

Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Fayda Düzeyinin Değerlendirilmesi¹

Işıl Tek²
Erkan Öztürk³

Derleme Makalesi

Öz

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 bu çalışmada, Türkiye'deki IFRS uygulaması olan TFRS setinin muhasebe ve raporlama uygulamalarına sağladığı katkılarının belirlenebilmesi üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda, Türkiye'deki IFRS uygulaması olan TFRS setinin muhasebe ve raporlama uygulamalarına sağladığı katkılarının belirlenebilmesi hedeflenmektedir. Çalışmada durum analizi yapılarak, TFRS'nin getirmiş olduğu fayda temelli başlıca çıkarımlar çalışmanın sonuç bölümünde sıralanmıştır.

Anahtar Kelimeler

Tek Düzen Muhasebe Sistemi, TMS/TFRS, Finansal Raporlama

Makale Hakkında

Gönderim Tarihi:
14.02.2023
Kabul Tarihi:
18.03.2023

Historical Development of Accounting: Evaluation of The Benefit Level to Turkey Financial Reporting Standards

Abstract

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. As a result, the main benefit-based inferences brought by TFRS are listed in the conclusion section of the study by situation analysis.

Keywords

Uniform Accounting System, IAS/IFRS, Financial Reporting

Article Info

Received:
14.02.2023
Accepted:
18.03.2023

¹ Bu çalışma, Işıl Tek'in "Muhasebe'nin Tarihsel Gelişimi: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Fayda Düzeyinin Değerlendirilmesi" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Programı, Kırklareli, Türkiye, isilardatek@gmail.com, 0000-0002-3044-8864

³ Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Kırklareli, Türkiye, erkan.ozturk@klu.edu.tr, 0000-0002-9356-1557

Giriş

Tarihsel gelişim süreci içerisinde muhasebe, içinde bulunulan zamanın koşulları gereği hesaplaşma ihtiyacını karşılamak amacıyla geliştirilen hesaplama, ölçüm, kayıt vb. çeşitli yöntemlerle gelişim göstererek günümüze kadar evrilmiştir. Evrimin her aşamasında o günün koşullarındaki mali işlemlerin anlaşılabilmesi ve arzu edilen muhasebe fonksiyonlarının adil bir biçimde yerine getirilebilmesi için yoğun bir çaba harcanmıştır. Bu bağlamda; insanın, devletin veya işletmenin sosyal ve ekonomik olaylardaki yeri ve rolü değiştikçe muhasebeye atfedilen görevler de zaman içerisinde değişim göstermiştir.

Günümüzde, her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik politikalarına göre düzenlenen vergi yasaları, devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan verginin doğru tespit edilebilmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda; vergi matrahının doğru bir şekilde saptanabilmesi için, vergi kanunları bazı durumlarda muhasebe uygulamaları üzerinde bir baskı unsuru oluşturabilmektedir. Muhasebe sürecinin sonunda oluşturulan finansal raporlar ise sunulan finansal bilginin doğruluğundan ziyade vergi matrahının doğru bir şekilde raporlanabilmesine hizmet etmektedir. Dolayısıyla, finansal tablo kullanıcılarının işletmeyle ilgili olarak alacakları kararlarda gereksinim duydukları ihtiyaca uygun ve güvenilir finansal bilginin sağlanabilmesi, bugün için muhasebeye atfedilen en önemli görevlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi veren taraflardan oluşan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal bilginin vergi amacıyla hazırlanan raporlarla yeterli ölçüde sağlanamaması, bu işletmelerin vergi amaçlı finansal raporlarının dışında ayrıca farklı bir raporlama yapmalarını gerekli kılmaktadır. İşletmelerin finansal durumunu gerçeğe uygun bir şekilde ortaya koymayı amaçlayan bu uygulamalar Türkiye özelinde kapsamına göre Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) veya Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) ile gerçekleştirilebilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebenin tarihsel gelişim süreci içerisinde karşılaşılan problemlerin çözümünde hangi aşamalardan geçildiğinin ortaya konulabilmesidir. Bu bağlamda; Türkiye özelinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ekseninde gerçekleştirilen finansal raporlama uygulamaları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde gerçekleştirilen finansal raporlama uygulamalarının finansal tablo kullanıcılarına sağlayacakları fayda düzeyi açısından mukayesesinin yapılması için çalışılmıştır. Böylelikle, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının hangi konularda çözüm sağlayacak şekilde evrim sürecine katkı sağladığına yönelik bir profil oluşturulmak istenmiştir.

1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Muhasebe Mesleğine Küresel Düzeyde Yön Veren Kuruluşlar

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 Çağ ve Eski Avrupa dönemlerinde uygulanan bu muhasebe kayıtları belli kurallar bütününe uyan sistemli bir kayıt tutma yöntemi ile gerçekleştirilmemekteydi. Bu dönemlerde genellikle ücret ödemeleri, borç alacak kayıtları, envanter işlemleri ve vergilerle ilgili kayıtlar yapılmaktaydı (İbasalilgiller, 1999: 14).

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 gelişmeleri ilk kez İtalyan matematikçi Luca Pacioli yazılı hale getirmiştir. Pacioli, 1494'te "Summa De Arithmetica, 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).

Bugün dünya genelinde uygulanan muzaaf muhasebe sistemi, muhasebe okullarının görüşleri doğrultusunda şekil almış ve sonuç olarak bugün uygulayıcılarına ulaşmıştır. Türk muhasebe sistemi de zaman içerisinde farklı muhasebe okullarından etkilenecek şekilde şekil almış olup, bugün İngiliz-Amerikan muhasebe sistemine daha yakın yer almaktadır (Öztürk ve Fındık, 2016: 211-212).

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, “İtalyan, Fransız, Alman ve İngiliz - Amerikan muhasebe okullarıdır (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).

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).

1.1.3. Alman Muhasebe Okulu

Almanya’da 19. yüzyılda sanayileşmenin başlamasıyla Alman muhasebe sistemine yön veren Schmidt, Schmollenbach, Töndry bu dönemde ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda bu dönem “Betriebswirtschaftslehre” İşletme İktisadi kavramı veya dönemi olarak adlandırılır ve iktisat ve muhasebenin birleştiği bir dönem başlar. Bunun 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 okullarının, 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).

1.1.4. İngiliz - Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu

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 önemli ölçüde İngiliz- Amerikan muhasebe okullarından çıkmıştır. Muhasebeye küresel düzeyde yön veren kuruluşlar evrim süreçlerini bu okulun öğretilerine dayanarak devam ettirmekte ve yaygınlaştırmaktadır. Bu bağlamda; muhasebeyi hesap verilebilir bir faaliyet olarak ele alıp, kurum kültürüne hizmet eden bir araç olarak kullanmaktadır.

1.2. Muhasebeye Küresel Düzeyde Yön Veren Kuruluşlar

Karabınar (2006)’ya göre uluslararası muhasebe uygulamaları üzerinde etki yaratan 3 temel kuruluş bulunmaktadır. Bunlar; IFAC (International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), IASC (International Accounting Standards Committee – Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) Vakfı ve IOSCO (International Organization of Securities Commissions – Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü) olarak sıralanmaktadır. Bu kuruluşların amacı dünyada birbirinden farklı muhasebe uygulamalarının yakınsanmasını sağlamak ve ülkeleri Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına yönlendirmektir. Bu kuruluşlar ve çalışmaları ile Anglosakson muhasebe okulunun öğretileri tüm dünyaya yayılmaktadır.

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 (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), IFAC’a üye olan kuruluşlardır (Karabınar, 2006: 142).

IASC Vakfı üç ana organa sahiptir. Bunlardan 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 yanıtlanması için bir özet yayınlatabilir. 90 gün içinde belge ile ilgili fikirler belirtilir ve kamuoyunun fikirlerine eklenen öneriler, araştırmalar ve IFRS danışma konseyinin 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).

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).

2. Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi

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, İlanlılar 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).

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).

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 önemli katkılar sağlamış; fakat zamanla bu teşekküllerin sayıları arttıkça verimlilik arka plana atılmaya başlanmıştır. Yine de tüm bu süreç, ülkemizdeki muhasebe gelişimine yön verici niteliğe sahip olmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 1950'de yürürlüğe girmesiyle 1957'de yenilenen Türk Ticaret Kanunu (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).

2.1. Türkiye'deki Kuruluşlar

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 desteklemek amacıyla TMUD 1974’te “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi” 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 yılında yayınlanan meslek kanunu sonucunda hukuki statüsüne kavuşan muhasebe mesleği, uzun süredir verdiği mücadele ile örgütlenerek odaları ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ni (TÜRMOB) kurmuştur. Birliğin kurucu başkanı Prof. Dr. Kamil Büyükmirza’dır. Şuan güncel olarak başkanlık görevini yürüten ise Emre Kartaloğlu’dur.

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 (Federation of European Accountants - Avrupa Muhasebeciler Federasyonu), FCM (Fédération des Experts Comptables Méditerranéens – Akdeniz Muhasebeciler Federasyonu), SEEPAD (The South Eastern European Partnership on Accountancy Development – Güney Doğu Avrupa (Balkanlar) Muhasebe Gelişimi Ortaklığı), ACCA (The Association of Chartered Certified Accountant – İngiltere Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği), EG (Edinburg Group – Edinburg Grubu), IASB, IAAER (The International Association for Accounting Education and Research – Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği) 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.

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. TMUDESK 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 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)

2.2. Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Genel Bakış

2.2.1. MSUGT Çerçevesinde Raporlama

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 düzenli bir muhasebe sistemi getirmekle birlikte, Tek Düzen Hesap Planındaki (TDHP) bazı kalemler için değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması ve isteğe bağlı bırakılan bu hükümler hakkında açıklama olmaması uygulama şekli itibarıyla problemlere neden olmaktadır. Bu durum tebliğin esas amacı olan nitelikli muhasebe uygulamalarının sağlanması hedefinden uzaklaşmasına neden olmuştur. 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 şirketleridir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın KGK 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 IASB tarafından gerçekleştirilen güncellemeler de dikkate alınarak eş zamanlı bir biçimde KGK tarafından revize edilmektedir.

2.2.3. BOBİ FRS Kapsamında Finansal 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 uygulayabilecekleri 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 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulaması zorunlu olmayıp ihtiyari olarak uygulamayı tercih etmeyen işletmelerin finansal tablolarını BOBİ FRS kapsamında hazırlaması zorunludur (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 866).

2.2.4. KÜMİ FRS Kapsamında Finansal 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 (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 417). Bu gerekçeyle 2019 yılında "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" (KÜMİ FRS) KGK tarafından taslak olarak yayınlanmış; ardından, 16.01.2023 tarihli ve 32075 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2023 tarihidен itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. KÜMİ FRS, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" uyarınca bağımsız denetime tabi olmayıp diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda ve belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda uygulanacaktır (KGK, KÜMİ FRS Duyuru Metni).

3. Literatür İncelemesi

Literatür incelendiğinde MSUGT, TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS konularında ayrı ayrı inceleme ve bu uygulamalar arasında karşılaştırma yapan çalışmalara rastlanmaktadır. Akbulut ve Can (2020) tarafından KÜMİ FRS incelenmiştir. Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) ise KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayacağı faydaları TFRS, BOBİ FRS ve mevcut muhasebe sistemi ile karşılaştırarak ele almıştır. Tunçez (2020), Ayar ve Fowzi (2021) ve Haberal (2021) BOBİ FRS ile KÜMİ FRS taslağı arasındaki farklılıkları ortaya koymaktadır. Gücenme Gençoğlu (2020) ve Naberal (2021) çalışmalarında KÜMİ FRS taslağı'nı BOBİ FRS ve vergi uygulamaları ile karşılaştırmaktadır.

Doğan (2017), Cavlak ve Ataman (2017), Karacan ve Uygun (2018), Tunçez (2018) ve Cengiz (2022) çalışmalarında TFRS ile BOBİ FRS uygulamalarını karşılaştırıp temel farklılıkları ortaya koymaktadır.

Stoklar konusu özelinde inceleme yapan Kaya (2018) TMS 2 Stoklar standardını BOBİ FRS ile karşılaştırmaktadır. Kaya ve Utku (2021) ise çalışmasında stoklara ilişkin hükümleri KÜMİ FRS kapsamında inceleyip Türkiye'deki mevcut uygulama ve standartları karşılaştırmaktadır.

Maddi duran varlıklar konusu özelinde çalışma yapan Utku ve Kaya (2021) KÜMİ FRS taslağı çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ele almaktadır. Güleç (2018) ise maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkları BOBİ FRS ve TFRS açısından değerlendirmektedir. Onur, Kayalı ve Yereli (2022) çalışmasında maddi duran varlıklar konusunu BOBİ FRS ve VUK kapsamında karşılaştırmaktadır. İzmirli Ata ve Özgörmen (2022) ve Uzun (2018) maddi duran varlıkları VUK, TFRS ve BOBİ FRS açısından incelemektedir. Gücenme ve Aytaç

(2020) ise maddi duran varlıklar ve amortisman hesaplamalarını TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve MSUGT uygulamaları açısından karşılaştırmıştır.

Karataş Aracı ve Bekçi (2019) kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunulduğu standartlarını MSUGT, TFRS ve BOBİ FRS açısından değerlendirmektedir. Kablan ve Ergüden (2020) çalışmasında VUK, TFRS ve BOBİ FRS'de finansal raporlama farklılıklarının finansal tablolara etkilerini karşılaştırmaktadır. Tutkavul (2020) ise TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından dönüştürme maliyetleri konusunu inceleyerek, üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisini ortaya koymaktadır. Öztürk, Gökçen ve Güleç (2019) ise genel bir bakış sunarak TFRS, BOBİ FRS ve taslak olan KÜMİ FRS setlerini temel konular açısından karşılaştırmaktadır.

4. Araştırma Yöntemi

Çalışmada gelinen noktaya kadar muhasebe biliminin yıllar içinde değişimi ve bu değişimin muhasebe 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 Tek Düzen Muhasebe Sisteminin 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.

4.1. 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.

4.2. 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 sağlaması açısından oldukça önemlidir.

5. Bulgular

5.1. 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 bağlamda, TFRS setinin getirdiği farklılıklar arasında sıralanabilecek önemli hususlar aşağıdaki başlıklar altında sıralanmaktadır.

5.1.1. Finansal Tablo Formatındaki Farklılıklar

TFRS raporlarında yer alan finansal raporların ayrımı TDMS'den farklıdır. Finansal tablolar TDMS'de temel ve ek finansal tablolar olarak ayrılmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT). TFRS Setinde ise böyle bir ayrım bulunmayıp, genel amaçlı finansal raporlar tanımlanmaktadır (TMS 1, Md. 7). Bunun dışındaki finansal tablolar ise özel amaçlı olarak hazırlanabilmektedir.

TDMS'nin sunduğu raporlamaya göre zorunlu olarak hazırlanması gereken finansal tablo sayısı TFRS raporlamasından farklıdır. TDMS raporlamasında asgari olarak bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması yeterli iken TFRS raporlamasında finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunun hazırlanması ve bunlarla beraber açıklayıcı dipnotların sunulması gerekmektedir. TDMS ve Standart Setini finansal tablo formatları açısından kıyasladığında ise genel amaçlı finansal tablo setindeki hiçbir finansal tablonun TDMS formatına benzer şekilde düzenlenmediği görülmektedir.

5.1.2. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

En önemli amacı ekonomik kararların alınmasında yararlı olmak olan finansal bilginin temel niteliksel özellikler açısından gerçeğe uygun şekilde sunulması ve ihtiyaca uygun olması gerekmektedir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Md. 2.4). 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 niteliksel özellikler de bulunmaktadır. Bunlar karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Md. 2.23).

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).

5.1.3. 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 tarihi maliyet ve cari değerdir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Md. 6.4, 6.10).

5.1.4. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Yararlanılan Ölçüm Esasları

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).

5.2. TFRS'lerin Muhasebe ve Raporlama Açısından TDMS'den Farklılaştığı Hususlar

5.2.1. Kavramsal Çerçeve Esasları

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 kurallarla uygulanabilir hale gelmesini (muhasebe politikalarının belirlenmesini) olanaklı kılar. TDMS’de ise kurallar merkezi otorite tarafından belirlendiğinden çerçeve ihtiyacı hissedilmemiştir. Bu nedenle, TDMS’de yalnızca finansal raporlamaya ilişkin evrensel ilkelerin dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır.

5.2.2. Finansal Tabloların Sunulma Esasları

Temel kavramlar açısından bakıldığında TDMS’nin sunduğu raporlamaya göre on iki temel kavram yer almaktadır. Bunlar; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramlarıdır (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).

Finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde ise TDMS ve TFRS raporlamasının finansal tabloları birbirinden farklı olduğu görülmektedir. 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, kapsamlı gelir tablosu (kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir 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. Ayrıca, nakit akış tablosu TFRS ile zorunlu hale gelmiştir. Keza nakit akış tablosunun sunumu da TDMS’de zorunlu değildir. Bunun yanı sıra, 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 ayrı başlık altında raporlanmaktadır. TDMS’de nakit akışları ihtiyari olarak sunulsa bile sınıflandırma biçimi ve sunum formatı TFRS’deki gibi değildir. TFRS’deki nakit akış tablosu sunumu ise TDMS’den farklı olarak dönem net kârı veya zararının düzeltilerek esas faaliyetlerden net nakit akışlarının hesaplanması şeklindeki dolaylı yaklaşım veya gayri safi nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar halinde sunulduğu doğrudan yaklaşım ile yapılabilmektedir (TMS 7, Md. 18).

5.2.3. Stokların Sunulma Esasları

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 maliyet bedeli fatura tutarı üzerinden tespit edildiğinden peşin değer ya da vadeli değer ile (ticari işlem hangi koşullarda gerçekleştirilmişse) muhasebeleştirilme yapılabilmektedir (VUK, Md. 274).

5.2.4. Nakit Akış Tablosu Sunum Esasları

TFRS’ye göre nakit akış tablosunun sınıfları esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit

akışlarıdır (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 şeklinden çok daha işlevsel olduğu söylenebilir.

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

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.

5.2.6. Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olayların Sunulma Esasları

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 olabilmektedir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 466).

5.2.7. Ertelenmiş Vergi Sunumu

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 Ayanoğlu, 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. Ayrıca; ertelenmiş vergi raporlamasıyla, dönemin vergi matrahına dâhil edilmemiş, ancak gelecek dönemlerde vergi matrahı üzerinde etkili olabilecek geçici vergisel farklılıkların izleyen dönemlerde işletme üzerinde oluşturması muhtemel vergi indirimi ya da mükellefiyeti konusunda finansal tablo kullanıcılarına ön bilgi de sağlanabilmektedir.

5.2.8. Maddi Duran Varlıkların Sunulma Esasları

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 işletme aktifinin olduğundan daha güçlü

göstermesine zemin hazırlayabilmektedir. TFRS ile bu durumun önüne geçilerek gerçeğe uygun sunum sağlanmaktadır.

5.2.9. Devlet Teşvikleri Sunum Esasları

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.

5.2.10. Kur Değişimleri İle İlgili Sunulma Esasları

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 değerlendirilmesi esas alınmaktadır. Bu çerçevede yabancı paralar ile yabancı para cinsinden alacak ile borçlar değerlendirilmektedir. TMS 21’de ise yabancı para dönem sonu çevrimi tüm parasal kalemler için zorunludur. Çevrim geçerli para birimine yapılmaktadır. Parasal olmayan kalemlerde ise değer tespiti yapıldığı (stoklarda net gerçekleştirilebilir değer, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme gibi) durumda değerlemenin yapıldığı tarihteki kur ile değerlendirme yapılmaktadır (TMS 21, Md. 39).

5.2.11. Borçlanma Maliyetleri Sunum Esasları

TMS 23’de özellikli varlık tanımına uyan varlıkların borçlanma maliyetleri varlık esas itibarıyla tamamlanana kadar aktifleştirilmektedir (TMS 23, Md. 8, 22). MSUGT’da ise borçlanma maliyetleri varlığın elde edildiği faaliyet döneminin sonuna kadar aktifleştirilmektedir. Elde edildiği yıldan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ise ihtiyardır (VUK, 163-238 Sayılı Genel Tebliği).

5.2.12. İlişkili Taraf Açıklamaları Sunum Esasları

Finansal tablo düzenleyen işletmeyle bağlantılı kişi veya işletmelere, TMS 24 standardında, ilişkili taraf adı verilmektedir (TMS 24, Md. 9). MSUGT’da ise 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 hükme bağlanmamıştır. TMS 24 ise hangi işletmelerin ilişkili taraf olduğunu ve bunların gerek finansal durum tablosunda nasıl sunulacağını ve gerek dipnot açıklamalarının neler olması gerektiğini açıklamaktadır.

5.2.13. 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. Raporlayan işletme sunmak isterse iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer, özkaynak yöntemi veya maliyet bedeli ile bireysel (münferit) finansal tablolarında sunabilmektedir (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 bilançosunda bu yatırımlarını maliyet bedeli ile sunabilmektedir.

5.2.14. 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 ile yapılmakla birlikte konsolide sunumda sonraki ölçümlerde özkaynak yönteminden yararlanılmaktadır (TMS 28, Md. 16). Böylelikle, yatırımların

değerleri her raporlama dönemi sonunda söz konusu yatırımlardan elde edilen getiriler ile bağlantılı olarak revize edilmektedir.

5.2.15. Varlıklardaki Değer Düşüklüğü Sunumu

TMS 36'da değer düşüklüğü göstergesi bulunan varlıklarla (veya nakit yaratan birimlerle) ilgili bir gösterge bulunması durumunda 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 her yıl değer düşüklüğü açısından teste tabi tutulmalıdır (TMS 36, Md. 113). Ancak MSUGT'da şerefiye 5 yılda itfa edilmelidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5). Dolayısıyla TFRS raporlarında şerefiye, gelecekte fayda beklendiği ölçüde finansal durum tablosunda raporlanmaya devam edilecektir. Aktif değerinin korunabilmesi adına TFRS raporlamasının değer düşüklüğü konusunda MSUGT raporlamasına kıyasla daha hassas davrandığı görülmektedir.

5.2.16. Yükümlülük Karşılıklarının Sunum Esasları

TFRS raporlaması MSUGT raporlamasına kıyasla içeriğinde daha fazla tahmin barındırabilmektedir. TFRS'de gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek ve kaçınılması mümkün olmayacak bazı yükümlülüklerle ilgili olarak finansal durum tablosunda karşılıklı ayrılması istenirken, MSUGT'un bu konuda daha muhafazakar bir yaklaşıma sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca, MSUGT raporlaması VUK ile birlikte düşünüldüğünde, vergi matrahının tespiti ön plana çıktığı için cari dönemde vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayan tahminlere dayalı giderler (dava karşılıkları, garanti karşılıkları, kıdem tazminatı karşılıkları vb.) genellikle dikkate alınmamakta ve finansal raporlar gelecekle ilgili belirsizlikleri göstermekten uzak hale gelmektedir.

MSUGT'a göre karşılıklar muhasebeleştirilirken, VUK karşılık giderlerinin vergi matrahından indirilmesine izin vermemektedir. TFRS'de ise karşılık tutarının en gerçekçi tahmini yapıldıktan sonra kayıtlara yansıtılmakta ve TFRS kârı bundan etkilenmektedir. Örneğin dava karşılıkları, garanti karşılıkları gibi karşılık tutarları her raporlama döneminde bir muhasebe tahmini olarak finansal durum tablosunda yer almaktadır. Benzer şekilde TFRS'de kıdem tazminatının aktüeryal hesaplama ile belirlenip finansal raporlarda yer verilmesini önerilirken, VUK'un vergi odaklı yaklaşımı nedeniyle vergi raporlarında kıdem tazminatı ancak ödendiği zaman gider olarak kaydedilmektedir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 477).

5.2.17. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sunulma Esasları

TMS 38'de işletmede geliştirilen maddi olmayan duran varlıklar şayet belirlenebilirse ve aktifleştirme koşullarını karşılıyorsa maddi olmayan duran varlık şeklinde kaydedilmektedir. Aktifleştirilen bir maddi olmayan duran varlık için sonraki ölçümde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinden yararlanılabilmektedir. MSUGT'da ise aktifleştirme işletmenin tercihinin bırakılmıştır. Şayet aktifleştirme yapılırsa 5 yılda itfa gerçekleştirilmektedir (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 raporlayan işletme tarafından konsolide sunumda bile olsa ayrı olarak raporlanamamaktadır.

5.2.18. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sunulma Esasları

TFRS'de bir gayrimenkul sahibi tarafından kullanılmıyorsa ve gerekli koşulları sağlıyorsa yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır (TMS 40, Md. 7). 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. Böylelikle,

TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlanan varlıkların cari değer ile sunumu olanaklı hale gelmekte ve bu durum finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu açısından faydalı olarak görülmektedir.

5.2.19. 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.

5.2.20. 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.

5.2.21. 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 her yıl düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. 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).

5.2.22. 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.

5.2.23. Faaliyet Bölümlerinin Sunum Esasları

TFRS’ye göre işletmenin belirlenen limitler dâhilinde olan faaliyet bölümleri ayrı birer faaliyet bölümü olarak sınıflandırılmalıdır (TFRS 8, Md. 1). MSUGT’da faaliyet bölümleri ile ilgili tanımlama bulunmamaktadır.

5.2.24. Finansal Araçların Sunum Esasları

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 raporlama yönünde 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 değişimi kâr veya zarar tablosunda sınıflandırılanlar hariç) ölçülmektedir (TFRS 9, Md. 5). Bu da geleceğe dönük bir projeksiyon sunmaktadır.

5.2.25. Konsolide Finansal Tablolar Sunum Esasları

TFRS 10'a göre kontrol doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleştirilebilmektedir. Doğrudan kontrol, sahip olunan oy haklarının %50'nin üzerinde olmasıyla; 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 bağlı ortaklık sermaye veya oy hakkının %50'sinden fazlasının elde edilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5). MSUGT'da bağlı 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 (raporlayan işletmenin) grup performansına ilişkin sunumu finansal tablo kullanıcılarının görüşüne sunulabilmektedir.

5.2.26. 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 değerlendirme 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 (VUK, Madde 277). Bunun dışında VUK hükümlerinde gerçeğe uygun değer ile ilgili bir belirleme bulunmamaktadır. MSUGT raporlamasının tarihi maliyet esasına yönelik bu uygulama biçimi, finansal raporlardan yararlanıldığı tarihteki bilgilerin güncelliği konusunda birçok finansal tablo kullanıcısı üzerinde endişeye neden olmaktadır.

5.2.27. Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılatın Sunum Esasları

TFRS'de mal ve hizmetlerin satışında vadeli koşulların bulunması halinde vade farklarının etkin faiz yöntemiyle ayrıştırılması gerekliliktir (TFRS 15, Md. 60). Ancak, TFRS 15'de belirtilen kolaylaştırıcı uygulamadan yararlanılması durumunda vadeli satışlar için vade süresinin bir yıldan az olması koşulu ile vade farkları ayrıştırılmamaktadır (TFRS 15, Md. 63). 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 (TFRS 15, Md. 41).

5.2.28. Kiralamaların Sunulma Esasları

Finansal kiralama konusundaki kiracının ilk muhasebeleştirme ve dönem sonu ölçüm hükümleri açısından VUK ve TFRS açısından farklılık bulunmaktadır. 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 (TFRS 16, Md. 23). Sonraki ölçümde ise VUK'a göre hak olarak sınıflandırılan varlık itfaya tabi tutulmakta, TFRS'de ise ilgili varlık sınıfı içerisinde raporlanabilen kullanım hakkı varlığı söz konusu varlık sınıfının dönem sonu ölçüm hükümlerine tabi tutulabilmektedir (TFRS 16, Md. 29).

Tartışma, Sonuç ve Öneriler

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. Çalışma ile MSUGT raporlamasının günümüzde karşılaşılan birçok muhasebe uygulamasına cevap verme konusunda önemli eksiklikleri bulunduğu açıkça ortaya konulmuştur. Ayrıca, MSUGT'da yer almayan değerlendirmeyle ilgili hükümlerin genellikle VUK ile karşılanıyor

olmasına karşın, TFRS hükümlerinin VUK hükümlerinden bağımsız bir şekilde ele alınıyor olması sayesinde, TFRS raporlaması ile vergi amacından uzak, gerçeğe uygun bir sunum ortaya konulabilmesi mümkün olabilmektedir.

TDMS’de yer almayan bazı TFRS uygulamaları; hisse bazlı ödemelerin sunulma esasları, tarımsal faaliyetler, yatırım amaçlı gayrimenkuller, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi raporlaması, raporlama döneminden sonraki olaylar, faaliyet bölümlerinin sunum esasları şeklindedir. Bu konularda MSUGT ve VUK’da herhangi bir hüküm bulunmaması, uygulayıcıların benzer olaylar için birbirinden farklı raporlar hazırlayabilmesine neden olmaktadır. Tekdüzen konusundaki bu yetersizlik farklı işletmelere ait MSUGT raporlarının karşılaştırılabilirliğine de zarar vermektedir.

TDMS ile TFRS uygulamaları arasındaki farklılıkların azaltılması vergi mevzuatının muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinin azaltılmasına bağlı olduğu görülmektedir. Bu konu muhasebe düzenleyiciler için önceliklidir. Bu sebeple gerçeğe uygun sunumu sağlamak için vergi raporlamasının dışında TFRS raporlaması da 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

- Akbulut, E., ve Can, M. E. (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute, S. 63, ss. 85-93.
- Akdoğan, N. (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”. Mali Çözüm Dergisi, S. 8, ss. 101-118.
- 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: İSMMMMO Yayını.
- Ayar, H. C. ve Fowzi, H. (2021). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı İle Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nın Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, C. 4, S. 2, ss. 115-123.
- Ayboğa, H. (2003). “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, T.C. Marmara Üniversitesi İ.I.B.F. Dergisi, C. 18, S. 1, ss. 327-359.
- 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.
- Aytaç, A. ve Güvenme Gençoğlu, Ü. (2020). “Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması”, Business and Economics Research Journal, C. 11, S. 3, ss. 753-767.
- 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.
- Cavlak, H.ve Ataman, B. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C. 2, S. 3, ss. 153-168.
- Cengiz, H. (2022). “Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Karşılaştırılması”, İşletme Akademisi Dergisi, C. 3, S.1, ss. 1–15.
- 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. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, S. 4, ss. 770-786.
- 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.
- Ergin, N. E. ve Ayanoglu, 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>
- 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, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu.

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.

Gücenme Günçoğlu, Ü. (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması Ve Genel Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, C. 11, S. 1, ss. 187-199.

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. (2018). “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, C. 10, S. 4, ss. 901-921.

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.

Haberal, Z. (2021). “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış , C. 20, S. 62, ss. 329-344.

IFAC. (2020). <https://www.ifac.org/>

İbasalilgiller, A. (1999). Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

İzmirli Ata, F. ve Özgörmen, S. (2022). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS-16, BOBİ FRS ve VUK Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Journal of Business in The Digital Age, C. 5, S. 2, ss. 85-94.

Kablan, A. ve Ergüden, A. (2020). “VUK, TFRS ve BOBİ FRS'de Finansal Raporlama Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkilerinin Karşılaştırılması: Farklar Üzerine Bir Uygulama”, Turkish Studies - Economics, Finance, Politics, C.15, S. 3, ss. 1427 - 1444.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, KÜMİ FRS Duyuru Metni.

Karabınar, S. (2006). “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 31, ss. 141-148.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi / The Journal of International Social Research, C. 11, S. 56, ss. 800-813.

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.

- Kaya, H. P. (2018). “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması” , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C. 20, S. 2, ss. 262-285.
- Kaya, Y. ve Utku, M. (2021). “Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye’deki Mevcut Uygulama ve Standartların Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 91, ss. 1-16.
- 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.
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). “KÜMİ FRS’nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , Special Issue of MODAV's 16. International Conference on Accounting , ss. 1-19.
- Kurtcebe, E. (2008). 21.YY’da Muhasebe Mesleğinin Vizyonu, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Denizli.
- Naberal, Z. (2021). “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu’nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış, C. 20, S. 62, ss. 329-343.
- Onur, G., Kayalı, N., ve Necef Yereli, A. (2022). “Maddi Duran Varlıkların BOBİ FRS ve VUK Kapsamında Karşılaştırılması”, Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi, C. 5, S. 3, ss. 298–323.
- 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.
- 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. , Gökçen, G. 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.
- 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.
- TMUD. (2020). <https://www.tmud.org.tr/>
- Tunçez, H. A. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”, Journal of International Social Research, C. 11, S. 61, ss. 1018-1024.
- Tunçez, H. A. (2020). “Differences Between BOBI FRS and KUMI FRS Draft”. Iksad Journal, C. 6, S. 24, ss. 448–460.
- Tutkavul, K. (2020). “TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Perspektifinden Dönüştürme Maliyetleri: Üretim Maliyetlerine ve Vergilendirmeye Etkisi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 40, ss. 347-365.
- Uçma, T. (2011). “Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften”, Muhasebe ve Denetime Bakış, C. 11, S. 35, ss. 117-143.
- Utku, M. ve Kaya, Y. (2021). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, C. 31, S. 163, ss. 123-139.
- Uzun, E. (2018). “VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, C. 6, S. 81, ss. 344-354.

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.