

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ TASLAĞINDAKİ ÖLÇÜMLEME ESASLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN**

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2016; 18 (2); 307-336

307

ÖZ

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi taslağı, bağımsız denetime tabi olup, tam set TMS/IFRS uygulama zorunluluğu bulunmayan işletmeler için yayınlanmıştır. Taslakta Tam set TMS/IFRS ile yakınsama sağlanan hususların yanı sıra, mevcut uygulamaların devam ettirildiği düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu çalışmada söz konusu düzenlemeler tam set TMS/IFRS ile karşılaştırılacak ve bir değerlendirmesi yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS/IFRS, YFRÇ, Ölçümleme

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

A REVIEW ON THE MEASUREMENT BASIS IN THE LOCAL FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK DRAFT

ABSTRACT

The local financial reporting framework draft, subjected to independent auditing, is issued for entities which do not have an obligation to implement full set of TAS/IFRS. In the draft, as well as the points converged with full set of TAS/IFRS, regulations in existing implementations are continued, too. In this study, the mentioned regulations will be compared with full set of TAS/IFRS and an evaluation will be made.

Keywords: TAS/IFRS, LFRFD, Measurement

JEL Classificaiton: M40, M41, M49

* Makale gönderim tarihi: 07.05.2016; kabul tarihi: 29.05.2016

Bu çalışma 35. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunun “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı” başlıklı Panel kısmında sunulmuştur.

** Gazi Üniversitesi, İİBF Uluslararası Ticaret Bölümü Öğretim Üyesi, yildizozzerhan@gmail.com

1. GİRİŞ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) taslağını 13.11.2015 tarihinde yayınlamış ve 11.12.2015 tarihine kadar kamuoyunun görüşüne açmıştır. Çerçevenin kapsamına Bağımsız Denetime tabi olup tam set TMS/TFRS uygulamayan işletmeler girmektedir. Taslağın yayınlanma amacı, belirli büyüklüğe sahip olan ve tam seti uygulamayan işletmeler için gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve kaliteli finansal tabloların oluşturulmasını sağlamaktır. Kurulun böyle bir çerçeveyi yayınlama gerekçesi, belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmenin kendileri için ağır olan tam seti uygulamalarının önüne geçmektir. Diğer taraftan AB ülkelerinde de, sadece borsaya kote olan işletmelerin tam seti uygulama zorunluluğunun bulunduğu, diğer işletmeler için ise UFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğunun gözlemlendiği, dolayısıyla ülkemiz için de benzer bir yaklaşımın benimsendiği ifade edilmektedir (YFRÇ 2015). YFRÇ'nin yayınlanma gerekçelerinden bir diğeri ise, halen ülkemizde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve kaliteli finansal tabloların düzenlenmesinde yetersiz kalmasıdır.

Ülkemizde halihazırda münferit ve konsolide finansal tablolarında tam set TMS/TFRS uygulamak zorunda olan işletmeler;

- Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) tanımı kapsamına alınan işletmeler: SPK, BDDK VE Hazine Müsteşarlığı düzenlemelerine tabi olan şirketler,

- 6102 sayılı TTK'nın 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan işletmeler: bu işletmeler kanunda aşağıdaki şekilde sayılmıştır

- i. Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

- ii. Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

- iii. 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

iv. 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,

v. 6102 sayılı TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu kararıyla (BKK) bağımsız denetime tabi olacak işletmeler.

Tablo 1. Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) Bağımsız Denetim Kapsamına Alınan İşletmeler

	2013	2014	2015	2016
Aktif Toplamı	150 milyon TL ve üzeri	75 milyon TL ve üzeri	50 milyon TL ve üzeri	40 milyon TL ve üzeri
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon TL ve üzeri	150 milyon TL ve üzeri	100 milyon TL ve üzeri	80 milyon TL ve üzeri
Çalışan Sayısı	500 çalışan ve üzeri	250 çalışan ve üzeri	200 çalışan ve üzeri	200 çalışan ve üzeri

Kaynak: Karataş 2016.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi bağımsız denetimin kapsamı yıllar itibariyle genişletilmektedir. Bağımsız denetime tabi olma kriterleri 2016 yılı itibariyle aktif toplamı 40 milyon TL ve üzeri, net satış hasılatı 80 milyon TL üzeri ve çalışan sayısı 200 kişi ve üzeri olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 2014 ve 2015 yıllarında söz konusu 3 kriterden herhangi ikisini sağlayan şirketler 2016 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır. Ancak KGK 2014 yılında TMS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak TMS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırmıştır. Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak tam set TMS/TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin ise Kurum tarafından bir belirleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. YFRÇ tahminen 01.01.2017 yılı itibariyle yürürlüğe girdiğinde, bağımsız denetime tabi olan, ancak TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanmaya başlanacaktır. Bu çalışmada ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına önemli değişiklikler getirecek olan YFRÇ taslağında yer alan ölçümleme esaslarının, TMS/TFRS ve mevcut mevzuat açısından bir karşılaştırması yapılacak ve değerlendirilecektir.

2. YFRÇ TASLAĞINDA YER ALAN ÖLÇÜMLEME ESASLARI

YFRÇ 24 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolara ilişkin ilkeler açıklanmakta, diğer bölümlerde ise varlık ve borç kalemlerinin muhasebeleştirilme ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. YFRÇ taslağında varlık ve borçların ölçümüne ilişkin esasların bir kısmı Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunundaki esaslardan farklılaştırılmış olup, TMS/TFRS ' ye uyumlu hale getirilmiştir (örneğin, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması, stokların maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile ölçülmesi gibi), bir kısım varlık ve borçların ölçümünde ise mevcut uygulama devam ettirilmiştir (örneğin Ticari ve diğer alacaklar ile borçlarda olduğu gibi). Aşağıda taslakta yer alan ölçümleme esaslarının değerlendirilmesi yapılmaktadır.

2.1. Hasılatın Ölçümü

YFRÇ de hasılat “işletmenin olağan faaliyetleri sırasında elde ettiği gelir” olarak tanımlanmıştır. “TMS 18 Hasılat” standardında da hasılat benzer şekilde tanımlanmaktadır. Hasılatın kapsamına TMS 18’ den farklı olarak, işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri de dahil edilmiştir. Hasılat, “hasılatın ortaya çıkmasına sebep olan işlem ve olaya ilişkin taraflar arasında yapılan anlaşma uyarınca alınan veya alınması beklenen tutar” esas alınarak ölçülmektedir. Hasılat sonucunda elde edilmesi beklenen nakit tutarların tahsilatının ertelenmesi durumunda, hasılat bugünkü değer hesaplaması yapılmaksızın alınması beklenen nakit tutar üzerinden kayda alınmaktadır (YFRÇ md. 5.8). Hasılatın ölçümüne ilişkin olarak YFRÇ ile TMS 18 arasındaki en önemli fark bu noktada ortaya çıkmaktadır. TMS 18’ e göre hasılatın ölçümünde; alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla vadeli satışlarda hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar, satışa konu olan mal veya hizmetin peşin değeri olmakta, vadeden kaynaklanan fark ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. YFRÇ de ise böyle bir ayırıma gidilmemiş olup, ülkemizdeki mevcut uygulamanın devam ettirildiği gözlenmektedir.

Bilindiği gibi hasılatın ölçümüne ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 28 Mayıs 2014 tarihinde “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” standardını yayınlamıştır. Standardın yürürlüğe girme tarihi 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir. Söz konusu tarih itibarıyla “IAS 18 Hasılat” Standardı ve “IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardı yürürlükten kalkacaktır. IFRS 15 inşaat sözleşmelerini de kapsayacak şekilde ele alınmış ve hasılatın ilk defa kayda alınmasında (ölçümünde) işlem fiyatının esas alınacağı ilkesine yer vermiştir. İşlem fiyatı, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin devri karşılığında işletmenin elde etmeyi beklediği bedel tutarıdır (IFRS 15, md. 47). İşlem fiyatı belirlenirken, müşteriye veya işletmeye mal veya hizmetin finansmanı konusunda ödeme zamanı ile ilgili olarak önemli bir fayda sağlanıyorsa sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içerdiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla, işletmenin paranın zaman değerinin etkisini yansıtacak şekilde taahhüt edilen bedel tutarında düzeltme yapacağı, ortaya çıkan faiz gelirinin hasılatıdan ayrı olarak sunulacağı ilkesine yer verilmiştir (IFRS 15 md. 61). Ancak, IFRS 15, IAS 18 den farklı olarak uygulamaya bir kolaylık getirerek, sözleşmenin başlangıcında, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin teslim zamanı ile müşterinin ödeme tarihi arasındaki zaman bir yıl veya bir yıldan az ise, sözleşmede taahhüt edilen bedelin düzeltilmesine gerek olmadığına, işlemin önemli bir finansman unsuru içermediğine ilişkin bir açıklamaya da yer vermiştir (IFRS 15 md. 63). YFRÇ’ de de hasılatın ölçümünde benzer yaklaşımın esas alınmasının finansal tablo kullanıcıları açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Takas işlemleri neticesinde doğan hasılatın ölçümünde, YFRÇ ile TMS 18 benzer ilkelere yer vermiştir. Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle takası durumunda hasılat kayda alınmakta ve alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir (YFRÇ md. 5, 10, TMS 18, md. 12). IFRS 15’ e göre de müşteri nakit dışı bir bedelle ödemeyi taahhüt ederse, bu bedel gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir (IFRS 15, md. 66).

2.2. Stokların Ölçümü

Stoklar “TMS 2 Stoklar” standardındaki tanıma benzer şekilde “işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeleri de içeren varlıklar” olarak

tanımlanmıştır (YFRÇ md. 6.2, TMS 2 md. 6). Stokların ölçümünde YFRÇ ile TMS 2 arasında bazı farklılıklar söz konusudur. YFRÇ'ye göre stoklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maliyet bedeli kapsamına satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetler girmektedir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır. TMS 2 uyarınca da stoklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülmektedir. YFRÇ de stokların satın alma maliyetleri, ilk kayda alma tarihi itibarıyla ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülmektedir. Dolayısıyla vadeli bir satın almada, vade farkları ayrıştırılmamakta, vade farkı stok maliyetine dahil edilmektedir. TMS 2 de ise, stokların vadeli ödeme koşuluyla satın alınması durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsurunun ayrıştırılması ve finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Finansman unsurunun stok maliyetine dahil edilmesi sınırlı koşullarda söz konusudur. Stokların özellikli varlık olması durumunda finansman giderleri stok maliyetine ilave edilmektedir (TMS 2 md. 17-18). YFRÇ de ise özellikli varlık tanımı yapılmaksızın, inşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dahil edilir ilkesine yer verilmiştir (YFRÇ md. 14).

Mamul üreten işletmelerde mamulün maliyetlendirilmesi açısından, YFRÇ vergi usul kanunundaki değerlendirme ölçütünü benimsemiştir. Sabit nitelikteki genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde tam maliyet yöntemine yer verilmiştir. TMS 2' de ise normal maliyet yöntemi benimsenmiştir (Özerhan 2008, 22). Ancak YFRÇ de her ne kadar tam maliyet yöntemi benimsenmiş olsa da, isteyen işletmelerin normal maliyet yöntemini uygulayabilecekleri seçeneğine yer verilmesi olumlu bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Stokları değerlendirme ilkeleri açısından YFRÇ ile TMS 2 arasında herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Stokların değerlendirilmesinde, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı esas alınmıştır. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, defter değeri net gerçekleşebilir değere indirgenmekte,

değer düşüklüğü zararı Tekdüzen Muhasebe Sisteminden farklı olarak kâr veya zarar tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılmaktadır. Maliyet ölçüm teknikleri ve maliyet hesaplama yöntemleri açısından da YFRÇ ile TMS 2 benzer ilkelere yer verilmiştir. Üretilen mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenmekte, ancak sonuçlar maliyete yakınsa, TMS 2’ye uygun şekilde, standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatı gibi stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılabilir. Maliyet hesaplama yöntemleri olarak, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerine yer verilmiştir. Normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, gerçek parti maliyeti yöntemi kullanılarak ölçülmektedir.

2.3. Finansal Varlıklar

Finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığa; başka bir işletmenin de bir finansal borca veya özkaynağa dayalı finansal araca sahip olmasına neden olan sözleşmelerdir. YFRÇ’de finansal varlık ve finansal borçlar “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” standardındaki tanıma benzer şekilde tanımlanmıştır. Ancak YFRÇ de finansal borç kavramı yerine finansal yükümlülük kavramının kullanıldığı gözlenmektedir. Finansal aracı ihraç eden açısından, ihraç edilen aracın finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak olarak sınıflandırılmasında gerekirse TMS 32 ye atıfta bulunmaktadır. YFRÇ’ de finansal varlıklar; Ticari ve diğer alacaklar, borçlanma araçları, özkaynağa dayalı finansal varlıklar ve diğer finansal varlıklar olmak üzere dört ana başlık altında sınıflandırılmıştır. “IFRS 9 Finansal Araçlar” standardında ise finansal varlıklar, ölçümleme esasları açısından üç ana başlık altında sınıflandırılmıştır. Bunlar; itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar ve gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardır.

i. Ticari ve Diğer Alacaklar

Alacak, bir işletmenin koşulsuz olarak bir bedeli alma hakkıdır. Koşulsuz bir bedeli alma hakkı zamanın geçmesi ile birlikte ödemeyi almaya hak kazanılmasıdır (IFRS 15, md. 108). YFRÇ’de ticari ve diğer alacakların ölçümüne ilişkin olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki

ve vergi usul kanunundaki yaklaşım aynen benimsenmiştir. Dolayısıyla ticari ve diğer alacaklar finansal durum tablosunda mukayyet değerleri üzerinden raporlanmakta, ödeme çağrısı yapılan sermaye alacağı dışındaki tüm alacaklar ve borçların hesap dönemi sonlarında reeskont işlemine tabi tutulacağı ifade edilmektedir (YFRÇ md. 8.9). IFRS 9 da ticari alacaklar finansal varlık olarak tanımlanmakta ve izleyen dönemlerde değerlendirme açısından IFRS 9'un kapsamı içinde yer almaktadır. İlk muhasebeleştirmede ise "IFRS 15 Müşteriler ile Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" standardının kapsamı içinde yer almaktadır. Bu nedenle, ticari alacaklar IFRS 15 uyarınca, *ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı üzerinden ölçülmekte ve kayda alınmaktadır. İşlem fiyatı işlem maliyetlerini de içermektedir. İşlem fiyatının önemli bir finansman unsuru içermesi durumunda vade farkının ayrıştırılması ve hasılat tutarından ayrı faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Böylece, ticari alacakların dönem sonunda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi sağlanmış olmaktadır.* Ticari ve diğer alacaklar izleyen dönemlerde, IFRS 9'a uygun olarak itfa edilmiş maliyetinden ölçülmekte ve ortaya çıkan fark kar-zararda raporlanmaktadır. YFRÇ de öngörülen reeskont uygulaması yerine söz konusu varlıkların iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi ve ortaya çıkan faizin ayrı bir şekilde kayda alınmasının TMS uygulamalarına yakınsama açısından uygun olacağı düşünülmektedir.

Dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade etmekte olup, işletmelerin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler, borçlunun ödeme yeteneği, işletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar esas alınarak ve makul bir gerekçeye dayanılarak tahmin edilebilmektedir (YFRÇ md. 8.10). IFRS 9 da değer düşüklüğü ile ilgili olarak "Gerçekleşen Kredi Zararı" yaklaşımı yerine "Beklenen Kredi Zararı" yaklaşımı benimsenmiştir. Beklenen kredi zararı yaklaşımı, zarar gerçekleştiğinde değil, geçmiş olaylar, benzer finansal araçlarda geçmişte ortaya çıkan zararlara ilişkin deneyimler, mevcut koşullar ve finansal aracın gelecekteki nakit akışının tahsilatını etkileyecek gerçekçi ve desteklenebilir tahminler kullanılarak daha geniş bir bakış açısıyla kredi riskinin değerlendirilmesini ve ilk muhasebeleştirmeden

itibaren değer düşüklüğü karşılığının hesaplanmasını gerektiren bir yaklaşımdır (Özerhan ve Aslan 2015).

ii. Borçlanma Araçları

Bu sınıfta yer alan finansal varlıklar ilk kayda alma sırasında işlem maliyetleri dahil, işlem fiyatları üzerinden ölçülmektedir. İşlem maliyetleri bir finansal varlığın veya yükümlülüğün edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. Borçlanma araçlarına, bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları; finansal yükümlülüklere örnek olarak ise alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar örnek verilebilir (YFRÇ md. 8.14). IFRS 9 uyarınca ise borçlanma araçları ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmekte ve işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilmektedir. İzleyen dönemlerde değerlemede ise borçlanma araçlarının ölçümüne yönelik olarak iki yönteme yer verilmiştir. Birincisi, itfa edilmiş maliyetinden ölçüm, ikincisi ise gerçeğe uygun değerle ölçülerek değerlendirme farkının diğer kapsamlı gelire yansıtıldığı yöntemidir. İlk muhasebeleştirmede işlem fiyatının çoğunlukla gerçeğe uygun değeri yansıttığı kabul edilir. Bu nedenle, ilk muhasebeleştirme açısından YFRÇ ile IFRS 9 arasında önemli bir farklılığın doğacağı düşünülmektedir. İzleyen dönemlerde değerlendirme açısından, YFRÇ’ de itfa edilmiş maliyetle ölçüm esası benimsenmiştir. IFRS 9’ da ise, varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı *yönetim modeli* ve varlıkların sözleşmeye bağlı *nakit akışlarının özellikleri* dikkate alınarak ölçümleme yapılmaktadır. Buna göre; nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulan borçlanma araçları itfa edilmiş maliyetinden ölçülmekte, Nakit akışlarını tahsil etmek ve satmak amacıyla (her ikisini birden) elde tutulan borçlanma araçları ise gerçeğe uygun değerle ölçülmekte ve değerlendirme farkı özkaynaklarda diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir. YFRÇ’ de böyle bir ayrıma gidilmemiş olup, borçlanma araçlarının tamamı dönem sonunda itfa edilmiş maliyetinden ölçülmektedir.

iii. Özkaynağa Dayalı Finansal Varlıklar

Özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar halka açık bir piyasada işlem görüp görmediklerine bağlı olarak, piyasa değerleri (gerçeğe uygun değerleri) ya da maliyet değerleri üzerinden ölçülür hükmüne yer verilmiştir (YFRÇ md. 8.22). Özkaynağa dayalı finansal

araçlardan halka açık bir piyasada işlem görenler ilk kayda almada işlem fiyatından ölçülmekte ve işlem maliyetleri kar veya zarara yansıtılmakta, değerlendirme gününde ise piyasada oluşan değeri üzerinden ölçülmektedir (YFRÇ md. 23).

Bu sınıfta yer alan finansal varlıklardan halka açık bir piyasada işlem görmeyenler ise maliyet değerleri üzerinden değerlendirilmektedir. Bu kapsamda yer alan finansal varlıklar ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dâhil edilerek işlem fiyatları üzerinden ölçülmekte, sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet değerinden düşülmektedir (YFRÇ md. 8.24).

IFRS 9 da ise özkaynağa dayalı finansal varlıkların tamamı gerek ilk muhasebeleştirmede gerekse izleyen dönemlerde değerlemede, borsada işlem görsün veya görmesin, gerçeğe uygun değerle ölçülmekte ve değerlendirme farkları kar-zararda raporlanmaktadır. Borsada işlem görmeyen özkaynağa dayalı finansal varlıklar için maliyet bedeli ile ölçüm seçeneği söz konusu değildir. Ayrıca IFRS 9' da işletmelere alım satım amaçlı olmayan özkaynağa dayalı finansal varlıklar için, ilk muhasebeleştirmeden itibaren değerlendirme farkının diğer kapsamlı gelirden raporlanmasına ilişkin bir tercih hakkı da tanınmıştır. YFRÇ' de ise böyle bir tercih hakkı söz konusu değildir.

iv. Diğer Finansal Araçlar

Varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi, yukarıda belirtilen finansal araç sınıfına girmeyen finansal varlık ve finansal yükümlülükler, diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilmektedir (YFRÇ md. 8.25).

Diğer finansal araçlardan net olarak nakitle yerine getirilemeyen ve yerine getirildiğinde, itfa edilmiş maliyetiyle ölçülen finansal varlık ve yükümlülükler için yukarıda belirtilen kriterleri karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet değeriyle değerlendirilmektedir. Bu kapsamda bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dâhil edilerek işlem fiyatları üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet değerinden düşülür. Bu özellikleri taşıyan kredi alınmasına ilişkin taahhütler dışında kalan diğer finansal araçlar ise (türev finansal araçlar) hem ilk kayda almada hem de sonraki değerlemelerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek ölçüm farkları kar veya zarara yansıtılır. İlk kayda

alınma sırasında katlanılan işlem maliyetleri doğrudan kar veya zarara yansıtılır.

2.4. İştiraklerdeki Yatırımlar

YFRÇ’ de iştirakler, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme olarak tanımlanmıştır. “TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” standardında da iştirakler, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme olarak tanımlanmıştır.

YFRÇ ve TMS 28’ e göre iştirakler ilk kayda almada maliyet bedeli (elde etme maliyeti) üzerinden ölçülür, işlem maliyeti elde etme maliyetine dahil edilir. YFRÇ’ de ilk kayda alma sırasında iştirakin maliyeti belirlenirken, “iştirakin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine gerek yoktur” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla iştirakin ilk edinimi esnasında varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında bir fark olması durumunda (saklı şerefiye) bu farkın izleyen dönemlerde düzeltilmesine gerek kalmamaktadır. YFRÇ burada işletmeler açısından uygulaması kolay olan yöntemi benimsemiştir. Oysa TMS 28” de iştirak ile ilgili şerefiyenin iştiraklerdeki yatırımın defter değerine ilave edilmesi (saklı şerefiye), izleyen dönemlerde dağıtılabilir farkın, farka neden olan kalemlerdeki değişmeler göz önüne alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. *Ancak işletmeler isterse*, edinim tarihi itibarıyla iştirakin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerini dikkate alabilir. Bu durumda, işletme iştirakin dönem net kârındaki (veya zararındaki) ve cari dönemlerde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payını hesaplarken bu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin gelir ve giderleri bunların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini esas alarak belirler. Bu çerçevede örneğin, amortisman tabi varlıklara ilişkin döneme ait amortisman giderleri edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanarak işletmenin iştirakinin kâr veya zararındaki ya da cari dönemlerde özkaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payında uygun düzeltmelerin yapılması gerekir.

İzleyen dönemlerde iştiraklerdeki yatırımlar konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmektedir (YFRÇ md. 9.11, TMS 28 md. 10). Konsolide olmayan finansal tablolarda ise sadece maliyet bedeli ile ölçüm esasına yer verilmiştir. YFRÇ halen ülkemizdeki Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki uygulamaya benzer şekilde, konsolide olmayan finansal tablolarda iştiraklerin maliyet bedeli ile ölçüm esasını devam ettirecek şekilde bir düzenleme yapmıştır. (YFRÇ md. 9.10). Buna göre, konsolide finansal tablo hazırlayan ana ortaklıklar bireysel finansal tablolarında; konsolide finansal tablo hazırlamayan ana ortaklıklar ile ana ortaklık niteliğinde olmayan işletmeler ise hazırladıkları finansal tablolarında iştirak yatırımlarını maliyet değeri üzerinden göstereceklerdir. TMS 28’ de ise iştiraklerdeki yatırımların bireysel finansal tablolarda maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer veya özkaynak yöntemine göre ölçüleceğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. TMS 28 işletmelere üç farklı ölçümleme alternatifi arasından bir seçim yapma hakkı tanımaktadır.

2.5. İş Ortaklıkları

İş ortaklığı, iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir (YFRÇ md. 10.2). Müşterek kontrol bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Tanımlar TMS 28 ve “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” standardındaki tanımlar ile içerik olarak aynıdır. YFRÇ’ de iş ortaklıkları oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmıştır. Müştereken kontrol edilen işletmeler, iştiraklerdeki yatırımlara benzer şekilde ölçülmektedir. Buna göre, konsolide finansal tablolarda iş ortaklıkları özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Konsolide olmayan finansal tablolarda ise sadece maliyet bedeli ile ölçüm esasına yer verilmiştir. TFRS 11 de ise müşterek anlaşmalar iki şekilde sınıflandırılmıştır. Bunlar, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıklarıdır. İş ortaklıklarının konsolide finansal muhasebeleştirilmesinde özkaynak yöntemi benimsenmiştir. Bireysel finansal tablolarda ise, maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer veya özkaynak yönteminden birini esas alarak ölçümleme yapılabileceği alternatiflerine yer verilmiştir.

2.6. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Satın alma yoluyla edinimde maliyet bedeli dikkate alınmaktadır. YFRÇ ile “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardı arasındaki en önemli fark, varlığın elde edilmesinde, inşasında ya da üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dahil finansman giderlerinin maliyete dahil edilmesi konusunda ortaya çıkmaktadır (YFRÇ md. 11.8). TMS 16’ ya göre sadece özellikli varlık tanımına uyan maddi duran varlıklarda finansman giderleri maliyete ilave edilmektedir. YFRÇ ise halen ülkemizde uygulanan ve vergi yasaları tarafından kabul gören uygulamayı esas almıştır. Maddi duran varlığın edinimine ilişkin maliyetin tespitinde, özellikli varlık ayrımı yapmaksızın tüm finansman giderleri edinim maliyetine dahil edilmektedir.

Bir maddi duran varlığın maliyeti, ilk kayda alma tarihi itibarıyla ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülür (YFRÇ md. 11.10) maddesi ile de varlığın vadeli alınması durumunda vade farkları ayrıştırılmamakta ve vade farkı varlığın maliyetine dahil edilmektedir. TMS 16 uyarınca ise, vade farkı ayrıştırılmakta, vadeden doğan fark faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlıkların parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenmektedir (YFRÇ md. 11.11). TMS 16’ da ise takas yoluyla edinilen parasal olmayan kalemin ölçümünde, öncelikle edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınmakta, eğer bu değer güvenilir şekilde tespit edilemiyorsa elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınmakta, bu da tespit edilemiyorsa en sonuncu sırada elden çıkarılan varlığın net defter değeri dikkate alınmaktadır. YFRÇ uygulamacılar için kolay olan yöntemi benimsemiştir, oysa işlemin gerçekçi bir şekilde finansal tablolara yansıtılabilmesi için, öncelikle edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınmalıdır.

Maddi duran varlıkların izleyen dönemlerde değerlemesinde TMS 16’ ya uygun düzenleme yapılarak, maliyet modeline yer verilmiştir. Maddi duran varlıklar maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve

birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle değerlendirilmektedir (YFRÇ mad. 11.14). Ancak, ilk muhasebeleştirilmeden sonraki ölçümlerde işletmenin tercihine bağlı olarak bir maddi duran varlık sınıfının tamamının yeniden değerlendirme modeli kullanılarak da değerlendirilebileceği alternatifine yer verilmiştir. YFRÇ nin mevcut uygulamaya getirdiği en önemli yenilik, TMS 16'da olduğu gibi maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü zararının hesaplanabilmesi, kıst amortismanın (varlığın kullanıma hazır hale gelmesi durumunda amortisman hesaplanmaya başlanması) benimsenmesi ve yararlı ömrün işletmeler tarafından belirlenmesi hususudur.

2.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım amacıyla elde tutulan arsa, arazi ve binalardır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alınmasında *Maddi Duran Varlıklar'* in ilk ölçüm hükümlerine atıfta bulunularak, maliyet bedeliyle ölçülür hükmüne yer verilmiştir (YFRÇ md. 12. 5). Dolayısıyla maddi duran varlıklarda olduğu gibi, yatırım amaçlı gayrimenkullerde de finansman giderleri varlığın elde etme maliyetine ilave edilmektedir (özellikli varlık ayırımı yapılmaksızın). Vadeli bir satın alma durumunda da vade farkı ayırımı yapılmamaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin izleyen dönemlerde değerlemesinde gerçeğe uygun değer modeli ve maliyet modeline yer verilmiştir. Değerleme yöntemi seçimi muhasebe politikası tercihi olup seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanmaktadır. "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" standardında da her ne kadar iki yonteme yer verilmiş olsa da, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilemediğine dair bir kanıt bulunması halinde maliyet modelinin uygulanacağı ifade edilmektedir (TMS 40, md. 53).

2.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan varlıklar, fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Maddi olmayan varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle değerlendirilmekte olup, varlığın elde edilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri de varlığın maliyetine dahil

edilmektedir (YFRÇ md. 13.8). “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardında ise sadece özellikli varlık tanımına uyan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin finansman giderleri varlığın maliyet bedeline ilave edilmektedir. Maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilk kayda alma tarihi itibarıyla ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülür hükmü ile de varlığın vadeli alınması durumunda vade farkı ayrımı yapılmamış olmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda ise maliyet bedeli, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri olmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların takas yoluyla ediniminde de maddi duran varlıklarda olduğu gibi, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınmaktadır. Oysa, TMS 38 de takas yoluyla parasal olmayan bir kalemin ediniminde öncelikli olarak edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınmaktadır.

Halen ülkemizdeki mevcut uygulamadan farklı olarak, aktifleştirilmiş bir takım giderler maddi olmayan duran varlık kapsamından çıkarılmıştır. Örneğin, kuruluş ve örgütlenme giderleri artık maddi olmayan duran varlık kapsamında yer almayacaktır. Dolayısıyla bu giderler doğduğu anda kar-zararda raporlanacaktır. Araştırma ve geliştirme harcamalarının muhasebeleştirilmesinde ise, TMS 38’ e uygun olarak araştırma evresi ve geliştirme evresi ayrımı yapılmıştır. Geliştirme evresinde doğan harcamalar aktifleştirilmekte, araştırma evresinde doğan harcamalar ise, doğduğu dönemde kar-zararda muhasebeleştirilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir. YFRÇ de maddi olmayan duran varlıklar için sadece maliyet modeline yer verilmiştir. Yeniden değerlendirme modeline yer verilmemiştir. Maddi olmayan duran varlıkların bir çoğunun özellikleri gereği aktif piyasasının olmayacağı yaklaşımdan hareketle (her bir markanın veya patentin benzersiz olması) yeniden değerlendirme yöntemine yer verilmediği düşünülmektedir. TMS 38’de her ne kadar yeniden değerlendirme yöntemine yer verilmiş olsa da, bu yöntemin uygulanmasının zor olacağı ifade edilmektedir (TMS 38 md. 78). Maddi olmayan duran varlıkların itfasında TMS 38’ e benzer şekilde sınırlı yararlı ömre sahip varlık- yararlı ömrü belirsiz varlık ayrımı yapılmıştır. Yararlı ömrü gerçekçi bir şekilde tahmin edilemeyen maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutulmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak

geliştirme giderlerinin yararlı ömrünün belirsiz olması durumunda bu giderlerin 5 yılda itfa edilmesi hüküm altına alınmıştır. TMS 38 uyarınca yararlı ömrü belirsiz maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmemekte, yıllık değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. YFRÇ’de ise yararlı ömrü belirsiz maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü testine yer verilmemiştir.

2.9. Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması ve finansal kiralama olarak sınıflandırılmıştır. Faaliyet kiralaması ve finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 17 Kiralamalar” standardı ile aynıdır. Finansal kiralamada kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda almakta, finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre finansal durum tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilmekte, kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılmaktadır. Bu kapsamda finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tabi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanmaktadır. Finansal kiralamada kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen katlandığı ek maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır. Alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralama sözleşmesi zımni faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınır.

Faaliyet kiralamasında kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir olarak kâr veya zarara yansıtır. Kiracı ise, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

2.10. Teşvikler

YFRÇ’ de teşviklerin muhasebeleştirilmesinde Gelir Yaklaşımı benimsenmiştir. İşletmenin gelecekte herhangi bir performans koşulunu yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans koşulunu önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılmaktadır. İşletmenin gelecekte belirli performans koşullarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans koşulları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılmaya ya da performans koşulları karşılanamadığı için iade edilene kadar finansal durum tablosunda Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları kalemi içerisinde gösterilir. Teşvik, alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (YFRÇ md. 15.8).

2.11. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Bu kapsama, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmış faiz giderleri, finansal kiralamalara ilişkin finansman giderleri ve yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları girmektedir. Tanım ve kapsam “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardı ile aynıdır. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise YFRÇ ile TMS 23 arasında farklılıklar söz konusudur. TMS 23 uyarınca tüm borçlanma maliyetleri doğduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. (özellikli varlıklar hariç). YFRÇ de ise özellikli varlık tanımı yapılmamıştır. Maddi duran varlıklar, yatırımı amaçlı gayrimenkuller ve maddi olmayan duran varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri varlığın elde etme maliyetine ilave edilmektedir. Stoklarla ilgili olarak ise; edinimi bir yılın üzerinde olan stoklarda borçlanma maliyetleri stok maliyetine dahil edilmektedir. YFRÇ’ de özellikli varlık tanımına yer verilmesi ve özellikli varlık kapsamında olan varlıklarda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine dahil edilmesinin tam set TMS/TFRS ile yakınsama sağlamak açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

2.12. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu bölümün kapsamına, stoklar, finansal varlıklar, şerefiye, ertelenmiş vergi varlıkları, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe

uygun değeri üzerinden ölçülen tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar dışında kalan varlıklar girmektedir. Dolayısıyla, maddi duran varlıklar, maddi olamayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller bu bölüm kapsamında değerlendirilir. Bu kapsama giren varlıkların geri kazanılabilir tutarından yüksek bir değerle değerlendirilmemesi amacıyla, değer düşüklüğünün hesaplanması ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin ilkeler “TMS 36 varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardındaki ilkeler ile benzerlik göstermektedir. Ancak şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğüne ilişkin ilkeler farklılık göstermektedir. YFRÇ’ de şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulmayacağı ve itfa edileceği öngörülmüştür. TMS 38 uyarınca ise şerefiye, yararlı ömrü belirsiz bir varlık olarak kabul edildiğinden dolayı itfa edilmemekte, yıllık değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı karzarda raporlanmakta, izleyen dönemlerde değer düşüklüğünün iptaline de izin verilmemektedir.

2.13. Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar

Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak garantiler, davalar, müşteri iadeleri ile bir tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin yükümlülükler gösterilebilir. Karşılık tutarı, finansal durum tablosuna yükümlülük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kayda alınır (YFRÇ md. 18.4). YFRÇ de karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin ölçümlenme ve muhasebeleştirme ilkeleri TMS 37 Karşılıklar, koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı ile benzerlik göstermektedir. Ancak çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki kıdem tazminatı karşılığı bu bölümde ele alınmıştır. Kıdem tazminatı karşılığı, izin karşılığı gibi konuların ayrı bir bölümde ele alınmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

2.14. Yabancı Para İşlemleri

YFRÇ de yabancı paralı işlemlere ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümü “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standardındaki ilkeler ile benzerlik göstermektedir. Yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak fonksiyonel para birimine çevrilmektedir. Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem

sonundaki spot kur kullanılarak fonksiyonel para birimine çevrilerek kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki kurdan fonksiyonel para birimine çevrilmektedir. Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Bununla birlikte, yeniden değerlendirme modeli kullanılarak ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları “Yeniden Değerleme Yedeği”nde gösterilmektedir.

Finansal Tabloların Fonksiyonel Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması durumunda, varlık ve yükümlülükler (karşılaştırmalı olarak sunulan finansal durum tablosu ya da tablolarındaki varlık ve yükümlülükler dâhil olmak üzere) finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilmektedir. Gelir ve giderler işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilmekte, ortaya çıkan tüm kur farkları ise özkaynaklarda “Yabancı Para Çevrim Farkları” kalemi içerisinde gösterilmektedir.

2.15. İşletme Birleşmeleri

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardında olduğu gibi satın alma yöntemi benimsenmiştir. Ancak, YFRÇ de işletme birleşmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde, edinilen işletmenin sadece kendi finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerinin kayda alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla, tanımlanabilir nitelikte olsa dahi edinilen işletmenin finansal tablolarında kayda alınmamış varlık ve yükümlülükler işletme birleşmesinde muhasebeleştirilemeyecektir. Bu durum ise işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumundan uzaklaşmasına neden olabilecektir. TFRS 3 de olduğu gibi, tanımlanabilir nitelikte olan ve edinilen işletmenin finansal tablolarında kayda alınmamış varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden edinilen işletmenin finansal tablolarına yansıtılmasının daha doğru bir sunum sağlayacağı düşünülmektedir.

Birleşme esnasında ortaya çıkan şerhifinin izleyen dönemlerde değerlendirilmesinde ise TFRS 3 ile YFRÇ arasında farklılık söz konusudur. YFRÇ de Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine uygun olarak

şerefiyenin en fazla 10 yıllık bir sürede itfa edilmesi öngörülmüş, şerefiyede değer düşüklüğünün hesaplanmasına ise izin verilmemiştir. TFRS 3 uyarınca ise, şerefiyenin itfası söz konusu değildir. Şerefiye yıllık değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta, değer düşüklüğünün sonraki dönemlerde iptal edilmesine de izin verilmemektedir. Negatif şerefiyenin muhasebeleştirilmesi konusunda ise hem YFRÇ hem de TFRS 3 aynı ilkeyi benimsemiştir. Negatif şerefiye doğduğu dönemde kar-zarara yansıtılmaktadır.

2.16. Konsolide Finansal Tablolar

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağında, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü sadece büyük işletmeler için öngörülmüştür. Büyük işletmeler dışındaki işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemek zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak ana ortaklık büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığı KAYİK ise ana ortaklık konsolide finansal tabloları düzenlemek zorundadır. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan kriter, tam sette olduğu gibi (TFRS 10) kontrol gücü olmalıdır. Konsolide finansal tabloların düzenlenme amacı grup hakkında bilgi sunmaktır. Dolayısıyla ana ortaklığın kontrol gücünün olduğu tüm durumlarda konsolide finansal tabloların düzenlenmesi gerekir. İşletme büyüklüğü kavramı göreceli bir kavram olup, gelecekte değişebilir. Ayrıca taslakta, büyük işletme olarak tanımlanan işletmelerden kasıt, ana ortaklık mı yoksa grup mu olduğunun açıklanması gerekmektedir. Konsolidasyon işlemlerinde tam konsolidasyon yöntemi benimsenmiştir.

Aşağıdaki tabloda Tam set TMS/TFRS ile YFRÇ de yer alan ölçümleme esaslarının bir karşılaştırılması verilmektedir.

Tablo 2. TMS/TFRS ve YFRÇ Ölçümleme Esaslarının Karşılaştırılması

KALEMLER	TMS/TFRS	YFRÇ
HASILATIN ÖLÇÜMÜ İlk Muhasebeleştirme	TMS 18:Gerçeğe uygun değer/TFRS 15: İşlem Fiyatı	Alınan veya alınması beklenen tutar
Vade farkı	TMS 18:Ayrıştırılır/TFRS 15-Önemli bir finansman unsuru içerdiğinde ayrıştırılır, vadesi bir yılın altında olan satışlarda ayrıştırılmayabilir	Ayrıştırılmaz
STOKLARIN ÖLÇÜMÜ İlk Muhasebeleştirme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Vade Farkı	Peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark ayrıştırılır	Ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülür
Finansman Giderleri	Özellikli varlıklarda maliyete dahil edilir	İnşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha uzun süren stoklarda maliyete dahil edilir
Dönem Sonu Değerleme	Maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden değerlenir	Maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden değerlenir
Mamul Maliyetlendirme	Normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi/ istenirse normal maliyet yöntemi de kullanılabilir
Değer Düşüklüğünün Raporlanması Değer Düşüklüğünün İptali	Satışların maliyeti İptal edilebilir/iptal edilecek tutar stokun maliyet bedelini aşamaz	Satışların maliyeti İptal edilebilir/iptal edilecek tutar stokun maliyet bedelini aşamaz

FİNANSAL VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen finansal varlıklar ➤ Gerçeğe uygun değer farkı kar-zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar ➤ Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ticari ve diğer alacaklar ➤ Borçlanma araçları ➤ Özkaynağa dayalı finansal varlıklar ➤ Diğer finansal varlıklar
FİNANSAL VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ Ticari Ve Diğer Alacaklar İlk Muhasebeleştirme	İşlem fiyatı (önemli bir finansman unsuru içeren satışlarda vade farkı ayrıştırılır)	İşlem fiyatı (finansman unsuru ayrıştırılmaz)
Dönem sonunda	İtfa edilmiş maliyet Beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır	Mukayyet değer-reeskont hesaplanır Göstergelere bakılarak değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır
Borçlanma Araçları İlk Muhasebeleştirme	Gerçeğe uygun değer (işlem maliyetleri ilave edilir)	İşlem fiyatı (işlem maliyetleri ilave edilir)
Dönem sonunda o nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulan borçlanma araçları	İtfa edilmiş maliyet-değer düşüklüğü	İtfa edilmiş maliyet-değer düşüklüğü
o Nakit akışlarını tahsil etmek ve satmak amacıyla (her ikisini birden) elde tutulan borçlanma araçları	Gerçeğe uygun değer-değerleme farkı diğer kapsamlı gelirden raporlanır	İtfa edilmiş maliyet-değer düşüklüğü
Özkaynağa Dayalı Finansal Varlıklar İlk Muhasebeleştirme o halka açık piyasada işlem gören	Gerçeğe uygun değer Gerçeğe uygun değer	İşlem fiyatı (işlem maliyetleri dahil edilmez)

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme

o halka açık piyasada işlem görmeyen		İşlem fiyatı (işlem maliyetleri dahil edilir)
Dönem sonunda o Halka açık piyasada işlem gören o Halka açık piyasada işlem görmeyen	Gerçeğe uygun değer-değerleme farkı kar-zararda Gerçeğe uygun değer-değerleme farkı kar-zararda (Alım-satım amaçlı olmayan özkaynağa dayalı finansal varlıkların değerlendirme farkını diğer kapsamlı gelirden raporlama tercihi de söz konusudur)	Gerçeğe uygun değer- değerlendirme farkı kar-zararda Maliyet bedeli-değer düşüklüğü
Diğer Finansal Varlıklar ❖ Türev finansal araçlar	Gerçeğe uygun değer (işlem maliyetleri dahil edilmez) Değerleme farkı kar-zararda raporlanır	Gerçeğe uygun değer (işlem maliyetleri dahil edilmez) Değerleme farkı kar-zararda raporlanır
İŞTİRAKLERİN ÖLÇÜMÜ İlk Muhasebeleştirme	Maliyet bedeli (işlem maliyeti dahil)	Maliyet bedeli (işlem maliyeti dahil)
Dönem sonunda o Konsolide finansal tablolarda o Bireysel finansal tablolarda	Özkaynak yöntemi Özkaynak yöntemi Gerçeğe uygun değer Maliyet bedeli	Özkaynak yöntemi Maliyet bedeli-Değer düşüklüğü
Saklı Şerefiye Düzeltmeleri	Yapılır	Yapılmaz (muafiyetten yararlanılmayarak net tanımlanabilir varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilirse düzeltme yapılır)

İŞ ORTAKLIKLARININ SINIFLANDIRILMASI	Müşterek faaliyetler İş Ortaklıkları	Müştereken kontrol edilen faaliyetler Müştereken kontrol edilen varlıklar Müştereken kontrol edilen işletmeler
İŞ ORTAKLIKLARININ ÖLÇÜMÜ	İştiraklere benzer şekilde	İştiraklere benzer şekilde
MADDİ DURAN VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ İlk muhasebeleştirme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Finansman giderleri	Maliyete dahil edilmez (özellikli varlıklar hariç)	Maliyete dahil edilir
Vade farkı	Maliyete dahil edilmez	Maliyete dahil edilir
Takas yoluyla edinim	1. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri 2. Elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri 3. Elden çıkarılan varlığın net defter değeri	1. Elden çıkarılan varlığın net defter değeri
Sonraki dönemlerde	Maliyet modeli Yeniden değerlendirme modeli	Maliyet modeli Yeniden değerlendirme modeli (isteğe bağlı)
Amortisman	Varlık kullanıma hazır olduğunda başlar	Varlık kullanıma hazır olduğunda başlar
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ İlk muhasebeleştirme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Finansman giderleri	Dahil edilmez (özellikli varlıklar hariç)	Dahil edilir
Vade farkı	Dahil edilmez	Dahil edilir

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme

İşletme Birleşmesi yoluyla edinim	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer
Ar-Ge giderleri	Araştırma giderleri gider yazılır Geliştirme giderleri aktifleştirilir	Araştırma giderleri gider yazılır Geliştirme giderleri aktifleştirilir
Takas yoluyla edinim	1. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri 2. Elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri 3. Elden çıkarılan varlığın net defter değeri	1. Elden çıkarılan varlığın net defter değeri
Sonraki dönemlerde	Maliyet modeli Yeniden değerlendirme modeli	Maliyet modeli
Amortisman	✓ Sınırlı yararlı ömre sahip olanlar itfa edilir ✓ Yararlı ömrü belirsiz olanlar itfa edilmez ✓ Değer düşüklüğü testi yapılır	✓ Sınırlı yararlı ömre sahip olanlar itfa edilir ✓ Yararlı ömrü belirsiz olanlar itfa edilmez ✓ Değer düşüklüğü testi yapılmaz Yararlı ömrü belirsiz geliştirme giderleri 5 yılda itfa edilir
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN ÖLÇÜMÜ İlk muhasebeleştirme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Finansman giderleri	Dahil edilmez (özellikli varlıklar hariç)	Dahil edilir
Vade farkı	Dahil edilmez	Dahil edilir
Sonraki dönemlerde	Maliyet modeli Gerçeğe uygun değer	Maliyet modeli

		Gerçeğe uygun değer
BORÇLANMA MALİYETLERİ	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Özellikli varlık tanımı yapılmıştır ➤ Borçlanma maliyetleri özellikli varlıklarda maliyet bedeline dahil edilmektedir ➤ Özellikli varlık dışında kalanların tamamı kar-zararda muhasebeleştirilmektedir 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Özellikli varlık tanımı yapılmamıştır ➤ Borçlanma maliyetleri, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile inşası veya üretimi 1 yıldan uzun süren stoklarda maliyete dahil edilmektedir ➤ Bunların dışında kalanların tamamı kar-zararda muhasebeleştirilir
YABANCI PARALI İŞLEMLER İlk muhasebeleştirme	İşlem tarihindeki kur	İşlem tarihindeki kur
Dönem sonunda o Parasal kalemler	Dönem sonu kuru	Dönem sonu kuru
o Parasal olmayan kalemler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Maliyet esasına göre ölçülenler işlem tarihindeki kur ➤ Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülenler bu tarihteki kur üzerinden ölçülür 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Maliyet esasına göre ölçülenler işlem tarihindeki kur ➤ Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülenler bu tarihteki kur üzerinden ölçülür
YABANCI PARALI FİNANSAL TABLOLAR	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Varlıklar ve borçlar kapanış kuru ➤ Gelir ve giderler işlem tarihindeki kur 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Varlıklar ve borçlar kapanış kuru

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kur farkları <p>Özkaynaklarda Diğer Kapsamlı Gelirde raporlanır</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gelir ve giderler işlem tarihindeki kur ➤ Kur farkları <p>Özkaynaklarda Diğer Kapsamlı Gelirde raporlanır</p>
<p>İŞLETME BİRLEŞMELERİ Muhasebeleştirme yöntemi Edinilen işletmenin varlık ve borçları</p>	<p>Satın alma yöntemi Tanımlanabilir varlık ve borçlar dikkate alınır, Varlık ve borç tanımına uymayanlar çıkarılır, Gerçeğe uygun değerleri tespit edilir</p>	<p>Satın alma yöntemi Sadece finansal tablolarda yer alan varlık ve borçlar dikkate alınır Güvenilir şekilde ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer- tespit edilemiyorsa defter değeri</p>
<p>Şerefiye Negatif Şerefiye</p>	<p>İtfa edilmez-yıllık düzenli değer düşüklüğü testi yapılır Kar-zararda raporlanır</p>	<p>İtfa edilir-değer düşüklüğü testi yapılmaz Kar-zararda raporlanır</p>
<p>KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR Kriter</p>	<p>Kontrol gücü</p>	<p>Kontrol gücü ✓ Büyük işletmeler dışındaki işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir ✓ Ancak ana ortaklık büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığı KAYİK ise</p>

		düzenlemek zorunlu
Yöntem	Tam konsolidasyon	Tam konsolidasyon
Bireysel finansal tablolarla bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi	Özkaynak yöntemi Gerçeğe uygun değer Maliyet bedeli	Maliyet bedeli- değer düşüklüğü

3. SONUÇ

YFRÇ bağımsız denetime tabi olan ancak tam set TMS yi uygulamayan işletmeler için yayınlanmıştır. Taslağın nihai metni henüz yayınlanmamış olup, 01.01.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Taslakta yapılan düzenlemeler ile bir taraftan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve vergi usul kanunundaki düzenlemeler devam ettirilirken, diğer taraftan tam set TMS/TFRS ye uygun düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir.

Taslakta hasılat, ticari alacaklar ve diğer alacakların ölçülmesinde önemli bir değişikliğe yer verilmediği, ülkemizdeki Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve vergi mevzuatına uygun ölçümleme esaslarının dikkate alındığı görülmektedir. Bu kapsamda, işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu elde ettiği hasılatın ölçümünde TMS 18 ve TFRS 15'e yakınsama sağlanamadığı görülmektedir. Ticari ve diğer alacakların ölçümünde de vergi mevzuatına uygun düzenlemeler dikkate alınmıştır. Ticari ve diğer alacaklar mukayyet değeri ile ölçülmekte, dönem sonlarında reeskonta tabi tutulmaktadır. Stokların edinme maliyetinin ölçümünde de tam set TMS/TFRS ile YFRÇ arasında farklılık söz konusudur. Maliyetin ölçümünde "ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar" dikkate alınmakta, dolayısıyla vadeli bir satın almada vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Borçlanma maliyetlerinin stok maliyetine dahil edilmesi konusunda ise, özellikle varlık tanımı yapılmaksızın inşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan finansman giderleri stokların maliyetine dahil edilmektedir. Stokların maliyet ölçüm teknikleri, maliyet hesaplama yöntemleri ve değer düşüklüğü konusunda ise TMS 2'ye uyum sağlanmıştır. Finansal varlıkların ölçümleme esasları açısından da tam set TMS/TFRS ile farklılıklar söz konusudur.

Borçlanmaya dayalı finansal varlıkların ölçümünde sadece itfa edilmiş maliyetle ölçüm esasına yer verilmiştir. Özkaynağa dayalı finansal varlıklarda ise, borsada işlem görmeyen hisse senetleri için maliyet bedeli ile ölçüm esasının benimsendiği görülmektedir.

YFRÇ ile tam set TMS arasında yakınsama sağlanan konular ise şöyle sıralanabilir: maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet modelinin benimsenmesi, dolayısıyla bu varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanabilmesi, amortismanda faydalı ömrün dikkate alınması, faydalı ömrün işletme yönetimi tarafından belirlenmesi, amortismanın varlık kullanılmaya hazır hale geldiğinde hesaplanmaya başlanması konuları tam set TMS/TFRS ile uyumludur. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet modelinin benimsenmesi, iştiraklerin ve iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi, konsolide finansal tablolarda satın alma yönteminin benimsenmesi, devlet teşviklerinin ölçümünde gelir yaklaşımının benimsenmesi, yabancı paralı finansal tabloların çevrim işlemleri ve yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve kiralama işlemlerine ilişkin ilkeler tam set TMS/TFRS ile uyumludur. Sonuç olarak, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulamalarının mümkün olması ve gelecekte hisse senetlerinin borsada işlem görmeleri durumunda zorunlu olarak uygulayacak olmalarından dolayı taslakta mümkün olduğu ölçüde TMS/TFRS ile yakınsama sağlanmasının bu işletmeler açısından faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Karataş, M. 2016. “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı ve Kobi TFRS İle Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, 328 (Ocak).
- Özerhan, Y. 2008. “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 10 (1), Mart.
- Özerhan, Y. ve Ü. Aslan. 2016. “Şeffaflık İlkesi Açısından Finansal Araçlarda Değer Düşüklüğünün Raporlanmasının Yeni UFRS 9:

Finansal Araçlar Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi”,
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (1), Mart.

KGK, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı, Kasım 2015.

KGK, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama
Standartları, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 15.04.2016).