; malın satın alma bedeli, alınan malın depoya girmesine kadar yapılan tüm harcamalar ve malın değerini artırmak amacıyla yapılan harcamalar dahil edilmektedir. Stokların ediniminde satın alma bedeli içerisinde yer alan vade farkları da ayrıştırılmayarak

stokların maliyetine dahil edilmektedir. Yine satın alma esnasında ortaya çıkan ve stoklarla doğrudan ilgisi olan borçlanma maliyetleri de isteğe bağlı olarak maliyete veya dönem giderlerine dahil edilebilmektedir.

VUK'a göre stokların dönemsonu değerlemesi de maliyet bedeline göre yapılırken bazı durumlarda ise emsal bedeli ile değerlendirme yapılmaktadır. VUK'un 274. maddesinde stokların maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi halinde emsal bedeline göre değerlendirme yapılabileceği belirtilmektedir. 1 Sıra No'lu MSUGT'de ise *“yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ile bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler, moda değişiklikleri veya stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi”* sonucunda mallarla ilgili değer düşüklüğünün ortaya çıkabileceği belirtilmiştir. Bu doğrultuda sayılan durumlara maruz kalan malların dönem sonunda emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve sonucunda da maliyet bedeline göre göstermiş oldukları düşüş kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Takip eden dönemde stok değer düşüklüğünün ortadan kalkması durumunda ise ayrılan değer düşüklüğünün iptal edilmesi gerekir.

TMS 2 Stoklar standardına göre stoklar ilk kayda alınmalarında maliyet bedeli üzerinde muhasebeleştirilirler. Maliyet bedelinin kapsamına ise; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler girmektedir. Sabit genel üretim giderleri, maliyet bedeline eklenirken normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Stokların vadeli ediniminde ortaya çıkan vade farkları ise maliyete dahil edilmeyerek etkin faiz yöntemi kullanılarak maliyet bedelinden ayrıştırılmaktadır. Ayrıştırılan vade farkları, ait olduğu dönemlere paylaştırılacak şekilde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Stoklar, borçlanma maliyetine katlanmak yoluyla da edinilebilir. Bu çerçevede edinilen varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri, sınırlı koşullar haricinde maliyete dahil edilmemektedir. Sınırlı koşullar ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında belirlenmiştir. Buna göre borçlanma maliyetlerinin sadece özellikli varlıkların ediniminde maliyete dahil edileceği belirtilmiştir. Standartta özellikli varlık ise *“amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar”* olarak tanımlanmıştır.

TMS 2'ye göre stokların dönemsonu değerlendirilmesi maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile yapılmaktadır. Stokların zarar görmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle değerini kaybetmesi, satış fiyatının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyetinin ve satış giderlerinin artması gibi durumlarda maliyet bedelinin geri

kazanılamama durumu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle stokların finansal tablolarda net gerçekleşebilir değer üzerinden raporlanması gerekir. Standartta net gerçekleşebilir değer *“olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutar”* olarak tanımlanmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda net gerçekleşebilir değerın maliyet bedelinden düşük olması halinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. İzleyen her bir dönemde net gerçekleşebilir değer yeniden hesaplanır. Net gerçekleşebilir değerin artması durumunda daha önce ayrılan stok değer düşüklüğü karşılıkları iptal edilir.

BOBİ FRS'nin altıncı bölümünde stokların ilk kayda alınması, maliyetlerin belirlenmesi ve stok değer düşüklüğüne ilişkin hususlar ele alınmıştır. BOBİ FRS'ye göre stokların ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır. Maliyet bedeli ise; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Dönüştürme maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilmesinde tam maliyet yönteminin kullanılması önerilirken gerektiği durumlarda normal maliyet yönteminin kullanılabileceği de belirtilmiştir. Satın alma bedelinin belirli bir vadeyi içermesi halinde vadenin süresine göre değerlendirme yapılmaktadır. Buna göre stokların bir yıl ve daha kısa vadeli alımında vade farkı ayrıştırılmazken, bir yıldan daha uzun olan vadeler maliyet bedelinden ayrıştırılmaktadır. Bu durumda bir yıldan uzun vadeli alımlarda ödenecek tutar, etkin faiz yöntemi kullanılarak peşin alınması halinde ödenmesi gereken tutara indirgenmektedir. Aradaki fark ise faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Stokların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri oluştukları döneme ait kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerinin, satışa hazır hale geldiği tarihe kadar olan kısmı maliyete dahil edilir.

BOBİ FRS'ye göre stokların dönemsonu değerlemesi maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile yapılmaktadır. Net gerçekleşebilir değer ise *“olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutar”* olarak tanımlanmıştır. Standart hükümlerine göre dönem sonunda stoklarla ilgili değer düşüklüğü tespiti yapılır. Bu kapsamda stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenler değerlendirilir. Sayılan nedenlerin varlığı halinde stoklar için değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle defter

değerlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi sağlanır. Değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış stoklarla ilgili izleyen dönemlerde tekrar değerlendirme yapılır ve net gerçekleşebilir değerin arttığına dair göstergelerin bulunması halinde önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı kısmen veya tamamen iptal edilir. İptal edilen karşılık tutarı hiçbir şekilde daha önce ayrılan karşılık tutarını geçmemelidir.

2.5.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'lere göre stoklar, bilançonun aktifinde dönen varlıklar arasında “Stoklar” hesap grubu adında sunulmaktadır. Ayrıca, stoklar başlığı altında stoklar niteliklerine ve türlerine göre de sunulmaktadır.

TMS / TFRS'lere uygun KGK tarafından yayımlanan finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberine bakıldığında stokların finansal durum tablosunun varlıklar arasında yer alan dönen varlıklar sınıfında “Stoklar” hesap grubunda sunulduğu görülmektedir. Stoklar hesap grubuna ilişkin alt hesaplar ise belirtilmemiştir. Stokların muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler genel itibarıyla standartlar ile MSUGT'lerde benzerlik göstermektedir. İki uygulama arasındaki temel farklılık ise stokların ediniminde ortaya çıkan vade farklarının ve dönemsonu ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Standartlara göre vade farkları malın maliyetinden ayrıştırılarak “Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri” hesabına kaydedilmektedir. Daha sonra ayrıştırılan vade farkları, etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak ilgili olduğu dönemin kâr veya zarar tablosuna faiz gideri olarak aktarılmaktadır. İki uygulama arasında sunuma ilişkin farklılığa neden olan diğer bir hususta stok değer düşüklüğü karşılığının muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. MSUGT'lere göre stok değer düşüklüğü karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde “654 Karşılık Giderleri” hesabı kullanılırken, standartlara göre ayrılan karşılıkların satışların maliyeti içerisinde açılacak bir hesapta izlenmesi gerekir. Aynı şekilde iptal edilen karşılıklar da yine satışların maliyeti içerisinde açılacak bir hesap ile muhasebeleştirilmelidir (Yapan, 2012: 10-11).

BOBİ FRS'nin ekinde yer alan finansal tablo örneklerine bakıldığında dönen varlıklar içerisinde stoklara ilişkin bir hesap grubu oluşturulduğu görülmektedir. Bu hesap grubunda “ham madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, diğer stoklar ve verilen avanslar” gibi alt hesaplara yer verilmiştir. Stokların türüne göre ait oldukları hesap kalemlerinde sunulmasına imkan sağlanmıştır. Bilindiği üzere BOBİ FRS'de stokların vadeli ediniminde vadenin süresine göre bir sunum yapılmaktadır. Bu sunum şekli BOBİ FRS'nin TMS / TFRS ve MSUGT'ler ile benzer ve farklı yönlerinin olduğunu

göstermektedir (Selvi ve Ercan, 2018: 51). Stokların ediniminde ortaya çıkan vade farklarının bir yıl veya altında olması durumunda MSUGT'ler gibi, bir yılın üzerinde olması durumunda ise TMS / TFRS'ler gibi bir sunum yapılmaktadır (Doğan, 2018: 121).

2.6. MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla bir dönemden fazla elde tutulan maddi duran varlıklar, tüm varlıklar içerisinde önemli bir paya sahiptir (Tunçez, 2020: 93). İşletmeler tarafından gerek kuruluş aşamasında gerekse sonraki dönemlerde önemli tutarlarda maddi duran varlık yatırımı yapılmaktadır. Özellikle sanayi işletmelerinde duran varlık yatırımlarına öncelik verilmektedir (Pamukçu, 2010: 68). Maddi duran varlıklara ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.6.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1'de maddi duran varlıklar *“işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri”* şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğe göre fiziki bir yapıya sahip olan ve bir yıldan daha uzun sürede kullanılması planlanan tüm varlıklar edinme amacına bakılmaksızın maddi duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır. Yapılan sınıflandırma doğrultusunda arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir

TMS / TFRS'lere göre maddi duran varlıklar, *“mal ve hizmet üretiminde veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak ya da başkalarına kiraya verilmek üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler”* şeklinde tanımlanmıştır. Maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler farklı standartlarda yapılmıştır. Düzenlemelerin farklı standartlarda yapılmasının temelinde ise sınıflandırma farklılığı yatmaktadır. İşletmeler tarafından edinilme ve / veya bulundurulma amaçlarına göre maddi duran varlıkların sınıflandırılması aşağıdaki şekilde yapılmıştır (Öztürk, 2009: 99):

- Satış için inşa edilen veya elde bulundurulan maddi duran varlıklar (TMS 2 Stoklar standardı),
- Kullanılmak amacıyla elde bulundurulan maddi duran varlıklar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı),

- Satış amacıyla elde tutulmasına karar verilen maddi duran varlıklar (TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı),
- Kira geliri veya değer artışı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla bulundurulan yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı).

BOBİ FRS’de maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümlerinde ele alınmıştır. Maddi duran varlıklarla ilgili düzenlemelerin farklı bölümlerde ele alınmasının temelinde amaç ve kullanım yönünden farklılık arz eden gayrimenkullerin sınıflandırma ve raporlama farklılığı yatmaktadır. Bu çerçevede standardın 12. Bölümü olan Maddi Duran Varlıklar bölümündeki düzenlemeler *“mal veya hizmet üretiminde veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak ya da başkalarına kiraya verilmek üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemler”* için uygulanmaktadır. 13. Bölüm olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümündeki düzenlemeler ise; *“kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla edinilen ve işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratan arazi ve / veya bina gibi gayrimenkullere”* uygulanmaktadır. Bu kapsama yer alan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırıldığı için 12. Bölümdeki varlıklardan farklı hükümlere tabi olmaktadır. Maddi duran varlıklarla ilgili BOBİ FRS’deki hükümlere bakıldığında aşağıdaki şekilde sınıflandırma yapılabilmektedir:

- Mal veya hizmet üretiminde ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde bulundurulan maddi duran varlıklar (BOBİ FRS Bölüm 12)
- Kira geliri veya değer artışı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla bulundurulan maddi duran varlıklar (BOBİ FRS Bölüm 13)

2.6.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’ler ve dolayısıyla VUK, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı ve BOBİ FRS’de yer alan maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme ölçüleri ve değerlendirme ile ilgili diğer hususlar Tablo 2.6’da sunulmuştur.

Tabloda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de maddi duran varlıklara ilişkin farklı hükümlerin yer aldığı görülmektedir.

Tablo 2.6. MSUGT'ler, TMS 16 ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçüleri ve Değerleme İle İlgili Diğer Hususların Karşılaştırılması

MADDİ DURAN VARLIKLAR			
	MSUGT'ler	TMS 16	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Dönemsonu Değerleme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmaz. Maliyete eklenir.	Tüm vade farkları ayrıştırılır.	Bir yıl üzerindeki vade farkları ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Varlığın aktive alındığı dönemin sonuna kadar maliyete eklenir. Sonraki dönemde ise maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir.	Özellikli varlık kullanılabilir duruma gelinceye kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maliyete, diğerleri kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıklar kullanılabilir duruma gelinceye kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maliyete, diğerleri ise kâr veya zarara yansıtılır.
Amortisman Uygulaması	İsteğe bağlıdır.	Zorunludur.	Zorunludur.
Arsa ve Binaların Birlikte Alınması	Arsa ve binalar birlikte değerlendirilir ve maliyetleri ayrıştırılmaz. Amortisman toplam maliyet üzerinden ayrılır.	Arsa ve binalar ayrılabilir varlık oldukları için ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Arsalar için amortisman ayrılmaz.	Arazi ve binalar ayrılabilir varlık oldukları için ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Arsalar için amortisman ayrılmaz.
Amortisman Tabi Tutar	Varlığın maliyet bedelidir. Kalıntı değer, amortisman tabi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.	Varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin indirilmesi ile bulunur.	Varlığın maliyet veya yeniden değerlendirilmiş tutarından kalıntı değerinin indirilmesi ile bulunur.
Kalıntı Değer	Varlığın faydalı ömrü sonundaki değeridir. Amortisman hesaplamalarında dikkate alınmamaktadır.	Varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan tahmini satış giderlerinin düşülmesi ile hesaplanır.	Varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan tahmini satış giderlerinin düşülmesi ile hesaplanır.
Faydalı Ömür	Varlıklara ilişkin faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.	İşletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir.	İşletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.
Kıst Amortisman Uygulaması	Sadece dönem içerisinde alınan binek otomobiller için ay bazında kıst amortisman uygulanır.	Dönem içerisinde alınan tüm maddi duran varlıklar için kullanılan ay esasına göre kıst amortisman hesaplanır.	Dönem içerisinde alınan tüm maddi duran varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır.
Amortisman Yöntemleri	Normal amortisman yöntemi, Azalan bakiyeler yöntemi, Madenlerde amortisman ve Fevkalade amortisman	Doğrusal (normal) amortisman yöntemi, Azalan bakiyeler yöntemi ve Üretim miktarı yöntemi	Doğrusal (normal) amortisman yöntemi, Azalan bakiyeler yöntemi ve Üretim miktarı yöntemi

Amortisman Yöntemleri Arasında Değişiklik	Sadece azalan bakiyeler usulünden normal amortisman yöntemine geçilebilir.	Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim şeklinde değişiklik olmadığı sürece seçilen yöntem tutarlı bir şekilde uygulanır.	Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim şeklinde değişiklik olmadığı sürece seçilen yöntem tutarlı bir şekilde uygulanır.
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Maddi duran varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.	Maddi duran varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması durumunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Maddi duran varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması durumunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

MSUGT'lere göre tüm maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeline nelerin dahil edileceğine ilişkin tebliğde bir hüküm bulunmamasına karşılık VUK'ta yer alan hükümlere göre bu bedel tespit edilmektedir. Bu çerçevede maddi duran varlıkların hem satın alınması hem sipariş usulüyle yaptırılması hem de işletme tarafından inşa veya imal edilmesi durumunda varlığın işletmede kullanılabilir duruma gelmesine kadar yapılan tüm harcamalar maliyet bedeline dahil edilmektedir (Uluslararası, 2017: 155). Maddi duran varlığın niteliğine göre maliyet bedelinin kapsamına giren kalemlerde farklılıklar olabilmektedir. Tebliğ hükümlerine göre maddi duran varlığın ediniminde ortaya çıkan vade farkları maliyet bedeline dahil edilir. Yine edinim sırasında oluşan borçlanma maliyetleri ise varlığın aktife alındığı dönemin sonuna kadar maliyete eklenir. Daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin, maliyete eklenmesi veya dönem giderlerine yansıtılması hususunda işletmeler serbest bırakılmıştır. Maddi duran varlığın aktife alındığı dönemden sonra normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında yapılan değer artırıcı harcamalar da maliyete eklenmektedir.

MSUGT'lere göre maddi duran varlıklar dönem sonunda da maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Ayrıca maddi duran varlıklar dönem sonunda isteğe bağlı bir şekilde amortisman tabi tutulabilmektedir. Amortisman ayırmaya karar verilmesi durumunda varlığın amortisman tabi tutarının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Tebliğ hükümlerine göre maddi duran varlıkların maliyet bedelleri amortisman tabi tutar olarak dikkate alınmaktadır. Tahmine dayalı bir şekilde belirlenen ve bu nedenle de öznel bir niteliğe sahip olan kalıntı (hurda) değer ise amortisman tabi tutarın belirlenmesinde ihmal edilerek dikkate alınmamaktadır (Sevilengül, 2016: 419). Amortisman ayırmada belirlenmesi gereken diğer bir hususta varlığın faydalı ömrüdür. Varlığın faydalı ömrü, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayımlanan faydalı ömür ve amortisman oranları tablosuna bakılarak belirlenir. Edinilen varlığın binek otomobil olması durumunda kıst amortisman

uygulanması yapılmaktadır. Buna göre binek otomobilin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan aylar için hesaplanan amortisman tutarı ise faydalı ömrün son yılında yok edilir. Tebliğ hükümlerine göre amortisman ayırmada normal amortisman, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemi kullanılmaktadır. İşletmeler özelliklerine ve faaliyet alanlarına göre bu amortisman yöntemlerinden birini tercih etmelerine rağmen esas olan yöntem normal amortisman yöntemidir. Ancak bilanço esasına göre defter tutan işletmeler isteğe bağlı olarak azalan bakiyeler yöntemini kullanabilmektedirler. Azalan bakiyeler yönteminde kullanılacak oran, %50'yi geçmemek şartıyla normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman yöntemleri arasında sadece azalan bakiyeler yöntemini kullanan işletmelerin, normal amortisman yöntemine geçmesine izin verilmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre maddi duran varlıklar, varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde finansal tablolara yansıtılmaktadır. Muhasebeleştirilme koşullarını taşıyan maddi duran varlıklar ise ilk kayda alınmalarında maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Satın alma fiyatı, varlığın yerleştirileceği yere getirilmesi ve yönetim tarafından istenilen koşullarda çalışabilmesi amacıyla üstlenilen maliyetler, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması için katlanılan maliyetler ile varlığın yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler maliyet bedelini oluşturan unsurlardır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre bir maddi duran varlığın maliyeti, finansal tablolara alınma tarihindeki peşin fiyatına eşdeğer bir tutardır. Bu nedenle vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkları, etkin faiz yöntemiyle maliyet bedelinden ayrıştırılarak ilgili olduğu dönemlerde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca maddi duran varlıklar, borçlanma maliyetine katlanılarak da edinilebilirler. Bu şekilde edinilen varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, istisnai durumlar dışında varlığın maliyetine eklenmeyerek kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. İstisnai durumlar ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında açıklanmıştır. Buna göre, ilgili standartta yer alan açıklamalar doğrultusunda edinilen varlığın özellikli varlık olması durumunda bu varlık kullanılabilir duruma gelinceye kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin maliyete dahil edilebileceği belirtilmiştir. Özellikli varlık tanımı ise *“amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar”* şeklinde yapılmıştır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında maddi duran varlıkların dönemsonu değeri maliyet modeline veya yeniden değerlendirme modeline göre yapılmaktadır. İşletme tarafından seçilen değerlendirme modelinin ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanması gerekir. Buna göre işletme tarafından maliyet modelinin seçilmesi durumunda maddi duran varlıkların maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değerleri üzerinden finansal tablolarda gösterilmesi sağlanır. Diğer bir değerlendirme yöntemi olan yeniden değerlendirme modelinden maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği durumlarda yararlanılmaktadır. Yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi halinde maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinden müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi ile bulunan yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden raporlanması sağlanır.

TMS / TFRS'lere göre maddi duran varlıklar zorunlu olarak amortisman uygulamasına tabi tutulmaktadır. Amortisman hesaplanabilmesi için öncelikle varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tüm tutarlardan kalıntı değerin düşülmesi ile amortisman tabi tutarın tespit edilmesi gerekmektedir. Kalıntı değer ise standartta "*varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan tahmini satış giderlerinin düşülmesi ile bulunan tutar*" şeklinde tanımlanmıştır. Amortisman ayırma işleminin yapılabilmesi için daha sonra ilgili varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi gerekir. İşletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenen faydalı ömür ise varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi veya varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını ifade etmektedir. Amortisman tabi tutarın ve faydalı ömrün belirlenmesinden sonra sıra amortisman yönteminin belirlenmesine gelmektedir. İşletme tarafından doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinden birisi seçilir. Seçilen yöntemin, varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen tüketim biçimini yansıtması gerekir. Ayrıca seçilen yöntem, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim şeklinde değişiklik olmadığı sürece değiştirilmeden tutarlı bir şekilde kullanılır. Amortisman ayırma işleminde dönem içerisinde alınan tüm maddi duran varlıklar için kullanılan ay esasına göre kıst amortisman hesaplaması yapılır. Varlığın alındığı dönem içerisinde ayrılmayan amortisman tutarı, faydalı ömrün bittiği dönemi takip eden aylara yansıtılır (Çam, 2015: 16). Maddi duran varlıkların satışına karar verildiğinde amortisman ayırma işlemi durdurulur.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre maddi duran varlıklarla ilgili işletme içi kaynaklardan ve / veya işletme dışı kaynaklardan edinilen bilgiler doğrultusunda değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması durumunda varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Maddi duran varlığa ilişkin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda değer düşüklüğü zararı ortaya çıkar. Değer düşüklüğü zararının hesaplanabilmesi için öncelikle maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir. Standartta geri kazanılabilir tutar, “*bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı*” şeklinde tanımlanmıştır. Gerçeğe uygun değer “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyatı*”, kullanım değeri ise “*bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini*” ifade etmektedir. Maddi duran varlığın hesaplanan geri kazanılabilir tutarının defter değeri ile karşılaştırılması sonucunda, geri kazanılabilir tutarın defter değerinden düşük olması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

BOBİ FRS’de maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin hususlar 12. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. Buna göre maddi duran varlıklar ilk kayda alınmada maliyet bedeli ile değeri. Maliyet bedeli ise ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur. Maddi duran varlığın ediniminde vade unsurunun bulunması durumunda vadenin süresine göre işlem yapılmaktadır. Vadenin bir yıl veya altında olması halinde vade farkı ayrıştırılmazken, bir yılın üstünde olması halinde etkin faiz yöntemi kullanılarak vade farkı ayrıştırılmaktadır. Ayrıştırılan vade farkı, faiz gideri olarak muhasebeleştirilirken maddi duran varlığın da finansal tablolarda peşin fiyatı üzerinden gösterilmesini sağlar. Maddi duran varlıkların ediniminde borçlanma maliyetine katlanması durumunda, bu maliyetler kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Ancak inşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise varlığın maliyetine dahil edilir.

BOBİ FRS’de maddi duran varlıkların dönemsonu değerlemesi, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyet bedeli veya yeniden değeri. Maliyet modelinde, maddi duran varlığın finansal tablolarda yer alan maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer

düşüklüğü zararlarının indirilmesi sonucunda bulunan değer üzerinden raporlanması sağlanır. Yeniden değerlendirme modelinde ise ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekir. Bu değer kamu kurumları tarafından yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi maddi duran varlık sınıfıyla ilgili gerekli ve yeterli mesleki bilgiye sahip kişiler tarafından da belirlenebilir. İlgili kişiler tarafından belirlenen gerçeğe uygun değerden müteakip birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek yeniden değerlendirilmiş tutar hesaplanır. Maddi duran varlıklar finansal tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden raporlanır. Standartta göre bir maddi duran varlık kalemi için yeniden değerlendirme yapılması durumunda, ilgili varlığın yer aldığı sınıftaki tüm varlıklar da yeniden değerlemeye tabi tutulur.

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar için zorunlu olarak amortisman ayırma işlemi yapılmaktadır. Amortisman ayırabilmek için de öncelikle maddi duran varlığın maliyet bedelinden veya yeniden değerlendirme sonunda bulunan tutardan kalıntı değer indirilerek amortisman tabi tutar bulunur. Kalıntı değer, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması halinde elde edilmesi beklenen tutardan tahmini satış giderlerinin düşülmesi ile bulunan tutar olup, tutarın önemsiz olması durumunda amortisman hesabında dikkate alınmamaktadır. Amortisman tabi tutarın, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılabilmesi için işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayalı bir şekilde faydalı ömrün belirlenmesi gerekir. Standartta faydalı ömür, *“bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarı”* şeklinde ifade edilmektedir. Amortisman tabi tutar ile faydalı ömrün belirlenmesinden sonra sıra kullanılacak amortisman yönteminin seçimine gelir. İşletme tarafından varlığın gelecekteki ekonomik faydasının öngörülen tüketim şeklini yansıtacak bir amortisman yöntemi seçilir. Bu çerçevede doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yönteminden birisi seçilir ve gerekmediği sürece değiştirilmeden tutarlı bir şekilde kullanılır. Dönem içerisinde edinilen maddi duran varlıkların kullanıma hazır hale gelmesiyle başlanan amortisman ayırma işleminde gün esasına göre hesaplama yapılır.

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklarla ilgili değer düşüklüğüne ilişkin içsel veya dışsal göstergelerin bulunması halinde değer düşüklüğü testi uygulanır. Değer düşüklüğünün tespitinde Bölüm 18 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünde yer alan hükümler dikkate alınır. İlgili bölümde yer alan hükümlerin uygulanmasıyla birlikte varlıkların finansal tablolarda geri kazanılabilir tutarlarından yüksek değerle raporlanmasının önüne geçilir.

Standartta geri kazanılabilir tutar, “*varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin yüksek olanı*” olarak tanımlanmıştır. Varlıkla ilgili hesaplanan geri kazanılabilir tutar, defter değeri ile karşılaştırılır. Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından yüksek olması durumunda aradaki fark, değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.

2.6.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’lere göre işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilen maddi duran varlıklar, bilançonun aktifinde duran varlıklar arasında “Maddi Duran Varlıklar” adı altında sunulmaktadır. Ayrıca, MSUGT’lere göre maddi duran varlıklar adı altında maddi duran varlıkların niteliklerine ve türlerine göre hesaplar açılarak da raporlanmaktadır.

TMS / TFRS’lere uygun KGK tarafından yayımlanan finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberine göre maddi duran varlıklar sınıflarına göre farklı hesap gruplarında sunulmaktadır. İşletme tarafından kullanılmak amacıyla elde bulundurulanan maddi duran varlıklar finansal durum tablosunun duran varlıklar sınıfı altında yer alan “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubu altında, kira geliri veya değer artışı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla bulundurulanan maddi duran varlıklar ise “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesap grubu altında sunulur. Satış amacıyla elde tutulan ya da dönem içerisinde satışına karar verilen maddi duran varlıklar ise diğer maddi duran varlıklardan farklı olarak finansal durum tablosunun dönen varlıklar arasında “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar” hesap grubu adı altında raporlanır.

BOBİ FRS’nin ekinde yer alan münferit finansal tablo örneklerinden EK-1 Finansal Durum Tablosu incelendiğinde gayrimenkullerin kullanım amaçlarına göre farklı hesap gruplarında raporlandığı görülmektedir. Buna göre kira geliri veya değer artışı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla bulundurulanan varlıklar “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesap grubunda, mal veya hizmet üretiminde ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde bulundurulanan varlıklar ise “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda sunulmaktadır. Ayrıca, maddi duran varlıklar hesap grubunda raporlanan varlıklar tür ve niteliklerine göre farklı hesap kalemleri altında muhasebeleştirilmektedir. Bu anlamda yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrı bir hesap grubunda raporlanması TMS / TFRS’lerdeki sunuma benzerken maddi duran varlık hesap grubu altında yer alan varlıkların tür ve niteliklerine göre farklı hesap kalemlerinde raporlanması ise MSUGT’lerdeki sunuma benzemektedir (Doğan, 2018: 124).

2.7. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

İşletmelerin birçoğunun finansal tablolarında yer almayan maddi olmayan duran varlıklar, bazı işletmeler için büyük bir öneme sahiptir. Günümüzde yoğun bir şekilde yaşanan teknolojik gelişmeler, maddi olmayan duran varlıkların önemini daha da artırmıştır. Özellikle bilişim teknolojileri alanında faaliyet gösteren işletmeler ile uluslararası düzeyde markalaşmış işletmelerin piyasa değerleri ile defter değerleri arasındaki farklılığın en önemli sebebi olarak maddi olmayan duran varlıklar gösterilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2017: 553). Bu noktada işletmelerin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi ve finansal tablolara yansıtılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Maddi olmayan duran ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.7.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1'de maddi olmayan duran varlıklar, *“herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeler”* şeklinde tanımlanmıştır. Maddi olmayan duran varlıklar dışarıdan bir bedel karşılığında edinilebileceği gibi işletmenin çalışmaları sonucunda işletme içerisinde de geliştirilebilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012: 261). Tebliğe göre işletmenin yararlandığı veya yararlanmayı beklediği ve fiziksel niteliği bulunmayan varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır. Yapılan sınıflandırma doğrultusunda bir bedel ödenerek edinilen haklar, şerefiyeler, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri ve özel maliyetler maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Tebliğe göre işletme içinde yaratılan şerefiye maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmamaktadır (Bozdemir ve Cabar, 2019: 521).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında maddi olmayan duran varlıklar, *“fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar”* olarak tanımlanmıştır. Ancak TMS 38'e göre fiziksel niteliği olmayan varlıkların maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilebilmesi için belirlenebilirlik, varlık üzerinde kontrol, gelecekte ekonomik yarar sağlama ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilme gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu çerçevede sayılan özelliklere sahip olan bilgisayar yazılımı, telif hakları, patentler, müşteri listeleri, balıkçılık lisansları, sinema

filmleri, ithalat kotaları, isim hakları, ipotek hizmeti sunma hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları gibi varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar (Deran ve Savaş, 2013: 83);

- Ayrı olarak,
- İşletme birleşmesinin bir parçası olarak,
- Devlet teşviki yoluyla,
- Varlıkların takası yoluyla ve
- İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklar yoluyla elde edilebilmektedir.

BOBİ FRS’de maddi olmayan duran varlıklarla ilgili hükümler Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar bölümünde düzenleme altına alınmıştır. Standartta maddi olmayan duran varlık tanımı “*fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklar*” şeklinde yapılmıştır. Standarda göre bir varlığın tanımlanabilir olabilmesi için aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip olması gerekmektedir:

- Ayrılabilir olması veya
- Sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

BOBİ FRS’nin maddi olmayan duran varlıklar bölümünde yer almamasına rağmen maddi olmayan duran varlıkların aynı zamanda varlık tanımını da karşılaması gerekmektedir. Buna göre maddi olmayan duran varlıkların, standardın “Finansal Tablolar ve Kavramsal Çerçeve” bölümünde yer alan varlık tanımında yer alan kontrol ve gelecekteki ekonomik fayda sağlama kriterlerine sahip olması gerekir (BOBİ FRS, Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).

Özetle BOBİ FRS’ye göre varlık tanımını sağlayan bir unsurun maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için aşağıdaki üç kritere sahip olması gerekir (BOBİ FRS, Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar):

- Tanımlanabilir olma,
- Parasal nitelikte olmama ve
- Fiziksel niteliğe sahip olmama.

2.7.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'ler ve dolayısıyla VUK, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ve BOBİ FRS'de yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değerleme ölçüleri ve değerleme ile ilgili diğer hususlar Tablo 2.7'de sunulmuştur.

Tablo 2.7. MSUGT'ler, TMS 38 ve BOBİ FRS Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçüleri ve Değerleme İle İlgili Diğer Hususların Karşılaştırılması

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR			
	MSUGT'ler	TMS 38	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme	Maliyet bedeli veya mukayyet değer	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Dönemsonu Değerleme	Maliyet bedeli veya mukayyet değer	Birikmiş itfa payı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilmiş maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Birikmiş itfa payı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilmiş maliyet bedeli
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmayarak maliyete dâhil edilir.	Tüm vade farkları ayrıştırılır.	Bir yıl üzerindeki vade farkları ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri maliyete dâhil edilir	Özellikli varlık kullanılabilir duruma gelinceye kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maddi olmayan duran varlığın maliyetine, diğerleri kâr veya zarara yansıtılır.	Oluşturulması bir yıldan uzun süren maddi olmayan duran varlıklar kullanılabilir duruma gelinceye kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maliyete, diğerleri ise kâr veya zarara yansıtılır.
Amortisman Uygulaması	Haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma ve geliştirme giderleri 5 yılda; özel maliyetler ise en fazla 5 yıl olmak üzere kira süresi içerisinde itfa edilir.	Faydalı ömrü belli olan maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömürleri boyunca itfa edilirken, faydalı ömrü belli olmayanlar ise itfa edilmezler.	Faydalı ömrü belli olan maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömürleri boyunca, faydalı ömrü belli olmayanlar ise en az 5, en fazla 10 yılda itfa edilir.
Amortisman Yöntemleri	Normal amortisman yöntemi	Normal amortisman yöntemi, Azalan bakiyeler yöntemi ve Üretim miktarı yöntemi	Normal amortisman yöntemi, Azalan bakiyeler yöntemi ve Üretim miktarı yöntemi
Değer Düşüklüğü	Maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulmazlar.	Maddi olmayan duran varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması durumunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Maddi olmayan duran varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması durumunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

Tablo 2.7.'de görüldüğü üzere MSUGT'lere göre bir bedel karşılığında edinilen maddi olmayan duran varlıklar, ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli veya mukayyet değer üzerinden muhasebeleştirilirler. Maddi olmayan duran varlıklardan haklar ve imtiyazlar gibi mübadele değeri olan varlıklar maliyet bedeliyle, kuruluş giderleri ve şerefiyeler gibi mübadele değeri olmayan varlıklar mukayyet değeri ile değerlendirilir. Mukayyet değer, varlık için yapılan harcamadan fazla olamaz (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 380). Maddi olmayan duran varlığın dışarıdan satın alınması durumunda satın alma bedeli içerisinde yer alan vade farkları ile borçlanma maliyetleri maliyete dahil edilir. Aktifleştirilen maddi olmayan duran varlıklar, dönem sonunda da maliyet bedeli veya mukayyet değeri ile değerlendirilir. Maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelleri, dönem sonunda amortisman ayırmak suretiyle itfa edilir. Bu kapsamda haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma ve geliştirme giderleri 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir. Özel maliyetler ise kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla itfa edilir (Akgül, 2005: 44).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre maddi olmayan duran varlık özelliklerine sahip olan ve bu doğrultuda kayda alınan varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülürler. Maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar ile işletme birleşmesi yoluyla edinilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler için yapılan harcamalar dışında kalan tüm harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir. Bu kapsamda yapılan harcamaların sonraki dönemlerde de maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesine izin verilmemektedir.

Maddi olmayan duran varlığın edinme şekline göre maliyet bedeli olarak dikkate alınacak tutarda farklılık olabilmektedir (Deran ve Savaş, 2013: 83). Varlığın ayrı olarak edinilmesi durumunda maliyet bedeli, satın alma fiyatı ile varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesine yönelik yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır. İşletme birleşmesinin parçası olarak edinilmesi durumunda varlığın elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeri maliyet bedeli olmaktadır. Varlığın devlet teşviki olarak elde edilmesi durumunda işletme tarafından bir seçim yapılması gerekir. İşletme gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirmeyi seçerse bu değer maliyet bedeli olarak dikkate alınır. Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirmeyi seçmediği takdirde, varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderlerin nominal tutarına ilave edilmesi suretiyle belirlenen tutar maliyet bedelini oluşturur. Maddi olmayan duran varlığın

takas yoluyla edinilmesi halinde takas işleminin ticari niteliğinin olması ve edinilen veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda maliyet bedeli olarak gerçeğe uygun değer dikkate alınır. Ancak edinilen varlığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmemiş olması durumunda maliyet olarak bırakılan varlığın defter değeri dikkate alınır. Bir diğer maddi olmayan duran varlık türü olan şerefiyeler, işletme içerisinde yaratılması durumunda muhasebe kayıtlarına alınmamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar bazı durumlarda işletme içerisinde yapılan çalışmalar doğrultusunda da ortaya çıkabilirler. Bu noktada işletme tarafından yapılan çalışmalar sonucunda yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirme kriterlerini sağlayıp sağlamadığı araştırma ve geliştirme safhası olmak üzere iki bölüme ayrılarak değerlendirilmektedir. Araştırma safhasında yapılan harcamalar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilirken, geliştirme safhasında yapılan harcamalar ise gerekli koşulları (tamamlanmasının mümkün olması, kullanma veya satma imkanının ve niyetinin olması vb.) taşınması halinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmektedir (Akarçay Öğüz ve Eroğlu, 2015: 126-127).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre maddi olmayan duran varlığın maliyeti, finansal tablolara alınma tarihindeki peşin fiyatına eşdeğer bir tutardır. Bu nedenle vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkları, etkin faiz yöntemiyle maliyet bedelinden ayrıştırılarak ilgili olduğu dönemlerde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca maddi olmayan duran varlığın borçlanma maliyetine katlanılarak edinilmesi durumunda da borçlanma maliyetleri, özellikle varlıklar dışında varlığın maliyetine eklenmeyerek kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Özellikle varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, özellikle varlık işletmede amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilinceye ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maddi olmayan duran varlığın maliyetine; diğerleri ise kâr veya zarara yansıtılır (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, par. 1, 17 ve 22).

TMS 38’de maddi olmayan duran varlıkların dönemsonu değerlemesi maliyet modeline veya yeniden değerlendirme modeline göre yapılmaktadır. İşletme tarafından seçilen değerlendirme modelinin ilgili maddi olmayan duran varlık sınıfının tamamına uygulaması gerekir. İşletme tarafından maliyet modelinin seçilmesi durumunda maddi olmayan duran varlıkların maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki kalan tutar üzerinden finansal tablolarda gösterilmesi sağlanır. Diğer bir değerlendirme yöntemi olan yeniden değerlendirme modelinden ise maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun

değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği durumlarda yararlanılmaktadır. Yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi halinde maddi olmayan duran varlığın, gerçeğe uygun değerinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi ile hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden raporlanması sağlanır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre işletme, sahip olduğu maddi olmayan duran varlık için gerekli analizleri yapmak suretiyle yararlı ömrünün sınırlı mı sınırsız mı olduğunu değerlendirir. Yapılan değerlendirme sonucunda sınırlı yararlı ömre sahip olduğu belirlenen maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılır. İtfa işlemi, maddi olmayan duran varlığın kullanıma hazır hale geldiği zaman başlatılır. Maddi olmayan duran varlığın sınırsız yararlı ömre sahip olması durumunda ise varlık itfaya tabi tutulmaz. Bu kapsamdaki maddi olmayan duran varlıklar için yapılan yararlı ömür değerlendirmesi her dönem tekrar gözden geçirilir.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre maddi olmayan duran varlıklardan sınırlı yararlı ömre sahip olanlar değer düşüklüğüne ilişkin belirtilerin bulunması durumunda, sınırsız yararlı ömre sahip olanlar ise hem her yıl hem de değer düşüklüğüne ilişkin belirtilerin bulunması durumunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Yapılan değerlendirme sonucunda maddi olmayan duran varlığa ilişkin hesaplanan geri kazanılabilir tutarın varlığın defter değerinden düşük olması durumunda değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS Bölüm 14'e göre maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alınmada maliyet bedeli ile değerlendirilir. Satın alma yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli ise, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ve varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur. Maddi olmayan duran varlığın ediniminde vade unsurunun bulunması durumunda vadenin süresine göre işlem yapılmaktadır. Vadenin bir yıl veya altında olması halinde vade farkı ayrıştırılmazken, bir yılın üstünde olması halinde etkin faiz yöntemi kullanılarak vade farkı ayrıştırılmaktadır. Ayrıştırılan vade farkı, faiz gideri olarak muhasebeleştirilirken maddi olmayan duran varlığın da finansal tablolarda peşin fiyat üzerinden gösterilmesini sağlamaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların ediniminde borçlanma maliyetine katlanması durumunda, bu maliyetler kâr veya zarara yansıtılır. BOBİ FRS'nin 17 bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, amaçlanan kullanımına hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili

olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir; diğerleri ise kâr veya zarara yansıtılır.

BOBİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmesi durumunda varlığın elde edinme tarihinde belirlenen değeri maliyet bedeli olmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın takas yoluyla edinilmesi durumunda maliyet bedeli, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenmektedir. Takas işleminde ayrıca parasal bir kalemin verilmesi ya da alınması durumunda bu kalemin gerçeğe uygun değeri, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine eklenir veya çıkarılır. Maddi olmayan duran varlığın kiralama yoluyla edinilmesi durumunda maliyet bedeli, kiralamaya konu olan varlığın kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihindeki gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanıdır. İşletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan unsurlar için yapılan harcamalar aktifleştirilmeyerek ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesine yönelik karar, harcamaların araştırma safhasında mı, geliştirme safhasında mı yapıldığına göre değerlendirilmektedir. Buna göre araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez; oluştukları dönemde gider kaydedilirler. Ancak geliştirme safhasında yapılan harcamalar gerekli şartları (tamamlanmasının mümkün olması, kullanma veya satma niyetinin ve imkanının olması vb.) taşıması halinde maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmektedir. İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur. Maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesinden sonra yapılan harcamalar maliyete dahil edilirken daha önce gider olarak kaydedilen harcamalar hiçbir şekilde varlığın maliyetine dahil edilmemektedir (BOBİ FRS, madde: 14.18).

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların dönemsonu değerlemesi maliyet modeline göre yapılmaktadır. Buna göre maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda alınmalarından sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlendirilir.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar için zorunlu olarak amortisman ayırma işlemi yapılır. Bu noktada ilgili varlığın amortismanına tabi tutarının ve faydalı ömrünün belirlenmesi önem kazanır. Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarı, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunur. Varlığın faydalı ömrü ise sınırlı

olup olmadığına göre belirlenmektedir. Buna çerçevede faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi tutarları faydalı ömürleri süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömrü sınırsız olan varlıklar ise 5 yıldan az, 10 yıldan çok olmayacak şekilde itfa edilirler (Ataman ve Cavlak, 2017: 162).

BOBİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlıklarla ilgili değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunması halinde değer düşüklüğü testi uygulanır. Değer düşüklüğünün tespitinde Bölüm 18 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünde yer alan hükümler dikkate alınır. İlgili bölümde yer alan hükümlerin uygulanmasıyla birlikte varlıkların finansal tablolarda geri kazanılabilir tutarlarından yüksek değerle raporlanmasının önünü geçilir. Standartta geri kazanılabilir tutar, *“varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin yüksek olanı”* olarak tanımlanmıştır. Varlıkla ilgili hesaplanan geri kazanılabilir tutar, defter değeri ile karşılaştırılır. Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından yüksek olması durumunda aradaki fark, değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.

2.7.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'lere göre maddi olmayan duran varlıklar, bilançonun aktifinde duran varlıklar hesap sınıfı altında yer alan “26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubunda izlenir. İlgili hesap grubunda maddi olmayan duran varlıkların niteliklerine ve türlerine göre hesaplar yer almaktadır.

TMS / TFRS'lere uygun KGK tarafından yayımlanan finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberine göre maddi olmayan duran varlıklar, finansal durum tablosunun duran varlıklar hesap sınıfı altında yer alan “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubunda “Şerefiyeler” ve “Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” olarak sunulmaktadır.

BOBİ FRS'nin ekinde yer alan finansal tablo örneklerine göre maddi olmayan duran varlıklar, finansal durum tablosunun varlıklar tarafında ve duran varlıklar hesap sınıfı altında sunulmaktadır. BOBİ FRS'nin ekinde yer alan münferit finansal tablo örneklerinden EK-1 Finansal Durum Tablosu incelendiğinde maddi olmayan duran varlıkların türlerine göre sınıflandırılarak sunulduğu görülmektedir. Buna göre maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu altında geliştirme maliyetleri, gayri maddi haklar, şerefiyeler, diğer maddi olmayan duran varlıklar ve verilen avanslar gibi hesaplar yer almaktadır.

2.8. MALİ BORÇLAR

İşletmelerin finansal ihtiyaçları, öz kaynaklar ve yabancı kaynaklar yoluyla sağlanmaktadır (Yılmaz ve Işıldak, 2019: 171). Öz kaynaklarının yetersiz kaldığı durumlarda faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla yabancı kaynaklara ihtiyaç duyan işletmeler, bu ihtiyacın önemli bir bölümünü ise para ve sermaye piyasalarından karşılamaktadırlar. Kısa veya uzun vadeli borçlanma şeklinde gerçekleşen ve mali borçlar adıyla tanımlanan bu kaynaklar, genel itibarıyla banka kredileri, çıkarılmış bono, senet ve tahvillerden oluşmaktadır. MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de mali borçlar ile ilgili hükümler ayrıntılı bir şekilde düzenleme altına alınmıştır. Mali borçlara ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.8.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1’de mali borçlar, vadelerine ve türlerine göre bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan banka kredileri, uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri, tahvil anapara borç, taksit ve faizleri, finansal kiralama işlemlerinden borçlar, bonolar, senetler ve çıkarılmış diğer menkul kıymetler kısa vadeli mali borçlar olarak sınıflandırılmaktadır. Vadesi bir yıldan uzun olan banka kredileri, finansal kiralama işlemlerinden borçlar, çıkarılmış tahviller ve çıkarılmış diğer menkul kıymetler ise uzun vadeli mali borçlar olarak sınıflandırılmaktadır.

TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre mali borçlar kapsamında değerlendirilen banka kredileri, tahviller, bonolar ve senetler itfa edilmiş maliyet değerinden ölçülen finansal yükümlülükler olarak sınıflandırılır. Ancak ihtiyaca uygun ve faydalı bilgi sağlayacağı düşünüldüğü durumlarda mali borçların gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan yükümlülükler olarak da sınıflandırılması mümkündür. Mali borçlarını ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan yükümlülükler olarak sınıflandıran işletmelerin, sonraki dönemlerde bu sınıflandırmadan vazgeçmesine izin verilmemektedir. TFRS 9’da yapılan bu sınıflandırmanın yanı sıra mali borçların vadelerine göre kısa ve uzun vadeli sınıflandırması da yapılmaktadır.

BOBİ FRS’ye göre banka kredileri, tahviller, bono ve senetler gibi anapara ve faiz ödemesi içeren mali borçlar borçlanma araçları olarak sınıflandırılmaktadır. Standartta borçlanma araçlarına ilişkin yapılan açıklamada, sabit veya değişken oranda ödeme yükümlülüğü getiren finansal yükümlülüklerin bu kapsamda değerlendirileceği ifade

edilmiştir. Borçlanma aracı olarak sınıflandırılan mali borçların, standartta yer alan EK-1 Finansal Durum Tablosu formatına göre kısa ve uzun vadeli sınıflandırması da yapılmaktadır.

2.8.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'ler, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ve BOBİ FRS açısından mali borçlara ilişkin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri Tablo 2.8'de sunulmuştur.

Tablo 2.8. MSUGT'ler, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Mali Borçlara İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

MALİ BORÇLAR		
	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu
Banka Kredileri		
MSUGT'ler	Mukayyet Değer	Kıst Gider Esası
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri veya Gerçeğe Uygun Değer
BOBİ FRS	İşlem Maliyetleri Dahil Edilmiş İşlem Fiyatı	İtfa Edilmiş Değer
Çıkarılmış Bonolar ve Senetler ile Çıkarılmış Tahviller		
MSUGT'ler	İtibari Değer	Kıst Gider Esası
TFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri veya Gerçeğe Uygun Değer
BOBİ FRS	İşlem Maliyetleri Dahil Edilmiş İşlem Fiyatı	İtfa Edilmiş Değer

Tablo 2.8'de görüldüğü üzere MSUGT'lerde mali borç kapsamında değerlendirilen banka kredilerinin ilk muhasebeleştirilmesi mukayyet değer üzerinden, dönemsonu değerlemesi ise muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereği kıst gider esasına göre yapılır. Çıkarılmış bonolar ve senetler ile çıkarılmış tahviller de ilk muhasebeleştirme sırasında itibari değer, dönem sonunda ise muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereği kıst gider esasına göre değerlemeye tabi tutulur (Ulus, 2017: 186, 194).

TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre banka kredilerinin, çıkarılmış tahvillerin, çıkarılmış bono ve senetlerin ilk muhasebeleştirilmesi gerçeğe uygun değer üzerinden yapılır. Mali borç kapsamında değerlendirilen unsurların gerçeğe uygun değerleri ile işlem fiyatları genel itibarıyla aynıdır. Yükümlülüğe ilişkin gerçeğe uygun değerlerin işlem fiyatından farklı olması durumunda işletme tarafından yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri yeniden hesaplanır. Bu noktada finansal yükümlülüğün ihracında ortaya çıkan işlem

maliyetleri gerçeğe uygun değerden yani işlem fiyatından indirilir. Mali borcun dönemsonu değerlemesi ise ilk muhasebeleştirme sırasında yapılan sınıflandırma doğrultusunda yapılmaktadır. Buna göre finansal yükümlülüğün ilk muhasebeleştirme sırasında itfa edilmiş maliyet değerinden ölçülen yükümlülük olarak sınıflandırılması durumunda dönemsonu değerlemesi de itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden yapılır. Ancak işletmenin finansal yükümlülüğünü gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan bir yükümlülük olarak sınıflandırması durumunda dönemsonu değerlemesi de gerçeğe uygun değer üzerinden yapılır.

BOBİ FRS'ye göre mali borçların ilk muhasebeleştirilmesi işlem maliyetleri dahil edilmiş işlem fiyatı üzerinden yapılır. İşlem fiyatı genel itibarıyla borçlanma aracının edinimi veya ihracı sonucunda alınan tutardır. İşlem maliyetleri ise borçlanma aracının edinimiyle veya ihraç edilmesiyle ilişkili olan ek maliyetlerdir. Standarda göre borçlanma aracı olarak sınıflandırılan mali borçların dönemsonu değerlemesi, etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanan itfa edilmiş değer üzerinden yapılmaktadır.

2.8.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'lere göre mali borçların finansal tablolarda sunumu vadelerine ve türlerine göre yapılmaktadır. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan mali borçlar ile uzun vadeli mali borçların vadesi bir yılın altına düşmüş anapara taksit ve faizleri bilançonun pasifinde kısa vadeli yabancı kaynaklar sınıfı altında yer alan “30 Mali Borçlar” hesap grubunda raporlanır. Mali borçların bir yıldan uzun vadeli olanları bilançonun pasifinde uzun vadeli yabancı kaynaklar sınıfı altında yer alan “40 Mali Borçlar” hesap grubunda izlenir.

TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre mali borçlar, finansal durum tablosunda kaynaklar arasında raporlanır. Kısa vadeli mali borçlanmalar ile uzun vadeli mali borçlanmaların kısa vadeli kısımları “Kısa Vadeli Yükümlülükler” arasında, uzun vadeli borçlanmalar ise “Uzun Vadeli Yükümlülükler” arasında sunulur. Gerçeğe uygun değer ile ölçülen mali borçlara ilişkin kazanç ve kayıplar, mali borcun gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan yükümlülük olarak sınıflandırılmış olması ve bu yükümlülüğe ilişkin risklerin diğer kapsamlı gelirden sunulması gerektiği durumlar dışında kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan mali borçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıpların, borcun kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen kısmı diğer kapsamlı gelirden, kalan kısmı ise kâr veya zarar raporlanır. Ancak kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirden sunulmasının muhasebe

uyumsuzluğuna sebep olması halinde tamamı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Mali borçların itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi halinde ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ise, borç finansal tablo dışı bırakıldığında itfa yoluyla kâr veya zarar olarak raporlanır.

BOBİ FRS'ye göre mali borçlar, finansal durum tablosunun kaynaklar tarafında raporlanır. Standartta verilen EK-1 Finansal Durum Tablosu formatına göre mali borçlar vade ve tür bakımından farklı hesaplarda sunulmaktadır. Buna göre vadesi bir yılın altında olan mali borçlar “Kısa Vadeli Yükümlülükler” arasında finansal yükümlülük olarak sunulur. Vadesi bir yıldan fazla olan mali borçlar ise “Uzun Vadeli Yükümlülükler” arasında yine finansal yükümlülük olarak sunulur. Sonraki dönemlerde finansal yükümlülüklerle ilişkin sözleşmede yapılan değışiklikler sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, değışikliğin yapıldığı tarihte “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” ya da “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” olarak kâr veya zarar tablosunda raporlanır.

2.9. TİCARİ VE DİĞER BORÇLAR

İşletmeler tarafından edinilen mal, hizmet ve diğer varlıkların vadeli alınması veya başka işletmelerden geri ödemek koşuluyla nakit alınması durumunda borç yükümlülüğü ortaya çıkar. TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğü'nde borç, “*geri verilmek üzere alınan veya ödenmesi gerekli para veya başka bir şey*” olarak tanımlanmıştır. MSUGT Sıra No: 1'de ise borç kavramı, “*işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan ve ticari niteliği olan senetli ve senetsiz yükümlülükler ile ticari niteliği olmayan nedenlerden ortaya çıkan yükümlülükler*” olarak tanımlanmaktadır. Borçlar, genel olarak vadelerine (kısa vadeli – uzun vadeli), teminatlarına (teminatlđ – teminatsız), ticari olup olmalarına (ticari borçlar – diğer borçlar) ve alacaklıya (satıcılara, ortaklara, iştiraklere, bağlı ortaklıklara, personele vb.) göre sınıflandırılmaktadır. Ticari ve diğer borçlara ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin sınıflandırma, değerleme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.9.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1'de borçlar, vadelerine ve ticari işlem sonucu ortaya çıkıp çıkmamalarına göre sınıflandırılmıştır. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan borçlar kısa vadeli, vadesi bir yıldan uzun olan borçlar ise uzun vadeli borçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Tebliğe göre kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılan borçlar, kendi içerisinde de ticari ve diğer borçlar olarak sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu kapsamda işletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturan mal ve / veya hizmet ediniminden kaynaklanan

senetli ve senetsiz yükümlölükler “ticari borçlar”, herhangi bir ticari nedene dayanmaksızın meydana gelen senetli ve senetsiz yükümlölükler ise “diğer borçlar” olarak sınıflandırılmıştır. MSUGT Sıra No: 1’de ticari ve diğer borçlarda kendi içinde niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre hem ticari borçlar hem de diğer borçlar, “İtfa Edilmiş Maliyet Değeri İle Ölçülen Finansal Yükümlölükler” olarak sınıflandırılmıştır. Ancak ihtiyaca uygun ve faydalı bilgi sağlayacağı düşünöldüğü durumlarda ticari ve diğer borçların gerçeğe uygun değeri değışimi kâr veya zarara yansıtılan yükümlölükler olarak sınıflandırılması da mümkündür. Ticari ve diğer borçlarını ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri değışimi kâr veya zarara yansıtılan yükümlölükler olarak sınıflandıran işletmelerin, sonraki dönemlerde bu sınıflandırmadan vazgeçmesine izin verilmemektedir. Ayrıca KGK tarafından yayımlanan finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberine göre ticari borçların, ilişkili taraflara ticari borçlar ve ilişkili olmayan taraflara ticari borçlar şeklinde sınıflandırıldığı da görölmektedir. Diğer borçlar da aynı şekilde ilişkili taraflara diğer borçlar ve ilişkili olmayan taraflara diğer borçlar şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

BOBİ FRS Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” hükümlerine göre ticari ve diğer borçlar finansal yükümlölük olarak sınıflandırılmaktadır. Standartta ticari ve diğer borçlar, “*işletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz borçlar*” şeklinde tanımlanmıştır. Finansal yükümlölük tanımından yola çıkarak ticari ve diğer borçlarla ilgili “*işletmenin sözleşme mukabilinde başka bir işletmeye nakit veya başka bir finansal varlık verme yükümlölüğü*” şeklinde bir tanımlama da yapılabilir. Ticari ve diğer borçlar, banka kredileri veya menkul kıymetlerin dışında kalan ve finansal niteliği bulunmayan yükümlölüklerdir. BOBİ FRS’ye göre borçlar, ticari borçlar ve diğer borçlar olarak sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu çerçevede işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlölükleri ticari borçlar, ticari faaliyetlerin dışında kaynaklanan yükümlölükleri ise diğer borçlar (bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve müşterek girişimlere borçlar, ortaklara borçlar, diğer taraflara borçlar) olarak değeriendirilmektedir. BOBİ FRS’de yapılan bu sınıflandırmanın yanı sıra ticari ve diğer borçların vadelerine göre de sınıflandırması yapılmaktadır. Vadesi bir yıldan kısa olan ticari ve diğer borçlar kısa vadeli yükümlölük olarak, vadesi bir yıldan uzun olan ticari ve diğer borçlar ise uzun vadeli yükümlölük olarak sınıflandırılmaktadır.

2.9.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'ler, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ve BOBİ FRS açısından ticari ve diğer borçlara ilişkin ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde kullanılan değerlendirme ölçüleri Tablo 2.9'da sunulmuştur.

Tablo 2.9. MSUGT, TFRS 9 ve BOBİ FRS Açısından Ticari ve Diğer Borçlara İlişkin Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

TİCARİ VE DİĞER BORÇLAR		
	İlk Muhasebeleştirme	Dönemsonu
Senetsiz Ticari Borçlar ve Senetsiz Diğer Borçlar		
MSUGT'ler	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer
TFRS 9	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
BOBİ FRS	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Değer	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Değer
Senede Bağlı Ticari Borçlar, Verilen Vadeli Çekler ve Senede Bağlı Diğer Borçlar		
MSUGT'ler	İtibari Değer	İtibari Değer veya Tasarruf Değeri
TFRS 9	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
BOBİ FRS	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Değer	İtibari Değer veya İtfa Edilmiş Değer

Tablo 2.9'da görüldüğü üzere MSUGT'lerde yer alan hükümler doğrultusunda senetsiz ticari borçlar ve senetsiz diğer borçlar, hem ilk muhasebeleştirme sırasında hem de dönem sonunda mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir. Senetli ticari borçlar, verilen vadeli çekler ve senetli diğer borçlar ise ilk muhasebeleştirme sırasında itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Tebliğ hükümlerinde senede bağlı ticari borçlar, verilen vadeli çekler ve senetli diğer borçların dönemsonu değerlemesinde işletmeye seçim hakkı tanınmıştır. Buna göre işletme senede bağlı ticari ya da diğer borçlarını ile verilen vadeli çeklerini ister mukayyet değeri ile isterse tasarruf değeri ile değerleyebilmektedir. Tasarruf değeri ile değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda, iç iskonto formülüyle reeskont hesaplaması yapılarak borcun peşin değerine indirgenmesi sağlanmaktadır (Demir, 2010: 36).

TMS / TFRS'lere göre ticari ve diğer borçların ilk muhasebeleştirilmesi itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden yapılmaktadır. Sonraki dönem değerlemesi ise yapılan sınıflandırma doğrultusunda yapılmaktadır. TFRS 9 Finansal Araçlar standardında yer alan hükümler doğrultusunda itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilen yükümlülük olarak sınıflandırılan ticari ve diğer borçların değerlendirilmesi senetli olup olmadığına bakılmaksızın etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden yapılmaktadır. Bu

kapsamda yer alan borçlara ilişkin hesaplanan faiz gideri ise ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır.

BOBİ FRS’de yer alan hükümlere göre ticari ve diğer borçlar için iki farklı değerlendirme yöntemi öngörülmektedir. Bu çerçevede borcun ilk muhasebeleştirilme tarihi ile ödeneceği tarih arasındaki sürenin bir yıl veya altında olması durumunda itibari değer üzerinden, bir yıldan uzun olması durumunda ise itfa edilmiş değeri üzerinden değerlendirilir. Vadesi bir yıl veya altında olan ticari ve diğer borçların değerlemesinde kullanılan itibari değer yönteminde ilk muhasebeleştirme sırasında ve dönemsonu değerlemesinde herhangi bir indirgeme işlemine gerek kalmamaktadır. Bu kapsamdaki borçların itibari değerleri üzerinden finansal tablolarda gösterilmesi sağlanır. Vadesi bir yıldan uzun olan ticari ve diğer borçların değerlemesinde kullanılan itfa edilmiş değer yönteminde ise etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz tutarı kâr veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır.

2.9.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’lere göre ticari ve diğer borçların finansal tablolarda sunumu vadelerine ve türlerine göre yapılmaktadır. Bu çerçevede vadesi bir yıldan kısa olan ticari borçlar bilançonun pasifinde kısa vadeli yabancı kaynaklar sınıfı altında yer alan “32 Ticari Borçlar” hesap grubunda, ticari nedene dayanmaksızın ortaya çıkan diğer borçlar ise “33 Diğer Borçlar” hesap grubunda izlenmektedir. Tebliğ hükümlerine göre vadesi bir yıldan uzun olan ticari borçlar “42 Ticari Borçlar” hesap grubunda, ticari borçlar dışında kalan diğer borçlar ise “43 Diğer Borçlar” hesap grubunda sunulmaktadır.

TMS / TFRS’lere göre ticari ve diğer borçlar finansal durum tablosunda kaynaklar arasında sunulur. Vadesi bir yıldan kısa olan ticari borçlar ile diğer borçlar “Kısa Vadeli Yükümlülükler” arasında, vadesi bir yıldan uzun olan ticari borçlar ile diğer borçlar “Uzun Vadeli Yükümlülükler” arasında raporlanır. Hem kısa hem de uzun vadeli yükümlülükler arasında yer alan ticari ve diğer borçlar, ilişkili taraflara ticari/diğer borçlar ya da ilişkili olmayan taraflara ticari/diğer borçlar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen ticari ve diğer borçlara ilişkin etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz giderleri, ilgili olduğu döneme ait finansman giderlerine aktarılmak suretiyle kâr veya zarar tablosunda sunulur.

BOBİ FRS’ye göre ticari ve diğer borçlar, finansal durum tablosunun kaynaklar tarafında raporlanır. Standartta verilen EK-1 Finansal Durum Tablosu formatına göre vadesi bir yılın altında olan ticari borçlar ile diğer borçlar kısa vadeli yükümlülükler arasında,

vadesi bir yılın üzerinde olan ticari borçlar ile diğer borçlar ise uzun vadeli yükümlülükler arasında izlenir. Hem kısa hem de uzun vadeli yükümlülükler arasında yer alan ticari borçlar tek bir hesap grubu altında sunulurken diğer borçlar ise bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve müşterek girişimlere borçlar, ortaklara borçlar ve diğer taraflara borçlar şeklinde farklı hesaplar altında sunulmaktadır. Vadesi bir yılın üzerinde olan ve bu nedenle itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari borçlara ilişkin etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz tutarı “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” hesabı aracılığıyla kâr veya zarar tablosunda sunulur. Aynı şekilde vadesi bir yılın üzerinde olan ve ticari niteliği bulunmayan diğer borçlara ilişkin faiz tutarı da “Faiz vb. Giderler” hesabı ile kâr veya zarar tablosunda raporlanır.

2.10. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

1 Sıra No’lu MSUGT’de borç ve gider karşılıkları; “*bilanço tarihi itibarıyla belirgin bir şekilde ortaya çıkan ancak tutarının kesin olarak belirlenemediği veya tutarının belirlenmesine rağmen ne zaman ödeneceği bilinmeyen borçlar ve giderler için ayrılan karşılıklar*” şeklinde tanımlanmıştır. Borç ve gider karşılıklarını diğer kısa vadeli yükümlülüklerden ayıran iki temel unsur, tutarının ve / veya zamanının belirsiz olmasıdır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 206). Bu kapsamda yer alan karşılık hesapları pasif hesap niteliğinde olup bilançoda yer alan aktif düzenleyici karşılık hesaplarından farklı bir yapıya sahiptir. Borç ve gider karşılıklarının kapsamına çalışanlara ödenecek kıdem tazminatları, vergi karşılıkları ile gerçekleşme zamanı ve / veya ödeme tutarı belli olmayan yükümlülükler girmektedir (Ulus, 2017: 456). Borç ve gider karşılıklarına ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin sınıflandırma, değerlendirme ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

2.10.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1’de borç ve gider karşılıkları, vadelerine ve türlerine göre bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan borçlar ve giderler için ayrılan karşılıklar kısa vadeli borç ve gider karşılıkları hesap grubunda, vadesi bir yıldan uzun olan borçlar ve giderler için ayrılan karşılıklar ise uzun vadeli borç ve gider karşılıkları hesap grubunda yer alır. Kısa vadeli borç ve gider karşılıkları hesap grubu kendi içerisinde vergi karşılıkları, kıdem tazminatı karşılıkları, maliyet giderleri karşılıkları, diğer borç ve gider karşılıkları şeklinde sınıflandırılırken uzun vadeli borç ve gider karşılıkları hesap grubu ise kıdem tazminatı karşılıkları ile diğer borç ve gider karşılıkları şeklinde sınıflandırılmaktadır.

TMS / TFRS'lere göre borç ve gider karşılıkları farklı standartlarda ele alınmış olup sınıflandırması da yine bu standartlar çerçevesinde yapılmıştır. Buna göre kıdem tazminatı ile ilgili karşılıklar TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında, vergi karşılıkları TMS 12 Gelir Vergileri standardında, diğer borç ve gider karşılıkları ise TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardında düzenleme altına alınmıştır. Bunun yanı sıra KGK tarafından yayımlanan finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberinde yer alan finansal durum tablosu incelendiğinde borç ve gider karşılıklarının hem kısa vadeli hem de uzun vadeli yükümlülükler arasında yer aldığı görülmektedir. Bu çerçevede vadesi bir yıldan kısa olan borç ve gider karşılıkları dönem kârı vergi yükümlülüğü, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar ve diğer kısa vadeli karşılıklar şeklinde sınıflandırılmıştır. Vadesi bir yıldan uzun olan borç ve gider karşılıkları ise çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar ve diğer uzun vadeli karşılıklar şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

BOBİ FRS'de borç ve gider karşılıklarına ilişkin düzenlemeler farklı bölümlerde ele alınmıştır. Standartın farklı bölümlerinde düzenleme altına alınan karşılıklarla ilgili sınıflandırma da bu doğrultuda yapılmıştır. Buna göre kıdem tazminatı ve diğer karşılıklar Bölüm 19 - Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümünde, vergi karşılıkları ise Bölüm 23 - Gelir Üzerinden Alınan Vergiler bölümünde düzenleme altına alınarak türlerine göre sınıflandırma yapılmıştır. Standartta yer alan EK-1 Finansal Durum Tablosu formatında da karşılıklar sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Örnek finansal durum tablosunun kaynaklar bölümünde hem kısa vadeli yükümlülükler hem de uzun vadeli yükümlülükler arasında karşılıklara yer verilmiştir. Vadesi bir yıldan kısa olan kıdem tazminatı, vergi ve diğer karşılıklar kısa vadeli karşılıklar, vadesi bir yıldan uzun olan kıdem tazminatı, vergi ve diğer karşılıklar ise uzun vadeli karşılıklar olarak sınıflandırılmıştır.

2.10.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT'ler, TMS 12 Gelir Vergileri standardı, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı ve BOBİ FRS'de yer alan borç ve gider karşılıkları ve bunların değerlemesine ilişkin hükümler Tablo 2.10'da sunulmuştur.

Tablo 2.10. MSUGT’ler, TMS / TFRS’ler ve BOBİ FRS Açısından Borç ve Gider Karşılıklarına İlişkin Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması

BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			
	MSUGT’ler	TMS 12- 19- 37	BOBİ FRS
Kıdem Tazminatı Karşılığı	Tebliğ hükümlerine göre isteğe bağlı olarak cari dönemde veya iş sözleşmesi sonunda finansal tablolara yansıtılır.	TMS 19’a göre cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı, aktüeryal kazanç ve kayıplar da dikkate alınarak hesaplanır ve finansal tablolarda sunulur.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı hesaplanarak finansal tablolarda sunulur.
Vergi Karşılıkları	Dönem kârı üzerinden hesaplanan ve henüz kesinleşmemiş vergiler için karşılık ayrılır.	TMS 12’ye göre dönem kârı üzerinden hesaplanan ve henüz kesinleşmemiş vergiler için karşılık ayrılır.	Dönem kârı üzerinden hesaplanan ve henüz kesinleşmemiş vergiler için karşılık ayrılır.
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	Garanti, ürün hataları, işletmeye yönelik açılan davalar, işletme tarafından başka kişi ya da kurumlara verilen zararlar gibi nedenler sonucunda ortaya çıkan yükümlülükler için ayrılan karşılıklar izlenir.	TMS 37’ye göre tazminatlar, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, yeniden yapılandırma ve garanti gibi nedenler sonucunda ortaya çıkan yükümlülükler için ayrılan karşılıklar izlenir.	Garanti, dava, müşteri iadeleri, tesisin kapatılması veya yeniden yapılandırılması gibi nedenler sonucunda ortaya çıkan yükümlülükler için ayrılan karşılıklar izlenir.
Karşılık Tutarının Hesaplanması	Ödeme yapıldığında kesinleşen tutar üzerinden finansal tablolarda sunulur.	Bugünkü değer üzerinden finansal tablolarda sunulur.	Bugünkü değer veya yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden finansal tablolarda sunulur.
Karşılıkların Kayda Alınması	MSUGT’lere göre karşılıklar kayda alınmaktadır.	Karşılıklar muhasebeleştirilme kriterlerini taşımaları halinde kayda alınır.	Karşılıklar muhasebeleştirilme kriterlerini taşımaları halinde kayda alınır.

Tablo 2.10’da görüldüğü üzere MSUGT Sıra No: 1’de yer alan yabancı kaynaklara ilişkin ilkelere göre tutarı kesinlikle saptanamayan veya durumları tartışmalı olanlar da dahil olmak üzere işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir. Bunun yanı sıra muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre de karşılıkların tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu çerçevede Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre ticari kârın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi için karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması gerekir. Ancak ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren vergi mevzuatına göre tespit edilmesi gereken mali kârın hesaplanmasında karşılıklar gider olarak kabul edilmemektedir. Çünkü bu kapsamda yer alan giderlerin matrahtan indirilebilmesi,

fiili olarak ödenme şartına bağlanmıştır (Kaygusuzoğlu, 2010: 184). VUK'ta borç ve gider karşılıklarının değerlemesine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Ancak kanunun 288. maddesine göre kıdem tazminatı karşılıklarının, vergi karşılıklarının ve diğer borç ve gider karşılıklarının değerlemesi mukayyet değer ile yapılmaktadır (Yücel, 2017: 87). Borç ve gider karşılıkları arasında en önemli yeri tutan kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi iki farklı yönetime göre yapılmaktadır. Birinci yöntemde çalışılan her yılın sonunda hesaplama ve muhasebeleştirme yapılırken, ikincisinde ise iş sözleşmesinin sonunda hesaplama ve muhasebeleştirme yapılmaktadır (Ulus, 2017: 239). Her ne kadar yıl sonlarında kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi yapılsa da vergi hükümlerine göre sadece kıdem tazminatı ödendiğinde gider olarak kabul edilmektedir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında çalışanlara sağlanan çok sayıda faydadan bahsedilirken kıdem tazminatı karşılıkları iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilmektedir. Çalışanlara sağlanan emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi ile hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi faydalar iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaları oluşturmaktadır. İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan bazıları tanımlanmış katkı planları olarak, bazıları ise tanımlanmış fayda planları olarak değerlendirilmektedir. Tanımlanmış fayda planları arasında yer alan kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında aktüeryal varsayımlar (ölüm oranı, işten ayrılma oranı, maaş artışları, iskonto oranı vb.) dikkate alınmaktadır. Bu çerçevede cari dönem hizmet maliyeti, geçmiş dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıpların da dahil edilmesiyle kıdem tazminatı tutarı hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu tutar, çalışanların hizmet sunumlarından yıllarca sonra ödenebileceği için iskonto edilmek suretiyle bugünkü değeri üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

TMS 12'ye göre dönem kârı üzerinden hesaplanan ve henüz kesinleşmemiş vergiler için karşılık ayrılır. Bu çerçevede hem cari dönemde hem de önceki dönemlerde elde edilen kârlar üzerinden hesaplanacak ve vergi dairesine ödenecek vergi borçları muhasebeleştirilir. Hesaplama yapılırken raporlama dönemi sonunda yürürlükte olan ya da yürürlüğe girmesi yüksek ihtimal olan vergi oranları dikkate alınır. Yapılan hesaplama doğrultusunda ortaya çıkan vergi borcu, iskontoya tabi tutulmaksızın vergi karşılığı olarak raporlanır.

TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı karşılığı ile vergi karşılığı dışında kalan diğer borç ve gider karşılıklarına ilişkin hükümler TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardında düzenleme altına alınmıştır. Standarda göre diğer borç ve gider karşılıklarının kapsamına tazminatlar, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, yeniden

yapılandırma ve garanti gibi nedenler sonucunda ortaya çıkan yükümlölükler girmektedir. Hukuki kabul veya zımni kabul yoluyla gerçekleşen yükümlölüklerin muhasebeleştirilebilmesi için geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlölüğün bulunması, yükümlölüğün yerine getirilmesinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının söz konusu olması ve yükümlölük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi durumlarının tamamının gerçekleşmesi gerekir. Belirtilen kriterleri taşıyan karşılıkların tutarını belirleyebilmek için muhtemel risk ve belirsizliklerin de dikkate alınması suretiyle en gerçekçi tahminin yapılması gerekir. Değerlemeye esas olan karşılığın birden fazla kalemden oluşması halinde ise gerçekleşmesi muhtemel zarar olasılıklarının ağırlıklandırılması yoluyla “beklenen değer” tutarı hesaplanır. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olması durumunda, beklenen değerin ya da tahmin edilen karşılık tutarının bugünkü değerinin hesaplanması ve bu değer üzerinden raporlanması gerekir. Bugünkü değerin hesaplanmasında esas alınacak iskonto oranı ise, paranın zaman değerine ilişkin piyasa değerlendirmelerini ve yükümlölüğe ilişkin riskleri yansıtan vergi öncesi orandır.

BOBİ FRS’de borç ve gider karşılıklarının kapsamına kıdem tazminatı karşılıkları, vergi karşılıkları ve diğer kısa vadeli karşılıklar girmektedir. Zamanı ve tutarı kesin olmayan yükümlölük olarak tanımlanan ve yükümlölüklerin bir alt kümesi olarak nitelendirilen karşılıklar gerekli şartları taşıması halinde muhasebeleştirilmektedir. Bu şartlar geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlölüğün bulunması, yükümlölüğün yerine getirilmesi halinde işletmeden ekonomik fayda çıkmasının muhtemel olması ve yükümlölük tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmasıdır. Belirtilen şartları taşıyan karşılıkların kayda alınacağı tutar, raporlama dönemi sonunda yükümlölüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamanın en gerçekçi tahmini olarak belirlenir. Karşılık tutarının çok sayıdaki kalem için ayrılması durumunda beklenen değer yöntemine göre hesaplama yapılır. Bu yöntemde gerçekleştirilmesi mümkün olan tüm ihtimaller değerlendirilerek gerçekleşme olasılıklarının ağırlıklandırılması suretiyle karşılık tutarı hesaplanır. Karşılık tutarı, bağımsız uzmanlar (avukatlar, hasar tespit görevlileri bilirkişiler, aktüerler ve teknik uzmanlar) tarafından birçok olay ve durumu etki altına alan riskler ve belirsizlikler dikkate alınarak tespit edilir ve dönemsonu itibarıyla gözden geçirilerek gerekmesi halinde düzeltmeye tabi tutulur.

Yukarıda ifade edildiği üzere BOBİ FRS’ye göre karşılıklar, riskler ve belirsizliklerin de dikkate alınması sonucunda tahmin edilen ya da beklenen harcama tutarı üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda ise

karşılık tutarının iskonto oranı kullanılarak bugünkü değerine indirgenmesi gerekir. Burada kullanılacak iskonto oranı, riski içermeyen faiz oranı olarak dikkate alınmaktadır. Aksi takdirde riskler hem karşılık tutarının hesaplanmasında hem de iskonto oranının belirlenmesinde dikkate alınmış olacağından yanlış sonuçlara yol açacaktır. Borç ve gider karşılıkları kapsamında değerlendirilen ve geçerli vergi kanunlarınca belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi karşılıkları, iskontoya tabi tutulmadan kayda alınmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre kıdem tazminatı karşılıkları işletmelerin karşısına yasal bir yükümlülük olarak çıkmaktadır. Bu nedenle karşılık olarak muhasebeleştirilme kriterlerini taşıyan kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve kayda alınması gerekmektedir. İşletmeler kıdem tazminatı karşılıklarını hesaplarken önceki yıllarda gerçekleşen ödemeler ve iş gücü devir hızı gibi verileri dikkate almaktadırlar. İşletmeler bahsedilen verileri de göz önünde bulundurarak gerçekleşebilecek olan kıdem tazminatı yükümlülüğünü tahmin eder ve ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti dikkate alarak hesaplama yaparlar. Yapılan hesaplama sonunda hem cari döneme ilişkin kıdem tazminatı hem de toplam kıdem tazminatındaki artış ve azalışlar belirlenmiş olur.

2.10.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT Sıra No: 1'e göre borç ve gider karşılıklarının finansal tablolarda sunumu vadelerine ve türlerine göre yapılmaktadır. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan borç ve gider karşılıkları, bilançonun pasifinde kısa vadeli yabancı kaynaklar sınıfı altında yer alan "37 Borç ve Gider Karşılıkları" hesap grubunda sunulmaktadır. Vadesi bir yılın üzerinde olan borç ve gider karşılıkları, bilançonun pasifinde uzun vadeli yabancı kaynaklar sınıfı altında yer alan "47 Borç ve Gider Karşılıkları" hesap grubunda sunulmaktadır.

TMS / TFRS'lere göre bir karşılığın muhasebeleştirilebilmesi için gereken şartları taşıyan karşılıklar, finansal durum tablosunun kaynaklar kısmında vade ve türlerine göre raporlanmaktadır. Buna göre vadesi bir yıldan kısa olan karşılıklar kısa vadeli yükümlülükler, vadesi bir yıldan uzun olan karşılıklar ise uzun vadeli yükümlülükler arasında sunulmaktadır. Standartlara göre borç ve gider karşılıklarının dönem giderlerine aktarılması amacıyla kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda da raporlanması sağlanır. Bu kapsamda borç ve gider karşılıkları arasında yer alan vergi karşılıkları ile diğer borç ve gider karşılıkları istisnai durumlar dışında kâr veya zararda sunulur. Kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde ise kıdem tazminatını oluşturan unsurlardan cari

dönem hizmet maliyeti, geçmiş dönem hizmet maliyeti ve faiz maliyeti kâr veya zararda, aktüeryal kazanç ve kayıplara ilişkin tutarlar ise diğer kapsamlı gelirden sunulmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilme kriterlerini taşıyan karşılıklar, finansal durum tablosunun kaynaklar bölümünde vade ve türlerine göre raporlanırlar. Vadesi bir yıldan kısa olan karşılıklar kısa vadeli yükümlülükler arasında, vadesi bir yıldan uzun olan karşılıklar ise uzun vadeli yükümlülükler arasında sunulur. Vadelerine göre kısa ve uzun vadeli yükümlülükler arasında sunulan karşılıklar kıdem tazminatı karşılıkları, vergi karşılıkları ve diğer kısa / uzun vadeli karşılıklar biçiminde sınıflandırılarak raporlanır. Belirtilen hesaplar aracılığıyla yükümlülük olarak kayda alınan karşılıklar, başka bir varlığın maliyetine dahil edilmediği sürece kâr veya zarar tablosuna gider olarak yansıtılır. Kullanılacak gider hesabı ise karşılığın ayrılmasına neden olan kalemin türüne göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, garanti yükümlülüğü nedeniyle ayrılan karşılıklar “Pazarlama Giderleri” olarak raporlanırken ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülük nedeniyle ayrılan karşılıklar ise “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” olarak sunulur. BOBİ FRS'ye göre ayrılan karşılıklar her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve gerekmesi halinde düzeltme yapılır. Yapılan değerlendirme sonucunda ortaya çıkan düzeltme farkları, ilk muhasebeleştirmede bir varlığın maliyetine dahil edilmediği sürece kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. Diğer taraftan paranın zaman değerinin önemli olması halinde bugünkü değer üzerinden ölçülen karşılıklara ilişkin iskonto tutarının ilgili döneme düşen kısmı karşılık hesabına yansıtılırken, faiz gideri olarak da kâr veya zarar tablosuna yansıtılır.

2.11. ERTELENMİŞ VERGİLER

İşletmeler tabi oldukları raporlama çerçevesinde yer alan hükümler doğrultusunda finansal raporlama yaparlar. Bu kapsamda hazırlanan finansal tablolarda yer alan dönem net kârı veya zararının gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi büyük öneme sahiptir. Dönem net kârının ya da zararının doğru bir şekilde hesaplanması, işletmenin gerçek performansını ve bu nedenle de finansal bilgi kullanıcılarını yakından ilgilendirmektedir. Bilindiği üzere ülkemizde faaliyet gösteren işletmeler, düzenlemeler arasındaki farklı uygulamalar nedeniyle iki farklı kâr veya zarar hesaplamaktadırlar. Muhasebe ilkelerine göre ticari (muhasebe) kârı / zararı hesaplayan işletmeler, muhasebe uygulamalarına yön veren vergi mevzuatına göre de mali (vergiye tabi) kârı / zararı hesaplarlar. Ticari kâr / zarar ile mali kâr / zararın birbirinden farklı olmasının temelinde ise sürekli ya da geçici farklar yatmaktadır. Sürekli farklar, vergi mevzuatı açısından hiçbir zaman kabul edilmeyecek gelir ve giderlerden oluşması nedeniyle sadece cari dönemin kârını / zararını ve vergisini etkilerler.

Bahsedilen farklar hiçbir zaman kapanmayacağı için gelecek yılların kârını / zararını ve vergisini ise etkilemeyecektir. Vergi mevzuatı açısından cari yılda kabul edilmemesine rağmen gelecek yıllarda dikkate alınacak gelir ve giderlerden kaynaklanan geçici farklar ise hem cari dönemin hem de gelecek yılların kârını / zararını ve vergisini etkilerler. Genel itibarıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı ile değerlendirme esaslarından kaynaklanan farklılıklar, geçici farkların ve dolayısıyla da ertelenmiş vergilerin oluşmasına neden olmaktadır. MSUGT’lerde ertelenmiş vergi uygulaması bulunmazken, TMS / TFRS ve BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi ile ilgili hükümler düzenleme altına alınmıştır. Bu çerçevede ertelenmiş vergilere ilişkin bahsedilen düzenlemelerde yer alan sınıflandırma, değerlendirme ve sunum farklılıkları aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

2.11.1. Sınıflandırmaya İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’lerde ertelenmiş vergilerle ilgili bir hüküm bulunmadığından herhangi bir sınıflandırma da söz konusu değildir. İşletmeler ticari kâr ile mali kârın farklılaşmasına neden olan gelir ve giderleri isteğe bağlı olarak nazım hesaplarda izlemektedir.

TMS / TFRS’lere göre ertelenmiş vergilere ilişkin düzenlemeler TMS 12 Gelir Vergileri standardında ele alınmıştır. TMS 12’de ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi zorunlu kılınmıştır. Standart hükümleri ile vergi mevzuatı arasındaki farklı uygulamalar nedeniyle ticari kâr / zarar ile mali kâr / zararın tutarları değişmektedir. MSUGT’ler ile TMS / TFRS’ler arasındaki farklı uygulamalar sürekli farklar ile geçici farklardan kaynaklanırken bu kapsamda yer alan geçici farklar ertelenmiş vergi hesaplamasına neden olmaktadır. Standartta geçici farklar, *“bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır”* şeklinde tanımlanmıştır. Geçici farklar, gelir ve giderlerin ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı açısından tanınma zamanındaki farklılıktan ve / veya varlık ve kaynakların değerlendirme esaslarındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır (Gücenme Gençoğlu ve Poroy Arsoy, 2007: 4). Standarda göre geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergiye tabi geçici farklar, gelecek yıllarda faydalanma veya ödeme yapıldığında ilgili yılların vergi matrahına ilave edilen tutarları, indirilebilir geçici farklar ise gelecek yıllarda faydalanma veya ödeme yapıldığında ilgili yılların vergi matrahından indirilen tutarları ifade etmektedir. Vergiye tabi geçici farklar ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) olarak, indirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi varlığı olarak sınıflandırılmaktadır.

BOBİ FRS’de büyük işletmeler tarafından hazırlanan konsolide ve münferit finansal tablolarda ertelenmiş vergi sunma zorunluluğu bulunurken, orta boy işletmelerde ise sadece isteğe bağlı konsolide finansal tablo hazırlayanların ertelenmiş vergi sunma zorunluluğu bulunmaktadır. Büyük işletme kapsamında olmayan ve sadece münferit finansal tablo hazırlayan orta boy işletmeler için ertelenmiş vergi sunma zorunluluğu bulunmamaktadır. BOBİ FRS’nin “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” başlıklı 23. bölümünde ertelenmiş vergi, “varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Ertelenmiş vergiler genel itibarıyla varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri ile vergiye tabi değerleri arasındaki farklar ile henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararlarının ve kullanılmamış vergi indirimlerinin gelecek yıllara taşınması anlamına gelmektedir. Bu çerçevede geçmiş işlem ve olaylar sonucunda ortaya çıkan ve gelecek yıllarda geri kazanılacak ya da ödenecek vergiler ertelenmiş vergilerin kapsamına girmektedir. Diğer bir ifadeyle cari yılda gider olarak kabul edilmemesine rağmen gelecek yıllarda dikkate alınacak olan geçici farkların bir sonucu olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar ile indirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergileri oluşturmaktadır. Vergiye tabi geçici farklar ertelenmiş vergi varlığı, indirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) olarak sınıflandırılmaktadır.

2.11.2. Değerlemeye İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’ler, TMS 12 Gelir Vergileri standardı ve BOBİ FRS’de yer alan ertelenmiş vergilerin değerlemesine ilişkin hükümler Tablo 2.11’de sunulmuştur.

Tablo 2.11. MSUGT, TMS 12 ve BOBİ FRS Açısından Ertelenmiş Vergilerin Değerlemesine İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

ERTELENMİŞ VERGİLER			
	MSUGT’ler	TMS 12	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme	Hüküm bulunmamaktadır.	Yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına göre hesaplanan tutar üzerinden muhasebeleştirilir.	Zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları ve oranlarına göre hesaplanan tutar üzerinden muhasebeleştirilir.
Dönemsonu Değerleme	Hüküm bulunmamaktadır.	Ertelenmiş vergiler iskonto edilmeden kayıtlı değeri üzerinden raporlanır.	Ertelenmiş vergiler iskonto edilmeden kayıtlı değeri üzerinden raporlanır.

Tablo 2.11’de görüldüğü üzere MSUGT’lerde ertelenmiş vergilerle ilgili bir hüküm bulunmadığından herhangi bir değerlendirme esası da bulunmamaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre ticari kâr ile mali kârın farklılaşmasına neden olan ve ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcu şeklinde muhasebeleştirilen ertelenmiş vergiler geçici farklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Geçici farklar ise bilanço bilgilerinden ya da gelir tablosu bilgilerinden yararlanılarak tespit edilmektedir. TMS 12 Gelir Vergileri standardında geçici farkların tespitinde bilanço bilgileri dikkate alınmaktadır (Dinç, 2007: 32). Buna göre bilanço kalemleri arasında yer alan varlıklar ile kaynakların kullanılması yoluyla geçici farkların tespiti Tablo 2.12’de yer alan bilgiler doğrultusunda yapılmaktadır.

Tablo 2.12. Bilanço Kalemleri Üzerinden Geçici Farkların Tespit Edilmesi

GEÇİCİ FARKLAR		
VARLIKLAR	Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark
	Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergiye Tabi Geçici Fark
KAYNAKLAR	Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergiye Tabi Geçici Fark
	Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark

Kaynak: Ökten v.d., 2017: 164.

Tablo 2.12’ye göre yapılan tespit sonucunda ortaya çıkan geçici farklar üzerinden, hali hazırda yürürlükte olan ya da yürürlüğe girmesine kesin gözüyle bakılan vergi oranlarına göre ertelenmiş vergi hesaplanır. Bu kapsamda vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu, indirilebilir geçici farklar üzerinden ise ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır. Hem ertelenmiş vergi borçlarına hem de ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin defter değerlerinin ne şekilde kazanılacağı ya da ödeneceği ilgili raporlama dönemi sonundaki beklentiler doğrultusunda vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplanır. Hesaplanan ertelenmiş vergi borcu ya da varlığı, hem geçici farkın ortadan kalkacağı zamanın belirlenmesinin zor olması hem de karmaşık yapısı nedeniyle iskontaya tabi tutulmamaktadır. Ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri dönem sonlarında tekrar gözden geçirilir ve ertelenmiş vergi varlığının tamamından veya bir kısmından yararlanılmasına imkan verecek düzeyde kâr elde etme olasılığının olmaması halinde defter değeri azaltılır. Sonraki dönemlerde kâr elde etme olasılığının ortaya çıkması durumunda ise artış ile sınırlı olmak kaydıyla ertelenmiş vergi varlığının defter değeri artırılır.

BOBİ FRS Bölüm 23’de, konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin varlık ve yükümlülüklerine ilişkin geçici farkların, konsolide finansal tablolarda sunulan defter değerleri ile topluluğa ait işletmelerin herhangi biri tarafından beyan edilen vergiye tabi değerinin karşılaştırılması yoluyla belirleneceği ifade edilmiştir. Ertelenmiş vergilerin konusu olan hem vergiye tabi geçici farklar hem de indirilebilir geçici farklar üzerinden zamanlama farkının tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunlarına ve oranlarına göre ertelenmiş vergi hesaplaması yapılır. Vergiye tabi geçici farklar işletmenin ertelenmiş vergi borcunu ortaya çıkarırken, indirilebilir geçici farklar ise işletmenin ertelenmiş vergi varlığını ortaya çıkarır. Standart uyarınca ertelenmiş vergi borcunun ve ertelenmiş vergi varlığının iskonto edilmesi yasaklanmıştır. İşletme tarafından önceki dönemlerde kayda alınmamış ertelenmiş vergi varlıkları, her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilerek yeterli düzeyde kâr edebilme ihtimaline göre kayda alınır.

2.11.3. Sunuma İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

MSUGT’lerde ertelenmiş vergilerin sunumuna ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ve işletmenin vergi alacağını oluşturan ertelenmiş vergi varlıkları finansal durum tablosunun varlıklar kısmında yer alan duran varlıklar arasında sunulur. Vergiye tabi geçici farklar üzerinden hesaplanan ve işletmenin vergi borcunu oluşturan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise finansal durum tablosunun kaynaklar kısmında yer alan uzun vadeli yükümlülükler arasında sunulur. İşletmelerin yasal olarak mahsup etme hakkının olması, ertelenmiş vergilerin aynı işletmeye ait olması ve aynı vergi dairesine karşı sorumlu olunması gibi durumlarda ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerini mahsup etmesine izin verilmektedir. Finansal durum tablosunda sunulan ertelenmiş vergiler, aynı zamanda kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda da raporlanır. Bu amaçla ertelenmiş vergi hesaplamasına konu olan varlıkların ve borçların muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olacak şekilde kâr veya zarar kısmında ya da diğer kapsamlı gelir kısmında ertelenmiş vergi geliri veya ertelenmiş vergi gideri olarak raporlanır. Buna göre kâr veya zararda muhasebeleştirilen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergiler kâr veya zararda, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergiler özkaynaklarda, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergiler ise diğer kapsamlı gelirden sunulur.

BOBİ FRS'ye göre indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları, finansal durum tablosunun varlıklar kısmında duran varlıklar arasında sunulur. Vergiye tabi geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise finansal durum tablosunun kaynaklar kısmında uzun vadeli yükümlülükler arasında sunulur. İşletmeler tarafından sunulan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi yükümlülükleri genellikle ayrı ayrı muhasebeleştirilmesine rağmen, işletmenin mahsup edebilme ile ilgili yasal bir hakkının bulunması ve mahsup edilen tutar üzerinden tek bir vergi dairesine ödeme yapılmasının amaçlanması durumlarında mahsuplaştırmaya izin verilmektedir. Standarda göre ertelenmiş vergiler finansal durum tablosunun yanı sıra kâr veya zarar tablosunda da sunulur. Bu çerçevede finansal durum tablosunda sunulan ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğünde meydana gelen değişimler ertelenmiş vergi gideri veya geliri olarak kâr veya zarar tablosunun vergi gideri kaleminde raporlanır. Ancak ertelenmiş vergi gelirinin ya da ertelenmiş vergi giderinin daha önce özkaynaklarda muhasebeleştirilen bir işlem veya olaydan kaynaklanması halinde bunlara ilişkin ertelenmiş vergi tutarları da ilgili özkaynak kalemine yansıtılır.

2.12. GELİRLER VE GİDERLER

Finansal raporlama alanında yaşanan gelişmeler işletmeler tarafından sunulan bilanço bilgilerinin yanı sıra gelir tablosu bilgilerinin de önemini artırmıştır (Bayri, 2010: 96). İşletmelerin belirli bir faaliyet döneminde elde ettikleri gelirler ile yaptıkları giderlerin belirlenmesi ve bunların gelir tablosu yoluyla sunulması zorunluluk halini almıştır. İşletmelerin finansal performansının göstergesi niteliğinde olan bu tablolar, finansal bilgi kullanıcılarının da ihtiyaç duyduğu bilgilerin raporlanmasını sağlamaktadır. MSUGT'lere göre Gelir Tablosu, TMS / TFRS'lere göre Kâr veya Zarar Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS'ye göre ise Kâr veya Zarar Tablosu aracılığıyla raporlanan bilgilerin temelini işletmelerin gelir ve giderleri oluşturmaktadır.

Gelir ve giderlere ilişkin MSUGT, TMS / TFRS ve BOBİ FRS'nin sınıflandırma ve sunum hükümleri arasındaki farklar aşağıda karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

MSUGT Sıra No: 1'de karşılaştırılabilirliğin ve anlaşılabilirliğin artırılması amacıyla gelir tablosu formatları sunulmuştur. Rapor tipi olarak sunulan gelir tablosu formatları, özet (Ek Tablo 3) ve ayrıntılı (Ek Tablo 4) olmak üzere iki farklı şekilde sunulmuştur. Tebliğ eklerinde sunulan gelir tablosu formatları incelendiğinde gelirlerin genel hatlarıyla brüt satışlar, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar ile olağandışı gelir ve kârlar şeklinde

sınıflandırıldığı görülmektedir. Giderler ise satış indirimleri, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gider ve zararlar ile vergi giderleri şeklinde sınıflandırılmaktadır.

MSUGT Sıra No: 1 hükümlerine göre gelir tablosunda hem satış gelirleri ile diğer gelir ve kârlar hem de satış maliyetleri ile diğer gider ve zararlar brüt tutar üzerinden sunulur ve bu kalemlerin birbirleri ile karşılaştırılarak tablodan çıkarılmasına izin verilmez. Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler aktif oldukları dönemde tahakkuk ettirilerek normal faaliyet sonuçlarından ayrı bir başlık altında sunulması sağlanır. Ayrıca “diğer” başlığı altında sunulan gelir ve giderlerin, ait oldukları grubun toplam tutarının %20’sini aşması durumunda ayrı bir başlık olarak sunulması gerekir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ile ilgili hükümler düzenleme altına alınmıştır. Standartta tablo ile ilgili birçok alanda düzenleme yapılmasına rağmen örnek bir format verilmeyerek tabloda yer alması gereken asgari bilgiler tespit edilmiştir. Ancak KGK tarafından yayımlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” nde “Tek Tablolu Yaklaşım” ve “İki Tablolu Yaklaşım” olmak üzere iki alternatif tablo örneği sunulmuştur. Tek tablolu yaklaşım modelinde kâr veya zarar kısmı ve diğer kapsamlı gelir kısmı tek bir tabloda sunulurken, iki tablolu yaklaşım modelinde ise kâr veya zarar tablosu ayrı diğer kapsamlı gelir tablosu ayrı bir tabloda sunulmaktadır. Her iki tablo formatına göre de gelirler hasılat gelirleri, esas faaliyetlerden diğer gelirler, yatırım faaliyetlerinden gelirler, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kârlarından paylar, sürdürülen faaliyetler vergi gelirleri ile durdurulan faaliyet gelirleri şeklinde sınıflandırılmıştır. Giderler ise satışların maliyeti, genel yönetim giderleri, pazarlama giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, esas faaliyetlerden diğer giderler, yatırım faaliyetlerinden giderler, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların zararlarından paylar, finansman giderleri, sürdürülen faaliyetler vergi giderleri ile durdurulan faaliyet giderleri şeklinde sınıflandırılmıştır. Gelir ve giderlere ilişkin kâr veya zarar kısmında yapılan sınıflandırmanın yanı sıra diğer kapsamlı gelir kısmında da sınıflandırma yapılmıştır. Buna göre maddi duran varlık değerlendirme artışları / azalışları, maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları / azalışları, tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları / kayıpları, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr / zararda sınıflandırılmayacak payları, diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurları, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelire ilişkin vergiler kâr veya zararda yeniden

sınıflandırılmayacak gelir ve giderler olarak sınıflandırılmıştır. Yabancı para çevirim farkları, satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme ve / veya sınıflandırma kazançları / kayıpları, nakit akış riskinden korunma kazançları / kayıpları, yurtdışındaki işletmeye ilişkin yatırım riskinden korunma kazançları / kayıpları, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr / zararda sınıflandırılacak paylar, diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurları, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelire ilişkin vergiler ise kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelire ilişkin vergiler kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak gelir ve giderler olarak sınıflandırılmıştır.

TMS / TFRS'lere göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu gerçeğe uygun ve standartlarla uyumlu bir şekilde sunulmalıdır (TMS 1, madde: 15-16). Tabloda yer alan gelir ve gider kalemleri, önemli oldukları sürece ayrı bir şekilde sunulur ve başka TFRS'ler tarafından zorunlu kılınmadıkça netleştirilmesine izin verilmez (TMS 1, madde: 32). Ayrıca, standartlara göre hiçbir gelirin veya giderin olağandışı olarak sınıflandırılmasına ve sunulmasına izin verilmemektedir (Doğan ve Ertugay, 2010: 123).

BOBİ FRS'ye göre gelir ve giderler kâr veya zarar tablosu aracılığıyla sunulmaktadır. Kâr veya zarar tablosunun formatı Ek 2'de Münferit Kâr veya Zarar Tablosu, Ek 6'da ise Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu olarak belirlenmiştir. Rapor tipli olarak belirlenen kâr veya zarar tablosunun temelini ise gelir ve giderler oluşturmaktadır. Bu kapsamda tabloda yer alan gelirler satış hasılatı, tarımsal faaliyetlerde gerçeğe uygun değer artışları, esas faaliyetlerden diğer gelirler, diğer faaliyetlerden gelirler ile finansal gelirler şeklinde sınıflandırılmıştır. Giderler ise satışların maliyeti, tarımsal faaliyetlerde gerçeğe uygun değer azalışları, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama giderleri, genel yönetim giderleri, esas faaliyetlerden diğer giderler, diğer faaliyetlerden giderler, finansal giderler ile vergi giderleri şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

BOBİ FRS'ye göre gelir ve giderlerle ilgili yapılan sınıflandırma doğrultusunda belirlenen formatlara uygun bir şekilde sunum yapılmaktadır. Ancak işletmelerin formatlara bağlı kalmaları kaydıyla tabloda alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebileceği, bunun yanı sıra cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlerin de tablodan çıkarılabileceği gibi hususlar düzenleme altına alınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusundaki görüşlerinin belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmanın metodolojisi, araştırmada elde edilen verilerin analizi ve bulgularından bahsedilmiştir. Ayrıca, bu bölümde farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye’de yapılan çalışmaları kapsayan literatür incelemesine de yer verilmiştir.

3.1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Aşağıda farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesi, dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusunda yapılan bu araştırmanın önemi, amacı, konusu, kapsamı, kısıtları ve yönteminden bahsedilmiştir.

3.1.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesinin temelinde dönüşüm sürecinin sağlıklı bir şekilde yönetilmesi yatmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hem MSUGT’lere hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre hazırladıkları finansal tabloların faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olabilmeleri için en sağlıklı yol söz konusu işletmelerin ikili muhasebe sistemini kullanarak finansal tablolar hazırlamalarıdır. Ancak, ikili muhasebe sistemi kullanılarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolar hazırlanmasının işletmelere ilave maliyeti olacak ve hatta birçok işletme açısından dönüşüm işleminin maliyeti faydasını aşacaktır. Bu nedenle, Türkiye özelinde bakıldığında bu yöntemi kurumsal kapasitesi ve muhasebe organizasyonu daha güçlü olan işletmeler kullanmakta

olup bu işletmelerin sayısı oldukça azdır. İkili muhasebe sistemini kullanan işletmelerin dışında kalan bağımsız denetime tabi olan diğer işletmeler ise, mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlamaktadırlar.

Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi kullanılarak hazırlanan ve bağımsız denetime tabi olan finansal tabloların, dönüşüm sürecinin sağlıklı bir şekilde yapılamamasından dolayı faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olmayacağı tahmin edilmektedir. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açacağını düşünerek hem MSUGT'lere hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre finansal tablolar hazırlanmasına karşı olacakları; iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmak zorunda kaldıklarında da TMS / TFRS'lerin zorlayıcı hükümleri karşısında tercihlerinin BOBİ FRS olacağı öngörülmektedir. Bunlara ilaveten, mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işlemi sırasında bazı finansal tabloların hazırlanmasının zor olacağı, dönüşüm sürecinin işletmelere ilave maliyet getireceği, dönüşüm sürecine yönelik bilgi ve belgelerin işletmeler tarafından temin edilemeyeceği veya edilmek istenmeyeceği, meslek mensuplarının dönüşüm işlemini yaparken bazı varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, bazı varlık ve borçların değerlemesi ile düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşabilecekleri de tahmin edilmektedir. Finansal tabloların mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılabilecek en önemli sorun varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar olacaktır. Bununla birlikte, dönüşüm sürecinde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, varlık ve borçların değerlemesinden, düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunların dışında diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlar da yaşanabilir. Bu nedenle, bu çalışmada Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusundaki görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Türkiye'de meslek mensuplarının bakış açısıyla farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi, meslek

mensuplarının dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusunda herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle, çalışma sadece muhasebe literatürüne katkı sağlamakla kalmayacak aynı zamanda muhasebe meslek mensupları ve düzenleyici kuruluşların da yararlanacakları bir kaynak olacaktır. Şöyle ki; meslek mensupları karşılaştıkları sorunlarda yalnız olmadıklarını bilecek ve bu sorunların giderilmesi için hem diğer meslek mensupları ile işbirliği yapacak hem de düzenleyici kuruluşlardan yardım alma yoluna gidecektir. Ayrıca, düzenleyici kuruluşlar da, meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar hakkında bilgi sahibi olacak ve bu sorunların giderilmesine yönelik düzenleyici kuruluşlarda farkındalık yaratılmış olacaktır.

3.1.2. Araştırmanın Konusu

Türkiye’de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere MSUGT’ler ile getirilen düzenlemelere göre muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Aynı işletmelerden bağımsız denetime tabi olan ve KAYİK kapsamında yer alan işletmeler TMS / TFRS’lere, bağımsız denetime tabi olmasına rağmen KAYİK kapsamında olmayan işletmeler ise isteğe bağlı olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar hazırlamak zorundadırlar.

Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmelerin iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlamaları finansal tabloların dönüşümü konusunu gündeme getirmiştir. Muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlamasında MSUGT’leri uygulayan işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarını genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT’lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılan dönüşüm işlemleri yoluyla hazırlamaktadırlar. Finansal tabloların dönüşümü ise bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Müşteri kabulü ile başlayan ve finansal tabloların dönüştürülmesi ile tamamlanan dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensupları süreç içerisinde bazı sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Araştırmanın konusunu, Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin

değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusundaki görüşlerinin belirlenmesi oluşturmaktadır.

3.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamı, KGK tarafından yetkilendirilen ve ilgili kurumun web sitesinde “KAYİK Dahil Bağımsız Denetim Şirketleri” olarak listelenen 74 şirket olarak belirlenmiştir. Bölge, şehir ve şirket çeşitliliğinin sağlanması amacıyla araştırmaya Ankara, İstanbul, Kırklareli, İzmir, Kayseri, Yozgat ve Samsun şehirlerinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri dahil edilmiştir.

COVID-19 salgını nedeniyle görüşmelerin birçoğunun yüz yüze olarak değil de çevrimiçi (online) yapılması ve katılımcıların görüşme sorularına verdikleri cevapların subjektif olması araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

3.1.4. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusundaki görüşlerinin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada nitel araştırma yapılmıştır.

Nitel araştırmanın kapsamlı ve herkes tarafından kabul edilen bir tanımı yoktur. Nitel araştırma, “*veri toplama araçlarından gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi yöntemlerin kullanıldığı, algı ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulduğu bir araştırma*” şeklinde tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 36-37). Bir başka çalışmada yine nitel araştırmanın karmaşık yapısından bahsedilirken, tanımının yapılabilmesi için araştırma çeşidinin içeriğinin ve özelliklerinin taslağını çizmek gerektiği ifade edilmiştir. Nitel araştırmanın doğasını anlayabilmek için gerekli olan bu özellikler ise “anlam ve anlama üzerine odaklanma, temel araç olarak araştırmacı, tümevarımsal bir süreç ile zengin betimlemeler ve diğer özellikler” olarak belirtilmiştir (Merriam, 2018: 13-14). Nitel araştırma ile ilgili tanımlar genel itibarıyla nitel araştırmanın özellikleri çerçevesinde yapılmıştır. Bu çalışmada, araştırmanın amaçları doğrultusunda finansal tabloların dönüşüm sürecinde yer alan meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşme yapmak, katılımcıların süreç ile

ilgili düşüncelerini ve yorumlarını almak ve sürece ilişkin derinlemesine bilgi toplamak amacıyla nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir.

3.1.4.1. Araştırma Deseninin Belirlenmesi

Nitel araştırmanın bir araştırma deseni çerçevesinde planlanması başarıya ulaşmasına katkı sağlamaktadır. Nitel araştırma deseni, *“araştırma yaklaşımını belirleyen ve çeşitli aşamaların bu yaklaşım çerçevesinde tutarlı olmasına rehberlik eden bir strateji”* şeklinde tanımlanmaktadır. Nitel araştırma desenleri arasında kültür analizi, olgu bilim, kuram oluşturma, durum çalışması ve eylem araştırması gibi desenler bulunmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 63). Bu çalışmada, finansal tabloların dönüşüm sürecinde rol alan ve araştırmaya katılım gösteren meslek mensuplarından sürece ilişkin ayrıntılı ve derinlemesine bilgi almak amacıyla olgu bilim deseni kullanılmıştır. Olgu bilim diğer adıyla fenomenoloji deseni, farkında olmamıza rağmen ayrıntılı ve derinlemesine bilgi sahibi olmadığımız olgulara odaklanmamıza imkan sağlayan bir desendir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 66).

3.1.4.2. Veri Türünün Belirlenmesi

LeCompte ve Goetz’e (1984) göre nitel çalışmada çevreye ilişkin veriler, sürece ilişkin veriler ve algılara ilişkin veriler olmak üzere genellikle üç tür veri toplanmaktadır. Araştırma grubuna dahil olan kişilerin süreç hakkındaki düşüncelerini almak amacıyla toplanan veriler algılara ilişkin veri türü olarak değerlendirilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 37). Meslek mensuplarının finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusundaki düşüncelerini almak amacıyla yapılan bu çalışmada katılımcıların algılarına ilişkin veriler toplanmıştır.

3.1.4.3. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi

Nitel çalışmada veriler görüşme, gözlem ve doküman incelemesi olmak üzere üç farklı yöntem ile toplanmaktadır. Bahsedilen yöntemler arasında en sık kullanılanı ise görüşme yöntemidir. Bogdan ve Biklen’e (1992) göre, görüşme yöntemi insanların bakış açılarını, deneyimlerini, duygularını ve algılarını ortaya koymak amacıyla kullanılan güçlü bir yöntemdir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 38). Bu çalışmada hem etkili ve verimli bir yöntem olması hem de araştırma desenine en uygun yöntem olması nedeniyle görüşme yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmeler doğrultusunda elde edilen veriler, ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır.

3.1.4.4. Görüşme Yaklaşımının Belirlenmesi

Nitel araştırmada görüşme yönteminin tercih edilmesi ile birlikte görüşmenin hangi yaklaşıma göre yapılacağına karar verilmesi gerekir. Literatürde farklı yaklaşımlardan bahsedilirken sunum yapısı açısından sağladığı esneklik bakımından görüşmeler yapılandırılmış (standartlaştırılmış) görüşme, yarı yapılandırılmış (yarı standartlaştırılmış) görüşme ve yapılandırılmamış (standartlaştırılmamış) görüşme şeklinde sınıflandırılmaktadır (Berg ve Lune, 2019: 117-118). Bu araştırmada yapılandırılmış görüşme ile yapılandırılmamış görüşme arasında bir yere sahip olan yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı, önceden hazırlanmış ve belirli düzeyde yapılandırılmış sorular içermesi, soruların esnek bir yapısının olması, katılımcılardan özel bilgiler alınması, farklı sorularla konunun açılması ve daha detaylı bilgilerin alınması gibi avantajlarından dolayı tercih edilmiştir.

3.1.4.5. Görüşme Formunun Hazırlanması

Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımının tercih edilmesiyle birlikte bu yaklaşıma uygun bir görüşme formu hazırlanmıştır. Finansal tabloların dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarına yönelik hazırlanan görüşme formunda katılımcıların demografik bilgilerine, dönüşüm sürecine yönelik genel bilgilere, dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine, dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunlara ve sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerine ilişkin sorulara yer verilmiştir. Genel bilgiler, dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi, dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri olmak üzere dört bölüm altında hazırlanan görüşme sorularının taslağı tezin ikinci bölümünde yapılan çalışmalar ve literatür taraması sonucunda oluşturulmuştur. Taslak soruların hazırlanmasından sonra görüşme formunun nihai haline kavuşturulması ve ön testinin yapılması amacıyla iki aşamalı bir yol izlenmiştir. Birinci aşamada görüşme soruları üniversitelerin muhasebe / finansman ve pazarlama alanında görev yapan uzman öğretim üyeleri ile finansal tabloların dönüşümünü yapan meslek mensuplarının görüş ve önerileri doğrultusunda tekrar düzenlenmiştir. Bu kapsamda muhasebe ve finansman alanında görev yapan uzman öğretim üyeleri soruların içeriği ile ilgili, pazarlama alanında görev yapan uzman öğretim üyeleri ise nitel araştırma yöntemiyle ilgili deneyimlerini aktarmışlardır. İkinci aşamada ise uzman kişilerin görüşleri doğrultusunda düzeltilen sorular kullanılarak iki meslek mensubu ile pilot görüşme gerçekleştirilmiştir. Hem uzman kişilerin katkıları hem de pilot görüşmelerde sağlanan dönütler sonucunda nihai haline kavuşturulan ve 15 ana sorudan oluşan görüşme soruları (Ek-1), yüz yüze ve çevrimiçi görüşme yoluyla meslek

mensuplarına yöneltilmiştir. Görüşmeyi daha verimli hale getirmek ve araştırma amaçlarına ulaşabilmek için katılımcılara ilave sorular da sorulmuştur.

3.1.4.6. Hedef Evren ve Örneklem Belirlenmesi

Bir araştırmayı başarıya ulaştıran temel faktörlerin başında hedef evren ve örneklem doğru bir şekilde belirlenmesi gelmektedir. McMillan (1996)'a göre hedef evren, araştırmacı tarafından incelenen, ilgi duyulan ve araştırma sonuçlarının genelleneceği evren olarak tanımlanmıştır (Baltacı, 2018: 235). Hedef evrenin doğru bir şekilde belirlenmesi araştırma açısından önemli olsa da, sorunların çözümünde tam anlamıyla yeterli olmamaktadır. Çünkü araştırmacının her zaman hedef evrenin tamamına ulaşabilmesi mümkün değildir. Bu soruna çözüm üretmek amacıyla bilim adamları “örneklem” kavramını ortaya çıkarmışlardır (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 111). Neuman (2014)'a göre örneklem, hedef evreni tam anlamıyla temsil edebilecek öğelerin veya unsurların listesi şeklinde tanımlanmıştır (Baltacı, 2018: 235). Yapılan tanımlara bakıldığında öncelikle hedef evrenin doğru bir şekilde belirlenmesi, sonrasında ise örnekleme yöntemleri kullanılarak hedef evreni en iyi şekilde temsil edecek örneklem grubunun seçilmesi gerekir. Mertens (2014)'e göre nitel araştırmanın geçerlik ve güvenilirliğini etkilemesinden dolayı örneklem grubunun seçimi oldukça önemli bir husustur (Baltacı, 2018: 234).

Bu araştırmada bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları hedef evren olarak belirlenmiştir. Araştırmanın örneklem çerçevesi ise, nitel araştırmada kullanılan amaçlı örnekleme yöntemlerinden biri olan “ölçüt örnekleme” yöntemine göre belirlenmiştir. Ölçüt örnekleme yönteminin temelinde önceden belirlenmiş kriterlere sahip olan kişilerin araştırmaya dahil edilmesi yatmaktadır. Bu araştırma özelinde, farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümünde aktif rol alan meslek mensupları örneklem çerçevesine dahil edilmiştir.

Cropley (2002)'e göre nitel araştırmada örneklem büyüklüğü standart kurallar yerine araştırmanın odağı, veri miktarı ve kuramsal örnekleme ilkelerine göre belirlenmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 122). Bahsedilen ilkelere göre asıl önemli olanın istenilen veri derinliğine ve genişliğine ulaşabilme düzeyinin olduğu, bazen bir kişi ile görüşme yapmak yeterli olurken bazen de verinin doyum noktasına ulaşma düzeyi örneklem sayısını belirleyebilmektedir. Diğer taraftan Patton (2005), Creswell (2013), Neuman (2014), Rubin ve Babbie (2016) tarafından yapılan çalışmalarda ise olgu bilim deseninde yapılan nitel araştırmalarda örneklem sayısının 5 ile 25 katılımcı arasında belirleneceği ifade edilmiştir

(Baltacı, 2018: 263). Literatürde yer alan bilgiler ve araştırmanın amaçları doğrultusunda bu çalışmada örneklem büyüklüğü 25 kişi olarak belirlenmiştir.

3.2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar gözden geçirildiğinde bu çalışmaların VUK’a göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüşümünün bir örnek uygulama üzerinden incelenmesi şeklinde yapıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmalardan aşağıda kısaca bahsedilmiştir.

Öztürk (2013), MSUGT’ler ve VUK’a göre düzenlenen mizanlar üzerine dışarıdan atılan kayıtların eklenmesi yani mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanmak suretiyle TMS / TFRS’lere göre finansal tabloların hazırlanmasını sağlık ürünleri üreten bir üretim işletmesi örneği üzerinde incelemiştir. Çalışmada, sadece TMS / TFRS’lere göre finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosunun dönüşüm yoluyla düzenlenmesi ele alınmış; diğer finansal tablolar ise çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Yardımcıoğlu (2013), MSUGT’lere göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun UMS / UFRS’lerle uyumlu hale getirilmesini bir örnek uygulama üzerinde incelemiştir. Bu amaçla, MSUGT’lere göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosundan hareketle iki düzenleme arasındaki yeniden sınıflandırma ve düzeltme farklarına ilişkin muhasebe kayıtları yapılmış ve bu kayıtlardan sonra UMS / UFRS’lerle uyumlu finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu hazırlanmıştır. UMS / UFRS’lerle uyumlu finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosundan yararlanarak da nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosu düzenlenmiştir.

Elitaş ve Ergüden (2016) tarafından yapılan çalışmada, VUK’a göre hazırlanan finansal tabloların UMS / UFRS’lere dönüştürülmesi ile ilgili planlama, inşaat, proje yönetimi ve ticaret şirketine dair örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulama ile şirketin VUK’a göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu ile bağımsız denetimden geçmiş finansal durum tablosu ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu arasındaki sınıflandırma ve düzeltme farklarına ilişkin kayıtlar gösterilerek dönüşüm süreci ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve açıklanmıştır.

Uluslan (2017), MSUGT’lere göre düzenlenen finansal tabloların TMS / TFRS’lere göre düzenlenen finansal tablolara dönüşümünü örnek bir uygulama üzerinde incelemiştir. Çalışmada, örnek bir işletmenin MSUGT’lere göre düzenlenen bilançosu ve döneme ait gelir

tablosu ve diğer muhasebe bilgilerinin incelenmesi sonucu elde edilen veriler ve yapılan dönüştürme işlemine ait bilgiler dikkate alınarak dönüşüm kayıtları yapılmıştır. Daha sonra, örnek işletmenin TMS / TFRS'lere göre kesin mizanı, finansal durum tablosu ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu düzenlenmiştir.

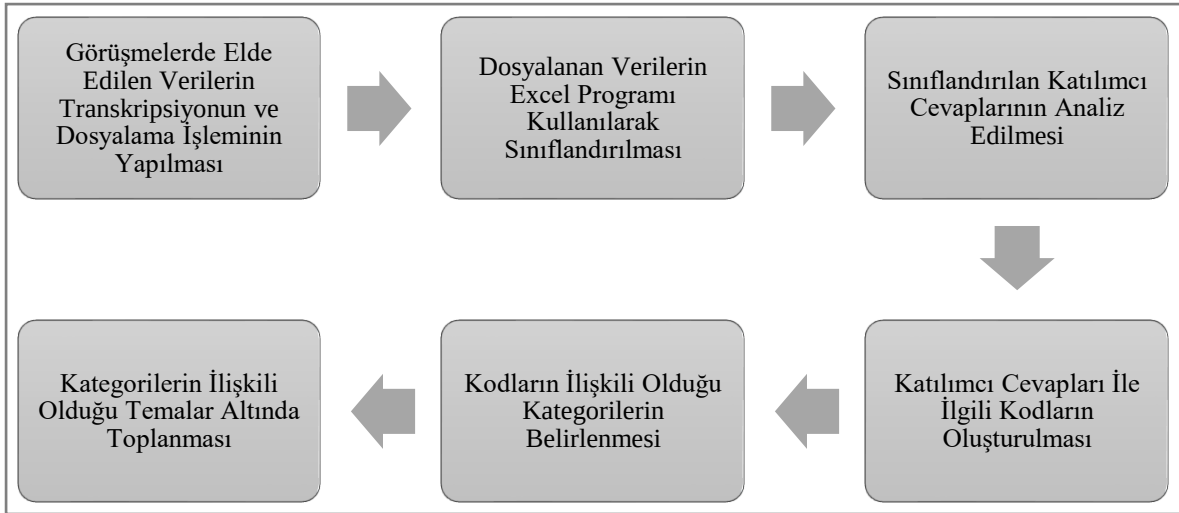
Demir (2020) tarafından yapılan çalışmada, vergi mizanından hareketle BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtlarının nasıl yapılacağı ve bunun sonucunda finansal tabloların çıkarılmasına dair bütünsel bir uygulama örneği geliştirilmiştir. Uygulama örneğinde öncelikle oluşturulan vergi mizanına ait verilerin kullanılmasıyla MSUGT'ler yani VUK'a göre bilanço ve gelir tablosu düzenlenmiş, daha sonra vergi mizanından BOBİ FRS'ye geçişte gerekli olan veriler oluşturularak BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtları yapılmış ve son olarak da BOBİ FRS'ye uygun finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu hazırlanmıştır.

Kablan (2021) tarafından yapılan çalışmada, VUK'a göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri incelenmiştir. Ayrıca, çalışmada farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların işletmelerin finansal performansı üzerindeki etkisi de çok kriterli karar verme tekniklerinden COPRAS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışmada, örnek olay inceleme yoluyla VUK'a göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosundan hareket edilerek TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye çevrim işlemlerine ilişkin sınıflandırma ve düzeltme kayıtları yapılmıştır. Söz konusu çevrim işlemlerinin ardından TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye dönüştürülmüş finansal tablolara ulaşılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR

Araştırma kapsamında elde edilen veriler, analiz çeşitlendirmesi yapılarak içerik ve betimsel analiz yöntemlerine göre analiz edilmiştir. Analiz sürecinde öncelikle 25 katılımcı ile yapılan görüşmelerde elde edilen ve ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınan verilerin transkripsiyonu yapılmıştır. Daha sonra bu veriler, excel programında sınıflandırılarak bir dosya içerisinde birleştirilmiştir. Görüşmeler tekrar tekrar incelenerek katılımcıların vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerin ilişkili olduğu temalar belirlenmiştir. Verilerin analizi, Şekil 1.3'te yer alan akış diyagramı çerçevesinde yapılmıştır.

Şekil 3.1. Veri Analizi Akış Diyagramı



Kodlar, kategoriler ve temalar ile ilişkilendirilerek yapılan veri analizi; demografik özelliklere ilişkin bilgiler, dönüşüm sürecine ilişkin genel bilgiler, finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi, finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunlar ve finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri ile ilgili başlıklar altında yapılmıştır.

3.3.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde yer alan ve bu araştırmaya dahil olan katılımcıların cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, meslek unvanı, deneyim ve şehir gibi demografik bilgileri ile katılımcılarla yapılan görüşme sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 3.1’de sunulmuştur.

Tablo 3.1’de yer alan bilgilere göre araştırmaya katılan 25 katılımcının 18’i erkek, 7’si ise kadındır. Katılımcıların 15’i 26-35, 5’i 36-45, 4’ü 46-55 ve 1’i ise 65+ yaş aralığındadır. Katılımcıların 15’i lisans, 8’i yüksek lisans ve 2’si doktora düzeyinde öğrenim durumuna sahiptir. Katılımcıların 10’u SMMM, 6’sı Kıdemli Denetçi, 4’ü YMM, 3’ü Sorumlu Denetçi ve 2’si ise Denetçidir. Katılımcıların 7’si 1-5 yıl, 5’i 6-10 yıl, 4’ü 11-15 yıl, 3’ü 16-20 yıl, 3’ü 21-25 yıl ve 3’ü ise 26 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahiptir. Katılımcıların 11’i Ankara, 7’si de İstanbul da görev yaparken 2’ser katılımcı Kayseri ve Samsun’da, 1’er katılımcı da Kırklareli, İzmir ve Yozgat’ta görev yapmaktadır. Katılımcılarla yapılan en kısa görüşme 39.28 dakika, en uzun görüşme 146.40 dakika olmak üzere toplam görüşme süresi 1521.14 dakika olarak gerçekleşmiştir. Ortalama görüşme süresi ise 60.51 dakika olmuştur.

Yukarıda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde görüşmeye dahil edilen ve isimleri K1, K2...K25 şeklinde kodlanan 25 katılımcının çoğunluğunun cinsiyetinin erkek, yaş aralığının 26-35, öğrenim durumunun lisans, meslek unvanının SMMM, deneyim süresinin 1-5 yıl ve görev yaptığı şehrin Ankara olduğu görülmektedir.

Tablo 3.1. Cinsiyet, Yaş, Öğrenim Durumu, Meslek Unvanı, Deneyim, Şehir ve Görüşme Süresi Bilgileri

S. No	Katılımcı Kodu	Cinsiyet	Yaş	Öğrenim Durumu	Meslek Unvanı	Dene yim	Şehir	Görüşme Süresi
1	K1	Kadın	46-55	Lisans	Kıdemli Denetçi	26+	Yozgat	82.42
2	K2	Erkek	36-45	Lisans	Kıdemli Denetçi	16-20	Kayseri	57.26
2	K3	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	1-5	Kayseri	42.25
4	K4	Erkek	36-45	Doktora	Kıdemli Denetçi	21-25	Ankara	47.52
5	K5	Erkek	46-55	Doktora	YMM	26+	Kırklareli	44.35
6	K6	Erkek	46-55	Lisans	Kıdemli Denetçi	16-20	Ankara	81.12
7	K7	Kadın	36-45	Yüksek Lisans	YMM	21-25	Ankara	45.52
8	K8	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	Kıdemli Denetçi	6-10	Ankara	47.00
9	K9	Erkek	26-35	Lisans	Kıdemli Denetçi	11-15	İstanbul	54.40
10	K10	Erkek	26-35	Lisans	Denetçi	1-5	Samsun	101.55
11	K11	Erkek	66+	Lisans	YMM	26+	Samsun	47.45
12	K12	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	Sorumlu Denetçi	11-15	Ankara	39.28
13	K13	Kadın	36-45	Yüksek Lisans	SMMM	21-25	İstanbul	75.07
14	K14	Erkek	46-55	Lisans	YMM	16-20	İstanbul	146.40
15	K15	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	6-10	Ankara	46.38
16	K16	Erkek	26-35	Lisans	Sorumlu Denetçi	11-15	Ankara	59.39
17	K17	Erkek	36-45	Lisans	Denetçi	11-15	Ankara	70.14
18	K18	Kadın	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İzmir	53.43
19	K19	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	6-10	Ankara	45.56
20	K20	Erkek	26-35	Lisans	Sorumlu Denetçi	1-5	İstanbul	65.36
21	K21	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	47.55
22	K22	Kadın	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	6-10	Ankara	48.43
23	K23	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	6-10	Ankara	51.38
24	K24	Kadın	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	63.45
25	K25	Kadın	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	52.48

3.3.2. Dönüşüm Sürecine İlişkin Genel Bilgiler

Araştırma kapsamında dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarına hangi düzenlemeye (standart setine) göre dönüşüm yaptıkları, finansal tabloların dönüşümünü hangi yöntemle göre yaptıkları, dönüşüm işini kaç yıldır yaptıkları ve dönüşüm hizmeti verdikleri işletme sayısını tespit etmek amacıyla sorular yöneltilmiştir. Dönüşüm yapılan yıl sayısı ile işletme sayısına ilişkin veriler kategorize edilerek Tablo 3.2’de sunulmuştur.

Tablo 3.2. Dönüşüm Sürecine İlişkin Genel Bilgiler

Katılımcıya Yöneltilen Soru	Katılımcı Cevabı	Katılımcı Sayısı
Hangi Düzenlemeye (Standart Setine) Göre Dönüşüm Yaptınız?	Sadece TMS / TFRS'ye Göre	1
	Sadece BOBİ FRS'ye Göre	1
	Hem TMS / TFRS Hem de BOBİ FRS'ye Göre	23
Finansal Tabloların Dönüşümünü Hangi Yönteme Göre Yapıyorsunuz?	İkili Muhasebe Sistemine Göre	-
	Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemine Göre	20
	Hem İkili Hem de Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemine Göre	5
Finansal Tabloların Dönüşümünü Kaç Yıldır Yapıyorsunuz?	1-4	9
	5-8	9
	9-12	7
Yıllık Finansal Tablo Dönüşümü Yaptığınız İşletme Sayısı Kaçtır?	1-10	7
	11-20	5
	21-30	9
	31-40	1
	41-50	1
	51+	2

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere sadece 1’er katılımcı TMS / TFRS ve BOBİ FRS, 23 katılımcı ise hem TMS / TFRS hem de BOBİ FRS’ye göre finansal tabloların dönüşümünü yapmıştır. Katılımcıların 20’si sadece mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanırken 5’i ise her iki yöntemi de kullanmaktadır. Sadece ikili muhasebe sistemine göre dönüşüm yapan katılımcı bulunmamaktadır. Katılımcıların 9’u 1-4, 9’u 5-8 ve 7’si ise 9-12 yıldır finansal tabloların dönüşümünü yapmaktadır. Katılımcıların 7’si 1-10, 5’i 11-20, 9’u 21-30, 1’i 31-40, 1’i 41-50, 2’si de 51’den fazla işletmenin finansal tablolarının dönüşümünü yapmıştır.

Yukarıda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde katılımcıların çoğunluğunun hem TMS / TFRS hem de BOBİ FRS’ye göre dönüşüm yaptığı, dönüşüm sürecinde mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullandığı, dönüşüm işini 1-8 yıldır yaptığı ve yıllık 21-30 arasında işletmeye dönüşüm hizmeti verdiği görülmektedir.

3.3.3. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi

Finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi amacıyla katılımcılara finansal tabloların dönüşüm sürecinde kullanılan yöntemler, dönüşüm sürecinin aşamaları ve en sorunlu aşama, dönüşüm sürecinde en çok zorlanılan finansal tablolar ve nedenleri, dönüştürülen finansal tabloların sahip olduğu niteliksel özellikler, işletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS tercihi ve nedenleri ile iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılan

mevcut uygulamaya ilişkin düşüncelerine dair sorular yöneltilmiştir. Katılımcılar tarafından ilgili sorulara verilen cevaplar temalara ayrılarak altı tema altında analiz edilmiştir.

3.3.3.1. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Kullanılan Dönüştürme Yöntemleri

Katılımcılara yöneltilen “**Dönüşüm sürecinde aktif rol alan bir kişi olarak ikili muhasebe sisteminin mi mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin mi daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünüyorsunuz? Neden?**” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Tablo 3.3’te sunulmuştur.

Tablo 3.3. Finansal Tabloların Dönüşümünde Kullanılan Dönüştürme Yöntemleri

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR				
Dönüşüm Yönteminin Analizi	İkili Muhasebe Sistemi	Detaylı	Anlaşılır	Sistem	Muhasebe Altyapısı	İlave Maliyet
	Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemi	Güvenilir Bilgi Sorunu	Zaman kaybı	Kolaylık	Personel Eksikliği	Hazır Olmama

Katılımcıların büyük çoğunluğu bu soruya ikili muhasebe sistemine göre yapılan dönüştürme işleminin daha sağlıklı ve faydalı olduğu cevabını vermiştir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin faydalı olduğunu söyleyen katılımcılar da bulunmaktadır. İkili muhasebe sistemine göre dönüştürme işleminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcıların bu düşüncelerinin temelinde işletmeler tarafından iki düzenlemeye göre kayıt tutulmasından dolayı daha detaylı ve anlaşılır bilgiye ulaşılabileceği yatmaktadır. Yine bu tercihi yapan katılımcıların birçoğu işletmelerin bu yönetime yönelik muhasebe altyapılarının olmaması ve işletmeye getireceği ilave maliyetler nedeniyle işletmeler tarafından kullanılmadığını ifade etmişlerdir. İkili muhasebe sisteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcılar bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İkili muhasebe sistemine göre yapılan kayıt yöntemi daha sağlıklı bir yöntem ancak bu yöntemin Türkiye’deki firmalarda altyapısı yok. Firmalar ikili muhasebe sistemine göre kayıt yapamadıkları için biz mizan düzeyinde yapıyoruz. Ama daha sağlıklı aslında ikili kayıt sistemine göre kayıt yapmaktır. Kayıtları dönüşüm yaparken kendimiz tutuyoruz tabi ama biz mizandan alınan bilgilere göre kaydımızı tutuyoruz. Yaygın uygulama bu şekildedir.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“İkili muhasebe sistemi yöntemi çok faydalıdır. Yalnız burada işletmeler tarafından VUK’a göre düzenlenen mizan ile standartlara göre düzenlenen mizanın bir birine dönüştürülmesine yönelik alt çalışmanın da yapılması gerekiyor. Sistem buna göre hazırlandığında bizler de daha rahat ve hızlı bir şekilde olayları anlayabiliyoruz. Çünkü iki düzenlemeye göre defter tutan işletmeler genelde hesap kodlarını değiştiriyorlar. Bu şekilde raporlama yapan şirketler zaten uluslararası düzeyde raporlama yapan şirketler olduğu için genelde farklı hesap kodlarına göre defter kayıtlarını yapıyorlar. VUK’u baz alıp IFRS’ye nasıl dönüşüm yaptıklarına ilişkin nasıl bir çalışma yaptıkları ve ortaya çıkan farklara yönelik ek bir çalışma yaparlarsa bizim işimiz daha da kolaylaşır. Ancak ikili muhasebe sistemi faydalı olduğu kadar da uygulaması zor bir yöntemdir.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“İşletmeler ikili muhasebe sistemine göre işlem yaparlarsa dönem sonu karşılaştırmada sadece mizan ve mali tablolar düzeyinde dönüştürmek zorunda kalmazlar. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde sadece mizan düzeyindeki bilgilere ulaşabiliyorlar. Hem tebliğlere göre hem de TMS / TFRS’lere göre defter kayıtlarını tutarlarsa düzenlemeler arasındaki farkları daha rahat görebilirler. Ayrıca işlemlerin detaylarını daha iyi bir şekilde görürler. İşletmenin mali işlemlerinin genelini görme imkanına da sahip olurlar. Yeterli bilgiye ancak ikili muhasebe sistemi ile ulaşılabilir.” (K12, Sorumlu Denetçi)

Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcıların bu düşüncelerinin temelinde ise işletmelerin ikili muhasebe sistemine hazır olmamaları ve nitelikli personel eksikliği nedeniyle bu yöntemi uygulamalarının zor olması yatmaktadır. Yine bu tercihi yapan katılımcılar, ikili muhasebe sisteminde işletmelerden alınan bilgilere güvenilemeyeceğini ve zaman kaybına yol açacağını ifade etmişlerdir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcılar bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm sürecinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için her bir alt hesabın mizan seviyesinde incelenmesi ve bunun sonucunda da finansal tabloların dönüştürülmesi gerekir. İkili muhasebe sistemi çok rantabl değil, verimli de değil. Çünkü çok zaman kaybedersiniz. Bir işletmenin tüm muhasebe kayıtlarını hem normal TTK ve VUK açısından yapıp hem de bir taraftan BOBİ FRS ya da TMS / TFRS uyarınca kayıt yapmak oldukça güç, zahmet ve zaman problemi var, daha fazla adam istihdam etmiş olmanız gerekiyor. Ekstra maliyet. Çok maliyet olacaktır.” (K5, YMM)

“İkili muhasebe sistemi yönteminde karşılıklı iletişimsizlikten kaynaklanan sorunlar çıkabiliyor. Bazen kayıtlar birbirlerini tutmuyor. Bu nedenle tekdüzen muhasebe sistemine göre hazırlanmış olan mizanı elimize alarak dönüşüm yapmanın daha faydalı olduğunu düşünüyorum.” (K17, Denetçi)

“Mizan düzeyinde dönüşüm işleminin ikili muhasebe sistemine göre daha efektif olduğunu düşünüyorum. İkili muhasebe sistemi yöntemine göre defter kayıtlarını ve finansal tabloları hazırlayan işletmelerde görev yapan ekiplerin teknik yetersizliği dolayısıyla ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenle bu şirketlerin mali tablolarının denetlenmesinde büyük sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu şirketlerin mali tablolarının denetimi aşamasında yeniden tüm süreci gözden geçirmek gerekiyor. İkili muhasebe yöntemine göre defter kayıtlarını tutan şirketlerden tam anlamıyla mali tablo alınamıyor. Alınsa da çok fazla eksikle karşılaşıyor. Bu nedenlerden dolayı mizan düzeyinde dönüşüm yönteminin daha faydalı olduğunu düşünüyorum.” (K22, SMMM)

3.3.3.2. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Aşamaları ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecini aşamalara ayırmak gerekirse hangi aşamalardan bahsedebilirsiniz? Bahsettiğiniz aşamalardan en sorunlu olan ya da en çok zorlandığınız aşama hangisidir? Neden?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Tablo 3.4'te sunulmuştur.

Tablo 3.4. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Aşamaları ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR			
Dönüşüm Sürecinin Aşamaları ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi	Dönüşüm Sürecinin Aşamaları	Müşteri Talebi	Müşterinin Değerlendirilmesi	Kabul/Ret Kararının Verilmesi	
		Bilgi ve Belgelerin Talebi	Dönüşüm İşlemlerinin Yapılması	Sınıflandırma İşlemleri	
		Değerleme İşlemleri	Düzeltilme Farklarının Hesaplanması	Fark Kayıtlarının Yapılması	Finansal Tabloların Düzenlenmesi
	Dönüşüm Sürecinin En Sorunlu Aşaması	Müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesi		Sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme kayıtlarının yapılması	

Katılımcılar dönüşüm sürecini aşağıdaki şekilde aşamalara ayırdıklarını ifade etmişlerdir:

“- Biz bir işletmeden dönüşüm ile ilgili talepte bulunması halinde kurumlar vergisi beyannamesini ve mizanını alıyoruz. Bu belgeleri inceleyerek nasıl bir işletme olduğunu, hangi kalemlerin olduğunu, bizi zorlayabilecek hesapları, aktif büyüklüğünün ne kadar olduğunu belirliyoruz. Yani burada işletme ile ilgili daha fazla bilgi sahibi olarak işletmeyi daha iyi tanımaya çalışıyoruz. – Dönüşüm işine başladığımızda öncelikle sınıflandırma kayıtlarını yapıyorum. – Daha sonra değerlendirme işlemlerini yapıyorum. İşletmeden ihtiyaç duyduğumuz belge ve bilgileri istiyorum. Kıdem tazminatı hesaplamaları için işe giriş tarihleri, amortisman hesaplamaları faydalı ömür ve kalıntı değer bilgileri, stoklarla ilgili satış fiyatları, vade süreleri, şüpheli alacak tespiti gibi alanlarda bilgi ve belge teminini yapıyoruz. – Dönüşüm süreci ile ilgili sınıflandırma ve değerlendirme işlemleri yapıldıktan sonra düzeltme kayıtlarını yapıyorum ve bu kayıtları firmaya gönderiyorum. Düzeltme kayıtlarının firma tarafından onaylanması gerekir. Daha sonra düzeltme kayıtlarını da işleyerek dönüştürülen mali tabloların düzenlenmesini yapıyorum.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“- İşletme ile ilgili belirli belgeleri talep ediyoruz ve işletme ile ilgili bir ön araştırma yapıyoruz. – İşletmenin büyüklüğüne, kredi tutarlarına, bağlı ortaklığının olup olmadığına göre ücret belirliyoruz ve işletme ile sözleşme imzalıyoruz. - Şirket genel kurulu tarafından atandıktan sonra firmanın aciliyetine göre dönüşümün planlanmasını yapıyoruz. – Daha sonra sahaya gittiğimizde önemli kalemleri belirleyip onlarla ilgili özel çalışmalar yapıyoruz. – Sonra hesaplarla ilgili yeniden sınıflandırma ve bir de düzeltme kayıtları oluyor tabii. – Bu noktada ihtiyaç olduğunda işletmeden ve ilgili kurumlardan ekstra bilgi ve belge toplanıyor. – En sonunda finansal tablolar düzenlenerek dönüşüm sürecini tamamlıyoruz.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“- Öncelikle müşteri seçimine yönelik çalışmalarımızı yapıyoruz. Burada firma bize gelir gelmez biz otomatik olarak hemen kabul etmiyoruz. Önce firmaya ilişkin ön araştırma ve değerlendirme yapıyoruz. – Eğer ki firmanın dönüşümü ile ilgili bir sorun görmüyorsak kabul kararını veriyoruz ve fiyat teklifimizi iletiyoruz. – Firma tarafından da kabul edilmesi halinde sözleşme imzalayarak dönüşüm sürecini aktif olarak başlatıyoruz. – Bu süreçte öncelikle firmadan tebliğlere göre tutulan finansal

tablolarını istiyoruz. – Sonra bunlar üzerinde incelemeler yaparak, temin edilmesi gereken ekstra bilgi ve belgelerin listesini çıkarıyoruz. Burada maddi duran varlık ve banka kredilerine ilişkin listeleri istiyoruz. Kıdem tazminatlarına ve izin ücretlerine ilişkin listeleri istiyoruz ve bunları temin ediyoruz. Dönüşümde kullanmak üzere işletmenin muhasebe tahminlerine ve politikalarına ilişkin bilgileri istiyoruz. Alacakların tahsil kabiliyetine ilişkin firmanın değerlemesi varsa bunları talep ediyoruz. Firmanın vermiş olduğu ya da almış olduğu teminatları istiyoruz. Firmanın davalarına ilişkin avukat mektuplarını istiyoruz. Firmalar genelde karşılık ayırmaları da biz yine de temin ediyoruz. Bunların dışında dönüşüm sırasında ekstrasından dikkatimizi çeken bazı hesaplar varsa onlar üzerinde de ekstra bilgiler talep ediyoruz. – Sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme kayıtlarını yapıyoruz. – İşletmenin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolarını düzenliyoruz.” (K10, Denetçi)

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu finansal tabloların dönüşüm süreci ile ilgili en çok sorun yaşadıkları ya da zorlandıkları aşamayı müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesi olarak cevaplamışlardır. Dönüşüm sürecinin en sorunlu aşaması olarak bilgi ve belgelerin temin edilmesi cevabını veren katılımcılar yaşadıkları sorunun nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“En çok işletmeden bilgi ve belgelerin temin edilmesinde zorlanıyoruz. Çünkü firmalar bilgi ve belgelerle ilgili sistemlerini düzenli çalıştırmıyor. İhtiyaç duyulan bilgilerin ya da belgelerin istenmesi halinde üstünkörü bir çalışma ile doğru ve gerçekçi belge ibraz etmiyorlar.” (K7, YMM)

“En çok zorlandığım aşama işletmeden gerekli bilgi ve belgelerin alınmasıdır. İşletmelerin muhasebe altyapısı ve muhasebe personeli buna imkan vermemektedir. Çünkü işletmeler dönüşüm işlemine gereken önemi vermediği için bu alana yönelik verileri hazırlamıyorlar. Belge ya da veri istediğimizde de ya çok geç veri sunuyorlar ya da hiç veremiyorlar.” (K11, YMM)

“Müşteri işletmeye bağlı kaldığımız alanlarda çok zorlanıyoruz. İşletmelerden data temini ve tamamlanan raporlara işletme yetkililerinin imzalarının alınması sürecinde sıkıntılar yaşıyoruz. Bence dönüşüm işini çok fazla önemsemiyorlar. Planlama yapılan tarihlere bağlı kalmıyorlar. Bakış açıları biran evvel yapılsın bitsin şeklinde oluyor. En son raporların imzalanması sürecinde bile müşteriye

imzalatmak için ciddi bir çaba sarf etmek zorunda kalıyoruz. Kendi iş yoğunlukları var evet ama dönüşüm işinin öneminin farkında değiller. Dönüşüm işini sadece bizlerin yapacağı bir şey olarak görüyorlar. Ama dönüşümün bizlerin ve kendilerinin karşılıklı yürütmesi gereken bir süreç olduğunu maalesef anlamıyorlar.” (K18, SMMM)

Dönüşüm sürecinde dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması aşamasında sorun yaşadığını ifade eden katılımcılar da bulunmaktadır. Ancak bu aşamada sorun yaşayan katılımcıların da genel itibarıyla sorun yaşamasının temelinde müşteriden istenilen bilgi ve belgelerin sağlıklı bir şekilde alınamaması yatmaktadır. Dönüşüm sürecinin en sorunlu aşaması olarak dönüşüm sürecinde dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması cevabını veren katılımcılar yaşadıkları sorunun nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm aşamasında sınıflandırma ve değerlendirme işlemlerinin yapılmasında sorun yaşıyoruz. Çünkü sınıflandırmada bilgiye ulaşma ile ilgili problemler çıkıyor. Bilgi akışı düzgün olmadığı için sınıflandırma ve değerlendirme sıkıntılı oluyor. Ayrıca geçmiş dönüşüm şirketlerinden kaynaklanan problemlerle de karşılaşabiliyoruz. Geçmiş denetim şirketleri atmış olduğu kayıtları vermek noktasında çok yardımcı olmuyorlar. Bu noktada destek vermek istemiyorlar. En sonunda çok ihtiyaç olması halinde bu talebimizi yazılı olarak iletiyoruz. Çünkü denetim standartlarına göre bir şekilde bu bilgilere ulaşmamıza yardımcı olması gerekiyor ama bu da maalesef gereksiz zaman kaybına neden oluyor. (K13, SMMM)

“Benim genel olarak en sorunlu gördüğüm ve zorlandığım aşama sınıflandırma kayıtlarının yapılmasıdır. Şirketlerin kendi mizanlarında hesapları ayrıntılı bir şekilde göstermemeleri, yani torba hesap dediğimiz hesapları kullanmaları nedeniyle sınıflandırma yapmada çok büyük problemlerle karşılaşyoruz. Cari hesaplarda, bankalarda, vadeli mevduatlarda bu sorunu sıklıkla yaşıyoruz. Bu hesapların detaylarına ulaşamadığımız için tutarları ayırt edemiyoruz. Torba hesapların kullanılması, bizim yapacağımız işlemleri zorlaştırıyor, sınıflandırma yapmamızı ve finansalları doğru bir şekilde hazırlamamızı engelliyor.” (K20, Sorumlu Denetçi)

“En çok zorlandığım aşama düzeltme ve sınıflama kayıtlarının atıldığı kısımdır. Çünkü düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarını yapabilmek için ciddi bir çalışma yapılması gerekmektedir. Her düzeltme kaydının aslında arka planda bir çalışması

yapılıyor. Aynı zamanda düzeltme kayıtlarının yapılması için şirketten bilgi almak durumu var. O nedenle bu aşama biraz zorlu olabilmektedir.” (K21, SMMM)

3.3.3.3. Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde en çok hangi finansal tablo veya tabloların düzenlenmesinde zorlanıyorsunuz? Neden?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Tablo 3.5’te sunulmuştur.

Tablo 3.5. Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR			
Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri	Nakit Akış Tablosu	Kapsamlı Çalışma Gerektirmesi	Detaylı Çalışma Gerektirmesi	Dolaylı Yöntemin Kullanılması	
		İşletmelerin Aşına Olmaması	Nakit Giriş ve Çıkışlarının Zor Tespit Edilmesi	Rakamları Tutturmanın Zor Olması	
	Finansal Durum Tablosu	İşlem Çeşitliliğinin Çok Olması	En Kapsamlı Finansal Tablo Olması	Diğer Finansal Tabloların Temelini Oluşturması	Daha Fazla Zaman Ayrılması

MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde en çok zorlanılan finansal tablo ile ilgili soruya katılımcıların tamamına yakını nakit akış tablosu cevabını vermiştir. Katılımcıların nakit akış tablosunun düzenlenmesinde zorlanmalarının altında ise daha kapsamlı ve detaylı bir çalışma gerektirmesi, işletme dışındaki kişiler tarafından nakit giriş ve çıkışlarının tespitinin zor olması, doğrudan yöntemin uygulama imkanı olmaması nedeniyle dolaylı yöntemle göre hazırlanması ve bu nedenle de rakamları tutturmanın zor olması ve işletmelerin nakit akış tablosunun mantığına alışkın olmaması gibi nedenler yatmaktadır. Nakit akış tablosunun düzenlenmesinde zorlandığını söyleyen katılımcılar zorlanma nedenlerini aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

“En çok zorlandığım finansal tablo nakit akış tablosudur. Dolaylı yöntemle göre nakit akış tablosunun dönüşümünü yapıyorum. Her firmanın faaliyet gösterdiği sektör ve içerikleri çok farklı olduğu için nakit akış tablosunu tutturmak benim bir günümü alıyor. Genellikle teker teker işlemlerin her birini kontrol etmek gerekiyor. Nakit akış tablosunu genellikle tutturamadığımız için nerede hata yaptım diye tekrar tekrar en başa dönüyoruz, tüm işlemleri gözden geçiriyoruz. Dolaylı yöntem yaptığımız için

kâr üzerinden geriye doğru gidiyoruz. Bu nedenle nakit akış tablosu benim en çok zorlandığım tablodur.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“Nakit akış tablosunu düzenlerken zorlanıyorum. Nakit akış tablosu VUK'ta ya da MSUGT'lerde olmadığı için şirketler bu tabloya alışkın değiller. Tebliğ hükümlerine göre sadece bilanço ve gelir tablosu sunulduğu için işletmeler diğer tabloları çok fazla bilmiyorlar. Nakit akış tablosunda belirli ayrımların yapılması gerekiyor. Bu nakit akışları yatırım faaliyetinden mi kaynaklanıyor, finansman faaliyetinden mi kaynaklanıyor? gibi hususların belirlenmesi gerekiyor. Nakit akış tablosunu gerçek ve daha düzgün bir şekilde çıkarmaya çalışıyorsanız, özellikle biraz detaylı çalışmanız gerekiyor aslında. Nakit işlemleri ile nakit dışı işlemlerin ayrılması da sorunlu ve zaman alan bir işlem oluyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Nakit akış tablosunu hazırlarken çok zorlanıyorum. Bunu şöyle açıklayım. Zaten nakit akış tablosunu hazırlarken doğrudan yöntemi uygulama şansımız çok zor. Genel olarak dolaylı yöntem üzerinden gidiyorsunuz. Bu nedenle de tabloyu tutturmanız çok zor ya. Bunu söylemem lazım. Nakit akış tablosunu ancak firmanın içerisindeki bir insan tutturabilir. Anlatabildim mi? Sizin tutup firmanın bir yıl içerisinde yapmış olduğu tüm nakit akışlarını dışarıdan aldığınız datalarla tutturmanız mümkün değil. Çünkü onu o aşamada daha yaparken yaşaması gerekiyor insanın. Öyle üç tane muhasebe kaydı atar ki siz zaten şaşar kalırsınız. Yapamazsınız. Bulamazsınız da onu. Düşünsenize milyonlarca muhasebe kaydının olduğunu. Yani örneğin bir tane işleme ait nakdin yanlış çıktığını düşünün. Olabilir, yani bu hataların hepsi olabilir. Her zaman bulamazsınız bu hataları. Otomatik olarak hemen hemen her nakit akış tablosunda bir yuvarlama oluyor yani.” (K14, YMM)

MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde en çok zorlandığı tablonun finansal durum tablosu olduğunu söyleyen az sayıda katılımcı olmuştur. Finansal durum tablosunu düzenlerken zorlandığını belirten katılımcıların nedenleri ise işlem çeşitliliğinin çok olması, en kapsamlı finansal tablolardan biri olması, diğer finansal tabloların temelini oluşturması ve daha fazla zaman ayrılmasıdır. Finansal durum tablosunun düzenlenmesinde zorlandığını söyleyen katılımcılar zorlanma nedenlerini aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

“Dönüşümün ilk yıllarında nakit akış tablosunun düzenlenmesinde zorluk yaşıyorduk. Ancak genel itibarıyla en çok zorlanılan finansal tablo bilançodur.

Aktif, pasif ve özkaynaklardan oluşan bilanço kalemlerinin tek tek dönüştürülme zorunluluğu ve işlemlerin çok fazla olması bilançonun dönüştürülmesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca bilanço, diğer tabloların temelini oluşturması nedeniyle de ekstra bir zorlanmaya sebep olmaktadır. (K1, Kıdemli Denetçi)

“En çok finansal durum tablosunu düzenlerken zorlanıyorum. En kapsamlı finansal tablo bilanço olduğu için, en zoru bilançodur. Çünkü işlem çeşitliliğinin fazla olması nedeniyle ciddi zaman ayrılması gerekir.” (K15, SMMM)

Bunların dışında bir katılımcı (K22, SMMM) hiçbir finansal tablonun düzenlenmesinde zorlanmadığını ifade ederken, bir katılımcı da nakit akış tablosunun yanı sıra dipnotların hazırlanmasında zorlandığını ifade etmiştir:

“Nakit akış tablosunun hazırlanmasında ve dipnotların hazırlanmasında zorlanıyorum. Nakit akış tablosu baştan sona kadar ciddi bir çaba ve emek gerektiren bir iş. Nakit akış tablosunun hazırlanmasında sadece mizandan gitmek yeterli olmuyor. Onun için tüm muavin hesapların dönem başından itibaren ayrı ayrı gözden geçirilmesi ve incelenmesi gerekiyor. Onun haricinde dipnotlar biliyorsunuz çok daha kapsamlı bir şekilde hazırlanması gerekiyor.” (K3, SMMM)

3.3.3.4. Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu Niteliksel Özellikler

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolardan mizan düzeyinde dönüştürme yoluyla düzenlenen TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklerden hangilerine sahip olduğunu düşünüyorsunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Tablo 3.6’da sunulmuştur.

Tablo 3.6. Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu/Olmadığı Niteliksel Özellikler

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu/Olmadığı Niteliksel Özellikler	Finansal Tabloların Sahip Olduğu Düşünülen Özellikler	Gerçeğe Uygun Sunum	İhtiyaca Uygun Sunum	Karşılaştırılabilirlik
		Doğrulanabilirlik	Anlaşılabilirlik	Zamanında Sunum
	Finansal Tabloların Sahip Olmadığı Düşünülen Özellikler	Zamanında Sunum		

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilgilerin taşınması gereken tüm özelliklere (gerçeğe uygun sunum, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum) sahip olduğunu belirtmişlerdir. Yine katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin taşınması gereken özelliklere zaten sahip olması gerektiğini söylemişlerdir. Ancak bazı katılımcılar özellikle faydalı finansal bilginin sahip olması gereken özelliklerden biri olan zamanında sunum özelliğini taşımadığını ifade etmiştir. Dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin finansal bilginin taşınması gereken tüm özelliklere sahip olduğunu düşünen katılımcılar bu düşüncelerini aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

“Mümkün olduğunca gerçeğe uygun şekilde sunum yapmaya çalışıyoruz. Çünkü karşıdaki finansal kurum ya da karşıdaki işletme yapacağı yatırım ile ilgili buna bağlı olarak karar verecek. Onun için mümkün olduğunca gerçeğe uygun olmasına dikkat ediyoruz. Bizim için en önemli özellik gerçeğe uygun olması ama onun dışında ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik, doğrulanabilirlik ve zamanında sunum gibi özellikleri de karşıladığını düşünüyorum.” (K13, SMMM)

“Dönüştürülen finansal tabloların aslında tüm özellikleri taşınması gerektiğini düşünüyorum. Ama bu durum dönüşüm yapılan şirketten istenilen tüm bilgi ve belgelerin doğru bir şekilde alındığı durumda geçerli olmaktadır. Bu varsayıma göre dönüştürülen finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum özelliklerini taşıyacağını düşünüyorum.” (K24, SMMM)

“Hazırlanan finansal tablolar genel itibarıyla faydalı finansal bilginin özelliklerine sahip olmaktadır. Finansal tablolarda sunulan bilgiler geleceğe yönelik tahmin oluşturma görevini sağlamak amacıyla ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşımaktadır.” (K25, SMMM)

Dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin zamanında sunum özelliğine sahip olmadığını düşünen katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm işleminin geç yapılması nedeniyle zamanında sunum özelliğini taşıdığını düşünmüyorum. Onun dışında diğer özellikleri taşıdığını düşünüyorum.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Dönüşüm sonucunda hazırlanan finansal tablolar, faydalı bilgi anlamında tebliğlere göre hazırlanan tablolara göre tabii ki çok daha doğru ve ihtiyacı karşılayan bilgiler sunmaktadır. Sunulan bilgiler gerçeğe uygun olmaktadır. Bunun dışında dönüştürdüğümüz finansal tabloların karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik özelliklerini de taşıdığını düşünüyorum. Finansal tablolarda sunulan dipnotlar sayesinde belirli bir muhasebe bilgi düzeyine sahip kişiler için anlaşılabilir bilgiler sunduğunu düşünüyorum. Ama zamanında sunum özelliğini taşıdığını düşünmüyorum. Çünkü zamanında sunum çok fazla olmuyor. Burada sıkıntılar yaşanabiliyor. Dönüşüm yapılan finansal tabloların ortaya çıkması bazen Mayıs ayının sonunu bulabilmektedir.” (K10, Denetçi)

“Ben dönüştürülen finansal tabloların faydalı bilginin özelliklerini genel anlamda taşıdığını düşünüyorum. Ancak sadece zamanında sunum özelliğini taşıdığını düşünmüyorum. Çünkü dönüşüm sürecinin biraz geç olması ve bağımsız denetim sürecinin belirli bir zaman alması nedeniyle geç kaldığını düşünüyorum.” (K11, YMM)

3.3.3.5. Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri

Katılımcılara yöneltilen “Farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüştürülmesi için hizmet sunduğunuz işletmelerin tercih hakkı olsa TMS / TFRS'lere mi yoksa BOBİ FRS'ye mi uygun finansal tablolar hazırlamasını istersiniz? Bu tercihin nedenlerini ifade edebilir misiniz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Tablo 3.7’de sunulmuştur.

Tablo 3.7. Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR			
Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri	TMS / TFRS’leri Tercih Edenlerin Nedenleri	Gerçeğe Uygun Sunum	Uluslararası Faaliyetlere ve İhalelere Katılma	Şirket Birleşmesi	Halka Açılma Düşüncesi
	BOBİ FRS’yi Tercih Edenlerin Nedenleri	Uygulamasının Kolay Olması	Katlanılan Maliyetin Düşük Olması	Mevcut Uygulamaya Yakın Olması	

Katılımcılar yukarıda açık bir şekilde ifade edilen soruyu genel itibarıyla uygulama kolaylığı, katlanılan maliyet, mevcut uygulamaya yani MSUGT'lere yakınlık, gerçeğe uygun sunum ve işletme amaçları olmak üzere beş başlık altında cevaplamış ve

katılımcıların çoğunluğu BOBİ FRS'ye göre raporlama tercihi yapmıştır. Uygulama kolaylığı, katılan maliyet ve mevcut uygulamaya yakınlığı ön plana çıkaran katılımcılar BOBİ FRS'yi tercih ederken, gerçeğe uygun sunumu ön plana çıkaran katılımcılar ise TMS / TFRS'leri tercih etmiştir. İşletme amaçlarına önem veren ve dolayısıyla bunu ön plana çıkaran katılımcıların ise gelecekte halka açılma, başka bir şirketle birleşme, uluslararası faaliyetlere ya da ihalelere katılma gibi düşünceleri olan işletmeler için TMS / TFRS'leri, diğerleri için de BOBİ FRS'yi tercih ettikleri görülmüştür. Bahsedilen nedenlerden dolayı BOBİ FRS'yi tercih eden katılımcılar bu düşüncelerini şu sözlerle ifade etmişlerdir:

“BOBİ FRS'ye göre dönüşüm yapılmasını tercih etmelerini isterdim. Çünkü BOBİ FRS'yi seçen işletmeler hem daha az maliyete katlanmak durumunda kalacak hem de daha kolay uygulamalar yapacaklar. TMS / TFRS'yi seçen işletmeler ise bu işe daha fazla zaman harcayacak, daha fazla emek harcayacak, daha fazla maliyete katlanacak. Ama bir işletme gelecek dönemde eğer bir birleşmeyi, şirket evliliğini, başka amaçları varsa, borsaya açılmayı düşünüyorsa o zaman da TMS / TFRS'yi tercih etmesi daha uygun olacak. Yani gelecekteki amaçlarına göre bu tercihi yapabilir. Ama gelecekte ikisinin de amaçlarının aynı olduğunu düşünüyorsanız, herhangi şirket evliliğini düşünmüyor ve herhangi bir hisse satışını düşünmüyorsa, borsaya açılmayacaksa, uluslararası faaliyette bulunmayacaksa o zaman tabii ki BOBİ FRS'yi tercih etmesi daha az maliyet açısından, daha kolay olması açısından normal olarak karşılanması gerekir. Çünkü BOBİ FRS ülkemiz kültür ve yapısına daha uygun bir düzenlemedir. Ayrıca VUK ve MSUGT ile paralel düzenlemeleri mevcuttur.” (K5, YMM)

“BOBİ FRS'ye göre dönüşüm yapmalarını tercih ederdim. Daha anlaşılabilir ve daha kolay hazırlayabileceğimiz için bu tercihi yapardım. Bu tercihi yaparken bazı aksaklıkları da bilerek yapardım. TMS / TFRS'lere göre hazırlansa daha iyi sonuçlar ortaya çıkabilir ama maalesef TMS / TFRS'lerin zorlukları bizi bu tercihi yapmamıza neden oluyor. Çünkü TMS / TFRS'nin hükümlerini uygulayabilmek için firmadan daha ekstra bilgiler alınması gerekiyor. Bu bilgileri ve belgeleri firmadan alamayacağım için bu husus bizi ciddi şekilde zorlamaktadır. Gönül ister ki TMS / TFRS olsun ancak BOBİ FRS'yi tercih ediyoruz. Yani gerçeğe uygun bilgi sunmak istiyorsak TMS / TFRS daha iyi hizmet ediyor ama TMS / TFRS'yi uygulamanın çok zor olmasından dolayı BOBİ FRS'yi tercih ederdim. Tabi bu durumu finansal bilgi kullanıcıları açısından değerlendirirsek TMS / TFRS'nin tercih edilmesi daha iyi bir

tercih olacaktır. BOBİ FRS'yi tercih etmemin sebepleri arasında tebliğ hükümlerine nispeten daha yakın olması da vardır.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“Bu sorunun cevabı kullanım alanına ya da amacına bağlı olarak değişir ancak ben genel itibarıyla BOBİ FRS'ye göre raporlama yapmalarını tercih ederim. Şu anda zaten işletmenin kendi hikayesinde eğer yurt dışında bir borçlanması yoksa yurt dışıyla herhangi bir işi yoksa herhangi bir şekilde şirketi satmayı, bölmeyi ya da başka bir şey yapmayı düşünmüyorsa, sadece Türk Ticaret Kanunu'na göre Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen sınırlar kapsamında denetime tabi ise tabii ki BOBİ FRS'yi tercih etmesini isterim. Zaten BOBİ FRS dediğimiz düzenleme bile birçok işletmeye zor geliyor ki TMS / TFRS'ler bunun daha da kapsamlısı. Emeklemeden koşmanın manası yok. İşletmeler önce emeklesin, sonra da koşsun. BOBİ FRS'nin uygulaması TMS / TFRS'lere göre daha basittir. Mesela bunun en basit örneği BOBİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosu, aktüeryal hesaplama, bazı durumlarda konsolidasyon yapma gibi durumlar yok.” (K16, Sorumlu Denetçi)

Gerçeğe uygun sunum, halka açılma, şirket birleşmesi, uluslararası faaliyetlere ya da ihalelere katılma gibi düşünceleri olan işletmeler için TMS / TFRS'leri tercih eden katılımcılar ise bu düşüncelerini şu sözlerle ifade etmişlerdir:

“TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmasını tercih ederdim. TMS / TFRS'lerin daha gerçekçi olduğunu ve işletmeyi daha iyi yansıttığını düşünüyorum. Ayrıca finansal bilgi kullanıcılarına daha faydalı bilgiler verdiğini düşünüyorum. İşletmenin gelecek yıllarda borsaya açılması ya da uluslararası ortaklıkta bulunması durumunda da TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmasının faydasını görecektir.” (K11, YMM)

“Ben TMS / TFRS'leri tercih ederdim. Aslına bakarsan denetim şirketlerinin %90'ı, orta boy işletmeler için kolay uygulamalarından dolayı BOBİ FRS'yi tercih ederler. Ama bana kalırsa mantıklı olan TMS / TFRS'ye göre raporlama yapılmasıdır. Çünkü TMS / TFRS'lere göre yapılan raporlamanın uluslararası bir geçerliliği var diye düşünüyorum ben. TMS / TFRS'lere göre hazırlanan raporlar BOBİ FRS'yi zaten kapsamaktadır. Ayrıca BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerden bazı durumlarda TMS / TFRS'ye göre rapor hazırlamalarının istenildiği de oluyor. Özellikle uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin kesinlikle TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmaları gerekiyor.” (K17, Denetçi)

“TMS / TFRS’lere göre raporlama yapmalarını tercih ederdim. Çünkü TMS / TFRS’ler daha gerçeğe uygun sunum sağlamaktadır. Sonuçta uluslararası standartlarla aynı çerçevede olduğu için uluslararası geçerliliğe sahip finansal tablolar hazırlanabilmektedir. İşletmelerin finansal bilgilerinin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu yapılabilmektedir. TMS / TFRS’ler ayrıca işletmelerin uluslararası düzeyde geçerliliğe sahip finansal tablolar hazırlanmasına imkan sağlamaktadır.”(K24, SMMM)

3.3.3.6. İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi

Katılımcılara yöneltilen “Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin hem MSUGT’lere göre hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre finansal raporlama yapması ile ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sizce bu şekilde raporlama yapmaya devam edilmeli midir yoksa işletmenin niteliğine göre tek bir düzenlemeye göre mi raporlama yapılmalıdır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Tablo 3.8’de sunulmuştur.

Tablo 3.8. İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi	Tek Bir Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılmasını Tercih Etme Nedenleri	Uluslararası Raporlama İhtiyacını Karşılama	Şeffaf ve Gerçeğe Uygun Sunum	İlave Maliyetten Kurtulma
		Gereksiz İş Yükünden Kurtulma	Karmaşıklığından Kurtulma	Çok Başlılıktan Kurtulma
	İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılmasını Tercih Etme Nedenleri	İşletmelerin Amaçlarına Göre Raporlama Yapması	Vergi Düzenlemelerinden Ayrılmanın Zor Olması	İşletmelerin Vergi Yükümlülüklerinin Artması
		Mevcut Sistemin Değiştirilmesinin Zor Olması	Farklı Ülkelerde de İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılması	

Katılımcıların yukarıda açık bir şekilde ifade edilen soru ile ilgili düşüncelerini genel itibarıyla işletmeler tarafından iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılmasının mantıksız ve gereksiz olduğu şeklinde ifade ettikleri görülmüştür. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasını ve bu düzenlemenin de TMS / TFRS’ler olması gerektiğini belirtmiştir. Katılımcılar bu tercihin nedenlerini ise uluslararası raporlama ihtiyacını karşılama, şeffaf ve gerçeğe uygun sunum ile ilave maliyetten, zaman kaybından, gereksiz iş yükünden, karmaşıklıktan ve çok başlılıktan kurtulma şeklinde

açıklamışlardır. Aynı zamanda tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasının faydalı olacağını düşünen katılımcıların yasal mevzuatlar, vergi düzenlemeleri ve Maliye Bakanlığı gibi etkenler nedeniyle iki farklı raporlama sisteminden tek bir raporlama sistemine geçilmesinin kısa vadede kolay olmayacağını ifade ettikleri görülmüştür. İki farklı düzenlemeden vazgeçilerek tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasının doğru olduğunu düşünen katılımcılar, bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İşletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapması bence gereksiz bir uygulamadır. Bu şekilde yapılan raporlama nedeniyle işletmeler ekstra maliyet ve zaman kaybına katlanmak zorunda kalmaktadırlar. İşletmelerin bu nedenle tek bir düzenlemeye göre raporlama yapması daha faydalı ve olumlu olacaktır. Tek bir düzenleme hem müşteri tarafında hem bizim tarafımızda çok daha sağlıklı ve güvenilir olacaktır.” (K19, SMMM)

“Zaten bizim buradaki temel gayemiz, temel amacımız firmaları uluslararası raporlama standartlarına yaklaştırmak. Bunu yaparken aslında TMS / TFRS ya da BOBİ FRS çerçevesinde uluslararası raporlama standartlarına VUK'u ne kadar yaklaştırabilirler, bunu düşünüyoruz. Bunun için bence firmaların iki tane farklı mali tablo oluşturmalarının gerçeğe uygunluk açısından bir karşılığı yok. Daha doğrusu VUK'un reelde vergisel anlamda karşılığı olabilir, toplamda kendi kâr-zararlarını total olarak ortaya çıkarıyor olabilirler ama gerçekçi olarak kâr - zarar durumlarını ortaya çıkartmadıklarını ve bunların şirket sahiplerini ve yöneticilerini yanılttığını düşünüyorum. Bunun için de ben iki farklı uygulamanın yapılmasını mantıksız buluyorum. Doğru olduğunu düşünmüyorum. Ama kısa vadede tek bir düzenlemeye göre raporlama sistemine geçileceğini düşünmüyorum.” (K20, Sorumlu Denetçi)

“İşletmelerin tek bir düzenlemeye göre raporlama yapması gerekir. Ancak ülkemizde vergi kanunları ve düzenlemeler bu şekilde yapıldığı sürece bunun imkansız olduğunu düşünüyorum. Çünkü her şekilde vergi ödemek için işletmeler ayrı bir finansal tablo hazırlamak zorunda bırakılıyorlar.” (K22, SMMM)

Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapması gerektiğini düşünen az sayıda katılımcı bulunmaktadır. Katılımcıların bu düşüncelerinin temelinde ise işletmelerin farklı amaçlarla raporlama yapması, vergi düzenlemelerinden ayrılmanın zorluğu, işletmelerin vergi yükümlülüklerinin artması,

mevcut sisteminin değiştirilmesinin zor olması ve farklı ülkelerde de iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılması yatmaktadır. Ancak katılımcılar, mevcut sistemde iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapan işletmelerin muhasebe sistemlerini ve altyapılarını iyileştirmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Özellikle işletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırladıkları finansal tabloların önemini anlayarak muhasebe departmanında daha nitelikli personel istihdamını sağlamalarının önemine vurgu yapılmıştır. İki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılmasının doğru olduğunu düşünen katılımcılar, bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Bu konuda zaten bunların birleşmesi gibi bir imkan biraz zor. İşletmelerin vergi için ayrı bir raporlama, standartlar için ayrı bir raporlama yapması gerekir. Çünkü iki farklı düzenlemenin birleşmesi çok zor görünüyor. Dolayısıyla iki düzenlemenin birleşmesinin çok mümkün olacağını sanmıyorum. İki düzenlemenin birleşmesi mutlaka bir taraftan bir eksiği ortaya çıkaracak. O yüzden iki ayrı raporlama yapmasının daha faydalı olacağını düşünüyorum. Ya bu Amerika'da da aynı şekilde uygulanıyor. Hem vergiye göre finansal tablo hazırlanıyor, hem de standartlara göre finansal tablo hazırlanıyor. Ayrıca BOBİ FRS veya TMS / TFRS'ye göre hazırlanmış bir tablodan çıkacak vergiyi hiçbir şirket ödeme yükünün altına girmeyi de istemez. Çünkü ciddi kârlar ve ciddi vergi yükümlülükleri ortaya çıkabiliyor. Yani dolayısıyla bu şekilde iki farklı düzenlemeye göre yapılan raporlama sisteminin devam etmesi daha faydalı. Ancak finansal raporlama açısından biraz daha önem verilmesi ve biraz daha bu durumun konuşulması gerekiyor.” (K3, SMMM)

“Mevcut düzen, işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmasını zorunlu kılmaktadır. Şuan ki düzende sistemin bu şekilde işlemesi zorunluluk arz etmektedir. Şimdilik bu şekilde ikili düzende devam etmekten daha faydalı bir yol bulunmuyor bence.” (K15, SMMM)

“İşletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmalarının faydalı olduğunu düşünüyorum. Bence bu şekilde yani iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmaya devam edilmelidir. Çünkü iki farklı düzenlemenin amaçlarının birbirinden farklı olması ve farklı kurumlara hizmet etmesi nedeniyle gerekli olduğunu düşünüyorum. Ancak firmaların TMS / TFRS veya BOBİ FRS'ye göre tablo oluşturma konusunda bilgisel altyapılarının daha donanımlı hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu alanda istihdam ettikleri muhasebe personellerinin de daha nitelikli kişiler arasından seçilmesi gerektiğini düşünüyorum.” (K25, SMMM)

Katılımcılara işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre finansal raporlama yapması ile ilgili düşüncelerinin neler olduğu konusundaki sorunun devamında “**Farklı düzenlemelere göre raporlama yapılması işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmakta mıdır?**” sorusu yöneltilmiştir. 25 katılımcının büyük bir çoğunluğu tarafından farklı düzenlemelere göre yapılan raporlamanın işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açtığı belirtilmiştir. Bu cevabı veren katılımcılar, bir önceki soruda da iki farklı düzenleme yerine tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılması gerektiğini belirten katılımcılardır. Katılımcılara göre farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmasının temelinde ise hüküm farklılıkları, yöntem farklılıkları, kolaylaştırıcı uygulamalar ile değerlendirme, sınıflandırma ve raporlama esaslarındaki farklılıklar yatmaktadır. Özellikle BOBİ FRS’nin TMS / TFRS’lere göre daha yumuşak ve esnek hükümler içermesinin farklı uygulamaları da beraberinde getirdiği belirtilmiştir. Farklı düzenlemelere göre raporlama yapmanın işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açacağını düşünen katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Basit bir açıklamayla değerlendirme esaslarındaki farklılıklar (örneğin bir yıldan uzun vadeli alacaklarla bir yıldan kısa vadeli alacaklardaki vade farklarının ayrıştırılması gibi) nedeniyle farklı düzenlemeler işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmaktadır.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“Evet, farklılıklara yol açmaktadır. Tekdüzen hesap planının ve MSUGT’lerin getirilmesinin temel amacı bu farklılıkları gidermektir. Şimdi 1994 öncesi sisteme benzer, birçok yapıli sisteme dönölmesinin bir faydası bulunmamaktadır.” (K4, Kıdemli Denetçi)

“Farklı düzenlemelere göre raporlama yapılması halinde mutlaka farklılıklar olur. Yani olmamasına imkan yok. En basitinden değerlendirme farklılıkları var ama ben bunu çok önemli görmüyorum. Bu farklılıkların normal ve olması gerektiğini söylemek istiyorum. Bir kere TMS / TFRS’lerden daha doğrusu UMS / UFRS’lerden vazgeçemeyiz, mümkün değil, böyle bir şey yok yani. O zaman tek bir sistemi uygulamak için BOBİ FRS’den mi vazgeçeceğiz? Hayır, yani şu yapılabilir. Yavaş yavaş BOBİ FRS, TMS / TFRS’lere yakınlaştırılabilir. Hele şu sistemi yani BOBİ FRS’yi bir oturtalım, daha sonra yavaş yavaş TMS / TFRS’lere yakınlaştırılır.” (K14, YMM)

Az sayıda katılımcı, farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmadığını belirtmiştir. Bu görüşü savunan katılımcılar, bir önceki soruda da mevcut uygulamada olduğu gibi iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılmasının doğru olduğunu ifade eden katılımcılardır. Bahsedilen katılımcıların her iki soruya verdikleri cevaplar birlikte değerlendirildiğinde kendi içerisinde tutarlılık gösterdiği görülmektedir. Bu da, katılımcıların kendilerine yöneltilen soruları ciddi bir şekilde cevapladığını ve dolayısıyla araştırmadan elde edilecek bulguların güvenilir olduğunu desteklemektedir. Katılımcılar, düzenlemelerin aynı mantalitede olmasından ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda raporlama yapmalarından dolayı farklı uygulamalara yol açmadığını düşünmektedirler. Farklı düzenlemelere göre raporlama yapmanın işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmadığını düşünen katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Farklı uygulamaya yol açmamaktadır. Ancak TMS / TFRS’lere göre hazırlanan finansal tablolar, daha detaylı sunum sağladığı için şirketten bağımsız denetim raporunu isteyen tarafların ihtiyacını daha iyi karşılamaktadır.” (K15, SMMM)

“Bence farklılığa yol açmıyor. Çünkü herkes kendi ihtiyacına göre raporlama yapıyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“Hayır açmıyor. Çünkü dünyadaki gelişim de böyle. Yani BOBİ FRS’yi sonuçta Türkiye keşfetmedi ya da Türkiye bulmadı. BOBİ FRS, Avrupa’da da uygulanan bir sistem, Amerika’da da uygulanan bir sistem. Bence zaten farklı olması gerekiyor. Yani tüm şirketlere TMS / TFRS uygulatmanız mümkün değil. Buna gerek de yok. Gereksiz zaten. Bence bu çok farklı uygulamalara da yol açmıyor. Ben mantaliterinin aynı olduğunu düşünüyorum.” (K25, SMMM)

3.3.4. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar

MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi amacıyla katılımcılara dönüşüm sürecinde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, varlık ve kaynakların değerlemesi, düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi, varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili bilgi eksikliği ve diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlarla karşılaşp karşılaşmadıklarına dair sorular yöneltilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevaplar;

- Varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar,
- Varlık ve kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar,
- Varlık ve kaynaklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar,
- Bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar ve
- Diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlar

olmak üzere beş tema altında analiz edilmiştir.

3.3.4.1. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3.9’da sunulmuştur.

Tablo 3.9. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Yeniden Sınıflandırmadan Kaynaklanan Sorunlar	Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	Maddi Duran Varlıklar	İlişkili Taraflardan Alacaklar	Bina ve Arsalar
		Vadeli-Vadesiz Mevduatlar		Kısa-Uzun Vade Ayrımı
	Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	Olağandışı Gelir ve Giderler		Kur Farkları
		Vade Farkları		Borçlanma Maliyetleri

MSUGT’lere göre hazırlanan ve dönem sonunda TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülen finansal tabloların dönüşüm sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlarla ilgili katılımcıların görüşleri alınmıştır. Sınıflandırma ile ilgili verilen cevaplar değerlendirilerek kodlar, kodlar ile ilgili kategoriler ve kategorilerle ilgili bir tema belirlenmiştir. Bu çerçevede katılımcı cevapları ile ilgili bir tablo oluşturulmuş ve yeniden sınıflandırma ile ilgili en çok sorun yaşanan alanların tespiti yapılmıştır (Ek-2). Verilen cevaplar doğrultusunda dokuz tane kod

oluşturulmuş olup bu kodların beş tanesi “varlık ve kaynakların yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar” kategorisinde, dört tanesi ise “gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar” kategorisinde toplanmıştır. Oluşturulan iki kategori ise “yeniden sınıflandırmadan kaynaklanan sorunlar” teması altında analiz edilmiştir. Finansal tabloların dönüşüm sürecinde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Olağandışı gelir ve giderler gibi bazı hesap kalemlerinin TMS / TFRS’lerde ve BOBİ FRS’de yazılabilecek hesap karşılığı bulunamıyor.” (K7, YMM)

“Tekdüzen hesap planı ile TMS / TFRS ve BOBİ FRS’nin hesapları birbirinden farklı olduğundan sınıflandırma ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Tekdüzen hesap planında yer alan hesapların bazıları standartlarda yer almıyor.” (K12, Sorumlu Denetçi)

“Genel olarak bütün hesaplar düzeyinde bu sınıflandırma sorunları ortaya çıkabiliyor. Yani biz bu sıkıntıların hepsini her işletmede yaşayabiliyoruz. Spesifik olarak işletme düzeyinde ya da işlem düzeyinde anlatmak çok mümkün değil ama temel olarak yaşanan sıkıntılar, Vergi Usul Kanunu’na göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan hesapların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’de yer almaması nedeniyle sınıflandırma sorunları yaşanıyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“MSUGT’lere göre hazırlanan mizanda yer alan hesapların adı ve içeriği doğru tanımlanmadığı zaman yeniden sınıflandırmada sorunlar yaşanıyor.” (K23, SMMM)

Katılımcı cevapları incelendiğinde yeniden sınıflandırma ile ilgili sorunların, genel olarak bütün hesaplar düzeyinde görüldüğü ve bunun sebebinin MSUGT’lere göre hazırlanan mizanda yer alan hesapların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’de yer almaması ve mizanda yer alan hesapların adı ve içeriğinin doğru bir şekilde tanımlanmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Katılımcıların finansal tabloların dönüşüm sürecinde yeniden sınıflandırma ile ilgili yaşadıkları sorunların analizi, varlık ve kaynakların yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar ve gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar olmak üzere iki kategori altında yapılmıştır.

3.3.4.1.1. Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların verdikleri cevapların değerlendirilmesi sonucunda, varlık ve kaynakların yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar kategorisi altında maddi duran varlıklar, ilişkili taraflardan alacaklar, bina ve arsalar, vadeli-vadesiz mevduatlar ve kısa-uzun vade ayrımı olmak üzere beş tane kod oluşturulmuştur. Bu alanda yapılan analiz, belirlenen kodlar özelinde yapılmıştır. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğu maddi duran varlıkların yeniden sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirtmiştir. Katılımcıların bu alanda yaşadıkları sorunların temelinde ise işletme yönetimi tarafından yapılması gereken sınıflandırmanın yapılmaması, maddi duran varlıkların kullanım amaçlarının net olarak belirlenmemesi ve işletme yöneticilerinden sağlıklı bilginin alınamaması yatmaktadır. Maddi duran varlıkların doğru bir şekilde sınıflandırılmaması ile birlikte değerlendirme ve amortisman hesaplaması ile ilgili sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Maddi duran varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Karşılaşılabileceğimiz en büyük sorun. Bizde tebliğ hükümlerine göre sadece gayrimenkuller diye bir hüküm var. Ama TMS / TFRS hükümlerinde yatırım amaçlı gayrimenkuller diye bir bölüm söz konusu oluyor. Genelde burada biz firmadan sağlıklı bir bilgi alamadığımızdan hangi gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağına, hangisinin başka hesaplarda sınıflandırılacağına denetçinin kendisi karar veriyor. Yani bu süreç içerisinde firmadan çok sağlıklı bir sonuç alamadığımızdan dolayı gayrimenkullerin sınıflandırılmasında sorun yaşıyoruz.” (K14, YMM)

“İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkullerini ya da satış amaçlı ellerinde tuttıkları gayrimenkulleri genelde sınıflandırmıyorlar. Bunlara aslında amortisman ayrılmaması, gerçeğe uygun değeriyle her dönem sonunda değerlendirilmesi gerekiyor bu tarz varlıkların. Ama bu tarz sınıflandırmaları yapmayıp daha çok bunları kendi maddi duran varlıkları olarak görüp bunlara dönemsel amortisman ayırıp, normal faaliyetlerinde kullanıyormuş gibi bir yol izliyorlar. İşletmelerin yaptıkları bu uygulama bence VUK açısından da yanlış, TMS / TFRS açısından da yanlış. Ama biz bu sorunla çok sık karşılaşıyoruz. Biz bu sınıflandırmaları yeniden yapıyoruz. Bu sabit kıymetlerle ilgili amortisman kayıtlarını vesaire ayrıştırıyoruz. Onun dışında

bu tarz varlıklara amortisman hesaplamıyoruz. Bunları ayrı bir dipnotta gösterip belirtiyoruz.” (K20, Sorumlu Denetçi)

“Şirket bünyesinde yer alan duran varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorunlar yaşıyabiliyoruz. Mesela şirket bir duran varlık aldığı anda yatırım amaçlı aldık diyor ama daha sonra şirket için kullandıkları oluyor. Ya da bir duran varlık satın almış ve bunu üretim aşamasında kullanacağım diyor. Diğer taraftan satma durumum da olabilir diyor. Yani genel olarak işletme yönetiminin duran varlıklarla ilgili olarak net bir görüşleri ya da tasarrufları olmadığından, duran varlıkların ne amaçla kullanıldığı ile ilgili yeterli bilgi alma noktasında sorunlar yaşıyoruz. Bizler de bu nedenden dolayı ilgili varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K21, SMMM)

Varlık ve kaynakların yeniden sınıflandırılması ile ilgili birçok katılımcının sorun yaşadığı ikinci alan ise alacakların ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırılmasıdır. Katılımcıların bu alanda sorun yaşamalarının temelinde ise işletmelerin alacaklarını ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırma yapmaması, sınıflandırma yapılmasına ilişkin bir çalışmanın olmaması ve işletmelerden yeterli bilgi alınamaması gibi nedenler yatmaktadır. İşletme yönetici ve muhasebe personellerinin ilişkili taraf kavramına alışkın olmamaları bu alanda sorun yaşanmasının diğer bir nedeni olarak ifade edilmektedir. Alacakların ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İlişki tarafların sınıflandırılmasında önemli sorunlar yaşanabiliyor. Çünkü firma tarafından belirlenmesi gereken ilişkili taraf durumu firmalar tarafından anlaşılmıyor. Firma tarafından sınıflandırılması gerekirken firmalar da bu sınıflandırmayı yapma noktasında, ilişkili olup olmadığını ayırt etme noktasında çoğu zaman sıkıntı yaşıyorlar. Bu durumda da iş biraz dönüşüm yapan kişinin inisiyatifine kalıyor.” (K3, SMMM)

“Alacakların ilişkili olup olmama durumuna göre sınıflandırmada bazen sorunlar yaşanabiliyor. Bazı firmalarda bu durumun net olmasına rağmen bazı firmalarda ise ilişkili tarafın belirlenmesinde sorunlar yaşanabiliyor. Burada mizanın ve muavin hesapların tek tek incelenerek ilişkili taraf tespitinin yapılması gerekiyor.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“Firmaların yapılarına baktığımız zaman ilişkili taraflarla olan ilişkilerinin çözümü tamamen bizlere kalıyor. Yani biz ilişkili kişilerle olan alacaklarla ilgili bilgileri firmalardan genellikle alamadığımızdan onların sınıflandırılmasında yaklaşık bir yöntem seçiyoruz. Evet, bunları ayıklamaya çalışıyoruz, ilişkili kişilerle olan alacakları, borçları ve bunların ticari kaynaklı olup olmadıklarını belirleme sürecinde genellikle bir sonuca varıyoruz ama bunlardan sonuca varamadıklarımız da çok fazla oluyor. Çünkü firmalar bu konuda bize çok sağlıklı bir bilgi veremiyorlar. Yani ilişkili kişilerin kimler olduğunu, ilişkili kişilerle yapılan işlemleri, bunların ticari mi, ticari değil mi şeklindeki olan bilgilerin alınmasında genellikle büyük bir sorunla karşılaştığım için sınıflandırılmasında da sorunlar yaşıyorum.” (K14, YMM)

Varlık ve kaynakların yeniden sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşanan diğer bir alan da birlikte alınan arsa ve binaların ayrıştırılarak farklı hesaplarda sınıflandırılmasıdır. Katılımcıların bu alanda sorun yaşamalarının temelinde ise standartlardaki hükümlerin net olmaması, işletmelerin değerlendirme şirketlerinden rapor almaması, işletmeler tarafından herhangi bir çalışma yapılmaması ve genel itibarıyla dönüşüm yapan kişilerin tahminlerine dayalı değer belirlenmesi gibi nedenler yatmaktadır. Katılımcılar tarafından bina ve arsaların ayrıştırılarak farklı hesaplarda sınıflandırılmamasından dolayı ilgili varlıkların amortisman hesaplamalarında da hatalar yapıldığı ve dolayısıyla buna ilişkin düzeltmeler yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bina ve arsaların sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Özellikle işletmelerin edindiği bina ve arsanın ayrıştırılmasında da sorunlar olabiliyor. Standartlarda nasıl yapılacağı çok belli olmadığı için ve tahmine dayalı karar verilmesinden dolayı arsa ve binaların sınıflandırılmasında sorunlar yaşanabiliyor. Biz genelde oradaki mesela aktifte kayıtlı arsanın yerindeki rayiç değerleri alıyoruz. O rayiç değerlere göre binanın gerçeğe uygun değerine bakıp oradan bir oranlama yaparak belirli bir oranda arsa payı ayırıyoruz yani. Orada da firmanın da çok fikri olmadığı için yine bizim yönlendirmemize ve tahmine dayalı rakamlar ortaya çıkıyor.” (K7, YMM)

“Bina ve arsaların birlikte alınması halinde bunların ayrıştırılması ve farklı hesaplar altında sınıflandırılması gerekiyor. Firmalar bu işlemi kendileri yapamadıkları için değerlendirme şirketlerinden rapor alması gerekiyor. Bu da işletmeler tarafından çok

tercih edilmediği için arsa paylarını biz kendimiz belirliyoruz. Bu noktada sorunlar olabiliyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Arsa ve binaların maliyetinin ayrıştırılması hususunda da kesinlikle sıkıntı yaşıyoruz. Birlikte alınan bina ve arsalarla ilgili olarak bina ve arsanın farklı farklı sınıflandırma noktasında şöyle bir olay var. Ben size bunu açık ve net olarak söyleyeyim. Burada biz arsanın yaklaşık olarak değerini kafamıza göre ya %50 olarak, ya %75 ya da %25 olarak bölüyoruz. Hatta bakın ben size bir şey söyleyeyim mi? Yani burada bu arsaların gerçek değerini belirleme noktasında hiçbir şirketin doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde yaptığını göremezsiniz. Çünkü yapan kimse yok. Tutup arsaları binadan ayıran bir denetim şirketi göremezsiniz.” (K14, YMM)

Bazı katılımcılar tarafından vadeli ve vadesiz mevduatların yeniden sınıflandırılmasında sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Katılımcılar tarafından mevduatların sınıflandırılması ile ilgili yaşanan sorunların nedenlerine çok fazla değinilmemesine rağmen bu alanda yaşanan sorunların temelinde mevduatların vadelerinin belirlenmesi ve buna göre sınıflandırma yapılması yatmaktadır. Katılımcı cevapları doğrultusunda üç aydan uzun vadeli mevduatların nakit ve nakit benzeri olarak değil de finansal yatırım olarak sınıflandırılması nedeniyle işletme kaynaklı sorunlar yaşandığı görülmektedir. Vadeli ve vadesiz mevduatların sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Vadesi üç aydan uzun olan mevduatın finansal yatırımlar olarak sınıflandırılmasında sorun yaşıyoruz.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Banka mevduatlarının vadeli mevduat mı yoksa vadesiz mevduat mı olduğunun sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor.” (K4, Kıdemli Denetçi)

“Firmalar son dönemlerde nakitle ilgili sıkıntı yaşadıkları için nakit ve nakit benzerleriyle ilgili olarak sınıflandırma yaptığımızda orada da problem çıkıyor. Firmalar bütün nakdin, nakit ve nakit benzerlerinde olmasını istiyorlar. Biz böyle olmayacağını söylediğimizde neden böyle? Böyle olmaması gerekiyor gibi şeylerle karşılaşıyoruz.” (K13, SMMM)

Katılımcılar tarafından varlık ve kaynakların yeniden sınıflandırılması ile ilgili kısa ve uzun vade ayrımının yapılmasında sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Kısa ve uzun vadeli varlık ve kaynakların sınıflandırılması ile ilgili yaşanan sorunların temelinde düzenlemeler arasındaki hüküm farklılıkları ve işletmelerin genel olarak muhasebe kayıtlarını bu ayrıma

göre yapmaması yatmaktadır. Varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında kısa ve uzun vade ayırımına ilişkin sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Bir diğer önemli hususta ticari alıcılar ya da satıcılar hesaplarının sınıflandırılmasında genellikle uzun vadeli ve kısa vadeli ayrımı firmalar tarafından çok yapılmıyor. Tebliğ hükümlerinde yer almadığı halde firmalar hem alıcılar hem satıcılar yani 300'lü hesaplar, 400'lü hesaplar ya da işte atıyorum 100 no'lu hesaplar, 200 no'lu hesapların uzun vadeli ve kısa vadeli sınıflandırılmasını genelde yapmıyorlar. Çünkü firmalar genelde aktif tarafta 100'lü hesapları, pasif tarafta ise 300'lü hesapları kullanma eğiliminde oluyorlar. Otomatik olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre bu hesapların yeniden sınıflandırılmasında mutlaka bir sıkıntı çekiyoruz ve sorunlarla karşılaşıyoruz.” (K14, YMM)

“VUK ile TMS / TFRS ve BOBİ FRS'deki kısa ve uzun vadeli hesapların sınıflandırılmasında farklılıklar olduğu için bu alanda sorunlar yaşanabiliyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“Kısa vadeli ve uzun vadeli varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K25, SMMM)

3.3.4.1.2. Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılar tarafından verilen cevaplara göre gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlar kategorisi altında olağandışı gelir ve giderler, kur farkları, vade farkları ve borçlanma maliyetleri olmak üzere dört tane kod oluşturulmuştur. Bu alanda yapılan analiz belirlenen kodlar özelinde yapılmıştır. Bu çerçevede değerlendirilen katılımcı cevaplarına göre en fazla sorun ile karşılaşılan alanın olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılması olduğu tespit edilmiştir. TMS / TFRS ve BOBİ FRS hükümlerine göre hiçbir gelir ve gider olağandışı olarak nitelendirilmediğinden MSUGT'lere göre olağandışı olarak nitelendirilen gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle, ilgili gelir ve giderleri yeniden sınıflandırmak zorunda kalan meslek mensuplarının yaşadığı sorunların temelinde işletmelerin olağandışı gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde torba yöntemini kullanmaları yatmaktadır. Katılımcılar tarafından işletmeler bu kapsamda elde ettikleri gelirlerin ve yaptıkları giderlerin detaylarını vermedikleri için dönüşüm aşamasında bunlara

ilişkin detaylara ulaşma ve yeniden sınıflandırma noktasında sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Katılımcılar, olağandışı olarak muhasebeleştirilen gelir ve giderin detaylarını elde etmek ve yeniden sınıflandırmak için ekstra çalışma yapmaları gerektiğinden de bahsetmişlerdir. Olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında da sorunlar yaşanabiliyor. Bu kapsamdaki gelir ya da giderleri sınıflandırırken geçmiş 3 yıla ilişkin verileri inceleyerek bir oranlama yaparak olağandışı gelir ve giderleri yeniden sınıflandırıyoruz. İşletmelerin muhasebe müdürlerinden de ekstra bilgi talebinde bulunmak zorunda kalıyoruz. Olağandışı kalemler altında çok ciddi rakamlar varsa onları düzeltmelerini istiyoruz.” (K17, Denetçi)

“Olağandışı gelir ve giderleri firmalar torba olarak diğer grubunda kaydetmiş olabiliyorlar. O hesapları yeniden sınıflandırırken müşteriyle konuşuyorum. Müşteriden gerekli dönütleri alamadığım durumlarda ise muavini inceleyerek tespitlerde bulunuyorum. Genelde muavinden çok fazla sonuç çıkarabiliyorum. İhtiyaç olması durumunda da yüksek tutarlı olan gelir ya da giderlerden fatura falan isteyerek esasın ne olduğunu daha rahat anlamaya çalışıyoruz.” (K18, SMMM)

“Mesela olağandışı gelir ve giderlerin detaylı bir şekilde kaydedilmemesi halinde o gider ve gelirlerin yeniden sınıflandırılmasını yapamıyoruz. Muhasebe sistemi sıkıntılı olan bir firmanın torba yöntemiyle kayıt yapması ya da faiz giderlerini olağandışı giderlere kaydetmiş olduğunda biz bunların detay kırılımlarını göremediğimiz durumlar oluyor. Bu durumda işletmeye soruyoruz, muavin dökümünü alıyoruz ve o şekilde detaylara ulaşmaya çalışıyoruz. Ama büyük çoğunlukla olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında sorunlar yaşayabiliyoruz. Bu sınıflandırmaları yapabilmek için ekstra çalışmalar yapmak zorunda kalıyoruz.” (K24, SMMM)

Gelir ve giderlerin sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşanan diğer bir alan ise kur farklarının yeniden sınıflandırılmasıdır. Kur farklarının sınıflandırılmasında sorun yaşanmasının en önemli nedeni olarak, MSUGT'lere göre muhasebeleştirilen kur farklarının ayrımı yapılmadan genel itibarıyla 646-656 no'lu hesaplar altında toplanmış olması ifade edilmiştir. Finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde ilgili hesap altında toplanan kur farklarının gerçekleşme nedenleri belirlenerek ait oldukları

hesap kalemlerinde yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Ancak bu noktada işletmelerden detay bilgilerin alınması hususunda sorunlar yaşandığı ve dönüşüm yapan kişiler tarafından kapsamlı çalışmalar yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Kur farklarının sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Özellikle dış ticaret işlemleri yoğun olan firmalarda kur farklarıyla ilgili bir nüans var. Eğer ticaretle ilgili kur farkıysa bunun esas faaliyetlerle ilgili bir gelir veya gider, ama bankadaki dövizyle ilgili bir kur farkıysa bunun da finansal gelir veya gider olarak raporlanması gerekiyor. Mesela firmalar finansal tablolarda bunun ayrımını da çok fazla yapmıyorlar. Yaşadığımız sıkıntılardan bir tanesi de bu.” (K10, Denetçi)

“Aynı şekilde mesela tekdüzen hesap planının yetersizliği nedeniyle finansman faaliyetlerinden kaynaklanan kur farklarının sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor. Çünkü tekdüzen hesap planına göre bütün kur farklarının kaydedileceği tek bir hesap var ve o hesap da 646 nolu hesaptır. Dolayısıyla işletmeler tüm kur farklarını bu hesaba kaydetmektedirler. Ancak TMS / TFRS'lere göre hazırlanan mali tablolarda kur farklarının faaliyet konusundan mı finansmandan mı kaynaklandığına göre farklı sınıflandırılması gerekiyor. Elimizde detay bilgiler olmadığında da bu sınıflandırmayı yapmak pek mümkün olmuyor. Bu sınıflandırmayı yapmak için de ekstra çalışmalar yapılması gerekiyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“Kur farklarının hangi hesaplardan kaynaklı olduğunun belirlenmesinde ve yeniden sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor.” (K23, SMMM)

Katılımcılar gelir ve giderlerin sınıflandırılması ile ilgili olarak vade farklarının sınıflandırılmasında sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Özellikle TMS / TFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerde tüm vade farklarının ayrıştırılma zorunluluğu nedeniyle vade farklarının sınıflandırılmasında daha büyük sorunlar yaşandığı belirtilmiştir. Ancak vade farklarının ayrıştırılması ile ilgili BOBİ FRS'de sağlanan esnekliğin (bir yılın altındaki vade farklarının ayrıştırılmaması) dönüşüm sürecinde rol alan meslek mensuplarına ciddi kolaylık sağladığı tespit edilmiştir. Vade farklarının ayrıştırılmasında sorun yaşayan katılımcılar genel itibarıyla vade ve faiz oranlarının belirlenmesinde ve vade farklarının ayrıştırılması ile ilgili işletme yöneticilerinin ikna edilmesinde sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Vade

farklarının sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Vade farklarının ayrıştırılması ve farklı hesaplar altında sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Onların farklı hesaplar altında sınıflandırılması gerekiyor. Ancak bu sınıflandırmayı yaparken firmaya tarif etme noktasında ve bu vade farklarının neden ayrıştırıldığı konusunu anlatırken bazen sorunlar yaşayabiliyoruz.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Vade farklarının ayrıştırılması ve vade farkı olarak sınıflandırılması ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Bu nedenle bazı işletmelerde vade farklarını ayırıyoruz bazılarında ayırmıyoruz. BOBİ FRS'de vade farklarının ayrıştırılması hususunda biraz daha esneklik tanınıyor. Bir yılın altında olan vade farklarının ayrılması istenmiyor. Ama TMS / TFRS'lerde her türlü vade farkının mecburen ayrılması gerektiğinden sorun olabiliyor. Bu nedenle işletmelerden vadelerle ilgili ekstra bilgi talebinde bulunmamız gerekiyor. Bu bilgileri alamadığımız durumlarda da sorunlar ortaya çıkabiliyor.” (K17, Denetçi)

“Vade farklarını işletmeler ayırmadıkları ve bununla ilgili detay bilgi vermedikleri için biz bu vade farklarını yeniden sınıflandırma konusunda sorun yaşıyoruz. Vade ve faiz oranlarını alamadığımız için bu sınıflandırmaları yapmak çok da mümkün olmuyor.” (K24, SMMM)

Gelir ve giderlerin sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşanan diğer bir alan da varlık alımında ortaya çıkan ve varlığın maliyetine dahil edilen borçlanma maliyetlerinin yeniden sınıflandırılmasıdır. Bilindiği üzere TMS / TFRS'lere göre özellikli varlıkların, BOBİ FRS'ye göre ise inşası bir yıldan uzun süren varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, bu varlıklar işletmede amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilinceye kadar maliyete eklenmektedir. Bunların dışında kalan ve varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise doğrudan kâr veya zarara yansıtılmaktadır. VUK'a ve dolayısıyla MSUGT'lere göre ise, maddi duran varlıkların aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maliyete eklenirken sonraki dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise işletmenin isteğine bırakılmıştır. Düzenlemeler arasındaki farklı hükümler nedeniyle MSUGT'lere göre maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilen borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetinden ayrıştırılarak farklı bir gider hesabında sınıflandırılması gerekmektedir. Katılımcı cevapları değerlendirildiğinde dönüşüm

sürecinde özellikle maddi duran varlıkların maliyetinde yer alan borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması ve yeniden sınıflandırılması hususunda büyük sorunlarla karşılaştıkları görülmektedir. Dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensupları, maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilen borçlanma maliyetlerini ayrıştırma, varlıkların gerçek maliyetini belirleme ve belirlenen tutarlar üzerinden amortisman hesaplamalarını yapma noktasında ciddi bir çalışma yapmak zorunda kalmaktadırlar. Varlık alımında ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin yeniden sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Maddi duran varlıkların alımında ortaya çıkan finansman gideri gibi unsurların maliyetinden ayrı bir şekilde sınıflandırılmasında sorunlar yaşanmaktadır” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Şirket krediyle bir sabit kıymet alıyor. Kredilerin faizlerini de aktifleştirmeye çalışıyorlar. Ancak bilindiği üzere sadece yapımı bir yıl üzerinde olan ve özellikli varlık olarak değerlendirilen varlıklara ilişkin faizler aktifleştirilebiliyor. Firmalar ise taşıt bile olsa faizini aktifleştirmeye kalkıyor. Bunların da ayırımı yapmak için muavin hesapların incelenmesi ve gerçek maliyetlerinin tespit edilmesi işimizi zorlaştırıyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Vadeli alınan maddi duran varlıkların kredi ile alınması durumunda kredi maliyetlerinin maddi duran varlığın maliyetinden ayrıştırılması gerekiyor. Firmalar kredi maliyetlerini maliyete dahil edip amortismanlarını da bu tutar üzerinden ayırıyorlar. Biz burada maddi duran varlık listelerini tuttururken sıkıntı yaşıyoruz. Dönüşüm yaparken kredi maliyetlerini maliyetten ayırarak faiz gideri olarak sınıflandırmamız gerekiyor. Dolayısıyla da, amortisman hesaplamalarını yeni tutar üzerinden yapmak zorunda kalıyoruz ve bu konuda sorun yaşıyoruz.” (K10, Denetçi)

3.3.4.2. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “**MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık ve kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşmıyorsunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?**” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3.10'da sunulmuştur.

Tablo 3.10. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar	Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	Maddi Duran Varlıklar	Şüpheli Alacaklar	Vadeli Alacaklar
		Stoklar		Gerçeğe Uygun Değer
	Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	Kıdem Tazminatı Karşılıkları		Dava Gider Karşılıkları
		Vadeli Borçlar		İtfa Edilmiş Maliyet

MSUGT'lere göre hazırlanan ve dönem sonunda TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülen finansal tabloların dönüşüm sürecinde varlıkların ve kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlarla ilgili katılımcı görüşleri alınmıştır. Değerleme ile ilgili verilen cevapların incelenmesi sonucunda kodlar, kodlar ile ilgili kategoriler ve kategorilerle ilgili bir tema belirlenmiştir. Bu çerçevede katılımcı cevapları ile ilgili bir tablo oluşturulmuş ve değerlendirme ile ilgili en çok sorun yaşanan alanların tespiti yapılmıştır (Ek-3). Verilen cevaplar doğrultusunda dokuz tane kod oluşturulmuş olup bu kodların beş tanesi “varlıkların değerlendirilmesinden kaynaklanan sorunlar” kategorisinde, dört tanesi ise “kaynakların değerlendirilmesinden kaynaklanan sorunlar” kategorisinde toplanmıştır. Oluşturulan iki kategori ise “değerlemeden kaynaklanan sorunlar” teması altında analiz edilmiştir. Finansal tabloların dönüşüm sürecinde varlık ve kaynakların değerlendirilmesi ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İşletme yöneticileri tarafından muhasebe politikalarının belirlenmesinde belirsizliklerin oluşu ve alınması gereken uzman raporlarının bulunmaması, dayanaksız olarak yeniden değerlendirilmesinin istenmesi gibi nedenlerden dolayı değerlendirme ile ilgili sorun yaşanıyor tabii ki.” (K5, YMM)

“Değerleme yapabilmek için ihtiyaç duyulan verilere ulaşamadığımız zaman sağlıklı bir sonuç da elde edemiyoruz. Müşterilere bu durumları anlatma noktasında çok sıkıntı çekiyoruz. Yani yaptığımız çalışmanın neden yapıldığını müşteri işletmelere anlatırken zorlanıyoruz. Özellikle de standartlarla hiç işi olmayan müşterilerle bu sorunları üst seviyede yaşıyoruz.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“Özellikle KGK'nın bağımsız denetime tabi olma ile ilgili belirlediği limitler var ve bu limitleri yeni aşan firmalar ilk defa denetime tabi olduğunda, bu şirketlerin

dönüşümünde değerlendirme ile ilgili daha büyük sorunlarla karşılaşyoruz. Bu işletmelerin genelde bir uyum süreci sorunu oluyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Dönüşüm hizmeti sunduğumuz işletmelerin birçoğu değerlendirme ile ilgili işlemlerin yürütülmesi için ek bir maliyete katlanmak istemiyorlar. Bu durum da bizim çeşitli sorunlar yaşamamıza neden oluyor.” (K22, SMMM)

Katılımcı cevapları incelendiğinde değerlendirme ile ilgili sorunların genel olarak işletme yöneticilerinin gereken hassasiyeti göstermemesi, işletmelerin ek bir maliyete katlanmak istememesi, işletme politikalarının belirsizliği ve değerlemeye esas bilgilerin eksikliği gibi nedenlerden kaynaklandığı söylenebilir. Katılımcılar tarafından ilk kez bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının dönüştürülmesi sürecinde değerlendirme ile ilgili daha fazla sorun yaşandığı da ifade edilmektedir. Katılımcıların finansal tabloların dönüşümü sürecinde değerlendirme ile ilgili yaşadıkları sorunların analizi, varlıkların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar ve kaynakların değerlemesinde kaynaklanan sorunlar olmak üzere iki kategori altında yapılmıştır.

3.3.4.2.1. Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların verdikleri cevapların değerlendirilmesi sonucunda, varlıkların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında maddi duran varlıklar, şüpheli alacaklar, vadeli alacaklar, stoklar ve gerçeğe uygun değer olmak üzere beş tane kod oluşturulmuştur. Varlıkların değerlemesinden kaynaklanan sorunların analizi belirlenen kodlar çerçevesinde yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda değerlendirme ile ilgili karşılaşılan sorunların başında maddi duran varlıkların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar gelmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu maddi duran varlıkların değerlemesinde sorun yaşadığını ve bunun çeşitli nedenlerden kaynaklandığını ifade etmişlerdir. Katılımcı ifadelerine göre bu alanda yaşanan sorunların temelinde maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tutulması, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi, maddi duran varlıkların amortisman işlemlerinin yapılması, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen maddi duran varlıklar için değerlendirme şirketlerinden rapor alınmaması, işletmelerin değerlendirme işlemleri için bütçe ayırmaması gibi nedenler yatmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlendirme esasları ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde standartlarda yer alan hükümlere göre gerçeğe uygun değer tespitinin yapılması gerekiyor. Bu değerlemenin yapılması

sürecinde kural olarak genelde SPK lisansı olan bir değerlendirme şirketinden gerçeğe uygun değer tespiti için destek almamız gerekiyor. Ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkullerin senelik olarak değerlemesinin yapılması gerekiyor. Tabi bunu her sene yapma noktasında da sorunlar ve sıkıntılarla karşılaşıyoruz.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“Sabit kıymetlerde bizim standartlara göre kullandığımız amortisman yöntemi VUK'a göre daha farklı oluyor. Aslında VUK'a göre hesaplanan amortismanlar firmaların dezavantajına oluyor. Standartlara göre hesaplanan amortismanlar onların daha faydasına oluyor. Ancak firmalar genelde gelir idaresi başkanlığının amortisman listesine göre yapıyorlar. Bu durumu özellikle birçok işletmede teyit ettim.” (K18, SMMM)

“Vergi kanunlarında olmayıp standartlarda olan farklılıklardan kaynaklanan değerlendirme farklarında sorunlar yaşanabiliyor. Özellikle maddi duran varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme uygulamasının VUK'ta olmaması nedeniyle yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilen maddi duran varlıkların ölçümü ve değerlemesinde sorunlar yaşıyoruz. Varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde sorunlar yaşandığı için bu hususta hizmet satın alma yoluna gidiyoruz.” (K25, SMMM)

Varlıkların değerlemesi ile ilgili sorun yaşanan diğer bir alan ise şüpheli alacakların değerlemesidir. Katılımcıların büyük çoğunluğu şüpheli alacakların belirlenmesi ve değerinin tespit edilmesi ile ilgili sorun yaşandığı ve bu nedenle ekstra çalışma yapmak zorunda kaldıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu alanda sorun yaşamalarının temelinde ise işletme yöneticilerinin durağan, hareketsiz ve tahsili gecikmiş alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına direnç göstermeleri yatmaktadır. Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ile ilgili sorun yaşanmasının diğer nedenleri yöneticilerin standart hükümlerinin mantığını anlamaması, avukatlardan davaya düşmüş alacaklarla ilgili bilgi alınamaması, işletmeler tarafından riskli bakiyelerin tespit edilmemesi ve alacak yaşlandırmasına yönelik çalışmanın yapılmaması şeklinde sayılabilmektedir. Şüpheli alacak değerlemesinde sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Değerleme ile ilgili olarak biz genelde değer düşüklüğü karşılığı ayırmada sorunlarla karşılaşıyoruz. Örneğin varlık kalemleri içerisinde yer alan ticari alacaklara değer düşüklüğü karşılıklarını ayırırken TFRS 9'a göre bir değer

düşüklüğü hesaplıyoruz. Burada karşılaştığımız en büyük sorun da, genelde bu değer düşüklüğü karşılıklarını hesaplamak için üzerinde çalıştığımız verileri temin etmekte oluyor. Örneğin alacak yaşlandırma çalışması, sağlıklı bir alacak yaşlandırma çalışması alamadığımız zaman TFRS 9'a göre hesaplama yapamıyoruz.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“Şüpheli alacaklarla ilgili de sorunlar yaşıyor. Çünkü şüpheli alacağı ayırdığımızda aslında firmaların varlığını silmiş oluyoruz. Onu çok fazla istemiyorlar. Ama gerçekten şüpheli hale geldiği için de bunu şüpheliye ayırmak gerekli. Bu nedenle iki yıl boyunca hareketsiz olan bakiyeleri şüpheliye atıyoruz. Hatta şirketle konuşup hareketsiz olmasa dahi biz bunu alamayacağız diye konuştuğumuz alacaklar varsa onları da şüpheliye alıyoruz. Şirketlere maalesef bunu da çok fazla anlatamıyoruz. Standartlara göre şüpheliye alma mantığımız VUK'a göre biraz daha farklı oluyor. Firmalar dava açılmış olmasını bekliyorlar. TMS / TFRS'lerde bu hükümler biraz daha esnek olduğu için şüpheli alacaklarda sıkıntı yaşıyoruz. Hatta dava açılmış olmasına rağmen o alacağını şüpheliye çekmeyen de çok fazla müşterimiz oluyor. Yani dava var aslında, alacak belli ki şüpheli hale gelmiş, hani davanın sonucunun ne olacağı da belli değil sonuçta. Bu durumda bile şüpheliye almayan firmalar çok fazla var. Bu konuda avukatlardan da bilgi almak çok fazla zor oluyor. Çünkü avukatlar da bizim düşündüğümüz gibi düşünmüyor. O yüzden şüpheli alacak tespitine yönelik çok daha detaylı bir çalışma yapmak gerekiyor. Bu da bizim ekstra çaba ve zaman harcamamıza neden oluyor.” (K18, SMMM)

“TFRS 9'a göre 120 no'lu hesabın değerlemesinde sorunlarla karşılaşıyoruz. Yani orada hem riskli bakiyenin tespitinde hem de yaşlandırma temininde sorun yaşıyoruz. Zaten şirketlerin birçoğu yaşlandırma veremiyor. Verse de doğru olmuyor. Yani muhasebe paket programları burada tam anlamıyla devreye girmiyor. Mesela bizim kısa bir süre önce 30.09.2021 bilançosunu denetleyip halka açtığımız bir şirket var, biz o şirketten yaşlandırma çizelgesi alamadık. Yani aslında şirket halka açılıyor ama bize alacak yaşlandırması veremiyor. Yani çok tezat bir durum bu.” (K21, SMMM)

Varlıkların değerlemesi ile ilgili karşılaşılan diğer bir sorun da vadeli alacakların değerlemesinden kaynaklanmaktadır. Katılımcı ifadeleri değerlendirildiğinde TMS / TFRS'lerin BOBİ FRS'ye oranla daha zorlayıcı hükümler içerdiği anlaşılmaktadır. TMS /

TFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerde vade süresine bakılmaksızın bütün vadeli alacaklara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmasında ciddi sorunlar yaşanmaktadır. BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelere sağlanan esneklik kapsamında bir yılın altındaki alacaklarda vade farklarının ayrıştırılmamasına ilişkin düzenleme ile dönüşüm sürecinde nispeten kolaylık sağlanmaktadır. Vadeli alacakların değerlemesinde sorun yaşanmasının temelinde alacakların sözleşme ile kayıt altına alınmaması yatmaktadır. Sözleşme yapılmadığı durumlarda ise hem alacakların vadelerine ilişkin bilgilerin hem de diğer bilgilerin temin edilmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Katılımcılar, vadeli alacakların değerlemesine ilişkin düşüncelerini ve yaşadıkları sorunları aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Alacak ve borçlar için de aynı şey geçerli. Örneğin BOBİ FRS'de sadece 1 yılı geçen vadeler için vade farkları ayrılırken TMS / TFRS'lerde böyle bir ayırım bulunmamakta. Şimdi orada BOBİ FRS'de 1 yılı geçen vadeli alacak ya da borç yok diye geçebilirsiniz ama TMS / TFRS'lerde çok ciddi sorun oluyor. Yani hangi alacak ne kadar vadeli? Ortada sözleşme yok. Firmadan alınan bir bilgi de yok. Yani orada ortalama vade belirlemek falan gerekiyor ya da tek tek hesapların vadelerine göre iskonto edilmesi gerekiyor.” (K7, YMM)

“Firmalarda faturalara vade girilmemesinden kaynaklı sorunlar olabiliyor. O zaman da ortalama vadeye göre hesaplama yapıyoruz. Gerçekçi bir vadeye ulaşamıyoruz. Firma fiiliyatta ödemeyi alacak olduğunda veyahut da ödeme yapacak olduğunda diğer firmayla otuz gün, altmış gün, doksan gün gibi karşılıklı bir anlaşması var. Ama ekonomik düzene baktığımızda hiçbir firma karşısındaki firmaya birebir ödeme yapmıyor. Ödemeyi yapmadığı gibi vade farkı da kesilmiyor. Hatta birçok firmanın aslında icralık olması gerekiyor yani dava açılması lazım ama bunları dahi yapmayarak bekleme yolunu seçiyorlar.” (K13, SMMM)

“Vade farklarının ayrıştırılması noktasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Vade farklarını neden ayrıştırdığımızı ve buna neden ihtiyacımız olduğunu anlatırken bile çok zorlanıyoruz. Çünkü şirketler ona uygun dataları bile tutmuyorlar. Veyahut da o datayı temin edemiyorlar. Temin ettiklerinde de yani vadesinin geçmiş olduğunu görüyoruz ve bunları neye göre nitelendirdiklerini anlayamıyoruz.” (K18, SMMM)

Dönüşüm sürecinde varlıkların değerlemesi ile ilgili yaşanan önemli sorunlardan bir tanesi de gerçeğe uygun değer tespitinin yapılmasında yaşanmaktadır. Katılımcı ifadelerine

göre varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesinde önemli sorunlar yaşanmaktadır. Bu alanda sorun yaşanmasının nedenleri ise mevcut uygulamada gerçeğe uygun değer kavramının olmaması, işletmelerin ve dönüşüm yapan meslek mensuplarının gerçeğe uygun değer tespitinde yetersiz kalması ve işletmelerin ek bir maliyete katlanarak SPK'ya kayıtlı değerlendirme şirketlerinden rapor almak istememeleri şeklinde ifade edilmiştir. Bahsedilen nedenlerden dolayı gerçeğe uygun değer yaklaşımında sorun yaşayan ve bu nedenle ekstra çalışma yapmak zorunda kalan katılımcılar, standartların müsaade ettiği çerçevede maliyet yöntemini tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Özellikle BOBİ FRS'de sağlanan kolaylıklar nedeniyle maliyet yönteminin daha fazla kullanıldığı ifade edilmiştir. Gerçeğe uygun değer tespitinde sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Gerçeğe uygun değer ve bu değerlerin tespit edilmesiyle ilgili birtakım sıkıntılar ve sorunlar oluşabiliyor. Özellikle işletmenin duran varlıklarının, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin veya maddi duran varlıkların ya da maddi olmayan varlıkların değerlemesiyle ilgili değerlendirme uzmanları bulup bunu yaptırmak hem biraz zahmetli hem de zor. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler bu iş için bütçe ayırmak istemiyorlar. Bu maliyete katlanmak istemiyorlar. Öyle olunca da ağırlıklı olarak bu sefer ne yapıyorsunuz? Otomatikman hep maliyet yöntemini seçmek durumunda kalıyorsunuz. O zaman da hazırlanmış olan finansal tablo ne kadar gerçeği yansıtacaktır o sorun vardır.” (K5, YMM)

“Değerleme ile ilgili yaşanan sorunların başında gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen varlıkların değerlemesi gelmektedir. Bu kapsamdaki varlıkların değerlemesi için uzman görüşünün alınması gerektiğinde ekstra bir çalışma yapılıyor. Mesela maddi duran varlıkların değerlemesinde SPK'ya tabi değerlendirme kuruluşları dışındaki bir değerlemeyi çok fazla önermiyoruz firmalara. Çünkü uzman kişilerden kasıt ne oluyor burada. Yani iki tane emlakçının bir bina hakkında ya da bir arsa hakkında verdiği bilgiyi ve görüşü benim kontrol edebilmem çok mümkün değil. Bizim için daha güvenilir bilgi, tabii ki SPK'ya tabi kuruluşların vermiş olduğu raporlar oluyor. Biz bu raporları dikkate alıyoruz ama bu raporların alınmasında da ayrı sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K11, YMM)

“TMS/ TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan değerlendirme esasları arasında yer alan gerçeğe uygun değer yönteminin tebliğ hükümlerinde yer almamasından kaynaklı sorunlarla

karşılaşılabiliyoruz. Standartlara göre yapılan değerleme işlemlerinde genelde gerçeğe uygun değere göre değerlendirildiğinden varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesinde sorunlar olabiliyor.” (K12, Sorumlu Denetçi)

Varlıkların değerlemesi ile ilgili sorun yaşanan diğer bir alan da stokların değerlemesidir. İşletmelerin büyük çoğunluğunda stokların sayısı ciddi rakamlara ulaşabilmektedir. Dolayısıyla dönüşümü yapan meslek mensuplarının hem işletmenin tüm stoklarına ulaşabilme düzeyinin az olması hem de değerlemesi yapılacak stoklarla ilgili uzmanlığının bulunmaması nedeniyle stokların değerlemesinde sorunlar yaşanabilmektedir. TMS / TFRS ve BOBİ FRS’ye göre stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer düşük olanıyla değerlendirilmesi de stok değerlemesini zorlaştıran diğer bir neden olarak ifade edilmektedir. Katılımcı ifadelerine göre işletmeler tarafından stokların net gerçekleşebilir değerini ve stok değer düşüklüğünü tespit etmek amacıyla herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Bu nedenle dönüşüm işlemini yapan meslek mensupları tarafından bu çalışmanın yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Burada da net gerçekleşebilir değer belirlenmesi için ihtiyaç duyulan verilerin temininde sorunlarla karşılaşılmaktadır. İşletmelerden değerlendirilmesi yapılacak olan stoklara ilişkin birim satış fiyatları, satış maliyetleri ve satış giderleri (nakliye giderleri vb.) gibi veriler istenilen düzeyde temin edilememektedir. Bu nedenlerden dolayı, dönüşüm işlemini yapan meslek mensuplarının tahminleri doğrultusunda subjektif bir değerlendirme yapılmaktadır. Stokların değerlemesine ilişkin sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Diğer taraftan stokların değerlemesinde ciddi sorunlarla karşılaşılabiliyoruz. Stokların net gerçekleşebilir değerinin hesaplanmasında firmadan bazı bilgilerin alınması gerekiyor ancak genelde bu bilgileri tam anlamıyla alamıyoruz. Örneğin stokun satış fiyatı, satış maliyetleri gibi bilgilere ihtiyaç duyduğumuzda ve bu bilgileri firmalardan alamadığımızda kendimiz stokların değerini internetten veya odalardan aldığımız bilgilerle bu ürünlerin değerini bulmaya çalışıyoruz. Yani buna göre bir net gerçekleşebilir değer analizi yapmaya çalışıyoruz. Orada da subjektif uygulamalar oluyor. TMS / TFRS'lere göre stokların net gerçekleşebilir değer ile maliyetlerinin düşük olanıyla değerlendirilmesi gerekiyor. Ancak firmalar stokların net gerçekleşebilir değerlerini hesaplayamadıkları için genellikle biz

yapıyoruz. Biz de subjektif birtakım tahminlere dayalı hesaplama yapıyoruz. Tahmine dayalı alanlar bunlar.” (K7, YMM)

“Stoklarla ilgili değerlemeleri ele aldığımız zaman stok değer düşüklüğü ile ilgili firmalarda genellikle bir çalışma bulunmuyor. Yani stokların dönem sonu itibarıyla net gerçekleşebilir değeri ya da stokların geri kazanılabilir değeri ile ilgili bir çalışmayı firmalarda göremiyoruz. Firmalarda stoklara ilişkin net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasına yönelik nakliye giderleri tarzında satış giderlerinin belirlenmesine ve bu giderlerin düşülmesine yönelik herhangi bir çalışma yapıldığını şimdiye kadar hiç görmedim. Bu çalışmalar firmalar tarafından yapılmadığı için de biz stokların değerlemesinde ciddi sorunlarla karşı karşıya kalıyoruz.” (K10, Denetçi)

“Stoklarla ilgili çalışmaları yaparken çok sorun yaşıyoruz. Mesela stoklarla ilgili birim satış fiyatını alamadığımız şirketlerde stokların değerlemesinde sıkıntı yaşıyoruz. Stok değer düşüklüğünü hesaplarken stokların birim satış fiyatlarını müşterilerden alamıyoruz. Dönüşüm sürecinde yaşadığım en büyük problem bu alanda oluyor. Kesinlikle ürünlerin yani o stokta bulunan malzemelerin birim satış fiyatlarını elde edemediğimiz için stok değer düşüklüğü ya doğru bir şekilde hesaplanamıyor ya da hiç hesaplanamıyor.” (K24, SMMM)

3.3.4.2.2. Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların verdikleri cevapların değerlendirilmesi sonucunda, kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında kıdem tazminatı karşılıkları, dava gider karşılıkları, vadeli borçlar ve itfa edilmiş maliyet olmak üzere dört tane kod oluşturulmuştur. Kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunların analizi belirlenen kodlar çerçevesinde yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda kaynakların değerlemesinde karşılaşılan sorunların başında kıdem tazminatı karşılıkları gelmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından kıdem tazminatı karşılıkları ile ilgili özellikle TMS / TFRS'lere yapılan dönüşümlerde sorun yaşandığı ifade edilmiştir. TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınmasının ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesinin zorunlu olması katılımcıların dönüşüm sürecinde sorun yaşamasına neden olmaktadır. BOBİ FRS'de kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınmasının ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesinin ihtiyari bırakılması, dönüşüm sürecinde meslek mensuplarına uygulama

kolaylığı sağlamaktadır. Bu nedenle, katılımcılar tarafından TMS / TFRS’lerde BOBİ FRS’ye göre daha fazla sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Katılımcılara göre kıdem tazminatı hesaplamasında yaşanan sorunlar; çalışanlara ilişkin ilk işe giriş tarihi, toplam çalışma süresi, izin süreleri, brüt ücret tutarı ve maaş artış oranı gibi bilgilerin istenilen zamanda ve formatta alınamaması, mevcut uygulamada kıdem tazminatı karşılığının ayrılmaması, işletmeler tarafından kıdem tazminatına ilişkin çalışma yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Kıdem tazminatı meselesi var mesela değerlemede. BOBİ FRS’de nispeten daha kolay uygulamalar yer almakla beraber TMS / TFRS’lerde kıdem tazminatının değerlemesi çok sıkıntılı oluyor. Orada da işte firmalardan çalışanlarla ilgili bilgi alınması problem. Yani ilk işe giriş tarihi, mesela firmanın başka bölümlerinde çalışmıştır, aldığı ücret tutarları gibi bilgilerin temin edilmesinde ve hesaplama yapılmasında sorunlar ortaya çıkıyor.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“TMS / TFRS’lere göre kıdem tazminatının hesaplanmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Çünkü standartlarda aktüeryal varsayımlara göre hesaplama yapılması ve ayrılacak kıdem tazminatı karşılığının belirlenmesi için ek bilgi ve belgeler gerekiyor. Bu noktada işletmelerden sigortalı işçilerin ilk işe giriş tarihlerinin alınamaması gibi durumlardan dolayı belli varsayımlara göre hareket etmek zorunda kalıyoruz.” (K13, SMMM)

“Kıdem tazminatları tekdüzende genelde ayrılmadığı için bunların yeniden hesaplanmasında sorunlar yaşanabiliyor. Kıdem tazminatlarının hesaplanmasında kadın-erkek, işe başlama tarihi, brüt maaşı, maaş artış oranı, kaç yıldır işletmede çalıştığı gibi bilgileri almamız gerekiyor. Ama bu bilgileri alamadığımız durumlarda sorunlar yaşanıyor. İşe başlama tarihi ile ilgili bilgiyi alamadığımız durumlarda varsayımda bulunarak ilk işe başlama tarihini 18 yaş olarak dikkate alıyoruz. İşletmeler kıdem tazminatının hesaplanmasına ilişkin bilgileri vermek yerine genelde Sosyal Güvenlik Kurumu listesini veriyorlar. Biz o listeden ihtiyaç duyduğumuz bilgileri ekstra çalışmalar yaparak ayırt etmeye çalışıyoruz.” (K17, Denetçi)

Kaynakların değerlemesi ile ilgili karşılaşılan diğer bir sorun da dava gider karşılıklarının değerlemesinden kaynaklanmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğu

tarafından gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler arasında yer alan dava gider karşılıklarının tespit edilmesi ile sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Katılımcı ifadelerinde dönüşüm sürecinde işletme aleyhine açılan davalara ilişkin gerek işletme yöneticilerinden gerekse işletme avukatlarından bilgi alınamaması nedeniyle gerçeğe uygun bir karşılık ayrılmadığı belirtilmektedir. Bunun sebebi olarak, hem işletme yöneticilerinin açılan davaları önemsememesi ve davalarla ilgili çalışma yapmaması hem de avukatların davalara ilişkin bilgi vermeye sıcak bakmaması gösterilmektedir. Katılımcıların genel itibarıyla işletmelerden ya da avukatlarından davalara ilişkin yazıları alamamasından kaynaklı sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılar tarafından karşılık ayrılması için ihtiyaç duyulan davaların tutarları, riskleri, sonuçları, kazanma ve kaybetme oranlarına ilişkin bilgilerin temininde sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Bahsedilen sorunlar nedeniyle gerçeğe uygun bir şekilde dava karşılığı hesaplayamayan katılımcıların, dava karşılığı ayırmama ya da kendi tahminlerine göre bir karşılık ayırma yolunu tercih ettikleri görülmüştür. Davalara ilişkin karşılık ayrılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm yaptığım firmalardan davalarla ilgili çalışmalar almak istiyoruz ama firmalarda böyle çalışmaları çok fazla göremiyoruz maalesef. Bizler de firmanın davalarına ilişkin bilgileri avukattan istiyoruz. Yani firma adına açılan davaları ve bunların kazanma oranlarını istiyoruz ama tabii böyle bir oranı zaten onlar da veremiyorlar. Verseler de sağlıklı olmuyor. Zaten bu davalar genellikle işten ayrılma, tazminat ya da ücret haklarıyla ilgili düşük meblağlı işçi davaları olduğundan herhangi bir karşılık ayrılmıyor. Bu da bizim için gerçek anlamda bir dava karşılığı ayırmamıza engel teşkil ediyor.” (K10, Denetçi)

“Davalara ilişkin karşılık ayırma ile ilgili sorunlar olabiliyor. Özellikle işçi davaları işletme aleyhine sonuçlandığı için çok büyük davalarla ilgili karşılık ayırma yoluna gidiyoruz. Burada davalarla ilgili bilgileri avukatlardan almak istiyoruz ama avukatlar genelde kayıtsız kalıyorlar. Biz burada işletme yöneticilerinden bağımsız olarak birebir avukatlarla mutabakat yazışmalarımızı yapmaya çalışıyoruz. İşletmenin aktifini etkileyecek düzeydeki davalara ilişkin işletme avukatlarından net bilgi ya da doyurucu bilgi alamadığımız durumlarda kendi irtibatımız olan avukatlardan da kazanma ya da kaybetme ihtimali ile ilgili ekstra görüş aldığımız

durumlar oluyor. Bu durumda olan davalara davanın durumuna göre %50-%60 oranlarında dava karşılığı ayırıyoruz.” (K17, Denetçi)

“Davalara ilişkin ayrılması gereken karşılık tutarlarının belirlenmesinde sorunlar yaşıyoruz. Şirket bize bu konuda yardımcı olmadığı için biz biraz daha tahmine dayalı olarak karşılık tutarını belirlemek zorunda kalıyoruz. Dönüşüm yaptığımız bir şirketin davasıyla ilgili elimizde bilgi olmadığı için tahmini olarak %50 oranında bir karşılık ayırmıştık. Ama bir ay sonra bana bir bilirkişi raporu geldi ve şirketin büyük ihtimalle bu davayı kazanacak durumda olduğu yazıyordu. Dolayısıyla biz yanlış bir işlem yapmak zorunda kalıyoruz.” (K21, SMMM)

Kaynakların değerlemesi kapsamında yapılan değerlendirme işlemleri ile ilgili olarak vadeli borçların değerlemesinde de sorunlarla karşılaşmaktadır. Dönüşüm sürecinde TMS / TFRS'lere göre tüm vadeli borçlara ilişkin, BOBİ FRS'ye göre ise sadece bir yılın üzerindeki vadeli borçlara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmasında sorunlar yaşanmaktadır. BOBİ FRS'de vadesi bir yılın altında olan borçlara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmaması meslek mensuplarına önemli düzeyde kolaylık sağlamaktadır. Katılımcı ifadeleri incelendiğinde katılımcıların, vadeli alacaklar ile vadeli borçların değerlemesini birlikte cevapladıkları görülmüştür. Bu çerçevede vadeli borçların değerlemesi ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Varlık ve kaynak hesaplarındaki vade farklarının ayrıştırılmasında sorunlarla karşılaşmaktadır.” (K4, Kıdemli Denetçi)

“Alacak ve borçlar için de aynı şey geçerli. Örneğin BOBİ FRS'de sadece 1 yılı geçen vadeler için vade farkları ayrılırken TMS / TFRS'lerde böyle bir ayırım bulunmamakta. Şimdi orada BOBİ FRS'de 1 yılı geçen vadeli alacak ya da borç yok diye geçebilirsiniz ama TMS / TFRS'lerde çok ciddi sorun oluyor. Yani hangi alacak ne kadar vadeli? Ortada sözleşme yok. Firmadan alınan bir bilgi de yok. Yani orada ortalama vade belirlemek falan gerekiyor ya da tek tek hesapların vadelerine göre iskonto edilmesi gerekiyor.” (K7, YMM)

“Firmalarda faturalara vade girilmemesinden kaynaklı sorunlar olabiliyor. O zaman da ortalama vadeye göre hesaplama yapıyoruz. Gerçekçi bir vadeye ulaşamıyoruz. Firma fiiliyatta ödemeyi alacak olduğunda veyahut da ödeme yapacak olduğunda diğer firmayla otuz gün, altmış gün, doksan gün gibi karşılıklı bir

anlaşması var. Ama ekonomik düzene baktığımızda hiçbir firma karşısındaki firmaya birebir ödeme yapmıyor. Ödemeyi yapmadığı gibi vade farkı da kesilmiyor. Hatta birçok firmanın aslında icralık olması gerekiyor yani dava açılması lazım ama bunları dahi yapmayarak bekleme yolunu seçiyorlar.” (K13, SMMM)

Kaynakların değerlemesi kapsamında yapılan değerlendirme işlemlerinde yaşanan diğer bir sorun da itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında yaşanmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında yaşanan sorunların temelinde etkin faiz yönteminin kullanılması ve etkin faiz oranının belirlenmesi yatmaktadır. Bu alanda sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İtfa edilmiş değer ile değerlemede etkin faiz yönteminin kullanılmasında etkin faiz oranının ve vadenin belirlenmesinde zorlanabiliyoruz. Bunlar temel problemler.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“Değerleme olarak genelde şirket kredilerinin itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması amacıyla etkin faiz yöntemini kullandığımızda bir faiz tahakkuku eklememiz gerekir veya vadeli mevduatta bir faiz tahakkuku olabiliyor. Bu faizlerin hesaplanmasında sorun yaşanabiliyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“İtfa edilmiş maliyet bedelinin hesaplanmasında sorunlar yaşıyoruz. Etkin faiz oranının belirlenmesi ve bu orana göre itfa edilmiş maliyet hesaplanması dönüşüm işlemini zorlaştırmaktadır.” (K19, SMMM)

3.3.4.3. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunları ifade edebilir misiniz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3.11'de sunulmuştur.

Tablo 3.11. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Amortisman Hesaplamaları	Şüpheli Alacaklar	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
	Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	Ertelenmiş Vergiler	

MSUGT'lere göre hazırlanan ve dönem sonunda TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülen finansal tabloların dönüşüm sürecinde varlıklara ve kaynaklara ilişkin değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlara ilişkin katılımcı görüşleri alınmıştır. Katılımcılar tarafından verilen cevaplar değerlendirildiğinde, bir önceki bölümde yer alan “Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar” temasında yer alan cevaplarla genel itibarıyla benzerlik gösterdiği görülmektedir. Katılımcılar değerlemeden kaynaklı yaşadığı sorunların bazılarını, değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde de ifade etmiştir. Katılımcılar tarafından değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili verilen cevapların incelenmesi sonucunda kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerin ilişkili olduğu bir tema belirlenmiştir. Bu çerçevede katılımcı cevapları ile ilgili bir tablo oluşturularak değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili en çok sorun yaşanan alanların tespiti yapılmıştır (Ek-4). Verilen cevaplar doğrultusunda beş tane kod oluşturulmuş olup bu kodların üç tanesi “varlıklara ilişkin değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar” kategorisinde, iki tanesi ise “kaynaklara ilişkin değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar” kategorisinde toplanmıştır. Oluşturulan iki kategori ise “değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar” teması altında analiz edilmiştir. Finansal tabloların dönüşüm sürecinde değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Burada da mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde bazı sorunlar yaşanıyor. Normalde BOBİ FRS bunların nasıl raporlanması gerektiğinin aslında açıklamasını yapıyor. Ancak sadece açıklama yapmış olmak finansal raporlama standartları için yeterli

olmuyor. Tekdüzen hesap planı standartlara dönüşüm için yeterli kapasiteye sahip değil. KGK da taslak bir hesap planı yayımlandı ancak firmalar tarafından çok fazla dikkate alınmadığı için problemlerin de çözümüne katkı sağlamadı. Dolayısıyla değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesinde hesap planından yani hesap planının yetersizliğinden kaynaklı problemler çıkıyor.” (K3, SMMM)

“TMS / TFRS’lerde ve BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme esaslarındaki farklı hükümler nedeniyle dönüşüm aşamasında değerlendirme farkları hesaplanıyor ve bu farkların muhasebeleştirilmesi gerekiyor. Bazı kalemler için de bu durum sorunlarla karşılaşmamıza neden oluyor.” (K7, YMM)

“Yani biliyorsunuz düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçüsü birbirlerinden farklı. Otomatik olarak o varlığın ya da kaynağın yeniden bir değerlendirilmesi gerekiyor. Biz bir işletmenin varlık ya da kaynakları ile ilgili değerlendirme sonucunda ortaya çıkan artış ya da azalışları mecburi olarak hesaplamak ve muhasebeleştirmek zorundayız. Değerleme farklarını hesapladığımızda da raporlamaya yansıtma durumundayız.” (K17, Denetçi)

Katılımcı cevapları incelendiğinde değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorunların altında; dönüşümün mizan düzeyinde yapılması, tekdüzen hesap planının yeterli kapasiteye sahip olmaması, standartlardaki açıklamaların yetersiz olması, KGK tarafından yayımlanan taslak hesap planının dikkate alınmaması ve değerlendirme ölçülerindeki hüküm farklılıkları gibi nedenlerin yer aldığı görülmektedir. Katılımcıların finansal tabloların dönüşümü sürecinde değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili yaşadıkları sorunların analizi, varlıklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar ve kaynaklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar olmak üzere iki kategori altında yapılmıştır.

3.3.4.3.1. Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılar tarafından verilen cevapların incelenmesi sonucunda, varlıklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında amortisman hesaplamaları, şüpheli alacaklar, araştırma ve geliştirme giderleri olmak üzere üç tane kod oluşturulmuştur. Bu alanda yaşanan sorunların analizi de belirlenen kodlar çerçevesinde yapılmıştır. Oluşturulan kodlar çerçevesinde varlıklara ilişkin

değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili yaşanan sorunların başında amortisman hesaplamaları gelmektedir. Katılımcıların yarısından fazlası dönüşüm sürecinde maddi duran varlıklara ilişkin yapılan amortisman hesaplamalarında ve muhasebeleştirme işlemlerinde çok önemli sorunlar yaşadığını ifade etmiştir. Katılımcıların yaşadığı sorunlar genel itibarıyla maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarlarının, faydalı ömürlerinin ve hurda (kalıntı) değerlerinin belirlenmesinde yaşanmaktadır. Ayrıca katılımcılar tarafından tüm sabit kıymetler için kıst amortisman hesaplamasının yapılmasında, uygun olan amortisman yönteminin seçilmesinde, amortismanlara ilişkin düzeltme farklarının hangi hesaplara kaydedileceğinin belirlenmesinde, işletmelerin çok fazla amortismanına tabi varlığının olması ve bu varlıklara ilişkin güvenilir amortisman tablolarının alınmasında sorun yaşandığı belirtilmiştir. Katılımcı ifadelerine göre maddi duran varlıkların amortisman işlemlerinde yaşanan sorunların temelinde başta faydalı ömür ve hurda değerin tespit edilmesi olmak üzere birçok alanda işletme yöneticileri tarafından tutarlı bir çalışma yapılmaması ve dönüşüm yapan meslek mensuplarının da kendilerini bu alanda yeterli görmemesi yatmaktadır. Amortisman hesaplamaları ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Standart hükümlerine göre amortisman hesaplamalarının yeniden yapılmasında sorunlarla karşılaşyoruz. Hurda değerin belirlenmesi, gerçeğe uygun ekonomik ömrün belirlenmesi ve tekrardan amortisman hesaplaması yaparken sıkıntılar yaşıyoruz. Firmalar genelde hurda değerini çok fazla dikkate almıyorlar ve bununla ilgili çalışma da yapmıyorlar. Mesela dönüşüm yaptığımız bir ulaşım firmasının otobüslerine VUK’a göre 5 yıl ekonomik ömür üzerinden hesaplama yapılmış ve muhasebeleştirilmiş ama bu otobüslerin hem ekonomik ömürlerinin belirlenmesinde hem de hurda değerinin belirlenmesinde sorunlar ortaya çıkıyor. Bizler tekrardan standart hükümleri doğrultusunda firma yöneticilerinin ekonomik ömür ve hurda değeri belirlemesini sağlayarak, yeniden amortisman hesaplaması yapıyoruz ve amortisman düzeltme kayıtlarını yapıyoruz. Hurda değerinin ciddi boyutlara ulaştığı firmalarda bu konu bizi fazlasıyla zorlamaktadır.” (K10, Denetçi)

“Amortismanda firmalar VUK’a göre seçtikleri amortisman yöntemine göre aylık, üç aylık ya da dönemsel olarak amortisman kayıtlarını atabiliyorlar. Bunları yaparken günlük hesaplama değil aylık hesaplamaları yapıyorlar. Biz her sabit kıymet için yani amortismanına tabi her sabit kıymet için günlük hesaplama yapıyoruz.

Günlük hesaplamamız karşılığında oluşan fark kayıtları ile yasal kayıtları karşılaştırıyoruz, aradaki farkı alarak kâr ya da zarar kaydı atıyoruz. Firmalar genelde son ayda aldıkları sabit kıymetler için amortisman ayırmıyorlar. Bizler bu sabit kıymetleri de tespit ederek günlük amortisman hesaplamalarını yapmak zorunda kalıyoruz. Ayrıca bunlar için aynı zamanda düzeltme kaydı atıyoruz. Bu amortisman farklarının hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının atılmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K20, Sorumlu Denetçi)

“Şirketler tekdüzende sadece binek araçlar için kıst amortismana göre amortisman ayırıyorlar. TMS / TFRS'lere göre ise bütün sabit kıymetleri kıst amortisman yöntemine göre tekrardan hesaplamamız gerekiyor. Diğer taraftan sabit kıymetlerin faydalı ömürlerinin yönetim tarafından belirlenmesi gerekiyor. Sabit kıymetlerin hem kıst amortismanlarının hesaplanması hem de faydalı ömürlerinin belirlenmesi gibi nedenler bizim amortisman hesaplamalarını gerçeğe uygun bir şekilde yapmamızı zorlaştırıyor. Makineler için amortisman ayırmada da 24 saat çalışıyor gibi amortisman ayırıyoruz ama aslında 10 saat çalıştığı durumlar olabiliyor. Dolayısıyla makineler için gerçekçi bir amortisman hesaplaması yapamıyoruz.” (K21, SMMM)

Varlıklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi kategorisinde yaşanan diğer sorun da şüpheli alacaklarla ilgili yaşanmaktadır. Şüpheli alacaklarla ilgili olarak mevcut uygulama olan MSUGT’lerdeki hükümler ile TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’deki hükümlerin farklı olması katılımcıların bu alanda sorun yaşamasına neden olmaktadır. Katılımcılara göre şüpheli alacak karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde yaşanan sorunların temelinde işletme yöneticilerinin kural bazlı bir düzenleme olan mevcut uygulamanın dışına çıkılmasına direnç göstermeleri ve ilke bazlı olan TMS / TFRS ve BOBİ FRS hükümlerine uyum sağlayamamaları yatmaktadır. Bu çerçevede yaşanan diğer sorunlar ise tahsil kabiliyetini kaybetmiş alacakların tespitinin yapılamaması, işletmelerin şüpheli alacaklar için beklenen kredi zararını hesaplayacak takip sistemlerinin olmaması ve şüpheli alacaklarla ilgili işletme avukatlarından teyit mektuplarının alınamaması olarak ifade edilmiştir. Şüpheli alacakların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Şüpheli ticari alacakların tespitinde ve bunların muhasebeleştirilmesinde sorunlar yaşıyabiliyoruz. Alacaklarla ilgili bizim standartlara göre karşılık ayırabilmemiz

için tahsil kabiliyetini kaybetmiş olması gerekiyor. Ama müşteri işletmeler genelde tahsil edebileceklerine yönelik iyimser oluyorlar. Biz de daha kötümser olduğumuz için bu noktada anlaşmazlık yaşıyoruz. İşletmeler standart hükümlerinin mevcut uygulamadan farklı olduğunu anlayamıyorlar.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“Şüpheli ticari alacakların değerinin hesaplanmasıyla ilgili de sorunlar yaşanabiliyor. İşletmeler bildiğimiz gibi normalde davaya rücu etmemiş herhangi bir alacağa karşılık ayırmıyor, çünkü kanunen kabul edilmeyen gider yazması gerekiyor. Ama bizim tarafımızda diğer karşılıklarda olduğu gibi gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan bilançoya ulaşmaya çalıştığımızdan dolayı hareket görmeyen ya da ileride hareket görmeyecek bütün alacaklara TFRS 9'a göre beklenen kredi zararı hesaplaması yapılması gerekiyor. Bu beklenen kredi zararı hesaplamasına ulaşabilmek için de yine şirketlerin aslında kendi içerisinde bir takip altyapısı olması lazım. Vade analizine bağlı olarak hangi vadede yaptığı satışların yüzde ne kadarının şüpheliye düştüğünü belirteceği ve bunu takip edebileceği bir sistem olması lazım ki sonrasında ortaya çıkan beklenen kredi zararı hesaplaması bir altyapıda mantıklı bir çalışmaya dayanak olarak devam edebilsin. Ama maalesef o da mümkün olmuyor şu ana kadar. Bunu kuran işletmeler tabii ki var. Ama bu işletmelerin hepsi sağlam bir bilgi teknolojisi altyapısına sahip olan işletmeler oluyor. Sağlam bilgi teknolojisi altyapısına sahip olan işletmeler, şüpheli alacak karşılığının takibini yapabiliyorlar ama bunu yapamayan işletmelerde şüpheli alacak karşılığını bulmak zor oluyor. Hareket görmeyenlerin haricinde şüpheli alacakların gelecekte hangisinin şüpheli olduğunu bulmak zor oluyor? Bazı noktalarda söz konusu şüpheli alacaklar avukat mektuplarından ortaya çıkıyor. Avukatlardan gerekli zamanda gerekli dönütleri alamıyoruz. Bu nedenlerle şüpheli alacak karşılığını hesaplamak genel itibarıyla sorunlu olabiliyor.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“Alacaklar arasında yer alan ve şüpheli hale gelen alacakların değerlerinin hesaplanmasında sorun yaşıyoruz.” (K24, SMMM)

Varlıklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi kategorisinde yaşanan bir diğer sorun da araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalarla ilgili yaşanmaktadır. Bilindiği üzere araştırma ve geliştirme giderlerinin muhasebeleştirilmesinde düzenlemeler arasında farklı hükümler bulunmaktadır. MSUGT'lere göre bu kapsamda yapılan harcamaların tamamı aktifleştirilebilirken ya da doğrudan gider kaydedilebilirken TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ya da

BOBİ FRS'ye göre araştırma ve geliştirme safhalarına göre ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir. Standartlara göre araştırma safhasında yapılan harcamalar doğrudan gider kaydedilirken geliştirme safhasında yapılan harcamalar ise TMS 38 paragraf 57 ve BOBİ FRS paragraf 14.17'de belirtilen şartları taşıması halinde geliştirme safhasında yapılan harcamalar olarak değerlendirilerek aktifleştirilmektedir. Katılımcı cevapları incelendiğinde araştırma ve geliştirme giderlerinin dönüşüm hizmeti sunulan tüm işletmelerde yapılmadığı görülmüştür. Bahsedilen harcamaları yapan işletmelerin dönüşümünde görev alan katılımcı cevapları incelendiğinde araştırma ve geliştirme safhalarının ayrılmasında ve dolayısıyla hangi harcamaların aktifleştirileceği hangi harcamaların doğrudan gider yazılacağı ile ilgili sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılar araştırma ve geliştirme kapsamında yapılan harcamaların hangi safhada yapıldığına ilişkin işletme yönetimi tarafından herhangi bir çalışma yapılmadığını ifade etmişlerdir. Araştırma ve geliştirme kapsamında yapılan harcamaların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Araştırma ve geliştirme safhalarında yapılan giderlerin ayrıştırılmasında sorunlar yaşıyoruz. Bu kapsamda yapılan giderlerin hangi safhada yapıldığı ve ne kadar fayda sağlayacağını belirlenmesi ile ilgili sorunlar yaşanmaktadır.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Araştırma ve geliştirme gideri yapan işletmelerde araştırma safhası ile geliştirme safhasının belirlenmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle de hangi harcamaların gider olarak, hangi harcamaların da aktifleştirileceği net bir şekilde belirlenmemektedir.” (K11, YMM)

“Araştırma geliştirme giderleriyle ilgili standart hükümlerine göre hareket etmek kendi başına bir problem. Sınıflandırmanın dışında çok ayrı detay problemler ortaya çıkıyor. Size şu kadarını söyleyeyim, araştırma geliştirme kalemi benim için apayrı bir problem. Yani firmayla sürekli bir ikilemde kalıyorsunuz. Onlar farklı tez savunuyorlar ve o nedenle de istediklerinizi almakta sıkıntı yaşıyorsunuz.” (K13, SMMM)

3.3.4.3.2. Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılar tarafından verilen cevaplar değerlendirildiğinde, kaynaklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında kıdem tazminatı karşılıkları ve ertelenmiş vergiler olmak üzere iki tane kod oluşturulmuştur. Bu alanda yaşanan sorunların analizi de belirlenen kodlar çerçevesinde yapılmıştır. Oluşturulan kodlar çerçevesinde kaynaklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili karşılaşılan sorunların başında kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi gelmektedir. Bilindiği üzere MSUGT'lere göre her yıl kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak ve raporlamak isteğe bağlı bir uygulamadır. Ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak ve raporlamak zorunludur. Mevcut uygulamada kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaması ve buna ilişkin işletmeler tarafından herhangi bir çalışma yapılmaması nedeniyle finansal tabloların dönüşümünde sorunlarla karşılaşmaktadır. Katılımcılar özellikle TMS / TFRS'lere dönüştürülen finansal tablolarda kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasında sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Yine katılımcı ifadelerine göre TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında sorun yaşanmasının temelinde aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesi yatmaktadır. BOBİ FRS'de aktüeryal varsayımların dikkate alınmaması ve hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değerine indirgenme zorunluluğunun olmaması nedeniyle daha az sorun yaşandığı ifade edilmektedir. Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Özellikle TMS / TFRS'lere göre yapılan dönüşüm işlemlerinde kıdem tazminat karşılığının hesaplanmasında sıkıntılar yaşanıyor. Çünkü kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve buna göre hesaplamaların yapılması gerekiyor.” (K7, YMM)

“Değerleme farklarının hesaplanması bambaşka bir alan olarak karşımıza çıkıyor. Örneğin TMS / TFRS'lerde aktüeryal varsayımlar nedeniyle kıdem tazminatı hesaplamasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K12, Sorumlu Denetçi)

“Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında sorunlar yaşıyoruz. Çünkü aktüeryal varsayımlar da dikkate alınarak kıdem tazminatı karşılıklarının

hesaplanması gerekiyor. Hesaplanan karşılık tutarlarını 31.12 tarihine indirgemek gerekiyor. Çünkü biz her şeyi 31.12'ye indirgeyerek hesaplarız. Bu hesaplamaları kıdem tazminatı karşılıkları için de yaparız. Kıdem tazminatı karşılıklarının net bugünkü değer hesaplamasının yapılması ve bu tutar üzerinden raporlanması gerekiyor. Bu noktada sorunlarla karşılaşabiliyoruz.” (K20, Sorumlu Denetçi)

Kaynaklara ilişkin değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi kategorisinde yaşanan diğer sorun da ertelenmiş vergilerle ilgili yaşanmaktadır. Mevcut uygulama olan MSUGT’lerde ertelenmiş vergilerle ilgili hüküm bulunmaması nedeniyle hem işletme yöneticileri hem de dönüşüm yapan meslek mensupları bu alanda sorun yaşamaktadırlar. Katılımcı ifadelerine göre ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin yaşanan sorunların temelinde işletme yöneticilerinin bilgi eksikliği ile ertelenmiş vergi hesaplamasına ilişkin bilgi ve belgelerin işletmelerden temin edilememesi yatmaktadır. Yöneticilerin bu konudaki bilgi eksikliği, ertelenmiş vergilere karşı olumsuz bakış açısı geliştirmelerini ve uygulamanın işletmeye ilave vergi yükümlülüğü getireceğine inanmalarına neden olmaktadır. Ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Ertelenmiş vergi hesaplamakla ilgili herkes bir şekilde sıkıntı yaşıyor. Neden sıkıntı yaşıyor? Yani tecrübeyle alakalı olarak sıkıntılar yaşanıyor diyebilirim. Yanlış hesaplamalar olabiliyor. Ama bu konuda biz de hataya mahal vermemek için kendi açımızdan programları kullanıyoruz. Firmalar ertelenmiş vergi ile ilgili durumlarda genelde geri duruyorlar. Ne olduğuyla ilgili de çok fazla fikirleri olmuyor. Bu nedenle de bize çok yardımcı olamıyorlar.” (K13, SMMM)

“Ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasında sorun yaşıyoruz. Biz yaptığımız düzeltme kayıtlarından sonra bir de ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü çıkartıyoruz şirkete. O durumda şirkete bunu anlatırken problem yaşıyoruz. İşletmelerden gerçekten vergi yükümlülüğü olacağına inananlar oluyor.” (K18, SMMM)

“Ertelenmiş vergilerle ilgili hesaplamaların ve kayıtların yapılmasında sorunlar yaşayabiliyoruz. Çünkü bu hesaplamaların yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşamadığımız durumlar oluyor. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığının ve borcunun hesaplanmasıyla ilgili problemler yaşıyoruz.” (K20, Sorumlu Denetçi)

3.3.4.4. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3.12’de sunulmuştur.

Tablo 3.12. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR					
Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlık Listeleri	Faydalı Ömür		Kalıntı Değer		
		Kullanım Amaçları		Gerçeğe Uygun Değer			
	Kıdem Tazminatları	İlk İşe Giriş Tarihi	Toplam Çalışma Süresi		Bordro Bilgileri	İzin Ücretleri	
		Personel Listesi	İşten Ayrılanların Bilgisi		Muhtemel Emeklilik Tarihleri		
	Stoklar	Stokların Tahmini Satış Fiyatı		Stokların Tahmini Tamamlanma Maliyeti ve Satış Giderleri			
		Stok Affı		Stok Listesi			
	Vade Farkları	Vade Süresi		Faiz Oranı			
		Vadeli İşlem Listesi		Vade Farkının Ayrıştırılması			
	Şüpheli Alacaklar	Hareketsiz Alacaklar	Alacakların Tahsil Kabiliyeti		Dava Aşamasındaki Alacaklar		
		Alacakların Takibi		Alacak Yaşlandırma			

Finansal tabloların mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlara ilişkin katılımcı görüşleri alınmıştır. Katılımcılar tarafından verilen cevaplar incelenerek en çok sorun yaşanan alanlara ilişkin kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerle ilişkili bir tema belirlenmiştir. Bu çerçevede katılımcı cevaplarının incelenmesi sonucu bir tablo oluşturulmuş ve bilgi eksikliği ile ilgili en çok sorun yaşanan işlemlerin tespiti yapılmıştır (Ek-5). Verilen cevaplar doğrultusunda

oluşturulan kodlar maddi duran varlıklar, kıdem tazminatları, stoklar, vade farkları ve şüpheli alacaklar olmak üzere beş kategori altında sınıflandırılmıştır. Kategoriler ise “bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar” teması altında toplanmıştır. Katılımcıların tamamına yakını bilgi eksikliği ile ilgili sorun yaşadığını belirtirken sadece iki katılımcı (K4 ve K12) bilgi eksikliği ile ilgili sorun yaşamadığını ifade etmiştir. Katılımcı ifadelerine göre dönüşüm sürecinde yaşanan en önemli sorun gerekli bilgi ve belgelerin temin edilmesinde yaşanmaktadır. İhtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin temin edilememesi dönüşüm sürecinin tamamını olumsuz bir şekilde etkilerken sınıflandırma ve değerlendirme gibi aşamalarda da sorun yaşanmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle dönüşüm sürecinin başarılı bir şekilde tamamlanabilmesi, gerekli bilgi ve belgelerin tam ve zamanında temin edilmesine bağlıdır. Katılımcıların bilgi eksikliği ile ilgili karşılaştıkları sorunlar, genel itibarıyla işletme yöneticilerinin ve muhasebe elemanlarının yetersizliği ve dönüşüm işlemine bakış açıları, işletmelerin muhasebe organizasyonlarının yetersizliği ve düzensizliği ile önceki yıl dönüşüm yapan denetim şirketinin çalışma metodolojisinden kaynaklanmaktadır. Katılımcı ifadelerine göre ilk kez finansal tablo dönüşümü yapan işletmelerde geçmiş yıllara ilişkin bilgilere ihtiyaç duyulması nedeniyle bilgi eksikliği sorunu daha fazla yaşanmaktadır. Finansal tabloların dönüşüm sürecinde bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Genel olarak zaten bilgi eksikliği çok yüksek seviyede yaşıyor. Bu çok büyük bir sorun olarak hem işletmeden kaynaklanıyor hem de denetçilerin yaklaşımından kaynaklanıyor. Türkiye’de çok sayıda denetim firması var. Her denetim firmasının metodolojisi birbirleriyle aynı değil. Bazı şirketler farklı şekilde denetim yaparken, bazı şirketler daha farklı şekilde denetim yapıyorlar. Şimdi günün sonunda daha az kapsam belirleyerek denetim yapan bir işletmenin bir sonraki yıl daha kapsamlı denetim yapan bir denetim şirketiyle çalıştığı durumda süreç çok büyük bir sıkıntı içine giriyor. Geçmiş denetçimiz bunu istemiyordu siz niye istiyorsunuz? Vesaire gibi sorularla karşılaşılabilir. İşte hem dönüşüm yapılan müşterilerin muhasebe personellerinin bilgi yetersizliği hem de maalesef ki denetim firmalarının metodoloji eksikliklerinden kaynaklanan sonuçlar birbirleriyle birleşince ortaya böyle çarpık bir düzen çıkıyor. Yani bilgi eksikliği sadece işletmelerde değil aynı şekilde denetim firmalarında da çok yüksek düzeyde yaşıyor. Bazı durumda daha fazla inisiyatif alan denetim şirketleri ile sonraki yıllarda daha ciddi denetim yapılması durumunda sorunlarla çok fazla karşılaşılmaktadır.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“Bu soruyla ilgili şunu söylemek istiyorum. Finansal tablolarını ilk kez dönüştürecek olan işletmelerde bilgi eksikliği ile ilgili sorunu çok ciddi şekilde yaşıyoruz. Geriye dönük 2 ya da 3 yıllık bilgileri istediğimiz için zaten başlı başına sorun yaşıyoruz. İşletmenin geriye dönük mutabakat yazılarını almak, amortisman listelerini almak, kıdem tazminatı hesaplamak için personel listesini almak kolay olmuyor. Diğer taraftan karşı muhasebe departmanı da bu sisteme alışık değil. Bir de işletme yöneticileri biz neden bunu yaptırıyoruz düşüncesinde oldukları için sorunlar daha da büyüyebiliyor.” (K17, Denetçi)

“Şirketten bilgi almak çok zor bir durum. Çünkü ne istediğimizi bilmiyorlar, ne vereceklerini bilmiyorlar. Yani burada aslında genel olarak şirketten doğru bilgiyi alamama riski hep var. Çünkü o yetkinlikte personel yok. Şirketteki muhasebeciyle oturup konuştuğumuz zaman bizimle aralarında uçurum olduğunu ve farklı bir dil konuştuklarını görebiliyoruz. Burada özellikle belirtmek istiyorum ki işletmeden bilgi anlamında her şeyi almak zor aslında.” (K21, SMMM)

Sadece iki katılımcı finansal tabloların dönüşüm sürecinde bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşmadığını ifade etmiştir. Bahsedilen katılımcılardan birisi bu konu ile ilgili düşüncesini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

“Ben bilgi eksikliğinden dolayı hiçbir sıkıntı yaşamıyorum. Niye? Diyorum ki firmaya bunun vadeli kısmını ayır getir. Ben niye uğraşayım? Adam gidiyor, uğraşıyor, ayırıyor. Bana bir tablo veriyor. Amortisman? Kardeşim bu orana göre bir daha hesap yapmalısın. Gidiyor, oturuyor, hesaplıyor, getiriyor. Çeklerin vadelerini gösteren liste ver diyorum, oturuyor liste hazırlıyor. Yani adama ikinci yükü ne kadar hissettiriyorum, gör diye söylüyorum. Ben zaten bulamam ki bu bilgileri. Nereden bulacaksın ki firmanın çeklerinin vadelerini veya o vade farkı fiyatın, faturanın içindeki vade farkı fiyatlarını nereden bulacaksın ki? Eksikse zaten dönüşüm yapmıyorum. Hiç kimse bulamaz ki. Biz o işletmenin mali müşaviri değiliz. Sadece dönüşüm hizmeti veriyoruz. Herkes aynısını yapıyor. Dönüşümü yapılan işletme ile yapılan çalışma doğrultusunda istenilen bilgilerin de alınmasıyla birlikte sorun kalmıyor. Dönüşüm sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin işletmeler tarafından temin edilmesi gerekir. Bilgilerin istenilen şekilde ve formatta temin edilmesi ile birlikte herhangi bir sorun yaşanmamaktadır.” (K4, Kıdemli Denetçi)

Katılımcı cevapları incelendiğinde bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla yoğun bir şekilde karşılaşıldığı görülmektedir. Katılımcılara göre ilk kez finansal tablo dönüşümü yaptıran işletmeler ile muhasebe sistemi ve altyapısı zayıf olan işletmelerde bu sorun daha fazla yaşanmaktadır. Katılımcılar tarafından bilgi eksikliği yaşanan işletmelerde finansal tablo dönüşümünün sağlıklı bir şekilde yapılamadığı da ifade edilmiştir. Katılımcıların finansal tabloların dönüşüm sürecinde bilgi eksikliği ile ilgili yaşadığı sorunlar maddi duran varlıklar, kıdem tazminatları, stoklar, vade farkları ve şüpheli alacaklar olmak üzere beş kategori altında analiz edilmiştir.

3.3.4.4.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen, faaliyetlerin sürdürülmesinde önemli bir yere sahip olan ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan maddi duran varlıklar dönüşüm sürecinin en sorunlu alanlarından birisidir. Katılımcı ifadelerine göre dönüşüm sürecinde en çok bilgi ve belge eksikliği yaşanan alanların başında maddi duran varlıklar gelmektedir. Bu alanda yaşanan sorunlar, esas itibarıyla maddi duran varlık listelerinin alınması, faydalı ömür süresinin ve kalıntı değerin tespit edilmesi, kullanım amaçlarının ve gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde karşılaşılmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi maddi duran varlıklarla ilgili yaşanan bilgi ve belge eksikliği, başta amortisman işlemleri olmak üzere maddi duran varlıkların sınıflandırılması ve değerlemesine ilişkin sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Maddi duran varlıklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Maddi duran varlıkların amortismanlarının ayrılması noktasında çok büyük sorunlar yaşıyoruz. Orada da varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde ciddi problemler yaşıyoruz. Hurda değerinin belirlenmesinde, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde ciddi problemler olabiliyor. Firmalar direk bir değerlendirme şirketine değerlendirme yaptırarak ekstra maliyete katlanmak istemiyorlar.” (K3, SMMM)

“Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin ve hurda değerlerinin gerçekçi bir şekilde belirlenmesine ilişkin bilgileri almakta zorlanıyoruz. Büyük firmalarda gayrimenkul sayısının çok fazla olması halinde her birinin kullanım amacını belirleme konusunda bilgi eksikliği yaşıyoruz.” (K10, Denetçi)

“Amortismanlarla ilgili olarak aldığımız amortisman listeleriyle mizanlardaki örneğin kurumlar vergisi ekindeki maddi duran varlıkları gösteren listeler birbirlerini tutmuyor. Bu nedenle de, genellikle bu listeleri tutturmayla uğraşıyoruz. Yeniden amortisman hesaplamalarında bilgilerin doğruluğunu test ederken bilgi eksikliği sorunuyla karşılaşılıyor.” (K14, YMM)

“Amortisman hesaplamalarında da bilgi ve belge eksikliğinden kaynaklanan sorunlardan bahsetmem gerekir. İşletmelerden sabit kıymet listelerini, alım tarihlerini, değerlendirme oranlarını, ekonomik ömürlerini eksiksiz bir şekilde almamız gerekiyor ama genelde istenilen şekilde alamıyoruz. Çünkü eksik bilgiler oluyor ve biz bu eksik bilgilerin tamamlanmasını istiyoruz. Bu nedenle sabit kıymetlere ilişkin yapılacak amortisman giderlerinin hesaplanmasına yönelik problemlerle karşılaşılıyor. Bu tarz problemler de, şirketlerden bunları ayrıntılı bir şekilde isteyerek tekrar alıyoruz. Zaten tam olarak veriyi alamadığımız her çalışmayı yarım bırakıyoruz, çünkü yapamıyoruz diyebilirim. Hurda değer belirlenmesi bizim için her zaman sorun oluşturur. Çünkü hurda değeri, herkes için farklı bir değer olabilmektedir. Hiçbir işletme hurda değerim var demez, çünkü çoğu zaman bunu bilmezler bile. Bununla ilgili net bir bilgi alınmasında sorunlar yaşanabilmektedir.” (K20, Sorumlu Denetçi)

3.3.4.4.2. Kıdem Tazminatları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde kıdem tazminatı hesaplamasına esas olan bilgi ve belgelerin temin edilmesinde sorun yaşanmaktadır. Özellikle TMS / TFRS'lere göre yapılan kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve hesaplanan tutarların bugünkü değerine indirgenmesi süreci daha zor bir hale getirmektedir. Diğer taraftan mevcut uygulama olan MSUGT'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarının ve raporlamasının zorunlu olmaması da, işletmelerin kıdem tazminatı hesaplamalarına gereken önemi vermemesine ve istenilen bilgilerin temin edilememesine neden olmaktadır. Bahsedilen nedenlerden dolayı kıdem tazminatı ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmayan ve buna ilişkin herhangi bir çalışma yapmayan işletmelerden ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin temin edilmesinde ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Bu alanda yaşanan sorunlar, esas itibarıyla çalışanların ilk işe giriş tarihleri, toplam çalışma süreleri, bordro bilgileri, izin ücretleri, personel listesi, işten ayrılanların bilgileri ve çalışanların muhtemel emeklilik tarihleri gibi bilgilerin toplanmasında karşılaşılmaktadır. Katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde

dönüşüm sürecinde kıdem tazminatı karşılığının hesaplamasına esas olan bilgi ve belgelerin, başta muhasebe altyapısı zayıf işletmeler olmak üzere tüm işletmelerden alınmasında genel itibarıyla sorun yaşandığı ve bunun sonucunda da gerçeğe uygun bir hesaplama yapılamadığı görülmektedir. Hesaplama düzeyinde yaşanan sorunlar, aynı zamanda kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değer üzerinden kayda alınmasını ve dönüşüm sürecinin zamanında tamamlanmasını da zorlaştırmaktadır. Kıdem tazminatları ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Kıdem tazminatlarıyla ilgili olarak genelde bordroları baz alıyoruz. Bordrolardaki geçmişe yönelik hareketlerini ve orada yer alan işe giriş tarihlerini dikkate alıyoruz. Ancak firmalar tarafından sunulan bilgilerde firmadan kaynaklanan önemli hatalar ve eksiklikler de ortaya çıkabiliyor. Üçüncü kişilerden bilgi almaya çalışarak o şekilde bilgi eksikliğini tamamlamaya çalışıyoruz. Bu nedenle de, önemli sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Biz üçüncü kişilerden aldığımız bilgilere ve dönütlere göre işlem yapmak zorunda kalıyoruz.” (K3, SMMM)

“Kıdem tazminatlarının hesaplamasında da bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz. Mesela işe giriş tarihi ve ilk sigortalanma tarihi eksik. Daha doğrusu çok detaylı liste tutulmuyor çoğu şirkette. Yani personel listesini istediğinizde, ne zaman işe girdiklerine ilişkin bir tablo istediğinizde bu bilgileri bile temin edemiyorlar. Bazen fabrikada 300-400 kişi çalışıyor ama öyle detay bir liste olmadığı için insan kaynaklarının ekstra bir çalışma yapması gerekiyor. Bu listeyi hazırlamak, hem bayağı bir uğraştırıyor hem de dönüşüm işlemlerinin aksamasına neden oluyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Kıdem tazminatı karşılığını hesaplamada çok karmaşık bir sürece giriyoruz. Bu hesabı yaparken yaşadığımız en büyük sorun bilgi eksikliğinden kaynaklanıyor. Buradaki en büyük problem bilgi almak. Bilgi elimize ne kadar hızlı ve detaylı gelirse, biz de o kadar hızlı ve detaylı çalışmayı sonlandırırız. Yoksa bize bırakırlarsa, bu sefer biz zaten firmayı ne kadar yönlendirebiliriz ki yani firmanın içinde yaşamıyoruz sonuçta. Dışarıdan giren bir kişi olarak sadece dışsal anlamda bir bilgi oluşturmaya çalışıyoruz.” (K13, SMMM)

“Mesela kıdem izin datasını tam anlamıyla almak benim için gerçekten biraz fazla lüks oldu artık. Sosyal Güvenlik Kurumu giriş tarihini falan alamıyoruz. Bu bilgiyi

istediğimizde, müneccim değilim diyen firma yetkilileri ile bile karşılaştığım oldu. Kıdem izin datasında maaşların gizliliği gibi nedenlerden dolayı personel isimlerini yazmak istemeyenler oluyor. Bu alanda bilgi eksikliği çok fazla yaşanıyor.” (K18, SMMM)

3.3.4.4.3. Stoklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde, TMS 2 Stoklar standardına göre net gerçekleştirilir değeri ile değerlemeye tabi tutulan stoklara ilişkin ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin temininde sorunlar yaşanmaktadır. Stokların net gerçekleştirilir değerlerinin ve dolayısıyla ortaya çıkması muhtemel değer düşüklüklerinin hesaplanması dönüşüm işini yapan meslek mensuplarının zorlandığı alanların başında gelmektedir. Bilindiği üzere TMS 2’ye göre net gerçekleştirilir değer hesaplanması için tahmini satış fiyatının, tamamlama maliyetinin ve satış giderlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmelerin muhasebe altyapılarının yetersizliği nedeniyle stok değerlemesine ilişkin ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşabilme sorunu yaşanmaktadır. Sürekli olarak işletmelere sağlanan stok affı gibi kolaylıklar da işletme yöneticilerinin bu duruma gereken önemi vermesini engellemektedir. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar, esas itibarıyla stokların tahmini satış fiyatlarının belirlenmesi, stokların tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin tespit edilmesi, sürekli çıkarılan stok afları ve stok listelerinin alınmasında yaşanmaktadır. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Stok değer düşüklüğüyle ilgili mutlaka çalışmanız olsun deniliyor ama hiçbir firmada stok değer düşüklüğüne ilişkin çalışma yapılmıyor. Firmaların neredeyse tamamı stoklarında değer düşüklüğü olmadığını iddia ediyorlar. Bu nasıl olabilir yani? Bir firma da hiç mi hurda olmaz. Hurda vardır ama genelde bu şekilde cevaplarla karşılaşıyoruz. Hatta elimizde de yeterli bilgi olmadığından en son aşamada, artık işletme bize böyle bilgi verdi; biz de bu bilgiyi doğru kabul ettik diye tutanağa bağlıyoruz. Mecburi bir şekilde işletmenin beyanını esas alıyoruz yani. Maalesef bizlerin gidip de bir işletmenin deposunu delik deşik ederek arama imkanımız olmuyor. Ayrıca o yetkinliğe de sahip değilim ki ben. Her türlü firma var. Ürün çeşitliliği çok fazla olan bir işletmede her ürün ile ilgili değer düşüklüğünü belirleyecek bilgi ve deneyime sahip olamayabilirim. Ben ne makine mühendisiyim ne inşaat mühendisiyim. Dönüşüm işini yapan hiçbir kimsenin de firma yetkililerinin karşısına geçip ben bu yetkinliğe sahibim diyeceğini düşünmüyorum. Diyorsa da,

biraz yanlış yapıyor diye düşünüyorum. Çünkü herkes kendi uzman olduğu alanda işini yapmalıdır.” (K13, SMMM)

“İşletmelerin stoklarının net gerçekleşebilir değerleri ile değeri lenebilmesi için ciddi bir bilgi altyapısı olması gerekiyor. İşletmede bu hesaplamaların yapılabilmesi için sahip olunan dataların belirlenmesi gerekiyor. Ancak işletmelerin birçoğu böyle bir altyapıya sahip değil.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“En büyük bilgi eksikliği sorununu stoklarda yaşıyoruz. Stoklarla ilgili 2 yılda bir af çıktığı için dönüşümünü yaptığımız işletmelerde dönüşüm aşamasında stok sayımı yapmak istediğimizde ve envanter listenizi gönderin dediğimizde, stokumuz yok diyorlar; ama sonrasında stok affından yararlanma yoluna gidiyorlar. Aslında sürekli olarak stok affı çıktığı için dönüşüm aşamasında bizden stoklarını gizlemek istiyorlar ve dolayısıyla bizler de stoklarla ilgili yeterli bilgi alma noktasında sorun yaşıyoruz. Bu konuda işletmelerin %90'ında sorun çıkıyor.” (K17, Denetçi)

“Stoklarla ilgili sık sık sorunlarla karşılaşılıyor. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla ve reel stoklarla kaydi stokların tutmamasıyla alakalı problemler yaşıyoruz. Farkların nelerden kaynaklandığı, reel stoklarla kaydi stokların hangi sebeplerden dolayı örtüşmediği ile ilgili bilgi eksikliği çok fazla oluyor. Aynı zamanda stokların net gerçekleşebilir değerlerini hesaplar ken problemler yaşıyoruz.” (K20, Sorumlu Denetçi)

3.3.4.4.4. Vade Farkları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

BOBİ FRS'ye göre 1 yılın üzerindeki vade farklarının, TMS / TFRS'lere göre ise tüm vade farklarının ayrıştırılmasına ilişkin hükümler, finansal tabloların dönüşüm sürecinde yer alan meslek mensuplarının vade farkları ile ilgili sorun yaşamasına neden olmaktadır. Mevcut uygulamada stoklara, alacaklara, borçlara ve sabit kıymetlere ilişkin vade farkları ayrıştırılmadığı için TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülen finansal tablolarda ilave bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmelerin muhasebe altyapılarında vade farkları ile ilgili düzenli bir kayıt sisteminin olmaması ve işletme yöneticilerinin konu ile ilgili bilgi eksikliği meslek mensuplarını zorlayan hususların başında gelmektedir. Katılımcı cevapları incelendiğinde vade farklarına ilişkin sorunların, genel itibarıyla etkin faiz yönteminin uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgelerin temin edilememesinden kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü TMS / TFRS ve BOBİ FRS'de vade farklarının etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılması gerekirken, bu yöntem e göre hesaplama

yapılabilmesi için de vadeli işlem listesinin, vade sürelerinin ve faiz oranlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Katılımcı ifadelerine göre bu alandaki sorunlar, vadeli işlemlere ilişkin vade süreleri ve faiz oranlarının belirlenmesi, vadeli işlem listelerinin alınması ve vade farklarının ayrıştırılmasında yaşanmaktadır. Vade farkları ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Vadeli satışlar ya da vadeli alımlarda bir yılın üzerinde olan vade farklarında etkin faiz yöntemine göre vade farklarının ayrıştırılması durumuna firma genelde karşı çıkıyor. Firma biz pazarlığı bu şekilde yaptık diyerek finansal raporlama kriterlerini dikkate almak istemiyor. Biz bu duruma karşı çıkıyoruz ve onları bu konuda uyarıyoruz. En sonunda zor da olsa firmadan ihtiyaç duyulan bilgileri almaya çalışıyoruz.” (K3, SMMM)

“Vadeli alacaklarda vade farklarını belirleme noktasında da bilgi eksikliği sorunuyla karşılaşabiliyoruz. Firmalar vadeleri bazen 30, 60, 90 gün olarak belirtiyorlar ama birebir tahsil edemedikleri ve orada da vade farkı kesmedikleri için bize de vade girişleri yapılmış şekliyle veremiyorlar. Kullandıkları programlar da çoğu zaman buna müsaade etmiyor. O yüzden birebir karşılaştırmak noktasında sıkıntı olabiliyor.” (K13, SMMM)

“Vadeli alacakların ya da borçların içerisindeki vade farklarının ayrılması için ihtiyaç duyulan bilgilerin alınmasında da sorunlar yaşanıyor. Şirketler bu bilgileri temin edemiyorlar. Vadelere ilişkin bilgileri alamadığımız zaman da doğal olarak vade farkı ayrıştırmasını yapmakta zorlanıyoruz.” (K21, SMMM)

“Vadeli alınan stokların ve sabit kıymetlerin içerisindeki vade farklarının ayrıştırılması için ihtiyaç duyulan vadelerin ve faiz oranlarının alınmasında sorun yaşanıyor.” (K24, SMMM)

3.3.4.4.5. Şüpheli Alacaklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Şüpheli alacaklarla ilgili MSUGT’ler ile TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’de yer alan hüküm farklılıkları meslek mensuplarının bu alanda sorun yaşamasına neden olmaktadır. Bilindiği üzere alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi hususu VUK’ta belirli kurallara bağlanmıştır. Bu kapsamda ödeme süresi geçmesine ve borçludan resmi yollarla birkaç kez istenilmesine rağmen ödenmeyen ve bunun sonucunda da dava aşamasına aktarılan alacaklar şüpheli alacak olarak değerlendirilmiştir. Standartlarda ise bir alacağın

şüpheli hale gelmesi için dava aşamasında olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. İlke bazlı bir anlayışa sahip olan standartlara göre işletme yönetimi tarafından yapılan değerlendirme sonucunda tahsil edilme ihtimalinin düşük olduğuna ilişkin tarafsız göstergelerin ve makul gerekçelerin bulunduğu alacaklar şüpheli alacak olarak değerlendirilmektedir.

Mevcut uygulamada olduğu gibi sadece dava aşamasındaki alacakları şüpheli alacak olarak değerlendiren ve buna ilişkin alışkanlık geliştiren işletme yöneticilerinin standart hükümlerine göre çalışma yapmamaları, dönüşüm sürecinde meslek mensuplarının zorlanmasına ve dolayısıyla şüpheli alacakların belirlenmesinde ve karşılık ayrılmasında sorunlar yaşamalarına neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle, katılımcı cevapları incelendiğinde şüpheli alacaklarla ilgili bilgi eksikliklerinin işletmeler tarafından yapılması gereken çalışmaların ve gerekli bilgi ve belgelerin temin edilememesinden kaynaklandığı görülmektedir. Araştırmaya katılan katılımcı ifadelerine göre şüpheli alacaklarla ilgili sorunlar, esas itibarıyla hareketsiz alacakların belirlenmesi, alacakların tahsil kabiliyetinin tespiti, dava aşamasındaki alacaklar, alacakların takibi ve alacak yaşlandırma gibi hususlarda yaşanmaktadır. Şüpheli alacaklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Şüpheli ticari alacakların tespit edilmesinde ve karşılık ayrılmasında işletmeler tarafından yapılması gereken çalışmaların eksik kalması nedeniyle sorunlar yaşıyoruz. Dönüşüm aşamasında istenilen bilgi ve belgeleri temin edemiyorlar. Böyle olduğunda da ekstra çalışmalar yapmamız gerekiyor.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“Şüpheli alacakların analizlerinde bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlarla karşılaşıyoruz. İşletme yöneticileri sadece davalık olan alacakları için karşılık ayırmak istiyorlar. Onun dışında yıllardır tahsil edemedikleri alacaklar için karşılık ayırmak istemiyorlar. Tekdüzene göre bu şekilde alıştıkları için onları bu konuda ikna etmek için ayrı bir çalışma yapmak zorunda kalıyoruz. Bu konu bizi gerçekten çok fazla yoruyor.” (K19, SMMM)

“Bilgi eksikliği ile ilgili sorun yaşadığımız işlemlere örnek vermek gerekirse biz bunu en sık alacaklarda yaşıyoruz. Özellikle şüpheli alacakların, hareketsiz alacakların belirlenmesiyle ilgili bilgi eksikliği yaşıyoruz. Hareketsiz alacaklarla ilgili ekstra çalışmalar yapıyoruz. Bununla ilgili yaptığımız çalışma doğrultusunda hareketsiz carileri tespit ediyoruz. Bunların bir kısmı tekdüzene göre dava açılmamış ve

şüpheliye atılmamış alacaklar oluyor ve bunlara karşılık da ayrılmamış oluyor. Bunların yıllar bazında işte 2 yıl, 3 yıl ya da daha fazla hareketsiz olanlarını tespit ediyoruz. Firmalardan bu alacakların tahsil kabiliyetleriyle ilgili görüşlerini istiyoruz. Tahsil edilebilir dedikleri alacaklarının sonraki yıllarda hala hareketsiz olduğunu görüyoruz. Genelde bu tarz problemler yaşıyoruz bilgi eksikliği ile alakalı olarak.” (K20, Sorumlu Denetçi)

“Alacaklarla ilgili şüpheli alacak ayrımını yapabilmek için ihtiyaç duyduğumuz alacak yaşlandırmasına ilişkin bilgileri ve belgeleri alamıyoruz.” (K24, SMMM)

3.3.4.5. Diğer Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara dönüştürme sürecinde karşılaşılan sınıflandırma, değerlendirme ve fark kayıtlarının yapılması gibi sorunların dışında aşağıda belirtilen sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3.13’te sunulmuştur.

Tablo 3.13. Diğer Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Diğer Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar	İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar	İşletmelerin Muhasebe Altyapısı ve Donanım Sorunu	İşletme Personelinin Bilgi Eksikliği	Standartlara Göre Finansal Tablo Hazırlama İsteksizliği
		Vergi Esaslı Finansal Tablo Hazırlama Anlayışı	Dönüştürülen Finansal Tabloların Fayda-Maliyet Analizi	İşletmelerin Ek Bir Maliyete Katlanmak İstememeleri
	Standartlardan Kaynaklanan Sorunlar	Standartların Açık Olmaması, Zor Anlaşılır Olması ve Teknik Detaylar İçermesi	Standartların Sürekli Güncellemelere Maruz Kalması	Standartlarda Vergi Mevzuatına Aykırı Uygulamaların Yer Alması
	Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar	Kamu Kurumlarının MSUGT’lere Göre Hazırlanan Finansal Tabloları Dikkate Alması	Vergi Mevzuatındaki Değişikliklerin Takip Edilmesi ve Uygulamaya Yansıtılması	Tekdüzen Hesap Planının Yetersiz Kalması
	Diğer Kişi, Kurum ve Kuruluşlardan Kaynaklanan Sorunlar	Paket Programların Yetersizliği	Sigorta ve Değerleme Şirketlerinin Yetersizliği	Akademik Çalışmaların Yetersizliği
		KGK ve TÜRMOB Tarafından Düzenlenen Eğitimlerin Yetersizliği	KGK ve TÜRMOB Tarafından Yayımlanan Dokümanların Yetersizliği	

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde sınıflandırma, değerlendirme, fark kayıtlarının yapılması ve bilgi eksikliği gibi sorunların dışında karşılaşılan sorunlara ilişkin katılımcılara dönüşüm sürecini etkileyen ve yaşanması muhtemel sorunları içeren konularla ilgili sorular yöneltilmiştir. Katılımcıların kendilerine yöneltilen sorulara Evet / Hayır şeklinde cevap vermeleri ve yaşanan soruna ilişkin düşüncelerini ifade etmeleri istenmiştir. Katılımcılara yöneltilen sorulara ilişkin sayısal verilerin tespit edilmesi amacıyla bir tablo hazırlanmıştır (Ek-6). Daha sonra hazırlanan tabloda yer alan sorular incelenerek kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerin ilişkili olduğu bir tema oluşturulmuştur. Verilen cevaplar doğrultusunda oluşturulan kodlar işletmeden kaynaklanan sorunlar, standartlardan kaynaklanan sorunlar, yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar ve diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar olmak üzere dört kategori altında sınıflandırılmıştır. Kategoriler ise “diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlar” teması altında toplanmıştır.

Dönüşüm sürecinde karşılaşılan diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlara ilişkin sorulara verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından belirtilen sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir. Tüm sorulara verilen cevaplar birlikte değerlendirildiğinde, sorun yaşandığının göstergesi niteliğinde olan 331 tane “evet” cevabına karşılık sorun yaşanmadığını gösteren 94 tane “hayır” cevabının verildiği tespit edilmiştir. Katılımcılar tarafından 17 soruya verilen 331 “evet” cevabı, verilmesi muhtemel toplam 425 “evet” cevabının yaklaşık %78’ini oluşturmaktadır. Sorun yaşanmadığına ilişkin verilen “hayır” cevaplarının oranı ise %22 olarak gerçekleşmiştir.

Ayrıca katılımcılara yöneltilen 17 sorunun 16 tanesinde sorun yaşayan katılımcı sayısının sorun yaşamayan katılımcı sayısından fazla olduğu belirlenmiştir. Aynı zamanda yüksek oranda sorun yaşanan 16 sorunun 13 tanesinde ise 19 ve üzerinde katılımcı tarafından sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Katılımcı cevapları değerlendirildiğinde dönüşüm sürecinde diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlarla yoğun bir şekilde karşılaşıldığı görülmektedir. Finansal tabloların dönüşüm sürecinde katılımcıların karşılaştıkları diğer nedenlerden kaynaklanan sorunların analizi; işletmeden kaynaklanan sorunlar, standartlardan kaynaklanan sorunlar, yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar ve diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar olmak üzere dört kategori altında yapılmıştır.

3.3.4.5.1. İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar

İşletmeden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında sınıflandırılan sorunlara ilişkin oluşturulan kodlar ve katılımcı sayıları Tablo 3.14’te sunulmuştur.

Tablo 3.14. İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 1 - İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Evet	Hayır
İşletme Personelinin Bilgi Eksikliği	25	-
Standartlara Göre Finansal Tablo Hazırlama İsteksizliği	24	1
Vergi Esaslı Finansal Tablo Hazırlama Anlayışı	24	1
Dönüştürülen Finansal Tabloların Fayda-Maliyet Analizi	23	2
İşletmelerin Muhasebe Altyapısı ve Donanım Sorunu	22	3
İşletmelerin Ek Bir Maliyete Katlanmak İstememeleri	22	3

Katılımcılar, finansal tabloların dönüşüm sürecinde en çok karşılaşılan sorunların başında işletmeden kaynaklanan sorunların geldiğini ifade etmişlerdir. Tablo 3.14’te yer alan bilgilere göre 25 katılımcının tamamının dönüşüm sürecinde rol alan işletme personelinin bilgi eksikliği sorunuyla karşılaştığı görülmektedir. Birçok katılımcı işletme personelinin standartlarla ilgili bilgi eksikliğinden ziyade hiçbir bilgisinin olmadığını ifade etmiştir. İşletme personelinin standartlarla ilgili bilgi eksikliği sorununu gözler önüne seren bu sonuç ciddi şekilde dikkat çekmektedir.

İşletme yöneticilerinin standartlara göre finansal tablo düzenleme isteksizliği ve işletmelerin vergi esaslı finansal tablo hazırlama anlayışına sahip olmaları ile ilgili sorunlarla karşılaştığını ifade eden 24 katılımcı olmuştur. Ancak katılımcılar, son zamanlarda banka kredisi kullanmak ve uluslararası ihalelere girmek amacıyla işletmelerin standartlara uygun finansal tablo hazırlama konusunda daha istekli olduklarını ifade etmişlerdir.

23 katılımcı, işletme yöneticilerinin standartlara göre hazırlanan finansal tabloların maliyetinin sağladığı faydadan yüksek olduğunu düşünmeleri nedeniyle sorun yaşadığını ifade etmiştir. Katılımcılardan bazıları, fayda-maliyet anlamında işletme yöneticilerinin bakış açısına göre sorun yaşanma düzeyinin değiştiğini ifade ederken, finansal tablolardan fayda beklentisi olmadığı için dönüşüm yaptırmak yerine ceza ödemeye razı olan işletme yöneticileriyle bile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir.

İşletmelerin dönüşüm sürecine ilişkin muhasebe altyapılarının ve donanımlarının yetersiz olması ve işletme yöneticilerinin dönüşüm işlemi için ek bir maliyete katlanmak istememeleri nedeniyle sorun yaşadığını belirten 22 katılımcı olmuştur. Bu alanda sorun yaşayan katılımcılar, bahsedilen sorunların kurumsal olmayan işletmelerde daha yoğun bir şekilde yaşandığını ifade etmişlerdir.

Diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlar teması altında oluşturulan tüm kategoriler içerisinde en çok işletmelerden kaynaklı sorunların yaşanması, işletmelerin dönüşüm sürecine ne kadar uzak olduğunu göstermektedir. Ayrıca, bu alanda sınıflandırılan her bir soruna ilişkin en az 22 katılımcının sorun yaşaması da, işletme kaynaklı sorunların dönüşüm sürecini olumsuz etkilediğini göstermektedir.

3.3.4.5.2. Standartlardan Kaynaklanan Sorunlar

Standartlardan kaynaklanan sorunlar kategorisi altında sınıflandırılan sorunlara ilişkin oluşturulan kodlar ve katılımcı sayıları Tablo 3.15'te sunulmuştur.

Tablo 3.15. Standartlardan Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 2 - Standartlardan Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Evet	Hayır
Standartlarda Vergi Mevzuatına Aykırı Uygulamaların Yer Alması	23	2
Standartların Açık Olmaması, Zor Anlaşılır Olması ve Teknik Detaylar İçermesi	19	6
Standartların Sürekli Güncellemelere Maruz Kalması	16	9

Katılımcılar, finansal tabloların dönüşüm sürecinde standartlardan kaynaklanan sorunlarla yüksek oranda karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Özellikle standart hükümlerinde vergi mevzuatına aykırı uygulamaların yer alması, katılımcıların ciddi şekilde sorun yaşamasına neden olmaktadır. Katılımcılar, MSUGT'lerin vergi odaklı hazırlanması nedeniyle dönüşüm sürecinde ertelenmiş vergilerin tespitine yönelik daha fazla çalışma yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılan 25 katılımcının 23 tanesinin bu sorunla karşılaştığını ifade etmesi sorunun önemini ortaya koymaktadır.

Katılımcılar standartların yeteri kadar açık olmaması, zor anlaşılır olması ve teknik detaylar içermesi sorunuyla da büyük oranda karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Bu alanda sorun yaşayan 19 katılımcının büyük çoğunluğu, bu soru ile ilgili düşüncelerini TMS / TFRS ve BOBİ FRS ayrımı yaparak ifade etmişlerdir. Bu çerçevede katılımcılar TMS / TFRS'lerin İngilizceden çeviri yapılması, çeviri dilinin kötü olması, örnek uygulamalara yer

verilmemesi, çok kapsamlı ve bilgi düzeyinin ağır olması gibi nedenlerden dolayı sorun yaşandığını ifade etmişlerdir. Buna karşılık aynı katılımcılar tarafından, TMS / TFRS'lerin belirtilen eksikliklerini gidermek amacıyla tek bir doküman olarak hazırlanan, daha anlaşılır ifadelerle sahip olan, yardımcı modülleri bulunan ve örnek uygulamalara yer verilen BOBİ FRS ile ilgili sorun yaşanmadığı ifade edilmiştir. Dönüşüm sürecinde aktif rol alan katılımcıların çoğunluğu tarafından açık olma, anlaşılabilir olma ve teknik detaylar içermeye anlamında BOBİ FRS lehine olumlu düşünceye sahip olunması TMS / TFRS'lerle ilgili sorunları daha dikkat çekici hale getirmektedir.

Standartlardan kaynaklanan diğer bir sorun da, standartların sürekli güncellemelere maruz kalması ve dolayısıyla yeniliklerin uygulamaya yansıtılması noktasında yaşanmaktadır. 16 katılımcı tarafından sorun yaşandığı ifade edilen bu alanda, yine TMS / TFRS ve BOBİ FRS ayrımı yapıldığı tespit edilmiştir. Katılımcılar, BOBİ FRS'nin güncellemeye ve değişikliğe uğramaması nedeniyle çok fazla sorun yaşamadıklarını ifade etmişlerdir. Buna karşılık katılımcılar tarafından sürekli güncellemelere maruz bırakılan, yürürlükten kaldırılan ve yerine yeni standartlar getirilen TMS / TFRS'lerle ilgili gelişmelerin takibinde önemli sorunlar yaşandığı ifade edilmiştir. Bu alanda yaşanan sorunların temelinde ise finansal tabloların dönüşüm sürecinde tüm standartların aynı düzeyde kullanılmaması yatmaktadır.

3.3.4.5.3. Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında sınıflandırılan sorunlara ilişkin oluşturulan kodlar ve katılımcı sayıları Tablo 3.16'da sunulmuştur.

Tablo 3.16. Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 3 - Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Evet	Hayır
Kamu Kurumlarının MSUGT'lere Göre Hazırlanan Finansal Tabloları Dikkate Alması	22	3
Tekdüzen Hesap Planının Yetersiz Kalması	17	8
Vergi Mevzuatındaki Değişikliklerin Takip Edilmesi ve Uygulamaya Yansıtılması	14	11

Katılımcılar, finansal tabloların dönüşüm sürecinde yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlarla yüksek düzeyde karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar kategorisinde en yüksek oranda yaşanan sorun,

kamu kurumları tarafından resmi işlemlerde MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların dikkate alınmasıdır. 25 katılımcının 22 tanesi bu alanda sorun yaşadığını ifade etmiştir. Katılımcı ifadelerine göre yaşanan sorunların temelinde KGK dışındaki kamu kurumlarının standartlara göre hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları çok fazla bilmemesi ve güvenmemesi yatmaktadır. Birçok kamu kurumu, standartlara göre hazırlanan finansal tablolara güvenmediği için resmi işlemlerinde vergi dairesine sunulan finansal tabloları dikkate almaktadır. Standartlara uygun hazırlanan finansal tabloların KGK dışındaki kamu kurumları tarafından dikkate alınmaması, işletmeleri ve dolayısıyla da dönüşüm sürecini olumsuz etkilemektedir.

Dönüşüm sürecinde yasal düzenlemelerden kaynaklanan diğer bir sorun da tekdüzen hesap planının yetersiz olması ile ilgilidir. 17 katılımcı, yürürlükte yer alan tekdüzen hesap planının yetersiz olması nedeniyle dönüşüm sürecinde sorun yaşandığını ifade etmiştir. Katılımcılar tarafından tekdüzen hesap planının özellikle bazı işlemler için yetersiz kalması ve standartlara göre raporlanması gereken kalemlerin tekdüzen hesap planında yer almaması nedeniyle sorunlarla karşılaştığı ifade edilmiştir. Aynı katılımcılar, KGK tarafından yapılan ve yıllardır devam eden hesap planı çalışmalarının tamamlanmasıyla birlikte bu sorunun giderileceğini düşünmektedirler.

Dönüşüm sürecinde meslek mensupları tarafından vergi mevzuatının takip edilmesi ve uygulamaya yansıtılması ile ilgili sorunlar da yaşanmaktadır. 14 katılımcı tarafından yaşandığı ifade edilen bu sorun, yasal düzenlemelerden kaynaklanan diğer sorunlara nazaran daha az katılımcı tarafından yaşanmaktadır. Sorun yaşadığını belirten katılımcılar, vergi mevzuatının karmaşık bir yapıya sahip olmasından dolayı değişikliklerin takip edilmesinde ve vergi matrahının doğru bir şekilde belirlenmesinde sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Başta kurumlar vergisi oranında yapılan değişiklikler olmak üzere vergi mevzuatında yapılan diğer değişiklikler katılımcıların özellikle ertelenmiş vergi hesabında sorun yaşamasına neden olmaktadır.

3.3.4.5.4. Diğer Kişi, Kurum ve Kuruluşlardan Kaynaklanan Sorunlar

Diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar kategorisi altında sınıflandırılan sorunlara ilişkin oluşturulan kodlar ve katılımcı sayıları Tablo 3.17'de sunulmuştur.

Tablo 3.17. Diğer Kişi, Kurum ve Kuruluşlardan Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 4 - Diğer Kişi, Kurum ve Kuruluşlardan Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Evet	Hayır
Paket Programların Yetersizliği	19	6
Akademik Çalışmaların Yetersizliği	19	6
KGK ve TÜRMOB Tarafından Düzenlenen Eğitimlerin Yetersizliği	19	6
KGK ve TÜRMOB Tarafından Yayımlanan Dokümanların Yetersizliği	16	9
Sigorta ve Değerleme Şirketlerinin Yetersizliği	7	18

Diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar kategorisinde yer alan paket programların yetersizliği, akademik çalışmaların yetersizliği, KGK ve TÜRMOB tarafından düzenlenen eğitimlerin ve yayımlanan dokümanların yetersizliği sorunları katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından yaşanırken aynı kategori altında yer alan sigorta ve değerlendirme şirketlerinin yetersizliği sorunu ise sadece 7 katılımcı tarafından yaşanmaktadır.

Katılımcılar, dönüşüm işleminde kullanılan muhasebe paket programlarının yetersiz olması ile ilgili sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Dönüşüm sürecinde aktif rol alan 25 katılımcıdan 19 tanesinin bu alanda sorun yaşaması paket programların yetersiz olduğunu göstermektedir. Katılımcı ifadelerine göre bu alanda yaşanan sorunların temelinde paket programların dönüşüm işlemine fayda sağlayacak şekilde yapılmaması, işletmeler tarafından yıl içerisinde kullanılan muhasebe paket programları ile entegre edilememesi, dönüşüm işleminde kullanılan muhasebe paket programlarının niteliksel anlamda yetersiz olması, yeterli sayıda paket programın olmaması ve program maliyetinin çok yüksek olması gibi nedenler yamaktadır. Birçok katılımcı, bahsedilen nedenlerden dolayı dönüşüm işleminde paket program kullanmadığını ve sadece excel gibi programlar kullanarak süreci tamamladığını ifade etmiştir. Katılımcılardan bazıları, yazılımı kendi şirketleri tarafından yapılan özel programları kullandıklarını ifade etmiştir.

Bu kategoride yaşanan sorunlardan birisi de akademik alanda yapılan çalışmaların yetersiz olmasıdır. Katılımcıların büyük çoğunluğu dönüşüm sürecine yönelik yapılan çalışmaları yetersiz bulmaktadır. Araştırmaya katılan 25 katılımcıdan 19 tanesi çeşitli nedenlerden dolayı bu alanda sorun yaşadığını ifade etmiştir. Katılımcı ifadelerine göre akademik alanda yapılan çalışmalarla ilgili yaşanan sorunların temelinde uygulamaya yönelik çalışmalar yerine standart hükümlerini açıklayan ve teorik düzeyle sınırlı çalışmalar

yapılması, dönüşüm işleminin akademik çalışma yapan kişiler tarafından çok fazla bilinmemesi, çalışmaların genel itibarıyla aynı çerçevede yapılması ve nitelik açısından yetersiz olması gibi nedenler yatmaktadır. Özellikle 2018 yılı itibarıyla yürürlüğe giren BOBİ FRS ile ilgili çok fazla akademik çalışmanın olmadığını ifade eden katılımcılar, TMS / TFRS'lerle ilgili olarak da yeterli çalışma yapılmasına rağmen dönüşüm işine fayda sağlayacak çalışma bulmakta sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

Diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar kategorisi altında yaşanan diğer bir sorun da KGK ve TÜRMOB gibi kurumlar tarafından finansal tabloların dönüşümüne yönelik verilen eğitimlerin yetersiz olmasıdır. Katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından, akademik çalışmaların yetersiz olması sorununda olduğu gibi KGK ve TÜRMOB tarafından verilen eğitimler de yetersiz bulunmaktadır. Sayısal anlamda yeterli sayıda eğitim yapıldığını ifade eden katılımcılar, nitelik anlamında ise eğitimlerin çok yetersiz kaldığını ifade etmişlerdir. Katılımcı ifadelerine göre finansal tabloların dönüşümüne yönelik düzenlenen eğitimlerin yetersiz olmasının temelinde eğitimlerin teorik düzeyde yapılması, dönüşümüne yönelik uygulamalara yer verilmemesi, sadece teorik bilgiye sahip kişiler tarafından verilmesi ve eski yöntemlerle demode bir şekilde yapılması gibi nedenler yatmaktadır. Katılımcılardan bazıları, özellikle KGK tarafından düzenlenen eğitimlerin amacından uzaklaşarak meslek mensuplarının kredi tamamlamalarına yönelik bir faaliyet olarak yapıldığını ifade etmişlerdir.

Katılımcıların sorun yaşadığı diğer bir alan da KGK ve TÜRMOB gibi kurumlar tarafından yayımlanan dokümanların yetersiz olmasıdır. 16 katılımcı, finansal tabloların dönüşümü konusunda yayımlanan dokümanların yetersiz olduğunu ifade etmiştir. Özellikle TÜRMOB'un bağımsız denetime ve finansal tablo dönüşümüne sahip çıkmadığını belirten katılımcılar, doküman hazırlama anlamında da kurumun yeterli düzeyde çalışma yapmadığını ifade etmişlerdir. İlgili kurumlar tarafından hazırlanan dokümanların yetersiz olduğunu düşünen katılımcılar, bu alanda yaşanan sorunları TMS / TFRS ve BOBİ FRS ayrımı yaparak ifade etmişlerdir. Özellikle TMS / TFRS'lerle ilgili yayımlanan dokümanların yetersiz olduğunu düşünen katılımcılar, çok daha yeni bir düzenleme olmasına rağmen BOBİ FRS ile ilgili yayımlanan dokümanların yeterli olduğunu düşünmektedirler. Katılımcılar tarafından BOBİ FRS'de yer alan bölümlere ilişkin detayları ve uygulama örneklerini içeren modüllerin dönüşüm sürecine önemli katkılarının olduğu belirtilmiştir. Yine katılımcı ifadelerine göre TMS / TFRS ile ilgili dokümanların yetersiz olmasının temelinde ise uygulamaya yönelik dokümanların olmaması, dokümanlarda örnek

uygulamalara yer verilmemesi, BOBİ FRS modüllerine benzer dokümanların hazırlanmaması ve dönüşüme yönelik dokümanların yayımlanmaması gibi nedenler yatmaktadır.

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlar teması altında yer alan 17 sorun arasında sadece sigorta ve değerleme şirketleri ile ilgili soruya verilen hayır cevabı evet cevabından daha fazla olmuştur. Katılımcılara yöneltilen ve diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar kategorisinde sınıflandırılan sigorta ve değerleme şirketlerinin sayısal ve niteliksel anlamda yetersiz olması sorununun sadece 7 kişi tarafından yaşandığı belirlenmiştir. Buna karşılık 18 kişi tarafından böyle bir sorun ile karşılaşmadığı ifade edilmiştir. 18 katılımcının büyük çoğunluğu tarafından gerek sayısal anlamda gerekse nitelik anlamında sigorta ve değerleme şirketlerinin yeterli olduğu düşünülmektedir. Ayrıca birçok katılımcı tarafından sigorta ve değerleme şirketlerinin sayısının her geçen gün daha da arttığı ifade edilirken bahsedilen şirketlerin SPK'ya kayıtlı şirketler olması nedeniyle niteliksel özelliklere sahip oldukları da belirtilmiştir. Katılımcılar, sigorta ve değerleme şirketlerinin yetersizliğinden ziyade şirket yöneticilerinin ilgili şirketlere ücret ödemek istememelerinden kaynaklanan sorunlar yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

3.3.5. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensupları, bu süreçte önceki kısımlarda da açıklandığı üzere çeşitli nedenlerden kaynaklanan birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadır. Söz konusu sorunlar, finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecini olumsuz etkilemektedir. Bu amaçla, bahsedilen sorunların giderilmesine yönelik dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının çözüm önerileri konusundaki görüşleri alınmıştır.

Bu çerçevede katılımcılara yöneltilen **“MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileriniz var mıdır? Varsa nelerdir?”** sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3.18'te sunulmuştur.

Tablo 3.18. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunların Giderilmesine Yönelik Meslek Mensuplarının Çözüm Önerileri

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunların Giderilmesine Yönelik Meslek Mensuplarının Çözüm Önerileri	Dönüşüm İşleminin Niteliğinin Artırılması	Dönüşüm İşleminin İşletmeler Tarafından Yapılması	Standartlara Uygun Muhasebe Departmanının Kurulması	
		Nitelikli Personel İstihdam Edilmesi	Dönüşüm İşleminde Yaşanan Sorunlara Çözüm Üretilmesi	
	Raporlamada Standardizasyonun Sağlanması	Tek Bir Düzenlemeye Göre Raporlama		Standartlara Uygun Hazırlanan Finansal Tablolardan Vergi Matrahına Ulaşılması
	Hesap Planı ve Standart İyileştirmeleri	Hesap Planının Yayınlanması	Standartların Yeniden Yorumlanması	TMS / TFRS'ler İçin Modüllerin Hazırlanması
	Eğitim Faaliyetleri	Meslek Mensuplarının Eğitimi	Eğitimlerin Niteliğinin Artırılması	Uygulamalı Eğitimlere Ağırlık Verilmesi
		İşletme Personel ve Yöneticilerinin Eğitimi	Dönüşüm İşleminin Öneminin Anlatılması	Ortaöğretim ve Yükseköğretim Düzeyinde Yapılan Eğitimlerin İyileştirilmesi
	Düzenleyici Kurumların Faaliyetleri	Dönüşüm Şirketlerinin Kurulması		Havuz Sisteminin Kurulması ve Dönüştürülen Finansal Tablolara Güvenin Tesisi
		KGK Tarafından Kesilen Cezalar		Kurumlararası İşbirliğinin Sağlanması

Meslek mensupları tarafından verilen cevaplar incelenerek en çok ifade edilen çözüm önerileri ile ilgili bir tablo oluşturulmuştur (Ek-7). Çözüm önerilerinin yer aldığı tabloda yer alan ifadeler doğrultusunda kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerin ilişkili olduğu bir tema belirlenmiştir. Bu çerçevede belirlenen yirmi bir tane kod dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması, raporlamada standardizasyonun sağlanması, hesap planı ve standart iyileştirmeleri, eğitim faaliyetleri ve düzenleyici kurumların faaliyetleri olmak üzere beş kategori altında sınıflandırılmıştır. Kategoriler ise “finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik meslek mensuplarının çözüm önerileri” teması altında toplanmıştır.

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik meslek mensuplarının çözüm önerilerinin analizi; dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması, raporlamada standardizasyonun sağlanması, hesap planı ve standart iyileştirmeleri, eğitim faaliyetleri ve düzenleyici kurumların faaliyetleri olmak üzere beş kategori altında yapılmıştır.

3.3.5.1. Dönüşüm İşleminin Niteliğinin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla meslek mensupları tarafından ifade edilen çözüm önerilerinin başında dönüşüm işleminin niteliğinin artırılmasına yönelik çözüm önerileri gelmektedir. Katılımcı ifadelerine göre dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması için dönüşüm işleminin işletmelerin kendileri tarafından yapılması, işletmelerin bünyelerinde standartlara uygun muhasebe departmanlarının oluşturulması ve bu departmanlarda nitelikli personel istihdamının sağlanması, KGK gibi düzenleyici kurumlar tarafından dönüşüm işleminde yaşanan sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerekmektedir. Dönüşüm işleminin daha sağlıklı ve kaliteli bir şekilde yapılabilmesi için bu işlemin işletmelerin kendileri tarafından yapılması gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Yani sorunların çözümüne yönelik tek bir önerim olacak. O da şirketlerin gerçekten kendi finansal tablolarını, kendilerinin hazırlayacağı bir yetkinliğe gelmesidir. Ama şu ortamda bunun da çok zor olduğunu düşünüyorum. Çünkü şirket, muhasebe alanında nitelikli bir personel alacak olsa o nitelikteki bir personelin yıllık gideri belki 200-300 bin lirayı bulacak. Ama şirketler yıllık 40-50 bin lira vererek hem denetim hem de dönüşüm işini halletme yolunu tercih ediyorlar. Sorunun çözümü şirketin inisiyatifine kalacaksa, gerçekten bu sorun hiçbir zaman çözülmeyecek bir noktaya gelir bence.” (K21, SMMM)

“İşletmelerin kendi dönüşümlerini kendilerinin yapması ve bizim sadece bilgileri denetlememiz gerekir.” (K24, SMMM)

İşletmelerin kendileri tarafından dönüşüm yapılması gerektiğini ifade eden katılımcıların yanı sıra katılımcıların birçoğu, bağımsız denetime tabi olan ve standartlara göre raporlama yapması gereken işletmelerin birçoğunun muhasebe departmanlarının ve elemanlarının standartlara göre raporlama yapacak düzeyde olmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle aynı katılımcılar, dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması için öncelikle işletme bünyesinde standartlara uygun muhasebe departmanının kurulması ve bu departmanda nitelikli personel istihdamının sağlanması gerektiğini ifade etmişlerdir. Katılımcılara göre, işletmeler ancak bu sorunun giderilmesiyle birlikte finansal tabloların dönüşümünü yapabilecek düzeye geleceklerdir. İşletme bünyesinde standartlara uygun muhasebe

departmanının kurulması ve bu departmanlarda nitelikli personel istihdam edilmesi gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Bağımsız denetime tabi işletmelerde muhasebe standartlarına uygun bir muhasebe birimi oluşturulması ve burada çalışacak kişinin KGK'nın muhasebe standartları sınavlarından 60-70 alması ya da en azından 50 puan alması gerekiyor. Bu şirketlerin bünyesinde muhasebe birimi içerisinde en az bir tane bu dönüştürmeyi yapabilecek, bunu bilecek ve buradan da kamu gözetim kurumundan bir yeterlilik almış bir kişi çalıştıramazsak bu firmaların içerisinde maalesef hep böyle gideriz.” (K14, YMM)

“KGK kapsamında hadleri aştığı için bağımsız denetime tabi olan ve TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmak zorunda kalan şirketlerin bünyelerinde yer alan muhasebe departmanlarında standartlarla ilgili bilgi ve beceriye sahip personel istihdam etmeleri sağlanmalıdır. İşletmelerde istihdam edilecek nitelikli personeller dönüşüm sürecinin daha verimli ve kaliteli olmasına yardımcı olacaklardır.” (K19, SMMM)

Dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması için ifade edilen diğer bir çözüm önerisi de dönüşüm işlemi yaparken yaşanan sorunların giderilmesine yönelik olmuştur. Katılımcılar düzenleyici kurum olan KGK tarafından bilgiye ulaşma, sınıflandırma, değerlendirme, değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması amacıyla düzenleyici kurumlar tarafından çalışmalar yapılması gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Sınıflandırma, değerlendirme gibi hususların daha iyi yapılabilmesi için bilgiye ulaşma düzeyimizin artırılması gerekir. Örneğin atık değerlerin daha rahat bulunabilmesi, banka ve tapu kayıtlarına ulaşılabilmesi gibi hususları içine alan bir sistemin oluşturulması gerekir.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“KGK tarafından sorunlu hesapların ya da kalemlerin belirlenmesi ve bu hesaplara ilişkin detaylı açıklamalar yoluyla yönlendirme yapılabilir. Mesela özel maliyetler gidere yazılır, verilen avanslar ertelenmiş gidere yazılır gibi tespitler yaparak bize yardımcı olabilirler. KGK, sıklıkla karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik çalışmalar yaparak dönüşüm sürecine katkı sağlayabilir. Sınıflandırma ve değerlendirme gibi hususları biraz daha somut hale getirebilirler.” (K6, Kıdemli Denetçi)

3.3.5.2. Raporlamada Standardizasyonun Sağlanmasına Yönelik Çözüm Önerileri

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla meslek mensupları tarafından raporlamada standardizasyonun sağlanmasına yönelik çözüm önerileri sunulmuştur. Dönüşüm sürecinde aktif rol alan meslek mensupları, raporlamada standardizasyonun sağlanması için dönüşüm işlemini tamamen kaldıracak bir sisteme geçilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Farklı düzenlemelere göre raporlama yapılan mevcut sistemin devam etmesi halinde sorunların da devam edeceğini düşünen katılımcılar, tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılması halinde sorunların ortadan kalkacağını ve raporlamada standardizasyonun sağlanacağını ifade etmişlerdir. Raporlamada standardizasyonun sağlanması için tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılması gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İşletmelerin farklı düzenlemeler yerine tek bir düzenlemeye göre raporlama yapmasına imkan sağlanmalıdır.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Tek bir düzenlemeye göre, bence TMS / TFRS'lere göre raporlama yapacak bir sistemin kurulması gerekir. Vergi dairesi de diğer finansal bilgi kullanıcıları da bu raporları dikkate alsın. Bence bunun çalışması ve altyapısının geliştirilmesi gerekir.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“Öncelikle düzenleyici kurumların, işletmelerin tek bir düzenlemeye göre raporlama yapmasına yönelik çözüm üretmeleri gerekmektedir.” (K11, YMM)

İki farklı düzenleme yerine sadece TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapılması gerektiğini düşünen katılımcılar, işletmelerin standartlara uygun hazırlanan finansal tablolardan yararlanarak devlete ödeyecekleri vergi tutarını hesaplayabileceğini ifade etmişlerdir. Dünyada birçok ülke tarafından kullanıldığı ifade edilen bu sistemde, standartlara göre hazırlanan finansal tablolardan elde edilen kâr ya da zarara ilaveler ve / veya çıkarmalar yapılarak vergi matrahına ulaşabileceği düşünülmektedir. Standartlara uygun hazırlanan finansal tablolardan vergi matrahına ulaşılması düşüncesine sahip olan katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Tek bir düzenlemeye göre raporlama sistemine geçilmelidir. İşletmeler TMS / TFRS'lere ya da BOBİ FRS'ye göre finansal raporlama yapmalıdır. Düzenlenen finansal tablolarda yer alan bilgilere sonradan yapılacak ekleme ve çıkarmalar sonucunda da vergi matrahına ulaşılmalıdır.” (K5, YMM)

“TMS / TFRS’ler daha gerçekçi bir sunum yaptığı için işletmeler kayıtlarını bu standartlara göre düzenleyip mali tablolarını da ona göre hazırlamasının daha uygun ve gerekli olduğunu düşünüyorum. Sadece vergi idaresi için bazı ekleme ve çıkarmalar yapılarak vergiye uyumlu tablo haline dönüştürülebilir.” (K7, YMM)

“İşletmelerin TMS / TFRS’lere göre muhasebe işlemlerini yürütmesi ve buna göre de raporlama yapması gerekir. TMS / TFRS’lere göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilere gereken eklemeler ve çıkarmalar yaparak vergi matrahına ulaşılması gerekir. Uluslararası alanda finansal raporlama şöyle yapılıyor. Firmalar, raporlamalarını ve defter kayıtlarını IAS / IFRS’ye göre yapıyorlar, sonrasında ise vergiye yönelik işlemleri yapıyorlar. Verginin hesaplanmasına ilişkin işlemler sonrasında yapılıyor. Bu uygulama aslında bizim sistemimizin tam tersi. Biz neden uluslararası alandan farklı bir uygulama yapıyoruz anlayabilmiş değilim.” (K12, Sorumlu Denetçi)

3.3.5.3. Hesap Planı ve Standart İyileştirmelerine Yönelik Çözüm Önerileri

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla meslek mensupları tarafından bir çözüm önerisi de hesap planı ve standart iyileştirmelerine yönelik yapılmıştır. Bu alanda yapılan çözüm önerileri yeni bir hesap planının yayımlanması, standartların yeniden yorumlanması ve TMS / TFRS’ler için de modüllerin hazırlanması çerçevesinde yapılmıştır. Katılımcılar, KGK tarafından hazırlanan ve yıllardır taslak hesap planından öteye geçemeyen hesap planının halen yayımlanmamasının dönüşüm sürecini olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir. Bu nedenle hesap planının tamamlanarak dönüşüm sürecinde kullanılabilir hale getirilmesi gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Öncelikle raporlama sisteminin ve hesap planının standardizasyonun sağlanması gerekir. Hesap planının gerçeği yansıtacak şekilde yenilenmesi gerekir.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Hesap planı yayımlanmalıdır. Taslak olarak yayımlanan hesap planı bile 2 yıldır taslak bir şekilde bekliyor. Neden bekliyor? Yani demek ki Maliye Bakanlığı ile bir iletişimi yok. İletişimi zayıf. Orada muhtemelen bir uzlaşa sağlanamıyor. O zaman ortak bir hakem bulunması ya da birinden destek alınması gerekiyor.” (K5, YMM)

Katılımcılar standart iyileştirmeleri kapsamında standartların yeniden yorumlanmasına yönelik çözüm önerisinde bulunmuştur. Özellikle standartların herkes

tarafından anlaşılabilir bir hale getirilmesi ve yoruma açık hususların açıklığa kavuşturulması gerektiğini belirten katılımcılar, aynı zamanda standartların Türk muhasebe diline uygun bir şekilde çevrilmesi gerektiğini de ifade etmişlerdir. Standartların yeniden yorumlanarak herkes tarafından anlaşılabilir bir hale getirilmesi gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Standartların yoruma açık olması nedeniyle herkes tarafından farklı anlamlar çıkarılabilmektedir. Bu nedenle, standartların daha kolay anlaşılabilir hale getirilmesi gerekir. Eskiye nazaran daha anlaşılır hale gelmesine rağmen standartların herkes tarafından anlaşılabilmesi için çalışma yapılmalıdır.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Sorunların giderilmesine yönelik olarak benim en önemli çözüm önerim, TMS / TFRS’lerin meslek kuruluşumuz TÜRMOB ya da denetim birimimiz KGK tarafından yeniden yorumlanmasıdır. Standartların birebir İngilizceden çevrilmesi yerine terimlere dikkat ederek Türk muhasebe diline uygun bir şekilde ve bizlerin anlayacağı bir şekilde yeniden çevrilmesi gerekir. Öncelikle bu sorun tamamen ortadan kaldırılmalıdır. Mesleki terimlerle bu işe başlanması çok faydalı olacaktır.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“Standartlarda daha açık ve anlaşılır bir dil kullanılması gerektiğini düşünüyorum. Özellikle TMS / TFRS’lerde anlayacağımız bir dil kullanılması daha iyi olacaktır.” (K25, SMMM)

Standart iyileştirmeleri kapsamında ifade edilen diğer bir çözüm önerisi de TMS / TFRS’ler için modüllerin yayımlanmasıdır. Katılımcılar tarafından BOBİ FRS’nin her bir bölümü için hazırlanan modüllerin benzerlerinin TMS / TFRS’ler için de yayımlanması gerektiği ifade edilmiştir. TMS / TFRS’ler için yayımlanacak modüller sayesinde standartların daha iyi anlaşılacağını ve dönüşüm sürecinde yaşanan sorunların azalacağını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“TMS / TFRS’lerde de BOBİ FRS’deki gibi modüller gibi modüllerin hazırlanması gerekmektedir.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“BOBİ FRS’deki modüllerin benzerlerinin TMS / TFRS’ler için de yapılması yerinde olur. Bu modüllerin hazırlanmasıyla birlikte çok büyük problemler ortaya çıkmayacaktır.” (K6, Kıdemli Denetçi)

3.3.5.4. Eğitim Faaliyetlerine Yönelik Çözüm Önerileri

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerinde bulunan meslek mensupları, eğitim faaliyetlerinin iyileştirilmesine ilişkin önerilerde bulunmuşlardır. Bu kapsamda katılımcılar, hem meslek mensuplarının hem de işletme personeli ve yöneticilerinin eğitim faaliyetlerine dahil edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Eğitim faaliyetlerinin temelini ortaöğretim ve yükseköğretim seviyesinde atılması gerektiğini ifade eden katılımcıların, mesleğe başladıktan sonra da bu eğitimlerin sürekli bir şekilde devam etmesi gerektiğini ifade ettikleri görülmüştür. Özellikle meslek mensuplarına yapılan eğitimlerin niteliğinin artırılması ve uygulamalara ağırlık verilmesi ile ilgili düşüncelerini paylaşan katılımcılar, aynı zamanda işletme personeli ve yöneticilerine yönelik dönüşüm işleminin önemi ile ilgili bilinçlendirme çalışmalarının yapılması gerektiğini de ifade etmişlerdir. Dönüşüm sürecinde yaşanan sorunların giderilmesi için meslek mensuplarına düzenlenen eğitimlerin daha nitelikli hale getirilmesi gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Önerilerim şunlar olacaktır. Aslında çok somut öneriler bunlar. Birincisi, kamu gözetim kurumu bu sürecin uygulanmasıyla ilgili daha işin başında kabul edip öncelikle eğitsel olarak işe yaklaşması gerekir. Yani eğitim mutlaka şart. Eğitim vermeden bu işi öğretemezsiniz. Şunlar da eğitim değil, standardı al ve aynısını eğitime gelenlere oku, söyle. Bu da eğitim değil. Sonuçta onlara bunun nüfuz edilmesi lazım. İşte pratik uygulamalardan örneklerle anlatılması lazım. Her alanda yapılması lazım. Yani ticaret ve sanayi odaları bir taraftan, diğer meslek örgütleri diğer taraftan bu sürece destek vermeleri gerekir. Bu sadece bağımsız denetçilerin ya da meslek örgütlerinin görevi değil diğer kurumların, sivil toplum örgütlerinin de kamu kurumlarının da görevli olduğunu anlatmak lazım. Evet, eğitimler yapılıyor, yapılmıyor demiyoruz. Sürekli eğitimler kapsamında bağımsız denetçiler mecburi de tutuluyor, ama yeterli olmuyor. Daha çok yapılması lazım. Daha güçlü yapılması gerekir.” (K5, YMM)

“KGK’nın bu sürekli eğitimleri yapması ama bununla ilgili olarak bence biraz daha insanları buna zorlaması gerekiyor. Sürekli eğitimlerdeki kaliteyi artırması gerekiyor. Bunun için KGK tarafından yapılacak sınavlar belki etkili bir yöntem olabilir.” (K14, YMM)

Katılımcılardan bazıları meslek mensuplarına yönelik düzenlenen eğitimlerin içeriğinin değiştirilerek uygulamalı eğitimlere ağırlık verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Sektörde faaliyet gösteren meslek mensuplarının eğitimci olarak görevlendirilebileceğini ve bu sayede uygulamada yer alan örnek olayların eğitim faaliyetlerine dahil edilebileceğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Eğitim faaliyetlerinin daha doyurucu ve uygulamaya yönelik bir şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Eğitimlerin kanun maddesi gibi standart hükümlerini vermek şeklinde değil de uygulama faaliyetlerinin örnekler yoluyla aktarılması şeklinde düzenlenmesinde fayda var.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“KGK tarafından verilen eğitimlerin içeriğinin değişmesi ve uygulamaya yönelik eğitimlere ağırlık verilmesi ve bu eğitimlerde de sektörde aktif olarak çalışan meslek mensuplarının görevlendirilmeleri gerekir.” (K11, YMM)

Araştırmaya dahil olan katılımcıların büyük çoğunluğu, dönüşüm sürecinde yaşanan sorunların genel itibarıyla işletmelerden kaynaklandığını ifade etmişlerdir. İşletme yönetici ve muhasebe personellerinin bilgi eksikliği sorununun ciddi oranda hissedildiği dönüşüm sürecinde, bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerisi birçok katılımcı tarafından ifade edilmiştir. Bu kapsamda yapılan çözüm önerilerinin temelinde işletme yönetici ve muhasebe personellerine yönelik eğitim faaliyetlerinin düzenlenmesi yatmaktadır. Meslek mensuplarına düzenlenen eğitim faaliyetlerinin işletme yönetici ve muhasebe personellerine de yapılması gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Ben işin açığı işletme yöneticilerinin dönüşüm işi ile ilgili daha fazla çalışması gerektiğini düşünüyorum. KGK tarafından genel olarak dönüşümü yapan muhasebe meslek mensuplarına yönelik eğitimler düzenleniyor ancak finansal raporlama standartları ile ilgili eğitimlere şirket yöneticilerini de dahil etmeleri gerektiğini düşünüyorum.” (K3, SMMM)

“Dönüşüm sürecine ilişkin top biraz denetçilere atılmış durumda. Yani siz olaya vakıf olun, süreci bilin ve bunu firmalara anlatın şeklinde bir anlayış var. Hem denetçiler finansal tabloları hazırlayamaz deniliyor hem de dönüşüm işlemleri denetçilere yıkılmış durumda. Yani bunun giderilmesine yönelik aslında benim şöyle bir önerim var. KGK bünyesinde bir eğitim kurulu oluşturulup, bu kurulun firmalara gitmesi ve firmaların finansal raporlama departmanlarına eğitim vermesi lazım.

Yani eğitimin bizlere değil de onlara verilmesi lazım. Çünkü bize finansal tabloyu sunacak olanlar firmaların kendileri zaten. Yani böyle bir çalışma yapılabilir. Firmalar bize dönüştürülen finansal tabloların belli başlı iskeletini verseler, biz zaten ekstra değiştirilmesi gereken hususları onlara bildiririz ve onları yönlendiririz. KGK bizi yıllardır eğitiyor. Ben 2019 yılından beri sürekli eğitim alıyorum. Bize kattığı şeyler tabii ki var, ama asıl eğitim verilmesi gereken kişiler firmaların muhasebe personelleri ve yöneticileri olması gerekiyor.” (K10, Denetçi)

“KGK ve TÜRMOB tarafından işletmelerin muhasebe finans departmanlarında çalışan personellere eğitimler düzenlenmelidir. Ama öncelikle muhasebe finans departmanlarında nitelikli personel istihdamının yapılması gerekir. Bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan personellerin belirli süreçlerden geçmesi gerekiyor. Yani önce SMMM olması, sonra bağımsız denetim belgesi alması gibi. Ama işletmelerin muhasebe finans departmanlarında böyle bir süreç işlemiyor. Aynı bağımsız denetim elemanlarında olduğu gibi işletme muhasebe personellerinin de ciddi aşamalardan ve eğitim süreçlerinden geçmesi gerekir.” (K18, SMMM)

Katılımcılara ifadelerine göre, işletme yöneticilerine yapılan eğitim faaliyetlerinin yanı sıra yöneticilerin standartlara uygun hazırlanan finansal tabloların önemini anlamalarını sağlayacak faaliyetlere de ağırlık verilmesi gerekmektedir. Özellikle BOBİ FRS’ye göre dönüşüm yapan işletme yöneticilerinin dönüşüm sonrasında hazırlanan finansal tabloların önemi ve faydası ile ilgili daha fazla bilgilendirilmesi gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm faaliyetleri ile ilgili işletme yöneticilerinin bilinçlendirilmesi amacıyla çalışmalar yapılmalıdır.” (K1, Kıdemli Denetçi)

“Özellikle BOBİ FRS uygulama zorunluluğu olan şirket yöneticilerinin BOBİ FRS hakkında daha kapsamlı bilgilendirilmesi ve bu düzenlemenin faydalarının detaylı olarak anlatılması gerekir. Onun dışında şirket yöneticilerine vergi daireleriyle KGK’nın iki farklı bağımsız kurum olduğu güvencesini sağlayacak şekilde anlatılması gerektiğini düşünüyorum. Şirket yöneticilerinin bu iki kurumun birbirinden farklı kurumlar olduğuna ikna edilmeleri gerekir.” (K3, SMMM)

“Ayrıca TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların önemini daha iyi vurgulayacak çalışmalara ağırlık verilmelidir. İşletme

yöneticilerinin dönüşüm işinin önemini daha iyi anlayacakları zorunlu eğitimlere alınması gerekir.” (K11, YMM)

Araştırmaya katılan bir meslek mensubu bağımsız denetimin ve dönüşüm işleminin kapsamlı bir süreç olduğunu ifade ederken, bu sürecin temellerinin ortaöğretim ve yükseköğretim döneminde atılması gerektiğini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

“Bununla ilgili olarak öncelikle Ticaret Liselerinin eski niteliğine kavuşturulması ve Maliye Bakanlığı’nın eskiden meslek liseleri vardı bunların geri açılması gerekiyor. Üniversitelerde bir kere ya denetim bölümü açılması gerekiyor ya da bölümlerin içerisine denetimi ciddi bir şekilde entegre etmek gerekiyor. Ama denetim ile ilgili dersler zorunlu değil isteğe bağlı olmalıdır. Bu alanı seçen kişilere bu mesleğin geleceğin mesleği olduğu ciddi bir şekilde anlatılmalıdır. Üniversitelerdeki müfredatın içerisine standartların basitleştirilmiş haliyle konulması gerekiyor.” (K14, YMM)

3.3.5.5. Düzenleyici Kurumların Faaliyetlerine Yönelik Çözüm Önerileri

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerinde bulunan meslek mensuplarının görüş belirttiği diğer bir alan da düzenleyici kurumların faaliyetleri ile ilgili olmuştur. Katılımcılar bu alandaki çözüm önerilerini dönüşüm şirketlerinin kurulması, havuz sisteminin oluşturulması ve dönüştürülen finansal tablolara güven tesis edilmesi, KGK tarafından kesilen cezalar ve kurumlar arası işbirliğinin sağlanması çerçevesinde ifade etmişlerdir. Dönüşüm işlemlerinin bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmasının doğru olmadığını düşünen katılımcılar, bu işlemlerin yeni kurulacak ve sadece dönüşüm işini yapacak danışmanlık şirketleri tarafından yapılabileceğini ifade etmişlerdir. Gereken eğitimleri aldıktan sonra kurulacak danışmanlık şirketlerinin ayrıca KGK tarafından yetkilendirilmesi ile daha güvenilir bir yapıya kavuşturulabileceğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm işlemlerini yapmaları için dönüşüm şirketleri kurulabilir. Ya da bağımsız denetim şirketleri içerisinde ayrı bir dönüşüm birimi kurulabilir. Biz kendi şirketimiz özelinde bunu çok düşündük. Bunların dışında mali müşavirlere bu işin eğitimi verilir, eğitim sonunda sınav yaparak yeterli olanlara dönüşüm yapabilmeleri için sertifika ya da lisans verilir ve onlar tarafından dönüşüm işlemleri yapılabilir. Mali müşavirlerin bu dönüşüm sürecini yönetmesinin çok daha mantıklı ve faydalı

olacağını düşünüyorum. İşletmeler mali müşavirlere dönüşüm işlemlerini yaptırarak raporları bize verir ve bizler de mali müşavirlerin yaptıkları dönüşüm işlemlerini denetleriz. Bu sayede hem bizim iş yükümüz azalmış olur hem de kendi kendimizi denetleme riskinden kurtulmuş oluruz.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“Öncelikle finansal tabloların dönüşümünü kendileri yapan bağımsız denetim şirketlerinin yaptıkları bu işin çok sıkı bir şekilde denetlenmesi gerekiyor. Bu sorunun çözümüne yönelik şöyle bir şey yapılabilir. Mesela ayrı bir finansal danışmanlık şirketi açarak o şirket üzerinden finansal tabloların dönüşümü ile ilgili hizmet verebilirsin. Ama bu şirketin adı bağımsız denetim şirketi olmaz. Kurulan bu şirket KGK tarafından yetkilendirilebilir. Çok rahat bir şekilde bu uygulama üzerinden gidilebilir. Bu uygulama ile bağımsız denetim şirketinin kendi hazırladığı mali tablonun kendisi tarafından denetlenmesi sorununun önüne geçmiş olursunuz. Yoksa ben yazdım ben oynadım gibi oluyor ve dolayısıyla bu durum hiçbir anlam ifade etmiyor.” (K12, Sorumlu Denetçi)

Dönüşüm sürecinde bağımsız denetim şirketlerinin bağımsızlığını koruyamadıklarını düşünen bir katılımcı, bu nedenle KGK tarafından havuz sisteminin oluşturulması ve dönüşüm yapılacak işletmelerin bu sistem üzerinden rasgele dağıtılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu şekilde bağımsız denetim şirketlerinin hizmet verdiği işletmeler ile olan rotasyonun sağlanacağını düşünen katılımcı, aynı işletmeye uzun süre hizmet vermek zorunda kalmayacaklarını aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

“Buradaki en önemli sorun denetim şirketlerinin para aldığı şirketlerin dönüşüm işlemlerini yaparak bağımsızlığını kaybetmesidir. Bu sorunun çözümüyle ilgili KGK ya da başka bir kurum kendine ayrı bir hesap açıp finansal tabloları dönüştürülecek şirketlerden dönüşüm maliyetlerini tahsil eder, daha sonra 8000'e yakın dönüşüm yapılacak şirketi bir havuzda birleştirerek denetim şirketlerine rastgele paylaştırma yoluna gidilebilir. KGK kendi payını da alarak, kalan tutarı rapor hazırlamadan önce denetim şirketine aktarabilir. Bu şekilde hem şirketlerin rotasyonu hem de bağımsızlığı sağlanabilir. Aynı zamanda KGK da kendine ek bir gelir sağlamış olur. Yoksa 5 yıl boyunca bir işletmeyi denetleyebiliyoruz. Bu süre aslında çok uzun bir süre olduğu için denetim şirketleri ile işletmeler arasındaki ilişkiler farklı yerlere gelebiliyor.” (K17, Denetçi)

Bir diğerkatılımcı ise düzenleyici kurumlar tarafından dönüştürülen finansal tablolara olan güvenin tesis edilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Standartlara uygun hazırlanan finansal tabloların vergi dairesi gibi kurumlara gideceğı konusunda işletme yöneticilerinin yaşadıkları tedirginliğin ortadan kaldırılması gerektiğini düşünen katılımcı, çözüm önerisi olarak KGK'ya sunulan finansal tabloların anonim bir şekilde sunulabileceğini belirtmiştir. Düzenleyici kurumlar tarafından dönüştürülen finansal tablolara güvenin tesis edilmesi gerektiğini belirten katılımcı, bu düşüncesini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

“Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan raporlar ile finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan raporların kesinlikle birbiriyle bağlantısı olmadığı ve kesinlikle farklı kurumlara gitmeyeceğinin güvencesinin işletme yetkililerine sağlanması gerektiğini düşünüyorum. BOBİ FRS'ye dönüştürülen finansal tabloların vergi dairelerine bildirilmeyeceğı açısından güven aşılması gerekir. Yani o kültürün oturması için en başta o güvenin sağlanması gerektiğı kanaatindeyim. İşletme yöneticilerine bu güvenin tesis edilmesi için gerekirse denetim şirketleri tarafından KGK'ya bildirilen raporlarda finansal tablolar ve dipnotları anonim olarak bildirilmelidir.” (K3, SMMM)

Katılımcıların büyük çoğunluğu KGK tarafından bağımsız denetim şirketlerine kesilen cezalarla ilgili düzenleme yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Kesilen cezalarda objektifliğin olmadığını düşünen katılımcılar, aynı zamanda sadece denetim şirketlerine ceza kesilmesinin de yanlış olduğunu düşünmektedirler. KGK tarafından kesilen cezaların daha somut kriterlere dayandırılmasını ve dönüşüm hizmeti sunulan işletmelerin bu sürece gereken önemi vermeleri için cezaların bir kısmının ilgili işletmelere yansıtılması gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“KGK tarafından denetim şirketlerine uygulanan yaptırımlar, sadece denetim şirketlerine değil de denetlenen kuruluşlara da uygulansa o zaman bizim yaptığımız iş daha önemli hale gelir. Karşı taraftaki insanlar için dönüşüm ve denetim süreci daha farklı anlamlar ifade eder. Yani KGK, denetim firmalarına kestiğı denetim dosyası cezasının yarısını işletmelere rücu etse, bu hikaye o şekilde ilerlemez.” (K16, Sorumlu Denetçi)

“KGK'nın yaptırımlarında ve cezalarında objektiflik yok. Mesela bir şirkete geliyor, 5 bulgu tespit ediyor, 150.000 TL ceza veriyor. Diğer bir şirkette 4 bulgu tespit

ediyor, 300.000 TL ceza yazıyor. Diğer bir şirkette de 3 bulgu tespit ediyor ve şirketi kapatıyor. Aslında bulguların iyi bulgu veya kötü bulgu diye bir kriteri de yok. Yani KGK'nın incelemelerinde bir objektiflik yok. Diğer taraftan KGK'nın kestiği cezalarda denetlenen şirketlerin herhangi bir sorumluluğu yok. Cezadaki sorumluluk, sorumlu denetçi ile denetim şirketine ait oluyor. Yani ceza, şirkette raporu imzalayan denetçiye ya da denetim şirketine yazılıyor. O cezaların kesilmesinde de hiçbir objektiflik yok.” (K17, Denetçi)

Katılımcılar, finansal raporlamanın amaçları doğrultusunda bu alanda otorite olan kurumların bir araya gelerek işbirliği içerisinde çalışma yapmaları ve ortak bir noktada buluşmaları gerektiğini ifade etmişlerdir. Çok başlı olmanın finansal raporlamaya zarar verdiğini düşünen katılımcılar, tüm tarafların dahil olacağı bir komisyon ile uzlaş sağlanabileceğini ifade etmişlerdir. Özellikle KGK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın işbirliği içerisinde çalışmalar yapması gerektiğini ifade eden katılımcılar, bu çalışmalara akademisyenlerin ve sektörde faaliyet gösteren meslek mensuplarının da dahil edilmesinin sorunların çözümüne fayda sağlayacağını belirtmişlerdir. Finansal tablo dönüşümü ile ilgili temel otorite olan kurumların işbirliği yapması gerektiğini belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm ile ilgili bu konuda iki tane temel otorite var. Birisi kamu gözetim kurumu, diğeri ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilileri ile kamu gözetim kurumu yetkilileri görüşerek gerekirse içerisine akademisyenler ile uygulayıcıları da koyarak ortak komisyonlar oluşturmalı ve bu uygulamalarda yeknesaklığa gitmesi lazım. Birbirlerini ikna etmesi lazım. Yani bir vergi kaybının oluşmasını tabii ki hiçbirimiz istemeyiz. Biz de istemeyiz. Bugünlerde devletin vergiye olan ihtiyacı her zamankinden çok daha fazla. Vergi kaybı oluşmasını istemeyiz ama finansal tabloların da gerçeği yansıtması ve dürüst bir şekilde olması gerekir. Maliye Bakanlığı'nın vergisel endişeleri varsa bu komisyonun yapacağı ortak çalışması sonucunda bu endişeleri gidermesi lazım. Dolayısıyla iki başlılık, iki kurum, ben kendime göre düzenleme yaparım, uyan olursa uyar, uymazlarsa uymaz anlayışı doğru bir anlayış değil. Bu iki kurumun bir araya gelerek görüşmeleri lazım. Birbirlerini ikna edip ona göre finansal tabloların gerçekçi bir şekilde düzenlenmesinin önünün açılması gerekir. Bu alanda da uygulayıcılardan ve akademisyenlerden yararlanılabilir, geri dönütler dikkate alınabilir.” (K5, YMM)

“Çok net olarak bizi regüle eden regülatör kurumların günün sonunda denetim firmalarıyla daha koordineli olarak çalışması gerekir. Bazı uygulamalardan daha faydalı sonuç çıkabilmesi için bunun gerekli olduğunu düşünüyorum. Ülkede çok farklı mevzuatlar var. Farklı mevzuatların aslında birbirlerine yakınsanması lazım. Farklı mevzuatlar olduğu zaman farklı uygulamalar ortaya çıkıyor. Farklı uygulamalar ortaya çıkınca da farklı gereklilikler doğuyor. Şimdi bu çağda çok fazla gerekliliğin olduğu bir sistemde de insanlar ne yapacağını şaşıyor. Şimdi bunu biraz daha basitleştirmek, regülatör kurumların kendi içerisinde uygulattıkları mevzuatları biraz daha birbirlerine yakınsatması, günün sonunda da regülatörlerle bu işi uygulayan uygulayıcıların çalıştaylar yaparak bu işi daha fazla entegre etmesi lazım. Buna bağlı olarak da şu anda bu sistemi besleyen muhasebe programlarının, muhasebe programı sağlayıcılarının ya da diğer paydaşların buna katkıda bulunması lazım. Başka türlü olmaz.” (K16, Sorumlu Denetçi)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tabloların hazırlamasında MSUGT’leri uygulayan ve bağımsız denetime tabi olan işletmelerin ayrıca TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tabloları da hazırlamaları gerekmektedir. Bahsedilen finansal tablolar, MSUGT’ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle dönem sonunda dönüştürme yoluyla hazırlanmaktadır. Dönüştürme işlemi ise genellikle bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması, dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri konusundaki görüşlerinin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, meslek mensupları ile yüz yüze ya da çevrimiçi görüşme gerçekleştirilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılarak yapılan bu araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1) Katılımcıların büyük bir çoğunluğu daha detaylı ve anlaşılır bilgiye ulaşılabileceğinden dolayı ikili muhasebe sistemine göre yapılan dönüştürme işlemi daha sağlıklı ve faydalı bulunmaktadır. Bununla birlikte, bu katılımcıların birçoğu, işletmelerin bu yöneme yönelik muhasebe altyapılarının olmaması ve işletmeye getireceği ilave maliyetler nedeniyle işletmeler tarafından kullanılmadığını ifade etmişlerdir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcılar da bulunmakta olup bunlar işletmelerin ikili muhasebe sistemine hazır olmadıkları, nitelikli personel eksikliği nedeniyle bu yöntemi uygulamalarının zor olduğunu, ikili muhasebe sisteminde işletmelerden alınan bilgilere güvenilemeyeceğini ve zaman kaybına yol açacağını düşünmektedirler.

2) Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüşüm sürecini müşteri talebi, müşterinin değerlendirilmesi, kabul ya da ret kararının verilmesi, müşteriden dönüşüme ilişkin bilgi ve belgelerin talep edilmesi, dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması ve en sonunda dönüştürülen finansal tabloların düzenlenmesi şeklinde aşamalara ayırmaktadır. Katılımcıların çoğunluğu, dönüşüm sürecinde en çok müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesi aşamasında sorun yaşamakta ve zorlanmaktadır. Bununla

birlikte, dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması aşamasında da sorun yaşayan ve zorlanan katılımcılar bulunmaktadır. Bunun sebebi de yine müşteri işletmeden istenilen bilgi ve belgelerin temin edilmemesidir. Bu sonuçlar, mizan düzeyinde dönüştürme işlemi yapan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinde en çok zorlanacakları konunun dönüşüm işlemi için gerekli bilgi ve belgelerin işletmeler tarafından temin edilmemesi olduğu tahminimizi doğrular niteliktedir.

3) Katılımcıların tamamına yakını dönüşüm sürecinde en çok nakit akış tablosunun hazırlanmasında zorlanmaktadır. Finansal durum tablosunun hazırlanmasında zorlanan katılımcı olduğu gibi sadece bir katılımcı da nakit akış tablosunun yanı sıra dipnotların hazırlanmasında zorlanmaktadır. Bununla birlikte, hiçbir finansal tablonun düzenlenmesinde zorlanmadığını ifade eden sadece bir katılımcı bulunmaktadır. Bu sonuçlar, dönüşüm sürecinde bazı finansal tabloların hazırlanmasında meslek mensuplarının daha fazla zorlanabilecekleri tahminimizi doğrulamaktadır. En çok zorlanılan finansal tablonun nakit akış tablosu olduğunu düşünen katılımcılar, bunun nedenlerini daha kapsamlı ve detaylı bir çalışma gerektirmesi, işletme dışındaki kişiler tarafından nakit giriş ve çıkışlarının tespitinin zor olması, doğrudan yöntemin uygulama imkanı olmaması nedeniyle dolaylı yöntemle hazırlanması ve dolayısıyla rakamları tutturmanın zor olması ile işletmelerin nakit akış tablosunun mantığına alışkın olmamaları olarak ifade etmişlerdir.

4) Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüşüm yoluyla hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı finansal bilgilerin taşınması gereken tüm özelliklere sahip olduğunu düşünmekle birlikte bazı katılımcılar sunulan bilgilerin zamanında sunum özelliği taşımadığını düşünmektedir. Bu sonuçlara bakarak, mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi ile ilgili finansal tablolarda sunulan bilgilerin tahmin edilenin aksine işletme ile ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacağı söylenebilir.

5) Katılımcıların çoğunluğu işletmelerin BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlamalarını isterken TMS / TFRS'lere göre finansal tablolar hazırlanmasını isteyen katılımcılar da bulunmaktadır. Bu sonuçlar, katılımcıların iki farklı düzenlemeye göre finansal tablolar hazırlamak zorunda olduklarında bunun TMS / TFRS'lere göre değil de BOBİ FRS'ye göre olmasını isteyecekleri düşüncemizi kısmen doğrular niteliktedir. Katılımcılar BOBİ FRS tercihinin uygulama kolaylığı, katlanılan maliyet ve mevcut uygulamaya yakınlığı gibi nedenlerle yaparken, TMS / TFRS'leri ise gerçeğe uygun sunum ile gelecekte halka açılma, başka bir şirketle birleşme, uluslararası faaliyetlere ya da ihalelere katılma gibi işletme amaçları için tercih etmektedirler.

6) Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasını ve bu düzenlemenin de TMS / TFRS'ler olması gerektiğini düşünürken az sayıda katılımcı mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapması gerektiğini düşünmektedir. Sadece TMS / TFRS'lere göre raporlama yapılmasını isteyen katılımcılar, bunun nedenlerini uluslararası raporlama ihtiyacını karşılama, şeffaf ve gerçeğe uygun sunum ile ilave maliyet, zaman kaybı, gereksiz iş yükü, karmaşıklık ve çok başlılıktan kurtulma şeklinde açıklamışlardır. Bunlar, farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açtığını da düşünmektedirler. Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmasının doğru olduğunu düşünen katılımcılar ise bunun nedenlerini işletmelerin farklı amaçlarla raporlama yapması, vergi düzenlemelerinden ayrılmanın zorluğu, işletmelerin vergi yükümlülüklerinin artması, mevcut sisteminin değiştirilmesinin zor olması ve farklı ülkelerde de iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılması olarak ifade etmişlerdir. Bu katılımcılar, farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmadığını da düşünmektedirler. Bu sonuçlar, katılımcıların hem MSUGT'ler hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS gibi iki farklı düzenlemeye göre finansal tablolar hazırlanmasına karşı olacakları tahminimizi kısmen destekler niteliktedir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği gibi az sayıda da olsa iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılması gerektiğini düşünen katılımcılar bulunmaktadır.

7) Katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işleminde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, varlık ve kaynakların değerlemesi, düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde sorunlarla karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Katılımcı ifadelerine göre maddi duran varlıkların, ilişkili taraflardan alacakların, bina ve arsaların, vadeli-vadesiz mevduatların, kısa-uzun vade ayrımının, olağandışı gelir ve giderlerin, kur farklarının, vade farklarının ve borçlanma maliyetlerinin sınıflandırılmasında sorun yaşanmaktadır. Varlık ve borçların değerlemesi ile ilgili ise maddi duran varlıkların, şüpheli alacakların, vadeli alacakların, stokların, kıdem tazminatı karşılıklarının, dava gider karşılıklarının ve vadeli borçların değerlemesinde sorunlarla karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Katılımcı ifadelerine göre ayrıca itfa edilmiş maliyetin hesaplanmasında ve gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde de sorunlarla karşılaşmaktadır. Katılımcılar, ilk kez bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının dönüştürülmesi sürecinde değerlendirme ile ilgili daha fazla sorun yaşamaktadırlar.

Diğer taraftan katılımcılar, finansal tabloların dönüşüm sürecinde düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde de sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu alanda karşılaştıkları sorunlar ise amortismanların, şüpheli alacakların, araştırma ve geliştirme giderlerinin, kıdem tazminatı karşılıkları ve ertelenmiş vergilerin hesaplanmasından ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar, mizan düzeyinde dönüştürme işlemi yapan meslek mensuplarının dönüşüm işlemini yaparken bazı varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, varlık ve borçların değerlemesi ile düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşacakları tahminimizi doğrular niteliktedir.

8) Finansal tabloların dönüşümünde aktif rol alan meslek mensuplarının sorun yaşadığı diğer bir alan da varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlardır. Katılımcı cevaplarına göre birçok alanda bilgi eksikliği sorunu yaşanırken bu alanların başında maddi duran varlıklar, kıdem tazminatları, stoklar, vade farkları ve şüpheli alacaklar gelmektedir. Katılımcı ifadelerine göre bahsedilen alanlarda sorun yaşanmasının temelinde gerekli bilgi ve belgelerin işletmeler tarafından temin edilememesi yatmaktadır. Katılımcılara göre ilk kez finansal tablo dönüşümü yaptıran işletmeler ile muhasebe sistemi ve altyapısı zayıf olan işletmelerde bu sorun daha fazla yaşanmaktadır. İhtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin temin edilememesi, dönüşüm sürecinin tamamını olumsuz bir şekilde etkilemekte olup varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması ile varlık ve kaynakların değerlemesi aşamalarında da karşılaşılan sorunların temel nedenidir. Bu sonuçlar, finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılabilecek en önemli sorunun varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar görüşümüzü doğrular niteliktedir.

9) Katılımcılar, dönüşüm sürecinde bazı varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, bazı varlık ve borçların değerlemesinden, düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunların dışında diğer nedenlerden kaynaklanan sorunlarla da karşılaşabilmektedirler. Bu sorunlar genel itibarıyla işletmeden, standartlardan, yasal düzenlemelerden, diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan kaynaklanmaktadır. Bahsedilen alanlarda katılımcıların sorun yaşama düzeyleri %78 olarak gerçekleşmiştir. İşletmeden kaynaklanan sorunlar kategorisinde yer alan işletme

personelinin bilgi eksikliği sorunuyla 25 katılımcının hepsi de karşılaştığını ifade etmiştir. Bu nedenle, işletme personelinin bilgi eksikliği sorunu, bu alanın en dikkat çeken bulgusu olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan bu alanda en az katılımcı tarafından sorun yaşanan ve sorun yaşayan katılımcı sayısının sorun yaşamayan katılımcı sayısından daha az olduğu tek alan ise sigorta ve değerlendirme şirketlerinin yetersizliği olarak dikkat çekmektedir.

10) Katılımcılar, dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik dönüşüm işleminin niteliğinin artırılması, raporlamada standardizasyonun sağlanması, hesap planı ve standart iyileştirmeleri, eğitim faaliyetleri ve düzenleyici kurumların faaliyetleri olmak üzere beş kategori altında çözüm önerilerinde bulunmuşlardır. Çözüm önerilerinin başında işletmelerin bünyesinde standartlara uygun muhasebe departmanlarının kurulması ve bu departmanlarda nitelikli personel istihdamının sağlanması gelmektedir. Ayrıca katılımcılar tarafından iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmaktan vazgeçilerek tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılması ve bu sayede de dönüşüm işleminin tamamen kaldırılması gerektiği de ifade edilmiştir. Sorunların giderilmesi amacıyla katılımcıların çoğunluğu tarafından ifade edilen diğer bir çözüm önerisi de, düzenleyici kurumlar tarafından yapılan eğitim faaliyetlerinin kapsamının ve niteliğinin artırılmasına yönelik olmuştur.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetime tabi olan işletmelerin imkanlarının olması halinde finansal tabloların dönüşümünü ikili muhasebe sistemine göre yapmalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmaları ve bu sisteme uygun muhasebe personeli istihdam etmeleri gerektiği söylenebilir. Ayrıca, ülkemizde uygulanmakta olan hem MSUGT'ler hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS gibi iki farklı muhasebe düzenlemesine göre yapılan raporlamadan vazgeçilerek gerçeğe uygun sunumu sağlayabilmek için sadece TMS / TFRS'lere göre raporlama yapılmalıdır. Çünkü iki farklı düzenlemeye göre yapılan raporlama işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmaktadır. Ancak, işletmeler iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmaya devam edeceklerse ve dönüşüm işlemleri mizan düzeyinde yapılacaksa, bu düzenlemenin TMS / TFRS'ler değil BOBİ FRS olması gerekir. Çünkü BOBİ FRS, MSUGT'lere daha yakındır, maliyeti daha düşüktür ve mizan düzeyinde dönüşüm işlemleri daha kolay yapılmaktadır. Mizan düzeyinde dönüşüm yoluyla elde edilen finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin sahip olması gereken tüm niteliksel özellikleri taşıyabilmesi için zamanında sunulabilmesi sağlanmalıdır. Bu amaçla, başta KGK olmak üzere tüm yetkili kurumların

gereken düzenlemeleri yapması ve dönüşüm işlemleri için en uygun tarihi belirlemesi yerinde olacaktır.

Diğer taraftan dönüşüm sürecinde karşılaşılan bazı varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, bazı varlık ve borçların değerlemesi, düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi, varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliği ve diğer nedenlerden kaynaklanan sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, KGK gibi yetkili kurumlar tarafından işletme yöneticilerine TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS'ye göre finansal raporlamanın bilgi amaçlı raporlama olduğunun önemi anlatılmalı ve işletme yöneticileri bilgi amaçlı raporlama ile vergi amaçlı raporlamanın birbirinden farklı olduğu, TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların vergi amaçlı olarak kullanılmayacağı konusunda tam olarak ikna edilmelidir. Dönüşüm sürecinde meslek mensuplarının tekdüzen hesap planının yetersizliğinden kaynaklanan sorunlarının giderilmesi için KGK tarafından hazırlanan ve web sitesinde yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağına en kısa zamanda son şekli verilerek Resmi Gazete'de yayımlatılmalı ve yürürlüğe konulmalıdır. Ayrıca, bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçeğe uygun durumunu yansıtmaları için finansal tabloların dönüşüm işleminin işletmelerin bünyesinde yapılması teşvik edilmelidir. Bu amaçla, KGK gibi yetkili kurumlar tarafından işletmelerin muhasebe personeli finansal tabloların dönüşümü konusunda uygulamalı olarak eğitilmeli, ikili muhasebe sistemine uygun paket programların alımına yönelik işletmelere devlet tarafından maddi destekler verilmeli ve finansal tabloların dönüşüm işinin şirketi denetleyen meslek mensupları tarafından yapılmasının önüne geçecek gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Bunlara ilaveten KGK gibi yetkili kurumlar, meslek mensuplarının dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunları tespit ederek bu sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar başlatabilir. Bu amaçla, dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik sektörde faaliyet gösteren meslek mensuplarının ve akademisyenlerin dahil olacağı bir komisyon kurularak taraflar arasında işbirliği sağlanabilir.

Bu çalışma, meslek mensuplarının bakış açısıyla Türkiye'de MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesi, dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri üretilmesi konusunda

yapılan ilk çalışmadır. Bu nedenle, bu çalışmanın muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve çalışmadan elde edilen bulguların finansal tabloların dönüşümü sürecinde rol alan bağımsız denetim şirketi çalışanları, bağımsız denetime tabi işletmelerin yönetici ve muhasebe elemanları ile muhasebe ile ilgili düzenleme yapan kurumlara faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu çalışma, 25 meslek mensubuyla yüz yüze ya da çevrimiçi görüşme şeklinde gerçekleştirilmiştir. MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılan sorunlar, araştırmacının dönüşüm sürecine dahil olarak süreç içerisinde karşılaşılan sorunları yakından gözlemlemesi ve çözüm önerileri üretmesi şeklinde yapılabileceği gibi benzer çalışmalar daha büyük bir katılımcı grubuyla da yapılabilir.



KAYNAKLAR

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 10703-10704-10705. Erişim: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 04.09.2021.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27846. Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, Erişim Tarihi: 04.09.2021.
- Abdioğlu, H., Yumuşak, S., ve Uyar, E. (2014). Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartlarına göre amortisman konusunun incelenmesi ve örnek uygulamalar. *Journal of Management and Economics Research*, 12 (23), 364-398. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/yead/issue/21808/234430>
- Açık, S. (2010). Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini giderici bir tedbir olarak enflasyon muhasebesi ve Türkiye'deki yasal düzenlemeler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (2), 345-360. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ataunisobil/issue/2818/37972>
- Ağca, A. (2015). Ülke muhasebe sistemlerindeki farklılıklar ve bu farklılıklardan kaynaklanan sorunlara getirilen çözüm önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 1-13. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4750/65245>.
- Akarçay Öğüz, A., ve Eroğlu, N. Z. (2015). Araştırma ve geliştirme merkezlerine vergi mevzuatı kapsamında sağlanan teşvikler ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (1), 111-136. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mbdd/issue/55683/761538>
- Akçin, O., ve Kıymetli Şen, İ. (2019). Özkaynak yatırımlarının UFRS 9 finansal araçlar standardı uyarınca muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (83), 131-146. DOI: 10.25095/mufad.579936
- Akdoğan, N. (2010). Kobi finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/IFRS'lerden farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (30), 1-26. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/63870/966975>

- Akgüç, Ö. (2006). *Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi*, 7. Baskı, İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık.
- Akgül, B. A. (2005). Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin IAS 38 ile IFRS 3 standardında yer alan düzenlemeler ve Türk vergi mevzuatıyla karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (25), 41-45. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35594/395233>
- Apak, S., Erbay, E. R. ve Açıkgöz, A. F. (2016). Türkiye’deki işletmelerde kısa vadeli banka kredileri ile hazır değerler arasındaki ilişkinin uzun dönemde değerlendirilmesi. *İktisadi Araştırmalar Vakfı*, 36-42.
- Ataman, B., ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/IFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168. DOI: 10.29106/fesa.348486
- Atmaca, M., ve Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 113-125. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35674/396835>
- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *BEÜ SBE Dergisi*, 7 (1), 231-274.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, (146), 42-57, Mayıs-Ağustos.
- Bayri, O. (2010). Tekdüzen muhasebe sistemine ve Türkiye muhasebe - finansal raporlama standartlarına göre gelir tablolarının biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğinin karşılaştırmalı analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 95-110. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35626/395976>
- Bekçi, İ., ve Özdemir, O. (2006). Muhasebe standartlarının oluşum süreci ve Türkiye finansal raporlama standartlarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (2), 143-164.

- Berg, B. L., & Howard, L. (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (9. Baskıdan Çeviri). Çeviri Editörü: Asım Arı, Konya: Eğitim Yayınevi.
- Blanchette, M., Raciot, F. E., & Girard, Y. É. (2011). The Effect of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence In Canada. *Certified General Accountants Association of Canada*.
- Bozdemir, E., ve Cabar, H. (2019). Entelektüel sermaye ile şerefiyenin muhasebe standartları açısından karşılaştırılması. 8th International Vocational Schools Symposium, Cilt I, 518-526, Sinop.
- Çam, M. (2015). TMS-16 açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının vergi usul kanunu ile mukayesesinin incelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (1), 11-20. Retrieved from <http://aksarayiibd.aksaray.edu.tr/tr/pub/issue/22545/240938>.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası muhasebe uyumunun ölçülmesine yönelik bir uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye karşılaştırması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 3 (6), 127-148. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeb/issue/54836/750768>
- Çelik, Y., ve Turan, Z. (2019). Yeni kavramsal çerçevenin finansal raporlama açısından incelenmesi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1 (1), 91-106. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/ijaftr/issue/45064/468917>
- Dağlı, M. F. (2019). *Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu Ve Kayıt Dışılığına Etkisi*, Ankara: EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.
- Demir, Ş. (2010). Reeskont işlemlerinin muhasebesi ve vergisel denetimi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 3 (3), 21-46. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/60006/866777>
- Demir, Ş. (2020). Vergi mizanından BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtlarının yapılması ve finansal tablolar çıkarılmasına dair bütünsel bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 1-24. Doi: 10.25095/mufad.673670.

- Deran, A., ve Savaş, İ. (2013). Maddi olmayan duran varlıkların ölçümü ve finansal tablolarda sunumu. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14 (2), 73-95. Retrieved from <http://esjournal.cumhuriyet.edu.tr/en/pub/issue/4264/57340>
- Derya Baskan, T., ve Tunç, A. (2021). Türkiye finansal raporlama standartları ile vergi usul kanunu arasındaki ilişkinin uygulama örneği ile irdelenmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 2020 Özel Sayı, 108-126. DOI: 10.17130/ijmeh.832506
- Dinç, E. (2007). Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 0 (28), 21-48. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/erciyesiibd/issue/5885/77846>
- Doğan, A. (2018). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ile VUK/MSUGT karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (80), 115-132. DOI: 10.25095/mufad.465915
- Doğan, M., ve Ertugay, E. (2010). Türkiye finansal raporlama standartlarına göre kapsamlı gelir tablosu ve örnek uygulama. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 3 (3), 117-138. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/muvu/issue/60006/866787>
- Doğan, Ö. (2021). Tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının nakit ve nakit benzerleri açısından karşılaştırılması. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 6 (SI), 20-28. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/joeep/issue/64842/979890>
- Elitaş, B. L. (2013). Muhasebe manipülasyonu ve muhasebe bilgi kalitesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 41-54. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/35643/396412>
- Elitaş, C., ve Ergüden A.E. (2016). Vergi usul kanunundan uluslararası finansal raporlama standartlarına doğru: finansal tabloların yolculuğu. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (2), 265-296.

- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Ocak, (12), 55-86. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30117/324916>
- Ersoy, M., Çatıkkaş, Ö., ve Yatbaz, A. (2018). Comparative analysis of islamic accounting with conventional accounting. *International Journal of Islamic Economics and Finance Studies*, 4 (1), 96-110. DOI: 10.25272/j.2149-8407.2018.4.1.06
- Fidan, M. M., ve Eskin, İ. (2020). Finansal varlıklar: vergi usul kanunu ve büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için finansal raporlama standartlarına göre değerlendirme ve muhasebeleştirme. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 13 (3), 949-974. DOI: 10.29067/muvu.638663
- Gökgöz, A. (2019). TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı çerçevesinde ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi zararlarının tespiti ve muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5(2), 163-178. DOI: 10.32602/jafas.2019.26
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24. DOI: 10.25095/mufad.400056
- Gücenme Gençoğlu, Ü., ve Poroy Arsoy, A. (2007). Vergilerin muhasebeleştirilmesi ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (21), 1-16.
- Güngör, M. (2013). Değerleme kavramı ve ölçüleri. *Vergi Raporu*, Aralık, (171), 7-26. Erişim: https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2013-171-Degerleme_Kavrami_Ve_Olculeri-Mevlut_Gungor%20.pdf, Erişim Tarihi: 15.04.2021.
- International Financial Reporting Standards (IFRS), (2022). IFRS Standards Navigator, Erişim: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>, Erişim Tarihi: 12.04.2022.
- İbiş, C. (2004). Uluslararası menkul kıymet ihraçlarında finansal raporlama standartlarının önemi. *Öneri Dergisi*, 6 (22) , 95-102. DOI: 10.14783/maruoneri.678583
- Kablan, A. (2021). VUK’a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans

üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20 (62), 285-308. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/59563/787665>.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2017 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.04.2021.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.04.2021.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) 2017 sürümü açıklaması. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.04.2021.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) 2021 sürümü açıklaması. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 15.02.2022.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Modüller. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 25.04.2021.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Açıklaması. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.04.2021.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2022). TFRS 2022 Seti (Kırmızı Kitap), Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.02.2022.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2018). TFRS 2018 Seti, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.02.2021.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2022). Faizsiz Finans Muhasebe Standardı (FFMS) Açıklaması. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 05.04.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2022). Faizsiz Finans Muhasebe Standardı (FFMS) T1 Açıklaması. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 09.04.2022.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü). Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.02.2022.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 17.03.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.04.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 16.06.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 03.05.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 03.05.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 25.05.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 03.05.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.04.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 2 Stoklar Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 26.04.2021.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 03.05.2021.
- Karapınar, A., ve Eflatun A. O. (2017). *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P. (2019). Finansal durum tablosu unsurlarının ölçüm esasları açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12 (3), 835-855. DOI: 10.29067/muvu.487266
- Kaya, İ. (2003). FASB-IASB anlaşması ve global finansal muhasebe standartlarına doğru. *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Belek/Antalya: 16-20 Nisan 2003, 222-238.
- Kaygusuzoğlu, M. (2010). Kıdem tazminatı karşılığı uygulamasının muhasebe standardı (IAS-TMS 19) kapsamında değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,

- (47), 173-191. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35626/395983>.
- Kırlioğlu, H., ve Bağdat, A. (2016). Maddi duran varlıklar standardı ve muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 615-627. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/ijmeh/issue/54621/745064>
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının Dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 105-120. Retrieved from <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/tr/pub/issue/10265/125905>
- Küçüksavaş, N. (2005), *Finansal Muhasebe*, Genişletilmiş 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları.
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, (16 Aralık 1992), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 21447 (M), Erişim: http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, Erişim Tarihi: 01.02.2021.
- Mejzlik, L. (2006). *Účetní informační systémy Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. Prag.
- Merriam, S. B. (2018). *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*, 3. Basımdan Çeviri, Çeviri Editörü: Selahattin Turan, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Okan Gökten, P. (2019). Uluslararası muhasebe standartları kurulunun performans raporlamasına bakış açısı: 1989’dan 2018’e ne değişti?. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12 (2), 475-496. DOI: 10.29067/muvu.485653
- Otlı, F., ve Çemberlitaş, İ. (2017). TFRS 13 çerçevesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımları ve standart uyarınca kaydıleştirilmesi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (14), 345-362. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/duiibfd/issue/34038/376722>

- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Genişletilmiş 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbek, C. Y. (2012). Alacak hakkı yaratan avans hesapları ve şüpheli hale gelen avansların muhasebeleştirilmesi üzerine bir öneri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (36), 49-60. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/63909/967327>
- Özbek, C. Y. (2019). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının maliyet hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2019(Özel Sayı), 355-376. DOI: 10.25095/mufad.607175
- Özerhan, Y., ve Sultanoğlu, B. (2018). *Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı*, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y., ve Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, A. (2000). Karşılıklar ve muhasebe uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (16), 179-201. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/erciyesiibd/issue/38177/444687>
- Özkan, M. (2020). Düünden bugüne belirsiz dünyada muhasebe. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 134-178.
- Öztürk, C. (2009). Yerel ve uluslararası muhasebede yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı ve UMS 40'ın Türkiye muhasebe sistemine yansımaları. *Mali Çözüm Dergisi*, (96), 97-126.
- Öztürk, E. (2013). *Dışarıdan atılan kayıtlar tekniği ile TFRS finansal tabloların hazırlanması*. Erişim: <https://docplayer.biz.tr/1536315-Disaridan-atilan-kayitlar-teknigi-ile-tfrs-finansal-tablolarin-hazirlanmasi.html>, Erişim Tarihi: 27.02.2022.
- Öztürk, E. (2017). Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi*

- Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 141-158. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/issue/36282/409588>
- Öztürk, S. (2017). İşletmeler arasındaki ittifakların TFRS-11 müşterek anlaşmalar standardına göre raporlanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 113-136. DOI: 10.25095/mufad.396747
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2), 95-105. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/oybd/issue/16340/171109>
- Pamukçu, F. (2010). Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamasının Türkiye muhasebe standartları ve Türk vergi mevzuatı açısından karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (32), 67-84.
- Procházka, D. (2012). ICT support of the financial statements conversion: main methods and their advantages/disadvantages. *International Journal of Management Cases*, 14 (1), Doi:10.5848/APBJ.2012.00007.
- Selvi, Y., ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS kapsamında “stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 47-57. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/meder/issue/39328/463662>
- Sevilengül, O. (2016). *Genel Muhasebe*, 18. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tunçez, H. A. (2020). TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların karşılaştırılması. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3 (2), 92-109. Retrieved from <http://www.idaacademia.org/tr/pub/issue/56389/690221>
- UFRS Vakfı, (2018). Use of IFRS Standards around the World. Erişim: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>, Erişim Tarihi: 23.01.2021.
- Ulusan, H. (2005). Menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS’nin kabulü veya IAS/IFRS’ye uyum. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (15), 9-30. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/63884/967094>

- Ulusan, H., Hacıhasanoğlu, T., ve Koçsoy, M. (2014). Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeler ve UMS / UFRS’ye uyum sürecinde gelinen aşama. 12. *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Tam Metin Bildiri, (1), 619-630.
- Ulusan, H. (2017). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.
- Uşul, H., ve Özdemir, O. (2007). Türkiye finansal raporlama standartları uygulamasında gelinen aşama ve göller bölgesi kobi’lerinde muhasebeden sorumlu yöneticilerin bakış açıları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (6), 71-82. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sbe/issue/23199/247814>
- Uyar, B. (2009). TMS 2 – Stoklar standardı üzerine genel bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (28), 131-144. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/63872/967070>
- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci, IASC ve önde gelen ulusal ve uluslararası örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (1), 87-107.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe standartları oluşturulması süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (1), 32-35.
- Yapan, A. (2012). TMS 2 Stoklar standardı hükümlerinin Türk vergi usul kanunu hükümleri ile karşılaştırılması. *Vergi Raporu*, 148, 7-18.
- Yardımcıoğlu, M. (2013). Finansal tabloların UFRS'ye çevrimi. *Sosyoekonomi*, 20(20), 27-58. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sosyoekonomi/issue/21080/226961>
- Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2021). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Güncellenmiş 12. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, Y., ve Işıldak, M. S. (2019). İşletmenin Finansal Yönetim Fonksiyonu. A. Bilen, H. İ. Şengün ve İ. Çemberlitaş (Ed.). *Modern İşletme Bilimi*, 155-181, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- Yücel, K. (2017). Mali kârdan ticari kâra geçiş uygulamasında kayıt ve raporlama düzeni. *İstanbul Aydın Üniversitesi Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 12 (47), 77-91. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/abmyoder/issue/55938/767043>
- Yünlü, M. (2016). Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan işletmeler için finansal raporlama standartları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1 (1), 23-42.



EKLER

EK-1. Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

GÖRÜŞME SORULARI

A) GENEL BİLGİLER

1) Demografik Bilgiler:

Cinsiyet	:	☐ Kadın	☐ Erkek				
Yaş	:	☐ 18-25	☐ 26-35	☐ 36-45	☐ 46-55	☐ 56-65	☐ 66+
Öğrenim Durumu	:	☐ Lise	☐ Lisans	☐ Yüksek Lisans	☐ Doktora		
Meslek Unvanı	:	☐ SMMM	☐ Sorumlu Denetçi	☐ Kıdemli Denetçi			
		☐ Başdenetçi	☐ YMM	☐ Diğer			
Deneyimi	:	☐ 1-5	☐ 6-10	☐ 11-15	☐ 16-20	☐ 21-25	☐ 26+

- 2) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüşümünü yaptınız mı? Cevabınız EVET ise hangi düzenlemeye (standart setine) göre dönüşüm yaptınız?
- Sadece TMS/TFRS'lere
 - Sadece BOBİ FRS'ye
 - Hem TMS/TFRS'lere hem de BOBİ FRS'ye
- 3) Finansal tabloların dönüşümünü kaç yıldır yapıyorsunuz? Hâlihazırda MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarını TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürdüğünüz işletme sayısı kaçtır?
- 4) Yasal defterlerini ve finansal tablolarını MSUGT hükümlerine göre düzenleyen ve aynı zamanda bağımsız denetime tabi olan işletmelerin TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolarının dönüşümünü hangi yöntemle yapıyorsunuz?
- İkili muhasebe sistemine göre
 - Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemine göre
 - Hem ikili hem de mizan düzeyinde dönüştürme yöntemine göre

Dönüşüm sürecinde aktif rol alan bir kişi olarak hangi yöntemin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünüyorsunuz? Neden?

**B) MSUGT'LERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN
TMS/TFRS YA DA BOBİ FRS'YE UYGUN FİNANSAL TABLOLARA
DÖNÜŞTÜRÜLMESİ SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

- 1) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecini aşamalara ayırmak gerekirse hangi aşamalardan bahsedebilirsiniz? Bahsettiğiniz aşamalardan en sorunlu olan ya da en çok zorlandığınız aşama hangisidir? Neden?
- 2) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde en çok hangi finansal tablo veya tabloların düzenlenmesinde zorlanıyorsunuz? Neden?
- 3) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolardan mizan düzeyinde dönüştürme yoluyla düzenlenen TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklerden hangilerine sahip olduğunu düşünüyorsunuz?
- 4) Farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüştürülmesi için hizmet sunduğunuz işletmelerin tercih hakkı olsa TMS/TFRS'lere mi yoksa BOBİ FRS'ye mi uygun finansal tablolar hazırlamasını istersiniz? Bu tercihin nedenlerini ifade edebilir misiniz?
- 5) Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin hem MSUGT'lere göre hem de TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre finansal raporlama yapması ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?
 - 5.1) Sizce bu şekilde raporlama yapmaya devam edilmeli midir yoksa işletmenin niteliğine göre tek bir düzenlemeye göre mi raporlama yapılmalıdır?
 - 5.2) Farklı düzenlemelere göre raporlama yapılması işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmakta mıdır?

**C) MSUGT'LERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN
TMS/TFRS YA DA BOBİ FRS'YE UYGUN FİNANSAL TABLOLARA
DÖNÜŞTÜRÜLMESİ SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

- 1) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlarla karşılaşmıyorsunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?

- 2) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık ve kaynakların **değerlemesinden** kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?
- 3) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde düzenlemeler arasındaki değerlendirme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan **değerleme farklarının hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde** sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunları ifade edebilir misiniz?
- 4) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili **bilgi eksikliğinden** kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?
- 5) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürme sürecinde karşılaşılan **sınıflandırma, değerlendirme ve fark kayıtlarının yapılması gibi sorunların dışında** aşağıda belirtilen sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sorulara **EVET** ya da **HAYIR** şeklinde cevap verebilirsiniz.
- 5.1) Standartların yeteri kadar açık olmamaları, zor anlaşılır olmaları ve teknik detaylar içermeleri sorunuyla karşılaşıyor musunuz?
- 5.2) Standartların dinamik yapıda olması ve çağın gereksinimlerine uygun olarak sürekli güncellemelere maruz kalması nedeniyle ilgili standartların tarafınızdan takip edilmesi ve uygulamaya yansıtılması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?
- 5.3) Dönüşüm kayıtlarının yapılması ve finansal tabloların hazırlanabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin temin edilmesine yönelik işletmelerin muhasebe altyapısı ve donanım yetersizliği sorunuyla (örneğin; varlık, kaynak, gelir ve giderlerdeki hareketlerin tablolar yoluyla izlenmemesi) karşılaşıyor musunuz?
- 5.4) Dönüşüm sürecinde rol alan işletme personelinin standartlarla ilgili bilgi eksikliği sorunuyla karşılaşıyor musunuz?
- 5.5) İşletme yöneticilerinin standartlara göre ikincil bir finansal tablo düzenleme isteksizliği ve bu finansal tabloları bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi için hazırlanması zorunlu finansal tablolar olarak görmeleri sorunuyla karşılaşıyor musunuz?

- 5.6) İşletmelerde bilgi (ticari muhasebe) esaslı finansal tablo hazırlamaktan ziyade vergi esaslı finansal tablo hazırlama anlayışının olması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.7) İşletme yöneticilerinin standartlara göre hazırlanan finansal tabloların maliyetinin, sağladığı faydadan yüksek olduğunu düşünmeleri sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.8) İşletmelerin dönüşüm işlemi için ek bir maliyete katlanmak istememeleri sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.9) Vergi daireleri dahil diğer kamu kurumlarının finansal tabloları esas alan işlemlerinde MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloları dikkate almaları sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.10) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların vergi esasına dayalı olması yani vergi odaklı bakış açısıyla hazırlanmış olmaları ve standartlarda vergi mevzuatına aykırı uygulamaların yer alması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.11) Vergi mevzuatındaki değişikliklerin takip edilmesi ve değişikliklerin uygulamaya yansıtılması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.12) Yürürlükteki tekdüzen hesap planının, standartlara uygun finansal tabloların hazırlanmasında yetersiz kalması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.13) Dönüşüm işleminde kullanılan muhasebe paket programlarının hem sayısal hem de nitelik anlamında yetersiz olması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.14) Varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde teknik destek alınacak sigorta ve değerlendirme şirketleri gibi uzman kişi ve kuruluşların hem sayısal hem de bilgi ve deneyim olarak yetersiz olmaları sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.15) Finansal tabloların dönüşümüne yönelik akademik alanda yapılan çalışmaların yetersiz olması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.16) KGK ve TÜRMOB gibi kurumlar tarafından finansal tabloların dönüşümü konusunda düzenlenen eğitimlerin yetersiz olması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.17) Finansal tabloların dönüşümü konusunda KGK ve TÜRMOB gibi kurumlar tarafından yayımlanan açıklayıcı ve bilgilendirici dokümanların ve uygulama rehberlerinin olmaması ya da yetersiz olması sorunuyla karşılaşılıyor musunuz?
- 5.18) Diğer...

D) MSUGT'LERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN TMS / TFRS YA DA BOBİ FRS'YE UYGUN FİNANSAL TABLOLARA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

- 1) MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileriniz var mıdır? Varsa nelerdir?

Araştırmaya sağladığınız katkılardan dolayı teşekkür ederiz.

EK-2. Tema - Yeniden Sınıflandırmadan Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 1- Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Maddi Duran Varlıklar	K1, K2, K3, K5, K9, K10, K11, K13, K14, K16, K17, K18, K20, K21, K24, K25	16
İlişkili Taraflardan Alacaklar	K1, K3, K5, K9, K10, K11, K14, K16, K18, K20, K21, K24	12
Bina ve Arsalar	K1, K3, K5, K7, K9, K14	6
Vadeli - Vadesiz Mevduatlar	K1, K4, K13, K20, K23	5
Kısa - Uzun Vade Ayırımı	K14, K16, K19, K25	4

Kategori 2- Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Olağandışı Gelir ve Giderler	K1, K3, K5, K8, K10, K11, K13, K17, K18, K24	10
Kur Farkları	K7, K9, K10, K14, K16, K20, K22, K23	8
Vade Farkları	K1, K4, K7, K9, K10, K14, K17, K24	8
Borçlanma Maliyetleri	K1, K9, K10, K14, K20	5

NOT: K15 katılımcısı sınıflandırma ile ilgili sorun yaşamadığını ifade etmiştir.

EK-3. Tema - Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 1- Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Maddi Duran Varlıklar	K1, K2, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K13, K14, K15, K16, K17, K18, K20, K25	16
Şüpheli Alacak Karşılığı	K6, K8, K9, K10, K11, K13, K18, K19, K21, K22, K24, K25	12
Vadeli Alacaklar	K3, K4, K6, K7, K8, K10, K13, K18, K21	9
Stoklar	K5, K6, K7, K8, K10, K14, K24	7
Gerçeğe Uygun Değer	K1, K3, K4, K5, K11, K12, K16	7

Kategori 2- Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	K1, K2, K5, K6, K7, K8, K9, K11, K13, K14, K16, K17, K18, K20, K24	15
Dava Gider Karşılıkları	K1, K5, K9, K10, K11, K16, K17, K20, K21, K24	10
Vadeli Borçlar	K4, K6, K7, K10, K13, K18	6
İtfa Edilmiş Maliyet	K1, K5, K6, K9, K19, K24	6

EK-4. Tema - Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 1- Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Amortisman Hesaplamaları	K1, K2, K3, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K11, K13, K14, K16, K17, K20, K21, K25	17
Şüpheli Alacaklar	K5, K8, K9, K16, K21, K22, K24	7
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	K1, K5, K11, K13	4

Kategori 2- Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	K3, K7, K11, K12, K20, K24	6
Ertelenmiş Vergiler	K1, K13, K18, K19, K20, K25	6

NOT: K15 katılımcısı değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili sorun yaşamadığını ifade etmiştir.

EK-5. Tema - Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Kategori 1- Maddi Duran Varlıklar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Maddi Duran Varlık Listeleri	K1, K2, K3, K6,K7, K8, K9, K10, K11, K14, K15, K20, K24, K25	14
Faydalı Ömür		
Kalıntı Değer		
Kullanım Amaçları		
Gerçeğe Uygun Değer		

Kategori 2- Kıdem Tazminatları		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
İlk İşe Giriş Tarihi	K1, K2, K3, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K11, K13, K18, K24	13
Toplam Çalışma Süresi		
Bordro Bilgileri		
İzin Ücretleri		
Personel Listesi		
İşten Ayrılanların Bilgisi		
Muhtemel Emeklilik Tarihleri		

Kategori 3- Stoklar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Stokların Tahmini Satış Fiyatı	K1, K2, K6, K9, K10, K13, K15, K16, K17, K18, K20, K24, K25	13
Stokların Tahmini Tamamlanma Maliyeti ve Satış Giderleri		
Stok Affi		
Stok Listesi		

Kategori 4- Vade Farkları		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Vade Süresi	K1, K3, K6, K11, K13, K14, K18, K21, K22, K24	10
Faiz Oranı		
Vadeli İşlem Listesi		
Vade Farkının Ayrıştırılması		

Kategori 5- Şüpheli Alacaklar		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Hareketsiz Alacaklar	K2, K6, K8, K11, K15, K19, K20, K22, K24	9
Alacakların Tahsil Kabiliyeti		
Dava Aşamasındaki Alacaklar		
Alacakların Takibi		
Alacak Yaşlandırma		

NOT: K4 ve K12 katılımcıları finansal tabloların dönüşüm sürecinde bilgi eksikliğinden kaynaklanan bir sorunla karşılaşmadığını ifade etmiştir.

EK-6. Tema - Diğer Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar

Soru No	Dönüşüm Sürecinde Aşağıdaki Sorunlardan Hangileriyle Karşılaşıyorsunuz?	Evet	Hayır
1	Standartların yeteri kadar açık olmamaları, zor anlaşılır olmaları ve teknik detaylar içermeleri sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	19	6
2	Standartların dinamik yapıda olması ve çağın gereksinimlerine uygun olarak sürekli güncellemelere maruz kalması nedeniyle ilgili standartların tarafınızdan takip edilmesi ve uygulamaya yansıtılması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	16	9
3	Dönüşüm kayıtlarının yapılması ve finansal tabloların hazırlanabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin temin edilmesine yönelik işletmelerin muhasebe altyapısı ve donanım yetersizliği sorunuyla (örneğin; varlık, kaynak, gelir ve giderlerdeki hareketlerin tablolar yoluyla izlenmemesi) karşılaşıyor musunuz?	22	3
4	Dönüşüm sürecinde rol alan işletme personelinin standartlarla ilgili bilgi eksikliği sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	25	-
5	İşletme yöneticilerinin standartlara göre ikincil bir finansal tablo düzenleme isteksizliği ve bu finansal tabloları bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi için hazırlanması zorunlu finansal tablolar olarak görmeleri sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	24	1
6	İşletmelerde bilgi (ticari muhasebe) esaslı finansal tablo hazırlamaktan ziyade vergi esaslı finansal tablo hazırlama anlayışının olması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	24	1
7	İşletme yöneticilerinin standartlara göre hazırlanan finansal tabloların maliyetinin, sağladığı faydadan yüksek olduğunu düşünmeleri sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	23	2
8	İşletmelerin dönüşüm işlemi için ek bir maliyete katlanmak istememeleri sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	22	3
9	Vergi daireleri dahil diğer kamu kurumlarının finansal tabloları esas alan işlemlerinde MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloları dikkate almaları sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	22	3
10	MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların vergi esasına dayalı olması yani vergi odaklı bakış açısıyla hazırlanmış olmaları ve standartlarda vergi mevzuatına aykırı uygulamaların yer alması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	23	2
11	Vergi mevzuatındaki değişikliklerin takip edilmesi ve değişikliklerin uygulamaya yansıtılması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	14	11
12	Yürürlükteki tekdüzen hesap planının, standartlara uygun finansal tabloların hazırlanmasında yetersiz kalması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	17	8
13	Dönüşüm işleminde kullanılan muhasebe paket programlarının hem sayısal hem de nitelik anlamında yetersiz olması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	19	6
14	Varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde teknik destek alınacak sigorta ve değerlendirme şirketleri gibi uzman kişi ve kuruluşların hem sayısal hem de bilgi ve deneyim olarak yetersiz olmaları sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	7	18
15	Finansal tabloların dönüşümüne yönelik akademik alanda yapılan çalışmaların yetersiz olması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	19	6
16	KGK ve TÜRMOB gibi kurumlar tarafından finansal tabloların dönüşümü konusunda düzenlenen eğitimlerin yetersiz olması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	19	6
17	Finansal tabloların dönüşümü konusunda KGK ve TÜRMOB gibi kurumlar tarafından yayınlanan açıklayıcı ve bilgilendirici dokümanların ve uygulama rehberlerinin olmaması ya da yetersiz olması sorunuyla karşılaşıyor musunuz?	16	9

EK-7. Tema - Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunların Giderilmesine Yönelik Meslek Mensuplarının Çözüm Önerileri

Kategori 1 - Dönüşüm İşleminin Niteliğinin Artırılması		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Dönüşüm İşleminin İşletmeler Tarafından Yapılması	K1, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K11, K12, K14, K18, K19, K21, K23, K24, K25	16
Standartlara Uygun Muhasebe Departmanının Kurulması		
Nitelikli Personel İstihdam Edilmesi		
Dönüşüm İşleminde Yaşanan Sorunlara Çözüm Üretilmesi		

Kategori 2 - Raporlamada Standardizasyonun Sağlanması		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Tek Bir Düzenlemeye Göre Raporlama	K1, K4, K5, K6, K7, K11, K12, K13, K18, K19, K20, K24	12
Standartlara Uygun Hazırlanan Finansal Tablolardan Vergi Matrahına Ulaşılması		

Kategori 3 - Hesap Planı ve Standart İyileştirmeleri		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Hesap Planının Yayınlanması	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K10, K12, K13, K23, K25	11
Standartların Yeniden Yorumlanması		
TMS / TFRS'ler İçin Modüllerin Hazırlanması		

Kategori 4 - Eğitim Faaliyetleri		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Meslek Mensuplarının Eğitimi	K1, K2, K3, K5, K9, K10, K11, K14, K18, K25	10
Eğitimlerin Niteliğinin Artırılması		
Uygulamalı Eğitimlere Ağırlık Verilmesi		
İşletme Personel ve Yöneticilerinin Eğitimi		
Dönüşüm İşleminin Öneminin Anlatılması		
Ortaöğretim ve Yükseköğretim Düzeyinde Yapılan Eğitimlerin İyileştirilmesi		

Kategori 5 - Düzenleyici Kurumların Faaliyetleri		
Kodlar	Katılımcılar	Sayı
Dönüşüm Şirketlerinin Kurulması	K1, K3, K5, K6, K12, K15, K16, K17, K20, K22	10
Havuz Sisteminin Kurulması ve Dönüştürülen Finansal Tablolara Güvenin Tesis Edilmesi		
KGK Tarafından Kesilen Cezalar		
Kurumlararası İşbirliğinin Sağlanması		