

T.C.  
İSTANBUL NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI  
SİYASET BİLİMİ VE ULUSLARARASI İLİŞKİLER (TEZLİ)  
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

UFRS ve VERGİ KANUNLARINA GÖRE MALİ TABLOLARIN  
DÜZENLENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

İlknur KURT

Yüksek Lisans Tezi

UFRS ve VERGİ KANUNLARINA GÖRE MALİ TABLOLARIN  
DÜZENLENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

İlknur KURT

T.C.  
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi  
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü  
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı  
Siyaset Bilimi ve Uluslararası İlişkiler (Tezli) Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

ORCID ID: 0009-0009-1450-4641

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ÇİÇEK

İstanbul  
Kasım 2023

## KABUL VE ONAY

İlknur KURT tarafından hazırlanan “Ufrs ve Vergi Kanunlarına Göre Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Türkiye Uygulaması” başlıklı bu çalışma, 15 Kasım 2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Jüri Üyesi:** **Dr. Öğr. Üyesi Tayfun Tuncay TOSUN** \_\_\_\_\_  
İstanbul Aydın Üniversitesi

**Jüri Üyesi:** **Dr. Öğr. Üyesi Meriç Esat BEBİTOĞLU** \_\_\_\_\_  
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi

**Tez Danışmanı:** **Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ÇİÇEK** \_\_\_\_\_  
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi

Jüri tarafından kabul edilen bu çalışmanın Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

**Enstitü Yönetim Kurulu;**

Karar Tarihi :  
Karar Numarası :

\_\_\_\_\_  
**Dr. Öğr. Üyesi Şerafettin SEVGİLİ**  
Enstitü Müdürü

## ETİK BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını tezimin/projemin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

15 Kasım 2023

---

**İlknur KURT**



## SAVUNMA ÖNCESİ ONAYLAR

<b>BENZERLİK ONAYI</b>		
Başlık	Ufrs ve Vergi Kanunlarına Göre Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Türkiye Uygulaması	
Savunma Tarihi	15 Kasım 2023	
Sayfa Sayısı	83	
Benzerlik Yüzdesi (%)	19	
Benzerlik Yüzdesi (%) (Kaynakça Hariç)	19	
Taranan Program	Turnitin	
<p>Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmamın kapak sayfası, giriş, özet, ana bölümler ve sonuç kısımlarından oluşan çalışmam için şahsım ve tez danışmanım/Enstitü Sorumlusu tarafından intihal tespit programında taraması yapılmıştır. Tez Danışmanımın gözetiminde tamamladığım çalışmamın azami benzerlik oranlarına göre intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p>		
Öğrenci İlknur KURT	Danışman Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ÇİÇEK	Enstitü Sorumlusu

<b>TEZDEN ÇIKARILAN YAYIN</b>		
Yayın Künyesi	UFRS ve Vergi Kanunlarına Göre Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Türkiye Uygulaması, Balkan 7. Uluslararası Sosyal Bilimler Konferansı.	
Yayın Türü	<input type="checkbox"/> Ulusal Hakemli Dergide Makale <input type="checkbox"/> Uluslararası Hakemli Dergide Makale <input type="checkbox"/> Ulusal Kongre/Sempozyumda Bildiri <input checked="" type="checkbox"/> Uluslararası Kongre Sempozyumda Bildiri	
	Enstitü Sekreteri	

## TEŞEKKÜR

Yüksek lisans tez sürecimde her zaman emek ve destekleriyle yanımda olan, bilgi ve tecrübeleri ile çalışmamın hazırlanmasına rehber olan saygıdeğer tez danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ÇİÇEK' e sonsuz teşekkür ederim. Aynı zamanda, değerli önerileri ile tezimi daha iyi bir noktaya taşımamda önemli katkıları olan çok değerli jüri üyelerine teşekkürü bir borç bilirim.

Tez çalışmamda yine desteğini esirgemeyen arkadaşım Ozan SARAÇLAR' a, bilgi ve deneyimi ile bu süreçte yanımda olan üniversiteden dostum akademisyen Hülya AKDEMİR CENGİZ' e çok teşekkür ederim.

İlknur KURT  
Kasım, 2023

## ÖZET

İlknur KURT

Ufrs ve Vergi Kanunlarına Göre Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Türkiye Uygulaması

Yüksek Lisans Tezi

İstanbul, 2023

Dünya üzerinde ticaret ve kapital sistem zamanla artış göstererek erişilemez hal almıştır. Bu sebeple rekabet ortamı, gelişen teknoloji, işletmelerin ekonomik ve hukuksal açıdan bu düzene uyum sağlama gereksinimini arttırmıştır. Şirketlerin farklı ülke ve bölgelerde yatırımlarını ve ticari ilişkilerini tek bir standart ile açıklaması gerek arz etmiştir. Dünya genelinde yaşanan ekonomik buhran, çok fazla şirketin iflası ile sonuçlanmış ve işsizlik hat safhaya ulaşmıştır. Dolayısıyla şirketlerin finansal konularda çok daha hızlı ve doğru karar alma mecburiyeti gerek olmuştur. Bu da ancak şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru bilgileri barındıran finansal tablolar ile mümkündür. Dünyaca bu ihtiyaçları karşılayacak UMS ve UFRS çözüm olan bir muhasebe düzeni olmuştur. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, SPK, TÜRMOB, BDDK, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, TOBB ve KGK' nın çalışmaları sonucunda TMS ve TFRS konularında önemli gelişmeler sağlanmıştır. Bu ilerlemeler Avrupa Birliği üyeliğinin uyumu konusunu da desteklemektedir.

### **Anahtar Kelimeler**

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Yakınsama, Değerleme.

## **ABSTRACT**

İlknur KURT

Appliacation Of Financial Statements in Accordance with IFRS and Tax Legislation

Master's Thesis

İstanbul, 2023

The global trade and capital system have grown over time and is now unreachable. The requirement for developing technology firms to adapt to this arrangement economically and legally has thus intensified due to the competitive environment. Companies had to use a common standard to describe their investments and business relationships across several locations. Numerous businesses have filed for bankruptcy as a result of the global economic downturn, and unemployment has peaked. As a result, businesses have had to make quicker and more precise financial judgments. Only clear, comparable, and accurate financial accounts are able to achieve this. A global accounting system that satisfies these requirements is IAS and IFRS. The Turkish Accounting Standards Board, the Capital Markets Board, the Union of Chambers of Turkish Certified Public Accountants and Certified Public Accountants, the Banking Regulation and Supervision Board, the Ministry of Finance, the Ministry of Industry and Trade, the Union of Chambers and Commodity Exchanges of Turkey, and the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority have all conducted studies that have had a significant impact on our nation. These developments also help to harmonize membership in the European Union.

### **Keywords**

International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Accounting Standards, Convergence, Valuation

## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY .....	i
ETİK BEYAN .....	ii
SAVUNMA ÖNCESİ ONAYLAR .....	iii
TEŞEKKÜR .....	iv
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iv
İÇİNDEKİLER .....	vv
TABLolar DİZİNİ .....	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	x
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xi
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI .....	6
1.1. UFRS' nin Oluşumu .....	6
1.1.1. UFRS' nin Özellikleri .....	7
1.1.2. UFRS' nin Sağladığı Yararlar .....	8
1.1.3. UFRS' nin İçerikleri .....	9
1.2. UFRS' nin Kullanılmakta Olduğu Ülkeler .....	9
1.3. UFRS' nin Denetimi .....	10
1.4. UFRS ve TFRS farklılıkları .....	11
1.4.1. UFRS' nin Amacı .....	11
1.4.2. UFRS' nin Özellikleri .....	12
İKİNCİ BÖLÜM: UFRS KURULLARI VE TÜRKİYE'NİN UFRS'YE GEÇİŞ SÜRECİ .....	14
2.1. UFRS' nin Kurulları .....	16
2.1.1. Kurulların Oluşumu .....	16
2.1.2. Uluslararası Raporlama Standartları Kurullarının Amaçları .....	17
2.1.3. Kurulun çalışmaları .....	18
2.2. Türkiye'nin UFRS' ye Geçiş Süreci, Geçiş Sonrası ve UFRS Zorunluluğu .....	18
2.2.1. UFRS' ye Geçiş Süreci .....	18
2.2.2. UFRS' ye Geçiş ve Yaşanan Problemler .....	18
2.2.3. UFRS' nin Uygulama Süreci Sonrası .....	19
2.3. TMS / TFRS' de Vergi Sürecine Geçiş .....	25

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: UFRS' YE GEÇİŞ STANDARTLARI VE İÇERİKLERİ.....	27
3.1. Uluslararası Raporlama Standartları .....	27
3.1.1. UFRS' nin İlk Uygulaması (UFRS-1) .....	30
3.1.2. Hisse Bazlı İşlemler (UFRS-2) .....	31
3.1.3. İşletme Birleşmeleri (UFRS-3).....	32
3.1.4. Satış için Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Faaliyetler (UFRS-5) .....	32
3.1.5. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (UFRS-6).....	33
3.1.6. Finansal Araçlar: Dipnotlar (UFRS 7) ve Finansal araçlar (UFRS 9).....	33
3.1.7. Faaliyet bölümleri (UFRS 8) .....	33
3.1.8. Konsolide Finansal Tablolar (UFRS 10) - Müşterek anlaşmalar (UFRS 11) - Diğer işletmelerdeki paylara ilişkin açıklamalar (UFRS 12) .....	33
3.1.9. Makul değer ölçümü (UFRS 13) .....	34
3.1.10. Düzenlemeye dayalı erteleme hesapları (UFRS 14).....	34
3.1.11. Müşteri sözleşmelerinden hasılat (UFRS 15).....	35
3.1.12. Kiralamalar (UFRS 16) .....	35
3.1.13. Sigorta sözleşmeleri (UFRS 17) .....	35
3.2. UFRS' nin Etki Mekanizması Etki Mekanizması .....	35
3.3. Ülkemizde Yapılan Revizyonların Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Etkisi.....	36
3.4. Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonu .....	36
3.5. KOBİ UFRS Kapsamında Finansal Tablolarının Değerlendirilmesi .....	37
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: VUK, TMS/TFRS' DE DEĞERLEME .....	39
4.1. Değerleme ve ölçümleme kavramları.....	39
4.2. VUK' a göre Değerleme.....	40
4.3. VUK' a göre Değerleme Ölçüleri .....	40
4.4. TMS/TFRS' lerde Varlıkları Değerleme Ölçüleri.....	44
BEŞİNCİ BÖLÜM: FİNANSAL RAPORLAMA İLE UFRS' YE GÖRE UYGULAMA .....	48
SONUÇ .....	59
KAYNAKLAR .....	62

## TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. U.S. GAAP ve IAS/IFRS Karşılaştırılması .....	13
Tablo 2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları .....	28
Tablo 3. Uluslararası Muhasebe Standartları .....	28
Tablo 4. TMS/TFRS' lerde Varlıkları Değerleme Ölçüleri .....	45
Tablo 5. Finansal Analiz Hesaplamaları .....	48
Tablo 6. Ertelenen Vergi Varlık/Yükümlülükleri .....	51
Tablo 7. Bilanço Örneği .....	52
Tablo 8. VUK ve UFRS' ye göre Bilanço ve Gelir Tablosu Farklılıkları .....	55



## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Türkiye' de UFRS uygulama çalışmaları .....	16
Şekil 2. Ertelemiş vergi alacağı belirleme süreci .....	24



## KISALTMALAR DİZİNİ

<b>Kısaltma</b>	<b>Açıklama</b>
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AISG	Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri vergisi
CEO	Chief Executive Officer
CFA	Chartered Financial Analyst
ED 1	Exposure Draft
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKDF	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SMEs	Kobi' ler
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek düzen hesap planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRSY	Türkiye Finansal Muhasebe Standartları Yorumları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSY	Türkiye Muhasebe. Standartları Yorumları
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
U.S. GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles / ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UFRYK	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası muhasebe standartları komitesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YÖK	Yükseköğretim Kurulu

## GİRİŞ

Bu araştırma, UFRS ve VUK' daki farklılıkların UFRS ile uyumunun açıklanmasını amaç edinmiştir. VUK kapsamında düzenlenen mali tabloların yanı sıra, ilgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesinin (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye için ayrılan) en az 100 milyon ABD doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40' ı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kişilere ait olan işletmeler defter kayıt ve belgelerini Cumhurbaşkanı izni ile Türk para birimi dışında diğer para birimleri ile tutabilirler. Bu mükellefler kayıtlarını diğer para birimleri ile tuttukları sürece VUK mükerrer 298 (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapmazlar (VUK mükerrer mad. 298). Bu durum UFRS ve VUK kapsamındaki finansal tablolarda oluşan farklılıklar biri olmaktadır. Bu çalışmada da işletmelerin UFRS' ye neden ihtiyaç duydukları ve bu standartları uygulamaları esnasında Vergi Usul Kanununun hangi hükümlerinde ayrılık oluştuğunun açıklanması amaçlanmıştır.

Dünyada yaygın hale gelen finansal etkileşim ve finans piyasalarında artış gösteren gelişme sermayedarların başka ülkelerdeki finans türevlerine ulaşma olanağı sunmakta ancak ülkelerin farklı mali tabloları düzenlemeleri sebebi ile istenilen yararlar edinilememiştir. Sermayelerin uluslararası piyasalarda dolaşabilmesi ve yatırımlardan beklenen faydanın elde edilebilmesinin çözümü UFRS kullanılması olmuştur. UFRS, kamuoyuna sunulan bilgilerin şirketlerin ekonomisini doğru şekilde aktarması ve mali raporların her ülkede kolayca mukayese edilebilmesini amaç edinmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları küreselleşen dünyada halka arz işletmelerin dışında ulusal işletmelerce de uygulamaya koyulan yeni olan bir sistemdir. İşletmeler, bankalar, kredi kuruluşları, finansal bilgi kullanıcılar bütün mali işlerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu bir şekilde düzenleyerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tablolarını açıklamaktadırlar. Bu anlamda söz konusu standartlar finansal tablolarda gösterilerek tabloların daha anlaşılır ve net bir şekilde yorumlanması sağlanmaktadır. Bu çalışmada amaç Vergi Usul Kanunu kapsamında bilanço ve gelir tablosu hesapları açıklanarak, mali tablo düzeninin ne şekilde yapıldığı, beraberinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamındaki hükümlerin düzenlenmesi ile küresel standartları ne şekilde düzenlemek gerektiği araştırılıp,

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyulması gereken hükümlerin belirlendiği ve örnek bir işletmenin kayıtları muhasebeleştirilerek finansal tabloları oluşturup analizin yapılması ve VUK ve UFRS arasındaki temel farklılıkları açıklayıp çalışmada belirtilen analiz türleri ile anlatılmasıdır.

Modern dünyada düzenlenmesine gün geçtikçe ihtiyaç duyulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türk Ticaret kanunu kapsamında uygulanmasının mecburi olduğu gibi işletmelerinde küresel mali piyasalara erişebilmesi ve bütün dünya piyasaları ile bağlantılı olması için uygulanması gerekmektedir.

Ülkemizde finansal tablolar ve mali raporlar Vergi Usul Kanunu hükümleri dahilinde düzenlenmektedir. Fakat 2005 senesinden sonra Avrupa ülkelerinin de dahilinde ülkemizde ve birçok dünya ülkelerinde International Accounting Standarts Board tarafınca düzenlenen International Financial Reporting Standarts kullanılmasına geçilmiştir. Ülkemizde mali tablolarını 2005 senesine kadar Tekdüzen Muhasebe Sistemi kapsamında düzenleyen kamuoyuna izahat veren halka açık işletmeler, Avrupa Birliğine uyumlanma sürecinde 2003-2004 senelerinde ihtiyari, 2005 senesinden sonra mecburi kılındığından mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında düzenlemeye geçmişlerdir. Bu standartlara uyum ile işletmelerin mali raporları finansal durumları hakkında doğru ve şeffaf bilgi sunmaktadır.

Türkiye’ de SPK öncülüğünde BDDK, TÜRMOB gibi otoriter kuruluşlarca finansal raporların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında hazırlanması zorunluluğuna geçilmiştir. Bunun neticesinde uluslararası düzeyde ortak finansal dil kullanımı ile finansal tablo kullanıcılarına daha açık ve mukayese edilebilir bilgi aktarılmakta ve piyasalarda etkinlik sağlanmaktadır.

UFRS kuralları UMSK yetkisinde açıklanan standartlardır. Dolayısıyla işletmeler, UFRS’ de belirtilen hükümleri uyguladıkları için, bütün şirketler bir tek finans dili kullanacağından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulayan herhangi bir ülkenin raporları hakkında da bilgi sahibi olacaklardır.

Mali raporlar, finansal bilgi kullanıcıları tarafından faydalı ekonomik kararların alınması adına, işletmelerin mali durum performansları ve finansal durumları hakkında bilgi sahibi olması için hazırlanır. Finansal raporların kaliteli olması için işletmelerin ekonomisi ile ilgili kamuya sundukları bilgilerin mali bilgi kullanıcılarına doğru bir şekilde aktarılması

sağlamalıdır. Anlaşılacağı üzere finansal raporların kaliteli olmasından bahsedebilmek için finansal tabloların içindeki bilgilerin, şeffaf, uygun ihtiyacı karşılayan, karşılaştırılabilir ve tümüyle sunulması halinde sağladığı yararın, yüklenilen maliyeti aşmaması gerekmektedir. İşletmelerin farklı ülkelerde yaptıkları ekonomik faaliyetlerin, aynı prensip, kavram, kıyas ve kapsamlarla, tek bir finansal dil ile düzenlenen tablolarla sunulabilmesi bu yararların edinilmesi bakımından oldukça önemli olmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun uygulamaya koyulmasıyla beraber işletmelerin Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen finansal tablolarla beraber UMS' ler ve UFRS' ler kapsamında da mali nitelikli işlemler ve muhasebe kayıtları oluşturma ve rapor düzenleme gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu uygulamalar gereği şirketler bağımsız denetim de görmektedir.

Şirketlerin standartlara göre finansal tabloları düzenlemeleri, bugüne kadar vergi kanunları dikkate alınarak oluşturulan finansal tablolar, standartlar düzeni ve kapsamına göre düzenlenen finansal bilgi yorumlayıcılarına sunulması ile tamamlanır. Vergi hükümleri doğrultusunda oluşturulan mali tablolar, işletmelerin finansal raporlama standartlarını uygulama sürecine girmeleri halinde mali tablolarına ilk defa standart hükümleri düzenleneceğinden TFRS 1 hükümleri önem arz eder. TFRS 1' in asıl işlevi şirketlerin finansal tabloları uyumlaştırma aşamasında gereken kural, hüküm ve kanunları saptamaktır. Bu standart dönüştürülen finansal tabloların sunulmasında yatırımcılar ve mali bilgi kullanıcıları için şirketlerin finansal durumlarını yorumlama aşamasında doğru bilgi vermektedir. Finansal tablolarda bulunan mali verilerin, finansal standartlar kapsamında yeniden oluşturulup bildirilmesiyle, standartlara uyumuyla işletmelerin finansal tablolarında değişimler ve verilerinde varyasyonlar oluşacaktır. Ortaya çıkan bu değişimlerin analizi veya finansal bilgi yorumlayıcılarına şeffaf bilgi verilmesi amacıyla bu çalışmada bir şirketin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve VUK doğrultusunda hazırlanmış mali tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Defa Uygulanması standardı (TFRS 1) kapsamında UFRS' ye uyum sürecine değinilmiştir. Bununla beraber MSUGT ve muhasebe standartları doğrultusunda düzenlenen mali tablolarla edinilen oranların mukayese edilmesi ve oluşan farklıklar analiz edilecektir.

Değerleme, VUK, TTK ve SPK kanunlarında tanımlanan ifadedir. Ülkemizde şirketlerin değerlendirme ile ilgili işlemleri kanun çerçevesinde düzenlenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) standartların düzenlenmesi işlevini gören bir kuruluş olup UMSK (IASB) kurulunca sunulan UFRS (IFRS) ve UMS (IAS)' lerin Türkçe tercümesini yapıp IFRS' den Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına, IAS' den Türkiye Muhasebe Standartlarına yayımını gerçekleştirmiştir. Türk Ticaret Kanun' unun hükümleri muhasebe uygulamaları için Türkiye Muhasebe Standartlarının rehber olması gerektiğini bildirmesi üzerine Türkiye Muhasebe Standartları finans kaynaklarında yer almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ile çok fazla yenilikler uygulamaya koyulmuştur. Güncel dönem kanunları ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında bazı farklar oluşmuştur. Bunlar değerlendirme uygulamaları ile ve muhasebe standartları arasında oluşan farklılıklardır. Uygulanmakta olan VUK ve TMS' ler arasındaki hükümleri değerlendirme kavramları ile açıklamak bu çalışmanın amaçları arasındadır. Bu açıklamalar doğrultusunda Türkiye Muhasebe Standartları ile meydana gelen yeniliklerin analizleri yapılacaktır.

Bu çalışma ile 1997 ve 2002 senelerini içeren tek düzen muhasebe sistemine göre 2005 ve 2010 senelerinde uygulanan mecburi Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında olası değişiklikler ve finansal tablo verilerinin sermaye piyasalarında meydana getirdiği değişiklikleri konu edinmiştir. Çalışmada Türkiye Muhasebe Standartlarına, Vergi Usul Kanununa ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine bütünüyle değinilmiştir. Beş bölümden oluşan bu çalışmanın;

Birinci bölümünde, kavramları içeren konular ele alınmış Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, özellikleri ve standardın içeriğinden bahsedilmiştir;

İkinci bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını oluşturan kurullar ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş süreci incelenmiştir,

Üçüncü bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının içerikleri ve denetimi konu edilmiştir,

Dördüncü bölümde UFRS' ler ve VUK hükümlerine göre değerlemelerden bahsedilmiş ve aradaki farklara değinilmiş, UFRS' ler ile VUK ölçüm ve değerlendirme hükümleri ile kıyaslanmıştır.

Beşinci ve son bölüm ise bir işletme varsayımı ile UFRS uygulaması ile bir analiz örneklendirilmiştir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI**

Mali bilgiler oluşturulduktan sonra finansal bilgi yorumcularına sunulması esnasında finansal tablo standartları adıyla tanımlanan, bilgi akışını tertipleyen kurallar bütününe ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple muhasebe ve finansal standartlar, muhasebe yöntemlerini düzenleyen ve muhasebe sistemini oluşturma esnasında önem arz etmektedir. Fakat, hızlıca gelişme gösteren ihtiyaçlar sebebi ile bu kurallar sürekli güncelleme, gelişim ve yenileme istemektedir. Yatırımların global dünya ile birlikte gelişme göstermesi bu ihtiyacı daha da fazlalaştırmıştır. Bu sebeple dünya genelinde 1973 senesinde Uluslararası muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuş, 1990 senesinden sonra ekonomik gelişmelerde artış gözlenmiş ve muhasebe sektöründe güçlü bir değişim ile 2005 senesinin ardından 100' den çok ülke zorunlu UMS ve UFRS' leri uygulamaya geçmişlerdir (Sultanoğlu, 2014: 24).

IFRS' nin Türkçe karşılığı UFRS olup birçok ülkenin finansal tablolarının analizini ve finansal sonuçlarını karşılaştırmaya imkân sağlayan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Türkçe' ye UFRS olarak çevrilmiştir. UFRS özet olarak farklı ülkelerdeki işletmelerin mali durumlarını, finansal raporlarını karşılaştırmayı sağlamakla birlikte bazı standartlardan oluşmuştur.

Farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketler yatırımlarını UFRS standartlarına göre izlerler. UFRS tek bir dil ile yorumlanabilmektedir. Yatırımcılar UFRS sayesinde hazırlanan raporları kolayca okurlar. Bu kapsamda şirketin faaliyette bulunduğu ülkenin hangi ülke olduğunun önemi olmayacaktır. Yatırımcı istediği ülkeye yatırım yapabilecektir.

UFRS, 2005 yılında AB üyesi ülke şirketleri için bir mecburiyet haline getirilmiştir. UFRS standartları, bu standartları bilenler tarafından net bir şekilde anlaşılmaktadır (Çiğdem, 2021).

### **1.1. UFRS' nin Oluşumu**

Ekonominin dinamizmi hakkında finansal yorumlayıcılara bilgi sağlayan muhasebe sistemleri yatırımların küreselleşmesi ile birlikte gelişme göstermiştir. Gelişme gösteren finans piyasaları ve yatırımlar sayesinde işletmeler finansal kaynaklara erişimi kolaylaştırmak ve kaliteli finansal bilgi geliştirme ihtiyacı duymuşlardır. Tüm bu sebeplerle globalleşen uluslararası sermaye piyasaları birtakım riskler doğurduğundan

mali tabloların güvenilirliği konusu gündem kazanmıştır. Ülkelerin finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde düzenlenmesi ve uyumlaştırılmasına karar verilmiştir (Demirelli, 2022: 53). Ulusal muhasebe standartları, ülkeler için getirilmiş, ülkelerin kuruluş ve şirketlerinin finansal sistemleri ve finansal tabloları hakkında işleyiş bütünlüğü sağlamak adına muhasebe ilke, şekil, yöntem ve terimler... gibi durumların uygunluğunu düzenleyen, tek düzen mali tablo ve envanter bilgilerinin kanuna uygun şekilde uygulanmasını gösteren kurallar bütünüdür. İşletmeler oluşturulan bu standartlar esasında finansal tablolarını düzenlerler. Ülkelerin muhasebe sistemleri, kendi ülkelerinin ilke, şekil ve yöntemlerini oluşturan muhasebe teori ve kanun düzenlemelerinden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartlarının amacı ülkede muhasebe uygulamaları için birlik sağlamaktır. Muhasebe standartlarının uygun ve doğru bilgileri üretmesi gerekirken mali durum ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler de sağlaması gereklidir. Aynı zamanda uygulanacak temel bilgi ve işlemlere pratiklik de sunmalıdır. Standartların içeriği sade ve anlaşılır özellikte olmalıdır. Muhasebe standartları alternatif yöntemler içermemeli gelişmekte olan finans piyasaları için uygulanabilir olmalıdır (Kocamaz, 2012: 107).

### **1.1.1. UFRS' nin Özellikleri**

- UFRS, muhasebe uygulamalarına yön veren ve mali tabloların oluşturulmasını düzenleyen kurallar bütünüdür.
- UFRS, Mali tablo düzenlemelerinin uygulanmasına yardımcı esas ve yöntemlerini belirler.
- UFRS uygulamaları denetimlerin kolaylaştırılmasına katkı sağlar.
- UFRS, muhasebe konusunda düzenlenecek eğitimlerin daha verimli olmasını sağlar (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007: 97).
- UFRS, ülkeler için müşterek bir dil belirlemeyi amaçladığı için farklı ülkeler birbirlerini anlamak ve yorumlamak zorunda kalmaz.
- UFRS yatırım yapan sermayedarlar ve girişimcilere her zaman ve her yerde iş takibi sağlamakla birlikte kolaylıkla mali tabloların düzenlemesi hakkında bilgi verir.
- UFRS sayesinde yatırımcılar faaliyetleri esnasında doğru kararlar verebileceklerdir.

- UFRS ile şirket stratejilerinin detayları ideal şekilde belirlenir, gereken kontroller gerçekleştirilir ve kar marjlarındaki sapmalar önlenir (www.microblog, “Uluslararası finansal raporlama standartları ufrs nedir?” 12.01.2022).

### 1.1.2. UFRS’ nin Sağladığı Yararlar

- Şirketlerin, UFRS’ ye uyum içinde düzenlediği Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre mali tablolarını düzenlemesi şirketlerin rekabet içinde olduğu yabancı sermayeli şirketlerin finansal tablolarını kolaylıkla yorumlayabilme imkânı vermektedir.
- UFRS uygulaması ve uygulanmasına izin verilen ülkelerin bağlı ortaklıklarının bulunduğu şirketlerin, şirket geneli ile tek bir finansal dil kullanılmasına olanak sağlamaktadır.
- Aynı zamanda şirketlerin UFRS kapsamında finansal tablolarını düzenleyen ortaklığının bağlı ortaklığı içinde ortak finans dili kullanımı sağlanmaktadır.
- Şirketlerin UFRS’ yi uygulaması şirketler için açık, doğru, dengeli ve güvenilir raporlama sunulmasına imkân verdiği için şirketler yabancı sermayeli hisse senedi piyasalarında kolaylıkla işlem tesis etmekte bu sebeple yabancı sermaye akışı hızlanmaktadır (www.kgk.gov.tr, “UMS/UFRS nedir?”, 20.06.2023).

UFRS, muhasebe tarihinde önemli yasal düzenlemelerden biri olmuştur. Finansal tablo kullanıcıları UFRS’ nin düzenlenen finansal tabloların kıyas yapılabilirliğini, kurumsal saydamlığı ve finansal düzenleme kalitesindeki artışın finansal kullanıcılara ve şirketlere yarar sağlayacağını beklemektedirler. UMSK (IASB), UFRS ile muhasebe standartlarının global anlamda kabul görür hale gelmesini sağlayarak uluslararası finansal raporlama farklılıklarının azaltılmasını amaçlamaktadır.

IASB’ ye göre UFRS’ nin dünya ekonomisine sağladığı faydalar;

- UFRS Standartları, mali tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme olanağını kolaylaştırır ve bu sayede finansal bilgi akışı daha kaliteli hale geldiği için şeffaflık artar. Yatırımcıların daha verimli ekonomik kararlar alınması sağlanır.
- UFRS Standartları, hissedarların sermayelerini teslim ettikleri finansal kullanıcılar ile aralarındaki finansal bilgi iletişimini kolaylaştırarak hesap verilebilme imkanını artırır

ve bu durumda yönetimin sorumluluğu artar. Dünya genelinde kıyaslanabilir olduğu için finansal kullanıcılar açısından önem arz etmektedir.

- UFRS, sermaye sahiplerinin küresel imkanları ve hata paylarını ortaya çıkararak iktisadi verimlilik sağlar ve bu sayede sermaye dağıtılması daha etkin bir şekilde olur. Şirketlerin yalın bir finansa dilinin olması sermaye ve finansal raporlama masraflarının azalmasına katkı sağlar (Apak,2021: 36-38).
- UFRS uygulaması gelişmiş ülkelerde dış ilişkilerin gelişmesini sağlar.
- UFRS uygulaması gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini kontrol etmek için politik araç görevi görür.
- UFRS, küresel standart olma özelliği gereği ülkelerin politik, sosyal ve ekonomik amaçlarına uygun standartlar düzenler (Kangarloue, Agababa ve Motavassel, 2013: 2017).

### **1.1.3. UFRS' nin İçerikleri**

UFRS aşağıdaki raporlar ve bilgilerden meydana gelir:

- Kapsamlı Gelir tablosu: Kar ve zarar durumu hakkında bilgi verir.
- Mali duruma ait tablo: Bilanço oluşturur.
- Nakit akışı bilgileri: Finansal durumların özetidir.
- Öz sermayedeki değişiklikleri: Dağıtılmamış Kar tablosu olarak bilinmekle beraber, mali dönemlerin kazanç ve karlarındaki değişimi gösterir (Palmer, 2022).

### **1.2. UFRS' nin Kullanılmakta Olduğu Ülkeler**

UFRS Dünya'da çoğunluğunu AB ülkelerinin oluşturduğu 150'den fazla ülkede kullanılmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri' nde, United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) adıyla kullanımı devam eden kendi standartları uygulanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri gibi, Kanada ve İngiltere' nin de kendilerinin kullandıkları özgün raporlama standartları bulunmaktadır (Çiğdem, 2021).

IFRS' ye geçişin zorunlu olmasıyla beraber Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Polonya, Portekiz, İspanya, İsveç gibi Avrupa Birliği' ne üye ülkeler UFRS' yi benimsemeyi kabul eden ülkeler arasında sayılmıştır (Ghouma, Becha, Kalai, Helali, Ertz, 2023: 11).

### 1.3. UFRS Denetimi

UFRS denetimi, şirketlerin yıl içinde düzenledikleri mali tablo ve diğer mali tablo bilgilerinin, bu tablolar ve içerdikleri bilgilerin belirtilen şekilde doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği, ortalama düzeyde güven verecek bağımsız denetim verilerinin elde edilmesi maksadı ile, UFRS’ de belirtilen bağımsız denetim yöntemlerine göre defter, kayıt ve belgelerin denetim ve değerlendirmesinin rapora bağlanmasıdır (Khlif ve Achek, 2016: 340).

UFRS denetiminin amacı, finansal raporlama kapsamında düzenlenen şirketlerin finansal tablolarının mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtır ve düzgün şekilde düzenlenip düzenlenmediği hususunda bağımsız denetçilere bilgi sunmaktır. İşletmenin sahipleri, finansal bilgi kullanıcıları, kredi verenler, yatırımcılar ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasaları Kurulu gibi otoritelere doğru ve güvenli bilgi sunmak için UFRS denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Bağımsız denetim, üst yönetime şeffaf bilgi aktarılmasını sağlamakla birlikte yönetimin finansal tablolar hakkında yorum ve analizinin yapılmasında, yatırımlar konusunda doğru kararların verilmesine destek sağlar, mali tabloların doğru bilgileri göstermesinde, finansal tablo düzenleyicilerinin muhasebe hilelerinin engellenmesine yardımcı bulunup, denetim gören finansal tabloların daha az maliyetle finansmanın sağlanmasına katkı sağlar. Kısaca bağımsız denetim yapanlar, işletmelerin finansal tabloların denetimini yaparak, bu tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına ilişkin işletme sahip ve sermayedarlarına bilgi sunar. UFRS denetimi zorunlu olmakla birlikte şirket sahipleri, bağımsız denetçilerin yaptıkları bağımsız denetimden ötürü işletmenin mali tabloları hakkında daha fazla bilgi sahibi olması gereği bağımsız denetimi gönüllü olmadan yaptırabilirler. Ancak kamuoyuna bilgi sunmak adına bağımsız denetim gereklidir (Alevli, 2018).

UFRS’ nin benimsenmesinin nedenlerinden biri de denetimlerin kalitesidir. Denetimlerin kalitesi ise UFRS standartlarına uyum ve doğru uygulanma ile ilişkilidir (Kabwe, Mwanaumo, Chalu, 2021: 12).

#### **1.4. UFRS ve TFRS Farklılıkları**

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, IFRS veya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak KGK tarafından ilan edilip kanuni olarak düzenleme kapsamına alınmıştır. Uygulamaya koyulan UFRS, Türk Ticaret Kanunu kapsamında TFRS olarak anonim ve limitet şirketler için zorunlu hale getirilmiştir.

TFRS' lere göre oluşturulacak finansal tablolar TMS 1 standardında düzenlenmiştir.

TMS 1 Mali Tabloların Sunumu Standardı kapsamında düzenlenmesi gereken tablolar;

1. Mali durumu gösterir tablo (bilanço)
2. Kâr zarar veya gelir tablosu
3. Nakit akış tablosu
4. Özkaynak değişim tablosu (Akbulut, 2013: 4).

##### **1.4.1. UFRS' nin amacı**

Ülkelerin düzenledikleri mali tabloların nitelikleri benzer olsa dahi ülkeler arasında farklı esaslar oluşturan mali tablolar oluşmaktadır. Bu durum mali bilgi yorumlayıcılarının kararlarını olumsuz etkilemektedir. Ülkelerin düzenlediği finansal tabloların farklılık göstermesi ülkelerin sosyal, ekonomik ve kanuni esaslarının benzer olmamasından ileri gelmektedir. Merkezi Londra olan IASB, finansal tablo düzenlemelerinde ve sunumunda ülkelerin oluşturduğu farklılıkları asgari düzeye indirmek için UFRS geliştirip yayın yapmaktadır. IASB, UFRS' de yaptığı düzenlemeleri genişleterek dünyadaki finans piyasalarına açıklık, güvenilirlik ve verimlilik sağlamak adına muhasebe sistemi kapsamında çalışmalar düzenleyerek global ekonomilerde finansal istikrar sağlayıp yararlı kamu hizmeti sunmayı amaçlamaktadır (Karakaşlı, 2015: 15-16).

TMS (IAS) veya TFRS (IFRS) olarak adlandırılan standartlar, uluslararası mali raporlamaya konu standartların tamamını kapsamakta ve aynı amacı gütmektedirler. Aralarındaki fark yalnızca isim farklılığıdır.

TMS ve TFRS 41 adet muhasebe standardı ve 17 adet Finansal raporlama Standardı son derecede kapsamlı şekilde hazırlanmıştır (Arslan, 2022).

TFRS' ler TMS' ler ile birlikte Kamu Gözetim Kurumunun internet sitesinde yayınlanmaktadır. Bu standartlar gerekli olduğu zamanlar ve ölçülerde kurum tarafından internet adreslerinde güncellenmektedir. TFRS' lerin maksadının, söz konusu standartları

yayımlamak ile görevli IASB kurulun kurulması maksadı ile mali raporlama uygulamalarında uluslararası ortak bir dil gelişmesini gerçekleştirmektir. Bu şekilde sermayedarlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve finansal bilgi kullanıcılarının finansal yorumları küreselleşen sermaye ile gelişme gösterecektir. Ancak bu ortak finans dilinin oluşumu için kurallar bütünü gereklidir ve standartlar da bu kuralları barındırmaktadır. TMS ve TFRS' lerin anlaşılması ve yorumlanmasını sağlamak için "Kavramsal Çerçeve" yayımlanmıştır (Teraman, 2019).

Yayınlanan Kavramsal Çerçeveye göre; finansal tabloların amacı, işletmelerin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına; işletmelerin net nakit girişlerine ilişkin beklentilerinin ve yönetimlerinin değerlendirilmesinde faydalı bilgiler sağlamaktadır. Kavramsal çerçeve bir standart olmayıp, IASB' nin standartları geliştirmesine yardımcı olmak ve aynı zamanda standartların uygulanmaması durumunda ya da kullanılmasına izin verilmediği durumlarda birbiriyle uyumlu muhasebe politikalarının geliştirilmesi konusuna destek verir (Barker ve Teixeira, 2018: 1-2).

#### **1.4.2. GAAP ve UFRS Arasındaki Farklılıklar**

Kavramsal çerçevenin temelini Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı oluşturmaktadır. FASB' göre (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) finansal raporlamanın iki amacı mevcuttur. Bunlar şirketlere yönelik ve şirketlerle ilgisi bulunmayanlara ilişkindir. IASB' nin çerçevesini finansal raporlama uygulamalarında yalnızca ticari şirketler içermektedir. Finansal raporlama ile ilgili amaçların U.S. GAAP ve IAS/IFRS' ye göre analizinin mukayesesi tablodaki gibidir (Karakaşlı, 2015: 16);

**Tablo 1. U.S. GAAP ve IAS/IFRS karşılaştırılması**

<b>U.S. GAAP</b>	<b>IFRS</b>
Yatırımlarla ilgili faydalı bilgi sunmak ve kredilere ilişkin karar verebilmek için	Mali durum, performans ve finansal kararlar alma sürecinde kullanıcılara şirketin finansal durumu ile ilgili değişiklikleri sunmak
Kurumsal kaynaklar hakkında bilgi sunumunu gerçekleştirmek	Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu ortak bilgiyi temin etmek
Finansal kaynak ve sorumluluklar ve şirketlerin performansında etkin özkaynak, likiditedeki hasılat, borç ve fon akışları ile ilgili bilgi sunmak	Yönetimin idareciliğini kanıtlamak için
Yönetimin idare ve performans konusundaki bilgi akışını sağlaması	

(Kaynak: Karakaşlı, 2015: 16)

## İKİNCİ BÖLÜM: UFRS KURULLARI VE TÜRKİYE’NİN UFRS’YE GEÇİŞ SÜRECİ

Küreselleşen dünya ile birlikte yayılan liberal politikaların 1980’ li yıllardan sonra ülkemizde etkisi görülmeye başlanmıştır. Çeşitli dönemlerde alınan ekonomik kararlardan biri olan 24 Ocak 1980 ekonomik modelleri ile ciddi bir değişim yaşanmış, ithal ikame model yerini serbest piyasa ekonomisi almıştır. Uluslararası ticaret de bu serbest ekonomiye ayak uydurmuş muhasebe ve denetim alanı da uluslararası standartlara uyum sağlamıştır. Bu değişim ile birlikte, Türkiye’ de de dünyadaki yaşanan değişimler yaşanmış ve uluslararası standartlar ile uyumlu ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması yönünden adımlar atılmaya başlanmıştır. Bu amaçla;

- Öncelikle, 1994 senesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. TMMOB, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal standartlar geliştirmiş ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm kullanıcıların temsil edildiği merkezi kurum olarak kurulmuştur. TMMOB, denetimi yapılmış finansal tabloların sunumunda; ihtiyacı karşılayacak, şeffaf, güvenilir, karşılaştırılması kolay, anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesinde rol oynamak ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe standartları ile kullanıcıların faaliyetlerini doğru bir şekilde yürütmek için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak amacı ile kurulmuştur. Kuruluşundan bu yana IASB üyesi olan TMMOB’ in standartları UFRS standartları ile uyumlu olmakla birlikte 1 Ocak 2002 tarihine kadar 19 adet standart yayınlamıştır (Kaya ve Utku, 2019: 30-32).

TMMOB’ in amacı; ülkede faaliyet gösteren tüm işletme ve diğer kuruluşların mali tablolarının oluşturulması konusunda muhasebe esaslarının tek düzen halinde düzenlenmesini sağlamaktır. Bir başka amacı da muhasebe meslek mensupları tarafından finansal tabloların denetimleri için belirlenecek denetim standartlarını düzenlemektir.

TMMOB’ in uluslararası muhasebe standartlarını belirlerken benimsediği ilkeler şunlardır;

- Belirlenen muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyum halinde olmalıdır.
- Standartların düzenlenmesinde ülkenin ekonomik koşulları, işletmelerin yapısı ve ihtiyaçları dikkate alınmalıdır (Kiracı ve Köse, 2022: 60-61).

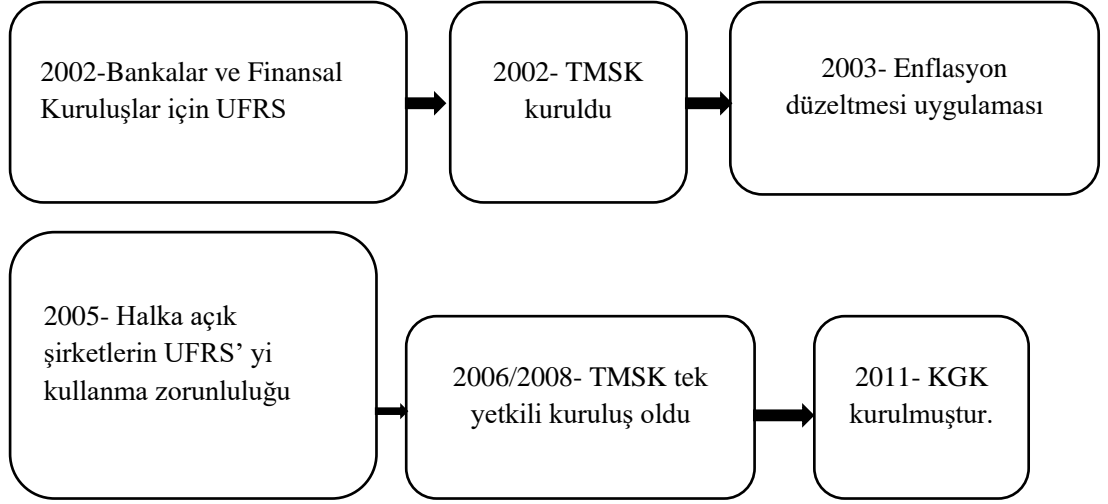
TMUDESK, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyesidir. Bu sebeple TMUDESK' in doğuşu ve çalışma esasları IASB' nin doğuş biçimi ve çalışma esasları dikkate alınarak yapılmıştır. Türkiye, ulusal standartlarını oluştururken uluslararası standartlara uyumlu ve benzer çalışmalar düzenleme görevini üstlenmiştir. Ulusal standartlar, uluslararası muhasebe standartları kapsamında düzenlenirken aynı zamanda ülkenin ekonomik durumu, muhasebe meslek grubunun büyümesi ve siyasi vb. şartları dikkate alınarak ulusal önem arz etmesi amacıyla düzenlenmektedir (Kocamaz, 2012: 116).

TMUDESK' in yaptırım gücünün olmamasından ötürü yayınladığı standartlar öneri niteliğinde kalmış ve işletmelerin tabi oldukları farklı muhasebe uygulamaları sebebiyle uygulama birliği sağlanamamıştır. Bu durumda yaptırım gücünün olacağı uluslararası standartlara ihtiyaç duyulmuştur.

TUMDESK' in ardından yılında TMSK adı ile kamu tüzel kişiliğe haiz idari ve mali özerlik taşıyan bir kuruluş kurularak faaliyete başlamıştır. Kurul Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, YÖK, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasaları Kurulu, BDDK, TOBB ve TÜRMOB gibi kuruluşların üyeleri ile 9 kişiden oluşmuş ve muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu bir şekilde yayınlayan tek kuruluş olmuştur. 2011 yılında AB uyum süreci doğrultusunda, 2005 senesinden sonra halka arz şirketlerin finansal tablolarını UFRS kapsamında düzenlemelerini gerektirdiğinden kurulun yeniden yapılanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bu anlamda SPK, muhasebe standartları ile UFRS' ler arasındaki uyumun sağlanması amacıyla 2002 yılında bir çalışma başlatmış, SPK kapsamında bulunan şirketlerin UFRS' ye uyumlu şekilde raporlama düzenlenmesine geçilmiştir (Kaya ve Utku, 2019: 30-32).

TMUDESK' in görevini teslim alan TMSK 2002 yılında faaliyete geçmiş ve UMSK ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UFRS' lerin Türkçe çevrilerini resmi gazetede yayınlanmaya başlamıştır. TMSK' nin görevi, 2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması ile son bulmuştur. Bu tarihten bu yana UFRS ile uyumlu TFRS' leri düzenlemek ve bunları yayınlamak KGK' nin görevi olmuştur (Durer, Akbaş ve Zeytinoğlu, 2016: 76-77).



**Şekil 1. Türkiye’ de UFRS uygulama çalışmaları**

(Kaynak: Balsari ve Varan, 2014: 379)

## 2.1. UFRS’ nin Kurulları

### 2.1.1. Kurulların Oluşumu

1972 yılında Ekim ayında Sidney’ de İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’ nin katılımı ile yapılan X. Dünya Muhasebe Kongresinde Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubunun (AISG) girişimiyle UFRS’ yi hazırlamak amacıyla uluslararası bir komite kurmak için karar alınmıştır. Bu öneri 9 ay gibi zaman dilimi ardından 29 Haziran 1973 yılında 9 üyenin oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi adı altında gerçekleştirilmiştir (Bayrak, 2011: 5).

UMSK’ nın yani IASB’ nin geçmişi, UMSK olan IASC ile başlamıştır.

UMSK’ yi kapsayan ülkeler;

- Avustralya
- Kanada
- Fransa
- Almanya
- Japonya
- Meksika
- Hollanda

- İngiltere
- İrlanda ve
- ABD

olmak üzere muhasebe teşkilatlarının katkıları ile, bir sözleşme dahilinde 1973 senesinde oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ise bu komiteye 1979' de üye olmuştur. Ayrıca TÜRMOB 1994' de üyeliğini gerçekleştirmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının uluslararası alanlardaki faaliyetleri 1977 senesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu adı altında gerçekleşmiştir.

1981 senesinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi' nin, uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemesi ve bu konuda yaptıkları çalışmalarını yayınlama faaliyetlerini tek görevli olarak gerçekleştirmesi konusunda ilgili karar aldılar.

Ayrıca, IFAC' ın tüm üyelerinin IASC' ye de üyeliği yapılmıştır.

Komite, 2007 yıl sonu ardından 112 ülkeyi kapsayan 153 meslek mensubu ve 2.200.000' u aşan muhasebe mensubu üyeye sahiptir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu muhasebe standartları konusunda tek güç olmakla birlikte kurulun merkezi Londra' da bulunmaktadır (Doğruer, 2008).

### **2.1.2. Uluslararası Raporlama Standartları Kurullarının Amaçları**

IASB bağımsız düzenleyici kurul olup Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının gelişimi ve yayınlanmasını amaç edinmiştir (Ergi ve Güleç, 2019: 262). Muhasebe meslek mensuplarından oluşan kurul yatırımcılara, çalışanlara, vergi otoritelerine, kamu düzenleyicilerine ve kanun koyuculara gerekli bilgi ve kaynak sunmayı temel amaç edinmiştir (Donnelly, 2007: 117).

Bu amacı muhasebe meslek mensuplarının görev ve yetki kapsamında denetim faaliyetlerini doğru ve disiplinli şekilde yürütmelerine katkı sağlamaktadır (Başpınar, 2005: 44).

### **2.1.3. Kurulun Çalışmaları**

Mali raporlama standartlarının çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile başlamaktadır. IASB' nin temelini Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) oluşturmakta ve IASC Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD' nin muhasebe meslek mensuplarının anlaşması ile kurulmuştur. Bu kurul kamu yararı amacı ile finansal tabloların karşılaştırılabilir, anlaşılması kolay ve kaliteli bilgi sunan finansal muhasebe standartları geliştirmek üzere çalışmalar yapmaktadır. Kurul, Uluslararası Finansal bilgi kullanıcıları ile entegre çalışmalar yürüterek ülkelerin standartlarının birbirine uyumunu yakınlaştırmaktadır (Parlakaya, 2004: 123).

## **2.2. Türkiye'nin UFRS' ye Geçiş Süreci, Geçiş Sonrası ve UFRS Zorunluluğu**

### **2.2.1. UFRS' ye Geçiş Süreci**

UMS' ler Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından Türk diline çevrilmiş ve ardından 1973' de TMUD IASC' ye üye olmuştur. AB' ye üye olan ülkelerin hisse senetleri borsada işlem gören işletmelere 2002 yılında mali tablolarını UFRS' ye göre hazırlamaları konusunda zorunluluk getirilmiş ve bu bağlamda 1994 yılında kurulan T穆DESK, IAS/IFRS ile uyumlu standartlar geliştirmiştir (Ofas, 2021: 74).

Türkiye' de Uluslararası yatırımların gelişme göstermesi ile yeni TTK kapsamında 2011 yılında KGK kurulmuştur. İdari özerkliği bulunan bu üst kurul yatırımcılar için ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız yapılabilmesi için güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulması için standartları yayınlamaktadır (Yürekli ve Uyar, 2020: 58).

### **2.2.2. UFRS' ye Geçiş ve Yaşanan Problemler**

UFRS' nin uygulanma süreci için muhasebe meslek mensup grupları ve denetçilerin eğitimi mecburi olmaktadır. Bu eğitim yalnızca alışlagelmiş muhasebe kurallarını bir kenara bırakarak meslek mensubu ve denetçilerin yorumlama yeteneğinin geliştirilmesi bilgi ve deneyimlerinin daha dinamik bir şekilde kullanılmasını amaçlamaktadır. Çünkü UFRS' lerin benimsenmesi ve standartların doğru, etkin ve verimli uygulanabilmesi gereklidir (Özkaya ve Balcı, 2020: 158).

Uluslararası sermaye piyasalarındaki gelişim ardından bilgi dağılımının kullanıcılar arasında etkin dağılımının sağlanabilmesi için, kullanılmasına ihtiyaç duyulan UFRS' lerin entegrasyonu sorunu da ortaya çıkmaktadır. Çünkü ülkeler birbirlerinden politik, kültürel ve ekonomik açıdan farklılıklar göstermektedir. Oluşan bu farklılıkları gidermek adına teoride ve uygulamada bazı çözüm yolları geliştirilmiştir. Bunlardan bazıları; 'Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırılması', 'muhasebe standartlarının yakınsanması' gibi yaklaşımlar ön plana çıkmıştır. Harmonizasyon çok başlı ve birbirinden farklı olan muhasebe uygulamalarının tek düze çalışmaların uygulanması iken, yakınsama ise tüm dünya ülkelerinin tek bir ortak muhasebe sisteminin kullanılması demektir (Usul ve Kıymık, 2010: 133).

### **2.2.3. UFRS' nin Uygulama Süreci Sonrası**

Muhasebe, kurumların, finansal bilgi kullanıcıları ile iletişim halinde olmasını sağlayan bir bilim dalıdır.

Ancak bir ülkenin düzenlenen finansal raporlarının başka ülke kullanıcıları tarafından anlaşılıp yorumlanabilmesi bir takım teknik bilgi birikimini gerektirmektedir. Para birimi, fiyatlar genel seviyesi anlaşılabilirse bile mali kaynaklar, hukuki yapı, vergi uygulamaları, siyasi ve ekonomi ile ilgili hususlar, ekonomi ile ilgili gelişmeler, eğitim düzeyi ve kültürel yapı gibi kriterlerin de bilinmesi önemlidir. Küreselleşen dünyada, şirketlerin bilgi kullanıcılarının portföyü ulusal düzeyden uluslararası düzeye ulaşmış ve sermayedarlar arasındaki iletişimi sağlayan muhasebe sistemine gereksinim UFRS' nin oluşturulmasında etken olmuştur. Buna göre, UFRS' ye geçişin kabulü açısından ülkeler;

- Kamuya hesap verme sorumluluğu olan ulusal şirketler için UFRS' yi mecbur kılan ülkeler,
- Kamuya hesap verme sorumluluğu olan ulusal şirketler için UFRS' yi mecbur kılmayan ancak kullanılmasına müsaade eden ülkeler,
- UFRS' yi yabancı işletmeler için mecbur kılan ya da kullanılmasına,
- KOBİ' ler için UFRS' yi mecbur kılan ya da kullanılmasına müsaade eden ülkeler,
- KOBİ' ler için UFRS' yi hala gözlemleyen ülkeler.

Olarak 5 grupta sayılmıştır (Özdemir ve Ünal, 2021: 142-143).

### 2.2.3.1. UFRS zorunluluğu

Yeni TTK ile beraber UFRS kapsamında düzenlenen Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının kullanılma zorunluluğu Avrupa Birliğine uyum sürecinde değişiklik gösteren koşullara ve günün gerektirdiklerini karşılamada yeterli olmuştur. Çünkü dünya çapında birden fazla ülke, özellikle ticari alanda gelişen küresel şartlara adapta olmak için, Ticaret Hukuku kanununu yeni şartlara uygun güncellemişlerdir. TTK' nın genel çerçevesinde, bir ülkenin sermaye ve kredi piyasalarının uluslararası piyasalara uyumlu olabilmesi, ülkenin yabancı sermaye için cazip halde olması, rekabet edilebilir güçte olması, tam anlaşılır Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş mali tablolara ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir (Yoruldu, 2012: 203).

Ancak 26.06.2012 tarihi ile 65.madde ile belirtilen “... muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve konu hakkında düzenlenen teknikler Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olmalıdır.” hükmü ilgili maddeden çıkarılmış ve 88. maddesinin “ VII -Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi “ başlığı 26.06.2012 tarihinde “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi” şeklinde değiştirilmiştir. Bu düzenlemenin ardından TMSK' nın görev ve yetkilerini KGK almıştır. Bu kurum, belirttiği şirketlerin ve kurumların uygulama birlik ve sürdürülebilirlik konusunda raporlama sürecinin uluslararası boyutta geçerlik kazanması maksadı ile uluslararası standartlara uyum sağlayacak düzeyde Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemek ve yayımlamakla görevlidir. Belirtilen kısımları düzenleme ve denetim ile görevli kanun kapsamında bulunan kurumlar ve kurullar, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ile uyum içinde olması koşulu ile kendileri ile ilgili geçerli kabul edilecek standartlar konusunda ayrıntılı şekilde düzenlemeler yapabilirler (TTK, md. 88).

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen ticari defterler, konsolide tablolar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından ilan edilen Türkiye Muhasebe Standartları, kavramsal çerçevede bulunan muhasebe ilkeleri ve bunları kapsayan yorumlarla uyum içinde olmak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Yeni TTK' nın da gerektirdiği gibi, ülkemizde artık muhasebe standartlarıyla ilgili bütün yapılan düzenlemeler, değişiklikler KGK tarafından yerine getirirler. Bu kanuna göre bu standartların şirketlerde defter kayıt ve düzeni, bu kayıt ve düzen neticesinde oluşturulan

finansal tablolar buna uygun gerçekleştirilir. Bunun için şirketler, muhasebe sistemlerini, TMS/TFRS 'ye uygun düzenlemelidirler. Bu düzenleme hem şirketler adına hem de muhasebe meslek grupları açısından radikal bir değişikliktir (Yoruldu, 2012: 204).

### **2.2.3.2. UFRS' nin ülkemizde uygulanması**

Küreselleşen dünyada uluslararası yatırımlara olan talebin artmasıyla beraber uluslararası finans işlemlerde de artış gözlemlenmiştir. Bundan dolayı işletmeler çok sayıda ülkede menkul kıymet ihraç eder olmuştur. Ancak başka ülkelere gerçekleştirilen yatırımlar yabancı yatırımcılar tarafından bazı riskleri taşımaktadırlar. Bunlardan bazıları;

- Yatırım yapılan ülkenin muhasebe ilkeleri,
- Kanuni süreçlerin nasıl olması gerektiği,

gibi risklerdir. Bu riskleri ortadan kaldırıp yatırımcılara güven sağlamak adına finansal raporların güvenilir olması ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Yatırımcılar mali tabloların doğruluğundan emin olmak istemekte ve ülkelerin muhasebe standartlarını sorgulamaktadır (kocamaz, 2012: 110).

Ülkemizdeki muhasebe çalışmalarına bakıldığında muhasebe için yapılan düzenlemelerin ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde ilk başta kamu sektöründe başladığı görülmüştür. Muhasebe standartlarının geliştirilmesi sürecinde SPK ve BDDK' da faaliyet göstermiş SPK' ya tabii ortaklıklar ve bankacılık alanında faaliyet gösteren şirketler için uygulamasının zorunlu olduğu standartlar yayınlamışlardır (Çelik, 2005: 112).

SPK, yayınladığı Seri X, 29 No' lu tebliğ ile 2008 yılından itibaren AB' ye uyumlu UFRS uygulanması zorunluluğunu getirmiştir. BDDK ise tüm bankaların ve finans kuruluşlarının finansal tablolarının düzenlenirken UFRS ile uyumlu olmasını zorunlu kılmıştır (Kablan, 2013: 139).

TMS/TFRS' leri Türkiye' de zorunlu uygulamaya koyulmasına ilk olarak SPK öncülük etmiştir.

-1987' de Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartlarına özel çalışmalar yapmıştır.

-Bu komite TÜRMOB' un kurulması ile çalışmalarını bu kurula devretmiştir.

-1994 yılında kurulan TMMOB Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamak amacı ile görev almıştır. Bu kurumun yasal yaptırım gücü olmaması sebebi ile yayınladığı standartlara uyulması gerektiği konusunda başarılı olamamıştır.

-2002 yılında TMMOB ülkede standartları yayınlama konusunda idari ve mali özerkliğe haiz, kamu tüzel kişiliği olarak standartların yayınlanması görevini tek başına yürütmek adına devralmıştır.

-2011 yılında TTK ile yapılan Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının uygulanma zorunluluğuna düzenlemeler getirmesi sonucunda bu standartların yayınlanması görevini de KGK üstlenmiştir (Erol ve Aslan, 2017: 65-68).

### **2.2.3.3. UFRS ve THP uygulamalarında karşılaşılan sorunlar**

UFRS ve THP aynı ilkeleri benimsemişlerse de uygulamaları gereği muhasebe yöntemleri bakımından farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların temel sebebi ise tek düzen hesap planının vergi mevzuatına yönelik işlemedir. Tek düzen hesap planının asıl amacı zaten mali tabloları hazırlarken sağlıklı, güvenilir, şeffaf ve algılanabilir olmasından çok vergisel alanda birtakım düzenlemeler yapılmasıdır.

Ana teması özün önceliği ve tahakkuk esasına dayanan Uluslararası Muhasebe Standartları ile özün önceliği ve tahsil esasını temel edinen THP ve vergi kanunu arasında oluşan farklılıklar aşağıdaki gibidir:

#### **1) Finansal Tablolar**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında temel finansal tablolar olarak bilinen ve geçici dönemleri de kapsayan her zaman raporlanması gerekli finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve açıklayıcı dipnotlardır.

THP' ye ya da vergi mevzuatına göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar ise bilanço ve gelir tablosudur (Özpınar, 2006: 158).

#### **2) Stoklar**

THP' de stokları maliyet bedeli ile değerlendirirken UFRS' de stok maliyetleri net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi içerir (Türker, 2010: 106).

### 3) Yıllara Sâri İşler

THP' de yıllara sâri inşaat işlerinde tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemle göre iş devam ettiği sürece gelir ve maliyetler sonuç hesaplarına aktarılmadan bilançoda varlık ve borç olarak izlenir. İşin bittiği yıl bilanço hesapları toplanıp sonuç hesaplarına aktarılarak kar ve zarar durumu ortaya çıkarılır.

UFRS hükümlerine göre ise 'tamamlanma yüzdesi' önemlidir. Bu anlamda maliyet ve gelirler, işin tamamlanma yüzdesine göre her dönem kaydedilir. Dönemden kaynaklı oluşabilecek zararlara ihtiyatlılık kavramı doğrultusunda karşılık hesaplanır (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 36-38).

### 4) Karşılıklar

THP' ye göre karşılıklar bir dönem ayırıcı olarak kapanışı yapılan döneme veya daha önceki dönemlerdeki giderleri kapsamaktadır ve işletme adına gelecekte para çıkışına sebep olacak ancak geçmişteki dönemlere sirayet eden giderlerdir.

UFRS ise karşılıkları 'ne zaman gerçekleşeceği ve tutarı bilinmeyen borçlar' olarak adlandırmıştır. Bu hükme göre varlıklar değer kaybettiğinde karşılık ayrılır (Akkaya, 2007: 76-77).

### 5) Sabit kıymetler

Sabit kıymetler stoklarla benzerlik gösterir yani UFRS varlığın özellikli varlık olması durumunda finansman gideri kaydına izin vermektedir. THP ve VUK' da sabit kıymetler aktife girdiği anda finansman gider hesapları çalışmaktadır.

### 6) Amortisman ve tükenme payları

UFRS kapsamında maddi duran varlıklar için hesaplanan amortismanlar ve aynı zamanda itfa payı olarak da ifade edilen, maddi olmayan duran varlıklar için hesaplanan tükenme paylarının süresi iktisadi kıymetin ekonomik ömrüne ve iktisadi kıymetten sağlanan ekonomik yarar süresiyle ilgilidir. Ancak bu durum THP ve VUK uygulamasında farklılık göstermektedir. VUK' da maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amorti süresi 5 yıldır. Bir başka ayrıntı ise amorti süresi maddi duran varlıkların amortismanına bağlı tutarları ile alakalıdır. UFRS' de maddi duran varlıkların amortisman değeri varlığın

kayıtlı değeri ile artık değerinin farkı iken THP ve VUK' da böyle bir fark baz alınmamaktadır (Özpınar, 2006: 161).

#### 7) Yeniden değerlendirme

UFRS' de işletmeler varlıkların değerlemesi için maliyet modeli ve yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini belirlemede serbesttirler (Bae ve Lee, 2019: 3). Ancak THP' de böyle bir ayırım bulunmamakta olup her yıl değerlendirme yapılır.

#### 8) İştirakler

THP ve VUK' a göre iştirakler ve bağlı ortaklıklar elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında ise iştirakler;

- % 20 altında olması maliyet esası,
- % 20 - % 50 özkaynak metodu,
- % 50 üzerinde olması konsolidasyon metodu ile değerlendirilir.

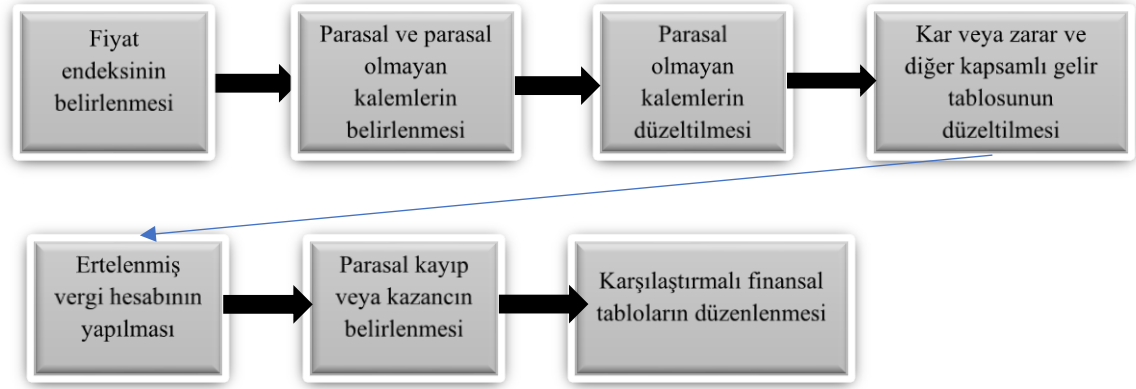
#### 9) Finansal kiralama

Türkiye' de finansal kiralama ile ilgili 1 Temmuz 2003' ten önce herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Bu sebepten ötürü finansal kiralama normal kiralama gibi değerlendirilmekte ve ödenen kiraların tümü giderleştirilerek kaydedilmektedir.

UFRS' de ise finansal kiralama sözleşmeleri özleri ile değerlendirilir. Yine UFRS' de finansal kiralama için kaydedilmesi gereken maddi duran varlıklar kiracı şirketlerin finansal tablolarında kayıtlara alınır ancak amortisman işlemlerini kiralayan düzenler. 1 Temmuz 2003 tarihinin ardından imzalanmış olan finansal kiralama sözleşmelerinde UFRS, THP ve VUK' da aynı uygulama kullanılmaya başlanmıştır (Özpınar, 2006: 163).

#### 10) Ertelenmiş Vergi alacağı / borcu

Finansal tablolarını UFRS' ye göre düzenleyen şirketler UMS 29 standardını uygularlar. Bu standardın uygulanmasında ki ertelenmiş vergi hesabı şekilde belirtildiği üzere uygulanmaktadır (Akçin, 2023: 58).



**Şekil 2. Ertelenmiş vergi alacağı belirleme süreci**

(Kaynak: UFRS Uyarınca Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama Muhasebe ve Finansman Dergisi)

### 2.3. TMS / TFRS' de Vergi Sürecine Geçiş

TFRS' de gelir, sermayede meydana gelen artış sonucu işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu elde ettiği ekonomik faydadır. Bu standarda göre gelirin tespiti gerçeğe uygun değer ile tespit edilir ve geliri ikiye ayrılarak açıklanır. Birincisi; gelirin gerçekleştiği zamandaki nakit satış bedeli, ikincisi ise elde edildikçe gelire kaydedilecek faiz gelirleridir. Bu faiz yönteminin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılır. Bu faiz yöntemine göre gelir, bileşik faiz oranı ile iç iskonto yöntemi ile tespit edilir (Ergin, 2016: 49-50).

- Gelir vergileri standardı:

Uluslararası standartlarla VUK ilişkisini düzenlemek için 'Gelir Vergileri Standardı' düzenlenmiştir. Bu standart, kurum kazancı ile tespit edilen verginin finansal tablolara yansıtılması sırasında uygulanması gerekenleri açıklamaktadır. Standardın getirdiği en önemli değişiklik ertelenmiş vergidir. Ertelenmiş vergi ise Ticari kâr ile Mali kâr arasındaki farktır. Ertelenmiş vergi standartlara göre ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları olarak ikiye ayrılır.

--Ertelenmiş vergi borçları: vergi kapsamındaki geçici farkların oluşturduğu ilerleyen dönemlerde ödenmesi gereken kurumlar vergisidir.

--Ertelenmiş Vergi Varlıkları:

- İndirilebilir geçici farklar
- Gelecek dönemlere devretmiş kullanılmayan zararlar
- Gelecek dönemlere devretmiş kullanılmayan vergi indirim ve istisnalar;

sebebi ile gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisinden indirilecek tutardır (Uyar, 2015: 43).

Mali kâr ile Ticari kâr arasında farklılık oluşması iki unsurdan kaynaklanmaktadır. Bunlar sürekli ve geçici farklardır.

- Sürekli farklar: Ticari veya Mali kârın hesaplanmasında gelir veya giderin oluşturduğu farktır.
- Geçici Farklar: Ticari ve Mali kârın farklı dönemlerde hesaplanması ile ortaya çıkan farklardır. Bu farklar vergi matrahına ilave edilebilir veya matrahtan indirilebilir farklar olabilmektedir. Geçici farklar ise indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak meydana gelmektedir.

--Vergilendirilebilir geçici farklar, bir varlık veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark olup gelecek dönemlerde mali kâr veya zarar hesaplarında izlenir.

--İndirilebilir geçici farklar, bir varlık veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin mali kâr veya zararını hesaplarken vergi matrahını azaltan farklardır (Akdoğan, 2006: 2-3).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: UFRS' YE GEÇİŞ STANDARTLARI VE İÇERİKLERİ

### 3.1. Uluslararası Raporlama Standartları

AB ülkeleri başta olmak üzere UFRS' ler birçok ülke tarafından uygulanmaya başlamıştır. UFRS' lerin dünyada yaygınlaşması IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından 2004' de hazırlanan Wong raporu ile açıklanmıştır. Bu rapora göre beklentiler şu şekildedir:

- Finansal bilgi sağlamak için karşılaştırma imkânı sağlama,
- Yatırımların sınırlarının genişlemesi,
- Yatırım maliyetlerinin azalması,
- Etkin kaynak dağılımı
- Ekonomik gelişmişlik düzeyinde ilerleme.

Standartların küreselleşmesinin yarattığı bazı sıkıntılar da bu rapora göre şu şekilde açıklanmıştır.

- Standartların ülkelerde uygulanması sürecinde yaptırımlarda yaşanan zorluklar,
- Ülkelerin farklı kültürlere sahip olmasından kaynaklı oluşan zorluklar,
- Standart uygulamalarında KOBİ' lerin yaşadığı sıkıntılar,
- Standartları uygulama esnasında kavram sıkıntıları,
- Ülkelerin kendi dillerine tercüme esnasında oluşabilen zorluklar,
- Standartları kullanan muhasebe meslek mensupları ve öğretim esnasında yaşanan eğitim sıkıntıları.

Standartlardan verim almak için finansal tabloların kullanımının uyum içinde olması gerekmektedir (Özkan ve Acar, 2010: 52-53).

UFRS' nin her biri farklı konular içermekte ise de bu standartlar birbirleriyle kavram ve yöntem açısından bağlantılıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)' ın geliştirdiği 16

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve 41 Uluslararası Muhasebe Standartları bulunmaktadır. Bu standartların listesi aşağıda açıklanmıştır.

- Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması için Çerçeve

**Tablo 2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

UFRS-1	UFRS' nin İlk Uygulaması
UFRS-2	Hisse Bazlı Ödemeler
UFRS-3	İşletme birleşmeleri
UFRS-5	Satış için Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Faaliyetler
UFRS-6	Maden Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi
UFRS-7	Finansal Araçlar: Dipnotlar
UFRS-8	Faaliyet Bölümleri
UFRS-9	Finansal Araçlar
UFRS-10	Konsolide Finansal tablolar
UFRS-11	Müşterek anlaşmalar
UFRS-12	Diğer işletmelerdeki paylara ilişkin açıklamalar
UFRS-13	Makul değer ölçümü
UFRS-14	Düzenlemeye dayalı erteleme hesapları
UFRS-15	Müşteri sözleşmelerinden hasılat
UFRS-16	Kiralamalar
UFRS-17	Sigorta sözleşmeleri

(Kaynak: <https://www.ifrs.org>. Erişim: 12.03.2023)

**Tablo 3. Uluslararası Muhasebe Standartları**

UMS-1	Finansal Tabloların Sunumu
UMS-2	Envanterler
UMS-7	Nakit Akım Tablosu
UMS-8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
UMS-10	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar
UMS-12	Gelir vergileri
UMS-16	Maddi Duran Varlıklar
UMS-19	Personele Sağlanan Faydalar
UMS-20	Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin
UMS-21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
UMS-23	Borçlanma Maliyetleri
UMS-24	İlişkili Taraflar ile İlgili Açıklamalar
UMS-26	Emeklilik Fayda Planlarına İlişkin Muhasebeleştirme ve Finansal Raporlama
UMS-27	Bireysel mali tablolar
UMS-28	İştiraklerdeki Yatırımlar
UMS-29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UMS-32	Finansal araçlar: Sunum
UMS-33	Hisse Başına Kar
UMS-34	Ara Dönem Finansal Raporlama
UMS-36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü

UMS-37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
UMS-38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS-39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
UMS-40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
UMS-41	Tarım

(Kaynak: <https://www.ifrs.org>. Erişim: 12.03.2023)

UFRS' nin ilk defa uygulanmasında bazı standartlara istisnalar getirilmiş, bazılarında ilaveler yapılmış, bazılarının kararlarına ise farklı uygulama getirilmiştir.

Aşağıda bahsi geçen standartlardan azami düzeyde bilgi sahibi olunması bu standartların daha anlaşılabilir kılar.

### **3.1.1. UFRS' nin ilk uygulaması (UFRS 1)**

UFRS 1, standartları ilk defa uygulayan işletmelerin, ilk UFRS rapor dönemi ve bir önceki yılın mali tablolarını düzenlemesi gerekliliğini açıklamaktadır ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)).

UFRS 1, öncesinde uygulanan muhasebe sisteminden UFRS' ye geçişi konu almıştır. Bu standart, şirketlerin UFRS' ye göre ilk kez hazırlanan mali tablolarının rapor gününde gündemdeki bütün UMS, UFRS, Standart Yorumlama Komitesi yorumları (SYKT) ve UFRS' leri Yorumlama Komitesi yorumlarını (UFRYK) da kapsayan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açılış bilançosunun hazırlanmasından oluşur. UFRS 1 ilk defa 2001 Eylül IASB' de gündeme gelmiş ve standardın ilk örneği ED 1' in yayımı (Exposure Draft 1) 2002 Temmuz' da yapılmıştır. Tam metin ise 19 Haziran 2003' de kamuoyuna sunulmuştur. Ardından 30 Haziran 2005, 22 Mayıs ve 25 Eylül 2008' de UFRS 1 standardında değişiklikler yapılmış ilk uygulamasına 1 Ocak 2009' da geçileceği kararı alınmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 1' in maksadı; işletmelerin UFRS' ye göre hazırlanan ilk mali tabloların;

- Finansal bilgi kullanıcıları açısından açık ve bütün dönemlerin birbirleri ile kıyaslanabilir olması,
- UFRS' lere göre düzenlenecek muhasebe uygulamalarının uygunluğunun belirlenmesi,

- Kullanıcılara maksimum fayda ve en az maliyet ile bilgi sağlamaktır.

UFRS 1' in belirlediği amaca göre UFRS' ye geçiş tarihi, şirketlerin UFRS' ye göre ilk defa hazırlanan mali tablolarının kıyaslanmış bilgilerinin tanıtıldığı en erken dönemin başlangıcıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açılış bilançosu bu tarih itibariyle düzenlenmektedir. Şirketlerin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre ilk defa hazırlanan mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açılış bilançosunun düzenlenmesi zorunlu değildir (Aliyeva, 2018: 3-4).

Mali tablolarını UFRS' ye göre ilk defa düzenleyecek şirketlerin;

-yürürlükteki bir UFRS' yi uygulama veya

-yeni düzenlenmiş veya üzerinde düzeltmeler yapılmış bir UFRS' yi uygulama,

gibi seçenekleri mevcuttur (Akkaş, 2014; 7).

İşletmelerin UFRS 1' i uygulama sırasında uyması gereken zorunluluklar bulunmaktadır. Bir şirket ilk defa UFRS finansal tablo setini yayınladığında önceki iki yılın UFRS açılış bilançosunu da düzenlemelidir. Bu açılış bilançosunda UFRS kapsamında olmayan daha önce kayıtlara alınmış bilanço kalemleri çıkarılır. Hesap kalemleri US. GAAP' e göre değil UFRS' ye göre düzenlenir. Varlık ve yükümlülükler UFRS' nin gerektirdiği şekilde sınıflanır (Yıldıztekin, 2018: 1103).

### **3.1.2 Hisse bazlı işlemler (UFRS 2)**

Amerika' da 1972 yılında 'Çalışanlara sağlanan hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesi' ile konu edilen 'Hisseye Dayalı Ücretlendirmenin Muhasebeleştirilmesi' 1995 yılında Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanmıştır. Zamanla standartların küresel boyut kazanması ile UFRS-2 hisse bazlı ödemeler standardı adıyla yayınlanmaya başlamıştır (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 76).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını ilk defa düzenleyen şirketlere;

- 7 Kasım 2002 tarihi öncesinde edinilen özkaynağa bağlı finansal araçlar için "UFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme" önerilir. Ancak bu zorunlu değildir.

- 7 Kasım 2002 tarihinden sonra ihraç olan;
  - UFRS' ye geçiş tarihinden ve
  - 1 Ocak 2005' ten önce hak edinilmiş olan özkaynağa bağlı finansal araçlara

“UFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme” Standardına göre düzenleme yapması önerilir. Fakat UFRS' leri ilk defa kullanan bir şirket, UFRS 2' ye göre ölçüm tarihi itibariyle özkaynağa bağlı mali araçların makul değerlerinin kamuoyuna sunulması halinde UFRS 2 Standardını bu tür özkaynağa bağlı mali araçları için kullanmayı tercih edebilir (Nuriyev, 2009: 66)

### **3.1.3 İşletme birleşmeleri (UFRS 3)**

IASC tarafından daha önce UMS 22 standardı olarak ‘İşletme Birleşmeleri’ adı altında yayınlanan standart IASC’ nin IASB’ ye dönüşmesi ile UFRS 3 standardı olarak yayınlanmaya başlamıştır. Bu standart şirket birleşmelerine ilişkin finansal raporlamayı ve hangi şirketlerin kapsam dışında tutulduğuna dair açıklamalara yer vermiştir. Bu standarda göre;

-iş ortaklıklarının oluşturduğu birleşmeler,

-aynı grup bünyesindeki şirket birleşmeleri,

-bir ya da daha çok ortak varlığı bulunan şirket birleşmeleri,

-ortaklık hakkı sağlamadan yalnızca bir anlaşma ile yapılan birleşmeler (Şahin, 2016: 108-109).

### **3.1.4. Satış için Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Faaliyetler (UFRS 5)**

Bu standart işletmelerin finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlıklarına uygulanması gerektiğini açıklar (Gökçen ve Horasan, 2009: 141).

### **3.1.5. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (UFRS 6)**

Bu standardın amacı, madenlerin araştırılması ve değerlendirilmesine yönelik esasların düzenlenmesidir. Bu harcamalara ilişkin mevcut muhasebe uygulamalarına ilişkin gelişme sağlanması, araştırma ve değiştirme varlıklarını muhasebeleştirilen şirketlerin bu varlıklarındaki değer düşüklüğünün saptaması, değer düşüklüğü olması halinde ölçülmesi ve yapılan araştırma geliştirme sonucunda tutarların belirlenmesi amaçlanmaktadır (Yardımcıoğlu, Çoşkun, Çoşkun ve Kocamaz, 2015: 76).

### **3.1.6. Finansal Araçlar: Dipnotlar (UFRS 7) ve Finansal araçlar (UFRS 9)**

UFRS 7 standardında belirtilen dipnotlar, UFRS 9 standardının ana yönlerini göstermektedir. UFRS 7 kredi risklerine odaklanmakta iken bu risklerin etki ve önemli hususlarını UFRS 9 standardı konu edinmiştir (Beerbaum ve Piechocki, 2017: 7-8).

### **3.1.7. Faaliyet bölümleri (UFRS 8)**

IFRS 8 açıklama standardı gibi görev yapmaktadır. İşletmelerin, finansal bilgi yorumlayıcıları, geliştirilen faaliyetler ile bu faaliyetlerin bulunduğu ekonomik ortamın niteliği ve finansal etkileri hakkında açıklayıcı bilgilerden bahsetmektedir (Arsoy, 2008: 178).

### **3.1.8. Konsolide Finansal Tablolar (UFRS 10) - Müşterek anlaşmalar (UFRS 11) - Diğer işletmelerdeki paylara ilişkin açıklamalar (UFRS 12)**

IASB tarafından konsolide finansal tablolarla ilgili standartlar 1989 yılında yayınlanmıştır. Yayınlanmasının ardından çeşitli güncellemelerle birlikte standartlar konsolide finansal tabloları; ‘UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar’, ‘UFRS 11 Müşterek anlaşmalar’ ve ‘UFRS 12 Diğer işletmelerdeki paylara ilişkin açıklamalar’ ile düzenlenmiştir. Konsolide tablolar hazırlanırken işletmelerin ortaklık yapısı önem arz etmektedir. Ortaklık yapısına göre konsolide tablolar şu şekilde açıklanmaktadır:

- Bağıli ortaklık (ortaklık payı % 50’ den fazla)
- İştirakler (% 20 - % 50 ortaklık payı)
- Bağıli menkul kıymetler (% 20’ den küçük)

	UFRS	DİPNOTLAR
<b>Bağlı ortaklıklar</b>	UFRS10	(UFRS 12)
<b>İştirakler</b>	UFRS 11	Diğer işletmelerdeki paylara ilişkin açıklamalar
<b>İş ortaklıkları</b>		
<b>Müşterek Faaliyetler</b>		
<b>Konsolide edilmeyen işletmeler</b>	UFRS 9	

**Şekil 3. Konsolide tablolara ilişkin UFRS düzenlemeleri**

(Kaynak: Terzi, 2013: 287)

Şekil 3. İncelendiğinde;

- Bir işletmede yatırımcıların oy hakkının % 50' den fazla olması durumunda UFRS 10 hükümleri uygulanır.
- Eğer yatırımcılar yönetimde önemli etkiye sahipler iseler iştirak durumu söz konusu olduğundan UFRS 11 hükümleri uygulanır.
- Yatırımcıların kontrol gücünün olmaması halinde UFRS 9 hükümleri uygulanır.
- UFRS 12 ise dipnot hükümleri hakkında bilgi verir (Terzi, 2013: 286-287).

### **3.1.9. Makul değer ölçümü (UFRS 13)**

UFRS 13 gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değerle ilgili bilgilerin açıklanmasına yer veren standarttır. UFRS 13' te değerlendirme ölçüleri: piyasa, maliyet ve gelir yaklaşımları ile açıklanır (Busso, 2014: 1).

### **3.1.10. Düzenlemeye dayalı erteleme hesapları (UFRS 14)**

Devletlerin kamuya yarar sağlayan özel şirketler tarafından gaz, elektrik, su, ulaşım ve güvenlik gibi faaliyetlerin arz ve fiyatının belirlenmesi yönetimine tarife düzenlemesi denir. Bu şirketler, tarifeye bağlı faaliyetlerinden kaynaklı düzenlemeye dayalı erteleme hesapları tutarlarını UFRS 14' e göre düzenlerler (Ateş, 2016: 148).

### **3.1.11. Müşteri sözleşmelerinden hasılat (UFRS 15)**

Bu standart, işletmelerin müşterileri ile yaptığı sözleşmelerden kaynaklı hasılat ve nakit akışları hakkındaki bilgilerin finansal tablolarda açıklanmasını düzenler (Kılıç, 2017: 15).

### **3.1.12. Kiralamalar (UFRS 16)**

Bu standart 1 Ocak 2019 tarihi ve sonraki dönemlere uygulanmak üzere IASB tarafından 2016 yılında kira sözleşmelerine uygulanmak üzere yayınlanmıştır. Bu standardın yayınlanmasından önce kiracılar, kiralanan varlıklarla ilgili sözleşmeleri, varlık ve yükümlülükleri finansal tablolarına dahil etmezken, bu standardın yayınlanması ile birlikte tüm kiralamalar bilançoda izlenmeye başlamıştır (Döğüş ve Üçoğlu, 2021: 521).

### **3.1.13. Sigorta sözleşmeleri (UFRS 17)**

Bu standart, IASB tarafından sigorta sektörünün sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlamalarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir (Oğuz, 2019: 193).

## **3.2. UFRS' nin Etki Mekanizması**

UFRS' nin zorunluluğu işletmeler için maliyetlerin azalması, finansal bilgilerin kalitesinde artış ve karşılaştırılabilirlik fırsatlarını arttırmıştır. Alfred Wagenhofer, UFRS standartlarının düzenlenmesindeki zorlukların politik etkilerini incelemiş bu standartların borsaya kayıtlı şirketlerin değil, borsada işlem gören şirketler tarafından benimsenmesinin gerektiği kanısına varmıştır. Jahangir Ali, Hindistan, Pakistan ve Bangladeş gibi standartları benimseyen bazı ülkelerin finansal raporlarını incelemesi sonucunda işletmelerin mali tablolarında iyileşme gözlemlemiştir (Abhishek, 2019: 43).

Küreselleşme ile birlikte uluslararası şirketler ve yatırımcılar, GAAP ve IFRS olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi ile karşı karşıya kalmışlardır. Halka açık şirketler finansal tablolarını faaliyette buldukları ülkelerin muhasebe standartlarına uyumlu düzenlemek zorundadırlar. Muhasebe standartlarının farklı olması şirket bilançolarının borçlar ve öz kaynaklar kalemlerini etkilemekte olduğundan toplam borç miktarının özkaynaklara oranlanması muhasebe ilkelerinde değişiklik yaratmaktadır. Muhasebe, ulusal alanı olan bir bilim olduğu kadar uluslararası mali konularda da uygulama alanı

olan bir bilimdir. Muhasebe standartlarının global rolü üstlenmesiyle finansal tablolar ulusal boyuttan uluslararası boyuta geçmiştir (Akgün, 2013: 12-14).

### **3.3. Ülkemizde Yapılan Revizyonların Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Etkisi**

Mali bilgi, bir şirketin maliyet muhasebesi ve dış raporlama sistemi ile meydana gelen ve şirketin mali durum ve verimi ile ilişkili bağımsız denetim ardından kamuya sunulan bilgilerdir. Yararlı finansal bilgi, işletmenin açıkladığı mali bilgilere göre, yatırımcılara, kredi ve borç verenlere, ekonomik kararları ile ilgili en ihtiyaca hasıl olan bilgidir. Kavramsal Çerçeve' ye göre, mali bilginin yararlı olması için; ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun özelliklere sahip olması zorunludur. Mali bilginin ihtiyaca uygunluğu bilginin piyasada ortaya koyduğu değer olarak tanımlanır. İhtiyaca uygun mali bilgi, mali bilgiyi kullananlarca verilen ekonomik kararlarını etkileme gücünün olduğu bilgi olarak ifade edilmektedir. Hellstrom, ihtiyaca uygunluğu, mali bilginin hisse senedi değeri üzerinde etkinliğe sahip tüm bilgileri özet halinde açıklama yeteneği olarak tanımlamıştır (Sultanoğlu, 2016: 371-373).

Kavramsal çerçevenin gerçeğe uygun sunum özelliği; tam, hatasız ve tarafsız sunum sağlandığında faydalı bilgi olma özelliğini sağlayacaktır. Faydalı bilginin finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgiyi gerçeğe uygun bir şekilde sunması ile finansal raporlama standartlarının sağladığı faydanın en üst düzeyde olması amacına ulaşılmış olur. Böylece ekonomik olaylar kullanıcılar tarafından tam anlaşılır düzeyde olacaktır (Can, 2013: 58).

### **3.4. Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonu**

Bağımsız denetim, şirketlerin mali tablo ve mali bilgileri hakkında, bu tablolar içerisinde yer alan bilgilerde belirtilen kriterlere uygunluğun ve doğruluğun değerlendirerek rapora bağlanmasıdır. Bu değerlendirme genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında bahsi geçen ihtiyaca hasıl bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanıp, defter, kayıt ve belgeleri ile denetlenip işletmelerin kendi elemanı olmayan denetçiler veya bunların oluşturduğu kuruluşlar tarafından yapılır (Kurtcu, 2012: 27).

Bağımsız denetimin etkinliği UFRS uygulamalarının gerçeğe uygun değerinin tespiti ve ölçümü ile belirlenmektedir. Uygulamada karışık finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesi

ve muhasebeye kayıtlarının uygun tutulması güç olmaktadır. Muhasebe standartları için, değerlendirme ve maliyetleri tespit etme işlemleri yapılırken muhasebe kayıtlarının anlaşılması, kıyas yapılması, öngörebilme, hesapların uygunluğu ve geçerliliği önemlilik arz etmektedir. Mali tabloların güven oluşturmalarını sağlayan bu hususlarda bağımsız denetçiler tarafından gerekli inceleme ve tespitler yapılarak görüş bildirilmektedir. Bağımsız denetim raporlarının görevleri aşağıda sıralanmıştır;

1. Uygun güveni sağlamak,
2. Görüşlerini tarafsızca belirtmek,
3. Mali tablolarda yapılan muhasebe hilelerini tespit etmek,
4. Finansal tabloların UFRS' ye uyumlu şekilde hazırlanmasını sağlamak,
5. Mali tabloları raporlama sürecinde yer alan görevlileri değerlendirmek ve hesap vermelerini kolaylaştırmak,
6. Mali bilgiler haricinde kalan mali olmayan diğer bilgilerin tespit edilmesi (Kahyaoglu, 2013: 117-120).

Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılar için güven teşkil etmesi olup bu güven ancak bağımsız denetim raporlarının kalitesinin iyileştirilmesi ile mümkündür. Uluslararası Denetim Standartlarında 2015 yılında yapılan değişiklik ile 15 Aralık 2016 tarihi itibarıyla düzenlenen raporlara kilit denetim konusu (KDK) getirilmiş ve denetim raporlarının formatı revize edilmiştir. Bu düzenlemenin amacı, finansal bilgi kullanıcılarına önemli bilgileri sunmak, denetim raporlarının iletişim kalitesini yükseltmek ve denetçiler ve kullanıcılar arasındaki bilgi akışını sağlamaktır (Karapınar ve Dölen, 2020: 764).

### **3.5. KOBİ UFRS Kapsamında Finansal Tablolarının Değerlendirilmesi**

Küçük ve Orta Boy İşletmeler için UFRS, IASB/UMSK tarafından yayınlanan kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan şirketlerin finansal tablo ve dipnotlarını anlaşılması ve karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla düzenlenen standartlardır. UFRS vakfi verilerine göre Temmuz 2022 tarihinden sonra küresel ölçekli 167 ülkenin 86' sına standardın uygulanması konusunda izin verilmiş ancak standardı uygulamayan ülke sayısının 70 olduğu yayınlanmıştır (Öztürk ve Akdoğan, 2023: 90).

KOBİ' ler için düzenlenen mali raporlama standartları kapsamında KOBİ' lerin dış kullanıcıların faydalanması amacı ile mali tablolarının yayınlandığı ancak kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu anlatımda bahsi geçen dış kullanıcılar;

- Şirketin yönetiminde bulunmayan şirket sahipleri,
- Şirkete borç verenler ya da hali hazırda borç verebilecekler,

Kredi derecelendirme kuruluşları gibi finansal bilgi yorumlayıcılarıdır (İğde, 2013: 6).

Bu sebeplerle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu' nun (UMSK) öncülüğünde KOBİ' ler için IFRS düzenlenmiştir. IFRS for SMEs, tam UFRS' nin basitleştirilmiş halinin ilke ve esaslarını açıklayan versiyonudur (Perera and Chand, 2015: 1).

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: VUK, TMS/TFRS' DE DEĞERLEME**

### **4.1. Değerleme ve ölçümleme kavramları**

Değerleme kavramı daha öncesinde yalnızca vergi kanunları ile düzenleniyorken UMS' ler ve UFRS' lerin, TTK' nin ise Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını kabulü ile UFRS hükümleri ile de düzenlemeye başlamıştır.

Değerlemenin hem UFRS hem de vergi mevzuatı açısından ayrıca düzenlenmiş olması vergi beyannamelerinin ve finansal raporlamalarının en önemli ve en kritik tarafını oluşturmaktadır. Devlet, verginin temelini belirleyen değerleme hükümleri konusunu mükelleflerin keyfiyetine bırakmamakla beraber uyulması gereken kanun maddelerini düzenlemiştir. Vergi mevzuatında yer alan değerleme hükümleri her işletme için eşit nitelikte, objektif, emredici ve bağlayıcıdır. Bu sebeple VUK' da ayrı bir kitap şeklinde 258-330' uncu maddeler halinde hazırlanmıştır. Hükmü geçen maddelerde VUK kapsamında değerlemenin tanımı, vergi matrahlarının hesaplanırken bahsi geçen iktisadi değerlerin takdirinin ve tespitinin yapılmasıdır. Değerleme kavramı kuralları ve değerleme ölçüleri Vergi Usul Kanunu ile tanımlanmış olsa da muhasebe açısından da önem teşkil etmektedir. Çünkü envanter hesaplanması konusunun en önemli ve geniş konusu bilançonun aktif ve pasif kalemlerinin değerlendirilmesidir. TFRS' de değerlendirme, mali tablolarda bulunan unsurların bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk edecek ve gösterilecek mali tutarları belirleme işlemi olarak ifade edilmektedir. Mali tablolarda farklı derecelerde ve farklı bileşimlerde kullanılan ayrı ayrı ölçüm esasları mevcuttur. Bu ölçüm esasları her bir standartta ayrı ayrı açıklanmıştır. Değerleme ve ölçümleme sözcük açısından ele alınırsa; değer takdir maksadı ile değerlendirme, mali raporlara koymak amacıyla yapıldığında ise ölçümleme yapılmaktadır. Buna göre ölçme, bir şirketin finansal tablolarının varlık, borç, gelir ve gider hesaplarını ölçümleyerek parasal değerlerinin tespitidir. Muhasebe açısından değerlendirme, sayım(envanter) ile birim sayıları belli olan, şirkete ilişkin varlık, hak ve borçların değerlerinin para birimiyle tespitidir. Vergi hukuku açısından değerlendirme, vergi matrahının hesaplanmasıyla iktisadi varlığın takdir ve tespitinin yapılmasıdır (Demir, 2014: 31-34).

## 4.2. VUK' a göre Değerleme

213 Sayılı VUK, değerleme kavramını 258 ve 297. maddeler arasında konu almıştır. Kanun öncelikle değerlemenin tarifinden bahsetmiş olup ardından iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirilmesi gerektiğini konu almıştır.

- Değerleme

Değerlemenin tanımı, vergi tutarının hesaplanması sonucu iktisadi varlıkların takdirinin ve tespitinin yapılmasıdır. (VUK. Md. 258).

- Değerlemenin Günü

Değerleme, iktisadi varlıkların vergi kanunları ile belirtilen günü ve zamanıdır.

- Değerlemenin esas

Değerleme, iktisadi varlıkların her birinin ayrı ayrı ele alınmasıdır. Aynı cinsten olan mallar ve düşük kıymetliler topluca değerlendirilir.

## 4.3. VUK' a göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme, iktisadi varlıkların özelliklerine göre aşağıdaki şekillerle tespit edilir;

1. Maliyet bedeli;
2. Borsa rayici;
3. Tasarruf değeri;
4. Kayıtlı değer;
5. İtibari değer;
6. Vergi değeri;
7. Rayiç bedel,
8. Emsal bedeli ve ücreti.

## 9. Alış bedeli (VUK.md. 261).

- Maliyet bedeli

Maliyet bedeli, bir iktisadi varlığın kazanılması veya değerlenmesi sonucunda yapılan ödemelerin tümüdür.

Aşağıdaki giderler de maliyet bedeline ilave olur:

- İktisadi varlığın kazanımı veya bedelinin arttırılması ile ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- İktisadi varlığın kazanımı ya da bedelinin arttırılması ile doğrudan ilişkili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- İktisadi varlık finanse edilirken kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara bağlı kur farklarına; emtiada emtianın stoklara kaydedildiği tarihe kadar, diğer iktisadi varlıklarda ise iktisadi varlığın envanter kaydının yapıldığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile ilgili kredilere bağlı giderler.
- İktisadi varlığın stoklara veya envantere kaydedildiği tarihteki depolama ve sigorta giderleri,
- Gayrimenkullere kayıtlı bir binanın satın alınıp yıkılması ardından ve arsaya yapılan ödemededen kaynaklı giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olan ve hesap döneminin sonunda envantere kaydedilen hibeler maliyet bedelinden düşülür. Mükellefler iktisadi varlığın (emtialar dışında) kazanılması veya değer artışından kaynaklı Özel Tüketim Vergisi, indirilemeyecek KDV, BSMV ve KKDF' yi maliyet bedeline ithal etmek ile genel giderler içerisinde belirtmekte serbest bırakılmışlardır (VUK.md. 262).

- Borsa Rayici

Borsa rayici, menkul kıymetler, kambiyo borsası ve ticaret borsalarında kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemenin yapılmadan önceki son işlem gününde borsada işlem gördüğü ortalama değeri ile tanımlanmaktadır (VUK.md. 263).

01.01.2006 tarihi itibari ile yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda uygulama birliği sağlamak açısından repo ve ters repo işlemleri, menkul kıymetler ile alacak ve borçların değerlemesi işlemlerine yer verilmiştir.

- Repo ve ters repo işlemlerinde değerleme;

Menkul kıymetlerin geri alım ve satım vaadi ile kazanımı veya elden çıkarılması ile sağlanan faydalar menkul sermaye iradıdır. Repo, geri alım vaadi ile menkul kıymet satışı olarak tanımlanmakta iken bunun tam tersi durum geri satım vaadi ile menkul kıymet alımı ise ters repodur. Bu işlemler esas itibariyle günün faiz koşullarında bir borç para alışverişı olup repo ve ters repo işlemlerine konu olan menkul kıymetler teminat unsurunu oluşturmaktadır. Bu işlemler esnasında belirlenen faiz oranı, menkul kıymet üzerindeki faiz oranına bağlı kalmaksızın günün piyasa şartlarına göre belirlenmektedir. Repo ve ters repo işlemine konu menkul kıymetler üzerindeki gelirler ve bu işlemlere konu borç para veren tarafa aktarılmamaktadır. Bu sebepten ötürü bu işlemler yoluyla borç alanlar vergiye tabi kazanımlarını bu işlemler kapsamındaki menkul kıymetlerin piyasa değerlerine bağlı kalmaksızın belirlemektedirler. Bu sebeple repo ve ters repo işlemlerine konu edilen menkul kıymetleri, geri almakla sorumlu olan taraf değerleme işlemine tabi tutar (369 sıra no.lu tebliğ).

- Tasarruf Değer

Tasarruf değer, bir iktisadi varlığın değerleme günü sahibi adına arz edilen gerçek değer olarak tanımlanmaktadır (VUK.md. 264).

- Kayıtlı Değer

Kayıtlı değer, bir iktisadi varlığın muhasebede kayıtlara alınan değer olarak ifade edilmekle birlikte mukayyet değer olarak da ifade edilir (VUK.md. 265).

- İtibari Değer

İtibari değer, her türlü senetler ve tahvillerin üzerindeki değer olarak tanımlanmaktadır (VUK md. 266).

- Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi varlığın değerlendirme gününde normal olan alım ve satım bedelidir (VUK. mükerrer md. 266).

- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek değeri bulunmayan veya bilinmeyen veya doğruca tespiti yapılamayan bir malın, değerlendirme günü satılması durumunda benzer olanına biçilen değerdir.

Emsal bedelin tespiti aşağıda belirtilen durumlara göre yapılır:

- Ortalama maliyet esası: Aynı cins ve türdeki mallardan sıra ile değerlendirme yapılacağı ayda veya bir önceki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için, aylık satış miktarının, emsal bedeli uygulanacak her bir malın miktarına göre % 25' den az olmaması gereklidir.
- Maliyet bedeli esası: Emsal değeri belirlenecek olan malın, maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarılmasının tespitinin yapılabileceği durumlarda, mükellefler bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenmesi ile emsal bedeli belirler.
- Takdir esası: yukarıda açıklanan esaslar ile emsal bedellerinin belirlenmemesi durumlarında ilgililerin müracaat etmesi ile takdir komisyonları tarafından takdir tespiti yapılır. Yapılacak takdir tespitleri, maliyet bedel ve piyasa değerleri araştırılması ve kullanılmış eşyalar için aynı zamanda yıpranma payları da dikkate alınarak yapılır. Takdiri yapılan bedeller için mükellefler tarafından vergi mahkemelerinde dava açma hakları saklı olsa da açılan davalar verginin tahakkuk ve tahsilinin durmasına sebebiyet vermez.

Mükelleflerin emsal bedellerinin hesaplandığı durumlarda bu hesaplamalara ilişkin kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak saklanır. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin resen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının

bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur (VUK.md. 267).

- Vergi Değeri

Vergi değeri, binalar ve arazilerin Emlâk Vergisi Kanununun 29. Maddesi gereği tespiti yapılan değerdir (VUK.md. 268).

- Alış bedeli

Alış bedeli, bir iktisadi değere satın alınırken ödenen bedel olarak tanımlanmaktadır. Bir iktisadi değer kazanımı ile yapılan harici giderler alış bedelinde mevcut bulunmamaktadır (VUK.md. 268/A).

#### **4.4. TMS/TFRS' lerde Varlıkları Değerleme Ölçüleri**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının aynı şekilde kabul edildiği TMS' ler ile TFRS' lerdeki değerlendirme esasları farklıdır. Finansal tablo ilkelerinin değerlendirme standartlarında beş temel unsurda açıklanmıştır. TMS/TFRS' lerde bahsi geçen değerlendirme unsurları aşağıda sıralanmıştır:

- Maliyet bedeli esası

Bir diğer adı ile Tarihi maliyet olarak adlandırılan bu değerlendirme esası varlıkların kazanımları sırasında ödenen nakit veya nakit benzerleri bedeli veya bu tutar karşılığında verilen varlıkların gerçeğe uygun değeri olarak belirlenen piyasa değer olarak tanımlanmaktadır. Borç karşılığı edinilen tutarlar ile borcun yerine getirildiği zamanda ihtiyacı karşılayan nakit ve nakit yerine geçen tutarlardır (Kaya ve Uçan, 2014: 16).

- Cari Maliyet esası

Aynı varlığın veya bu varlığın benzeri olan varlığın alınabilmesi için mevcut olan nakit veya nakit yerine geçen veya bir borcun yerine getirilmesi için ihtiyacı karşılayan nakit veya nakit benzeri tutarlardır.

- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme değeri)

İşletmenin normal faaliyet durumunda bir varlığın elden çıkarılması halinde elde edilecek nakit veya nakit benzeri varlıkların tutarları veya bir borcun yerine getirilmesi için

ihtiyacı karşılayan nakit veya nakit benzeri varlıkların indirim konusu edilmemiş tutarıdır.

- Bugünkü Değer (Kullanım Değeri)

İşletmenin normal faaliyet durumunda bir varlıktan elde edeceği net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilen tutarları veya bir borcun yerine getirilebilmesi için gelecekte ödenmesi gerekli net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş tutarlarıdır (Tunçez, 2019: 210-211).

İktisadi kıymetin etkin faiz yöntemine göre tespit edilen değerine itfa edilmiş maliyet-iskonto edilmiş değer ya da bugünkü değer denir. Finansal varlıkları itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlemenin iki koşulu mevcut olup bu iki koşulun da beraber yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu koşullar aşağıda belirtilmiştir;

- 1) Finansal varlıklar sözleşmeye esas nakit akışlarını tahsil amaçlı hali hazırda tutmalıdır.
- 2) Finansal varlıklar sözleşme esaslı belirtilen tarihte ana para ve faiz ödemelerine nakit akış sağlamalıdır.

Bir finansal değer vadesi sabit ise ve ödeme planı belirlenmişse varlık için itfa edilmiş maliyet bedeli değerlendirme ölçütü olarak uygulanacaktır. Eğer finansal varlık kazanç maksadı ile yönetiliyorsa ve finansal varlık için anapara ve faiz kazancı öncesinde tespit edilebiliyorsa bu varlık itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak bu iki şart beraber gerçekleşmez ise finansal varlık makul değer ile değerlendirilir (İşseveroğlu, 2014: 96).

**Tablo 4. TMS/TFRS' lerde Varlıkları Değerleme Ölçütleri**

<b>KALEMLER</b>	<b>TMS/TFRS</b>
<b>Kasa</b>	Makul değer (İtibari)
<b>Yabancı paralar</b>	Makul değer (borsa)
<b>Bankalar</b>	Makul değer (iskonto edilen gider)
<b>Alınan çekler</b>	Makul değer (iskonto edilen gider)
<b>Verilen çekler</b>	Makul değer (iskonto edilen gider)
<b>Makul değer farkı kar-zarara yansıtılan finansal varlıklar</b>	Makul değer (borsa), değerlendirme farkı gelir tablosunda raporlanır.
<b>Satılmaya hazır finansal varlıklar</b>	Makul değer (borsa), değerlendirme farkı öz kaynaklarda kaydedilir.
<b>Vade gününe kadar elde tutulacak finansal varlıklar</b>	Makul değer (iskonto edilen gider) / değer düşüklüğüne karşılık ayrılabilir. Karşılık için ayrılan tutar, gelecekte tahmin edilen nakit akışlarının, finansal kıymetin sabit faiz oranına göre iskonto edilecek bugünkü değer ile defter değeri arasındaki farktır. Makul değer için güven vermediği ortamda finansal varlık maliyet bedeline göre değerlendirilir.
<b>Alıcılar</b>	Makul değer (iskonto edilen gider) / risk oluştuğunda değer düşüklüğü için karşılık hesaplanır.
<b>Alacak senetleri</b>	Makul değer (iskonto edilen gider) / risk oluştuğunda değer düşüklüğü için karşılık hesaplanır.
<b>Stoklar</b>	İlk kazanımda maliyet bedeli, takip eden dönemlerde maliyet ve net gerçekleşebilir değer için düşük olanı ile değerlendirilir.
<b>İştirakler</b>	Konsolidasyon içerenlerde ilk kazanım maliyet bedeli, takip eden dönemlerde özkaynak yöntemi uygulanır. Bu kapsama girmeyenler maliyet bedeli ve borsa değeri ile değerlendirilir.

<b>Maddi duran varlıklar</b>	İlk kazanımda maliyet bedeli, takip eden dönemlerde maliyet ve yeniden değerlendirme esasına göre değerlendirilir.
<b>Maddi olmayan duran varlıklar</b>	İlk kazanımda maliyet bedeli, takip eden dönemlerde maliyet ve yeniden değerlendirme esasına göre değerlendirilir.
<b>Yatırım amaçlı gayrimenkuller</b>	İlk kazanımda maliyet bedeli, takip eden dönemlerde maliyet ve değer yöntemi esasına göre değerlendirilir.
<b>Şerefiye</b>	İlk kazanımda maliyet bedeli, takip eden dönemlerde değer düşüklüğü esas alınır ancak değer düşüklüğü karşılığının iptali ve itfası yasaklanmıştır.

(Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2012: 26-27)

## BEŞİNCİ BÖLÜM: FİNANSAL RAPORLAMA İLE UFRS' YE GÖRE UYGULAMA

İşletmelerin karlılık, borç, stok ve alacak durumu gibi finansal durumlarını yıllar itibariyle hesaplamak için yapılan analize mali analiz denir. Mali analiz sınıflandırması; Karşılaştırmalı Tablo Analizi (Yatay Analiz), Yüzde Yöntemi (Dikey Analiz), Eğilim Yüzdeleri Yöntemi (Trend Analizi) ve Oran (Rasyo) Analizi şeklindedir. Ancak rasyo analizi işletmelerin kan tahlili gibidir. Oran analizinde yer alan tutarlar sayesinde işletmelerin finansal durumu hakkında bilgi edinilir. Finansal oranlar, bilançodaki ve gelir tablosundaki kalemlerden hesaplanır ve 5 grupta incelenir. Bu finansal oranlar şu şekildedir;

- Likidite oranları: şirketlerin kısa süreli borçlarını ödeme kabiliyetinin ölçülmesi ve çalışma sermayesinin yeterliliği hakkında bilgi verir. Temel likidite oranları, cari oran, asit-test oranı ve nakit oranıdır.
- Finansal yapı oranları: şirketlerin kaynak dağılımını ve uzun vadeli borçlarının yapısını inceler. Mali yapı oranları, Finansal Kaldıraç oranı, Özkaynakların aktif toplama oranlanması, Kısa vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranlanması, Uzun vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranlanması, Oto finansman oranı, Duran varlıkların devamlı sermaye içindeki oranı, Maddi duran varlıkların özkaynaklar içindeki oranı olarak gruplanmaktadır.
- Faaliyet oranları: şirketlerin varlıklarını etkin kullanıp kullanmadığını ölçmek için kullanılır. Stok devir hızı oranı, Alacak devir hızı oranı, Net çalışma sermayesi devir hızı oranı, borçların devir hızı oranı, Faaliyet döngüsü, Dönen Varlık Devir hızı oranı, Duran varlık devir hızı oranı, Toplam aktif devir hızı oranı ve Öz kaynak devir hızı oranı olarak gruplanır.
- Kârlılık oranları: kârlılık satışlar, öz sermaye ve aktiflerle ölçülür (Gündoğdu, 2020: 55-67).

Sayılan bu oranlar arasında işletmeler tarafından mali tabloları analiz ederken en fazla tercih edilen oran analizi tekniği ile örneklendirilmiştir

Finansal araçların TFRS ile hükümleri TFRS-7 ile açıklanmıştır. Bu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının amacı, mali tabloların yorumlayıcılarının;

- Mali araçların şirketlerin mali durum ve performansı bakımından önemi,

- Şirketlerin dönem içinde ve raporlama dönemi bitiminde mali araçlar sebebi ile maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin sözü edilen riskleri yönetme şeklini değerlendirebilmeleri için lazım olan gerekli bilgilerin finans dünyasına sunulmasına yardımcı olmaktadır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2007: 195).

**Tablo 5. Finansal Analiz Hesaplamaları**

TÜR	FİNANSAL ANALİZ TÜRLERİ	FORMÜL TANIMI	TDHP	TMS/ TFRS	% DEĞİŞİM
<b>Likide Oranları</b>	Cari Oran	$\frac{\text{Dönen varlıklar}}{\text{KVYK}}$	1,78	1,762	-9,16
	Asit-Test Oranı	$\frac{\text{Dönen V.-Stoklar}}{\text{KVYK}}$	1.40	1.31	-6,51
	Nakit Oran	$\frac{\text{Haz. Değ.+Men.Kıy.}}{\text{KVYK}}$	0,67	0,68	1.18
<b>Faaliyet Oranları</b>	Stok Devir Hızı	$\frac{\text{Satılan Mal. Maliyeti}}{\text{Ticari Mallar}}$	3.00	3.43	14.29
	Alacak Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ticari Alacaklar}}$	3,37	4,08	21.05
	Aktif Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Aktif Toplamı}}$	1.02	1.03	1.60
	Duran Varlık Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar Ort.}}{\text{M. Duran Varlıklar}}$	4.12	4.75	15.29
<b>Mali Yapı Oranları</b>	Kaldıraç Oranı	$\frac{\text{Yabancı Kaynaklar}}{\text{Aktif Toplamı}}$	0.44	0,08	3.19
	Uzun Vadeli Borç Oranı	$\frac{\text{UVYK}}{\text{Toplam Kaynaklar}}$	0.04	0,08	100.16
	Yatırım Oranı	$\frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Özkaynaklar}}$	0,47	0,64	36.17

	Borçlanma Oranı	<u>Yabancı Kay.</u> Özkaynaklar	0,78	0,82	5.13
<b>Kârlılık Oranları</b>	Satış Kârlılık Oranı	<u>Net Kar</u> Net Satışlar	0,19	0,16	-18,13
	Aktif Kârlılık Oranı	<u>Net Kar</u> Toplam Varlıklar	0,20	0,16	-16.82
	Özkaynak Kârlılık Oranı	<u>Net Kar</u> Özkaynaklar	0,35	0,30	-14,71
	Faaliyet Kârlılık Oranı	<u>Toplam Varlıklar</u> Özkaynaklar	1,78	1,82	2,54

(Kaynak: Alkan, 2019: 71-72)

-- Likidite oranları; işletmelerde bu gruptaki değişimler hisse senetlerinin farklı varlık grubuna kaydedilmesi, ticari alacakların itfa edilmiş maliyet bedeline indirgenmesi, karşılık ayrılmasının yarattığı farklılıklardır. Stok maliyetlerinin değer düşüklüğüne uğraması ve finansman giderlerinden ayrıştırılması gibi sebepler cari oranda düşüşe sebep olmaktadır.

-- Finansal yapı oranları; bu gruptaki değişimler aktif toplam ve yabancı kaynaklardan kaynaklanmakta olup, TMS 36 ve 38' e göre maddi duran varlıklara değer düşüklüğü ve gider kayıtlarının yapılmasından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda TFRS' ye göre oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık grubuna eklenmesi de değişim yaratmaktadır.

--Faaliyet oranlarındaki yaşanan değişimlerden biri TFRS' ye göre stoklar ve ticari alacak kalemlerinde yapılan düzelme kayıtları olmaktadır. TFRS uyum gereği stoklardan vade farkı düşürülür ve stoklar net gerçekleşebilir değerine indirgenir, ticari alacaklar da yine itfa edilmiş maliyet bedeline indirgenir.

--Kârlılık oranlarında yaşanan değişim de yine stoklar ve ticari alacakların vadelerinden arındırılması, karşılık ayrılması ve stok ve duran varlıklara değer düşüklüğü hesaplamalarının TFRS finansal tablolarına yansıtılmasından kaynaklanmaktadır (Balcı, 2012: 4701-4702).

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında dönemsellik ilkesi gereği ortaya çıkan geçici farkların yarattığı vergi dikkate alınmamakta iken UFRS standartlarına uyum gereği standardın belirttiği ertelenmiş vergi kavramı dikkate alınmaktadır (Cavlak ve Cebeci, 2017: 50-51).

Standartlara kapsamında vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklardan hesaplanan ertelenen vergi yükümlülükleri ve vergi varlıkları arasındaki olumlu fark ertelenen vergi giderini oluşturur ve ertelenen vergi varlık/yükümlülükleri netleştirilerek bilançoya kaydedilir (Gücenme ve Arsoy, 2007: 2).

**Tablo 6. Ertelenen Vergi varlık/yükümlülükleri**

<b>ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI</b>	<b>TOPLAM GEÇİCİ FARK</b>	<b>ERTELENEN VERGİ</b>
Şüpheli ticari alacak karşılığı	15.000	3.000
Alacakların yaşlandırılması	35.000	7.000
Maddi duran varlık amort.düzeltilmesi	40.000	8.000
Kuruluş ve örgütlenme giderinin aktiften çıkarılması	3.000	600
Toplam ertelenen vergi varlıkları	93.000	18.600
<b>Ertelenen vergi yükümlülükleri</b>		
Hisse senetleri gerçeğe uygun değer	2.000	400
Satıcılar için reeskont	10.250	2.050
Maddi olmayan dur.var.amort.düzeltilme	58.800	11.760
Toplam ertelenen vergi yükümlülüğü	71.050	14.210
<b>Net Vergi Varlığı</b>	<b>21.950</b>	<b>4.390</b>

(Kaynak: Yardımcıoğlu, 2013: 41)

Tablo 6 da oluşan toplam geçici fark oranına 21.950,00,- TL vergi oranı hesaplanarak  $(21.950 * \% 20)$  bulunan 4.390 TL tutar bilançoda gösterilecektir. Ertelenen vergi yükümlülüğü 14.210 TL ve net vergi varlığı üzerinden hesaplanan 4.390 TL geçmiş yıl kârları hesaplarına bilançoda alacak kaydı yapılacaktır (Yardımcıoğlu, 2013: 41).

UFRS uygulaması muhasebe kayıtlarında pek fazla değişikliğe neden olmasa da finansal tabloların biçim ve içeriğinde önemli değişiklikler meydana gelmektedir. Bu sebeplerden ötürü UFRS uygulaması ile beraber genel amaçlı hazırlanan finansal tabloların hazırlanması, analiz ve yorumlanmasında farklılıklar oluşacaktır. TDHP ile karşılaştırıldığında UFRS uygulamaları gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için finansal rapor uygulayıcılarına esneklik sağlanmakta ancak finansal tablo dipnotlarında ayrıntılar istenmektedir (Doğan ve Ertugay, 2010: 119).

**Tablo 7. Bilanço Örneği**

<b>Ser İşletmesinin Bilançosu</b>			
<b>AKTİFLER</b>		<b>PASİFLER</b>	
<b>Hazır Değerler</b>		<b>Finansal borçlar</b>	
-Kasa	8.000	-banka kredileri	15.000
-Banka	2.000		
<b>Menkul Kıymetler</b>		<b>Ticari borçlar</b>	
-Hisse senetleri	1.500	-satıcılar	5.200
<b>Ticari Alacaklar</b>		<b>Diğer çeşitli borçlar</b>	
-Alıcılar	7.950	Ortaklara borçlar	1.250
-Alacak senetleri	8.000	Alınan sipariş avansları	2.000
-Alacak senetleri reeskontu (-)	-1.800		
<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>		<b>Diğer kısa vadeli borç</b>	6.000
-Ortaklardan alacaklar	2.500		
<b>Stoklar</b>			
-Ticari mallar	55.000		
<b>Diğer Dönen Varlıklar</b>	10.000		
<b>Dönen Varlık Toplamı</b>	<b>93.150</b>	<b>Kısa vadeli borç toplamı</b>	29.450
<b>Mali Duran Varlıklar</b>		<b>Uzun vadeli borç toplamı</b>	<b>35.000</b>
-Bağlı Menkul Kıymetler	500		

<b>Maddi Duran Varlıklar</b>			
-Arsa ve Araziler	20.000	<b>Ödenmiş sermaye</b>	<b>55.000</b>
-Binalar	15.000		
-Tesis, makine ve cihazlar	2.000	<b>Sermaye yedekleri</b>	<b>3.000</b>
-Birikmiş amortismanlar	-700	<b>Kar yedekleri</b>	<b>5.000</b>
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>			
-kuruluş ve örgütlenme giderleri	3.000	<b>Dönem net karı</b>	<b>15.000</b>
-haklar	4.823		
-Araştırma ve geliştirme giderleri	1.500	<b>Geçmiş yıl zararları</b>	<b>-5.000</b>
-birikmiş itfa payları	-1.823		
Duran varlık toplamı	<b>44.300</b>	<b>Öz kaynak toplamı</b>	<b>73.000</b>
<b>TOPLAM AKTİF</b>	<b>137.450</b>	<b>TOPLAM PASİF</b>	<b>137.450</b>

(Kaynak: Terzi, Şen ve Bülbül, 2007: 112)

VUK ve UFRS düzenlemelerinde;

- Dönen varlık grubundaki farklılıklar incelendiğinde bazı hesapların, hesap sınıflarının ve gruplarının değiştirildiği, bazı hesaplara, hesap sınıflarına ve gruplarının ise ekleme ve çıkarılmalarla beraber birçok farklılıklar bulunmaktadır. VUK' a göre düzenlenen hazır değerler UFRS' de nakit ve nakit benzerleri olarak değiştirilmiştir. Dönen varlıklar grubunda nakit ve nakit benzerleri hesabında, ticari alacak ve stok kalemlerinde farklar oluşmaktadır. Dönen varlıklar grubunda oluşun bu farklılık;

--nakit ve nakit benzerleri kaleminin vadeli mevduat faiz gelirlerinin tahakkuk esasına göre Vergi Usul Kanunu' nda gelir tahakkukları hesabında, UFRS' ye göre ise bankalar hesabında izlenmesiyle; çeklerin vade gününde Vergi Usul Kanununa göre farkların dikkate alınmaksızın muhasebeleşmesi, UFRS' ye göre ise vade ayırımına göre vadeli çeklerin senet hesaplarında izlenmesinden ileri gelmektedir. Ticari alacaklar hesabındaki satışlar dönemsellik kavramı gereği UFRS' ye göre ticari alacaklar kaleminde düzeltme görür.

--Şüpheli ticari alacaklar kalemlerinin karşılık hesapları VUK ve UFRS' de ayrı zamanlarda kaydedilir. Bu sebeple finansal kullanıcılar şüpheli ticari alacakları UFRS kayıtlarında ticari alacaklar altında ayrı bir kalem ile görürler. Tüm bu sebepler ile bu grupta farklılık görülür.

--Stoklar hesabındaki farklılıklar ticari alacaklardaki gibi satışlarının dönemsellik kavramına göre UFRS' ye göre stoklar kaleminde düzeltme işleminin yapılması, stok değer düşüklüğünün Vergi Usul Kanununa göre takdir komisyon kararları ile belirlenirken UFRS' ye göre stoklar maliyetlerinin geri kazanıma göre tespiti ve stok maliyetlerinin VUK ve UFRS' de belirlenmesi ve kayıtlanması sürecinde uygulamada farklılıklar göstermektedir (Özer ve Teker, 2022: 98).

- Duran varlık grubunda farklılık maddi ve maddi olmayan varlıklara göre değişiklik göstermektedir;

--Maddi duran Varlıkların; VUK' a göre değer düşüklüğü tespiti takdir komisyonu onayına, değer artışı ile enflasyon muhasebesi ile öngörülmekteyken, UFRS maddi duran varlıklarda piyasa değerini esas almaktadır. VUK ve UFRS' de değerlendirme, amortisman ayırma teknikleri ve amortisman süreleri farklılık göstermektedir.

--Maddi olmayan duran varlıklarda ise; haklar hesabında itfa süreleri farklılık göstermekle birlikte değerlendirme, amortisman ayırma teknikleri ve amortisman süreleri farklılık yaratmaktadır (Başkan ve Tunç, 2021: 115-116).

- VUK ve UFRS' de kaynak hesaplarında farklılık adlandırma ile başlamıştır. VUK' da hesap grubunda 'kaynaklar' yerini UFRS' de 'yükümlülükler' almıştır. Kısa vadeli yükümlülüklerde stoklar vade farkına göre ayırmakta, 12 aydan kısa sürede satın alınan stoklar vade farkı ayrıştırılmadan, 12 aydan uzun süre alınan stoklar vade farkı ayrıştırılarak ölçülmektedir. Ancak VUK' ta vade farkı ayrıştırması bulunmamaktadır (Turan ve Bayram, 2019: 153-154).

--Ticari borçların farklılık göstermesi, standartlara göre ticari borçların bilanço gününde iskonto edilmiş tutarları ile gösterilmesi gerektiğidir. Ticari alacaklarda da olduğu gibi ticari borçlar içeriğindeki ertelenmiş faiz giderlerinin hesaplanarak ticari borçlardan indirilir (Yolcu, 2010: 83).

- Gelir tablosundaki farklılıklar gelir ve satış maliyetleri hesaplarından kaynaklanmaktadır. VUK kapsamında gelirin kaydedilmesi her durumda yapılırken, UFRS’ de gelir kaydedilirken risk devrinin gerçekleştiği zaman esas alınmaktadır. Bu sebeple UFRS’ de satışlar dönemsellik kavramı ile düzeltme kaydı gerektirir. UFRS kapsamında gelir içinde vade ve komisyon bulunmaz faiz veya komisyon sınıfları ancak VUK’ a göre bu ayırım yapılmaz. Satışların maliyeti satış dönemsellik esasına göre düzeltme işlemi yapılır. Bu sebeple de VUK ve UFRS’ de satışların maliyeti maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman hesaplamalarındaki düzeltme kayıtlarında farklılık gösterir (Özer ve Teker, 2022: 98).

**Tablo 8. VUK ve UFRS’ ye göre düzenlenen Bilanço ve Gelir Tablosu Hesapları Farklılıkları**

<b>Bilanço ve Gelir Tablosu Hesapları</b>	<b>VUK</b>	<b>UFRS</b>
<b>Dönen Varlıklar</b>		
<b>Nakit ve Nakit Benzerleri varlıklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Vadeli mevduat hesabında bulunan faizler gelir tahakkukları hesabında izlenmektedir.</li> <li>▪ Alınan ve verilen çekler vadeleri dikkate alınmaksızın kayıtlanır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Vadeli mevduat hesabına işleyen faizler bankalar hesabında izlenmektedir.</li> <li>▪ Alınan ve verilen çeklerde vade esastır. Vadeli çekler alacak ve borç senedi olarak kaydedilmektedir.</li> </ul>
<b>Ticari Alacaklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ticari alacaklar taraflar gözetilmeksizin rapor edilir.</li> <li>▪ Ticari alacakların şüpheli duruma gelmesi durumunda yasal takipte olan alacak tutarları için karşılık hesaplanır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ticari alacaklar taraflar gözetilmeksizin rapor edilir.</li> <li>▪ Ticari alacakların şüpheli duruma gelmesi durumunda yasal takibe alınan alacaklar için karşılık hesaplanır.</li> </ul>
<b>Stoklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Özellikli stokların tümü için yüklenilen finansman ve vade farkları stoklar hesabına kaydedilir.</li> <li>▪ Stok değer düşüklüğüne karşılık ayırmak için vergi dairesi takdir komisyonları tarafından değer düşüklüğü için</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Stok alımı ile ilgili yüklenilen finansman ve vade farkları özellikli stok değil ise stoklara kaydedilmez.</li> <li>▪ Stok maliyetinin geri kazanılmadığı durumlarda stok değer düşüklüğü için karşılık hesaplanmaktadır.</li> </ul>

	matrah takdiri yapılması gereklidir.	
<b>Duran Varlıklar</b>		
<b>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Faydalı ömrün tespiti Maliye Bakanlığınca yapılır ve itfa bu oranlar üzerinden olur.</li> <li>▪ Amortisman yöntemleri normal, azalan bakiyeler ve fevkalade amortisman yöntemleri olarak gruplanmaktadır.</li> <li>▪ Satın alınan maddi duran varlıkların tümü amorti edilir.</li> <li>▪ Değerleme hesabı enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı ile tebliğlere göre belirlenerek yapılır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Faydalı ömür şirketin katma değerine göre belirlenir ve şirketlerin yönetim politikalarına göre değişir.</li> <li>▪ Amortisman yöntemleri Doğrusal, azalan bakiyeler, üretim miktarı amortisman yöntemleri olarak gruplanmaktadır.</li> <li>▪ Satın alınan maddi duran varlıkları ayrılarak amorti edilir.</li> <li>▪ Makul değer, değerlendirme yetkisi bulunan işletmelerce yeniden tespit edilip hesaplanmaktadır.</li> </ul>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>		
<b>Ticari Borçlar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ticari borçlar taraflara göre ayırım yapılmadan rapor edilmektedir.</li> <li>▪ Tedarikçilerin akreditifli ve vadeli borçlarının tamamı ticari borçlara kaydedilir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ticari borçlar taraflara göre rapor edilmektedir.</li> <li>▪ Tedarikçilerin akreditifli ve vadeli borçlarının tamamı banka kredileri hesabında izlenir.</li> </ul>
<b>Borçlanmalar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kredilerin söz konusu mali yıl sonuna kadar kalan tutarı kısa vadeli borçlanmadır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Krediler kısa ve uzun vadeli olarak değerlendirilip, bir yıl veya daha kısa süreli olanlar kısa vadeli borçlanma, rapor dönemini aşan bir yılda ödenecek olan tutar uzun vadeli kredilerin kısa vadeli kısımlarında izlenir.</li> <li>▪ Ticari borçlar kısmındaki akreditifler borçlanma olarak rapor edilmektedir.</li> </ul>
<b>Diğer Kısa Vadeli</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hesaplanan karşılıklar gider meydana geldiğinde</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Karşılık ayrılması gereken bir durum olduğu zaman</li> </ul>

<b>Yükümlülükler</b>	muhasebeleşmektedir.	hesaplanır.
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>		
<b>Borçlanmalar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kredilerin söz konusu mali yıldan sonraki dönemlere sarkan borçları uzun vadeli borçlanma kalemlerinde izlenir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪Kredilerin değerlendirilmesinde söz konusu mali yıl dikkate alınmaz. Burada raporlama dönemi önemlidir. Rapor döneminden sonraki 1 yıl ödenmesi gereken kısım uzun vadeli borçlanma olarak değerlendirilir.</li> </ul>
<b>Ertelenmiş Vergi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Vergi kârının doğru olarak hesaplanmasını sağlamaktır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Standartları uygulayan işletmelerin kârlarının doğru hesaplanması amaçlanmaktadır.</li> </ul> <p>Bundan ötürü ticari ve mali kârlar arasındaki geçici farklar esas alınarak ertelenmiş vergi belirlenir.</p>
<b>Hasılat</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Elde edilen gelir hesaplara faturanın düzenlenmesi ile muhasebeleşir.</li> <li>▪ Elde edilen gelirler bünyelerinde vade farkı geliri bulundurabilmektedirler.</li> <li>▪ Elde edilen gelirler içerisinde komisyon gelirleri bulunabilmektedir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gelir kaydedilirken risk devri gerçekleşmesi esas alınır.</li> <li>▪ Gelirde vade farkından kaynaklı gelir bulunmamakta olup faiz gelirleri gruplanmaktadır.</li> <li>▪ Gelirde komisyon gelirlerinden kaynaklı gelir bulunmamakta olup komisyon gelirleri gruplanmaktadır.</li> </ul>

(Kaynak: Özer ve Teker, 2021: 99)

Finansal tablo standartlarının global düzeyde ihtiyaç haline gelmesi standartların uyumlaştırılması ve yakınsama konusunu gündeme getirmiştir. Uyumlaştırma dünya ülkelerinin muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların aza indirilmesi ile uluslararası kabul gören kurallar bütünü oluşturulmasıdır. Bu konuda yapılan tartışmalar neticesinde olumlu-olumsuz durumlar meydana gelmiştir. Olumlu tarafı dünyaca kabul gören uluslararası standartları oluşturmaktadır. Yapılan uyumlaştırma çalışmalarının olumsuz tarafı ise zorunlu düzenlemelere ihtiyacın olmadığını savunanlardır. Bu düşüncüyü savunanlara göre ülkelerin kültür, politika, ekonomi ve hukuksal durumlarının farklı olmasından ötürü uyumlaştırma olanaksızdır ve zaten işletmeleri baskı altına alan bu standartlar olmasa da finansal bilgilerinin işletmelerce açıklanacağı inancındadırlar (Zarzeski, 1996: 32-34).

Uyumlaştırmanın olumlu yanlarından biri de mali tablo kullanıcıları için güven ortamı yaratmasıdır. Muhasebe standartlarının farklı kullanılması sonucu aynı şirketin finansal tablolarının durumlarını başka başka sunabilmekte ve bu da finansal tablo yorumcularında şüpheler uyandırmaktadır. Uyumlaştırma faaliyetleri ülkelerde konu ile çalışmalar yapan kurumlar tarafından yürütülmektedir. Örneklendirecek olursak Birleşmiş Milletler Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamakta iken Güney Doğu Asya Uluslararası Birliği bölgesel standartlarını uygulamaktadırlar. Uygulamaların global düzeye gelmesinde ise Avrupa Birliği üye ülkelerinin katkısı fazladır. Üye ülkeler şirketlerin ticari, vergisel ve bu benzeri konularda bütünlüğünü sağlayarak sermaye hareketliliğini amaçlamıştır. Amerika' da ise durum 1974' de finansal piyasalarda bilgi akışı sağlama amacı ile kurulan kurumun daha sonraları diğer ülkelerin finansal piyasalarını da üye yaparak uluslararası bir kurum oluşturmuştur. Kurumun amacı global düzeyde sermaye hareketliliğini sağlamaktır. Bu sebeple Amerika bünyesindeki kurum muhasebe uyumlaştırılmasının savunucularındandır (Akman, 2009).

IFRS' yi 2010 yılında benimseyen ülkelerden bir olan Brezilya' da ile yapılan çalışmalar araştırmalar sonucunda standartları uygulayan şirketlerin piyasa defter değerlerinde iyileşme gözlemlenmiştir. Yine araştırmalar sonucunda yabancı yatırımcıların daha verimli bilgi edinmeleri saptanmıştır (Sampaio, Netto, Silva, V. A. B. Schiozer, 2020: 286).

## SONUÇ

Finansal pazarlarda yer almak isteyen şirketler, yatırım yapanlar, kredi sunanlar ve diğer taraflar, önemli olan kararlarında, sağlıklı bilgi aktarıcı, net anlaşılabilir, kıyaslanabilir, doğru zamanda meydana gelen ve gereksinimlerin tümünü içeren özellikte mali verilere ihtiyaç duyarlar.

Genel prensiplere bağlı olarak meydana getirilmiş finansal dokümanların, ilgili ülkeye özgü muhasebe yöntemine göre oluşması sebebi ile, farklı ülkeler bazında anlaşılabilir seviyesi çok az olabilmektedir. Dünyada ticaret ve sermaye aktivitelerinde oluşan globalleşme kavramı, bu konunun pozitif olarak sürmesi ve gelişim göstermesi muhasebe anlamında da küresel bir yöntem meydana getirmenin bir ihtiyaç olduğunu belirlemiştir. Bu ihtiyaçlar, uluslararası seviyede ilgi çekerek, ortak bir uluslararası muhasebe sisteminin oluşturulması için uzun zamandan beri pozitif faaliyetlerin oluşmasına neden olmuştur.

Dünyada birçok muhasebe konusunda faaliyet gösteren kurumların ortak faaliyetleri kapsamında UMS ve UFRS meydana gelmiş, bunların daha fazla geliştirilmesi, yaygın hale getirilmesi ve senkronize hale getirilmesi çabaları son derecede hızlı bir şekilde devam etmektedir. Zamanla UMS ve UFRS' ler, birden fazla ülkede, daha fazla şirkette uygulanmaktadır.

Dünyada, pek çok ülkede, borsada yer alan işletmelerin UFRS Standardını kullanmaları mecburi hale gelmiştir. Bu arada KOBİ'ler için oluşturulmuş muhasebe standartlarının realize edilmesi için birçok ülkede faaliyet kapsamında çeşitli problemler mevcuttur. KOBİ kavramı anlamında ülkeler arasında ayrı tanımlamalar mevcuttur. Uluslararası çalışmalara dahil olmayı basitleştiren ve büyük ölçeğe sahip olan KOBİ'ler, muhasebe anlamında da uluslararası faaliyetlerin dışında yer alamayacaklardır.

Kurumsal altyapı açısından uzun süredir muhafaza edilen ulusal temelli muhasebe yöntemlerinden, daha farklı yeni ve idrak edilmesi kolay olmayan faaliyetler içeren Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamak oldukça çok miktarda sorunları da getirmiştir. Öncelikli olarak Mevzuatta yer alan uyumsuzluk durumu, anlaşılması ve uygulanabilmesi güç yeni fonksiyonların meydana gelmesi, şeffaf belgelendirme kapsamında şirket bilgilerinin çok geniş alanlara aktarılmamasının neden olduğu kaygılar, gerçek dönemle ilgili değer hesaplama süreçlerinin komplike bir

durum arz etmesi, uygulama anlamında bilgi sahibi uzman yetersizliği, daha önceki muhasebe uygulamaları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar ve zıtlıklar, yakınsama nedenli UFRS komitesi ile diğer Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ülkelerinin muhasebe metotları arasında meydana gelen uyum standartların devamlı bir şekilde revize edilmesi problemleri ortaya çıkarmıştır.

Bu yaşanan olumsuzluklara karşı UMS' ler ve UFRS' ler, uluslararası mali piyasalar dünyada yaşanan sermaye hareketlilikleriyle paralel duruma gelmiştir. Uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili oluşturulmuş, bütün dünyada aynı şekilde anlaşılabilen finansal bilgilerin rehberi olacak yeni bir düzene geçilmiştir.

Türkiye'de UMS ve UFRS' lere adaptasyon amaçlı birçok kurum, kuruluş ve organizasyonun yürüttüğü çalışmalar sayesinde önemli gelişmeler kaydedilmiştir. TMSK başta olmak üzere söz konusu bütün tarafların katkısı olmuştur. TMSK tarafından, UMS' lere ve UFRS' lere uyum sürecinde bütün set çeviri tekniği ile TMS ve TFRS' lerin gelişmesi yerine getirilmiştir. UFRS tarafından belgelendirilen yeni yöntemler, az zaman aralığında TMS kapsamına alınarak yayımı yapılmaktadır.

Böylece UFRS' ye adaptasyon süreci, Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları ve VUK bakımından aşırı düzeyde ayrılık meydana getirmiştir.

SPK kapsamında, İMKB'ye kotasyon getirmiş olan işletmeler tarafından oluşturulmakta olan ve TTK Tasarısının kanunlaşması ile tüm işletmelere uygulanma mecburiyeti mevcut olan TMS ve TFRS' nin uygulanması süresince bazı aksaklıkların mevcut olması olağandır. Her toplumsal ve kuramsal değişiklikte mevcut ve yaşanma ihtimali olan zorlukların mevcut olması normaldir.

Yeni çalışmalar ile finansal dokümantasyonun kapsamında ve şekil özelliğinde önemli değişiklikler oluşmuştur. Zamanla devamlı faaliyet durumunda olan ülkemizdeki şirketler, uluslararası piyasalardan makul kredi kullanabilecekler, faaliyet sonuçları kapsamında başarılarını, ulusal ve uluslararası sektörlerde de kıyaslama imkanı bulabileceklerdir.

Vergi kapsamlı raporlamadan bilgi esaslı raporlamaya geçişin gerçekleşmesi ile birlikte TDHP' ye göre muhasebenin asıl unsurlarının en önemli olanını "Sosyal Sorumluluk" kavramına uyum sağlamaktır.

Birlik esaslı olması gereği yasalara göre oluşturulan Tekdüze Muhasebe Sistemi hakkında meslek sahiplerine gereken eğitim, kurslar, paneller, sempozyumlar, toplantılar, eğitici ve bilgilendirici seminerler gibi faaliyetler organize edilerek, söz konusu kurumların ve kuruluşların kamuoyuna bilgi sunma mahiyeti ile bültenler, dergiler, broşürler ve kitapçıklar oluşturularak, TMS / TFRS uygulamaları arzu edilen seviye erişim amaçlanmıştır. Bu faaliyetlerin bir bölümü devam etmekte ve gelişimi sağlanmaktadır. Özellikle; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Yeminli Mali Müşavirler Odası, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, niversiteler, Bağımsız Denetim Kuruluşları, Muhasebe ğretim yeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, KGK adlı kuruluşlar bu konuda anlamda ve önemli çalışmalarda etkin olmuşlardır.

## KAYNAKLAR

- Abhishek, N, D & MS, D. (2019). International financial reporting standards – A Tool for Harmonizing the Financial Reporting. *International Journal of Financial Management*, 9(2), 43.
- Akbulut, A. (2013). *Finansal tabloları bağımsız denetime hazırlama kılavuzu*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akçin, O. (2023). Ufrs uyarınca hiper enflasyonist ekonomilerde finansal raporlama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (100), 58.
- Akdoğan, N. (2006). Ums 12- Gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (17), 2-3.
- Akgün, A.İ. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB' ye yönelik bir araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 12-14.
- Akkaş, J. (2014). *Ufrs haberleri*. Erişim adresi: [https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/\\_markets\\_/tur/media/ufrs-yayinlari/ufrs\\_haberleri\\_20141-1.pdf](https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/_markets_/tur/media/ufrs-yayinlari/ufrs_haberleri_20141-1.pdf). Erişim Tarihi: 01.06.2023
- Akkaya, A. (2007). Alman ve Türk hukuku ile mukayeseli olarak uluslararası finansal raporlama standartları' na göre karşılıklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (21), 76-77.
- Akman, N. (2009). *Finansal açıklama üzerinde kültürün etkisi: ufrs öncesi ve sonrası*. Doktora tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Alevli, H. (2018). *Tam tasdik mi, bağımsız denetim mi?* Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tam-tasdik-mi-bagimsiz-denetim-mi/435982>. Erişim tarihi: 21 Nisan 2023
- Aliyeva, S. (2018). *Uluslararası finansal raporlama standartlarının mali tablo analizine etkisi*. Yüksek lisans tezi. Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Uluslararası Yüksek Lisans ve Doktora Merkezi, Bakü.
- Alkan, B. Ş. (2019). Türkiye muhasebe ve raporlama standartlarının finansal analize etkisi. *The Journal Of Social Science*, 3(5), 61-79.
- Apak, İ. (2021). Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları araştırmaları üzerine bir inceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 91(35-36), 36-37.

- Arslan, H. (2022). *Ufrs nasıl öğrenilir?* Erişim adresi: <https://konyaegitimsertifika.com/ufrs-nasil-ogrenilir>. Erişim tarihi: 25 Eylül 2022
- Arsoy, A. P. (2008). Bölümsel raporlamada yeni bir uygulama: Ifrs 8. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (38), 178.
- Ateş, B. A. (2016). Tfrs 14 düzenlemeye dayalı erteleme hesapları standardının irdelenmesi an examination of ifrs 14-regulatory deferral accounts. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 148.
- Bae J., Lee J. and Kim E. (2019) Does revaluation of fixed assets build trust between management and investors? *11(13):3700*.
- Balcı, B. R. (2012). Tfrs'lerin Oran Analizine Etkileri. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 7(28), 4701-4702.
- Barker, R., & Teixeira, A. (2018). Gaps in the ifrs conceptual framework. *Accounting in Europe*, 15(2), 1-2.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 44.
- Bayrak, S. (2011). *Tek düzen hesap planı ve ufrs 'ye göre hazırlanan finansal tabloların mali analizindeki farklılıklar*. Yüksek lisans tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Berberbaum, D. O., & Piechocki, M. (2016). Ifrs 9 and ifrs 7 disclosure requirements—an analysis of the iasb taxonomy. available at ssrn 2870875, 7-8.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2013). Uygulayıcı gözüyle ufrs uygulamalarında denetçinin destekleyici/tamamlayıcı rolü. *Mali Çözüm*, 117-120.
- Busso, D. (2014). Does ifrs 13 improve the disclosure of the fair value measurement? an empirical analysis of the real estate sector in europe. *GSTF Journal on Business Review*. 3, 1.
- Can, Ö. G. G. (2013). Muhasebe dersi derleme notları. *Sendikacılık akademisi*, 31, 58.
- Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2017). Ertelenmiş vergi unsurlarının analizi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(1), 48-60.
- Cengiz, S., & Tosunoğlu, B. (2018). Tfrs 15, tms 11 ve vuk kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin muhasebe uygulamaları. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 36-38.

- Çelik, O. (2005). Avrupa birliği'nde sermaye piyasalarının entegrasyonu ve muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması süreci: türkiye'nin uyumlaştırma sürecindeki konumu. *Ankara Üniversitesi Sbf Dergisi*, 60(01), 112.
- Çiğdem, Y.N. (2021). *Uluslararası finansal raporlama standartları (ufrs) nedir?* Erişim adresi: <https://www.dia.com.tr/uluslararasi-finansal-raporlama-standartlari-ufrs-nedir/>. Erişim tarihi: 21 Mart 2023
- Daştan, A., & Abdioğlu, H. (2008). Tfrs-2: hisse bazlı ödemeler standardı ve muhasebe uygulamaları. *Journal Of Management And Economics Research*, 6(10), 72-103.
- Demir, Ş. (2014). *Tms – tfrs türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları: (vuk değerlendirme yaklaşımı)*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Demirelli, Ş. (2022). Neoliberal bir ürün olarak uluslararası finansal raporlama standartlarının eleştirel bir okuması. *Paradigma: İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 11(1), 53.
- Derya Baskan, T. (2021). Türkiye finansal raporlama standartları ile vergi usul kanunu arasındaki ilişkinin uygulama örneği ile irdelenmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* (17), 115-116.
- Doğan, M. Ve Ertugay, E. (2010). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Çalışmaları Dergisi*, 3(3), 119.
- Doğruer, Ufuk. (2008). *Ab sürecinde ufrs' den tfrs' ye*. Erişim adresi: <https://finansaleksen.com.tr/ab-surecinde-ufrsden-tfrsye/>. Erişim tarihi: 12 Aralık 2022
- Donnelly, S. (2007). The international accounting standards board. *New political economy*, 12(1), 117.
- Döğüş, Y. ve Üçoğlu, D. (2021). Ufrs 16 kiralama standardının ilk uygulamasının bist'te işlem gören şirketler üzerindeki finansal etkileri. *Muhasebe ve Vergi Çalışmaları Dergisi*, 14(2), 521.
- Durer, S., Akbaş, H. E., & Zeytinoğlu, E. (2016). Uluslararası finansal raporlama standartları ve Türkiye' de muhasebe eğitimi: muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin görüşleri üzerine bir inceleme. *Maliye ve Finans Yazıları* (106), 76-77.
- Erdener, E. A., & Özkan, S. (2010). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarının finansal tablolar analizi üzerindeki etkilerine genel bakış. *Mali Çözüm*.
- Ergin, N. E. (2016). Türkiye muhasebe/finansal raporlama standartları ile vergi mevzuatına göre gelirin tespiti ve ertelenmiş verginin oluşumu. *Vergi Dünyası*, 419, 49-50.

- Ghouma, G., Becha, H., Kalai, M., Helali, K., & Ertz, M. Do ifrs disclosure requirements reduce the cost of equity capital? evidence from european firms. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(8), 11.
- Gökçen, G. ve Horosan, E. (2009). Uefa mali (finansal) kriterleri kapsamında uluslararası finansal raporlama standartları. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 1 (1), 141.
- Gücenme, Ü. & Poroy Arsoy, A. (2007). Vergilerin muhasebeleştirilmesi, ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış* (21), 1-16.
- Güleç, Ö. F., & Ergi, Ş. (2019). Dünyada ve Türkiye’de finansal ve yerel raporlama standartlarının gelişim süreci. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 262.
- Gündoğdu, A. (2020). *Herkes göre finans*. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- International Financial Reporting Standards. www.İfrs.Org, “Ufrs muhasebe standartları”, Erişim tarihi: 13.09.2023.
- İğde, M. (2013). *Kobi tfrs ’ye göre finansal tabloların değerlendirilmesi ve bağımsız denetimi*. Yüksek lisans tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- İşseveroğlu, G. (2014). Tms 39 kapsamında finansal varlıkların sınıflandırılması ve değerlemesi: borsa istanbul 100 endeksindeki şirketlerin uygulamaları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(21), 96.
- Kablan, A. (2013). Ufrs' nin ülkemizdeki muhasebe uygulamaları ve finansal tablolar üzerine etkilerine yönelik bir uygulama. *İZÜ Sosyal Bilimler Dergisi/IZU Journal of Social Science*.
- Kabwe, M., Mwanaumo, E., & Chalu, H. (2021). Antecedents of ifrs compliance: the moderating effect of audit quality. *journal of finance and accounting*, 9(6), 219, 12.
- Kamu Gözetimi Kurumu, (2023). Ums/ufrs nedir? Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/0/UMS/UFRS-nedir?www.kgk.gov.tr>, “UMS/UFRS nedir?”, Erişim tarihi: 20.06.2023
- Kangarlouei, S. J., Agababa, M., & Motavassel, M. (2013). Assessment of social, economic and political impact of adopting international accounting standards in iran. *World Applied Sciences Journal*, 21(2), 21

- Karakaşlı, A. (2015). *Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği'ne göre düzenlenen finansal tablo setinin tms/tfrs ile uyumlu hale dönüştürülmesi ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Karapınar, A. & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 764.
- Kaya, B. ve R. Uçan (2014). Vergi usul kanunu ile tms/tfrs' ye göre değerlendirme ölçüleri. *Vergi Raporu*, 183,16-17.
- Kaya,Y. Ve Utku M. (2019). *Ufrs' nin Türkiye'deki tarihsel gelişimi ve ufrs'ye geçişin firmaların finansal performansları üzerindeki etkileri*. XI.Yıl XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 30-32.
- Khelif, H., & Achek, I. (2016). Ifrs adoption and auditing: a review. *Asian Review of Accounting*, 24(3), 340.
- Kılıç, G. (2017). *Ufrs 15 müşteri sözleşmelerinden doğan hasılat standardının değerlendirilmesi*. Yüksek lisans tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kiracı, M., & Köse, T. (2002). Iasc, fasb ve tmudesk' teki muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 60-61.
- 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), 107-120.
- Korkmaz, T., Temel, H., & Birkan, E. (2007). Uluslararası muhasebe standartları ve kobi'lere etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (36), 97.
- Kurtcu, E. (2012). *Ufrs' ye tabi olacak kobi' lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerine olası etkileri*. Yüksek lisans tezi, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Microblog. (2019). *Uluslararası finansal raporlama standartları ufrs nedir?* Erişim adresi: <https://www.mikro.com.tr/uluslararasi-finansal-raporlama-standartlari-ufrs-nedir/>. Erişim tarihi: 12 Aralık 2022
- Mikail, E., & Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 65-68.

- Nuriyev, B. (2009). *Uluslararası finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması – ufrs 1 kapsamında uluslararası finansal raporlama standartlarına genel bakış*. yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Oflas, A. (2021). Ufrs uygulanma sürecinde hisse senedi piyasa değeri ile hisse başına kazanç ve hisse senedi defter değeri arasındaki ilişki (bist 50'ye dayalı bir uygulama). *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*.
- Oğuz, M. (2019). Ufrs 17 sigorta sözleşmeleri kapsamında öngörülen ölçüm yaklaşımlarından genel model yaklaşımı ve bir uygulama. *Öneri Dergisi*, 14(51), 193.
- Ozer, M., Teker, S., (2021). Overview of international financial reporting standards (ifrs) and application differences between ifrs and turkish tax procedure law (tpl). *pressacademia procedia (PAP)*, 15, 98-99.
- Özdemir, Fevzi Serkan ve Ünal, İsmail Hakkı. (2021). Ülkelerin ufrs uygulamalarının kabulünde kültürün etkileyici rolü üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve denetime bakış dergisi*, (62), 142-143.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve örnek uygulamalı Türkiye muhasebe standartları, türkiye finansal raporlama standartları*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Özkaya, H. Ve Balcı, N. (2020). Dünya' da ufrs eğitimine bir bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(59), 158.
- Özpınar, İ. (2006). *Uluslararası finansal raporlama standartları ufrs 1 örnek uygulaması ve thp arasındaki ortaya çıkabilecek sorunlar*. Yüksek lisans tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Öztürk, C., & Akdoğan, N. (2023). Kobi'ler için ufrs' de ikinci kapsamlı gözden geçirme taslağına genel bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(70), 90.
- Palmer, Barclay. (2022). What are international financial reporting standarts (ifrs)? Erişim adresi: <https://www.investopedia.com/terms/i/ifrs.asp#toc-understanding-international-financial-reporting-standards-ifrs>. Erişim tarihi: 02.08.2023
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede uluslararası uyum ve avrupa birliği sürecinde türkiye'de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 123.
- Perera, D., & Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in accounting*, 31(1), 1.

- Sampaio, J. O., Netto, H. G., Silva, V. A. B., & Schiozer, R. F. (2020). Mandatory ifrs adoption, corporate governance and firm value. *Ssrn Electronic Journal. Rae*, 60 (4), Na-Na.
- Sultanoğlu, B. (2014). *Ufrs' nin borsa istanbul' daki şirketlerin finansal tabloları üzerindeki etkisi: finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu ve finansal tablolar analizi*. Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sultanoğlu, B. (2016). Borsa istanbul şirketlerinde ufrs etkisi: finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu. *Muhasebe Bilim Dünya Dergisi*, 18(2), 371-373.
- Şahin, On (2016). Ufrs-3 kapsamında işletme satın almalarının muhasebeleştirilmesi ve örnekler eşliğinde muhasebe uygulamalarının açıklanması- ifrs-3 kapsamında iktisapların muhasebeleştirilmesi ve muhasebe uygulamalarının örneklerle açıklanması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(17), 108-109.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete. (2011). *Türk Ticaret Kanunu*. Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>. Erişim tarihi: 12.09.2023.
- T.C. Resmi Gazete, 369 Sıra no' lu vergi usul kanunu genel tebliği. (22 Ocak 2022), 31727.
- Teraman Ö. (2019). *Yeni Kavramsal Çerçeve 2018*. Erişim Adresi: <https://www.tnbakademi.com/post/yeni-kavramsal-%C3%A7er%C3%A7eve-2018-1-1-2020-%C3%9Ctibaren-uygulanacak>. Erişim Tarihi: 20.06.2023
- Terzi, S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartları (ufrs 10) açısından konsolidasyon ilkeleri ve kontrol modeli. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 286-287.
- Terzi, Şen ve Bülbül (2007). Ufrs'nın türk'ye'de ilk uygulaması için açılıfı bilançosu hazırlanması. *Mali Çözüm* (81),112.
- Tunçez, H. A. (2019). Türkiye muhasebe standartları (tms) ile vergi usul kanunu (vuk) açısından değerlendirme ölçümlerinin karşılaştırılması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 210.
- Turan, Z. Ve Bayram, E. (2019). Finansal raporlama standartları ve uygulamaları bağlamında yeni hesap planı düzenlemeleri. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 153-154.
- Türk Ticaret Kanunu (TTK), Resmi Gazete 27846 (14 Şubat 2011), Kanun no. 6102, md. 88.

- Türker, İ. (2010). Ias /tms 2 stoklar standardına ve türk vergi sistemine göre stokları değerlendirme. *Muhasebe ve Denetim Bakış* (30), 106.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 7 (TFRS 7), Resmi Gazete 26419 (30/01/2007).  
Finansal Araçlar: Açıklamalar (TFRS 7) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 42, m.1.
- Usul, H., & Kıymık, H. (2010). Uluslararası muhasebe standartlarının entegrasyon sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 133.
- Uyar, U. (2015). *Finansal raporlama standartları 'nun piyasa değerini açıklama gücü üzerine etkisi*. Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Vergi Usul Kanunu (VUK), *Resmi Gazete* 10703 (10.01.1961), Kanun no. 213, md. 258-297.
- Yardımcıoğlu, M. (2013). Finansal Tabloların UFRS'ye Çevrimi. *Sosyoekonomi*, 20(20).
- Yardımcıoğlu, M., Coşkun, S., Coşkun, S., & Kocamaz, H. (2015). Maden işletmelerinde maden varlıklarının edinimi, hazırlık, geliştirme ve arama giderlerinin tfrs göre değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 71-84.
- Yıldıztekin, İ. (2018). Uluslararası finansal raporlama standartları ile ülkemiz muhasebe uygulamaları arasında belirlenen bazı farklılıklar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(4), 1103.
- Yolcu, İ. (2010). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile tms uyumlaştırması ve örnek hesap planı. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yoruldu, M. (2012). Yeni türk ticaret kanunu ile birlikte ufrs' ye uygun tfrs' nin uygulanması zorunluluğu ve gelir vergisi standardı. *Vergi Dünyası*, (370), 203-206.
- Yürekli, E., & Süleyman, U. (2020). Muhasebe ve finansman dergisinde 2004-2019 yılları arasında yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartları (ufrs) ile ilgili makalelerin içerik analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (88)
- Zarzeski, M. T. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting horizons*, 10(1), 32-34.