

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ: TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
FAYDA DÜZEYİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Işıl TEK

HAZİRAN – 2021

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**MUHASEBE'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ: TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
FAYDA DÜZEYİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Işıl TEK

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK



Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Işıl TEK
02/07/2021**

ÖZ

MUHASEBE’NİN TARİHSEL GELİŞİMİ: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FAYDA DÜZEYİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tek, Işıl

Yüksek Lisans, İşletme

Tez yöneticisi: Doç. Dr. Erkan Öztürk

Haziran 2021

Muhasebenin günümüzde ulaştığı gelişmişlik seviyesini anlayabilmek için tarihsel süreçte kat edilen mesafeyi değerlendirmek gerekmektedir. Tarihsel süreçte muhasebenin günümüze kadar kaydettiği gelişmeleri ortaya koymak ve bugünün geçerli finansal raporlama dili olan IFRS raporlamasının ne gibi sorunlara çözüm olmak amacıyla kullanıldığını belirlemeyi amaçlayan çalışmada, Türkiye’deki IFRS uygulaması olan TFRS¹ setinin muhasebe ve raporlama uygulamalarına sağladığı katkıların belirlenebilmesi üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda, Türkiye’deki IFRS uygulaması olan TFRS setinin muhasebe ve raporlama uygulamalarına sağladığı katkıların belirlenebilmesi hedeflenmektedir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) arasındaki farkları görmek, içinde bulunulan duruma genel bir bakış sunmaktadır. Bu bakış ile TFRS’nin getirdiklerini anlaşılır şekilde ortaya koymak, muhasebenin gelişim sürecine katkı sayılabacağı için önemlidir. Bunun sonucunda TFRS’nin getirmiş olduğu fayda temelli başlıca çıkarımlar çalışmanın sonuç bölümünde sıralanmıştır.

Anahtar Kelimeler: MSUGT, VUK, TDMS, TMS/TFRS, Finansal Raporlama

¹ Tez içerisinde kullanılan “TFRS” ifadesi hem Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını hem de Türkiye Muhasebe Standartlarını kapsamaktadır.

ABSTRACT

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING: EVALUATION OF THE BENEFIT LEVEL OF TURKEY FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Tek, Işıl

Master of Arts, Business

Supervisor: Assoc. Erkan Öztürk

June 2021

In order to understand the level of development that accounting has reached today, it is necessary to evaluate the distance traveled in the historical process. In the study, which aims to reveal the developments of accounting in the historical process and to determine what kind of problems the IFRS reporting, which is the valid financial reporting language of today, is used to solve the problems, it is focused on determining the contributions of the IFRS set, which is the application of IFRS in Turkey, to the accounting and reporting practices. In this direction, it is aimed to determine the contributions of the TFRS set, which is the IFRS application in Turkey, to accounting and reporting practices. Seeing the differences between TDMS and TFRS reporting provides an overview of the current situation. With this point of view, it is important to clearly reveal the benefits of TFRS as it will contribute to the development process of accounting. As a result, the main benefit-based inferences brought by TFRS are listed in the conclusion section of the study.

Key Words: MSUGT, VUK, TDMS, TMS/TFRS, Financial Reporting

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iv
ABSTRACT	v
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE MUHASEBE MESLEĞİNE KÜRESEL DÜZEYDE YÖN VEREN KURULUŞLAR 3

1.1. Tarihsel Gelişim	3
1.1.1. İtalyan Muhasebe Okulu.....	6
1.1.2. Fransız Muhasebe Okulu	8
1.1.3. Alman Muhasebe Okulu	10
1.1.4. İngiliz - Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu	12
1.2. Muhasebe'ye Küresel Düzeyde Yön Veren Kuruluşlar.....	14

2. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİ..... 19

2.1. Türkiye'deki Kuruluşlar.....	26
2.2. Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Genel Bakış.....	30
2.2.1. MSUGT Çerçevesinde Raporlama	31
2.2.2. TFRS Kapsamında Finansal Raporlama.....	32
2.2.3. BOBİ FRS Kapsamında Raporlama	37
2.2.4. KÜMİ FRS (Taslağı) Kapsamında Raporlama	42

3. BÖLÜM

TDMS İLE TFRS RAPORLAMASININ FAYDA TEMELLİ KARŞILAŞTIRMASI 45 |

3.1. Araştırmanın Yöntemi.....	45
3.1.1. Araştırmanın Amacı	45
3.1.2. Araştırmanın Önemi	45
3.2. TDMS ile TFRS Setinin Bilgi Asimetrisi Açısından Karşılaştırılması.....	46

3.2.1. Finansal Tablo Formatındaki Farklılıklar.....	46
3.2.2. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikler	50
3.2.3. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Yararlanılan Ölçüm Esasları	51
3.2.4. Finansal Tablo Dipnotları ve İlave Açıklamalar	52
3.3. TFRS'lerin Muhasebe ve Raporlama Açısından TDMS'den Farklılaştığı Hususlar.....	52
3.3.1. Kavramsal Çerçeve Esasları	52
3.3.2. Finansal Tabloların Sunulma Esasları	53
3.3.3. Stokların Sunulma Esasları.....	75
3.3.4. Nakit Akış Tablosu Sunum Esasları.....	76
3.3.5. Muhasebe Politikalarının Seçimi, Muhasebe Politika ve Tahminlerinin Değişmesi ve Hata Düzeltmeleri	77
3.3.6. Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olayların Sunulma Esasları	79
3.3.7. Ertelenmiş Vergi Sunumu	80
3.3.8. Maddi Duran Varlıkların Sunulma Esasları	80
3.3.9. Devlet Teşvikleri Sunum Esasları	82
3.3.10. Kur Değişimleri İle İlgili Sunulma Esasları	82
3.3.11. Borçlanma Maliyetleri Sunum Esasları	83
3.3.12. İlişkili Taraf Açıklamaları Sunum Esasları	83
3.3.13. Bireysel Finansal Tablo Sunum Esasları	83
3.3.14. İştirak ve İş Ortaklığı Yatırımlarının Sunulma Esasları	84
3.3.15. Varlıklardaki Değer Düşüklüğü Sunumu	84
3.3.16. Yükümlülük Karşılıklarının Sunum Esasları.....	85
3.3.17. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sunulma Esasları	86
3.3.18. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sunulma Esasları	87
3.3.19. Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Sunum Esasları	87
3.3.20. Hisse Bazlı Ödemelerin Sunulma Esasları	87

3.3.21. İşletme Birleşmelerinin Sunum Esasları.....	88
3.3.22. Satış Amaçlı Duran Varlıkların ve Durdurulan Faaliyetlerin Sunum Esasları.....	88
3.3.23. Faaliyet Bölümlerinin Sunum Esasları.....	88
3.3.24. Finansal Araçların Sunum Esasları.....	89
3.3.25. Konsolide Finansal Tablolar Sunum Esasları.....	90
3.3.26. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Sunum Esasları	90
3.3.27. Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılatın Sunum Esasları	91
3.3.28. Kiralamaların Sunulma Esasları	91
SONUÇ	93
KAYNAKÇA	97

GİRİŞ

İşletmelerin diğer ülkelere erişebilme gücü arttıkça ticari işlemler karmaşık hale gelmiştir. Çünkü mal alış ve satışı için ulusal sınırlar zaman içerisinde daha soyut hale gelmeye başlamıştır. Ülke sınırları dışında mal satmak, şube açmak değişik döviz cinsleriyle ilişki içinde olmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla basit olarak akla gelen kur hareketleri, vergi mevzuatları konuları muhasebe bilimini sürekli gelişim içinde olmaya zorlamaktadır (Aydemir, 2015: 75).

Tüm disiplinlerde olduğu gibi kavramlar ve teoriler tarihsel akış boyunca sürekli değişim göstermektedir. Aynı durum muhasebe açısından da söylenebilir (Uçma, 2011: 131). Bu tarihsel süreklilik içinde oluşan değişimleri ele almak muhasebenin güncel durumunu anlama açısından gerekli görülmektedir. Muhasebe yüzyıllardır bir değişim ve gelişim içerisinde. Çünkü muhasebe hesaplaşma bilimidir. Hesaplaşmanın tarafları arttıkça ve tarafların niteliği yükseldikçe, muhasebeye atfedilen önem ve muhasebenin sorumluluk alanları da genişlemeye başlamıştır. İşletmeler uluslararası hale geldikçe işlemler karmaşık hale gelmektedir. İşlemlerin anlaşılır hale gelmesi için finansal raporların bir kanıt olarak oraya konması gerekir. Dolayısıyla muhasebeye ve muhasebe bilgi sistemine verilen önem giderek artmaktadır.

Her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik politikalarına göre düzenlenen vergi yasaları, devletin temel gelir kaynağı olan verginin doğru tespit edilmesini ve vergi gelirinin artırılmasını amaçlamaktadır. Vergi kanunları, dönem sonunda varlıkların olduğundan düşük gösterilmesini önlemek adına bir alt sınır çizmeye çalışmaktadır. Muhasebe uygulamaları ise işletmelerin finansal durumunu gerçekçi bir şekilde ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çünkü bir işletme döneminde gerçekleşen nakit girişi ve ödemeleri yerine raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve haklarına ilişkin yaşanan değişikliklere ait bilgiler daha iyi bir temel oluşmasını sağlamaktadır (Gözlüklü, 2017: 349).

Yukarıda belirtilen amaç farklılıkları dolayısıyla vergi uygulamaları ve muhasebe uygulamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Geçmişten

günümüze süregelen muhasebe gelişimi ile artan bu farklılıkların hangi sorun veya eksiklikten kaynaklandığının tespiti çalışmanın amacıdır. Dolayısıyla hâlihazırda uygulanmakta olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları Setinin fayda düzeyi belirlenmiş olacaktır. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebenin tarihsel gelişiminde ortaya çıkan sorunlara yönelik pragmatik çözümlere ve muhasebe mesleğine küresel düzeyde yön veren kurumlara yer verilmiştir. İkinci bölümde muhasebenin tarihsel gelişimi Türkiye özelinde ele alınmış olup Türkiye'deki kuruluşlar ve muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü ise günümüze kadar getirilen muhasebe tarihinin günümüz uygulamaları ile karşılaştırılmasını içermektedir. Diğer bir ifade ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının fayda temelli karşılaştırılması yapılmaktadır. Sonuç kısmında ise çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılarak elde edilen sonuçlar özetlenmektedir.

1. BÖLÜM

MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE MUHASEBE MESLEĞİNE KÜRESEL DÜZEYDE YÖN VEREN KURULUŞLAR

Aristoteles'in "Eğer bir şeyi anlamak istiyorsanız, onun başlangıcını ve gelişimini gözlemlemelisiniz." ifadesine dayanarak muhasebe gelişimi tarihsel açıdan ele alınmıştır. Ayrıca Akdoğan ve Aydın'a göre (1987) modern muhasebe yapısını anlayabilmek için muhasebe düşüncesinin tarihsel gelişimi incelenmelidir. Muhasebe tarihi finansal olayları pragmatik bir yolla sunduğu için özellikle 20. yüzyılda etkisi artan bir araştırma alanı olarak görülmektedir. Muhasebe gelişimi tarihsel açıdan incelendiğinde muhasebe okullarının belirleyici etkiye sahip olduğu görülmüş olup aynı zamanda muhasebe okulları ulusal özelliklerin ve uluslararası geçişin anlaşılmasına katkı sağlamıştır (Uçma, 2011: 118-133).

1.1. Tarihsel Gelişim

M.Ö. 5000 yıllarına kadar inen muhasebe kayıtları, mübadele işlemleri ile ortaya çıkmış ve ticari hayatın değişmesiyle beraber sürekli ilerleme göstermiştir. Eski dönemlerde Babil, Eski Yunan, Mısır, Roma, Orta Çağda ve Eski Avrupa'da uygulanan bu muhasebe kayıtları belli kurallar bütününe uyan sistemli bir kayıt tutma yöntemi değildi. Daha çok ücret ödemeleri, borç alacak kayıtları, envanterler ve vergilerle ilgili kayıtlar yapılmaktaydı (İbasalilgiller, 1999: 14).

M.Ö. 3600'de yalnızca kayıt altına alma amacıyla muhasebe uygulamaları ilk olarak Babil'de görülmüştür. Arkeolojik kazılarla ulaşılan tüccar kayıtlarına göre ise muhasebe uygulamaları Babil Kralı Hammurabi döneminde milattan önce 2285 ve 2242 yılları arasında kullanılmaktaydı. Bu kayıtlarda muhasebeciler "kâtipler" olarak adlandırılmakta ve bu kâtiplerin yetiştirildiği okullardan bahsedilmektedir. Bu okullar Antik Mısır'da bulunuyordu ve okullarda matematik ve kayıt tutma dersleri, personel yönetimi, hukuk, genel idari konular anlatılıyordu (Aktaran Uçma, 2011: 118).

Görüldüğü gibi ilk olarak günlük ihtiyaçlardan hareketle ortaya çıkan ve bu ihtiyaçlara hizmet eden kayıt tutma kavramı, kayıt tutma yöntemini öğreten okullar aracılığıyla aktararak yayılmaktaydı (Uçma, 2011: 118). Muhasebenin tarihsel gelişimine bakıldığı zaman gelişmelerin hesaplaşma ihtiyacından ortaya çıktığı görülmektedir. Çift yanlı kayıt sisteminin ortaya çıkışı da aslında bir ihtiyaçtır.

Muhasebe bilimi tarihinde ortaya çıkan gelişmeler, muhasebenin sorumluluğu altına giren durumlar, dönemin ihtiyaçlarına göre şekillenmiştir. Muhasebeyi ortaya çıkartan en temel ihtiyaçsa hesaplaşmadır. Hesaplaşma ihtiyacı muhasebenin var olma nedeni olup bu zaman içinde değişiklik göstermektedir. İlkel toplumlarda başlayan hesaplaşma ihtiyacı ile günümüzün hesaplaşma ihtiyacı arasında gözlenen farklılık ekonomik ve sosyal nedenler başta olmak üzere birçok durumdan etkilenmektedir. Bir zamanlar hesaplaşma ihtiyacı sadece aritmetik ile hesaplama olarak görülürken, günümüzde finansal raporlamaya dayanan bir sistem durumundadır (Öztürk ve Öktem, 2019: 34).

12. yüzyıla kadar kayıtlar ticari ilişkilerin izlenmesine yönelik basit hatırlatıcı notlar şeklinde iken bu yüzyılın sonuna doğru işletme kayıtları ile işletme sahiplerinin varlıklarına yönelik kayıtlar birbirinden ayrı izlenmeye başlamıştır. 13. yüzyılda ise farklı şehirlere ihraç yapan, şubeler kuran işletmelerin artması ve kredi işletmelerinin artması gibi yeni olaylar karmaşık muhasebe kayıtlarının oluşmasına sebep olmuştur (İbasalilgiller, 1999: 14). Venedikli tüccarların deniz aşırı uluslararası limanlarla ticaret yapmaya başlamasıyla hangi tüccardan ne kadar alacağı ne kadar borcu olduğunu takip etmeleri zor hale gelmeye başlamıştır. Tarafların sayısının artması muhasebenin sadece tek bir hesapla takip edilmesini olanaksız hale getirmektedir. Bunun sonucunda karşılıklı hesaplar kullanılmaya başlanmıştır.

14. yüzyılda ve 15. yüzyılda Venedik, Floransa, Milano ve Cenova gibi İtalyan ticaret şehirlerindeki uygulamalar sonucu günümüz kayıt tutma sistemi olan çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Uygulamada yaşanan bu değişimleri İtalyan matematikçi Luca Pacioli kâğıda dökmüştür. Pacioli, 1494'te "Summa De Aritmetica, Geometrie, Proportioni et

Proportionalite (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet)” isimli Venedik’te yayınladığı kitabında muzaaf kayıt tutma sisteminin ilkeleri, envanter düzenlemesi, muhasebe defteri ve kayıtları gibi konuları ele almıştır (İbasalilgiller, 1999: 15).

Pacioli, sunduğu kayıt sisteminde ajanda, günlük defter (yevmiye defteri) ve büyük deftere (defteri kebir) yer vermektedir. Bu defterler ile kurulması gereken ilişkiyi açıklamaktadır. Sayfaları numaralandırılmalı, yetkililere onaylatılmalı gibi hususlara yer vererek iç kontrolün önemini vurgular. Ayrıca şüpheli alacak karşılığı ve amortisman gibi konuları ele alır. Bu eser ilgili konudaki ilk çalışma olarak bilinse de başka bir yayının daha olduğu bilinmektedir (İbasalilgiller, 1999: 15).

Abdullah İbn Muhammad İbn Kiya Al Mazandarani’nin 1363’te yazdığı “Risale-i Felekiyye- Kitab-us Siyagat” adlı söz konusu farsça eserde bugün uyguladığımız muhasebe esasları görülmektedir. Muhasebe kitabı anlamına gelen “Kitab-us Siyagat” da, devlet muhasebesinde kayıt şekilleri, defterler ve belgeler gibi konular yer almaktadır. Defterler arasında yer alan “Rüznamçe-Yevmiye”, “Evarece-Defterikebir” ve “Tahvilat-Şahıs tali hesapları” yer almaktadır (İbasalilgiller, 1999: 15).

Çift taraflı kayıt sistemi kavramı ilk defa 1525 yılında Antonio Tagliente “Luminario di Aritmetica” adlı eserde geçmektedir. Gelişmelerin devamında 1540’de Domenico Manzoni yayınladığı “Quaderno Doppio” isimli eserinde Venedik Usulü “muzaaf günlük defter ve büyük defter kayıtları” hakkında açıklamalar getirilmiştir. Pacioli etkisi sadece İtalyan yazarlar üzerinde değil, Avrupa ülkelerindeki yazarlar üzerinde de etkili olmuş ve İtalyan muhasebe sistemini ülkelere tanıtan yapıtlar ortaya çıkarmışlardır (İbasalilgiller, 1999: 17).

Bugün ülkemizde uygulanan muhasebe sistemi, muhasebe okullarının görüşleri doğrultusunda şekil almış ve sonuç olarak bugün uygulayıcılara ulaşmıştır. Türk muhasebe sistemi, zaman içerisinde farklı muhasebe okullarından etkilenerek şekil almış, bugün İngiliz- Amerikan muhasebe sistemine daha yakın yer almaktadır (Öztürk ve Fındık, 2016: 211-212).

Birçok ülkede farklı disiplinlerin ve ulusların kendine özgü kültürel özelliklerinin birbirlerinden etkilenmesi sonucu muhasebe, tarihsel gelişim

sürecinde devamlı gelişim ve değişim göstermiştir (Öztürk ve Fındık, 2016: 212). Muhasebenin evrimsel değişimine Türk devletleri açısından bakıldığında görülmüştür ki Selçukluların 1071’de Malazgirt savaşını kazanması Arap ve Fars kültürlerinden etkilenmesine neden olmuştur. Ancak zaman içerisinde Tanzimat hareketleriyle birlikte 1839 yılında Türk muhasebe sistemi daha fazla Avrupa kültüründen etkilenmeye başlamıştır (Güvemli, 1995: 13-16).

Zan’a göre Milattan önce 3000’li yıllara dayanan muhasebe tarihi üç döneme ayrılarak incelenmelidir. Bu dönemlerden ilki Luca Pacioli’ye kadar dayanan yani 1494 yılından başlayan basit muhasebe dönemidir. Bu dönemde muhasebe teorileri literatürde yoktur. İkinci dönem ise Luca Pacioli ile başlayıp 20. yüzyıla kadar devam eden çift taraflı kayıt sistemi dönemi olarak adlandırılıp bu dönemde hesapların kişiselleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Üçüncü ve son dönem olarak adlandırılan kısım ise 20. yüzyılın başından itibaren günümüze uzanan ve zamanla daha kapsamlı muhasebe uygulamalarına kapı açan dönemdir. Bu dönemde çeşitli muhasebe teorilerine, ve değişik disiplinlere rastlanmaktadır (Güvemli, 1995: 8; Güvemli, 1994: 1; Uçma, 2011: 120).

Avrupa ülkelerinde ticari hayatın hızlı gelişimi sonucu muhasebede kayıt altına alınan birim işlem sayısının artması sonucu çift yanlı kayıt sistemi doğmuştur. Sanayi Devrimi ile birlikte 19. yüzyılda muhasebenin öneminin artmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda İtalya, Fransa ve Almanya’da muhasebe okulları kurulmuştur (Güvemli, 1998: 95; Güvemli, 2000: 244; Güvemli ve Aslan, 2009: 32). Muhasebe tarihçileri “Bryer, Güvemli, Mattessich, Parker, Yamey, Zan vb.” muhasebe okullarının önemini vurgulamaktadır. Bunlar, “Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz - Amerikan muhasebe okulları”dır (Uçma, 2011: 119).

1.1.1. İtalyan Muhasebe Okulu

İtalya’da ortaya çıkan ve yayılan muhasebe düşüncesi 19. yüzyılda muhasebe okullarının kurulmasını sağlamış ve muhasebe düşününe liderlik yapmıştır. İtalya Muhasebe okulları o dönemde tüccarların deniz aşırı ticaretle uğraşması sonucu farklı limanlarda borç alacak takibi yapma

zorluğu gibi problemlere çözüm aramıştır. Aynı zamanda borç alacak taraflarından biri olan kendi işletmelerinin kişiliğini tartışmaya başlamışlardır.

İtalyan Muhasebe okulları köklü ve donanımlı bir muhasebe tarihine sahip olduğu için muhasebe teorilerini etkilemiştir. İtalyan muhasebe tarihi sosyal çevreye ve çevrenin ekonomik özelliklerine göre şekillenmiştir. Bunun en iyi örneği İtalyan Muhasebe Okullarının buldukları yere göre isimlendirilmesidir. İtalyan Muhasebe Okulları olarak anılan üç okulun adları Lombardiya Okulu, Toskano Okulu ve Venedik Okulu'dur (Uçma, 2011: 119- 120).

Lombardiya Okulu muhasebeyi “bir işletmenin yönetsel faaliyetlerinin kontrol aracı olarak” açıklamaktadır. Bu okulda hesaplar “Özetleyici, Emanetçi ve Şahıs Hesapları” şeklinde sınıflanmaktadır. Bunların yanı sıra devlet muhasebesini içeren şekilde ilk muhasebe dersleri verilerek bugünkü adıyla ruhsatlı muhasebeciler yetiştirilmeye başlanmıştır. Bu dönemde isminden bahsedilmesi gereken iki isim Ludovico Crippa ve Francesco Villa'nın çalışmaları Lombardiya Muhasebe Okulunun ve İtalya muhasebesinin gelişiminde büyük rol oynamıştır (Güvemli, 2000, 275; Güvemli, 2007: 406-407; Öztürk ve Fındık, 2016: 213; Uçma, 2011: 120).

Muhasebeyi “hesap verme bilimi” şeklinde tanımlayan Ludovico Crippa, muhasebe disiplinini etkileyen düşünceler ortaya çıkarmıştır. Lombardiya Muhasebe Okulu'ndan bir diğer yazar Francesco Villa, muhasebeyi yönetim sürecinin parçası olarak görerek muhasebeye bilimsel bir yaklaşım getirmiştir (Uçma, 2011: 121).

Toskana Okulu, borç alacak ilişkilerini kişilendirme çabaları sonucu gerçek ve tüzel kişiler olarak sınıflandırarak bu hesapları işletme varlıklarından ayırarak takip etmeyi yaklaşım edinmiştir. Bu işlemlerde “Logismografi” denilen bir kayıt tutma sistemi kullanılmaktadır (Güvemli, 2007: 409). Logismografi Muhasebe Sistemi, işlem tarihi ve konusunu aynı anda kaydetmektedir. Logismografi muhasebeye farklı bakış açıları sağlamıştır. Bunlar; ekonomik, idari ve sayısal açıdan farklı yaklaşım sentezleridir. Toskano okulunda üç yazar dikkat çekmektedir. Bunlar; Giuseppe Cerboni, Francesco Marchi ve Giovanni Rossi (Uçma, 2011: 122).

Giuseppe Cerboni'nin önemli bir çalışması olan "Bilimsel Muhasebe" sosyal bilimlerle muhasebe arasında ilişki olduğunu dolayısıyla muhasebenin sayılardan öte mantıksal kararlar alınması gereken ve sorgulamaları içeren ilkeler bulunduğunu ortaya koymuştur. Toskano muhasebe okulu yazarlarından bir diğeri Giovanni Rossi'dir. Muhasebenin teorileştirilirken sosyal varlıkların hayati önem arz ettiği düşüncesi üzerinde durmuştur. Toskano okulundan diğeri bir yazar olan Francesco Marchi, kişilikçilik teorisinin gelişimine logismografi dilinin gelişimini sağlayarak katkı yapmıştır (Uçma, 2011: 122- 123).

Venedik Okulu, "Statmografi" olarak adlandırılan kayıt sistemi ile işletmede gerçekleşen dinamik ve statik yapıda olayları dengeli olarak kaydederek varlıkların değerlerine göre kaydedilmesi gerektiğini vurgular (Güvemli, 2007: 415). Venedik Muhasebe Okulu'ndan Besta'nın muhasebe teorisi 19.yüzyılın sonlarında muhasebeye bilimsel bir görüş tarzı kazandırarak işletmenin varlıklar ile bağlantılı olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte Besta, muhasebeyi "ekonomik kontrol bilimi" tabiriyle tanımlamıştır. Besta muhasebeyi değer odaklı görmektedir. Venedik muhasebe okulunda yazar olan Gino Zappa ise, "Finansal Raporların Evrimi (Evolution of Financial Reports)" çalışmasını 1910'da yayınlamaya katkı sağlamıştır (Uçma, 2011: 122- 124).

İtalyan muhasebesi çift taraflı kayıt sisteminin hâkim olduğu uygulamalar 18. yüzyılda düşüşe geçmiş, 19. yüzyılın başında muhasebe literatürü Almanya, İngiltere, Fransa ve Amerika gibi ülkelerin odağında gelişme göstermiştir. (Aktaran Uçma, 2011: 117).

1.1.2. Fransız Muhasebe Okulu

Bu okulun yaklaşımları İtalyan Muhasebe Okulu yaklaşımlarını bir adım öteye taşımıştır. Borç alacak ilişkilerini ve işletmenin kişiliğini hukuki boyutta da ele almıştır. Mülkiyet ve sermaye kavramları gelişmiş olup hukuk alanında yapılan düzenlemelerle dönemin ihtiyaçlarına çözüm geliştirilmiştir.

Fransız muhasebe tarihçilerinden olan Lemarchand ve Nikitin'e göre, 19. yüzyılda Fransız muhasebe anlayışında özellikle maliyet

hesaplamalarına yönelik düşünceler tüm Avrupa ülkelerine yayılmıştır. Bunun yanı sıra dönem içinde hesaplar üzerinde duran Mattieu De La Porte, bir hesabı bir kişi haline getirmiş ve hesapları borçlu veya alacaklı olarak nitelendirmiştir. Zamanın koşulları gereği Fransız Muhasebe Okulu iktisadi ve hukuki eğilimleri ortaya çıkarmıştır. Fransız Muhasebe Okulu bazı kuramlar etrafında gelişmiştir. Bunlar “Kişilikçilik Kuramı, Birleştirici Kuram, Değerin Dört Durumu Kuramı ve Matematiksel Kuramlar” olarak adlandırılmaktadır (Uçma, 2011: 124).

Kişilikçilik Kuramı; bilançoda borç alacak ve varlıkların bulunması gerektiğini önererek işletmenin ilişki içinde olduğu taraflar ve varlıklar arasında ilişki bulunduğunu öne çıkarmaktadır. Teorinin en temel özelliği ise, sermaye hesabı üzerinde durmasıdır. Kişilikçilik teorisine katkı sağlayan yazar ve eserler; “Gabriel Faure (1905) Genel Muhasebenin Kayıtları, Charles Panglaou (1929) Muhasebe Tekniğine Giriş, H. Deschamps (1907) Muhasebenin Özeti ve Belçikalı bir yazar olan Laurent Lefebre (1917) Muhasebenin Genel İlkeleri” olarak gösterilebilir (Güvemli, 2007: 387-395; Uçma, 2011: 125).

Birleştirici Kuram; Bu kuramın en önemli yazarı olarak bilinen Jean Gustave Courcelle-Seneuil’e göre birleştirici teori, sermayenin korunmasına yönelik işletmenin sahibi ve işletme kavramlarının birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır (Güvemli, 2007: 391). Ayrıca yazara göre işletmeye ait olan makine, bina ve mobilyalarda varlık olarak ele alınmalı ve o şekilde kayıt altına alınmalıdır (Uçma, 2011: 125).

Değerin Dört Durumu Kuramı; Bilinen temsilcisi Henri Lefevre olan ve ekonomik ve hukuksal açıdan bir alt yapısının olmadığı öne sürülen bu kuram işletmede bulunan değerleri dört grupta ele almıştır. Bunlar borç alacaklar, portföydeki değerler, mallar ile nakit değerlerdir. Ayrıca bu kuram bu değerlerin çalışanlara emanet edilmesine karşın sorumluluğunun muhasebecide olmasını eleştirmektedir (Güvemli, 2007: 393).

Matematik Kuramı; Muhasebenin sermaye ve üretim arasındaki ilişkiye hizmet etmesi gerektiğini savunan kuram muhasebeyi bir matematik dalı olarak görmekte ve muhasebenin politika ile ekonomi üzerinde etkisi olduğunu ortaya koymaktadır. (Güvemli, 2007: 395). Matematik teorilerini

açıklamak için Eugène Léautey ve Adolphe Guibault'ın çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmalar matematik teorileri ile birlikte maliyet muhasebesinin gelişmesine de katkı sağlamıştır (Uçma, 2011: 126).

1.1.3. Alman Muhasebe Okulu

Almanya'da 19. yüzyılda sanayileşmenin başlamasıyla Alman muhasebe sistemine yön veren Schmidt, Schmanlenbach, Töndry ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda bu dönem “Betriebswirtschaftslehre” İşletme İktisadı kavramı veya dönemi olarak adlandırılır ve iktisat ve muhasebenin birleştiği bir dönem başlar. Bununla yanı sıra Alman Muhasebe Okulu çoğunlukla bilanço üzerinde durmuş bu konuya farklı bakış açıları getirmiş olup birçok akademisyen tarafından bilanço okulu olarak anılmaktadır. Çünkü 20. yüzyılın başlarında gelişen ekonomik kriz ve enflasyon nedeniyle kalıcı bilanço sistemi oluşturulmak istenmiştir (Uçma, 2011: 127).

Alman Muhasebe okulunun yaklaşımları sanayi devrimine cevap vermektedir. Sanayi devrimi ile işletmelerin kapasiteleri artmaya başlamış, sabit maliyetleri ve duran varlık yatırımları artmıştır. Dolayısıyla varlıkların raporlanması önem kazanmış ve bilanço yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Alman Muhasebe okulları, finansal raporlama kavramının somut bir hale dönüşmesinde katkıları büyüktür. Okulların ortaya koyduğu bilanço teorileri farklı finansal tablo görüşlerine sahiptir. Bunlar “Statik Bilanço Teorisi, Dinamik Bilanço Teorisi ve Organik Bilanço Teorisi” şeklinde tanımlanmaktadır (Öztürk, 2017: 47).

Statik Bilanço Teorisi; 1914'te, Alman bilim insanı Prof. Dr. H. Nicklish'a göre bilanço, işletmenin belirli bir andaki borç, alacak ve sermaye durumunu göstermektedir. Bu bilanço şekli işletmenin bir anlık fotoğrafının çekilmesine benzetilmektedir. Teoride varlıkların değerlendirilmesi ve bilançonun pratik kullanım amacının anlaşılması üzerinde durulmuştur. Görevi ise varlık ve sermaye durumunun anlaşılması olduğu için sınırlı bilgi sunmaktadır. Dönem başı ve sonu arasında özkaynaklarda meydana gelen farka göre kârı hesaplayan bu teori bilançonun hazırlanmasını temel alıp

kârın belirlenmesini arka plana atmaktadır (Karalar, 1968: 118; Öztürk, 2017: 48; Uçma, 2011: 128).

Dinamik Bilanço Teorisi; Prof. Dr. Eugen Schmalenbach'ın 1919'da kaleme aldığı "Dynamische Bilanz (Dinamik Bilanço)" eseri teori literatüre girmiştir. Bu kitapta statik bilanço teorisinde karşılaşılan problemler ortaya konup eleştirilmiştir. Schmalenbach, statik bilanço teorisini geleneksel bulmakta ve dinamik bilanço aracılığıyla gelir hesaplamalarını belirlemektedir. Teoride kârın saptanması ön plana alınıp hesaplanmasında parasal giderler ve satış hâsılatı dikkate alınmıştır. Bu durum finansal duruma ek olarak faaliyet performansını da ön plana çıkardığı için olumlu etki uyandırmıştır (Güvemli, 2007: 421).

Teorinin amacı statik bilanço teorisinden farklı olarak varlık veya sermayeyi tespit etmek yerine dönem kârı veya zararını belirlemektir. Dolayısıyla dinamik bilanço teorisi, işletmenin dönem içinde gerçekleşen faaliyetlerinin sonucunu ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu sayede işletmeler faaliyetlerinin sonucunu görüp kontrol etme imkânı bulmaktadır. Bu durumda statik bilançodan daha fazla bilgi sağladığı görülmektedir. Dinamik bilanço teorisinin iki önemli özelliğinden biri geliri, işletmenin etkin olup olmadığının belirlenmesini sağlayan bir kavram olarak görmesidir. İkincisi ise, dinamik teorinin karşılaştırılabilir olmasıdır. Karşılaştırılabilir olması kontrol edilme imkânı tanımış ve dinamik bilanço teorisinin Alman muhasebe sisteminde önemli bir yer tutmasına neden olmuştur (Ferman, 1984: 57; Uçma, 2011: 129).

Organik Bilanço Teorisi; 1921 yılında Fritz Schmidt isimli Alman bilim adamı "Die Organische Bilanz" (Organik Bilanço) adlı eserile ortaya konmuştur. Hem statik bilanço hem de dinamik bilanço teorisine ilişkili olan bu teori düalist bir kavram olarak kabul edilmektedir. Statik ve dinamik bilanço teorilerine ek olarak varlıkların kayıt tarihinden sonraki dönemler içerisinde değerinde değişme olabileceğine vurgu yapmaktadır (Güvemli, 2007: 424; Ferman, 1984: 60; Uçma, 2011: 129).

Bu teori faaliyet sonuçlarını gösteren gelir tablosu ile finansal durumu açıklayan bilançonun aynı önemde olduğunu savunmaktadır. Organik bilanço teorisinin gereklerine göre satış hâsılatı ile cari piyasa değerlerine

göre hazırlanmış ikame maliyetlerin farkı esas alınarak kâr/zarar hesaplanmaktadır. Bunun sonucu olarak, organik bilanço ile kâr veya zararın belirlenmesine ek olarak fiyat değişimlerinin etkisi de görülebilir hale gelmiştir (Öztürk, 2017: 49).

1.1.4. İngiliz - Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu

Almanya'nın muhasebe düşününe etkisi 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren John Stewart Mill, Adam Smith, David Ricardo gibi düşünürlerin etkisiyle İngiliz dili bölgesine geçiş yapmıştır. Bu bölgeye Amerika da dâhildir. Özellikle bu ülkelerin finansal ve ticari durumu da liderliğin İngiliz dili bölgesini etkilemiştir. İngiliz - Amerikan muhasebe uygulamalarının sorunların çözülmesinde basit yollar denenmesi ve uygulamalara dönük olmasının üzerinde durulmaktadır. Ayrıca muhasebe mesleğine saygınlığın artması, mesleğe önem verilmesi ile muhasebe düşünü Latin Amerika ülkelerinde, İngiliz sömürgelerinde ve Japonya'da yayılmıştır (Aktaran Uçma, 2011: 131).

İngiliz - Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu, muhasebenin oluşturduğu finansal bilgilerin yönetimin kararlarında belirleyici olması gerektiğini savunmaktadır. Yönetim felsefesinin hâkim olduğu bu dönemde muhasebe yönetimin bir fonksiyonu olarak görülmektedir. Bu durum muhasebe için yeni bir işlev olarak ortaya konmuştur. Avrupa'da ortaya çıkan diğer görüşlerden farklı olarak bu okulun görüşü tarihsel maliyet ve yönetim muhasebesinin ortaya çıkmasında temel düşünce olarak yer almaktadır. Tarihsel maliyet ve amortisman konularına verilen önemin artması da bu konuda etkili olmuştur (Güvemli, 2007: 426- 429; Uçma, 2011: 130; Elitaş vd., 2011: 16).

Anglosakson Muhasebe Okulu döneminde işletmeler borsalarda işlem görmektedir. İşletmelerin alınıp satılabilmesi bilanço değerinden farklı değerlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu duruma çözüm olarak değerlendirme kavramı gelişmiştir. Günümüzde hala hâkim olan yaklaşımlar İngiliz- Amerikan muhasebe okullarından çıkmıştır. Muhasebeye ulusal alanda yön veren kuruluşlar bu okulun öğretilerine dayanarak devam

ettirmekte ve yaygınlaştırmaktadır. Muhasebeyi hesap verilebilir bir faaliyet olarak ele alıp, kurum kültürüne hizmet eden bir araç olarak kullanmaktadır.

Tablo 1: Farklı Muhasebe Okullarında Sorunların Çözümü

Muhasebe Sorunları	İtalyan	Fransız	Alman	İngiliz-Amerikan
Muhasebenin amacı	İktisadi sürece katılan kişilerin denetimi	Kaynakların kullanımında etkinlik	Rasyonel muhasebe prosedürlerinin geliştirilmesi	Yönetimin etkinliğinin artırılması ve denetimi
Muhasebenin konusu	Kişilerin hak ve sorumlulukları	Kaynaklar	Süreçler (prosedürler)	Yöneticilerin davranışları
Muhasebenin konusu	Belgeler	Varlıklar	Varlıklar	Varlıklar
Etkileyen temel bilim	Hukuk	Ekonomi politik	Matematik	Psikoloji
Bilanço (içerik)	Hak ve sorumlulukların eşitliği	Tahsilât ve ödemelerin (gelir-gider) eşitliği	Alacak ve borç kalanlarının eşitliği	Varlıkların borç ve sermaye toplamı ile eşitliği
Bilanço (hesaplar arası ilişkiler)	Hesaplardan ortaya çıkıyor	Hesaplardan ortaya çıkıyor	Hesaplardan ortaya çıkıyor	Kesinlik yoktur
Değerleme	Satış fiyatı	Maloluş fiyatı	Kesinlik Yoktur	Yönetimin amacına göre seçim
İçerik olarak hesaplar	Sadece kişisel (hesaplaşma) hesaplar	Sadece envanter ve işlemsel hesaplar	Aktif ve pasif hesaplar	Kesinlik yoktur

Yapılarına ve amaçlarına göre hesaplar	Bir sıra	Bir sıra	Bir sıra	Kesinlik yoktur
İkili kaydın nedeni	Hak ve sorumlulukların değişimi	Varlıkların değişimi	Bilançodan ortaya çıkıyor	Kesinlik yoktur
Yöntem	Tüme varım (induction)	Tüme varım	Dolaylı (Deduction)	Tüme varım
Muhasebenin sınırları	Mikro muhasebe	Mikro ve makro muhasebe	Mikro ve makro muhasebe	Mikro muhasebe

Kaynak: Güvemli, 2007: 433

Yukarıdaki tabloda dört temel muhasebe okulunun özellikleri karşılaştırmalı olarak verilmiştir. Günümüzde egemen anlayış haline gelen İngiliz - Amerikan Muhasebe Okulu yaklaşımları, Türkiye’de literatürde geniş kapsamda bulunmasına rağmen, uygulamalarda Alman Muhasebe Okulu yaklaşımlarının etkisinin halen ağırlıklı olduğu görülmektedir. Diğer yandan; kamuya hesap verebilir şirketler açısından muhasebe sistemi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) yayınladığı muhasebe standartları ile uyum çerçevesinde Avrupa Birliği tarafından yönlendirilmektedir (Öztürk ve Fındık, 2016: 216- 222).

1.2. Muhasebe’ye Küresel Düzeyde Yön Veren Kuruluşlar

Çalışmanın bu bölümünde küresel muhasebe iklimini yönlendiren kuruluşlara yer verilmiştir. Bu amaçla uluslararası alanda muhasebeyi etkileyen güce sahip kuruluşlarla ilgili genel bilgiler, yönetim kurulu üyeleri verilmiş ve Türkiye ile ilişkileri ele alınmıştır. Kuruluşlar genel olarak dünya üzerinde tek bir muhasebe dilinin oluşmasını amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda kuruluşlar Anglosakson muhasebe okulunun öğretilerini benimsemektedir.

Karabınar (2006)’ya göre uluslararası muhasebe uygulamaları üzerinde etki yaratan 3 temel kuruluş bulunmaktadır. Bunlar; IFAC, IASC Vakfı ve IOSCO olarak sıralanmaktadır. IASC ve IOSCO üye ülkeleri arasında

İngiltere ve ABD ülkeleri ağırlıklıdır. Kuruluşların amacı dünyada birbirinden farklı muhasebe uygulamalarını yakınsanmasını sağlanmak ve ülkeleri Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına yönlendirmektir. Bu kuruluşlar ve çalışmaları ile Anglosakson muhasebe okulunun öğretileri tüm dünyaya yayılmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977'de kamuya fayda sağlaması için muhasebe mesleğini geliştirmek amacıyla Almanya/Münih'te kurulmuştur. Kurulduğu yıl 63 kurucu üye ve 51 ülke ile başlayan IFAC, 135'den fazla ülkede 175'den fazla üye ile çalışmalarına devam etmektedir (IFAC, 2020). Üyeleri seçim yoluyla gelen IFAC konseyi tarafından yönetilir. Ulusal standartlarla uluslararası standartları yaklaştırmayı amaçlayan kurum kamu için yüksek nitelikli standartlar geliştirmek için çalışmaktadır. Bu amaç doğrultusunda düzenleyici kurumlar, hükümetler ve örgütlerle sıkı ilişki içindedir. Buna ek olarak üye ülkeler arasındaki ticari ilişkileri geliştirip finansal bir yapı inşa etmeyi amaç edinir. Türkiye'de TMUD ve TÜRMOB, IFAC'a üye olan kuruluşlardır (Karabınar, 2006: 142).

Uluslararası tek bir muhasebe dili oluşturmayı amaçlayan kurumlardan biride Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'dir (International Accounting Standards Committee). Komite, Amerika, Kanada, Almanya, Japonya, Meksika, Fransa, İrlanda, Hollanda ve İngiltere'deki muhasebe kurumları arasında imzalanan bir anlaşma ile 1973'te kurulmuştur. Merkezi Londra'da bulunan Komite, denetimden geçen finansal raporların ve hesapların belirli standartlara dayanarak hazırlanmasını ve sunulmasını amaçlamaktadır. Böylece finansal raporlar dünya çapında anlaşılır ve kabul edilebilir bir hal almış olacaktır. Bir başka ifade ile komite belirlenen standartlar aracılığıyla ulusal muhasebe yapısını uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırır ve standartların kullanımını teşvik etmektedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 3-4).

IASC Vakfının Mütevelli Heyeti Ocak 2010'da kullandıkları oy ile vakfın adını IFRS Vakfı olarak yeniden adlandırmıştır. Bu vakfın anayasasına göre mütevelli heyeti coğrafi denge gerektirir. Bu gereklilik doğrultusunda mütevelli heyetinde Avrupa'dan 6, Amerika'dan 6,

Asya/Okyanusya'dan 6, Afrika'dan 1, herhangi bir alanda 3'ü coğrafi denge dağılımına tabidir (IFRS, 2020).

IASC Vakfı üç ana organa sahiptir. Biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'dur (IASB). Bu organ IASC Vakfı adına uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmakla görevlidir. Oluşturulan standartların hepsi "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)" olarak tanımlanmaktadır. IASB'nin yayınladığı IFRS'ler tüm ülkeler tarafından ulusal düzenlemelerle harmanlanmakta ve uyum çalışmaları yapılmaktadır.

IASB'nin standart hazırlama süreci belirli bir konuya yönelik standart bulunmamasıyla başlar. Danışma grubu oluşturulup kamuoyunun yanıtlaması bir özet yayınlayabilir. 90 gün içinde belge ile ilgili fikirler belirtilir ve kamuoyunun fikirlerine eklenen öneriler, araştırmalar ve SAC'ın fikirleri ile birlikte taslak metin yayınlanır. Taslak hakkında yapılacak bildirimler 90 gün içinde yapılmalı aksi durumlarda kurul süresi değiştirebilir. Kamuoyuna açık olarak oturum yapılarak standart tartışılabilir veya gerçek bir durum üzerinde standart tartışılarak uygulanabilirliği anlaşılabilir. Kurul standardı tasdiklerken en az 9 üye oy kullanmalı ve onaylanan standart tüm karşıt fikirleri içerecek şekilde yayınlanmalıdır. Yayınlanan standart 6-18 ay kadar beklendikten sonra uygulamaya konur (Aygün, 2008: 12).

IASB biri başka ve biri başkan yardımcısı olmak üzere 14 yönetim kurulu üyesine sahiptir. Üyeler 5 yıl süre ile kurula geldikten sonra 3 yıl veya gerekirse 5 yıl daha uzatılabilir. Bu konuda bir üye için azami süre 10 yıldır. Anayasada belirtilen coğrafi denge gereği 4 üye Amerika'dan, 4 üye Avrupa'da, 4 üye Asya/Okyanusya, biri Afrika'dan ve coğrafi dengenin korunması esas alınarak herhangi bölgeden atanan biri ile yönetim kurulu oluşturulur. Üyelerin temel nitelikleri pratikte deneyim ve mesleki yeterliliktir (IASPLUS, 2020).

Diğer organ olan Standart Danışma Konseyi (SAC), akademisyenler, denetçiler ve yatırımcılar gibi çeşitli gruplardan oluşan konsey, mütevelli heyetinin danışma organıdır. SAC yılda 3 defa Londra'da toplanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) ise 2 ayda bir toplanan 12 temsilciden oluşmaktadır. Komite muhasebe standartlarında anlaşılmayan veya yoruma ihtiyaç duyulan noktada açıklama yapmakla

yükümlüdür. Komitenin onayı ile tasarılar kamuoyu ile paylaşılabilir ve yayımlanabilir (Uysal,2006: 100).

Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 1973'te, özel sektörde finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla ABD'de kurulmuştur. FASB muhasebe konularında ve finansal raporlamada yeni standartlar oluşturarak denetçiler, mali tablo kullanıcıları ve eğitimciler için ilgili konularda iyileştirmeler üzerine çalışmayı misyon edinmiştir. Kurul Finansal Muhasebe Vakfı (FAF), Devlet Muhasebesi Standartları (GASB), Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyinden (FASAC) oluşmaktadır (Karabınar, 2006: 145). FAF Mütevelli Heyeti tarafından FASB üyeleri atanır. Üyeler konulara göre sınıflandırılarak 5 yıllık olarak atanmakla birlikte 10 yıla kadar görev yapabilir (FASB, 2020).

FASB ile IASB arasında 2002 yılında kurumların yayınladıkları standartlar arasındaki farklılıkların giderilmesi ve uyum oluşması için Norwalk Mutabakatı ile anlaşma yapılmıştır. Bu uyum anlaşması sonucunda yayınlanan muhasebe standartları ile hem ulusal hem de uluslararası alanda daha kaliteli finansal raporlama sistemi oluşturulmaya çalışılacaktır (Altıntaş, 2011: 173).

Amerika Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC), sermaye oluşumunu sağlamak, yatırımcıları korumak ve doğru bilgiye erişimi kolaylaştırmak amacıyla 1934 yılında kabul edilen Menkul Kıymet Kanunu ile kurulmuştur (Karabınar, 2006: 145). Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO) ise 1983'de Amerika Kıtası Bölgesel Birliğinin dönüşümü sonrası birleşen on iki Kuzey ve Güney Amerika bölge temsilcisinin kararı ile oluşturulmuştur. Kuruluşun amacı yerel piyasaların güçlerini birleştirerek küresel menkul kıymet hareketlerini takip edebilmektir. Bu kuruluşun çatısı altında Bölgesel Komiteler, Teknik Komite ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi bulunmaktadır. Türkiye ile ilişkisi incelendiğinde ise İMKB ve Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Birliğinin IOSCO üyesi olduğu görülmektedir (Karabınar, 2006: 145).

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) yürürlüğe giren şirketler kanunu ile 1985 yılında muhasebe standartları oluşturmak amacıyla kurulmuş olup Finansal Raporlama Konseyinin alt organı niteliğindedir.

Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC) muhasebe uygulamalarında Avrupa Birliğinin onay merciidir. Kurum muhasebe standartları ile muhasebe yönergeleri arasında yakınsama sağlamanın yanı sıra finansal raporların kalitesini ve Őeffaflıđını arttırmayı amaç edinmiştir. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), 1986'da Belçika'da kurulmuştur. Tüm  yeler profesyonel muhasebe meslek örgütüdür ve yalnızca tüzel kişiler  ye olabilir. Federasyonun amacı muhasebe ve denetim alanlarında yapılan düzenlemelerin dünyadaki gelişmelerle aynı seviyede olmasına teşvik etmektir (Karabınar, 2006: 146- 147).



2. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİ

Çalışmada uluslararası düzeyde muhasebeyi yönlendiren kuruluşlar ele alındıktan sonra bu bölümünde ise Türkiye özelinde mesleğe yön veren kurumlar ve bu kurumların uygulamalarına genel bir bakış yer almaktadır. İlk muhasebe uygulamalarından günümüze kadar geçen sürede muhasebenin ihtiyaçlara göre devamlı bir değişim gösterdiği görülmüştür (Gülçin, 2018: 670). Bu değişimler çeşitli kuruluşların oluşmasına veya var olan kurumların kendini yenilemesine neden olmaktadır. Miladî Tanzimat dönemi olarak bilinen ve o zamandan beri sürekli gelişim içinde olan Türk muhasebe sisteminin yapısını anlamak uygulamalarını anlamayı kolaylaştıracaktır (Öztürk ve Fındık, 2016: 212).

Türk muhasebe kültürünün günümüze kadar getirdiği ilk hesaplaşma niteliği taşıyan kalıntılar Göktürlere (552-745) ait belge ve dikili taşlardır. Muhasebe, Osmanlı döneminde ise “devlet muhasebesi” olarak doğmuştur. Bunun nedeni Osmanlı’da devletçilik anlayışının hâkim olmasıdır. Merdiven yöntemi Orta doğu bölgesinde dönemin şartlarına göre oluşup gelişmiştir. Yöntem, ilk olarak 770’li yıllarda Abbasiler ile ortaya çıkmış, İlhaneliler döneminde ilerlemiş ve Osmanlı döneminde en iyi halini almış olup 1879 yılına kadar kullanılmıştır. Anadolu’da oluşan muhasebe kültürünün temelini merdiven yöntemi oluşturmaktadır (Aktaran Gülçin, 2018: 669).

Merdiven yöntemi Osmanlılar tarafından devletçiliğin egemen anlayış biçimi olduğu ülkelerde neredeyse 500 yıl boyunca kullanılmıştır. Bu sisteme göre harcama tür ve esasları alt alta sıralanmaktadır. Asıl tutarı oluşturan alt unsurların merdiven şekline benzemesi nedeniyle yöntem bu ismi almıştır. Bu yöntemle beraber Osmanlı döneminde muhasebenin tahakkuk esasına dayandığı, bir düzen içerisinde raporlama yapıldığı, etik kurallara uyulduğu ve iç denetim sisteminin uygulandığı bilinmektedir. Merdiven yöntemiyle çok sayıda defter tutulmuştur (Aydemir ve Erkan, 2011: 113).

“Bunlar; Ruznamçe (Günlük Defter), Evarece (Büyük Defter), Tercihat (Masraf izleme defteri), Tahvilat (kişi hesaplarını izleme

defteri), Müfredat (illerin gelir ve giderlerinin kayıt edildiği defter), Defter-i Camiü'l Hesap (devlet gelir ve giderlerinin yıllık olarak bir araya getirildiği defter), Defter-i Kanun (Devlet vergilerinin tanıtıldığı kitap) adlı kayıt defterleridir” (Aydemir ve Erkan, 2011: 113).

Osmanlı döneminin önemli muhasebecileri defterdar Sarı Mehmed Paşa, Tarhuncu Ahmet Paşa, Koçibey ve Kâtip Çelebi'dir (Aktaran Gülçin, 2018: 669). Bu önemli muhasebecilerle beraber merdiven yöntemini kullanan herkes siyakat yazısı kullanmaktaydı. Kökü savk kelimesinden gelmekte olup “hayvanı gütmeye, ardından yürütme, ilerletme, takip etme, iterek sürme” manalarını taşımaktadır. Eskiden yalnızca “kısaltılmış ve noktasız yazı” şekline (stenografik yazı) denilen siyakat, ilerleyen dönemlerde muhasebe anlamını kazanmıştır. Uzun yıllar kullanılan bir muhasebe yöntemi ve dili olmasına rağmen Osmanlı'da yazılan hiçbir muhasebe öğretisi kitabına rastlanmaması bilgilerin usta-çırak ilişkisi ile aktarıldığının göstergesidir (Aydemir ve Erkan, 2011: 116).

Geniş bir coğrafyaya yayılan Osmanlı Devleti'nin içsel ve dışsal sorunları olmasına rağmen uzun süre başarılı olmasında en büyük etken sahip olduğu köklü muhasebe sistemidir. Abbasilerden beri kullandıkları söylenen ve oturmuş durumda olan muhasebe sisteminin, denetimde etkin olmasını istemiş ve dinamik üst yönetim bu mekanizmaya büyük önem vermiştir. Muhasebe sisteminden bağımsız bir müfettişlik kurumuyla kural dışı uygulamalar büyük çoğunlukta engellenmiştir. Dış denetimin yanı sıra sistemin kendi içinde bir otokontrol mekanizması ile sağlıklı bir işleyiş sürdürülmüştür. Muhasebe elemanlarının seçimi büyük bir özenle yapılmış mesleki niteliklerin yanı sıra insani değerlere sahip olmasına önem verilmiştir (Bülbül, 1999: 182).

Merkezi hazineye, tımar teşkilatına ve vakıflara tahsis edilen gelirleri denetlemek için tayin edilmek üzere muhasebe mesleğini icra eden kişilere duyulan ihtiyaçla, Dünyadaki muhasebe sistemine yön veren muhasebe okulları ile aynı dönemde, 1839 yılında kurulan “Bâb-ı Defterdârî Mektebi” Türkiye'deki ilk muhasebe okuludur. Yalnızca maliye memurları bu okulda eğitilmekteydi. İhtisas alanında yaşanan bu gelişmelerle birlikte 19. yüzyıla kadar “devlet muhasebesi” anlayışı değişmeye başlamış ve Tanzimat

döneminden sonra muhasebenin işletme içindeki fonksiyonu ortaya çıkmıştır (Aktaran Öztürk ve Fındık, 2016: 215-216).

Tanzimat sonrası (1839), devlet kâr amacı güden işletme anlayışına yönelmiş, kârdan vergi almaya çalışmış, bununla birlikte maliyetleri sorun olarak görülmeye başlamıştır. Bu dönemde Batı Avrupa ile ilişkilerin gelişme göstermesi ile yabancı sermayeli kuruluşların ülkeye yönelmiştir. Merdiven yönteminin merkezinde devlet muhasebesinin olması sebebiyle sermaye, nakit, kâr ve varlık hesapları içermemektedir. Bu noktada özel sektörde var olan gereksinimleri karşılamamaktadır. Bu etkenler, merdiven yönteminden, Batı’da kullanılan çift taraflı kayıt sistemine geçilmesini etkilemiştir (Güvemli, 2015: 508).

1850 yılında Fransız Muhasebe Okulu’nun etkisi altında olan Türk muhasebe sistemi Fransız Ticaret Kanunu’nu çevirerek “Kanunname-i Ticaret”i yürürlüğe koymuştur. 1880 yılında çift taraflı kayıt sisteminin kullanılmasına başlanmıştır. Napolyon’un Code de Commerce’inin 2 eseri Türk diline çevrilerek çağdaş ticaret hukukuna göre çift taraflı kayıt sistemiyle muhasebe uygulamaları başlamıştır. Çift taraflı kayıt sistemini öğretmek amacıyla açılan ilk kuruluş bugün Marmara Üniversitesi olarak bilinen Hamidiye Ticaret Mektebi’dir (Güvemli, 2015: 18).

Çift taraflı kayıt sisteminin ile merdiven yöntemi arasında birçok ortak özellik bulunmaktadır. İki yöntemin ortak özellikleri Aydemir ve Erkan (2011)’e göre “yevmiye madde numarası, yevmiye maddesi başlangıç çizgisi, tarih, açıklama gibi öğelerin kayıtlarda mevcut olması, borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın bir şekilde yazılması ile alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir yere yazılması” şeklinde sıralanmıştır. Ayrıca yöntemler ilke ve kuralları yönünden karşılaştırıldığında da örtüşmektedir.

Bu gelişmeler sonucu 1880’den itibaren başlayan dönem iki taraflı kayıt sistemine başlangıç dönemi şeklinde adlandırılmıştır. Cumhuriyetin ilan edilmesiyle muhasebenin önü açılmıştır. Cumhuriyet döneminde Alman Ticaret Kanunu’ndan çevrilen “Türk Ticaret Kanunu” ile Alman Muhasebe Okulu’nun etkileri görülmektedir. Fakat bu durum 20. yüzyılın sonuna doğru İngiliz dili ve sermayesinin geniş bir bölgeye dağılmasıyla değişerek

İngiliz- Amerikan muhasebe okulu Türk muhasebe sistemine yön vermeye başlamıştır (Güvemli, 2007: 432; Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013: 19).

1926-1930 yılları arasında muhasebe mesleğinin gelişimini ve o yüz yılı etkileyen hukuki yaptırımlar eklenmiştir. Dönemin başlıca gelişmesi olan 3 vergi yasası “Kazanç Vergisi Yasası (1926), Muamele Vergisi Yasası (1927) ve İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası (1930)“ onaylanmasıyla oluşmuştur. İlgili yasalara bağlı olarak vergi beyan usulüne bağlanmış ve çift taraflı kayıt uygulamaları önem kazanmıştır. Ayrıca bu uygulamalar muhasebe denetimini gündeme getirmiştir. İktisadi devlet teşekküllerinin oluşumu ile vergi denetimi ve muhasebe elemanı yetiştirme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. (Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013: 20).

Ülkemizde muhasebe alanında ilk kanun 1927’de Mustafa Kemal ATATÜRK zamanında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu’dur. Ayrıca 1927’de Teşvik-i Sanayi Kanunu yürürlüğe konmuştur. İktisadi Devlet Teşekkülleri 1950’ye kadar ekonomiye müthiş katılar sağlamış; fakat zamanla sayıları arttıkça verimliliği arka plana atmış ve büyük açıklar vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda ülkemizde muhasebe çalışmaları ilk olarak başlamıştır. VUK’un 1950’de yürürlüğe girmesiyle 1957’de yenilenen TTK, muhasebenin ilerlemesini desteklemektedir. Ticaret Hukuku ekonomik faaliyetlerde düzenlemeyi ve üçüncü kişilerin haklarını korumayı amaçlarken, Vergi Hukuku devletin hakkını korumayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda muhasebe uygulamaları sonucunda oluşan durumlar Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku yönünden farklılık göstermektedir. Ekonomik sorumluluklar Vergi Hukuku anlayışından ayrı olduğu için muhasebe uygulamaları çift yönlü bir gelişim göstermiştir (Kurtcebe, 2008: 21-22).

İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955’de muhasebe mesleğini yasalarla düzenlenmiştir. Türkiye’de 1930’dan beri var olan muhasebe mesleğine hukuki statü kazandıran, mesleki ihtiyaçlara hizmet eden bir örgütlenme 1989 yılında 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

Müşavirlik Kanunu” yürürlüğe girmiştir (Ayboğa, 2003: 333; Arıkan, 2001: 7; Deran, Erduru ve Keleş, 2016: 85).

Kanun ilk olarak muhasebe mesleğini yerine getirecek olan mensupları yukarıdaki gibi üç farklı şekilde isimlendirse de 2008’de 5786 Sayılı Kanun ile Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılarak muhasebe mesleğini icra edenler Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere ikiye indirilmiştir. Kanunda meslek mensuplarının sorumlulukları ve görevleri açık olarak belirtilmiştir (Deran, Erduru ve Keleş, 2016: 85). Mesleğin çalışma konusu aşağıdaki gibi belirlenmiş ve hiçbir kuruma bağlı olmadan bu işleri yürüten meslek mensuplarına serbest muhasebeci mali müşavir denmiştir (Aydemir, 2015: 72). Meslek kanununa bağlı olarak güncel muhasebe meslek mensubu sayıları, cinsiyetleri ve eğitim durumları Tablo 6 ve 7’de sunulmuştur.

-“Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak”

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensubu Sayıları

CİNSİYET	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
Erkek	6675	70727	4397	81799
Kadın	1434	31479	388	33301
TOPLAM	8109	102206	4785	115100

Kaynak: TÜRMOB, 2020

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensubu Eğitim Durumları

OKUL TÜRÜ	SM SAYISI	SMMM SAYISI	YMM SAYISI	TOPLAM SAYI
İlköğretim	843	371	0	1214
Lise	3691	7418	0	11109
Önlisans	1150	2451	0	3601
Lisans	2382	83294	3722	89398
Yüksek Lisans	43	8495	740	9278
Doktora	0	177	323	500
TOPLAM	8109	102206	4785	115100

Kaynak: TÜRMOB, 2020

3568 sayılı meslek yasası incelendiğinde (madde 1- madde 13) meslek mensubu olmanın yükümlülükleri aşağıdaki gibidir (ISMMO, 2020).

- “a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).*
b) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
d) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”

Aynı kanunda serbest muhasebeci mali müşavir olmanın ve yeminli mali müşavir olmanın özel şartları aşağıdaki gibi belirtilmiştir (ISMMO, 2020).

- “Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Olabilmenin Özel Şartları;*
a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
b) En az üç yıl staj yapmış olmak.
c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yeminli Malî Müşavir Olabilmenin Özel Şartları;

a) En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli malî müşavir ruhsatını almış olmak,”

Muhasebe mesleği “ülkelerin ekonomik yapısını oluşturan özel ve kamu işletmelerinin muhasebe ve denetim ile ilgili tüm ekonomik faaliyetlerini yasalara, kurallara, ilkelere, standartlara ve yöntemlere dayalı olarak tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla gerçekleştirilmesini sağlayan” olgudur. Fakat toplumda yalnızca vergileri hesaplama görevi olan bir meslek olarak görülmüştür. Ancak bunun yanı sıra ekonomik verileri, karar alma sürecinde kullanılabilen dokümanlar haline getirmek gibi, işletmeler için kritik vazifelere sahiptir. Dolayısıyla muhasebe bir düşünme şekli ve denge unsuruna dayandığı için muhasebe meslek mensupları denge içinde düşünme tarzını yaşam tarzı haline getiren kişilerdir (Aktaran Gökgez ve Zeytin, 2012: 478).

İlgili kanun, muhasebe mesleğini icra edenlerin ilkelerini ortaya koymakla birlikte mesleki sorunların çözülmesine katkı sağlamıştır. Bunun sonucunda muhasebe mesleği toplumda hak ettiği saygıya yaklaşmanın yanı sıra söz konusu kanun bazı sorunlara çözüm getirememiştir. Meslek mensupları görevlerini ifa ederken birçok kurumla ilişki halindedir. Bu kurumların başında Vergi Dairesi gelmekte olup Sosyal Güvenlik Kurumu ve il meslek odaları örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu kurumlarla iletişim esnasında yaşanan ekonomik, teknolojik, sosyal zorluklar bazı sorunların ve beklentilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bunun yanı sıra uluslararası gelişmelerden ve ülkemizdeki yasaların sık değişmesinden dolayı meslek mensuplarında adaptasyon sorununa neden olabilir (Deran, Erduru ve Keleş, 2016: 84-85; Arıkan, 2006: 13).

Muhasebe meslek mensupları kamu gelirini oluşturan vergi uygulamalarında devlet ile mükellef arasında köprü konumundadır. Mükelleflerin vergi işlemlerinde ilk olarak muhasebecileri muhatap alması SMMM ve YMM’lerin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır (Biyar, 2012: 107). Muhasebe biliminin uygulayıcıları olan muhasebecilerin oluşturduğu mesleki birlikler ve odalar hem mesleğe kabul edilme

kıstaslarını belirler hem de mesleği kolaylaştıran uygulamalarla katkı sağlar (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011: 13).

2.1. Türkiye'deki Kuruluşlar

Kurtuluş savaşının bittikten sonra Lozan Antlaşmasının imzalanmasıyla ülkemizde batıya ulaşmak için milli ekonomiyi iyileştirme fikri oluşmuştur. Millettin ittifak halinde verdiği bu karar sonucu işletmeler çoğalmış ve muhasebe önem kazanmaya başlamıştır. Ülkemizde 1923-1929 yılları arasında tam liberal ekonomi politikası hâkimdir. 1923'te Atatürk liderliğinde Cumhuriyeti kuranların ülkemizi ekonomisi güçlü ve çağdaş bir ülke haline getirmek istemesi sonucu halkımızın birlikteliğiyle 10 yılda ülkemiz dışarıya muhtaç olmayacak seviyeye gelmiştir. İzmir İktisat Kongresi, İş Bankası'nın kurulması, 1925 Vergi reformu, aşar vergisinin alınmaması, kazanç vergisi, 1930'da Merkez Bankası'nın faaliyetlerine başlamasının ardından Sümerbank, Etibank'ın açılması ekonominin gelişmesini sağlamıştır. Bu gelişmelerle muhasebeye olan ihtiyacın artması sonucu meslek mensupları kendilerine serbest hesap uzmanı, uzman muhasip, mali müşavir, vergi uzmanı gibi çeşitli unvanlar vermişlerdir. Meslek mensuplarını düzenli bir hizmet anlayışı olan bir örgüt etrafında toplamak için yapılan çalışmaların oldukça uzun bir geçmişi vardır (TÜRMOB, 2020).

Atatürk Milli Mücadeleye başladığı zaman Türkiye'nin halka açık ilk şirketi olan Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi'ni kurmuştur. Şirket Osmanlıca yazımının kısaltması olan TEMAVAŞ olarak bilinmektedir. TEMAVAŞ o dönemde çalışan tüm memurlardan yapılan ücret kesintisiyle ithalat ve ihracatta büyük adımlar atabilecek bir hale gelmiş; fakat yönetsel sorunlar ile denetim faaliyetlerinin olmamasından dolayı 1938 yılında batmıştır. Şirketin batması sonucu tasarruf sahiplerinin zararını tespit etmek için muhasebenin bir dalı alan denetim ihtiyacı doğmuş ve mağduriyet bu şekilde giderilmiştir. TEMAVAŞ olayından sonra 1932 yılında meslek ilgili ilk düzenleme tasarlanmış; fakat gerçekleşmemiştir. 1926 ile 1949 yılları arasında Kazanç vergisi uygulamaya girmiş ve beyan usulünden uzaklaşmıştır (TMUD, 2020).

Ekim 1942’de Cumhuriyetin kuruluşundan bu yıla kadar muhasebeye hizmet eden 14 kişi tarafından İstanbul, Bahçekapı’da Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği açılmıştır. Batıdan mesleki uyumun önemini görerek kurulan ve ilk özel girişim olan “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” şeklinde 1967’de yeniden adlandırılmıştır. Ülkemizde muhasebenin gelişiminde kilometre taşı olan TMUD’un ilk başkanı derneğin kurucu üyelerinden olan Prof. Osman Fikret Arkun’dur. Günümüzde ise başkan olarak Prof. Dr. Fatih Yılmaz görev yapmaktadır (TMUD, 2019).

TMUD, muhasebe mesleğinin topluma tanıtılması ve anlatılması için ülkemizde büyük adımlar atmış, aynı zamanda uluslararası alanda ülkemizi temsil etmiştir. Meslek yasası çıkarılması için çalışmalar yapan dernek, devlet işletmeciliğinin gelişmesine destek olmuştur. Ülke dışında muhasebe kuralları oluşmasını destekleme amacıyla TMUD 1974’te “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” çatısı altına girmiştir. Bu yıldan itibaren uluslararası muhasebe ülkemizde yer bulmaya ve uyum sürecinin alt yapısı oluşmaya başlamıştır. 1974’de “Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu” (TÜMFED), 1976’ da “Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği” (MMMBD) kurularak, muhasebe mesleğinin hukuki altyapısı oluşuncaya dek geçen sürede mesleki gelişime destek olmuştur (Kurtcebe, 2008: 22-23).

1989 tarihinde yayımlanan meslek kanunu sonucunda hukuki statüsüne kavuşan muhasebe mesleği, uzun süredir verdiği mücadele ile örgütlenerek odaları ve TÜRMOB’u kurmuştur. Birliğin kurucu başkanı Prof. Dr. Kamil Büyükmirza’dır. Şuan güncel olarak başkanlık görevini yürüten ise Emre Kartaloğlu’dur. Merkezi Ankara olan odalar birliğinin görevleri aşağıdaki gibidir (Aktaran Bulut, 2018: 39).

- “a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,*
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak,*
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,*
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek,*
- e) Uyulması zorunlu meslek kuralları ve mesleki standartları belirlemek, bu kapsamda, uluslar arası standartlarla uyumlu mesleki etik standartları, denetim standartları, mesleki eğitim standartları ve kalite güvence standartları oluşturmak ve geliştirmek,*

- f) Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,
- g) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,
- h) Maliye bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek,
- i) Kanunlarla ve yönetmeliklerle verilen diğer görevleri yapmak,
- j) Mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek,
- k) Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasına katkı sağlamak, ulusal ve uluslar arası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak,
- l) Meslek mensuplarının ve oluşturdukları ortaklık büroları ve şirketlerinin, onaylanmasını, tescilini, sicilinin takibini ve kamuya duyurulmasını sağlamak,
- m) Meslek mensuplarının sürekli eğitimini sağlamak,
- n) Üyeler ve odalar arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önleyici önlemler almaktır.”

TÜRMOB, 1989 yılından beri ülkemizde oluşturduğu gerek komiteler gerekse yönetmeliklerle, kongreler ve forumlar düzenleyerek muhasebenin gelişimine büyük katkı sağlamıştır. Odalar birliği, muhasebe mesleğinin nitelikli ve saygın bir meslek olarak gözükmesi ve meslek mensuplarının haklarının korunması için çalışmıştır. Üye olduğu uluslararası kuruluşlar ise IFAC, FEE, FCM, SEEPAD, ACCA, EG, IASB, IAAER olarak sayılabilir (Aktaran Bulut, 2018: 38). Şuanda TÜRMOB’a bağlı olarak 78 şehirde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir odası ve 8 şehirde Yeminli Müşavir odası mevcuttur.

TÜRMOB tarafından muhasebeci adaylarına ve meslek mensuplarına yönelik eğitim vermek amacıyla 1993’te Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER) bir “sürekli eğitim merkezi” olarak kurulmuştur. TESMER, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı için kurs düzenlemekte, hazırlık kitapları yayınlamakla birlikte staj konusunda da çalışmalar gerçekleştirmektedir (Kurtcebe, 2008: 38). 1994’de ise TÜRMOB tarafından, uluslararası muhasebe diline yaklaşmak amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Kurul 1996 yılına kadar on bir standart hakkında taslak geliştirmiş ve bu taslağın tamamı oybirliği ile “Türkiye Muhasebe Standardı” adıyla kabul edilmiştir (Yırgal, 2019: 77).

TMUDESK, ülkemizde dünya çapında çalışmaları olan şirketlerin hazırladığı raporların uluslararası alanda anlaşılması ve üçüncü kişilere sunulması esasına göre hareket etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarını

Uluslararası Muhasebe Standartlarına yaklaştırmayı hedefleyen kurum çalışmalarını bu yönde ilerletmiştir. Kurumun üye sayısı 60 olarak belirlenmiş ve faaliyetleri yürütme komitesi aracılığıyla yürütülmüştür. TMSK tarafından hazırlanan standartlar TÜRMOB tarafından en fazla 1 ay içinde yayınlanmaktadır. 1999 yılında ise muhasebe standartları hazırlama sorumluluğunun tek bir kurumda olması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Fişne, 2019: 87).

TMSK, 4487 sayılı kanunla değişiklik yapılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 maddesiyle "kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş" şeklinde ortaya çıkmıştır. Kuruma, MB, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı, YÖK, TOBB'den birer üye, TÜRMOB'dan bir YMM ve bir SMMM olmak üzere toplam 9 temsilci 3 yıl görev yapmak üzere atanmaktadır. Kurumun kuruluş amacı (Aktaran Fişne, 2019: 87);

"Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır."

TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları, raporlama standartları ve yorumlarından oluşmaktadır. Standartlar kurum tarafından Türkçeleştirilen IASB'nin yayınladığı Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları'dır. Telif hakkına dayanarak çevrilen 31 standart Kurum tarafından resmi gazetede yayımlanmıştır (Akdoğan 2007: 102). 2011 yılında yayınlanan yeni Türk Ticaret Kanununa göre TMSK kaldırılmış, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) faaliyete geçmiştir (Dinç ve Atasel, 2016: 273).

KGK, idari özerkliğe sahip Hazine ve Maliye Bakanlığıyla bağlantılı bir Üst Kuruldur. Kurumun asıl gayesi "yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır." Avrupa Birliği ile eşdeğerliliğe sahip olan kurum, ilk olarak halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler,

bankalar, sigorta şirketleri, bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin cari limitlere göre Türkiye'nin en büyük 10.000 işletmesinin bağımsız denetim faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla faaliyet göstermektedir. KGK'nın görevleri şu şekilde sıralanmıştır (KGK, 2020).

“- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek

- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.

- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak

- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak”

KGK dokuz üyeden oluşmaktadır. Bunlardan biri Başkan biri İkinci Başkan'dır. KGK en az 6 üyenin hazır olmasıyla ve en az haftada bir kere olmak şartıyla toplanır. Oylamalarda çekimser oy kullanılamaz ve kabul en az 5 üyenin aynı yöndeki oyuyla sağlanır. Kurumun hukuk danışmanlığına ilişkin her türlü işleri Hukuk Müşavirliği tarafından yerine getirilir. Bunun dışında KGK'nın diğer faaliyetleri: “Standartlar Daire Başkanlığı I, II, Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı, Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı I, II, III, Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı” olarak yer almaktadır (KGK, 2020).

2.2. Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Genel Bakış

Muhasebenin sosyal bir bilim olması sebebiyle değişen toplumsal ve ticari hayata uyum sağlamak için yukarıda açıklanan kurumlar tarafından yayınlanan uygulamalar zamanın getirdiği koşullara göre değişiklik göstermiştir. Bugünkü adı KGK olan TMSK tarafından 1992 tarihinde uygulamaya koyduğu MSUGT'a ilaveten 2014 yılında “TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar”ın yapılan büyük değişikliklerden biridir. Bu tebliğin ihtiyacı tam karşılamaması nedeniyle 2015 yılında “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi” bir taslak yayımlanmıştır. Genel görüşmeler sonrasında “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” olarak değiştirilmiş, 2018'den sonraya faaliyete geçmesi için 2017'de yürürlüğe konmuştur. KGK, küçük işletmeler

kapsayan ve İngiltere’de uygulanan FRS 105 ve AB Direktifi sonucunda “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” adında bir plan oluşturmuş ve 2019’da kamunun görüşlerine açılmıştır (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 859; Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 414).

Türkiye’nin uluslararası finansal raporlama uygulamalarına yakın olmak ve Avrupa Birliği yönergelerine uygun hareket etmek için yaptığı çalışmalar bu kısımda sırasıyla incelenmektedir. MSUGT, TFRS, BOBİ FRS ve taslak olan KÜMİ FRS uygulamaları incelenmiş olup uygulamaların kapsadığı alanlar ve arasındaki farklar ele alınmıştır.

2.2.1. MSUGT Çerçevesinde Raporlama

1989 yılında meslek mensuplarını ilgilendiren 3568 sayılı kanun ile 1990’larda muhasebenin gelişmesi açısından atılan adımların başlangıcı sayılmaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tebliğleri ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT) standart bir muhasebe sistemine yönelik ilerleme kat etmiştir (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 858).

1990’larda yapılan standart oluşturma çabaları sonucunda Maliye Bakanlığı’nca VUK kapsamında “Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği (MSUGT)” 26.12.1992’de yayınlanmıştır. Tebliğ “muhasebe temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi” hususlarında değişiklikler getirmiştir. 1992 yılından 2008 yılına kadar toplamda 15 tebliğden oluşan MSUGT bilanço esasına uyarak mükellef işletmeler tekdüzen hesap planına geçmiştir. Bununla birlikte tekdüzen hesap planı köklü bir değişim yaratmış ve vergi denetimine imkân sağlanmıştır. Aynı zamanda bilanço ve gelir tablosunun içeriği düzenlenmiş ve finansal raporların daha anlaşılabilir, karşılaştırılabilir bir yapıda olması amaçlanmıştır. Böylece MSUGT ile muhasebenin standartlaşmasına bir adım daha yaklaşmıştır (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 863).

MSUGT ile gerçek ve tüzel kişilere ait işletmeler faaliyetlerini daha güvenilir olarak muhasebeleştirip raporlamış ve raporlanan bilgilerin tutarlılığı ve nitelikleri gerçek durumu yansıtır seviyeye yaklaşmıştır. MSUGT’da tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve açıklamaları konuları düzenlenmiş olup tebliğin sonunda Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) bulunmaktadır (Doğan, 2018: 118).

MSUGT’un getirdiği düzenli muhasebe sisteminin yanı sıra bazı kalemlerin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, isteğe bağlı bırakılan bu hükümler hakkında açıklama olmaması uygulama şekline ilişkin karışıklıklar oluşturduğu görülmektedir. Bu durum tebliğin esas amacı olan muhasebe uygulamalarını, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal tablo hazırlama sisteminden uzaklaştırmıştır. Öte yandan isteğe bağlı bırakılan kıdem tazminatı, amortisman ve reeskont hesapları, işletmenin gerçek durumunu göstermek yerine vergi matrahına ulaşmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu durum denetime uygun olmadığı için finansal tabloların güvenilirliğini azaltmıştır (Doğan, 2018: 118).

2.2.2. TFRS Kapsamında Finansal Raporlama

İşletmelerin ihtiyacı olan ucuz finansman ve yatırım imkânlarını uluslararası pazarda bulup rekabet edebilecek hale gelmesi için öncelikle sunduğu finansal tabloların güvenilir, açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu durum küreselleşmenin finansal raporlar üzerindeki etkisini ve standartlaşmaya yönelik çalışmalar yapılması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de 2005’ten sonra halka açık işletmeler ile kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) tarafından “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS)” uygulanmaya başlanmıştır (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 414). Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar; “halka açık şirketler, sermaye piyasası kurumları, ihraççılar, emeklilik fonları, bankalar, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, reasürans şirketleri emeklilik şirketleri”dir. 2016 yılı itibarıyla Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların sayıları Tablo 11’deki gibidir.

Tablo 3: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KAMU YARARINI İLGİLENDİREN KURULUŞLAR	Sayı
SPK'nın Düzenleme ve Denetimine Tabi KAYİK'ler	
Halka Açık Şirketler	714
Sermaye Piyasası Kurumları	428
İhraççılar	535
Emeklilik fonları	253
BDDK'nın Düzenleme ve Denetimine Tabi KAYİK'ler	
Bankalar	52
Factoring şirketleri	66
Finansman şirketleri	12
Finansal kiralama şirketleri	29
Varlık yönetim şirketleri	13
Hazine Müsteşarlığının Düzenleme ve Denetimine Tabi Olan KAYİK'ler	
Sigorta şirketleri	40
Reasürans şirketleri	1
Emeklilik şirketleri	19
Toplam	2162

Kaynak: KGK, 2017

Yukarıda belirtilen kamu yararını ilgilendirilen kuruluşlar zorunlu olarak TFRS'lere uygun finansal raporlama yapmaktadır. Bunun yanı sıra bağımsız denetime tabi olan işletmelerin TFRS uygulama zorunluluğu kaldırılmış, fakat 2018 yılı itibariyle TFRS kullanmayanların BOBİ FRS kullanma zorunluluğu gelmiştir. 2018/11597 sayılı kanunda şu şekilde belirtilen;

“- Aktif toplamı 35 milyon TL ve üstünde

- Yıllık net satış hâsılatı 70 milyon TL ve üstünde

- Çalışan sayısı 175 kişi ve üstünde olması” kriterlerinden en az iki tanesini art arda iki hesap dönemi boyunca sahip olan bağımsız denetime tabi olan işletmeler olarak belirlenmiştir (KGK, 2018). Durumun daha iyi anlaşılması adına aynı sayılı Bakanlar Kurulu kararında Tablo 12'deki

açıklamaya yer verilmiştir. 2017 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan şirket sayısı ise 7133'tür.

Tablo 4: Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X7	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X8	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20X9	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20Y0	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

Kaynak: KGK, 2019

Türkiye Finansal Raporlama Standartları setinde bulunan finansal raporlama ve muhasebe standartları başlıkları aşağıdaki şekildedir. Setin içinde yer verilen standartların hepsi başlıklar altında açıklanmaktadır.

Tablo 5: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	
TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat
TFRS 16	Kiralamalar

Kaynak: KGK TFRS 2020 Seti

Tablo 6: Türkiye Muhasebe Standartları

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tablosu
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet

	Yardımlarının Açıklaması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: KGK TMS 2020 Seti

Yukarıda sıralanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarının tüm taraflarca anlaşılmasının yanı sıra yorumlanabilmesi için “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” 01/01/2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete’de yer almıştır. Ayrıca, işletmeler bazı durumlara uygun standart bulamadıklarında veya muhasebe politikası arasında seçim yapmak zorunda kaldıklarında işletmelere, Kavramsal Çerçeve, kılavuz niteliğindedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 26).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Kamu Gözetim Kurumu tarafından tercüme edilmesi ile oluşan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın amacı uluslararası ortak finansal raporlama diline uymaktır. Ortak finansal dil için gereken ilkeler bütünü ise standartlar aracılığıyla oluşmaktadır. Standartlar zaman içerisinde KGK tarafından revize edilmektedir.

2.2.3. BOBİ FRS Kapsamında Raporlama

BOBİ FRS uygulaması, bağımsız denetim uygulamak zorunda olup KAYİK kapsamına dâhil olmayan işletmelerin uygulayabileceği bir raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS yürürlüğe girmeden önceki dönemlerde TFRS raporlamasına yapmakla yükümlü olmayan bağımsız denetime tabi olan şirketler uygulayabilecekler bir finansal raporlama seçeneği bulunmadığı için MSUGT raporlamasından yararlanmaktaydılar. Buna ilaveten 2014'te "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yürürlüğe girmiştir. Tüm ihtiyaçları karşılamakta yetersiz olan bu tebliğden sonra 2015'te "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ)" taslak halinde kamuoyuna açılmıştır. YFRÇ taslağının ismi BOBİ FRS olarak 29/07/2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/01/2018 itibariyle uygulanmaya başlamıştır. Bağımsız denetime tabi olan fakat KAYİK kapsamında yer almayan dolayısıyla standartları uygulaması zorunlu olmayan işletmelerin finansal tablolarını bu kapsamda hazırlaması zorunludur. Bu işletmeler tebliğ içinde detaylı olarak açıklanmıştır (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 866). Tebliğ içinde belirtilen bağımsız denetime tabi olma şartlarının yıllar içindeki değişimi Tablo 15'te verilmiştir.

Tablo 7: Bağımsız Denetime Tabi İşletmeleri Belirleyen Kriterler

Kriter/Yıl	2013	2014	2015	2016	2018	2019	2020
Aktif Büyüklüğü	150 Milyon TL ve Üstü	75 Milyon TL ve Üstü	50 Milyon TL ve Üstü	40 Milyon TL ve Üstü	35 Milyon TL ve Üstü	35 Milyon TL ve Üstü	35 Milyon TL ve Üstü
Satış Hâsılatı	200 Milyon TL ve Üstü	150 Milyon TL ve Üstü	100 Milyon TL ve Üstü	80 Milyon TL ve Üstü	70 Milyon TL ve Üstü	70 Milyon TL ve Üstü	70 Milyon TL ve Üstü
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	175 ve üstü	175 ve üstü	175 ve üstü

Kaynak: Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 417

Tablodaki üç kriterden en az iki tanesini iki dönem üst üste sağlayan işletme büyük işletme olarak tanımlanır. İki dönem kriterlerin altında kaldığında ise artık büyük işletme olarak tanımlanmaz. BOBİ FRS uygulayan işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS kapsamında raporlayabilmesi için 2 yıl geçmesi gerekmektedir (30138 Sayılı Tebliğ). Aynı şekilde kendi isteğiyle TFRS kullanan işletmelerin BOBİ FRS'ye geçmeleri içinde 2 yılı doldurmuş olmaları gerekmektedir. BOBİ FRS bireysel ve konsolide finansal tablo örneklerinin içinde bulunduğu terimler sözlüğü, ekler ve 27 bölüm ile 240 sayfadan oluşmaktadır. Terimler sözlüğü ve standartların tamamı anlaşılır bir dille yazılmış olup yol gösterici niteliktedir (Karataş Aracı, Bekçi, 2019: 867).

Bağımsız denetime dâhil olan TFRS uygulamayan, BOBİ FRS'yi zorunlu olarak uygulaması gereken 4700 civarında şirket olduğu ve bu rakamın ilerleyen yıllarda artacağı ön görülmektedir (KGK, 2017). Öte yandan Avrupa Birliği direktifinde “önce küçükleri düşün” yaklaşımı olduğu için BOBİ FRS'de maliyete dayalı ölçüm yöntemleri esas alınmıştır (Doğan, 2018: 117-118). BOBİ FRS'de TFRS'ye benzer olarak standartlaşmanın sağlanması için oluşturulmasına rağmen muhasebe uygulamaları farklılık arz etmektedir. Biçimsel olarak birbirine benzese de içerik olarak oluşan farklılıklar arasında Gökçen, Öztürk ve Güleç (2018) tarafından önemli olarak kabul edilenler Tablo 16' da sıralanmıştır.

Tablo 8: BOBİ FRS İle TFRS Arasındaki Temel Farklılıklar

Karşılaştırılan BOBİ FRS ve TFRS Bölümleri			Tespit Edilen Temel Farklılıklar
1	Bölüm 1	TMS 1	BOBİ FRS’de yer alan finansal durum tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemi yer almamakta; bununla bağlantılı olarak kar veya zarar tablosunda durdurulan faaliyetler bölümü yer almamaktadır. Ayrıca kar veya zarar tablosunda diğer kapsamlı gelir bölümü de sunulmamaktadır.
2	Bölüm 5	TFRS 15	BOBİ FRS’de TFRS 15’den farklı olarak hâsılatın ölçülmesinde vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS’de hâsılatın kayda alınmasında TFRS 15’den farklı olarak edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi yeterli bir ölçüt olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, TFRS 15’de yer alan 5 aşamalı model de BOBİ FRS’de yer almamaktadır.
3	Bölüm 6	TMS 2	BOBİ FRS’de TMS 2’den farklı olarak stok alımlarındaki vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS’de TMS 2’den farklı olarak stok maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden de yararlanılabilmektedir.
4	Bölüm 7	TMS 41	BOBİ FRS’de canlı varlıklar TFRS’den farklı olarak gerçeğe uygun değerın yanı sıra maliyet bedeli ile de ölçülebilmektedir.
5	Bölüm 8	TFRS 6	BOBİ FRS’de sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmamaktadır.
6	Bölüm	TMS 32	Finansal araçlar BOBİ FRS’de TFRS 9’dan

	9	TFRS 7 TFRS 9	farklı sınıflandırılmakta ve ölçüm farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu sınıflandırmalardan birini oluşturan ticari alacaklarla ilgili değer düşüklükleri “beklenen kredi zararı” yaklaşımı yerine “gerçekleşen kredi zararı” yaklaşımına göre ölçülmektedir. Ayrıca TFRS 9’dan farklı olarak ticari alacak ve borçlardan yalnızca vadesi bir yılı aşanlar itfa edilmiş maliyet ile ölçülmektedir. Borsada işlem görmeyen hisse senetleri de TFRS 9’dan farklı olarak maliyet bedeli ile ölçülmektedir.
7	Bölüm 10	TMS 28	Münferit finansal tablolarda iştirak yatırımları ölçülürken TMS 28’den farklı olarak gerçeğe uygun değerden yararlanılmamaktadır.
8	Bölüm 11	TFRS 11	Münferit finansal tablolarda müşterek kontrol edilen işletmeler ölçülürken TFRS 11’den farklı olarak gerçeğe uygun değerden yararlanılmamaktadır.
9	Bölüm 12	TMS 16	BOBİ FRS’de TMS 16’dan farklı olarak maddi duran varlık alımlarındaki vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır.
10	Bölüm 14	TMS 38	BOBİ FRS’de maddi olmayan duran varlıklar TMS 38’den farklı olarak yalnızca maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Ayrıca BOBİ FRS’de TMS 38’den farklı olarak sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar (iş birleşmeleri bölümünde açıklanan şerhiye dâhil) en az 5, en çok 10 yılda itfa edilmektedir.
11	Bölüm 16	TMS 20	BOBİ FRS’de devlet teşvikleri TMS 20’den farklı olarak finansal durum tablosunda raporlanamamakta (sermaye yaklaşımı

			uygulanmamakta) ve doğrudan kar veya zararlarla ilişkilendirilmektedir.
12	Bölüm 18	TMS 36	TMS 36'da şerefiye değer düşüklüğüne tabi tutulmakta iken BOBİ FRS'de böyle bir uygulama yer almamakta; Şerefiye, Bölüm 14, 18 ve 21 'deki hükümler çerçevesinde itfa edilmektedir.
13	Bölüm 19	TMS 37	Karşılık tutarı hesaplanırken TMS 37'den farklı olarak bugünkü değer yaklaşımının yanı sıra beklenen harcama tutarı yaklaşımında da yararlanılabilmektedir. Ayrıca, BOBİ FRS'deki kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal hesaplamalardan yararlanılmamaktadır.
14	Bölüm 22	TFRS 10	BOBİ FRS'dekonsolidasyona tabi ana ortaklık bireysel finansal tablolarında bağlı ortaklıklarını TFRS 10'dan farklı olarak gerçeğe uygun değerleri ile raporlayamamaktadır.

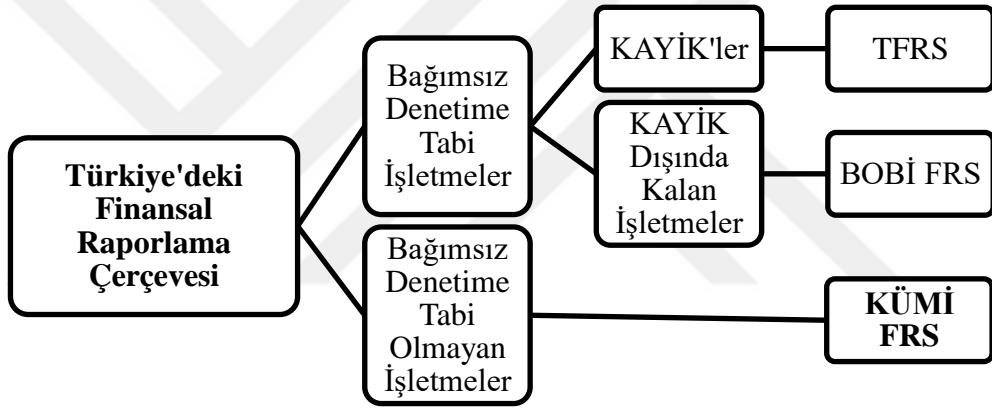
Kaynak: Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018: 442

İncelenen akademik çalışmalar ışığında BOBİ FRS, TFRS'ye göre daha pratik bulunsa da faydalı finansal bilgi sağlama konusunda daha ileride değildir. Kavramsal Çerçeve'de ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi sunulmasına vurgu yapılıyorsa da BOBİ FRS kapsamında yapılan bazı uygulamalar gerçeğe uygun bilgiyi kısıtlar nitelikte olduğu için TFRS raporları kadar uluslararası alanda kabul görmeyeceği düşünülmektedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018: 456).

BOBİ FRS, işletmelerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgileri karşılaştırılabilir şekilde sunmasını amaçlayan finansal raporlama standartlarıdır. Ayrıca bu uygulama ile KAYİK dışında kalan işletmeler için standart oluşturulması amaçlanmıştır.

2.2.4. KÜMİ FRS (Taslağı) Kapsamında Raporlama

Finansal tabloların temel amaçları karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmaktır. Bu doğrultuda MSUGT çerçevesinde raporlama değerlendirme hükümlerine yer vermemesi, vergi mevzuatına odaklanması ve ihtiyari bırakılan bazı uygulamalardan dolayı bu amaca hizmet etmemektedir. Bu yüzden 2019’da “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” KGK tarafından taslak yayınlanmıştır. Kamuoyunun görüşü alındıktan 2021 yılından sonra faaliyete geçmek amacıyla yürürlüğe girmesi beklenmektedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 417). Aşağıdaki şekilde hangi işletmelerin hangi finansal raporlama setine dâhil olduğu gösterilmektedir.



Şekil 1: Türkiye’deki Finansal Raporlama Çerçevesi

Kaynak: KGK, 2019

KÜMİ FRS kapsamına girecek olan işletmelerin sahip olması gereken alt ve üst sınırlar bulunmaktadır. Bu sınırlar bir işletmenin küçük ve mikro işletme olup olmadığını göstermektedir. Bu kriterlerden en az ikisini sağlayan işletmelerin, 2021 yılından itibaren KÜMİ FRS’yi zorunlu olarak uygulamak durumunda olacağı ön görülmektedir. Küçük ve mikro işletme olarak kabul edilecek işletmelerin alt ve üst sınırları Tablo 17 ve 18’deki gibidir.

Tablo 9: Küçük ve Mikro İşletme Alt Sınırı

Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri	
Alış Tutarı	230.000
Satış Tutarı	320.000
Yıllık Gayrisafi İş Hâsılatı	120.000
İş Hâsılatının Beş Katı ile Yıllık Satış Tutarının Toplamı	230.000

Kaynak: KGK, 2019

Tablo 10: Küçük ve Mikro İşletme Üst Sınırı

Bağımsız Denetim Kapsamı	
35.000.000 TL <	Büyük ve Orta İşletme
70.000.000 TL <	
175 <	

Kaynak: KGK, 2019

Yukarıda belirtilen kriterlere sahip olan işletmeler için hazırlanan KÜMİ FRS, 22 bölüm ve 105 sayfadan oluşmaktadır. İşletmelerin TFRS ve BOBİ FRS'den ayıran yalnızca kâr/zarar tablosu, finansal durum tablosu ve dipnotların hazırlamasını gerektirmektedir. BOBİ FRS'de bu tablolara ek olarak özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu, TFRS'de ise kapsamlı gelir tablosu hazırlanması istenmektedir. Ayrıca KÜMİ FRS'de ertelenmiş vergi hesabı ve konsolide finansal tablo oluşturma yükümlülüğü yer almamaktadır. KÜMİ FRS'ye ilk geçişte mali tablolarda sadece standartların kullanıldığı yıla ait bilgilere yer verilmesi yeterli olup önceki dönemle karşılaştırmalı olarak verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır (PWC, 2019).

3. BÖLÜM

TDMS İLE TFRS RAPORLAMASININ FAYDA TEMELLİ KARŞILAŞTIRMASI

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada gelinen noktaya kadar muhasebe biliminin yıllar içinde değişimi ve bu değişimin uygulamaları üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Muhasebenin yıllar içerisindeki değişimi incelenirken ortaya çıkan sonuç ise her uygulamanın bir önceki durumda yaşanan bazı problemleri çözmek için ortaya çıktığıdır. Bu durumda akla gelen soru ise TFRS raporlamasının TDMS'nin hangi sorunlarına çözümler getirdiğidir. Çalışmanın analizi ile bu soruya cevap aranmaktadır. Türkiye'de 1994 yılından bugüne Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) olarak anılan sistemin neden ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamadığı ve TFRS raporlamasının söz konusu eksiklikleri nasıl ortadan kaldırdığı araştırırken, iki durum arasında farklılaşan hususlar, durum analizi ile ortaya konmuştur.

3.1.1. Araştırmanın Amacı

Tarihsel süreçte muhasebenin günümüze kadar kaydettiği gelişmeleri ortaya koymak ve bugünün geçerli finansal raporlama dili olan IFRS raporlamasının ne gibi sorunlara çözüm olmak amacıyla kullanıldığını belirleyebilmek bu çalışmanın amacıdır. Bu doğrultuda, Türkiye'deki IFRS uygulaması olan TFRS setinin muhasebe ve raporlama uygulamalarına sağladığı katkıların belirlenebilmesi hedeflenmektedir.

3.1.2. Araştırmanın Önemi

Muhasebenin günümüzde ulaştığı gelişmişlik seviyesini anlayabilmek için tarihsel süreçte kat edilen mesafeyi değerlendirmek gerekmektedir. Görülmüştür ki muhasebe alanında gelişmeler hep ağır ilerlemiş, iyileştirmeler zaman almıştır. TDMS ile TFRS raporlamasının arasındaki farkları görmek, içinde bulunulan duruma genel bir bakış sunmaktadır. Bu bakış ile TFRS'nin getirdiklerini anlaşılır şekilde ortaya koymak, muhasebenin gelişim sürecine katkı saylayacağı için önemlidir.

3.2. TDMS ile TFRS Setinin Bilgi Asimetrisi Açısından Karşılaştırılması

TDMS ile TFRS setinin en temel ayrımı finansal raporları kimin için düzenlemeyi amaçladığıdır. Kavramsal çerçeveye göre finansal raporlama var olan ve potansiyel yatırımcılar, borç veren ve kredi verenler için hazırlanır. Kısacası yatırımcılar ve kredi veren taraflar için raporlama yapılmaktadır. Ülkemizde hâlihazırda yapılan raporlama MSUGT çerçevesinde hazırlanmakta ve değerlendirme hükümleri genel olarak VUK esaslarına göre yapılmaktadır. Bu sebeple raporlamanın amacı devlete ödenecek verginin belirlenmesi ile kısıtlı kaldığı için yatırımcılar ve kredi veren tarafların alacakları kararlara etki edecek nitelikte bilgiler finansal raporlarda yer almamaktadır.

Bu durumda işletmeler, yeni hissedarlara ve yeni kredi olanaklarına sahip olabilmeleri için borsalar ve yurt içi, yurt dışı finansal kuruluşlar tarafından anlaşılır finansal rapor hazırlamaya yönelmektedir. Bunun sonucunda TFRS ile küresel düzeyde finansal bilgi kullanıcıları için ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sağlayan bir raporlama sistemine dönüşüm başlamıştır. Böylece finansal bilgiler işletme yönetici, sahip ve ortakları, yatırımcılar, kredi kuruluşları, işletme ile ticari ilişki içerisinde bulunan işletmeler, sendikalar, araştırmacılar ve devlet için faydalı hale gelmiştir (Elmas, 2017: 113). Standart Setinin getirdiği diğer farklılıklar arasında sıralanabilecek hususlar aşağıdaki başlıklar altında sıralanmaktadır.

3.2.1. Finansal Tablo Formatındaki Farklılıklar

TFRS raporlarında yer alan finansal raporların ayrımı TDMS'den farklıdır. Finansal tablolar TDMS'de temel ve ek finansal tablolar olarak, Standart Setinde ise genel ve özel amaçlı şekilde ikiye ayrılmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 3). Tablo sunumları açısından genel farklılıklar aşağıdaki gibidir.

Tablo 11: Finansal Tabloların TDMS ve TFRS'ye Göre Sınıflandırılması

TDMS'YE GÖRE	TFRS'YE GÖRE
1. Temel Finansal Tablolar	1. Genel Amaçlı Finansal Tablolar
<ul style="list-style-type: none"> • Bilanço • Gelir Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> • Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço) • Döneme ait kapsamlı gelir tablosu • Döneme ait özkaynak değişim tablosu • Döneme ait nakit akış tablosu • Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar
2. Ek Finansal Tablolar	2. Özel Amaçlı Finansal Tablolar
<ul style="list-style-type: none"> • Satışların Maliyeti Tablosu • Fon Akış Tablosu • Nakit Akış Tablosu • Kâr Dağıtım Tablosu • Özkaynaklar Değişim Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> • Satışların Maliyeti Tablosu • Fon Akış Tablosu • Kâr Dağıtım Tablosu • Tasfiye Bilançosu • Vergi Hesaplamaları • Vb.

Kaynak: Özdemir, 2019: 585

Tablo 19'da görüldüğü gibi özkaynak değişim tablosu TDMS'de ek finansal tablolar içerisinde yer alırken Standart Setinde genel amaçlı finansal tablolar başlığı altında yer almaktadır. Bu durumun haricinde TDMS'de dipnotlar finansal tablolardan ayrı düşünülmediği için ayrıca

sıralanmaz. Bir diğerk ayrım ise Standart Setinin özel amaçlı finansal tablo hazırlanmasını ihtiyari bırakmasıdır.

TDMS ve Standart Setini finansal tablo formatları açısından kıyasladığında ise genel amaçlı finansal tabloların hiçbiri TDMS formatına benzer şekilde düzenlenmediğı görölmektedir. Örneğın finansal varlıkların sunum şekli, ertelenmiş vergi sunumu vb. birçok kalemde TDMS’den farklı bir sunum şekli söz konusudur. Özkaynak değışim tablosunun farklı formatta olmasının nedeni ise diğerk kapsamlı gelir kalemlerinin de tabloya dâhil olmasıdır. Nakit akış tablosu ise TDMS’de nakit giriş ve çıkışları bütün olarak gösterilirken, Standart Setinde esas, yatırım ve finansman olarak üç başlık altında düzenlenmektedir (Özdemir, 2019: 587). Ancak, TDMS’de nakit akış tablosunun sunulması zorunlu olmadığından, kredi analizleri açısından son derece önemli olan bu tabloya gereken önemin verilmediğı görölmektedir (Yücel, 2016: 209).

TDMS’nin sunduğı raporlamaya göre zorunlu olarak hazırlanması gereken finansal tablo sayısı TFRS raporlamasından farklıdır. TDMS raporlamasında bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması yeterli iken TFRS raporlamasında “finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değışim tablosunun” hazırlanması ve bunlarla beraber açıklayıcı dipnotların sunulması gerekmektedir. Dolayısıyla TFRS seti kapsamında yapılan raporlama ile TDMS’ye nispetle yayımlanması zorunlu olan finansal tabloların sayısında artış görölmektedir. Bu artış ile raporlayan işletmenin nakit akışları ve özkaynaklarındaki değışim finansal tablo kullanıcılarına ayrıntılı bir şekilde sunulabilmektedir.

Finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu, TDMS’de yer alan bilanço ve gelir tablosundan çok daha kapsamlıdır. Finansal durum tablosu, bilançodan farklı olarak, ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, canlı varlıklar gibi kalemler içermektedir. Ayrıca mevcut kalemlerin sunumunda da önemli farklılıklar vardır. Örneğın, bilançoda yer alan hazır değışerler sınıflaması finansal durum tablosunda “nakit ve nakit benzerleri” olarak tanımlanmaktadır. Nelerin nakit, nelerin nakit benzeri olduğı tanımlanmakta, dolayısıyla bilançoda yer alan hazır değışerlerden farklı

kalemler de nakit ve nakit benzeri içerisinde sınıflandırılabilir. Diğer bir ifade ile benzer gözükken kalemlerdeki farklılık yalnızca isim farklılığından ibaret olmayıp, aynı zamanda söz konusu kalemler içerisine dâhil edilen unsurlar da farklılaşmaktadır. Aynı zamanda, finansal durum tablosu kalemleri bilançodan farklı olarak vergi değerleri ile değil, muhasebe (TFRS) değerleri ile sunulduğundan işletmenin gerçek durumunu daha iyi yansıtabilmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunun gelir tablosundan en büyük farkı ise kapsamlı gelir tablosunun kâr veya zarar kısmı ve diğer kapsamlı gelir kısmından oluşmasıdır. Diğer kapsamlı gelir tablosunun sunumu TDMS gelir tablosunda yer almamaktadır. Kâr veya zarar kısmının sunumu da TDMS gelir tablosunun birebir aynısı değildir. Gelir, gider, kâr ve zarar unsurları farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Kâr/zarar tablosu sunumunda esas faaliyet, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklinde bir sunum yer aldığından finansal verilere daha kolay bir şekilde ulaşılabilir. Ayrıca, kâr veya zarara dâhil edilen gelir ve gider kalemleri vergi amacına değil, işletmenin finansal performansını sunmaya yönelik belirlendiğinden gerçek kâr veya zararı ortaya koyabilmektedir. TDMS ise vergi kaygısıyla hazırlandığından işletmenin gerçek kâr veya zararını tespiti noktasında yetersiz kalmaktadır.

TDMS'den farklı olarak, TFRS'de yer alan kavramsal çerçevede işletmelerin finansal durum ve performansına, nakit akışlarına dair bilgilerin hangilerinin, nasıl raporlanması gerektiği açıklanmaktadır. Bu konular kavramsal çerçeve içerisinde yer alan çerçeğe uygun sunuş, standartlarla uyum ve önemlilik ilkeleriyle ortaya konmaktadır. Bunun yanı sıra TMS 1 standardında temel amaçlı finansal tabloların düzenlenmesi için gereken unsurlara ve şekil şartlarına yer verilmektedir (Bayrı, 2010: 92).

TDMS'de temel finansal tabloların yayınlanması zorunlu tutulurken diğer finansal tabloların yayınlanması isteğe bağlı bırakılmıştır. TDMS, temel finansal tablolar olarak adlandırdığı bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesini kesin bir formatla belirlemiştir. Fakat bu tekdüzelik, işletmelerin faaliyetlerindeki çeşitlilik nedeniyle muhasebeleştirme uygulamalarında sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunlar finansal tabloların

anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun şekilde düzenlenmesine engel teşkil etmektedir (Bayrı, 2010: 92).

TFRS, TDMS'den farklı olarak genel amaçlı finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin belirli bir yöntem belirtmemektedir. Standart Setine göre finansal raporların amacı ekonomik kararların alınmasında yararlı olmaktır. Bunu da ihtiyaca ve gerçeğe uygun şekilde sunulan raporlarla sağlamaya çalışmaktadır. Bunların yanı sıra karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunum prensibine sahip olması ayırıcı özelliklerdendir (Kavramsal Çerçeve, NÖ26-28). TDMS'de bu özellikler için bir başlık açmak yerine bazılarında doğrudan veya dolaylı olarak bahsedilmektedir (Özdemir, 2019: 589).

3.2.2. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikler

TFRS raporlaması, bilgi kullanıcılarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgiye erişebilmesi amacıyla hizmet etmektedir. Dolayısıyla TFRS raporlamasına göre hazırlanan finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda yardımcı olabilecek nitelikte olmalıdır. Kavramsal çerçeve ile belirlenen, finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler TFRS içinde ilke haline getirilmiştir (Özdemir, 2019: 588).

En önemli amacı ekonomik kararların alınmasında yararlı olmak olan finansal bilgi temel niteliksel özellikleri açısından değerlendirildiğinde (birincil) gerçeğe uygun şekilde sunulması ve ihtiyaca uygun olmasıdır. Bilginin temelinde tahmin gücü ve kontrol etme imkânı bulunmaktadır. Gerçeğe uygun şekilde sunulan bilginin alt bileşenleri ise finansal bilginin tamlığı, yansızlığı ve önemli hatalardan bağımsız olmasıdır. Bu temel niteliksel özelliklerin yanı sıra yararlı finansal bilgiyi destekleyen (ikincil) bazı niteliksel özellikler vardır. Bunlar karşılaştırılabilirlik (tutarlılık), doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir (Özdemir, 2011: 16).

Standart setinde özel olarak ele alınan bu özelliklerden TDMS'de bir başlık altında söz edilmemektedir. Muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo düzenleme ilkelerinde yer yer bahsedilmektedir. Bilgi

asimetrisi açısından değerlendirildiğinde ise gerçeğe uygun şekilde sunum ilkesinin bilgi asimetrisini azaltıcı yönde doğrudan etkisi olduğu, ihtiyaca uygunluk ilkesinin ise dolaylı yönde etkisi olduğu düşünülmektedir (Özdemir, 2019: 589).

Temel ve destekleyici niteliksel özellikler, TFRS’de yer alan Kavramsal Çerçeve’de ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. TDMS’de ise bu özellikler ayrıntılı olarak açıklanmak yerine bazı yerlerde işaret edilmektedir. Finansal tabloların sahip olması beklenen niteliksel özellikler hakkında bahsedilenler içerik olarak benzer olsa da uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda yapısal olarak aynı düzeyde olmadığı ifade edilebilir (Özdemir, 2019: 592).

3.2.3. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Yararlanılan Ölçüm Esasları

Standartlarda ölçüm, vergi mevzuatında değerlendirme olarak tabir edilen kavram ise bir diğer ayrılık konusudur. İki kavram da amaç olarak finansal tablolara kaydedilip gösterilecek değerleri belirler. Fakat değerlendirme, verginin belirlenmesi amacıyla değerleri takdir ve tespit ederken ölçüm ise hem ilk kayıt alınırken hem de izleyen dönemlerde finansal tablo kalemlerinin değerini belirler. Bu konuda vergi mevzuatının Türk Ticaret Kanunu ile de ayrıldığı bazı hususlar vardır. TTK’da verginin tavanını belirlemeye yönelik ölçütler yer alırken, VUK’ta ise vergiyi arttırmaya yönelik olarak verginin tabanını belirlemeyen ölçütler bulunur. Eski TTK’ya göre değerlendirme ölçütleri cari değer, maliyet değeri, itibari değer ve borsa rayicidir. TFRS’de yer alan Kavramsal Çerçeve’ye göre ise ölçüm esasları aşağıdaki gibidir (KGK, 2018).

“a) Tarihi Maliyet: Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Bu parasal bilgi, en azından kısmi olarak, bunları doğuran işlem ya da diğer olayın fiyatından elde edilir. Tarihi maliyet cari değerden farklı olarak, ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen bir varlık veya yükümlülüğün değer kaybıyla ilgili olmadıkça, değer değişimlerini yansıtmaz. Bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda söz konusu varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Bu değer varlığı edinmek ve oluşturmak için ödenen bedel artışı işlem maliyetlerinden oluşur. Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

b) Cari Değer: Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Güncelleme nedeniyle varlık ve yükümlülüklerin cari değerleri, bir önceki ölçüm tarihinden bu yana nakit akış tahminlerinde ve söz konusu cari değerlerde yansıtılan diğer faktörlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtır. Tarihi maliyetten farklı olarak bir varlık veya yükümlülüğün cari değeri, kısmen de olsa varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilmez. Cari değer ölçüm esasları şunları içerir: gerçeğe uygun değer, varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri ve cari maliyet.”

3.2.4. Finansal Tablo Dipnotları ve İlave Açıklamalar

TFRS setinin getirdiği önemli değişikliklerden birisi de dipnotlar ve açıklayıcı notların işlevinin artmasıdır. İşletmelerin, önceden hazırlanmış bir taslakta sadece boşlukları doldurarak dipnot düzenlemesi yerine TFRS’de açıklayıcı notlarda içerik olarak yer verilmesi gereken hususlar ayrıntılı ilkelere bağlanmıştır. Dolayısıyla önceki uygulamalardan farklı olarak nelerin açıklanması gerektiğini belirleyen ilkeler beraberinde şeffaflığı da getirmiştir (Özdemir, 2019: 595).

3.3. TFRS’lerin Muhasebe ve Raporlama Açısından TDMS’den Farklılaştığı Hususlar

Aşağıda yer alan her başlık TFRS raporlaması ile TDMS’nin sunduğu finansal raporlama arasındaki bir takım farkların ortaya konması ve bu farkların finansal bilgi kullanıcısı açısından ne gibi avantajlar sağladığı konusunda bir değerlendirme içermektedir.

3.3.1. Kavramsal Çerçeve Esasları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1’e göre muhasebenin temel kavramları şu şekildedir: “Sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, süreklilik kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı, özün önceliği kavramı”. TFRS kavramsal çerçevesi ise aşağıdakiler ile ilgili çerçeve sunmaktadır (Kavramsal Çerçeve, Md. 1.1):

“Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, faydalı finansal bilginin temel ve destekleyici özellikleri, finansal tabloların

hazırlanma varsayımları ve raporlayan işletmenin sınırları, finansal tablo unsurlarının temel tanımları (finansal tabloya alma ölçütleri), finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alma ölçütleri, finansal tablo unsurlarının finansal tablolardaki sunum esasları, sermayenin sürdürülebilirliği”

Kavramsal Çerçeve muhasebe standartlarının geliştirilmesine ve uygulayıcılar tarafından standartların daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayan yardımcı bir araçtır. Çerçeve; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider tanımlarını, finansal tablolarda yer verilip verilmemesi gereken bilgilerin rehberliğini sunar. Bu sayede finansal tabloların oluşumuna zemin hazırlar. Diğer bir ifadeyle, TFRS içerisinde yer alan ilkelerin belirli kurullarla uygulanabilir hale gelmesini (muhasebe politikalarının belirlenmesini) olanaklı kılar. TDMS’de ise kurullar merkezi otorite tarafından belirlendiğinden çerçeve ihtiyacı hissedilmemiştir. Bu nedenle, TDMS’de yalnızca finansal raporlamaya ilişkin evrensel ilkelerin dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır.

3.3.2. Finansal Tabloların Sunulma Esasları

Bu kısım, TFRS raporlamasının finansal raporların sunulması ile ilgili ortaya koymuş olduğu ilkelerin, TDMS’nin sunduğu raporlamada yer alan ilkelerden nasıl farklılaştığı ve bu farklılaşmanın ne gibi avantajlar sayılabileceği ile ilgili bir değerlendirmedir.

3.3.2.1. Temel Kavramlar, İlkeler ve Özellikler Açısından Değerlendirme

Temel kavramlar açısından bakıldığında TDMS’nin sunduğu raporlamaya göre on iki temel kavram yer almaktadır; “sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği” (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 1). TFRS’de ise “işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılık” ilkelerine yer verilmektedir (TMS 1, Md. 15-46).

TDMS çerçevesinde yapılan raporlamada işletmelerin temel ilkelere uyma gibi bir taahhüdü yoktur. TFRS raporlamasında ise işletme, finansal

tabloların hazırlanmasında TFRS'nin tamamına kayıtsız ve şartsız bir şekilde uyulduğuna yönelik bir taahhütte bulunmaktadır (TMS 1, Md. 16). Örneğin TMS 1'e göre işletmeler finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaktadır. Kavramsal çerçeve içerisinde de bu konudan bir varsayım olarak bahsedilmiştir. İşletmenin finansal raporlarını süreklilik esasına göre hazırlamadığı, örneğin tasfiyeye gidilmesi veya belirli faaliyetlerin durdurulması gibi bir durum söz konusu olduğunda, bu durum ile birlikte finansal tablolarını hangi esasa göre hazırladığı ve neden işletmenin sürekliliği esasının geçerli olmadığı ayrıca açıklanmalıdır (TMS 1, Md. 25). Fayda açısından değerlendirildiğinde, TFRS'lerle uyum konusunda TFRS seti içerisinde hâkim olan böyle bir hassasiyetin, finansal raporlarda sunulan finansal bilginin güvenilirliği açısından önemli bir avantaj sağladığı söylenebilir.

Önemlilik kavramı ise TDMS'ye göre hazırlanan finansal raporların temel kavramlarından biri olsa da yeterince ön plana çıkmadığı görülmektedir (Özdemir, 2019: 589). Önemlilik kavramını açıklamak gerekirse kısaca bilginin gizlenmesi ya da olduğundan farklı ifade edilmesi finansal bilgilerden yararlanacak olan kişilerin kararlarını etkiliyorsa verilen bilginin önemli olduğu söylenir (Kavramsal Çerçeve, Md. 2.11). TFRS seti içerisinde yer alan birçok standartta önemlilik kavramına atıf yapıldığı görülmektedir. Örneğin; finansal raporlar onaylanana kadar geçen süre zarfında cari dönemi ilgilendiren düzeltme gerektirmeyen bir muhasebe olayı cereyan ederse bu olayın önemli olması durumunda finansal raporlar onaylanmadan bu bilgiyi dipnotlara eklemek gerekmektedir (TMS 10, Md. 21). Önemlilik kavramına karşı gösterilen bu duyarlılık, TFRS'nin getirdiği faydalardan biri olarak düşünülmektedir ve finansal bilgi kullanıcılarının işletmede gerçekleşen tüm önemli olayların bilincinde olarak karar almasını sağlamaktadır. TDMS'de ise önemlilik kavramı beklenen düzeyde uygulama alanı bulamamıştır (Bulut Deniz ve Çukacı, 2018: 150).

TDMS'de raporlama sıklığı adı altında bir ilke yer almamakla birlikte MSUGT içerisinde normal faaliyet döngüsü bir yıl olarak dikkate alınmaktadır (MSUGT Bilanço İlkeleri). TFRS'ye göre raporlama sıklığı 12 aylık dönemden oluşan faaliyet döngüsüdür. Ancak, raporlamanın 12 aylık

dönemlerden daha uzun veya daha kısa yapılması işletme tarafından zorunluysa TFRS'ye göre bunun nedeni ve finansal tablolaradaki karşılaştırılabilirliği ortadan kaldırdığıyla ilgili mutlaka bilgi verilmesi gerekmektedir (TMS 1, Md. 36).

Karşılaştırmalı bilgi ilkesi gereği TFRS'de bilgiler mutlaka en az iki dönem halinde verilir karşılaştırılır (TMS 1, Md. 38). MSUGT'ne göre de finansal tablolar dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır. Gerek TDMS'de gerekse TFRS'de öne çıkan karşılaştırılabilirlik yaklaşımı finansal tablolarındaki dönemsel değişimlerin yorumlanabilmesi açısından son derece önemlidir. Bu yüzden mutlaka bilgilerin karşılaştırmalı olarak sunulması ve en az iki dönemi kapsamı gerektiği ifade edilmektedir. TFRS setinin karşılaştırılabilirlik konusunda TDMS'den farklılaşan yanı ise muhasebe politikası değişikliği veya TFRS'nin ilk kez uygulanması durumlarında ilave bir açılış finansal durum tablosu sunulmasının zorunluluğudur. Böyle bir sunum, finansal tablo kullanıcılarının mevcut muhasebe politikalarının kümülatif etkisini anlayabilmelerine imkan sağlamaktadır (TFRS 1, Md. 11, TMS 8, Md. 22).

TFRS raporlamasında sunumda tutarlılık ilkesi uygulanan muhasebe politikalarının değiştirilmemesi gerektiğini ifade eder (TMS 1, Md. 45). Fakat TDMS'nin sunduğu raporlar vergisel amaca göre hazırlandığı için, vergiyi belirleme amacı finansal raporların gerçek bilgi sunmasının önüne geçebilmektedir. Tutarlılık ilkesi, karşılaştırılabilirlik açısından, işletmenin önceki dönem hesaplamaları için kullandığı yöntem ile cari dönemde kullandığı yöntemin aynı olmasını ister. Farklı yöntemlerle hazırlanan raporların birbiriyle karşılaştırılması olanaksız olduğu için TFRS tutarlılık ilkesine sıkı sıkıya bağlıdır.

TDMS'de finansal tablo düzenlenme ilkeleri ve örnekleri, tek düzen hesap planı yer almakta iken değerlendirme ölçütleri yeterince açıklanmamaktadır. Bu eksiklik ölçümün genellikle tarihi maliyet ile sınırlı kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca, değerlendirme konusunda VUK hükümlerinin de MSUGT çerçevesi ile bir arada uygulanması, raporların bilgi temelli raporlamada vergi temelli bakış açısına sahip bir raporlamaya doğru evrilmesine yol açmaktadır. TFRS'de ise vergi kurallı ölçümler

yerine kavramsal çerçevedeki ölçüm bölümü esasları dikkate alınmaktadır. Bu da, finansal raporların hazırlanmasındaki vergi otoritesi baskısını ortadan kaldırmaktadır.

3.3.2.2. Finansal Tablolar Açısından Değerlendirme

TDMS ve TFRS raporlamasının finansal tabloları birbirinden farklıdır. TDMS kapsamında sunulan raporlar; “bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynak değişim tablosudur”. TFRS’ye göre ise sunulması gereken tablolar; “finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve dipnotlardır”. TFRS’de bu tabloların hepsi eşit derecede önemle sunulur (TMS 1, Md. 11). Bu tablolar arasında yer alan diğer kapsamlı gelir tablosu sunumu TDMS’nin sunduğu raporlamada yer almaz. Nakit akış tablosu TFRS ile zorunlu hale gelmiştir. Keza nakit akış tablosunun sunumu da TDMS’de zorunlu değildir. Ayrıca TFRS ile nakit akışları sınıflandırılarak raporlanmaktadır. TDMS çerçevesinde olmayan bu sınıflandırma ile nakit akışları; “esas faaliyetlerden nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları” olmak üzere üç başlık altında raporlanmaktadır. Ayrıca, TDMS’de nakit akışları ihtiyari olarak sunulsa bile sınıflandırma biçimi ve sunum formatı TFRS’deki gibi değildir. Ayrıca, nakit akış tablosunun sunumunda dönem net karı veya zararının düzeltilmesi şeklindeki yaklaşım (dolaylı sunum) yerine tercihen gayri safi nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar halinde sunulabilmesi de TFRS raporlamasının nakit akışlarını sunma noktasında sağladığı bir avantaj olarak değerlendirilebilir (TMS 7).

Dipnotlar konusunda ise TDMS’ye göre raporlama yapan işletmeler dipnot olarak önceden belirlenmiş taslaklarda ki boşlukları doldururken TFRS’de ise her standart kendi içerisinde dipnotta yer verilmesi gereken bilgileri açıklamaktadır. Dipnotlar içerisinde temel olarak iki bilgi verilir. Bunlar; finansal tabloda yer alan kalemlerin nasıl hesaplandığıyla ilgili açıklamalar ve finansal tablolarda yer almayan fakat açıklanma ihtiyacı olan önemli bir takım bilgilerinde açıklanabilmesi amacıyla yazılan ifadelerdir. Bu bilgiler yatırımcılar açısından büyük fayda sağladığı için önem arz

etmektedir. Ayrıca işletme tüm hükümleriyle TFRS'ye bağlı değilse, dipnotlarında uyumlu raporlama yaptığını beyan edemez (Özdemir, 2019: 595).

Tablo 12: TDMS'nin Sunduğu Raporlamaya Göre Bilanço Örneği

AKTİFİŞLETMESİTARİHLİ BİLANÇOSU	PASİF
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ YABANCI
Kasa		KAYNAKLAR
Alınan Çekler		Banka Kredileri
Bankalar		Uzun Vadeli Kredilerin Anapara
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		Taksitleri ve Faizleri
Diğer Hazır Değerler		Tahvil Anapara Borç, Taksit ve
Hisse Senetleri		Faizleri
Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları		Çıkarılan Bonolar ve Senetler
Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve		Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
Bonoları		Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)
Diğer Hazır Değerler		Diğer Mali Borçlar
Alıcılar		Satıcılar
Alacak Senetleri		Borç Senetleri
Alacak Senetleri Reeskontu (-)		Borç Senetleri Reeskontu (-)
Verilen Depozito ve Teminatlar		Alınan Depozito ve Teminatlar
Diğer Ticari Alacaklar		Diğer Ticari Borçlar
Şüpheli Ticari Alacaklar		Ortaklara Borçlar
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		İştiraklere Borçlar
Ortaklardan Alacaklar		Bağlı Ortaklıklara Borçlar
İştiraklerden Alacaklar		Personele Borçlar
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar		Diğer Çeşitli Borçlar
Personelden Alacaklar		Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)
Diğer Çeşitli Alacaklar		Alınan Sipariş Avansları
Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)		Alınan Diğer Avanslar
Şüpheli Diğer Alacaklar		Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)		Hakedişleri Bedelleri

İlk Madde Malzeme	Ödenecek Vergi ve Fonlar
Yarı mamuller	Ödenecek Sosyal Güvenlik
Mamuller	Kesintileri
Ticari Mallar	Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya
Diğer Stoklar	Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Yükümlülükler
Verilen Sipariş Avansları	Ödenecek Diğer Yükümlülükler
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal
Maliyetleri	Yükümlülük Karşılıkları
Taşeronlara Verilen Avanslar	Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi
Gelecek Aylara Ait Giderler	ve Diğer Yükümlülükleri (-)
Gelir Tahakkukları	Kıdem Tazminatı Karşılığı
Devreden KDV	Maliyet Giderleri Karşılığı
İndirilecek KDV	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
Diğer KDV	Gelecek Aylara Ait Gelirler
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	Gider Tahakkukları
İş Avansları	Hesaplanan KDV
Personel Avansları	Diğer KDV
Sayım ve Tesellüm Noksanları	Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	Sayım ve Tesellüm Fazlaları
Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar
DURAN VARLIKLAR	UZUN VADELİ YABANCI
Alıcılar	KAYNAKLAR
Alacak Senetleri	Banka Kredileri
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	Çıkarılmış Tahviller
Verilen Depozito ve Teminatlar	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)
Ortaklardan Alacaklar	Diğer Mali Borçlar
İştiraklerden Alacaklar	Satıcılar
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Borç Senetleri
Personelden Alacaklar	Borç Senetleri Reeskontu (-)
Diğer Çeşitli Alacaklar	Alınan Depozito ve Teminatlar

Diğer Alacak Senetleri Reeskontu	Diğer Ticari Borçlar
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	Ortaklara Borçlar
Bağlı Menkul Kıymetler	İştiraklere Borçlar
Bağlı Menkul Kıymetler Değer	Bağlı Ortaklıklara Borçlar
Düşüklüğü Karşılığı (-)	Diğer Çeşitli Borçlar
İştirakler	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)
İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	Kamuya Olan Ertelenmiş Veya
İştirakler Sermaye Payları Değer	Taksitlendirilmiş Borçlar
Düşüklüğü Karşılığı (-)	Alınan Sipariş Avansları
Bağlı Ortaklıklar	Alınan Diğer Avanslar
Bağlı Ortaklıklara Sermaye	Kıdem Tazminatı Karşılığı
Taahhütleri (-)	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları	Gelecek Yıllara Ait Gelirler
Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Gider Tahakkukları
Diğer Mali Duran Varlıklar	Gelecek Yıllara Ertelenmiş Veya
Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı	Terkin Edilecek KDV
(-)	Tesise Katılma Payları
Arazi ve Arsalar	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı
Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri	Kaynaklar
Binalar	ÖZ KAYNAKLAR
Tesis, Makine ve Cihazlar	Sermaye
Taşıtlar	Ödenmemiş Sermaye (-)
Demirbaşlar	Hisse Senetleri İhraç Primleri
Diğer Maddi Duran Varlıklar.	Hisse Senedi İptal Kârları
Birikmiş Amortismanlar (-)	Maddi Duran Varlık Yeniden
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Değerleme Artışları
Verilen Avanslar	İştirakler Yeniden Değerleme
Haklar	Artışları
Şerefiye	Maliyet Artışları Fonu
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Diğer Sermaye Yedekleri
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Yasal Yedekler
Özel Maliyetler	Statü Yedekleri

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Olağanüstü Yedekler
Birikmiş Amortismanlar (-)	Diğer Kâr Yedekleri
Verilen Avanslar	Özel Fonlar
Arama Giderleri	Geçmiş Yıllar Kârları
Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	Geçmiş Yıllar Zararları (-)
Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Dönem Net Kârı
Birikmiş Tükenme Payları (-)	Dönem Net Zararı (-)
Verilen Avanslar	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	
Gelir Tahakkukları	
Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	
Diğer KDV	
Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	
Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	
Birikmiş Amortismanlar (-)	
AKTİF TOPLAM	PASİF TOPLAM

Tablo 13: TFRS'nin Sunduğu Rapora Göre Konsolide Finansal Durum Tablosu Örneği

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARIBAGIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
--	------------------	------------	--------------

	20..	20..
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
- Nakit ve Nakit Benzerleri		
- Finansal Yatırımlar		
- Türev Araçlar		
- Ticari Alacaklar		
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar		
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar		
- Diğer Alacaklar		
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar		
- Sözleşme Varlıkları		
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Diğer Sözleşme Varlıkları		
- Stoklar		
- Canlı Varlıklar		
- Peşin Ödenmiş Giderler		
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar		
- Diğer Dönen Varlıklar		
ARA TOPLAM		
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar		

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Sözleşme Varlıkları			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları			
- Diğer Sözleşme Varlıkları			
- Finansal Yatırımlar			
- Türev Araçlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Canlı Varlıklar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Kullanım Hakkı Varlıkları			
- Şerefiye			
- Şerefiye Dışındaki Maddi			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<p>Olmayan Duran Varlıklar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Peşin Ödenmiş Giderler - Ertelenmiş Vergi Varlığı - Cari Dönem Vergisiyle İlgili <p>Duran Varlıklar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Diğer Duran Varlıklar <p>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</p>			
TOPLAM VARLIKLAR			
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			
<p>Kısa Vadeli Yükümlülükler</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Kiralama İşlemlerinden <p>Kaynaklanan Yükümlülükler</p> <ul style="list-style-type: none"> - Türev Araçlardan Borçlar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Sözleşme Yükümlülükleri 			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<ul style="list-style-type: none"> - Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri - Diğer Sözleşme Yükümlülükleri - Devlet Teşvik ve Yardımları - Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar) - Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler 			
ARA TOPLAM			
<ul style="list-style-type: none"> - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler 			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
<p>Uzun Vadeli Yükümlülükler</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uzun Vadeli Borçlanmalar - Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler - Türev Araçlardan Borçlar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari 			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraplara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraplara Diğer Borçlar			
Borçlar			
- Sözleşme Yükümlülükleri			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri			
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri			
- Diğer Sözleşme Yükümlülükleri			
- Devlet Teşvik ve Yardımları			
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKER			
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<ul style="list-style-type: none"> - Ödenmiş Sermaye - Sermaye Düzeltme Farkları - Geri Alınmış Paylar (-) - Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) - Paylara İlişkin Primler/İskontolar - Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi - Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar - Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler - Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları - Dönem Net Kârı/Zararı <p>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</p> <p>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR</p>			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			

MSUGT Bilanço kalemleri ile TFRS finansal durum tablosu kalemlerinin birçoğu birbirinden farklıdır. MSUGT bilançosu, TFRS finansal durum tablosuna göre son derece sade bir formdadır. TFRS finansal durum tablosunda sunulması zorunlu olan kalemlerden bazıları MSUGT çerçevesindeki bilançoda yer almamaktadır (TMS 1 Md. 54). Bilançoda yer almayan ama TFRS'nin finansal durum tablosunda yer alan kalemlere örnek olarak: yatırım amaçlı gayrimenkuller, özkaynak yöntemiyle ölçülen yatırımlar (TDMS'de iştirak yatırımları maliyet bedeli ile ölçülmektedir),

canlı varlıklar, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve kontrol gücü olmayan paylar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar verilebilir. Bu kalemlerden bazılarında önemlilik ilkesi gözetilerek MSUGT bilançosunda da yer verilebilir, fakat TDHP’da bu kalemlere yönelik bir açıklamanın yer almaması ve dolayısıyla bu kalemlerin ölçümünde yalnızca maliyet esastan yararlanılabilecek olması bu durumu güçleştirmektedir. Sonuç olarak TFRS finansal durum tablosu MSUGT bilançosuna kıyasla oldukça detaylı ve açıklayıcı bir yapıya sahiptir.

İşletmelerin yatırım amacıyla elinde bulundurmuş olduğu, yani kira veya değer artışı amacıyla elinde bulundurmuş olduğu kendisinin kullanmadığı gayrimenkullere yatırım amaçlı gayrimenkul denir. Bunlarla ilgili TMS 1 Standardı açıkladığı hükümler çerçevesinde finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkuller diye bir kalem görülmektedir (TMS 1, Md. 54). Bu kalem MSUGT bilançosunda yer almamaktadır. İşletme ister yatırım amaçlı olsun ister sahibi tarafından kullanılan olsun bunların tamamını maddi duran varlık olarak muhasebeleştirir. Bu da finansal bilgiyi bilgi kullanıcısının işletmenin gayrimenkullerinin kullanım amacını kavrayabilmesini ve bunlardan beklenen faydaları değerlendirmesini güçleştirmektedir.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri TFRS raporlamasında karşımıza çıkmakta TDMS raporlamasında bu kavramlar yer almamaktadır. Ertelenmiş vergi, finansal durum tablosundaki kalemlerin muhasebe (TFRS) değerlerinin vergi değerleri ile farklılaşması durumunda ortaya çıkan bir kavramdır. Ertelenmiş vergi kaleminin TFRS raporlarında yer alması, finansal tablo kullanıcılarının gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek ertelenmiş vergi varlığından veya gelecek dönemlerde üzerine ilave edilebilecek, işletmeye ekstra vergi yükü çıkartabilecek ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin varlığından haberdar olmasını sağlamaktadır (TMS 12, Md. 5). TDMS’ye göre raporlamada finansal durum tablosu kalemlerinin değerleri VUK’a göre tespit edildiği için ertelenmiş vergi gibi bir konudan bahsetme gereği ortadan kalkmaktadır. TFRS raporlaması ise, vergi değerinin dışındaki gerçek değer

raporlanmasına imkân sağlamakta ve bu imkânın ortaya çıkarttığı vergisel farkları da ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü şeklinde raporlanmasını gerekli kılmaktadır (TMS 12, Md. 15, Md. 24).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetleri kalemi de TFRS finansal durum tablosunda yer alır. İşletmenin satış amacıyla elinde tuttuğu duran varlıkları işletmenin finansal durum tablosundan dönen varlıkların içinde ayrı bir kalem olarak sunulur (TFRS 5, Md. 1).

MSUGT çerçevesinde konsolidasyon konusu da ele alınmamaktadır. Bu durum, grup şirketlerinde konsolidasyon uygulanmasına engel olmamakla birlikte MSUGT çerçevesinde hangi konsolidasyon yönteminden yararlanılacağına belirtilmemiş olması karşılaştırılabilirlik açısından önemli bir problemi oluşturmaktadır. TFRS kapsamında ise konsolide finansal durum tablosu sunumu, bağlı ortaklığı olan bir işletme için zorunludur. TDMS çerçevesinde böyle bir zorunluluk bulunmamakta, isteğe bağlı bırakılmaktadır. İşletme ihtiyari olarak, gruba bağlı şirketlerine ait finansal tabloları konsolide ederek sunabilmektedir. İşletme eğer isterse tam konsolidasyon veya oransal konsolidasyon yöntemlerinden birisinden yararlanmak suretiyle kendi isteğiyle konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir. TFRS 10 ile buna bir standart getirilmiş (yalnızca tam konsolidasyon yöntemi benimsenmiştir) ve bağlı ortaklığı bulunan bir işletme için konsolide finansal tablo sunulmasını zorunlu hale gelmiştir (TFRS 10, Md. 2). Bu kapsamda “şerefiye” kavramına bir konsolidasyon düzeltmesi misyonu yüklenmektedir. MSUGT bilançosunda ise şerefiye daha farklı bir şekilde ele alınmaktadır. TFRS’de bahsedilen şerefiye ile TDMS’de bahsedilen şerefiye bu hususta birbirinden farklıdır. MSUGT’da bağlı ortaklık konsolide edilmeden bağlı ortaklık adı ile finansal tablolarda bir kalem olarak yer almaya devam ettiği için bağlı ortaklık edinimlerinde şerefiye hesaplanmamaktadır. Ancak bir işletme diğer bir işletmenin tamamını satın alırsa bu durumda şerefiye ortaya çıkmaktadır (MSUGT). Satın alınan işletmenin tüzel kişiliği devam etmediği için varlıkları satın alan işletmenin bilançosuna yazılmaktadır. Bir anlamda konsolide edilmektedir. Edinilen net varlıkların rayiç bedeli toplamına fazladan

ödenen tutar şerefiye olarak raporlanmakta ve 5 yılda doğrusal yöntemle itfa edilmektedir. TFRS’de ise bağlı ortaklık ediniminde ortaya çıkan şerefiye itfa edilmez değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TFRS 10).

**Tablo 14: TDMS’nin Sunduğu Raporlamaya Göre Gelir Tablosu
Örneği**

GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	
1-Yurt içi Satışlar	
2-Yurt dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satış İskontoları (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	

5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	
1-Komisyon Giderleri (-)	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı (-)	
4-Kambiyo Zararları (-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	

Tablo 15: TFRS'nin Sunduğu Raporlamaya Göre Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Örneği

... ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI BAĞIMSIZ
DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KONSOLİDE KÂR
VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr (Zarar)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM KÂRI (ZARARI)			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
Dönem Vergi Gideri/Geliri			
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)			
Dönem Net Kârının (Zararının) Dağılımı			
Ana Ortaklık Payları			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Pay Başına Kazanç			
Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Sürdürülen Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Durdurulan Faaliyetlerden Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Toplam Adi Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
Toplam Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi			
Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)			
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)			
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<p>Kazançları (Kayıpları)</p> <p>Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler</p> <p>Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)</p> <p>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Paylar</p> <p>Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)</p> <p>Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar, Vergi Öncesi</p> <p>Yabancı Para Çevrim Farkları</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar)</p> <p>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)</p> <p>Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)</p> <p>Opsiyonların Zaman Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler</p> <p>Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerinde Meydana Gelen Değişiklikler</p> <p>Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklerden Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)</p>			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Paylar			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)			
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Öncesi			
Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarına İlişkin Toplam Vergiler			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler			
Dönem Vergi Gideri/Geliri			
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Toplam Vergiler			
Dönem Vergi Gideri/Geliri			
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR			
TOPLAM KAPSAMLI GELİR			
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı			
Ana Ortaklık Payları			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			

MSUGT çerçevesinde gelir tablosu oldukça basit bir formdadır. MSUGT'ta gelir tablosunda sınıflandırma olağan faaliyetler, olağan dışı faaliyetler ve işletmenin diğer faaliyetleri olarak sınıflandırılırken, TFRS'deki sunum esas faaliyetler yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklindedir. Bu nedenle olağan ve olağandışı şeklinde bir sunum ayrımı yoktur (TMS 1, Md. 87). Bu sınıflandırma tıpkı nakit akış

tablosundaki gibidir. Bu sınıflandırma finansal bilgi kullanıcıları için daha etkili bir fayda sağlamaktadır. Çünkü kâr veya zararın hangi faaliyetten kaynaklandığını göz önüne sermektedir.

TFRS'deki kapsamlı gelir tablosunda Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı adıyla tanımlanan bir kalem yer almaktadır. Örneğin işletmenin bir coğrafi bölgedeki tesisini kapatması, elden çıkartması veya orayla ilgili bir yapılandırmaya gitmesi durumunda ortaya çıkan faaliyetlere durdurulan faaliyet denir (TFRS 5, EK A). TFRS bu faaliyetteki değerlendirme sonuçlarını ve faaliyetin elden çıkartılması sonucunda oluşan kar veya zararı önemli bir olay olarak değerlendirdiği için bunu kapsamlı gelir tablosunun kâr/zarar kısmında ayrı olarak raporlanması gerektiğine hükmetmektedir (TFRS 5, Md. 1). MSUGT'ta ise satış amaçlı duran varlık sınıflandırması olmadığı için durdurulan faaliyetlere ilişkin ayrı bir gelir tablosu bölümü de sunulmamaktadır.

Diğer kapsamlı gelir sunumu ise standartlar tarafından kâr veya zarara yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve giderlerin sunulmasıdır (TMS 1, Md.7). Kâr/zarar tablosundan sonra yer almaktadır (TMS 1, Md. 10A). Örneğin maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, özkaynaklar içerisinde yeniden değerlendirme değer artışı fonu olarak raporlanmasının yanı sıra diğer kapsamlı gelir tablosunda da yer almaktadır. Bu da işletmenin gerçekleşmemiş olan kârını, yalnızca değer artışından dolayı göz önüne sererek özkaynaklardaki artışın nedenini açıklamaktadır. MSUGT'da diğer kapsamlı gelir tablosu sunumunun olmaması özkaynaklarda meydana gelen ve kâr veya zarara yansıtılmayan yeniden değerlendirme gibi işlemlerin etkisinin ayrıca sunulmaması anlamına gelmektedir.

3.3.3. Stokların Sunulma Esasları

TFRS'de stoklar konusu ile ilgili açıklamalar TMS 2 Stoklar standardında yer almaktadır. TMS 2, “stokun net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dâhil olmak üzere, stok maliyetinin belirlenmesi ve sonrasında gider olarak finansal tablolara yansıtılması hakkında” bilgiler içermektedir. Ayrıca maliyetlerin stoklara yüklenmesinde uygulanacak hesaplama yöntemleri hakkında yol göstericidir. TDMS'de ise stokların

değer düşüklüğü hükümleri MSUGT'da ölçüm konusunun yeterince detaylı ele alınmaması nedeniyle değer tespitinin nasıl yapılacağı ele alınmadan anlatılmaktadır. Bu boşluğu VUK hükümleri (emsal bedel ölçüsü) doldurmaktadır (VUK, Md. 274).

MSUGT'da stok maliyetinin kapsamı tam maliyet esasına dayanmakta iken TMS 2'de normal kapasite esasına dayanmaktadır (VUK, Md. 275; TMS 2, Md. 13). Bu durum birim maliyet hesabında dönemsel dalgalanmaları engellemektedir. Maliyetlerin ölçümünde her iki çerçeve de standart veya fiili maliyetlerden yararlanılmasına izin vermektedir. Ancak, MSUGT'da standart maliyet yönteminden yararlanılması halinde kapasite farkları stok maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. TMS 2'ye göre dönem gideri şeklinde kâr/zarar tablosuna aktarılmaktadır (TMS 2, Md. 13).

TMS 2 Stoklar standardına göre stokların ölçümü maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile yapılmaktadır (TMS 2, Md. 9). Bu ölçüm işletmeye özgü bir ölçüm değeri vermekte olup cari değer düşüklüklerinin tespitinde vergi temelli olmayan daha gerçekçi bir yaklaşım sunabilmektedir. Stokların maliyetinin belirlenmesinde, stokların vadeli koşullarla satın alınmasında bir başka farklılık ortaya çıkmaktadır. TMS 2'de vadeli koşullarla elde edilen stokların maliyet bedeline vade farkları eklenmemektedir (TMS 2, Md. 17-18). MSUGT'da ise böyle bir tanımlama yoktur. VUK'a göre ise vadeli değer (maliyet bedeli) ile muhasebeleştirilmektedir (VUK, Md. 274).

3.3.4. Nakit Akış Tablosu Sunum Esasları

Nakit akışı bilgisi, bir işletmenin gelecekteki artı yönlü nakit akışlarını oluşturma kabiliyetini, sorumluluklarını ifa etme ve temettü vermek kabiliyetini, diğer taraflara karşı finansman gereksinimlerini netleştirme konusunda önemli bir rol oynamaktadır (Carslaw, 1991;63). Likidite ve nakit kaynakları ile nakit kullanımları hakkında daha güvenilir bilgi sağlayarak tahakkuk esasına göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu bilgilerini tamamlamaktadır. Nakit akış tablosu ve nakit akışı esaslı bilgiler "TMS 7 Nakit Akışı Tablosu" uyarınca hazırlanır. Nakit akış tablosu, doğrudan veya dolaylı yöntem kullanılarak TMS 7'ye göre raporlanabilse

de, muhasebe standardı daha iyi bir raporlama için doğrudan yöntemi kullanmayı teşvik etmektedir (TMS 7, Md. 19).

TFRS'ye göre nakit akış tablosunun sınıfları “esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları”dır (TMS 7, Md. 10). MSUGT'da ise nakit akış tablosu, nakit giriş ile çıkış sınıfları şeklinde tanımlanmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 4). Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin belirli bir dönemdeki nakit kaynağı ve nakit kullanımlarının düzeyini anlayabilmeleri açısından TFRS'deki nakit akış tablosu sunum şeklinin MSUGT'daki nakit akış tablosu sunum şekline çok daha işlevsel olduğu söylenebilir.

3.3.5. Muhasebe Politikalarının Seçimi, Muhasebe Politika ve Tahminlerinin Değişmesi ve Hata Düzeltmeleri

Muhasebe politikalarının seçimi, muhasebe politika ve tahminlerinin değişmesi ve hata düzeltmeleri hakkındaki bilgiler TFRS setinde yer alan TMS 8 Standardında yer almaktadır. Standardın amacı “işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak” olarak belirtilmiştir (TMS 8, Md. 1). Bu standartta yer alan ilkelere göre muhasebe politikalarında yapılacak bir değişiklik geriye dönük uygulanmaktadır. Hata düzeltmeleri de aynı şekilde geriye dönük düzeltilmektedir. Muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişiklik ise değişikliğin yapıldığı dönemde ve ileri dönemi ilgilendiriyorsa ileriye dönük olarak uygulanmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 466).

Finansal tablo kalemlerinde yapılan yanlış bilgilendirme veya yanlış ihtimallere dayanma, finansal tablo kullanıcılarının tablolara güvenerek aldığı ekonomik kararları etkileyecek düzeydeyse bu yanlışlıklar önemli kabul edilmektedir. Yanlış bir bilginin yorumlandığı anda mevcut ortamın koşulları veya bir ihtimalin niteliği ve büyüklüğü önemlilik durumunu belirlemektedir. Hem gerçekleşmesi tahmin edilen ihtimalin niteliği hem de büyüklüğü önemlilik kavramı için belirleyici bir faktördür (TMS 8, Md. 5).

TDMS uygulamalarına bakıldığı zaman muhasebe politikaları veya tahminlerinde yapılacak bir takım değişiklikler kâr oranları bakımından önem arz etmektedir. Mali politikalarda uygulanacak bir değişimin önemli bir etkisi oluşuyorsa veya oluşması öngörülüyorsa bu etki mutlaka finansal tablolarda gösterilmelidir. Muhasebe tahminlerinde yapılacak herhangi bir değişiklikte özellikle kâr oranlarında aynı şekilde önemli bir etki doğuracaksa, değişikliğe ilişkin finansal etkilere mutlaka yer verilmelidir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 466).

MSUGT'da muhasebe politikalarının seçimi ve mevcut politikaların değiştirilmesi durumunda geriye dönük uygulama ile ilgili hususlar ele alınmamaktadır. Bazı yöntemlerin değiştirilmesi ile ilgili olarak (amortisman yöntemi ve stok değerlendirme yöntemi gibi) VUK'da hükümler bulunmakla birlikte bu hükümler de geriye dönük uygulama içermemektedir. Sadece yöntemler arası geçiş izinleri tanımlanmaktadır.

MSUGT'da muhasebe tahminleri oldukça sınırlı bir çerçevede ele alınmaktadır. Örneğin, amortisman/itfa süresi tahmininin kullanılmasına VUK izin vermemektedir. Maliye Bakanlığının belirlediği süreler esas alınmaktadır. Bunun dışında MSUGT gider karşılıklarının tahmin olduğunu belirtmekte iken; VUK esasları devreye girdiğinde kanuni çerçevede gider olarak kaydetmek zorlaşır. Çünkü uygulayıcılar kanunen kabul edilmeyen gider karşılıklarını (kendi tahminlerini) gider olarak kaydetmemektedir. TFRS'de ise birçok tahmin yer almakta ve tahminlerin değiştirilmesi konusunda TMS 8 hükümleri dikkate alınmaktadır. Örneğin, amortisman yönteminin değiştirilmesi bir tahmin olarak ele alınmaktadır.

TDMS'de hataların düzeltilmesinde yine VUK esasları dikkate alınmaktadır. Çünkü, vergi esaslı bir sistemde, düzeltme vergi matrahını etkileyeceği için, neyin düzeltildiğinin dikkatli bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir.

TFRS raporlamasının muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ile hata düzeltmeleri konusunda getirdiği hükümleri karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla tutarlı finansal bilgiler elde edilmesi esasına dayanmaktadır. TDMS'nin bu konudaki yaklaşımı ise VUK esaslı raporlamanın baskısıyla cari dönemdeki

vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti odağında şekillendiğinden, muhasebe politikalarının değişmesi gibi bir durumda TDMS raporlamasında karşılaştırılabilir finansal raporlar elde edilebilmesi oldukça güç hale gelmektedir.

3.3.6. Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olayların Sunulma Esasları

Raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylar TFRS Seti içerisinde yer alan TMS 10 Standardı kapsamındadır. Bu standart işletmenin raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylar için ne zaman düzeltme yapması gerektiğini ve işletmenin yapması gereken açıklamalara yer vermektedir (TMS 10, Md. 1).

TFRS'ye göre raporlama dönemi sonu itibariyle var olan bir durumu kanıtlayan olaylar düzeltme gerektirirken, raporlama döneminden sonra teyit edilmeden ortaya çıkan bir durum (cari dönemi ilgilendiren bir durum) ise düzeltme gerektirmemektedir. Finansal tablo tutarlarında düzeltme gerektiren olaylara, mevcut bir yükümlülük doğuran bir davanın sonuçlanması, müşterinin iflas etmesi, finansal tablolarda yapılan hile veya hataların ortaya çıkması, örnek olarak gösterilebilmektedir. Raporlama dönemi sonunda meydana gelen finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylara yatırımların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen olağan dışı bir düşüş örnek olarak gösterilebilmektedir.

Raporlama döneminden sonra finansal tablolarda düzeltilmesi gereken bir olay gerçekleştiğinde TFRS'ye göre hem finansal tablolar hem de dipnotlar ve açıklamaların düzeltilmesi gerekmektedir. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen bir olay gerçekleşmişse ve aynı zamanda önemli bir bilgi olarak görülüyorsa açıklamalarda yer verilmesi gerekmektedir. Tek düzen muhasebe sistemine göre MSUGT'da "raporlama döneminden sonraki olaylar" ile ilgili bir tanımlama bulunmamaktadır. Fakat bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve açıklanması gereken durumlarla ilgili dipnotlarda bilgi sunulması gerekli görülmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 466).

3.3.7. Ertelenmiş Vergi Sunumu

TFRS’de ertelenmiş vergi konusuna TMS 12 Gelir Vergileri standardında değinilmektedir. Standarda göre ertelenmiş vergi borcu “vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergileri” denmektedir. Ertelenmiş vergi varlığı “indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları durumunda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarları” şeklinde açıklanmaktadır (TMS 12, Md. 5).

MSUGT’da ertelenmiş vergi raporlaması ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. TMS 12 ise TFRS raporları ile TDMS’ye göre yapılan raporlar arasındaki vergisel farkların (yalnızca geçici farkların) raporlanması ile ilgili yöntem sunmaktadır. Buna göre finansal durum tablosunun aktifinde ertelenmiş vergi varlıkları, pasifinde ise ertelenmiş vergi borçları sunulmaktadır. Önceki raporlama dönemi ile sunulan son dönem arasında meydana gelen değişiklikler, son dönemin kâr veya zarar tablosunda, ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi şeklinde raporlanması gerekmektedir (Ergin ve Ayanoglu, 2016: 576). Bu durum TFRS kârının raporlanmasına imkân sağlamaktadır. Muhasebe kârı üzerinden hesaplanan gerçek vergi gideri tespit edilebilmektedir. Böylece finansal raporlarda hem işletmenin gerçek vergi gideri/geliri, hem de gerçek dönem karı/zararı sunulabilmektedir.

3.3.8. Maddi Duran Varlıkların Sunulma Esasları

TFRS’de maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında ele alınmaktadır. Standarda göre maddi duran varlıklar “mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemler” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 16, Md. 6). MSUGT’da maddi duran varlıklar edinme maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir (VUK, Madde 269; 273). Ancak TFRS’den bazı kalemler maliyet bedeline katılmayabilir veya

kısmen katılabilir. Örneğin maddi duran varlığın kullanıma hazır hale getirilene kadar yapılan test üretiminin maliyeti TFRS’de maliyet bedeline dâhil edilirken MSUGT’da böyle bir uygulama bulunmamaktadır (TMS 16, Md. 17).

Bunun yanı sıra vadeli koşullarda edinilen bir maddi duran varlığın edinimi sırasında oluşan vade farkı maddi duran varlığın maliyetine TFRS için dâhil edilmemektedir. MSUGT’da ise böyle bir hesaplama ve ayırım bulunmamaktadır (TMS 16, Md. 23).

TDMS’de amortisman ayrılmasına yönelik yöntemler tanımlanmıştır (VUK, Md. 321). Fakat vergi kanunları açısından yapılan düzenlemelerde vergi denetimi açısından bakıldığında amortisman ayrılmasıyla ilgili zorunluluk getirilmediği için işletmelerin bir kısmı amortisman ayırmamaktadır. Fakat TFRS’de ise amortisman işlemi zorunludur (TMS16, Md. 43). İşletmelerin zorunlu olarak amortisman işlemi uygulaması, işletmenin gerçek durumunu görme, varlıkların gerçek durumunu görme ve işletmenin olduğundan daha güçlü görünmesine engel olma konusunda fayda sağlamaktadır. Çünkü amortisman ayırmamak kârı yüksek göstererek işletmenin kendisini olduğundan güçlü göstermesine zemin hazırlayabilmektedir. TFRS ile bu durumun önüne geçilerek gerçeğe uygun sunum sağlanmaktadır. VUK’da amortisman defter değeri üzerinden ve zamanın geçmesi hesabına göre (doğrusal veya azalan bakiyeler) yapılmaktadır. TFRS’de ise varsa kalıntı değer tahmini amorti/itfa edilmemektedir (TMS 16, Md. 6). Ayrıca amortisman yöntemi olarak sadece zamana dayalı yöntemler değil, teknik kapasiteden yararlanma düzeyini ölçen üretim miktarı yönteminden de yararlanılabilmektedir (TMS 16, Md. 62). VUK’da binaların amortismanı arsa ile birlikte yapılmaktayken TFRS’de arsa payının ayrılması ve amortismanına tabi tutulmaması esastır (TMS 16, Md. 58).

Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında (ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda) bir muhasebe politikası olarak tercihe bırakılmıştır. Tercih edilen maddi duran varlık sınıfının tamamı yeniden değerlendirilmelidir (TMS 16, Md. 29). MSUGT’da yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon düzenlemesi sonrası

2018 yılında geri gelmiştir. VUK 31. Maddesine ek bir fıkra eklenerek “taşınmazlar” dışında “amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler” de kapsama alınarak 31.12.2021’e kadar yeniden değerlendirme yapılmasına izin verilmiştir. TFRS’de ise böyle bir kısıtlama olmaksızın maddi veya maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılaşma olmayacak bir sıklıkla yeniden değerlendirme yapılmalıdır. Bu durum gerçeğe uygun değerinin finansal tablolara güncel olarak yansıtılmasını sağlamaktadır.

3.3.9. Devlet Teşvikleri Sunum Esasları

TFRS’de yer alan “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması, devlet yardımlarının açıklanmasını kapsamaktadır (TMS 20, Md. 1). TMS 20’de devlet teşvikleri geniş bir çerçevede ele alınmış, sermaye ve gelir yaklaşımları ile muhasebeleştirme seçenekleri sunulmuştur (TMS 20, Md. 13). Sermaye yaklaşımına göre varlıktan indirim yöntemi, gelir yaklaşımında ise ertelenmiş gelir ve doğrudan gelir kaydetme yöntemleri belirtilmiştir. MSUGT’da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca ihracat teşvikleri ile ilgili hesaplar tanımlanmıştır.

3.3.10. Kur Değişimleri İle İlgili Sunulma Esasları

Standart setinde yer alan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında “yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceği” açıklanmaktadır (TMS 21, Md.1). MSUGT’da ölçü birimi Türk Lirası olduğundan geçerli para birimi, sunum para birimi ayrımı bulunmamaktadır. Dolayısıyla finansal tablo çevrimi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.

Değerleme konusunda ise VUK kur değerinin belirlenmesini Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bırakmaktadır (VUK, Md. 280). Hazine ve Maliye Bakanlığı, TCMB efektif alış kurlarından yararlanılması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca VUK’da parasal ve parasal olmayan kalem ayrımı

yoktur. Yabancı paraların değeri esas alınmaktadır. Bu çerçevede yabancı paralar ile yabancı para cinsinden alacak ile borçlar değeri olabilmektedir. TMS 21’de ise yabancı para dönem sonu çevrimi tüm parasal kalemler için zorunludur. Çevrim geçerli para birimine yapılmaktadır. Parasal olmayan kalemlerde ise değeri tespiti yapıldığı (stoklarda net gerçekleşebilir değeri, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değeri gibi) durumda değeri meninin yapıldığı tarihteki kur ile değeri men yapılmaktadır (TMS 21, Md. 39).

3.3.11. Borçlanma Maliyetleri Sunum Esasları

TMS 23 Borçlanma Maliyeti standardına göre “amaçlanan kullanıma veya satışı hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren” varlıklara özellikli varlık denir (TMS 23, Md. 5). TMS 23’de özellikli varlık tanımına uyan varlıkların borçlanma maliyetleri varlık satışı veya kullanıma kadar aktifleştirilmektedir. MSUGT’da borçlanma maliyetleri varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar aktifleştirilmektedir. Elde edildiği yıldan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ise ihtiyaridir (VUK, 163-238 Sayılı Genel Tebliği).

3.3.12. İlişkili Taraf Açıklamaları Sunum Esasları

Finansal tablo düzenleyen işletmeyle bağlantılı kişi veya işletmelere, TMS 24 standardında, ilişkili taraf denmektedir (TMS 24, Md. 9). MSUGT’da ilişkili taraf tanımı yer almamaktadır. Dolayısıyla grup şirketlerinin kendi istekleri ile konsolidasyon uygulamaları durumunda grup içi ve grup dışı alacak ve borçların finansal tablo kullanıcılarına açıklanması MSUGT ile olanaklı değildir. TMS 24 ise hangi işletmelerin ilişkili taraf olduğunu ve bunların gerek finansal durum tablosunda nasıl sunulacağını ve gerek dipnot açıklamalarının neler olması gerektiğini açıklamaktadır.

3.3.13. Bireysel Finansal Tablo Sunum Esasları

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardına göre iştiraki, iş ortaklığı veya bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin bireysel finansal tablo sunmaları isteğe bağlıdır. Sunmak isterlerse iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklıklarını

gerçeğe uygun değer, özkaynak yöntemi veya maliyet bedeli ile finansal tablolarda sunabilmeleri mümkündür (TMS 27, Md. 4). MSUGT’da konsolide finansal tablo sunumu ele alınmadığı için bireysel finansal tablo sunumundan da bahsedilmemektedir. MSUGT’da bağlı ortaklığı ve iştiraki olan bir işletme finansal durum tablosunda bu yatırımlarını maliyet bedeli ile sunabilmektedir.

3.3.14. İştirak ve İş Ortaklığı Yatırımlarının Sunulma Esasları

TMS 28’e göre, bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde yirmi ve fazlasını elinde tutması durumunda, ilgili işletmenin önemli etkisinin olduğu varsayılmaktadır (TMS 28, Md. 5). MSUGT’da %10 ile %50 arasında oy hakkı veya yönetime katılma hakkı oluşturan hisse senetleri iştirak olarak nitelendirilmektedir (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5). Ayrıca MSUGT’da önemli etki tanımı olmamakla birlikte iştirakler maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Sonraki ölçümlerde de maliyet bedeli korunmaktadır. TMS 28’de ise iştiraklerin ve iş ortaklıklarının ilk kaydı edinme maliyeti olmakla birlikte sonraki ölçümlerde özkaynak yönteminden yararlanılmaktadır (TMS 28, Md. 16).

3.3.15. Varlıklardaki Değer Düşüklüğü Sunumu

TMS 36’da değer düşüklüğü göstergesi bulunan varlıklarla (veya nakit yaratan birimlerle) ilgili geri kazanılabilir değer hesaplanmakta (değer düşüklüğü testi yapılır) ve buna göre değer düşüklüğü kaydedilebilmektedir. MSUGT’da varlıkların değer düşüklüğü amortisman uygulaması ile ele alınmaktadır. Maliye Bakanlığı’nca belirlenen oranlarda fevkalade amortisman ayrılabilir (VUK, Madde 317). Şerefiye de TMS 36’ya göre yıllık değer düşüklüğü testi (varlıklara) yapılmalıdır (TMS 36, Md. 113). Ancak MSUGT’da şerefiye 5 yılda itfa edilmelidir (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5).

3.3.16. Yükümlülük Karşılıklarının Sunum Esasları

Karşılıklar, gerçekleşme veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir (TMS 37, Md. 10). Karşılıklar kavramını biraz daha açmak gerekirse, işletmenin geçmiş bir tarihte meydana gelen bir olay sonucunda, tarihi belli olmayan ileri bir dönemde, tutarı belli olmayan fakat ödemesi gereken bir yükümlülüktür (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 560). İşletmeleri olası belirsizliklere karşı koruyan karşılık kavramı, oluşabilme ihtimali olan zarar ve tazminat sonucunda varlıklarda oluşabilecek değer kaybına yönelik dikkatli davranılmasını esas almaktadır. Dava, garanti ve kıdem tazminatı karşılığı sık karşılaşılan örneklerindendir (TMS 37).

Karşılıklar konusu “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardında ele alınmaktadır. Diğer yandan, kıdem tazminatı karşılıkları TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı kapsamında ele alınmaktadır. İlgili standartlar karşılıkları finansal tablolara ekleme kistaslarını, ölçüm esaslarını ve finansal bilgi kullanıcılarının karşılıkların zamanlarını ve tutarlarını bilmesi için dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktadır. Karşılık ayrılabilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Eğer aşağıdaki şartlar mevcutsa bir yükümlülük için karşılık ayrılır, bilançoda yer verilir ve nitelikleri dipnotlarda açıklanmaktadır (Güleç ve Arda, 2019: 996).

- “- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut yükümlülük,
- Muhtemel kaynak çıkışı,
- Güvenilir tahmin (beklenen değer yöntemi, gerçekleşme olasılığı en muhtemel sonuç yöntemi, bugünkü değer yöntemi ile tahmin edilir).”

TMS 37 standardında yer verilen diğer bir konu ise koşullu borç ve koşullu varlıklardır. TMS 37’de koşullu borç, “Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan yükümlülük” olarak açıklanmaktadır. Bu konuda en çok karşılaşılan örnekler; verilen teminat mektupları ve ipoteklerdir. Koşullu varlıklarda planlanmayan olaylar sonucu ortaya çıkmakta fakat koşullu borcun aksine aktiflerde atışa neden olmaktadır. Şarta bağlı varlıklara örnek olarak; iş garantileri ve alınan teminatlar olarak sayılabilmektedir (Örten vd., 2019: 445).

TFRS ile TDMS ilgili konuda karşılaştırıldığında, karşılıkların muhasebeleştirilmesi açısından görülen farklılık TDMS'nin kendi içinde de görülmektedir. MSUGT'a göre karşılıklar muhasebeleştirilirken, VUK bu duruma izin vermemektedir. VUK, alacaklar için dava açılması durumunda dava kaybedilip ödenecek tutar kesinleşince muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Aynı şekilde TMS 19 standardı, kıdem tazminatının aktüeryal hesaplama ile belirlenip finansal raporlarda yer verilmesini önerirken, VUK kıdem tazminatının ödendiği zaman kaydedilmesine izin vermektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 477).

Sonuç olarak TMS 37 ve TMS 19 standardının uygulanması vergi matrahını etkilemektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin oluşmasına sebep olabilmektedir. Tüm bunların yanı sıra ilgili standartlar getirdiği yeniliklerle işletmelerin karşılık, koşullu borç ve varlıklarından finansal bilgi kullanıcılarının bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Bu da TFRS'ye ve TDMS'ye göre hazırlanan finansal tablolar arasında farklar oluşmasına neden olmaktadır (Akdoğan, 2004: 29).

3.3.17. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sunulma Esasları

TMS 38 standardına göre maddi olmayan duran varlıklar “fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık” şeklinde anlatılmaktadır (TMS 38, Md. 8). TMS 38'de itfa konusunda yararlı ömür esastır. Ancak bu sürenin sözleşme süresini (yasal limit) aşmaması gerekmektedir. Diğer taraftan henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklar ile yararlı ömrü belirsiz (sınırsız) maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi değildir. Bunlara TMS 36 standardı gereğince değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. MSUGT'da maddi olmayan duran varlıkların itfa yılı Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5; VUK, 333 Sayılı Genel Tebliği).

TMS 38'de işletmede geliştirilen maddi olmayan duran varlıklar şayet belirlenebilirse maddi olmayan duran varlık şeklinde kaydedilmektedir. MSUGT'da ise aktifleştirme işletmenin tercihinin bırakılmıştır. Şayet aktifleştirme yapılırsa 5 yılda itfa gerçekleşmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

TMS 38’de maddi olmayan duran varlık edinme yollarından bir diğeri işletme birleşmesidir. Birleşme durumunda edinilen işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının muhasebeleştirilebilmesi için güçlü varsayımlar sunmaktadır (TMS 38, Md. 33). MSUGT’da ise edinilen işletmenin raporlayamadığı maddi olmayan duran varlıklar ayrı olarak raporlanmamaktadır.

3.3.18. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sunulma Esasları

TFRS’de bir gayrimenkul sahibi tarafından kullanılmıyorsa ve gerekli koşulları sağlıyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır. Burada özün önceliği esastır. Varlıktan kullanım dışında kira geliri veya sermaye kazancı ile fayda sağlanması esastır (TMS 40, Md. 5). MSUGT’da yatırım amaçlı gayrimenkuller için tanımlama bulunmamaktadır. Yatırım amaçlı ayrımı olmaksızın MSUGT’da gayrimenkuller maddi duran varlıktır ve maliyet bedeli ile ölçülmektedir (VUK, Md. 269). TMS 40’da ise yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümü için maliyet bedelinin yanı sıra gerçeğe uygun değer yönteminden de yararlanılabilmektedir.

3.3.19. Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Sunum Esasları

TMS 41’de ölçüm esası gerçeğe uygun değerdir (TMS 41, Md. 12). Yalnızca gerçeğe uygun değer ölçülemediği durumlarda maliyet yönteminden yararlanılabilmektedir. Ancak en geç hasat zamanında tarımsal ürünlerin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile ölçülmesi gerekmektedir. Tarımsal ürünler VUK’da maliyet bedeli ile ölçülmektedir. MSUGT’da tarımsal faaliyetlerle ilgili herhangi bir hüküm ve sınıflandırma bulunmamaktadır. Yalnızca VUK’da maliyet bedeli, ölçülememesi durumunda emsal bedeli esas alınmaktadır (VUK, Md. 277). Ayrıca, MSUGT bilançosunda ve TDHP’da canlı varlıkların ayrı olarak sunulabileceği bir kalem yer almamaktadır.

3.3.20. Hisse Bazlı Ödemelerin Sunulma Esasları

Standart setinde yer alan TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardında özkaynaktan karşılanan, nakit şekilde ödemesi yapılan ve nakit alternatifli

hisse bazlı ödenmesi çeşitleri yer almaktadır (TFRS 2, Md. 2). MSUGT'da ve VUK'da hisse bazlı ödeme ile ilgili herhangi bir tanımlama bulunmamaktadır.

3.3.21. İşletme Birleşmelerinin Sunum Esasları

TFRS 3'de üzerinde kontrol gücü elde edilen işletme ile ilgili satın almaları bu kapsamdadır. Burada hesaplanan şerefiye ise yalnızca konsolide finansal tablolarda sunulmakta ve itfa edilmemektedir. TMS 36'da bahsedildiği üzere şerefiye senelik şekilde değer düşüklüğü testine tabidir. Ayrıca TFRS 3'e göre satın alma yöntemi aşamalı olarak uygulanmaktadır. Buna göre kontrol gücü olmayan paylar da muhasebeleştirilmelidir. VUK'a göre işletme birleşmesi bir işletmenin diğerini devralması ile (%100'ünü) gerçekleşmektedir. MSUGT'da işletme birleşmesi sırasında oluşan şerefiye, devralınan işletmenin net varlıklarının rayiç bedeli ile ödenen tutar arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

3.3.22. Satış Amaçlı Duran Varlıkların ve Durdurulan Faaliyetlerin Sunum Esasları

TFRS 5'e göre finansal durum tablosunda gerekli koşulları sağlayan duran varlıklar satış amaçlı duran varlık şeklinde dönen varlıklar arasında sınıflandırılabilir. Yine TFRS 5'e göre durdurulan faaliyet niteliğindeki satış amaçlı duran varlıkların dönem sonu değerlendirme ve satış işlemi sonucunda meydana gelen kâr/zarar tutarları kâr/zarar tablosunda ayrı olarak (duran faaliyetler kâr veya zararı) sunulur (TFRS 5, Md. 1). MSUGT'a göre ise satış amaçlı duran varlık şeklinde sınıflandırma ve yine TFRS 5 gereği olan sürdürülen-durdurulan faaliyet ayrımı yer almamaktadır.

3.3.23. Faaliyet Bölümlerinin Sunum Esasları

TFRS 8'e göre belirlenen limitler dâhilinde olan faaliyet bölümleri ayrı birer faaliyet bölümü olarak sınıflandırılmalıdır. MSUGT'da faaliyet bölümleri ile ilgili tanımlama bulunmamaktadır.

3.3.24. Finansal Araçların Sunum Esasları

Finansal araçlar satın alınan menkul kıymet (hisse senedi veya tahvil vb.), ihraç edilen bono, tahvil vb. borçlanma aracı ya da ihraç edilen özkaynak aracı (ihraç edilen hisseler) şeklindeki sözleşmelerdir. Finansal araçlar standardına göre (TFRS 9) satın alınan finansal varlıklar alacaklar, hisse senetleri, bono ve tahviller olarak sayılabilir. TFRS 9’da bahsedildiği üzere bunların tamamı ilk defa muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun değerle ölçülmektedir. Sonraki ölçüm esasları ise bunların nasıl sınıflandırılabileceğini belirlemektedir. Hisse senetleri gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarar tablosunda veya diğer kapsamlı gelir tablosunda sınıflandırılabilmektedir. Tahvil bono vb. şayet vade sonuna kadar elde tutulacaksa itfa edilmiş maliyeti ile vade sonuna kadar elde tutulmayacaksa gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelir tablosunda ölçülecek şekilde sınıflandırılmaktadır. Alacaklar ve borçlar ise yalnızca itfa edilmiş maliyeti ile ölçülecek şekilde sınıflandırılmaktadır (TFRS 9, Md. 4.1.2).

MSUGT raporlamasında VUK esasları uygulandığında alacaklar ve borçların nasıl ölçüleceği senetli veya senetsiz olmasına göre değişmektedir. Senetsiz olanlar mukayyet (kayıtlı) değerle değerlendirilmektedir. Senetli olanlar da mukayyet değerle değerlendirilebilirken; ihtiyari olarak tasarruf değerle de değerlendirilmektedir. Hisse senetleri alış bedeli ile kaydedilmekte olup dönem sonunda VUK esasına göre değerlendirilmektedir. Buna göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Bono ve tahviller ise VUK esasları çerçevesinde itibari değer ile değerlendirilmektedir (VUK, Madde 281).

Değer düşüklüğü konusunda TFRS 9 ile MSUGT arasında farklılık bulunmaktadır. MSUGT’da menkul kıymetler için (ve iştiraklerle bağlı ortaklıklar için) değer düşüklüğü karşılığı değerdeki sürekli ve önemli bir azalış sonucunda ayrılmaktadır. VUK burada alış bedeli ile kısıtlama getirdiği için değer düşüklüğü ile ilgili uygulama yapılmamaktadır (VUK, Madde 279). Yapılsa bile tutar dönemin vergi matrahından indirilememektedir. Alacaklar içinse VUK’un bazı düzenlemeleri bulunmaktadır. İşletmeler dava ve icra düzeyindeki alacakları, yasal olarak gerekli şekilde talep edilmesine rağmen ödemesini alamadığı durumlarda, dava için küçük miktarlar olan söz konusu bu durumlar için değer

düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. TFRS 9'da ise finansal varlıklar için değer düşüklüğü beklenen kredi zararı esasıyla (gerçeğe uygun değer in değışimi kâr veya zarar tablosunda sınıflandırılanlar hariç) ölçülmektedir (TFRS 9, Md. 5). Bu da geleceğe dönük bir projeksiyon sunmaktadır.

3.3.25. Konsolide Finansal Tablolar Sunum Esasları

TFRS 10'a göre kontrol doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleşebilmektedir. Doğrudan kontrol, sahip olunan oy haklarının %50'nin üzerinde olması ile; dolaylı kontrol ise oy hakkının %50'nin altında olsa bile sözleşme vb. unsurlar veya başka bir ortaklık vasıtasıyla etkinin oluşması vb. sebebiyle oluşmaktadır (TFRS 10, Md. B38). MSUGT'a göre ise bağı ortaklık sermaye veya oy hakkının %50'sinden fazlasının elde edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5). MSUGT'da bağı ortaklıklar tıpkı hisse senetleri gibi ele alınmaktadır. Kontrol kavramı ve dolayısıyla konsolidasyon uygulaması yer almamaktadır. TFRS 10 ise üzerinde kontrol gücü bulunan işletmelerin konsolide edilerek sunulmasını zorunlu tutmaktadır (TFRS 10, Par. 4). Böylelikle, grubu kontrol eden işletmenin grup performansına ilişkin sunumu finansal tablo kullanıcılarının görüşüne sunulabilmektedir.

3.3.26. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Sunum Esasları

TFRS seti içerisinde birçok yerde gerçeğe uygun değer ölçümünden yararlanılmaktadır. Örneğin yatırım amaçlı gayrimenkuller, tarımsal faaliyetler, finansal araçlar vb. bunlara örnek olarak verilebilir. Bu nedenle gerek değerleme ölçüleri ve gerekse gerçeğe uygun değer hiyerarşisini standart içerisinde açıklanmaktadır. MSUGT'da ise birçok yerde maliyet bedeli esas alınmakla birlikte maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlar için emsal bedel tespiti yapılmaktadır. VUK'a göre borsada işlem gören yabancı paralar, tahviller vb. ise maliyet bedeli ile değil rayiç bedel ile ölçülmektedir. Bunun dışında gerçeğe uygun değer ile ilgili bir belirleme bulunmamaktadır (VUK, Madde 277). MSUGT raporlamasının tarihi maliyet esasına yönelik bu uygulama biçimi, finansal raporlardan

yararlanıldığı tarihteki bilgilerin güncelliği konusunda birçok finansal tablo kullanıcısı üzerinde endişeye neden olmaktadır.

3.3.27. Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılataın Sunum Esasları

TFRS 15’de ise hâsılat edim yükümlülüğü, mal veya hizmetin teslim edilmesi yükümlülüğünün yerine getirilmesi, yerine getirildikçe kaydedilebilmektedir (TFRS 15, Md. 31). MSUGT’da hâsılatın kaydedilmesi için bedeli alınan veya tahakkuk eden satış işlemi olması yeterlidir. VUK söz konusu tahakkuk için en geç 7 gün içinde fatura kesilmesini zorunlu kılmaktadır.

Mal ve hizmet sunumunda vade farkı ayrıştırılması konusu da bir başka farklılıktır. TFRS 15’de kolaylaştırıcı uygulamadan yararlanılmaması durumunda tüm vadeli satışlar için vade farkları etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmaktadır (TFRS 15, Md. 60). MSUGT uygulamaları ve VUK düzenlemesi incelendiğinde ise söz konusu uygulamaya dair herhangi bilgiye ulaşılamamıştır.

Hizmet sunumunda ise VUK hizmetin ifası halinde hâsılatın muhasebeleştirilmesine (faturalandırılarak) izin vermektedir (VUK, Madde 229). İnşa sözleşmelerinde ise MSUGT tamamlanmış sözleşme yaklaşımı ile toplam hak edişin sözleşmenin sonunda hâsılat olarak muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. İnşa tamamlanana kadar biriken hâsılat 350 kodlu hesapta izlenmektedir. TFRS 15’de ise hizmet sunumları ve inşa sözleşmeleri için gerçekleştirilen edimin zamana yayılı bir biçimde ne ölçüde gerçekleştirildiğini belirleyebilmek için girdi veya çıktı yöntemlerinden yararlanılmaktadır.

3.3.28. Kiralamaların Sunulma Esasları

TFRS 16’da kullanım hakkı varlığı veya ihtiyari olarak kiralanılan varlığın ait olduğu maddi veya maddi olmayan duran varlık sınıfı içerisinde izlenmesi mümkündür. MSUGT’da ise finansal kiralama ile kiralanılan varlık 260 Haklar hesabı ile izlenmektedir.

Finansal kiralama konusundaki kiracının ilk muhasebeleştirme ve dönem sonu ölçüm hükümleri VUK ve TFRS 16 açısından farklılık

göstermektedir. VUK ilk muhasebeleştirmede kira ödemelerinin bugünkü değeri ile kiralanan varlığın rayiç bedelinden düşük olanını esas almakta iken TFRS 16 maliyet bedeli ile ölçümü esas almaktadır.



SONUÇ

Muhasebe biliminin, işletme hakkında bilgi beklentisinin yıllar içerisinde artması nedeniyle sürekli değişim ve gelişim içerisinde olduğu görülmüştür. Çünkü muhasebe ölçme ve değerlendirme işlemlerine yarayan bir araç olmanın haricinde bilgi kullanıcıların için büyük bir bilgi kaynağı konumundadır. Bu özellikleri sebebiyle çok eski tarihlere dayandığı görülmektedir.

Ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe sistemi, geçmişten günümüze kadar çeşitli muhasebe okullarının etkisinde kalarak şekillenmiştir. Bu etkilenmelerin sonucunda oluşan sentez ile İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu ülkemiz literatüründe yoğun olarak bulunmasına rağmen, muhasebe uygulamalarında Alman Muhasebe Okulunun etkileri gözlemlenmektedir. Muhasebe okullarının tarihsel süreçte geçirdiği evrim, ülkemizde uygulama alanında kullanılan muhasebe anlayışı ile çağdaş muhasebe literatürü arasında farklılıklar oluşmasına neden olmuştur.

Tarihsel süreçte muhasebenin günümüze kadar kaydettiği gelişmeleri ortaya koymak ve bugünün geçerli finansal raporlama dili olan IFRS raporlamasının ne gibi sorunlara çözüm olmak amacıyla kullanıldığını belirlemeyi amaçlayan çalışmada, Türkiye'deki IFRS uygulaması olan TFRS setinin muhasebe ve raporlama uygulamalarına sağladığı katkıların belirlenebilmesi üzerinde durulmuştur. Bunun sonucunda TFRS'nin getirmiş olduğu fayda temelli başlıca çıkarımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- TDMS ile TFRS setinin en temel ayrımı finansal raporları kimin için düzenlemeyi amaçladığıdır. Kavramsal çerçeveye göre finansal raporlama var olan yatırımcılar ve yatırım yapmayı düşünen, işletmelere borçlanma imkânı tanıyan taraflar için raporlama yapılmaktadır. Ülkemizde raporlamanın amacı devlete ödenecek verginin belirlenmesi ile kısıtlı kaldığı için yatırımcılar ve kredi veren tarafların alacakları kararlara etki edecek nitelikte bilgiler finansal raporlarda yer almamaktadır. Bu durumda işletmeler, yeni hissedarlara ve yeni kredi olanaklarına sahip olabilmeleri için borsalar ve yurt içi, yurt dışı finansal kuruluşlar tarafından anlaşılır

finansal rapor hazırlamaya yönelmektedir. Bunun sonucunda TFRS ile küresel düzeyde finansal bilgi kullanıcıları için ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sağlanarak bilgi asimetrisi azalmaktadır.

- Finansal tablolar format bazında değerlendirildiğinde TFRS seti kapsamında yapılan raporlama ile TDMS'ye kıyasla, yayımlanması zorunlu olan finansal tabloların sayısında artış görülmektedir. Bu artış ile TFRS raporlaması yapan işletmelerin nakit akışları ve özkaynaklarındaki değişim finansal tablo kullanıcılarına ayrıntılı bir şekilde sunulabilmektedir.
- Finansal tabloların sahip olması beklenen niteliksel özellikler TFRS'de yer alan Kavramsal Çerçeve'de ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. TDMS'de ise bu özellikler ayrıntılı olarak açıklanmak yerine işaret edilmektedir. Kavramsal çerçeve ile belirlenen, finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler TFRS içinde ilke haline getirilmiştir. Bir bilginin yararlı olması ise taşıdığı niteliksel özelliklere bağlıdır. TFRS raporlamasına göre hazırlanan finansal tablolar, bilgi kullanıcılarına yararlı olmayı amaçlamakta ve faydalı finansal bilgi sağlamaktadır.
- Standartlarda ölçüm, vergi mevzuatında değerlendirme olarak tabir edilen kavram ise bir diğer ayrılık konusudur. İki kavram da amaç olarak finansal tablolara kaydedilip gösterilecek değerleri belirler. Fakat değerlendirme, verginin belirlenmesi amacıyla değerleri takdir ve tespit ederken ölçüm ise hem ilk kayıt alınırken hem de izleyen dönemlerde finansal tablo kalemlerinin değerini belirler. Dolayısıyla TFRS raporlamasında yer alan ölçüm esasları bilgi asimetrisinin azalmasını sağlamaktadır.
- Stoklar konusu açısından değerlendirildiğinde MSUGT'da stok maliyetinin kapsamı tam maliyet esasına dayanmakta iken TMS 2'de normal kapasite esasına dayanmaktadır. Bu durum birim maliyet hesabında dönemsel dalgalanmaların engellenmesini sağlamaktadır.
- Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğüne ilişkin MSUGT'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. TFRS setine göre ise düzenlenen finansal durum tablosunun aktifinde ertelenmiş vergi

varlıkları, pasifinde ise ertelenmiş vergi borçları sunulmaktadır. Bunun sonucunda muhasebe kârı üzerinden hesaplanan gerçek vergi gideri tespit edilebilmektedir.

- Maddi duran varlık konusu temelinde TFRS'nin getirmiş olduğu faydalardan biri ise, maddi duran varlığın kullanılmasına kadar yapılan test üretimi maliyetinin, maliyet bedeline dâhil edilebilmesidir. MSUGT'da böyle bir uygulama bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra vadeli koşullarda edinilen bir maddi duran varlığın edinimi sırasında oluşan vade farkı maddi duran varlığın maliyetine TFRS için dâhil edilmemektedir. MSUGT'da ise böyle bir hesaplama ve ayırım bulunmamaktadır. Maddi duran varlıklarda amortisman işlemi VUK'a göre ihtiyariyen TFRS'ye göre zorunludur. İşletmelerin zorunlu olarak amortisman işlemi uygulaması, işletmenin gerçek durumunu görme, varlıkların gerçek durumunu görme ve işletmenin olduğundan daha güçlü görünmesine engel olma konusunda fayda sağlamaktadır. TFRS ile bu durumun önüne geçilerek gerçeğe uygun sunum sağlanmaktadır.
- Grup şirketlerinin kendi istekleri ile konsolidasyon uygulamaları durumunda grup içi ve grup dışı alacak ve borçların finansal tablo kullanıcılarına açıklanması MSUGT ile olanaklı değildir. TFRS raporlamasında ise hangi işletmelerin ilişkili taraf olduğu, bunların finansal durum tablosunda nasıl sunulacağı ve dipnot açıklamalarının neler olması gerektiği açıklanmaktadır. Bu durum finansal bilgi kulacılarının işletme hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasına imkân tanımaktadır.
- Karşılıklar konusunda TFRS'de yer alan standartların getirdiği yenilikler ile işletmelerin karşılık, koşullu borç ve varlıklarından finansal bilgi kullanıcılarının bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır.
- Finansal araçların sunum esasları konusunda TFRS ile finansal varlıklar için değer düşüklüğü beklenen kredi zararı esasıyla ölçülmektedir. Bu da geleceğe dönük bir projeksiyon sunmaktadır.

Tüm bu fayda temelli çıkarımların yanı sıra, TDMS'de hisse bazlı ödemelerin sunulma esasları, tarımsal faaliyetler, yatırım amaçlı

gayrimenkuller, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi raporlaması, raporlama döneminden sonraki olaylar, faaliyet bölümlerinin sunum esasları gibi konularda herhangi bir hüküm bulunamamıştır.

TDMS ile TFRS uygulamaları arasındaki farklılıkların azalması uyumsuzluğun azalması anlamına gelmektedir. Bu uyumsuzluğun azalmasının vergi mevzuatının muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisine bağlı olduğu görülmektedir. Bu konu muhasebe düzenleyiciler için önceliklidir. Bu sebeple gerçeğe uygun sunumu sağlamak için TFRS raporlaması zorunlu hale getirilmiştir. TDMS ile TFRS raporlaması arasında değerlendirme esasları açısından farklılık bulunması sebebiyle iki ayrı raporlama uygulanmaktadır. Fakat finansal bilgi kullanıcıları için işletmelerin finansal tablolarını gerçeğe uygun şekilde sunması gerekmektedir. Vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerle tüm bu uyumsuzlukların giderilmesi veya azaltılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2004). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 6, S. 3, ss. 19-61.
- Akdoğan, N. (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”. *Mali Çözüm Dergisi*, S. 8, ss. 101-118.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Altıntaş, A.T. (2011). “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 1, ss. 162-174.
- Arıkan, Y. (2001). *Meslek Hukuku Uygulamaları*, İstanbul: İSMMMO Yayını.
- Arıkan, Y. (2006). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uygulamalarındaki Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerilerimiz”, *Mali Çözüm*, S. 75, ss. 13-19.
- Ayboğa, H. (2003). “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *T.C. Marmara Üniversitesi I.I.B.F. Dergisi*, C. 18, S. 1, ss. 327-359.
- Aydemir, O. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentiler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 67, ss. 71-84.
- Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). “Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi”, *MUFTAV Dergisi*, ss. 110-128.
- Aygün, M. (2008). *İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemler Aracılığıyla Azınlık Hissedarlarının İstismarı*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara.
- Bayrı, O. (2010). “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Mali Çözüm*, S. 98, ss. 89-116.

- Biyar, Ö. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi.", *Sosyo Ekonomi*, S. 1, ss. 106-134.
- Bulut Deniz, M. ve Çukacı, Y. (2018). "Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi", *Turkish Studies*, C. 13, S. 22, ss. 147-163.
- Bulut, S. S. (2018). Marmara ve Ege Bölgesindeki Devlet Üniversitelerinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde Verilen Derslerin Mali Müşavirlik Sınavlarına Denkliği, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Bülbül, Y. (1999). "Klasik Dönem Osmanlı Muhasebe Sistemi", *Dîvân İlmi Araştırmalar*, S. 6, ss. 151-182.
- Carlsaw, C. A., ve Mills, J. R. (1991). "Developing Ratios for Effective Cash Flow Statement Analysis", *Journal of Accountancy*, C. 172, S. 5, ss. 63.
- Çalış, N. (2013). *Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.
- Deran, A., Erduru, İ. ve Keleş, D. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler ve Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 32, ss. 84-109.
- Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 12, ss. 267-283.
- Doğan, A. (2018). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 80, ss. 115-132.

- Elitaş, C. Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson Ve Kıta Avrupa Karşılaştırması”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 11, S. 2, ss. 1-18.
- Elitaş, C., Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 11, C. 2, ss. 1-18.
- Elmas, B. (2017). *Finansal Tablolar Analizi*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Ergin, N. E. ve Ayanoğlu, Y. (2016). “Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablo Üzerindeki Etkilerinin Oran Analizi Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 18, S. 3, ss. 575-603.
- FASB. (2020). <https://www.fasb.org/home>
- Ferman, C. (1984). “Yeniden Değerlemenin Teorik Esasları”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı*, S. 29, ss. 51–68.
- Fişne, B. D. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli Örneği, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). “1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, <https://gib.gov.tr/node/88229>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). “Vergi Usul Kanunu”, <https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebligleri>
- Gökçen, G. Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökçen, G. Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2019). “KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 4, S. 3, ss 413-430.
- Gökçen, G., Öztürk E. ve Güleç, Ö. F. (2018). “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlama Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, *Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 3, S. 2, ss. 437-457.

- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması.”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 1, S. 17, ss. 477-493.
- Gözlüklü, B. (2017). TMS/TFRS’lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi İle Yakınsama Olanaklarının Araştırılması, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara.
- Gülçin, K. (2018). “Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 58, ss. 669-682.
- Güleç, Ö. F. ve Arda, I. (2019). “Investigation of Cash Flow Profiles: Evidence From Turkey”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 555-568.
- Güvemli, O. (1994). *LUCA PACIOLİ ve Muhasebenin 500. Yılı*, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar)*, İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat’a Kadar)*, İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimat’tan Cumhuriyet’e)*, İstanbul: İstanbul YMMO Yayınları.
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*, İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. ve Aslan, Ü. (2009). “Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi ile Meşgul Olmalı mı?”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 41, ss. 30-41.
- Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 4, ss. 19-49.
- Güvemli, O., Toraman, C. ve Güvemli, B. (2015). *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü*. Ankara: KGK.
- IASPLUS. (2020). <https://www.iasplus.com/en>

- IFAC. (2020). <https://www.ifac.org/>
- IFRS. (2020). <https://www.ifrs.org/>
- ISMMO. (2020). <https://www.ismmmo.org.tr/Home>
- İbasalilgiller, A. (1999). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- İbasalilgiller, A. (1999). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FRS))
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü)”, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması”, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%201\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%201(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS_10.pdf
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar”, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2011\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2011(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2012\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2012(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2013\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2013(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2014\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2014(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2015\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2015(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 16 Kiralamalar”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2016\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2016(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%202\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%202(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri”,

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%203.pdf

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri”,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%204\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%204(1).pdf)

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”,

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%205.pdf

Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi”,

- [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%206\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%206(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%207\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%207(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri”,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%208.pdf
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TFRS 9 Finansal Araçlar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%209\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%209(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%201\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%201(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2010\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2010(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 12 Gelir Vergileri”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2012\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2012(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2016\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2016(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2019\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2019(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 2 Stoklar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%202\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%202(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”,

- [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2020\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2020(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2021\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2021(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2023\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2023(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2024\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2024(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2026\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2026(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2027\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2027(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2028\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2028(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2029\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2029(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2032\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2032(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 33 Hisse Başına Kazanç”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2033\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2033(1).pdf)

- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2034\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2034(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü”,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2036.pdf
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2037\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2037(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2038\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2038(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2039\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2039(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2040\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2040(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2041\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2041(1).pdf)
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). “TMS 7 Nakit Akış Tablosu”,
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%207\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TF_RS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%207(1).pdf)
- Karabınar, S. (2006). “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 31, ss. 141-148.
- Karalar, R. (1968). “Bilanço Analizine İlişkin Bir Uygulama”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, C.4, S. 2, ss. 114-152.

- Karataş Aracı, Ö. N. ve Bekçi, İ. (2019). “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standartlarının değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C. 12, S. 3, ss. 857-884.
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli M. (2018). “Bobi FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, ss. 424-484.
- Kurtcebe, E. (2008). *21.YY’da Muhasebe Mesleğinin Vizyonu*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Denizli.
- Örten, R., Kaval H. ve Karapınar A., (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2019. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özdemir, F. S. (2019). “Finansal Raporlama Standartlarının Bilgi Asimetrisi Azaltıcı Rolüne Dair Teorik İnceleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 21, S. 3, ss. 581-602.
- Özkan, Ö. ve Kocamış, T. U. (2011), “Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, ss.191-214.
- Öztürk, E. (2017). “Farklı Finansal Raporlardan Elde Edilen Performans Ölçütleri ile Cari Piyasa Değerleri Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi: BIST 50 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 142, ss. 45-63.
- Öztürk, E. ve Fındık, H. (2016). “Muhasebe Okullarının Etkisinde Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çerçevesinin Evrimi: Türkiye’ye Yönelik Bilimsel Literatür İncelemesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 12, S. 12, ss. 211-224.

- Öztürk, E. ve Öktem, B. (2019). “Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Günümüz Raporlama Düşüncesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, C. 29, S. 154, ss. 33-51.
- PWC. (2019). <https://www.pwc.com.tr/>
- TMUD. (2020). <https://www.tmud.org.tr/>
- TÜRMOB. (2020). <https://turmob.org.tr/>
- Uçma, T. (2011). “Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, C. 11, S. 35, ss. 117-143.
- Uysal, Ö.Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 90, ss. 87-105.
- Yırgal, N. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Uluslararası Finansal Raporlama Sistemine Bakış Açıları: Edirne İli Örneği, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yücel, G. (2016). *Yarım Yüzyıldır Devam Eden Hata: Gelir Tablosu*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını.