

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZ MUHASEBE UYGULAMALARI ARASINDA BELİRLENEN BAZI FARKLILIKLAR

*İhsan YILDIZTEKİN**

Alınış Tarihi: 21 Şubat 2017

Kabul Tarihi: 30 Temmuz 2018

Öz: Küreselleşme olgusu ve uluslararası ticaretin hızlı gelişmesi ile birlikte çok uluslu şirketler ortaya çıkmıştır. Ülkelerin farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının olması, finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Uygulama farklılıklarının, işletmelerin birleşme ve işbirliği yapma, uluslararası piyasalardan ilave fon bulma ve yatırım yapma, sınırlar ötesi pazarlara ulaşma, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve rekabet gücü üzerinde olumsuz etkilerinin olabileceği saptanmıştır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında yeknesaklığın sağlanması için standartlar geliştirilmiştir. Var olan bazı engellere rağmen dünya çapında standartların tek bir setinin benimsenmiş olması, günümüzde her ülkenin kendine özgü farklı standartların bir setini kullanmış olması durumuna göre daha yüksek bir seviyede finansal tablolarda karşılaştırılabilirlik sağlayabilecektir.

Anahtar Kelimeler: UMS/UFRS Arasında Bazı Farklılıklar, UMS ile MSUGT Farklılıkları

SOME DIFFERENCES BETWEEN THE APPLICATIONS IN OUR COUNTRY AND THE GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Abstract: *Multinational companies have come forth with the globalisation fact and the rapid growth of international trade. Since countries have different accounting and financial reporting applications, it becomes difficult to compare the financial statements. It has been observed that application differences have negative effects on the combination and coordination of businesses, finding extra funds and making investments in international markets, access to markets beyond boundaries, transaction of stocks in the world stocks and on the competitiveness among businesses. For this reason, new standards have been improved in order to assure the uniformity. In spite of these impediments, adopting only one set of standars can provide a higher level of comparability than every country's using a different set of standards.*

Keywords: *Differences between the IAS/IFRS and U.S.GAAP, Differences between IAS and Turkey's Notification of General Accounting System Applications*

I.Giriş

Muhasebe düzenlemelerinin ilk sistematik biçimi, 1673 yılında Avrupa kıtasında geliştirilmiştir. Gelişmiş dünyada; hedefleri bir az farklı olan, başlıca iki model şeklinde finansal raporlama ortaya çıkmıştır. Ekonomiyi iflastan korumanın bir aracı olarak yönetimler tarafından takdim edilen bir yıllık

* Doç. Dr. Atatürk Üniversitesi, Erzurum Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü

gerçeğe uygun değerli finansal durumu belirleme ilkesi, gerekli görülmüştür. Ekonomik aktörleri kontrol etmek için devlet girişimi ile oluşan muhasebenin bu şekli, diğer devletler tarafından benimsenmiş ve daha sonra 1807 Napolyon Ticaret Kanunu oluşturulmuştur. Ekonomiyi düzenleyen bu yöntem; kıta Avrupa'sında hızla yayılmıştır. Bu "ticaret yasası", çok kazanan ailelerin ticari uygulamalarını, işlemlerini rapor etme ve gelirlerini belirlemede; Almanlar tarafından çok geliştirilmiştir. Sistematik amortisman ve tarihsel maliyetlerin piyasa değerlerinden uzaklaşan, defter değerler olduğu vurgulanmıştır. On dokuzuncu yüzyılın başlarında yaygın olarak ticari karlardan vergi alınması uygulamasına geçildiği zaman ve sonrasında vergi matrah ve tahakkukuna ve değerlendirilmesine esas olarak, hükümetler tarafından kullanılmaya başlanmıştır (U.S.GAAP, 2015: s.3).

Türkiye açısından bu süreç 1850 yılında Kanunname-i Ticaret'in yürürlüğe girmesi, 1926 ve 1957 Ticaret kanunları ve 2013 yılında yürürlüğe giren Ticaret kanunu (Altıntaş, 2011 : s.166) ve "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından hazırlanan TMS'ler ve TFRS'ler 1981 tarihli Sermaye Piyasası Kanununa (SPK) 1999 yılında eklenen ve 2004 yılında yürürlüğe giren 9'uncu madde (a) bendine dayanılarak hazırlanmaktadır. Nitekim ülkemizde menkul kıymetleri sermaye piyasasında işlem gören veya belirli bir sayının üzerinde ortağı olan işletmelerde UMS ve UFRS'dan esinlenerek hazırlanmış muhasebe ve raporlama standartları uygulanmaktadır. 1.1.2008 tarihinden itibaren, "Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının uygulanacağı, UMS/UFRS'lere göre hazırlanması ve dipnotlarda yer verileceği" hükme bağlanmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurum (BDDK) etkisi altındaki kurum ve kuruluşları bağlayacak bir şekilde, 2002 tarihinden itibaren standartları, UMS ve UFRS'dan esinlenerek hazırlayıp yayınlamıştır. BDDK, 1 Kasım 2006 tarihinde TMSK tarafından yayınlanmış ve yayınlanacak olan standartlara zorunlu olarak uyacaklarını belirtmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan 9 Nisan 2008 tarihli düzenlemede, işletmeler öncelikle vergi mevzuatı hükümlerine riayet edecek, vergi mevzuatı hükümlerine göre finansal raporlamasını Maliye Bakanlığı ve birimlerine sunacak, daha sonra UMS ve UFRS'lere göre gerekli düzeltmeleri yaparak ayrı bir finansal raporlama seti oluşturarak sermaye piyasasına sunacaktır (Pekdemir, 2008: s. 10). Ülkemiz 1992 yılında muhasebe sistemi uygulama genel tebliği (MSUGT), kamuya hesap verme sorumluluğu olan işletmelerde 2005 yılında UMS/TMS tam seti uygulamasını ve KOBİ standartlarını 2010 yılında ve 2015 yılında ise yerel finansal raporlama standartlarını geliştirilmesi benimsenmiştir.

Uluslararası muhasebe standartlar komitesi (IASC), tüm ülkelerde evrensel olarak kabul edilebilir uluslararası muhasebe standartlarını (IASS) geliştirmek için 1973 yılında kurulmuştur. IOSCO adı verilen anlaşma, uluslararası muhasebe standartlarının belirleyici olarak; IASC meşruiyeti

önemli ölçüde artırmıştır. IASC, 2001 yılında yeni yapısal şekli ile uluslararası standartlar kurulu (IASB) dönüşmüştür. IASC 1975-2001 yılları arasında 41 (IAS) UMS konusunu belirlemiştir ve 2013 yılına kadar IASB, 13 UFRS oluşturmuştur. 2012 yılına kadar Dünyada 153 ülke UFRS'ni benimsemiştir. 2005 yılından beri Avrupa Birliği'nde halka açık bütün şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında, UFRS'nin kullanılması zorunlu kılınmıştır. (Financial Accounting Standards Board in the U.S) FASB - (International Accounting Standards Board) IASB yakınsama süreci başlatılmıştır. 2002 yılında, FASB ve IASB'in uygulanabilir olduğu sürece, finansal raporlama standartlarını yakınsama için Norwalk anlaşmasını açıklamışlardır. FASB girişimi ile daha fazla yakınsamayı içeren, ya mevcut U.S.GAAP ya da IASB gerekliliklerinden seçilmesi ile ulaşılması muhtemel olan yakınsamalara kavuşmak ve farklılıkların elemine edilmesi için kısa vadeli proje yapılmıştır. FASB ve IASB aynı zamanda, ortak bir kavramsal çerçeve oluşturmayı içeren bir projede, daha fazla konuda anlaşma için birkaç projede birlikte çalışmaktadırlar. Buna ilave olarak, IASB tam zamanlı bir üyesi FASB ile bağlantı çalışarak, aracılık hizmeti yapmaktadır.

“U.S. FASB tarafından takip edilen ve **kurallar temelli** yaklaşımı diye adlandırıldan daha ziyade muhasebe standartları oluşturmada IASB, **ilkeler temelli** yaklaşımları dikkate alır. İlkelere dayalı standartlar, sınırlı miktarda rehberlik ile belirli bir ögenin ölçümü ve kayıtlanmasında genel ilkeler sağlama üzerine odaklanmıştır. İlkelere dayalı standartların uygulaması, kurallara dayalı standartların uygulamasına göre daha büyük düzeyde mesleki yargıyı, yorumlamayı gerektirir. IASB, meslek mensupların yardım talep ettiği konularda, kural tabanlı anlayışı teşvik eden (bazen aydınlatma hattı diye adlandırılan) rehberlik kurulu oluşturmuştur. İlkelere dayalı standartların özelliklerinden biri, istisna sağlamaya gerek kalmamasıdır. U.S.GAAP'ın kural tabanlı standartlarının ABD şirketlerinde muhasebe skandalları furçasına katkısı olabileceği endişesi vardır. 2002 Sarbanes-Oxley yasasını incelemek için U.S. ilkelere dayalı muhasebe sistemi benimseme çalışmasını, (Securities and Exchange Commission- the US securities regulator) SEC gerekli görmüştür. Yürütülen çalışma SEC, UFRS değerlendirmiştir. Fakat yürütme sonrası, U.S. şirketleri için bir model olarak yasalaşmasında, ilkelere dayalı muhasebe standartlarına uyumlu bir set sunmamışlardır. 2003 yılında yayınlanan SEC kongre raporu, kurallar esaslı olarak tanımlanan, UFRS'ların daha düzgün ve dikkatli bir incelemesini yapmıştır. Diğer UFRS, onların aşırı bir genelleştirilmesinden dolayı yalnız adil ilkeler olarak karakterize edilebilir. 2002 yılında FASB, U.S. standartlarını belirleme için ilkelere dayalı yaklaşımla bir öneri yayınlamış ve ilkelere dayalı standartların az olması gerektiği sonucuna varmıştır. Eğer istisna getirmek gerekli olursa, FASB standartların uygulanmasında mesleki yargının artan kullanımını teşvik etmeli, yorumlama ve uygulama rehberliğinin daha az olmasını sağlaması gereklidir. 2002 yılında U.S. ilkelere dayalı muhasebe sistemi ile finansal raporlama sistemini

benimsemiştir. SEC'nin sonucuna rağmen, UFRS ilkelere dayalı bir standart setiyle uyumlu değildir. IASB –FASB yakınsama süreci daha fazla ilkelere dayalı standartları geliştirmede, FASB'nın planın önemli bir bileşenidir. Bunun bir örneği, iki kurul tarafından ortaklaşa geliştirilen, 2012 yayınlanan hasılat (gelir) tanımlama standardıdır. Hasılat üreten çok geniş çaptaki faaliyetlere karşın geliri tanımlamanın temel ilkelerini sağlayan bu standardı önermişlerdir. Eğer önerilen standart onaylandığı zaman, tanımlanan hasılat ve gelire ilişkin olarak U.S. GAAP'ın ayrıntılı rehberlikteki 200'den daha fazla ayrı maddenin yerini alabilecektir. 2007 yılında U.S.SEC, UFRS kullanan yabancı şirketler için U.S.GAAP mutabakat gereksinimini ortadan kaldırmış ve 2008 yılında, U.S. şirketleri tarafından UFRS kullanımını öneren, bir UFRS yol haritası yayınlamıştır. 2011 yılında SEC personeli, U.S. finansal raporlama için UFRS'lerini birleştiren bir yaklaşım önermiştir. Bu yaklaşıma göre, U.S.GAAP, ulusal standart set olarak FASB'yı sürdürülmeli ve beş ile yedi yıl gibi belirtilen bir geçiş süreci ile U.S. GAAP içine mevcut UFRS's dâhil edilmiş olabilecektir (Hoyle, 2015: s.544).

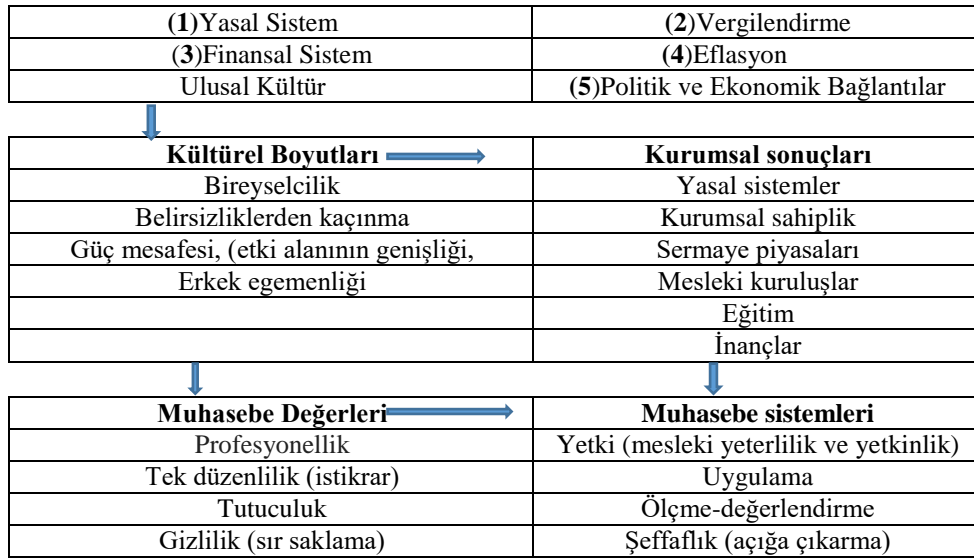
Ocak 2013 FASB ile IASB yakınsama süreci aşağıdaki belirtilen alanlarda UFRS –U.S.GAAP ya da her ikisinde değişiklik yapma ile sonuçlanmıştır. İşletme birleşmeleri, konsolide finansal tablolar, kontrol edilemeyen paylar, kazanılmış (işlem içi) araştırma süreci maliyetleri, ortak girişimler, hisse bazlı ödemeler, muhasebe değişiklikleri, envanter muhasebesi, borçlanma maliyeti, bilanço dışı bırakma, çalışma sonrası faydalar, parasal olmayan varlık değiştirme (borsaları), gerçeğe uygun değer seçeneği, gerçeğe uygun değer ölçümü, bölümlere göre raporlama, diğer kapsamlı gelir sunumu ve devam eden ortak yakınsama projelerinde ya taslak olarak kalan ya da sonuçlandırılması beklenen konular ise, kiralama, sigorta sözleşmeleri, finansal araçlar ve gelir (hasılat) tanımlaması yapılmıştır. Önceki U.S.GAAP göre ölçümlenen toplam özkaynağı, UFRS göre ölçülen toplam özkaynakla uzlaştırmak için, 1 Ocak 2016 UFRS geçiş tarihi ve 31 Aralık 2016 karşılaştırmalı dönem sonu benimsenmiştir. UFRS benimseyen işletmeler için, önceki U.S.GAAP göre ölçülen net geliri UFRS göre ölçülen net gelirele uzlaştırma, 31 Aralık 2016 karşılaştırma dönemi sonu belirlenmiştir.

II. Muhasebe Çeşitliliğinin Nedenleri

Tarihsel olarak ülkeler arasında, finansal tablolarda raporlanacak kalemleri tanımlamada kullanılan terminoloji, finansal tablo dipnotlarında verilen açıklamalar, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen ölçüm, değerlendirme ve muhasebeleştirme kuralları, finansal tabloların sunumu ve biçimini içeren farklılıklarda, önemli ölçüde çeşitlilik vardır. “Muhasebe uygulamalarının dünya çapında çeşitliliği; bazı taraflar için oldukça ciddi sorunlara neden olabilir. “Yabancı bağlı ortaklık, iştirakleri ile ana ortaklığın dünya çapında konsolide finansal tabloları hazırlaması için ana ortaklık GAAP'ı; yabancı GAAP dönüştürülmesi gereklidir. Yabancı sermaye

piyasasına erişmek için şirketler sık sık yabancı GAAP esasında raporlar hazırlaması gerekir. U.S. sermaye piyasasına erişmek isteyen yabancı şirketler için özellikle gereklidir. Muhasebe çeşitliği, uluslararası yatırım kararları vermede farklı ülkelerdeki şirketler arasında finansal tabloları karşılaştırmada, potansiyel yatırımcıların zorlukla karşılaşmasına neden olur”(Hoyle, 2015: s. 546).

“Ülkeler arasında finansal raporlama uygulamalarında var olan farklılıkların nedenleri konusunda muhasebe bilim adamları, bir ülkenin muhasebe sistemine etki eden çok sayıda hipotezleri öne sürmektedirler. Siyasal sistemin doğasında olduğu kadar çeşitli faktörlerde dâhil olmak kaydı ile, ekonomik gelişmenin evresi, muhasebe eğitim ve araştırma durumu, ilgili bir literatür anketi ile bir ülkenin finansal raporlama uygulamalarına etkileyen faktörler olarak genel kabul görmüş beş öge belirlenmiştir” (Hoyle,2015: s. 520). Bunlara ilave olarak ulusal kültür, bir ülkenin muhasebe sisteminin doğal biçimlenmesinde, gelişmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Aynı zamanda muhasebecilerin muhasebe standartlarını uygulama ve yorumlama şeklini de etkileyebilmektedir.



Şekil 1: Uluslararası muhasebe sistemlerini geliştirmek için çerçeve (Hoyle,2015: s.522).

Örnek vermek gerekirse, Alman şirketlerinin vergi borçlarını azaltan hızlandırılmış amortisman yöntemini benimsemesi ve ABD şirketlerinin finansal tablolar ve vergi tablosu arasında uyumu sağlamak için stokların maliyet akışı varsayımında yalnızca LİFO’yu kullanması farklılık oluşturur. Ayrıca finansal tablolarda; doğrusal amortisman ve vergi amacı için hızlandırılmış amortisman kullanmaya izin verilmektedir. Bu tür

uygulamalardan dolayı, muhtemelen ABD şirketleri, akran Alman şirketlerinden daha yüksek geliri rapor etmektedirler.

III. Finansal Tabloların Dünya Çapında Karşılaştırılabilirliğinin Önündeki Engeller

“UFRS ve U.S.GAAP dünya çapında baskın olan muhasebe standartlarıdır. Ocak 2007 ‘de “Financial Times” tarafından yürütülen bir çalışmada, küresel piyasa kapitalizasyonunun % 35 kapsayan şirketler tarafından U.S.GAAP’ın kullanılmakta olduğu belirlenmiştir. Küresel piyasa kapitalizasyonunun %55 oluşturan şirketler, UFRS kullanıyor veya kullanmayı planlamaktadır. Yalnız %10 ise finansal raporlama amacıyla oluşturulan, kuralların bazı diğer setini kullanıyor. Standartların bu iki seti arasında en belirgin farkları ortadan kaldıracak bir FASB-IASB yakınsama projesi noktasında ilerlemeler kayıt edilmiştir. U.S. şirketleri tarafından UFRS’nin benimsenmesini, SEC’ı gerekli görmüştür. Muhasebe uyumlaştırma çalışmaları hedefine ulaşıldığı zaman, gelecekte dünya çapında büyük şirketler, benzer muhasebe kurallarını kullanabilir. Böylece, finansal tabloların ülkeler arasında doğru bir biçimde karşılaştırabilir sağlanmış olacaktır (Hoyle,2015: s. 545).

Vergilendirme için esas alınan muhasebe kavramlarının ne ölçüde hizmet vermekte olduğu, finansman kaynağı olarak bir işletmede özkaynağın önemi ve ülkenin takip ettiği yasal sistem türü gibi çevresel faktörlerin farklılıklarından dolayı; kısmen ülkeler arasında muhasebe sistemlerinde farklılık olacaktır. “Vergi uygulamaları baskısı altında bilgi amaçlı muhasebe hedefine ulaşamamıştır. Meslek mensupları, vergi mevzuatındaki kuralların dışına çıkamamakta ve mesleki yargının gelişmesini engellenmektedir. UFRS’lerinin ilkelere dayalı olduğu ve bu standartların sert ve statik kuralları içermediği savunulur. Alternatif yöntemler arasında basit olan yöntemden yana tercihin kullanılmasını önerilmektedir. Bazı kesimlerce, “ilkelere dayalı” finansal raporlama uygulamalarını zedeleyeceği düşüncesiyle bu görüş eleştirilmektedir. Bu durumu önlemek için KOBİ standartlarının bazı kuralları içerebileceği görüşünü ortaya atmaktadırlar. Böyle bir standart, ilkelere dayalı olmaktan çok “amaç esaslı” olmaktadır. Amerikan sermaye piyasası kurulu (SEC), finansal raporlamada kurallara dayalı (rules based) ve ilkelere dayalı (principles based) standartların yeterli olmadığını, bu nedenle amaç esaslı (objective based) finansal raporlama standartlarına ihtiyaç olduğunu ileri sürmektedir”(Demir, 2007: s.55). U.S.GAAP’ın kurallar esaslı muhasebesi, mesleki yargının gelişmesini engellemiştir. Kural bazlı muhasebe standartları ise hukuk kuralları, ahlak kuralları ve inançlar gibi değerleri kapsar. UFRS’lerin ise “İlke bazlı muhasebe standartları, genel kabul görmüş muhasebe kavramları ve ilkeleri ile yaptırımlar, hukuki, idari ve cezai hükümleri kapsar.”(Pekdemir, 2010: s.12).

‘Nobes, , muhasebe sistemi farklılıkların temel nedeni olarak, ülkelerin hangi ölçüde özkaynak ve yabancı kaynaklı finansman sistemini kullandıklarına bağlı olabileceğini ileri sürdüğü çalışmasında: Güçlü bir özkaynak-yabancı finansman sistemli ülkelerde, yatırım kararları verilirken faydalı olan bilgileri sağlamaya yönelik ayarlanan A sınıf bir muhasebe sistemine sahip olmaları gereklidir. Zayıf öz kaynak-yabancı kaynaklı finansman sistemli ülkelerde, vergilendirme için bir temel sağlayan ve alacaklılara ya da daha fazla kredi verenlere yönelik, B sınıfı bir muhasebe sistemine sahip olmaları gerekir; görüşünü ileri sürmektedir. Nobes’in muhasebe sistemindeki iki baskın sınıfı görüş, deneysel araştırmalarca desteklemektedir (Hoyle,2015: s.546).

Bütün şirketler tarafından muhasebe standartlarının aynı setini kullanma bir gerekliliktir. Ancak dünya çapında finansal tabloların karşılaştırılabilirlik hedefine ulaşmak için muhtemelen koşullar yetersizdir. Bu amaca ulaşmanın önündeki iki engel kültür ve çeviridir. İngilizceden diğer dillere bazı anlam çarpıtması olmaksızın, UFRS’ları çevirme ve dönüştürmede ortaya çıkan zorluklar vardır. Ülkeler arasındaki sosyal değer farklılıkları, standartların ortak bir setini uygulama ve yorumlanmada ön yargılara ve kültürel olarak belirlemeye yol açabilmektedir.

A. Finansal Raporlamaya Kültürün Etkisi

“Ulusal kültürel değerlerdeki farklılıklar, UFRS’ları uygulama ve yorumlamada farklılıklara yol açabilir. Gray bir ülkede geliştirilen finansal raporlama kuralları ile muhasebe değerleri ve kültürel değerler arasındaki ilişkileri varsayan bir model önermiştir. Daha sonra Gray’ın bu modeli; sadece ülkeni muhasebe kurallarını değil aynı zamanda bu kuralların uygulama biçimine de etki ettiğini savunması ile bu muhasebe değerleri hipotezi genişletilmiştir. Bu hipotez, muhasebe standartlarını kullanan farklı ulusal kültürlerdeki ülkeler içinde; önemli etkileri olduğunu belirlemiştir. Muhasebe konularında ve muhasebe ilkeleri uygulamalarında hangi muhasebecilerin kendi yargılarını, değerlendirmelerini kullanması gerektiğini vurgulamıştır. Kültürel tabanlı önyargılar, bir ülkedeki muhasebecilerin başka bir ülkedeki muhasebecilerden farklı standartları uygulamalarına neden olmaktadır. Birkaç çalışma bu hipotezi desteklemektedir. Örnek olarak, aynı seti kullanma durumunda bile, Fransa ve Almanya’nın Birleşik Krallık muhasebecilerinden daha fazla garanti giderlerinin daha yüksek tutarını kayıt ettikleri, tahmin edilmektedir. Ülkelerin kültürel değer farklarının bir sonucu olarak, ülkelerin muhafazakârlığı ile muhasebe değerlerinin seviyesindeki farklıklar arasında uyum olduğu görülmüştür” (Hoyle, 2015: s. 545). Finansal tablo kullanıcıları, ülkeler arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini tamamlamaya yol açmayacak olan, muhasebe standartlarının genel bir setinin kullanıldığının farkında olmaları gerekir. Bununla birlikte, her ülke; standartların farklı bir setini kullanmayı sürdürdükleri dönemlere rağmen genel bir seti kullanmaya

başlamadıkları anından itibaren finansal tabloların karşılatırabilirliğinde daha yüksek bir seviyesi ortaya çıkacaktır.

IV. U.S. Gaap, Ufrs ve Musgt Arasındaki Farkların Bazı Örnekleri

“Kasım 2011 ‘de SEC’ i tarafından U.S. GAAP ve UFRS bir karşılaştırılması yayınlanmıştır. Geniş bir konu yelpazesinde iki standart sette, çok sayıda farklar belirlenmiştir. U.S. GAAP ve UFRS arasındaki anahtar farkların bazıları aşağıda özetlenmiştir. IASB-IASB yakınsama projeleri kapsamı içinde, bu farkların bir kısmının zamanla elemine olmasının muhtemel olduğu belirlenmiştir. UFRS ve U.S. GAAP arasında mevcut olan farkların türü, genellikle aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- 1- Tanımlama ve kayıtlama farkları
- 2- Ölçüm farkları
- 3- Sunum ve açıklama farkları” (Hoyle,2015: s.536).

A. Muhasebeleştirme Farkları

MSUGT, UFRS ve U.S.GAAP arasında çok sayıda farklılıklar vardır. Bu farklılıklar (a) açıklama, (b) sunuş, (c) ölçüm ve (d) onaylama ve kayıtlamayla ilgili olarak sınıflandırılabilir. Tanıma, kayıtlama farklarının bir örneği olarak, U.S.GAAP göre gider olarak kabul edilen geliştirme maliyetleri, UFRS göre belirli kriterleri karşıladığı zaman geliştirme maliyetleri bir varlık olarak kabul edilir. U.S.GAAP göre sabit varlıklara, tarihsel maliyetlere göre amortisman ayrılırken, buna karşı UFRS göre yeniden değerlendirme tutarı ile bilançoya taşınmaktadır. Bu bir ölçüm farklılığıdır. Sunum farklılığının bir örneği ise UFRS göre kabul edilmeyen, MSUGT ve U.S.GAAP göre olağanüstü kalemler olarak gelir tablosunda sunulan belirli kazanç ve kayıplar vardır. 679 Olağan üstü gider ve zararlar ile 689 olağanüstü gelir ve karlar hesabı kayıtları.

Bir hesap kalem olarak kayıt edilip, edilmeyeceğine, nasıl muhasebeleştirileceği ve bir kalemin kayıt edilme zamanı ve değerlendirilmesine ilişkin olarak U.S. GAAP, UFRS ve ülkemiz uygulamaları arasında bir takım farklılıklar vardır. “Bu tür farkların iyi bir örneği, U.S. GAAP araştırma ve geliştirme maliyetlerini hemen gider olarak kayıtlamaktadır. Yalnız bir istisnası bilgisayar yazılım programları geliştirmede maruz kalınan maliyetleri ilişkindir. Birkaç kısıtlayıcı kriteri karşıladığı zaman itfası (dağıtım oranı olmalı),UMS 38 maddi olmayan duran varlıklarda olduğu gibi itfa edilmelidir. Diğer tüm araştırma maliyetlerini doğrudan gider kayıt etmelidir. Diğer yandan geliştirme maliyetleri belirli kriterleri karşıladığı zaman içsel olarak üretilen maddi olmayan duran varlık olarak kayıtlanmalıdır. Ertelenen geliştirme maliyetleri, 20 yılı aşmamak kaydı ile onların faydalı ömür üzerinden amortismanına tabi tutulmalıdır. Geliştirme maliyetleri, genel yönetim giderleri dışındaki genel maliyetler, lisans ve patent itfası, sabit varlık amortismanı, değer düşmesi, malzeme ve hizmet maliyetleri, personel maliyetlerini içeren geliştirme faaliyetlerine mantıklı -makul bir şekilde

dağıtılabilir veya doğrudan doğruya ilişkilendirilebilen bütün maliyetleri kapsar. Geliştirme maliyetlerin bu türleri satış hakları, lisanslar, pazar payı, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, patent ve telif hakkı, bilgisayar yazılım maliyetlerini içeren UMS 38'e göre içsel (işletmede) üretilen maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilir. Markalar, reklam maliyetleri, eğitim maliyetleri ve müşteri listeleri özellikle bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi hariç tutulmuştur" (Hoyle, 2015: s. 536).

A.I. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

U.S.GAAP göre bilgisayar yazılım programları geliştirme hariç, hemen gider yazılır. IFRS'de ise belirli kriterleri karşıladığı zaman aktifleştirilir. Ülkemizde, maliyet bedeli üzerinden kayıtları ve 5 yıl beş içinde eşit taksitte itfa olunur. "GVK.89 md. Ödeyecekleri GV tutarının %20 ve KVK.14/6 Ödeyecekleri KV tutarının %20, geçmemek suretiyle yıl içinde yaptıkları geliştirme ve araştırma harcama tutarındaki vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilecektir" (Yükçü,2014: s. 587).

Örnek: 2016 yılında işletme 200.000 ₺ araştırma ve geliştirme maliyetine katlanmıştır. Bu maliyetlerin %40, daha sonraki bir noktada maddi olmayan duran varlık yaratma kriterini sağlayacak olan geliştirme faaliyetlerine ilişkindir. Yılsonuna kadar, yeni ürün geliştirme işlemi tamamlanamamıştır.

Ertelenmiş geliştirme maliyetleri: U.S.GAAP göre araştırma ve geliştirme giderleri 200.000 ₺ tutar, 2016 yılı gelirini belirlemede muhasebeleştirilmiştir. UMS 38 göre, araştırma ve geliştirme giderinin 200.000 ₺ x 0.40 = 80.000 ₺ bir maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmiştir (ertelenen geliştirme maliyetleri) ve 200.000 ₺- 80.000 ₺ = 120.000 ₺ ise 2016 yılının gideri olarak araştırma ve geliştirme maliyeti (%60) kayıt edilmiştir. 2016 yılında UFRS göre gelir, U.S.GAAP göre 80.000 ₺ daha büyük olacaktır. Çünkü yeni ürün henüz piyasaya sürülmemiştir. Bu UFRS göre 2016 yılı ertelenmiş geliştirme maliyeti amortismanı yoktur. 2016 yılı sonunda UFRS göre hissedarların özkaynağı U.S.GAAP göre 80.000 ₺ daha büyük olacaktır.

A.II. Faaliyet Kiralaması, Geri Kiralama ve Satış Kazançlarını Kayıtlama

U.S.GAAP göre kira süresi boyunca itfa edilir. UFRS göre ise hemen gelir kayıt edilir. Tüm denetim muhasebeleştirme ve raporlama modelinde, faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayrımı vardır. TMS 17'ye göre kirası süresi sonunda mülkiyet edinim varsa, kiralama süresi ve yaralı ömründen kısa olanı dikkate alınarak, tamamen itfa edilir. Garanti edilmemiş kalıntı değerini düşülmesi gerekir. "Kıraya verenin finansal kiralamaya konu varlığının net yatırımındaki; sabit bir getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Kiralama süresine, bu geliri sistematik ve rasyonel şekilde yansıtır. Hizmete ilişkin maliyetler hariç her hangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anapara ve kazanılmamış finansman gelirlerini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır. Kiralama süresi başında finansal tablolara yansıtılacak satış gelirleri, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri ya da değerinin altında olması koşuluyla piyasa faiz oranını kullanılması durumunda hesaplanan ve kiraya veren

tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerini bugünkü değeridir. Kiralama sürecinin başlangıcında muhasebeleştirilen satış maliyeti, kiralanan varlığın maliyetinden veya farklı ise defter değerinden, garanti edilmemiş kalıntı değerini çıkarılmasıyla bulunacak tutardır. Satış maliyeti ve satış geliri arasındaki fark satış kârını oluşturur” (Gökçen, s. 253). Mevcut uygulamaya göre önemli farklılık yoktur (VUK mükerrer 290 md.)

Diğer tanımlama, kayıtlama farklılıkları, satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin kazançlar için örnek olay: 2013 Ocak ayında işletme 3.000.000 ₺ tutarında bir ofis binası satışı ve geri kiralama geliri gerçekleştirmiştir. Kira süresi 5 yıldır ve bir faaliyet kiralaması olarak kira muhasebeleştirilir.

U.S.GAAP göre (faaliyet kiralama) geri kiralama ve satış kazançları, göre kira süresi boyunca gelir olarak kayıt edilir. Kira süresi 5 yıl olduğunda $3.000.000 \text{ ₺} / 5 \text{ yıl} = 600.000 \text{ ₺}$, 2016 yılına gelir kayıt edilir. Bu şekilde 2014, 2015 ve 2016 yılı sonunda kümülatif olarak 1.800.000 ₺ gelir kayıt edilmiştir. UMS 17’ye göre işletme satış ve geri kiralama kazancı 3.000.000 ₺ 2014 yılında muhasebeleştirir. Bu 2014 yılının 3.000.000 ₺ dağıtılmamış kazançlarında bir artışa neden olur. 2016 yılında muhasebeleştirilen kazanç yoktur. 2016 UFRS geliri, U.S.GAAP gelirinden 600.000 ₺ daha küçük olur. Fakat 31 Aralık 2016 tarihinde hissedarların özkaynağı UFRS göre $(3.000.000 - 1.800.000 = 1.200.000 \text{ ₺})$, U.S.GAAP göre daha büyük olur.

A.III. Kazanılmış Emeklilik Haklarına İlişkin Geçmiş Hizmet Maliyetleri

U.S.GAAP’ta önceki hizmet maliyetleri olarak adlandırılan, kalan hizmet süresince veya beklenen yaşam süresi (ortalama yaşam süresi) üzerinden itfa edilir. Hak kazanılmış olan faydalara ilişkin geçmiş hizmet maliyetleri, UFRS hemen gider kayıt edilir (Hoyle, 2015: s. 537). TMS 18 Çalışanlara sağlanan faydalar: Kısa vadeli sağlanan faydalar, işten çıkarma tazminatları, uzun vadeli sağlanan faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar. “(Tanımlanmış Katkı planları-aktüeryal risk ve yatırım riski işletmeye ait) - Kar/Zararda veya özkaynaklarda gösterme, aktüeryal kazanç/kayıplar hesaplaması “koridor yöntemi =tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının bugünkü değerinden büyük olanının %10’unu aşan kısmını muhasebeleştirme ve tam muhasebeleştirme yaklaşımı” (Gökçen, s.288). TMS 26, Özel kişisel emeklilik planları gibi, tanımlanmış fayda planları ve tanımlanmış katkı planları açıklanmıştır”(Gökçen, 2011: s.342).

Örnek olay: Emeklilik planı, işletme 2015 yılında önceki hizmet maliyeti 240.000 ₺ oluşturan, emeklilik planını düzeltmiştir. Değişikliklerden etkilenen çalışanların, çalışılacak olan geri kalan yılların ortalama sayısı 15 yıldır. Önceki hizmet maliyetlerin yarısı hak edişe kadar ortalama üç yıldan daha fazla çalışacak olan, emekliliğe hak kazanmamış olanlara atfedilendir. Önceki hizmet maliyetlerin yarısı ise çalışanların önceden kazanılmış oldukları emeklilik haklarına atfedilendir. Şirketin emekli çalışan sayısı yoktur.

U.S.GAAP göre 240.000 ₺ önceki hizmet maliyeti çalışanların geri kalan hizmet periyodu (çalışılacak olunan yılların sayısı) üzerinden itfa edilir. $240.000 \text{ ₺} / 15 \text{ yıl} = 16.000 \text{ ₺}$ 2015 yılında gider olarak muhasebeleştirilir. 2015 yılında plan değiştirilmiş olduğu için kayıt edilen kümülatif gider ($16.000 \times 2 \text{ yıl}$) 32.000 ₺ dir. UMS 19 göre çalışanların kazanılmış emekliliklerine atfedilen geçmiş hizmet maliyeti 2015 yılı gideri ($240.000 \times 0.50 = 120.000 \text{ ₺}$) kayıt edilecektir. Çalışanların kazanılmış olmayan emekliliklerine atfedilen geçmiş hizmet maliyeti emekliliğine kadar geri kalan üç yıl üzerinden gider olarak kayıt edilecektir. 2016 yılında gider olarak muhasebeleştirilecek tutar $120.000 / 3 \text{ yıl} = 40.000 \text{ ₺}$ olur. Plan değiştiği için $(120.000 + 40.000 \times 2) = 200.000 \text{ ₺}$ kümülatif gider kayıt edilir. 2015 yılında UFRS geliri, U.S.GAAP gelirinden $(40.000 - 16.000) = 24.000 \text{ ₺}$ daha az olacaktır. UFRS göre 2016 yılı sonunda; hissedarların özkaynağı U.S.GAAP göre $(200.000 - 32.000) = 168.000 \text{ ₺}$ daha az olacaktır.

A.IV. Ertelenen Vergi Varlıkları (TMS 12 Gelir vergileri)

U.S.GAAP ve UFRS'lerinde farklı sınıflandırılan muhasebe unsurlarına ilişkin birkaç durum daha vardır. U.S.GAAP göre şirketler, ertelenen vergilere neden olan yükümlülük ya da varlıklar altında yatan sınıflandırmaya bağlı olarak cari olan ve cari olmayan olarak varlık ve yükümlülüklerin ertelenen vergilerini sınıflandırmaktadır. UFRS göre ise ertelenen vergiler yalnız cari olmayan olarak sınıflandırılmaktadır. UMS 12 Gelir vergileri uyum için, U.S.GAAP göre cari olarak sınıflandırılan ertelenen vergileri, UFRS açılış bilançosunda cari olmayanlar olarak yeniden sınıflandırması gerekecektir. Diğer bir örnek U.S.GAAP göre bir yükümlülük olarak sınıflandırılan dönüştürülebilir borçlar, UFRS göre özkaynak olarak yeniden sınıflandırılması gerekecektir.

Ertelenen vergi varlıklarının kayıtlanması, sadece vergi faydası gerçekleşmesi olasılığı fazla ise muhasebeleştirilir. Her zaman kayıt edilir, fakat karşılık ayrılır. (Gelir tablosunda vergi karşılık giderleri, peşin ödenen vergiler, dönemin ödenecek vergileri). Ancak UFRS benimsenmeden önce, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlüğü yoktur. Bilançoda, peşin ödenen vergiler, ertelenen vergi varlığı aktif, ertelenen vergi yükümlüğü pasif ve cari dönem ödenen vergiler gibi en az dört hesap gerektirir.

B. Ölçüm Farkları

1920 yıllara kadar genellikle tarihsel maliyet yaklaşımı söz konusu iken son 50 yıl içinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı gündeme gelmiştir. UMS'lerinde tanımlanan kayıtlama, ölçüm ve değerlendirme ilkeleri esas alınır. Ancak ilgili standartta belirtilmemiş ise UFRS 13 göre gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (bkz. IFRS, 2015:s.749-773 ve U.S. GAAP,2015: s. 927-1090). UFRS göre Gerçeğe uygun değer U.S.GAAP'da daha ayrıntılı açıklanmıştır. "Gerçeğe uygun değer ve tarihsel maliyet karşılaştırması" (Şensoy, s. 16-21) ve "Gerçeğe uygun değer ölçümü, işlem anında kavramsal çerçevede belirtilen dört ölçüm, ölçüsünden her birine karşılık gelebilir. İşlem tarihinden sonra ise

kavramsal çerçevede belirtilen tarihsel maliyet esası hariç, diğer üç ölçüm esasına karşılık gelebilir. TMS/TFRS'lerdeki ölçüm esasları ve yöntemleri genel olarak incelendiğinde aynı varlık sınıfları için farklı (alternatif) ölçüm yöntemleri önerildiği görülmektedir. Bu uygulama, standartların esnek yapısının korunmasını sağlamaktadır”(Tokay, 2008: s. 15-48).

UFRS ve U.S.GAAP uygulamaları arasında en büyük potansiyel farklılardan biri UMS 16 (maddi duran varlıklar) bulunur. Edinim sonra sabit varlıkların ölçümünde UMS 16 iki yaklaşım arasında seçim yapmaya izin verir. (1) maliyet yöntemi (2) yeniden değerlendirme modeli. Maliyet modeli kapsamında tesis, makine ve cihazlar herhangi bir değer düşüklüğü ve birikmiş amortisman düşüldükten sonra maliyet değeri ile finansal durum tablosuna taşınır ve ölçülür. Bu U.S.GAAP ile tutarlıdır. Yeniden değerlendirme modeli kapsamında, sabit varlıklar, yeniden değerlendirme tarihindeki ölçülen gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen değer düşüklükleri ve dönemin birikmiş amortismanı çıkarılır, Edinim sonrası yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden finansal durum tablosuna taşınır. Eğer bir işletme yeniden değerlendirme modelini benimser ise, varlığı gerçeğe uygun değerinde önemli maddi fark olmadığında; finansal durum tablosuna rapor edilen defter değeri; düzenli olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Yeniden değerlendirme modelini takip eden işletmeler makine, tesis ve cihazların bütün sınıfları için bu davranışı benimsemelerine gerek yoktur. Fakat varlıkların bir sınıfı içindeki, sabit varlıkların bütün kalemlerine uygulaması gerekir. Bir işletme binaların değil, arazinin değerini yükselmeyi (yeniden değer biçmeyi) seçiyorsa, örnek olarak, aynı zamanda sahip olduğu arazi ve arsanın her bir parselinin yeniden değerlendirilmesi gerekir.

B.I. Stoklar

Ölçüm farkları U.S. GAAP ve UFRS kapsamında finansal tablolara farklı miktarların kayıt edilmesiyle sonuçlanır. Bazı durumlarda, bu farklar iki standart kapsamının gerektirdiği farklı ölçüm yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Örnek olarak U.S. GAAP ve UFRS'nin her ikisi stokları değerlemede piyasa kuralına uygun fiyat ve maliyet bedelinden düşük olanın kullanılması ile değerlendirmesini gerektirmesine rağmen, bu iki standart setinin “Piyasa” ölçümü farklıdır. U.S.GAAP kapsamında (taban olarak normal kar eksi net gerçekleştirilebilir değer ve tavan olarak ise net gerçekleştirilebilir değer ile yenileme maliyeti (ikame maliyeti) dikkate alınarak ölçülür. UMS 2'de envanter, net gerçekleştirilebilir değer veya maliyet değerinden düşük olanı ile finansal durum tablosuna taşınması gerektiğini belirtir. Diğer durumlarda ölçüm farklılıkları, standartların bir setinde alternatiflerine izin verilmesi (ayrı olması) mümkün olabilirken, diğer standartta izin verilmemektedir. Farkların bu türünün örneği olarak, U.S.GAAP kapsamında LIFO yönteminin kullanılmasına izin verilirken, UFRS kapsamında LIFO yönteminin kullanılmasına izin verilmez.

UMS/TMS 2- Maliyet akışı varsayımı, vadeli satış işlemlerinde, vade farkları ayrı hesapta izlenir ve genellikle dönem gideri yazılır. Dönem sonlarında ise vade farkını içeren borç senetleri tutarı, reeskontun da kullanılır. Peşin değer esaslı muhasebe göre kayıtların. Üretim işletmesinde, mamul maliyeti belirlenirken, Tam maliyet veya Normal maliyet yöntemi kullanılabilir. Normal kapasitede oluşan sabit GÜG maliyete katılır, dağıtılmayan GÜG satışların maliyetinde gösterilir. Faaliyet giderlerinden üretime pay verilmez. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşürülür; böylece stokların maliyetin üzerinde değerlenmemesi sağlanır. Normal maliyet yöntemi kullanıldığı durumda da, değişken genel üretim giderleri; üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. Fiili maliyet veya fiili maliyete yakınsa standart maliyet esas alınır.

Piyasa kuralı veya maliyet ve piyasa fiyatından düşük olanla değerlendirme: Maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyetleri ve tahmini satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile gösterilir. Teşkilatlanmış diğer piyasa ve borsalarda işlem gören stoklar piyasa fiyatı, benzer özellikli ve niteliklere sahip olmayan mal/hizmet verilmesi halinde, verilen malın gerçeğe uygun değeri, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenemez ise defter değeri ile ölçülür. Güncel alış fiyatı veya perakende yöntemde ise satış değerinden brüt kar marjı düşülerek maliyet hesaplanır. FiFO, ağırlıklı ortalamaya göre maliyet yöntemi, gerçek parti, birbirleriyle ikame edilemeyen stoklar, özel projeler için üretilen mallarda gerçek maliyet yöntemi kullanılabilir.

“Değer düşüklüğü ve değer düşüklüğünün tersine dönüşü: Belirli kriterleri karşılaması gerekir. Stokların maliyet değeri, geri kazanılabilir tutarı aşar ise değer düşüklüğü oluşur. Satışların maliyet kalemine yansıtılır. İlk madde üretimine katıldığında, ürünün satış fiyatına göre değer düşüklüğüne tabi tutulur. İlk maddenin yenileme maliyeti, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir. Değer düşüklüğüne uğramış olan stokun, net gerçekleşebilir değerinde artış olursa, değer düşüklüğü kısmen veya tamamen iptal olur. Stokun değer düşüklüğü sonrası değeri, stokun maliyet değerini aşamaz. Stokun değer düşüklüğü karşılığının iptalinin gerçekleştiği dönemde, satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir” (Gökçen,2011: s. 131). Bileşik ürünlerde, fiziki ölçüm ve piyasa değeri yöntemi (satış değeri, net gelir değeri veya sabit brüt kar oranına dayalı net gelir değeri ile ölçülür). “ Net gerçekleşebilir değer, daha önce tanımlanan zararların geri kazanımları, perakende yöntem, standart maliyet, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer” (IFRS, 2015: s.148).

U.S.GAAP tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemin ile LİFO'ya izin verir. Yenileme maliyeti (tavan ve taban ile) değer esası vardır. Değer düşüklüğüne izin vermez. 238 seri numaralı VUK genel tebliğinde, stokların kredi faizleri doğrudan gider yazılabilir veya stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dâhil edilebilir. Maliyet yöntemini öngörür. Tam maliyet yöntemi, peşin değer ile vade farkının ayrılması zorunlu değildir. %10'dan daha fazla değer düşüklüğü varsa, emsal bedel uygulanır.

Örnek: 31.12.2016 tarihinde stokların 400.000 ₺ tarihi maliyeti vardır. Yenileme (ikame) maliyeti 360.000 ₺ ve net gerçekleşebilir değer 380.000 ₺ ve normal kar marjı %20 dir.

U.S.GAAP göre işletme, normal kar marjı % 20'e göre $(380.000 \times 0,80) = 304.000$ ₺ taban olarak, normal kar eksi net gerçekleşebilir değer ve tavan olarak da 380.000 ₺ net gerçekleşebilir değer ile piyasada yenileme maliyeti olarak belirlenen 360.000 ₺ dir. Piyasa veya maliyetin daha düşük olanı ile bilanço stoklarını rapor edecektir. Bu durumda stoklar 31.12.2016 tarihinde yenileme maliyeti ile kayıt edilecektir. Bilanço da $400.000 - 360.000 = 40.000$ ₺ zarar gelir tablosuna dâhil edilecektir. UMS 2 göre, işletme net gerçekleşebilir değer 380.000 ₺ ve tarihi maliyet 400.000 ₺'den düşük olanı ile bilançoda stoklarını rapor edecektir. 31.12.2016 tarihinde stokların bilançoda net gerçekleşebilir değer 380.000 ₺ olarak rapor edecektir ve 20.000 ₺ stoklarda yapılmış değer azalışı zararı, net gelire yansıtılacaktır. Sonuç olarak U.S.GAAP göre net gelirinden, 20.000 ₺ daha büyük UFRS geliri olacaktır. UFRS göre birikmiş karlar aynı tutarda daha büyük olacaktır.

B.II Maddi Duran Varlıklar

UMS 16 Maddi duran varlıklar standardı: Elde etme maliyeti, üretim maliyeti, takasla edinim (gerçeğe uygun değer veya net defter değeri). Sayısal bir alt sınır yok. Vade farkları finansal gider yazılır. Dönem sonu muhasebeleştirme işleminde, borç senetleri reeskontunda kullanılır. Özellikle varlıklarda; vade farkı maliyete dâhil edilerek aktifleştirilir. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür. Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standartların amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Maddi duran varlığın işlevini ve ömrünü artıran yatırımlar amortismanına tabidir. Ayrı veya birlikte olabilir. Kalıntı değer, faydalı ömrün sonunda elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek bulunan tahmini değerdir. Kalıntı değer, defter değerini aşmadığı sürece amortisman ayrılır. Maddi duran varlık atıl kaldığı ve kullanılmadığı zaman amortisman ayrılır. Kıst amortisman uygulaması vardır. Yararlı ömür tahminidir. Değer düşüklüğü tespiti, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olan geri kazanılabilir tutardır. Bu tutar, defter değeriyle karşılaştırılır; düşük olan **yeni defter değeridir**. İzleyen dönemlerde, maliyet modelinde birikmiş

amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü indirilerek, kalan değerle gösterilir. Yeniden değerlendirme modeli; yeniden değerlendirme oranını işletme belirler ve yeniden değerlendirilmiş gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değer üzerinden amortisman ayrılıyor. Ekonomik ömür, işletme yönetiminde belirlenmekte, üretim ölçeğinde veya yıl esaslı amortisman ayrılması ile mesleki yargıya yer verilmektedir. Değer düşüklüğü MDVYD fonundan indirilir. Fonu aşan tutar, karşılık gideri veya amortisman gideri gibi kayıtlanır. Yeniden değerlendirme tutarı veya tarihi maliyeti esas alınır. Özellikle varlıklar istisnası hariç, peşin değer esaslı muhasebe modeli benimsenir, genellikle aktifleştirilir.

U.S.GAAP göre tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerle ölçülür. Ya aktifleştirilir ya da gider yazılır.

Maliyet bedeli ile kayıtlanır. 333, 339,365, 399 ve 418 no-lu VUK genel tebliğine varlık amortisman oranları belirtilmiştir. Belli bir tutarın altında 1.000 ₺ doğrudan gider yazılabilir.

Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir. Yatırım amaçlı, kullanım amaçlı maddi duran varlık ayrımı yoktur. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir. Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde ayıramazlar. Üretim ölçeğinde amortisman öngörülmemiştir. Ekonomik yarar beklenmeyen maddi duran varlıklara amortisman ayrılır. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir. VUK 33 no-lu genel tebliği tarihi maliyeti esas alır. Yeniden değerlendirme kısmı bir enflasyon muhasebesi uygulamasıdır.

Örnek: Tahmini faydalı ömrü 25 yıl olan bir bina, 01.01.2015 tarihinde 5.000,000 ₺ satın alınmıştır. Tahmini kalıntı değeri 1.000.000 ₺ dir ve doğrusal amortisman ayrılacaktır. 01.01.2016 tarihinde binanın gerçeğe uygun değerinin 5.440.000 ₺ olduğu belirlenmiştir. Kalıntı değerinde ve faydalı ömründe bir değişiklik olmayacağı varsayılmıştır. Ediminden sonra makine, tesis ve cihazlarının defter değerini belirlemede; UMS 16 göre yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır.

U.S.GAAP göre; işletme 31.12.2015 ve 31.12.2016 tarihlerinde $5.000.000 - 1.000.000 = 4.000.000 / 25 \text{ yıl} = 160.000 \text{ ₺}$ amortisman giderini rapor edecektir. UMS 16'nın yeniden değerlendirme modeline göre 31.12.2015 tarihinde, 160.000 ₺ amortisman giderlerinden sonra binanın defter değeri $5.000.000 - 160.000 = 4.840.000 \text{ ₺}$ olacaktır. Bundan sonra 01.01.2016 tarihinde binanın gerçeğe uygun değeri 5.440.000 ₺ yeniden değerlendirme tutarından daha yüksek olacaktır. Yeniden değerlemeye uygun günlük defter kaydı: $(5.440.000 - 4.840.000 = 600.000 \text{ ₺})$. 252 Binalar hesabının borcuna 600.000 ₺ ve 522

Yeniden Değerleme Artışı (Hissedarların özkaynağı) hesabının alacağına 600.000 ₺ kayıt edilir.

31.12.2016 tarihinde amortisman giderleri $5.440.000 - 1.000.000 = 4.440.000 / 24 \text{ yıl} = 185.000 \text{ ₺}$ olacaktır. UFRS geliri, U.S.GAAP gelirinden 25.000 ₺ daha küçük olmasının nedeni, 2016 yılı geliri UFRS göre ilave amortisman tutarından doğmaktadır. $(185.000 - 160.000 = 25.000 \text{ ₺})$. U.S.GAAP'ta hissedarların özkaynağından daha büyük 575.000 ₺'lık değer, UFRS temelli hesaplanan hissedarların özkaynağını oluşturacaktır. Dağıtılmamış kazançları azaltan, UFRS göre 2016 yılın ilave amortismanı (25.000 ₺), yeniden değerlendirme artışından (600.000 ₺) çıkarıldığında ki tutara eşittir. $(600.000 - 25.000 = 575.000 \text{ ₺})$.

B.III. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 36'da Varlık değer düşüklüğü ve değer düşüklüğü göstergeleri açıklanmıştır. Varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesini sağlama ilkesi vardır. İç ve dış değer düşüklüğü göstergeleri dikkate alınır. Geri kazanılabilir değer, bir varlık veya nakit yaratan birimin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış tutarı) ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. (1) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya (ıskonto edilmiş beklenen nakit akışları) (2) kullanım değeri yüksek olanı (geri kazanılabilir değer) varlığın defter değerinden küçük ise değer düşüklüğü vardır. Değer düşüklüğü belirtisi olup olmadığına bakılmaksızın sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değeri geri kazanılabilir tutar ile karşılaştırılarak yıllık olarak test edilir. İşletme birleşmesi sırasında edinilen şerefiye de değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edilir. Varlık, yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı; K/Z'da muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değeri azalışı olarak dikkate alınır. Yani yeniden değerlendirilmiş tutarını aşmadığı sürece bu değerden indirilir.

Değer düşüklüğü muhasebeleştirildikten sonra, ilgi varlığın kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değeri, kalan yararlı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılması sağlanacak şekilde varlığa ilişkin amortisman tutarı; gelecek dönemlerde düzeltilir. Ertelenmiş vergi varlığı ve borcu yeni defter değerinin, vergiye esas değeri ile karşılaştırmak suretiyle belirlenir. İşletme birleşmesinden elde edilen şerefiye, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devir alınan her bir nakit yaratan birime veya birim grubuna dağıtılmaktadır.

Bir faaliyetin elden çıkarılması durumunda, elden çıkarılacak faaliyete ilişkin şerefiye, elden çıkarılacak varlığın defter değerine dâhil edilerek K/Z belirlenir. Şerefiye nakit yaratan birime henüz dağıtılmamış ise ilgili birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin belirti ortaya çıktığında, öz konusu birim, şerefiye hariç nakit yaratan birimin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilir. Şerefiye dağıtılmış ise şerefiye dâhil defter değeri ile geri kazanılabilir

tutar karşılaştırılır. Dağıtılan şerefiye, değer düşüklüğüne uğramış kabul edilir. Nakit yaratan birimlere dağıtılmış şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde, öncelikle değer düşüklüğü dikkate alınır. Şerefiyeyi aşan değer düşüklüğü nakit yaratan birimlere defter değeri oranına göre dağıtır. Ancak değer düşüklüğü zararının dağıtılması sırasında, bir varlığın defter değerinin, aşağıdakilerden en yüksek olan değerinin altına düşürülmez: Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değeri ya da sıfır. Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır. Nakit yaratan bir birimin her bir varlığının geri kazanılabilir tutarını tahmin etmenin mümkün olmaması durumunda, değer düşüklüğü zararının, nakit yaratan birimin tüm varlıkların beraberce çalıştığından hareketle, şerefiye hariç, ilgili birimin varlıkları arasında ihtiyari olarak dağıtılır.

“Bir değer düşüklüğü zararın daha sonraki dönemde tersine dönüşü ve şerefiye: Belirli kriterleri karşılaması gerekir. Şerefiyeden başka bir varlığa ilişkin önceki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının; takip eden dönemlerde mevcut olmadığı veya azaldığı belirlenir ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına yükseltilir. Değer düşüklüğü zararının iptalidir. Varlığın net defter değeri değer, düşüklüğünün hiç finansal tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olan net defter değerini aşamaz. Şerefiyenin oluştuğu bir işletmenin ediniminde ana ortaklık dışı paylar (azınlık payları) mevcut ise, edinilen işletmenin nakit üreten birimin geri kazanılabilir değeri, azınlık haklarına ilişkin olan kayıtlanmamış şerefiye tutarını içerecektir. Bu nedenle azınlık haklarının oluşacak değer düşüklüğüne etki etmesini engellemek için, değer düşüklüğü testi yapılırken azınlık haklarına ilişkin zahiri şerefiye tutarının nakit üreten birimin kayıtlı değerine dâhil edilmesi gerekmektedir. Şerefiye haricinde bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmemiş olması halinde ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşmamalıdır. Bu defter değerinin üzerindeki bir artış yeniden değerlemedir. Varlık yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen K/Z’da muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır. Doğrudan yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kayıt edilir. Ancak iptal edilen değer düşüklüğü zararı yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce K/Z muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, K/Z muhasebeleştirilir. Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır. Şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilmemektedir“(Gökçen, 2011: s.453). Bir varlığın kayıtlı değerinin, kullanım değeri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden (net satış fiyatı) yüksek olanının altına

düşmemesini sağlayacak şekilde pro-rata esasına göre dağıtılmalıdır” (Gökçen, 2011: s. 459).

Yukarıda ayrıntıya yer verildiği gibi UFRS göre maddi duran varlıkların tarihi maliyetleri esas alınır veya yeniden değerlendirilmiş tutarı genellikle aktifleştirir (Hoyle, 2015: s. 537). U.S.GAAP göre tarihsel maliyeti esas alınır veya aktifleştirir ya da gider kayıt edilir. Varlığın defter değeri, varlığın ıskonto edilmemiş beklenen gelecek nakit akışlarını aşıyorsa değer düşüklüğü vardır. Değer düşüklüğü uygulamasının tersine dönüşüne izin vermez. (Hoyle,2015: s. 537). MSUGT’de yeniden değerlendirme ve amortisman ayırma vardır.

Örnek: İşletme 31 Aralık 2016 tarihinde defter değeri 440.000 ₺ ve tahmini hurda değeri 40.000 ₺ (tahmini elden çıkarma maliyetleri düşülmüş kalıntı değer) ve kalan faydalı ömrü 10 yıl olan bir makine sahibidir. Bu tarihte makinenin gelecekte üretmesi beklenen nakit akışları 450,000 ₺ ve beklenen gelecek nakit akışların şimdiki değeri 375.000 ₺ ve satış maliyeti düşüldükten sonra gerçeğe uygun değeri 360.000 ₺ olduğu tahmin edilmektedir.

Makinenin değer düşüklüğü, U.S.GAAP göre bir varlığın defter değeri, varlığın ıskonto edilmemiş beklenen gelecek nakit akışlarını aşarsa, değer düşüklüğü meydana gelir. Bu örnekte beklenen nakit akışları 450.000 ₺, makinenin defter değeri 440.000 ₺’dan daha yüksek olduğundan dolayı değer düşüklüğü oluşmamıştır. UMS 36’ya göre bir varlığın defter değeri (1) (varlığın üretmesi beklenen gelecek nakit akışların şimdiki değeri) kullanım değeri ve (2) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini aştığı zaman; bir varlığının değer düşüklüğü ortaya çıkar. Makinenin kullanım değeri 375.000 ₺ ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 360.000 ₺ dir. Bu iki değerden yüksek olan esas alınarak defter değeri ile mukayese edilir. Kayıtlı değer 440.000 ₺ – kullanım değeri 375.000 ₺ = 65,000 ₺ değer düşüklüğü kaybı, birikmiş kazançlara karşılık gelen bir azaltma ile 2015 yılı net gelirini belirlemede muhasebeleştirilir. 2016 yılının UFRS geliri, U.S.GAAP gelirinden 65.000 ₺ daha az olur. UFRS göre 2016 yılsonu hissedarlar özkaynağı U.S.GAAP göre 65.000 ₺ daha küçük olur (Hoyle,2015: s. 549).

C. Sunum ve Açıklama Farkları

Sunum ve açıklama farkları, finansal tablo dipnotlarında açıklama veya finansal tablo kalemlerin sunulması biçimiyle ilgilidir. UFRS kapsamının izin vermediği kalemler, olağanüstü kazanç ve kayıplarla ilgili kalemler bunun birer örneğidir. U.S. GAAP kapsamında olağandışı kalemler olarak, belirli kazanç ve kayıplar sunulmaktadır. Bu yüzden gelir tablosunda ayrı ayrı sunulmakta olan durdurulan faaliyetler dikkate alındığında, standartların iki seti arasındaki ortaya çıkan diğer bir farktır. U.S. GAAP durdurulan faaliyetleri tanımlamada daha az kısıtlayıcıdır.

UFRS 1, UFRS ilk defa benimsemede izlenecek prosedürleri belirlemiştir. UFRS 1, bir şirket ilk defa bir UFRS finansal tablolar setini yayınladığı zaman; önceki iki yılın UFRS açılış bilançosunu hazırlaması gerekir. Bir şirket UFRS açılış bilançosunu hazırlarken (a) UFRS göre izin verilmeyen daha önce kayıt edilmiş olan, bilanço dışı kalemleri (kayıtlardan çıkarılacak öğeleri) ve önceki U.S.GAAP göre değil, yükümlülüklerini ve varlıklarını UFRS gerekliliklerine göre, (b) UFRS göre varlıkları ve yükümlülüklerini ölçmek, (c) (hangi kalemler önceden UFRS göre farklı bir şekilde sınıflandırmış ise bu öğeleri UFRS gerekliliklere göre yeniden sınıflandırmak, (d) tüm açıklama ve sunum gereksinimlerine uyması zorunludur.

UFRS ve U.S.GAAP arasında belki de en büyük fark; UMS 1 “Finansal tabloların sunumu” açısından UFRS’nin tek bir standardı içermesi gerçeğidir. U.S.GAAP, UMS 1 eşdeğer değildir. UMS 1, “Finansal tabloların Sunumu” açısından rehberlik sağlamaktadır.

1-Finansal tabloların amacı: Kullanıcıların geniş bir alanda ekonomik karar almaları için işletmenin nakit akışı, finansal performans ve finansal durumu hakkında faydalı bilgiler sağlamaktır.

2-Gerçeğe uygun sunum temel ilkesi, işletmenin nakit akışları, finansal performansı ve finansal durumu tam, dürüstçe, gerçeğe uygun olarak finansal tablolarında gösterilmesidir. UFRS uyumlu sunum genellikle doğru, gerçeğe uygun sunumu sağlar. Son derece nadir durumlarda, işletmenin gerçeğe uygun sunumu sağlamak için UFRS’den ayrılmayı gerektirebilir.

3-Temel ilkeler ve varsayımlar: UMS 1 muhasebenin tahakkuk esasını, tutarlılık ilkesini, karşılaştırmalı bilgi ilkesini, maddi öğelerin ayrı sunulması ilkesi, önemlilik, özün önceliği ilkesi ve süreklilik varsayımlarını vurgular. Özellikle başka standart izin vermedikçe, bu standart ayrıca giderlerin, gelirlerle ve varlıkların borçlarla mahsubunu engeller.

4-Finansal tablo unsurları, UMS 1 finansal tabloların tam bir setini gerekli kılar.

5-Finansal tabloların içeriği ve yapısı, UMS 1 her bir finansal tablonun yapısına göre rehberlik sağlar ve gösterilmesi, sunulması gereken kalemleri öngörür.(a) Finansal tablo yüzünde, (b) ya finansal tablo yüzünde ya da dipnotlarda açıklanmaktadır.

“UMS 1 daha güvenilir bilgi sağlamak için likiditeye göre sunmadıkça bir işletmenin varlıklarını ve yükümlülüklerini cari ve cari olmayan olarak sınıflandırmasını gerekli kılar. Gelir tablosunda ya giderleri fonksiyonuna (satışların maliyeti) göre ya da giderleri türünü göre biçimlendirme kullanılarak sunulabilir. Gelir tablosunda giderlerin sınıflandırmasının alternatif biçimleri gösterilebilir. Her iki biçime göre sunumda, raporlanan faaliyet gelir (zararı) tutarının aynı olmaktadır. Gerekli olan ilave açıklamalar ya gelir tablosu yüzünde ya da dipnotlarda yapılmalıdır. Örnek olarak bir şirketin, çalışanlarına sağladığı fayda planı giderleri, değer düşüklüğü ve amortisman giderleri dahil

olmak kaydı ile, gider fonksiyonunu kullanarak biçimlendirdiğinde, gider çeşitlerini ilişkin ilave bilgileri açıklamalıdır. Her iki biçimde de, her bir hisse senedinin temettü payı ile birlikte temettü olarak dağıtılan toplam tutar açıklanmalıdır. İlave olarak, “UMS 33 her payın kazancı”, gelir tablosu yüzünde rapor edilmesi zorunlu olan her payın sulandırılmış kazançları ve esasları açıklanmalıdır. Gider türleri ve gider fonksiyonlarına biçiminde sunuş örneği sunulmuştur (Hoyle,2015: s.540). Ülkemizdeki mevcut gider türlerine ve fonksiyonlarına göre sunuştan farklıdır. “Ayrıca finansal tablo hesap ve hesap gruplarında önemli farklılıklar vardır”(Akdoğan, Sevilengül,2007: s.33). MSUGT ve TMS/TFRS hesap planında yer alan hesapların eşleştirilmesi (bkz. Elitaş, 2011: s. 636).

“Bu bilgiler ışığında yeniden sınıflandırma ve uzlaştırma çalışmalarında, U.S.GAAP ve UFRS arasındaki önemli farkları görülmüştür. Finansal tabloları, U.S.GAAP’la bağdaştırmak için UFRS göre 2015 net gelirinde (zararında) düzeltmeler yapılmalıdır” (Hoyle, 2015: s.542).

V. Sonuç

Uyumlaştırma, yakınsama ve uyum kurallarını benimseme sürecinin amacı, ülkeler arasında finansal raporlama farklılıklarını azaltmaktır. Böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliği artırılabilir. Harmonizasyonun nihai biçimi, dünyanın bütün şirketleri tarafından aynı finansal raporlama standartlarının kullanılmasını sağlamaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası muhasebe standartları ve raporlama standartlarını benimsek ve uygulanmasını sağlamak, şirketlerin rekabet gücü artıracaktır. Çok uluslu şirketlerle; ortak girişimler ve yatırımlar yapabileceklerdir. İstihdam yaratarak, yeni teknolojileri elde edebileceklerdir. Sermaye piyasası ve kaynak sağlama olanakları daha fazla gelişecektir. Performans ölçümü daha objektif olabilecektir. Ülkemizin, TFRS/UMS uygulamalarına tamamlayabilecek şekilde SPK, TTK ve VUK’da değişiklikler yapılmalı ve bu değişiklikler birbiriyle uyumlu olmalıdır. Tek düzen hesap planı, UFRS/UMS gerekliliklerine uygun olarak yeniden düzenlenmelidir. UFRS/UMS öngörülen ve tanımlanan hesap birimleri ve değerlendirme esasları benimsenmelidir. Giderleri, fonksiyonlarına ve türlerine göre sınıflandırma farkı giderilmelidir. Kapsamlı gelir tablosu, kar veya zarar tablosu, özkaynaklarda değişim tablosu ve akit akım tablosu UFRS/UMS farklılıkları giderilmelidir. UMS /UFRS’lerinde öngörülen kayıt ve değerlendirme ilkeleri dışındaki kalan hususlarda gerçeğe uygun değer esas alınmalıdır. UMS /UFRS tam seti, KÖBİ’ler için önerilen set ve bunun dışındaki işletmeler için düzenlemelerde işletme ve UMS/UFRS sınıflamasına göre mümkün oldukça genel kurallar benimsenmelidir. Yapılan değişikliklere göre uygulama konularında rehberlik sağlanmalıdır.

Kaynaklar

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007) “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 84, İstanbul: İSMMMO yayın organı 29-70
- Altıntaş, A. Taylan, (2011) “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi (1) 162-174
- Demir, Volkan (2007) “KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın organı, Mart-Nisan 2007, sayı: 80 sayfa 43-55.
- Elitaş Cemal, (2011), “UFRS (TMS-TFRS) UYGULAMALARI” Hipotez Yayınları, Bursa
- Hoyle, Joe B, Schaefer, Thomas F. Douppnik, Timothy S. (2015) “Advanced Accounting”, Twelfth Edition, published by McGraw-Hill Education, New York, 2015
- Gökçen, Gürbüz, Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal, (2011),”Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları” Türkmen kitabevi, İstanbul
- Pekdemir, Recep (2008), “Muhasebeciler için TMS-TFRS uygulama Rehberi”, İSMMMO Yayınları, Kasım 2008.
- Pekdemir, Recep (2010), “TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Eğitim semineri sunum, www.tmsk.org.tr. Sayfa 12
- Şensoy, Necdet, “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Gazi Üniversitesi İİBF, 21-25 Mayıs 2003
- Tokay Hüseyin, Deran Ali, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, 2008
- Internatıonal GAAP-2015**, Volum 1, “Generally Accepted Accounting Praticce Under International Financial Reporting Standards”. Group of EY, Bilding a better working World.This edition first published in 2015 by John Wiley & Sons Ltd.
- “Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards” Wiley, PKF, Includers summary of key provision of **US GAAP vs IFRS 2015**, Subscriber Update service
- Yükçü, Süleyman (2014) “Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örneklı Genel Muhasebe”, 7.Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.