

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı Kapsamında Finansal Durum Tablosu Pasif Yapısının Değerleme Ölçüleri ve Muhasebe Kayıtları Açısından Karşılaştırılması

(Araştırma Makalesi)

In the Scope of Draft Account Plan Compatible with Financial Reporting Standards Comparison of Statement of Financial Position Fund Structure in Terms of Valuation Measurements and Accounting Records

Doi: 10.29023/alanyaakademik.1271763

Erkan UZUN

Dr. Öğr. Üyesi, Tarsus Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü
erkanuzun@tarsus.edu.tr

Orcid No:0000-0002-9476-8592

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Uzun, E. (2023). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı Kapsamında Finansal Durum Tablosu Pasif Yapısının Değerleme Ölçüleri ve Muhasebe Kayıtları Açısından Karşılaştırılması. Alanya Akademik Bakış, 7(3), Sayfa No.1301-1320.

ÖZET

Anahtar kelimeler:
VUK, KÜMİ FRS,
Tam Set Muhasebe
Standartları, BOBİ
FRS, Değerleme
Ölçüleri

Makale Geliş Tarihi:
27.03.2023
Kabul Tarihi:
13.09.2023

KGK tarafından yayınlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılması amacıyla oluşturulmuştur. Ayrıca taslak, hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını da taşımaktadır. Çalışmada bu taslak Vergi Usul Kanunu (VUK), Tam Set Muhasebe Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro Düzeydeki İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları Taslağı (KÜMİ FRS)’da yer alan ticari borçlar, verilen çekler, banka kredileri ve çıkarılmış tahviller karşılaştırılarak açıklanmaktadır. Karşılaştırma hem değerlendirme ölçüleri hem de muhasebeleştirme açısından yapılmıştır.

ABSTRACT

Keywords:
TPL, FRS for SME,
Full Set of Accounting
Standards, FRS for
LME, Valuation
Measures

It has been created in order to increase the quality of financial informations presented in the “The Draft Account Plan In Line With Financial Reporting Standards” published by the POA, in accordance with reality and needs, understandable, verifiable and comparable. In addition, it also has the aim of facilitating auditing in enterprises, make similar accounting entries in accounts and in applying accounting principles. In study, this draft is explained by comparing in terms of trade liabilities, checks issued and payment orders, bank credits and bonds offered to the public included in the Tax Procedure Law (TPL), Full Set Accounting Standards (IAS/IFRS), Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LME), Financial Reporting Standards for Small and Micro Level

1. GİRİŞ

İşletmeler üretmekte, tüketmekte veya hizmet sunarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Her faaliyet gerçekleştirilirken işletmeler bunların mali verilerini kayıt altına almaktadır. Bunun temel nedeni doğru ve güvenilir bilginin işletmeyi rekabet edebilir bir seviyeye getireceği düşüncesidir. Mali verileri kayıt altına almak işletmenin ilgili ürün için ne kadar gidere katlandığı ve ne kadar fiyattan satış yapması gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna ek olarak kalifiye uzman personele sahip olmak da işletmenin doğru bir satış politikasını belirlemesine yardımcı olacaktır. Özellikle ihracat sürecinde ortaya çıkabilecek tüm giderlerin analiz edilmesi ve ilgili ürünlerin birim maliyetlerine dahil edilmesi açısından uzman personel önem arz etmektedir. Küresel piyasalarda varlığını sürdürebilmek ve yeni gelir kaynaklarına ulaşabilmek için doğru politikalar belirlenmeli ve niteliksel finansal tablolar hazırlanmalıdır. Özellikle ihracat yapan firmaların yaşadığı sorunlardan bir tanesi de ülkelerin muhasebe uygulamalarının farklılık göstermesi sorunudur. Her ülke kendi mevzuatlarına uygun finansal tablolar hazırlamakta ve bunu çıkar gruplarına sunmaktadır. Bu durum finansal verilerin yanlış yorumlanmasına neden olmaktadır. Bu sorunu ortadan kaldırabilmek ve her işletmenin kolaylıkla anlayabileceği gerçeğe ve ihtiyaca uygun, açık, anlaşılır, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolar ortaya koyabilmek adına ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gerekmektedir. Bu ortak dil hem ulusal hem de uluslararası boyutta sorunu ortadan kaldıracak ve anlam bütünlüğü sağlayacaktır. Bu sorunu çözmek amacıyla ilk adım 1972 yılında Sydney/Avustralya’da gerçekleştirilen 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde atılmıştır. Bu kongre ve sonrasında yaşanan gelişmeler aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

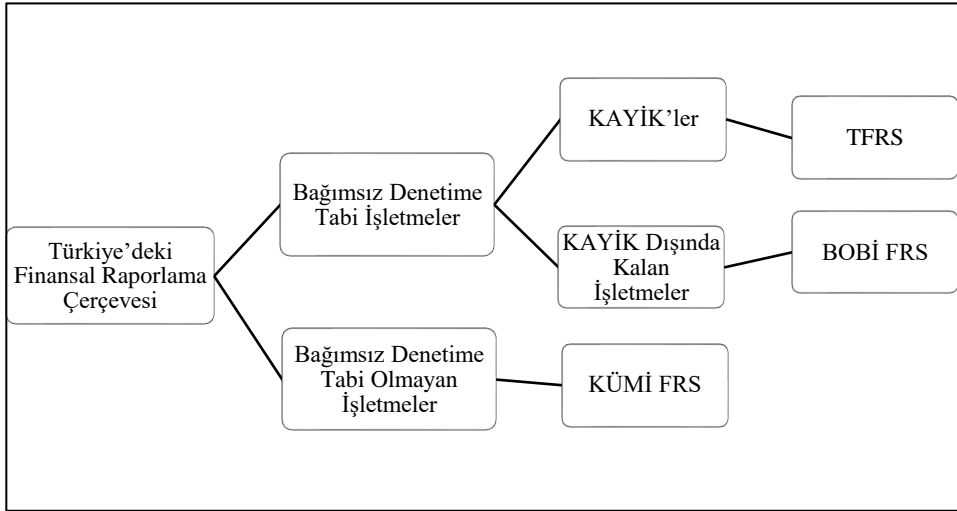
- 1973 yılında IASC (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.
- 1977 yılında IFAC (International Federation of Accountants) kurulmuştur (11. Dünya Muhasebeciler Kongresi).
- 2001 yılında IASCF ((International Accounting Standards Committee Foundation) kurulmuştur.
- 2001 yılında IASB (International Accounting Standards Board) kurulmuştur (IASC’nin yerini almıştır. IASB standartları “IAS” yerine “IFRS” olarak yayımlamaya devam etmektedir).
- 2001 yılında IFRSAC (IFRS Advisory Council) kurulmuştur (Eski adı SAC’tır).

Türkiye’de birçok kurum-kuruluş bu standartların ortaya çıkmasına katkı sağlamışlardır. Fakat 2002-2011 yılları arasında standartları Türkçe’ye çevirme ve yayımlama yetkisi TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)’ya verilmiştir. Bu kurum 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde bu yetkiyi KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)’ya devretmiştir. KGK, TMSK tarafından Türkçe’ye çevrilerek yayımlanan TMS ve yorumlarını aynen kabul etmiş ve yetkiyi devraldıktan sonra ise yayımlanacak standartların Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olarak yayımlanacağını açıklamıştır.

Bu çalışmada, VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı açısından değerlendirme esas ve ölçüleri yükümlülükler açısından incelenmiş ve VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı arasındaki benzer ve farklı yönler ortaya konulmuştur.

2. VUK ve TMS/TFRS'ler HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Türkiye birçok alanda gelişim gösterdiği gibi muhasebe alanında da gelişim göstermiştir. Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren kanunlar Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’dur. Bu kanunlar küreselleşmenin de etkisiyle ihtiyaçları karşılamada yetersiz ve etkisiz kalmıştır. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları ve ilgili bilim adamları tarafından ortak bir muhasebe dili oluşturulması düşüncesi ortaya çıkmıştır. Ortak düşünce olarak işletmelerin vergi üzerine odaklanarak hazırladıkları finansal tabloların yerini bilgi amaçlı hazırlanan finansal tablolar alması olmuştur. Özellikle küresel ticarete işletmelerin ulusal bazda kullandığı muhasebe uygulamalarının farklı ülkelerdeki uygulamalarla uyum sorunu yaşamaması muhasebe alanında ortak bir muhasebe dilinin ortaya çıkmasına katkı sağlamıştır. Ortak bir muhasebe dili olarak tanımlanan muhasebe standartlarının temeli 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde atılmıştır. Muhasebe mesleğinin değişimine ve gelişimine katkı sunan ve "Dünya'da Tek Muhasebe - Accounting in One World" temasıyla toplanan bu önemli kongreye Türkiye’den 15 meslek mensubu ve bilim adamı katılım sağlamıştır (TMUD, tmud.org.tr). Bu kongre ve sonrasında destek sağlayan kurum/kurul/kuruluşlar sayesinde Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Bugün ülkemizde bu standartların çevirisi olarak Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları işletmelerin aktif büyüklüğü ve net satış hasılatı dikkate alınarak uygulanmaktadır. İşletmelerin hangi standartları dikkate alacağı ve uygulayacağı aşağıda Şekil 1’de açıklanmaktadır.

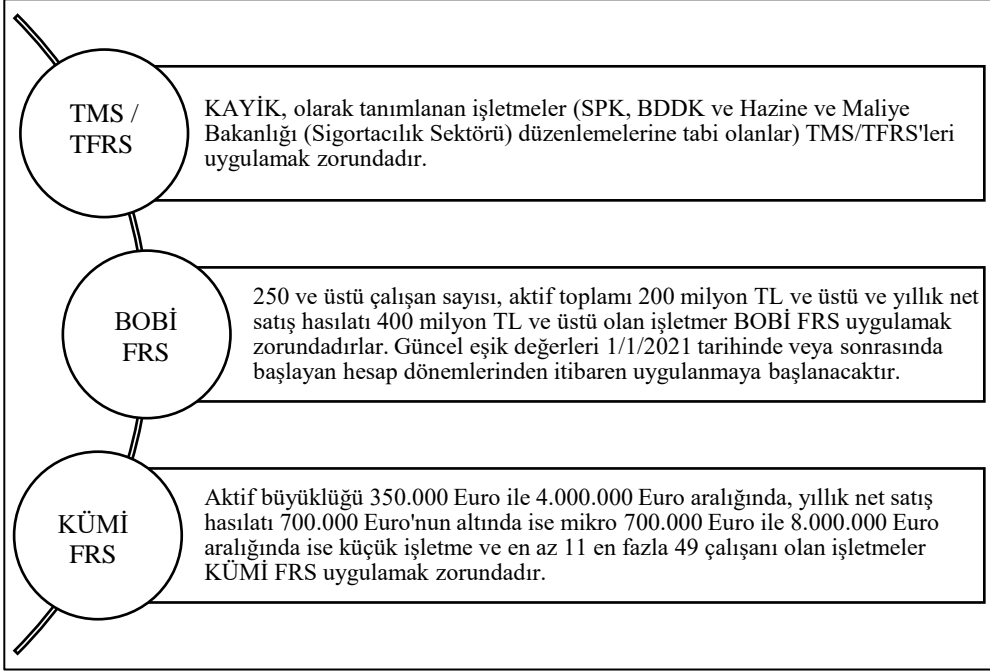


Şekil 1. Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi

Kaynak: kgk.gov.tr (Veriler incelenerek oluşturulmuştur)

Türkiye’de finansal raporlama çerçevesi iki ana başlık altında dikkate alınmaktadır. Bunlar bağımsız denetime tabi işletmeler ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerdir. Bağımsız denetime tabi işletmeler; KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) ve KAYİK dışında kalan işletmeler olarak iki sınıfta incelenmektedir. KAYİK’ler, SPK, BDDK ve Hazine ve Maliye Bakanlığı (Sigortacılık Sektörü) düzenlemelerine tabi işletmeleri ifade etmekte ve 20.09.2022 tarihi itibarıyla toplamda 2162 adet KAYİK bulunmaktadır (KGK). Bu işletmeler Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nı uygulamak zorundadır. KAYİK dışında kalan işletmelerden büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin TMS/TFRS uygulama zorunluğu

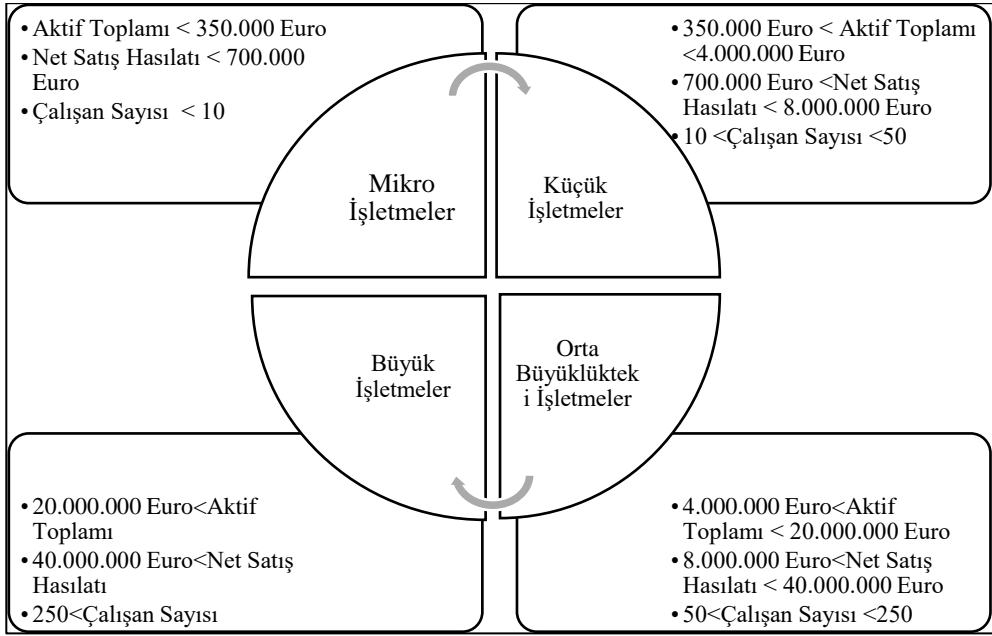
bulunmamaktadır. Bu özellikteki işletmeler BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadır. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise henüz taslak halinde bulunan KÜMİ FRS'yi uygulayacaklardır. İşletmelerin büyüklüklerine göre hangi kıstasların dikkate alınacağı ve hangi standartları uygulayacağı aşağıda Şekil 2'de açıklanmaktadır.



Şekil 2. İşletme Büyüklüğü ve Uygulanan Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları

Kaynak: *kgk.gov.tr (Veriler incelenerek oluşturulmuştur)*

Şekil 2'de açıklandığı üzere işletmelerin aktif büyüklüğü ve yıllık net satış hasılatı dikkate alınarak mikro, küçük, orta, büyük veya KAYİK mi olduğu tespit edilmektedir. Bu açıklamalara göre yapılacak ayırım sürecinde dikkat edilecek ölçüler aşağıda Şekil 3'teki gibi olacaktır;



Şekil 3. İşletme Büyüklüğü ve Belirlenen Ölçüler

Kaynak: kgk.gov.tr (Veriler incelenerek oluşturulmuştur)

Şekil 3'te açıklanan verilere göre işletmeler mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletme olarak sınıflandırılmaktadır. Bu ayırım işletmenin aktif toplamı veya net satış hasılatı dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu kriterleri sağlayan işletmeler kendilerine uygun muhasebe/finansal raporlama standartlarını uygulamak zorunda kalmaktadır.

3. DEĞERLEME KAVRAMI, AMACI VE NEDENİ

Değer kavramı subjektif bir kavramdır. Kişiden kişiye farklılık gösterebilir. Değer kavramı üzerinde, karşılığında beklenen fayda etkili olsa da tam anlamıyla anlamını karşılamamaktadır. Değer daha çok maliyetle ilişkilidir. Değer önemi ortaya koyan soyut ölçü, faydanın tutarsal karşılığı, kıymet ve paha olarak tanımlanabilmektedir. Varlık edinimi ya da satışı sırasında ortaya çıkabileceği gibi varlıkların takası ve kiralınması esnasında da ortaya çıkabilmektedir. Değer kavramı faydanın aksine maliyetlere odaklanmaktadır. Bunu insanoğlundan yola çıkarak açıklamak daha basit ve anlamlı olacaktır. İnsanoğlu için en temel gereksinim örneği olarak su ve oksijen ihtiyacını gösterebiliriz. Bu ihtiyaçlar insan vücudunun vazgeçilmesi mümkün olmayan ihtiyaçlarıdır. Faydası tartışılmaz ve en üst seviyededir. Fakat doğada kolaylıkla bulunabilmesi ve bol miktarda olmasından dolayı elde edilme maliyetleri çok düşük veya yoktur. Aksine elde edilme maliyetleri oldukça yüksek olan değerli madenlerin ortamda daha az bulunmasından dolayı bu madenler daha değerli olmaktadır. Bu durum da değer kavramının, faydadan daha çok maliyet ile ilişkisi gerçeğini ortaya koymaktadır.

Değer kavramından yola çıkarak değerlendirme kavramının ilgili varlığa ilişkin değer biçme sürecini içerdiğini söylemek mümkündür. Literatürde ortak bir değerlendirme tanımı olmasa da değerlendirme, ekonomik varlıkların kullanıcıları için ifade ettiği kıymetin belirlenme süreci olarak tanımlanabilir.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve VUK açısından değerlemenin amacı farklılık göstermektedir. Bu farklılığın temel nedeni çıkar gruplarından beklentilerin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. VUK, çıkar gruplarının vergi matrahlarını doğru hesaplamalarını ve vergilerini zamanında ödemeleri üzerine bir yaklaşım sergilemektedir. Bunun aksine Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, çıkar gruplarına sunulan finansal tablolar ve dipnotlarının finansal tabloların hem temel hem de destekleyici niteliksel özelliklere uygun olması gerektiği üzerine bir yaklaşımı benimsemiştir. Bu açıdan Vergi Usul Kanunu vergi tutarının doğru hesaplanması üzerine odaklanırken, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ise içerdiği finansal ve finansal olmayan verilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, açık ve anlaşılır olmasına odaklanmaktadır. Her uygulama da olduğu gibi değerlendirme yapılırken de bazı kurallara uyulması gerekmektedir. Değerlemenin yapılabilmesi için aşağıda belirtilen hususların gerçekleşmesi gerekmektedir;

- Değerlemeye konu olacak varlık ve yükümlülüğün olması,
- Değerlemeye tabi tutulacak günün belirlenmesi,
- Varlık ve yükümlülüklerin ayrı olarak değerlendirilebilmesi,
- Değerleme ölçüsünün belirlenmiş olmasıdır.

4. FİNANSAL ARAÇLAR KAPSAMINDA BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

Bu bölümde finansal durum tablosu pasif yapısı içerisinde yer alan borçların değerlendirilmesi senetli-senetsiz borçlar, vadeli-vadesiz düzenlenen çekler, banka kredileri ve çıkarılmış tahviller açısından incelenecek ve TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK'ta yer alan değerlendirme ölçüleri açısından bu borçlar karşılaştırılacaktır.

Finansal borçlar; Tam Set Muhasebe Standartları açısından Finansal araçlar içerisinde ele aldığımızda; Krediler, Borçlar, Verilen Çekler ve Tahvillerden oluşmaktadır.

4.1. Ticari Borçların Değerlemesi

İşletmelerin esas faaliyetlerinden kaynaklı ortaya çıkan borçlarının değerlendirilmesi ve TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemlerinin karşılaştırılması bu kısımda yapılacaktır. Senetli, senetsiz ve döviz üzerinden düzenlenen borç senetlerinin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 1'de açıklanmaktadır.

Tablo 1. Ticari Borçların Değerlemesi

ANA HESAP		Ticari Borçların Değerlemesi			
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK
		İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt
TİCARİ BORÇLAR	Senetli-Senetsiz Borçlar	Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar) (TFRS 9.5.1.1)	Bir yıl içerisinde ödenecek senetli/senetsiz borçlar <u>itibari</u> değerle, bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olanlar ise itfa	İşletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz borçların ilk ölçümü <u>itibari</u> <u>değeri</u>	Senetli ve Senetsiz borçlar mukayyet değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur (VUK madde 285).

		edilmiş değer üzerinden ölçülür (BOBİ FRS 9.8).	üzerinden gerçekleştirilir (KÜMİ FRS 10.10).	
	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt
	Etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyet bedeli	Bir yıldan uzun sürede ödenecek olan borçlar İtfa Edilmiş Tutar üzerinden değerlendirilir. Bir yıl içerisinde ödenecek olan borçlar ise mukayyet değeri üzerinden değerlendirilir.	Dönem sonlarında senetli ve senetsiz borçlar reeskonta tabi tutulur.	Mukayyet Değer (Senetli borçlarda reeskont uygulanır).
	Değerleme Farkları	Değerleme Farkları	Değerleme Farkları	Değerleme Farkları
	Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılmaktadır. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılmaktadır (Tuğay ve Arısoy, 2019: 567).	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı Kâr veya Zarar Tablosunda “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kalemlerinde; diğer borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise “Faiz vb. Giderler” kalemlerinde gösterilir (BOBİ FRS 9.9)	Tüm borçlanma maliyetleri, oluştuğu dönemde Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılır (KÜMİ FRS 15.3). Ticari borçlara ilişkin kur farkı kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kaleminde izlenmektedir (KÜMİ FRS 18.13).	-

TMS/TFRS’ye göre borçların değerlemesinde vade ayrımı söz konusu değildir. TMS/TFRS’ye göre borçlar vadesine bakılmaksızın itfa edilmiş değerleri üzerinden değerlemeye tabi tutulacaktır. BOBİ FRS’ye göre borçların değerlemesinde vade ayrımı bulunmaktadır. BOBİ FRS’ye göre borçlar uzun vadeli bir borç ise itfa edilmiş değerleri üzerinden, kısa vadeli bir borç ise itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulacaktır. (BOBİ FRS, 9.8). KÜMİ FRS seti taslağına göre de borçların değerlemesinde vade ayrımı bulunmamaktadır. KÜMİ FRS seti

taslağına göre borçların tamamı itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulacaktır. (KÜMİ FRS Taslağı, 10.10). Bununla birlikte, KÜMİ FRS seti taslağı bölüm 10'da TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak alacak ve borçların dönem sonlarında reeskont işlemine tabi tutulması gerektiği de ifade edilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, 10.11). VUK madde 285'te senetli ve senetsiz borçların mukayyet değer ile değerlendirileceği açıklanmıştır. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine indirgenebilir. Bu takdirde senetteki faiz oranı uygulanır. Faiz oranı açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto oranı uygulanır. Yabancı paralı krediler borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin olmaması durumunda değerlemeye uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur. Yabancı para ile olan senetli veya senetsiz borçlar için aynı hüküm geçerlidir. Senetli borçların zorunlu olmamakla beraber dönem sonlarında reeskonta tabi tutulmuş değer ile değerlendirileceği VUK'ta belirtilmektedir. Aynı zamanda senetsiz borçlar için reeskont işlemi uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Uygulamalar açısından muhasebeleştirme farklılıklarına ilişkin örnek;

Merve işletmesi 03.08.2020 tarihinde Bestekin işletmesinden 3 ay vadeli 125.000 TL tutarında ticari malı senetsiz olarak satın almıştır (Faiz oranı %20). Bu verilere göre yapılacak ticari mal alım kaydı uygulamalar açısından aşağıdaki gibi olmaktadır.

$$\text{İfta Edilmiş Maliyet Bedeli} = 125.000 / (1+0,20)^{3/12} = 119.430 \text{ TL}$$

$$125.000 - 119.430 = 5.570 \text{ TL}$$

01.09.2020	119.430 5.570	125.000	TMS/TFRS'ye Göre Çözüm
153 Ticari Mallar 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri 320 Satıcılar Vadeli Ticari Mal Alım Kaydı			
01.09.2020	125.000	125.000	BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK'a Göre Çözüm
153 Ticari Mallar 320 Satıcılar Vadeli Ticari Mal Alım Kaydı			

Uygulamalar incelendiğinde sadece TMS/TFRS'ler açısından ticari borçlar senetli ve senetsiz ayrımı olmaksızın ilk edinimde gerçeğe uygun değerinden yani iskonto edilmiş tutar üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır. BOBİ FRS açısından borçlarda vade ayrımı söz konusudur. Bu açıdan vadesi 1 yıl ve altında olan ticari borçlar hem KÜMİ FRS hem de VUK açısından benzer şekilde değerlendirilerek kayıt altına alınmaktadır. "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"nda senetli borçlara reeskont uygulanması durumunda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, "640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları" hesabına alacak kaydedilerek kayıt altına

alınmaktadır. İzleyen dönemde bu hesap “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

4.2. Verilen Çeklerin Değerlemesi

İşletmelerin üçüncü kişilere bankalardan TL, yabancı paralı çek ya da ödeme emri sonucunda ortaya çıkan borçlarının değerlendirilmesi bu kısımda yapılacaktır. Bu kısımda keşide edilen verilen çeklerin değerlendirilmesi ve TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından karşılaştırılarak muhasebeleştirilmesi ele alınacaktır. Verilen çeklerin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 2’de açıklanmaktadır.

Tablo 2. Verilen Çeklerin Değerlemesi

ANA HESAP		Verilen Çeklerin Değerlemesi			
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK
VERİLEN ÇEKLER	Vadesiz	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt
		Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Borçların ilk ölçümü <u>itibari değeri</u> üzerinden gerçekleştirilir (KÜMİ FRS 10.10).	Mukayyet Değer
		Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt
		Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	İtibari değer	Mukayyet Değer
		İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt
	Vadeli	Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar)	Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar)	Vade ayrımı olmadığından dolayı itibari değer dikkate alınmaktadır.	Mukayyet Değer
		Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt
		İtfa Edilmiş Maliyet	İtfa Edilmiş Maliyet	İtibari Değer	Mukayyet Değer

Vadesiz olarak değerlendirmeye konu olan verilen çekler nakdi bir varlık olarak düşünülmektedir. Bu nedenle vadesiz çeklerin değerlendirilmesi hükümleri ile kasadaki mevcutların değerlendirilmesi aynı olduğu için beraber değerlendirilmesi mümkündür. Vadesiz verilen çeklerin ilk ölçümü dört uygulama için benzerlik göstermektedir. Vadeli verilen çekler açısından uygulamalar karşılaştırıldığında ise TMS/TFRS ile BOBİ FRS benzerlik göstermektedir. KÜMİ FRS taslağı içerisinde vadeli verilen çeklerle ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Fakat KÜMİ FRS’de borçlarda vade ayrımı olmadığından dolayı itibari değer üzerinden dikkate alınmalıdır. Buradaki itibari değer çek bedelini ifade etmektedir.

Muhasebe temel kavramlarından özün önceliği kavramı gereğince verilen vadeli çekler vadeli senet gibi düşünülmesi ve ilgili tutar 321 nolu borç senetlerine aktarılmalıdır. Uygulamada vadesiz ve vadeli çeklerin tamamının 103 nolu Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında izlendiği görülmektedir. Özün önceliği kavramına göre olması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

Vadeli çekin düzenlendiği tarih		
103 Verilen Çekler ve Öd. Em.	xxx	
321 Borç Senetleri		xxx

Uygulamalar açısından muhasebeleştirme farklılıklarına ilişkin örnek;

Uzun işletmesi 21.09.2020 tarihinde Merve işletmesinden 1 ay vadeli 100.000 TL tutarında ticari mal satın almıştır (Faiz oranı %20). Bu verilere göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

$$\text{İfta Edilmiş Maliyet Bedeli} = 100.000 / (1+0,20)^{1/12} = 98.492 \text{ TL}$$

$$100.000 - 98.492 = 1.508 \text{ TL}$$

21.09.2020			
153 Ticari Mallar	98.492		TMS/ TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Çözüm
328 Ert. Vade Farkı Gid.	1.508		
322 Verilen İleri Tarihli Çekler		100.000	
Vadeli Çek Keşide Ederek Mal Alım Kaydı			
21.09.2020			
153 Ticari Mallar	100.000		KÜMİ FRS'ye Göre Çözüm
322 Verilen İleri Tarihli Çekler		100.000	
Vadeli Çek Keşide Ederek Mal Alım Kaydı			
21.09.2020			
153 Ticari Mallar	100.000		VUK'a Göre Çözüm
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		100.000	
Vadeli Çek Keşide Ederek Mal Alım Kaydı			

Verilen çekler vadesiz ise uygulamada bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat verilen çekte vade söz konusu ise TMS/TFRS ve BOBİ FRS vade farkının ayrıştırılması ve ayrıştırılan bu tutarın

“328 Ertilenmiş Vade Farkı Giderleri” hesabında izlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. KÜMİ FRS açısından vade farkı ayrımı olmadığından dolayı VUK ile benzer tutarı ifade etmekte fakat hesap bazında farklılık bulunmaktadır.

4.3. Banka Kredilerinin Değerlemesi

Banka kredileri, banka, banker ve diğer finans kuruluşlarından ulusal veya yabancı para cinsinden talep edilen kısa ve uzun vadeli kredilere ait tutarların takip edildiği hesap kalemini ifade etmektedir. Bu kısımda elde edilen banka kredilerinin değerlendirilmesi ve TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından karşılaştırılarak muhasebeleştirilmesi ele alınacaktır. Banka kredilerinin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 3’te açıklanmaktadır.

Tablo 3. Banka Kredilerinin Değerlemesi

ANA HESAP	Banka Kredilerinin Değerlemesi			
	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK
BANKA KREDİLERİ	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt
	TFRS 9’a göre gerçeğe uygun değeriyle (TFRS 9.5.1.1) (Anapara tutarı)	BOBİ FRS’ye göre işlem fiyatıyla (BOBİ FRS 9.12) (Anapara tutarı)	Gerçeğe Uygun Değer ile değerlendirilir (İşlem fiyatı) (KÜMİ FRS 10.14).	İşlemiş faizi ile birlikte mukayyet değeriyle değerlendirilir (VUK Madde 286).
	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt
	İtfa edilmiş maliyet	İtfa edilmiş maliyet	İşlem fiyatına; raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz giderleri eklendikten, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile raporlanmalıdır (KÜMİ FRS 10.16)	Mukayyet değer dikkate alınır.

Banka kredilerinin ilk muhasebeleştirilmesinde farklı değerlendirme ölçüleri ifade edilmiş olsa da bu ölçülerin aynı tutarı değerlemeye tabi tutmasından dolayı her üç standart seti arasında bir fark olmadığı görülmektedir (Yücel ve diğerleri, 2020). Fakat banka kredilerinin edinimi sırasında ortaya çıkan işlem maliyetleri açısından uygulamada TMS/TFRS ve BOBİ FRS benzerlik gösterirken KÜMİ FRS ve VUK açısından durum farklılaşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS finansal borçlanma sırasında ortaya çıkan işlem maliyetlerini borcun değerinden

düştükten sonra muhasebeleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Akbulut, 2012). KÜMİ FRS açısından sonraki ölçümde işlem fiyatına raporlama dönemi sonuna kadar kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir veya giderlerinin eklenmesi, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme veya tahsilatlarının ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkartılması ile yapılacağı açıklanmaktadır (KÜMİ FRS 10.16). VUK'ta ise böyle bir uygulama bulunmamaktadır. VUK madde 285'e göre mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Uygulamalar açısından muhasebeleştirme farklılıklarına ilişkin örnek;

Nedim-Cüneyt İşletmesi 01.07.2021 tarihinde makine alımında kullanmak amacıyla Y bankasından %30 faiz oranlı 7 ay vadeli 168.000 TL kredi kullanmıştır. Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından makine alımına ilişkin muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz. (KDV ihmal edilmiştir)

Utku ve Kaya (2021) çalışmasında işletmenin edindiği banka kredilerine isabet eden faiz tutarlarının "308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)" hesabında izlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

$$\text{Toplam Ödenecek Faiz} = (168.000 * 30 * 7) / 1.200 = 29.400 \text{ TL}$$

$$29.400 \text{ TL} / 7 = 4.200 \text{ TL / Ay}$$

2021 Yılı Faizi	2022 Yılı Faizi																				
4.200 x 6 = 25.200 TL	4.200 TL																				
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">01.07.2021</th> <th></th> <th></th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">253 Tesis Makine ve Cihaz</td> <td style="text-align: right;">168.000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">308 Ertelemiş Borçlanma Maliyeti</td> <td style="text-align: right;">29.400</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">300 Banka Kredileri</td> <td></td> <td style="text-align: right;">197.400</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Banka Kredisi ile Makine Alım Kaydı</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	01.07.2021				253 Tesis Makine ve Cihaz	168.000			308 Ertelemiş Borçlanma Maliyeti	29.400			300 Banka Kredileri		197.400		Banka Kredisi ile Makine Alım Kaydı				TMS/ TFRS'ye Göre Çözüm
01.07.2021																					
253 Tesis Makine ve Cihaz	168.000																				
308 Ertelemiş Borçlanma Maliyeti	29.400																				
300 Banka Kredileri		197.400																			
Banka Kredisi ile Makine Alım Kaydı																					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">31.12.2021</th> <th></th> <th></th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">780 Finansman Gideri</td> <td style="text-align: right;">25.200</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">308 Ertelemiş Borç. Mal.</td> <td></td> <td style="text-align: right;">25.200</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	31.12.2021				780 Finansman Gideri	25.200			308 Ertelemiş Borç. Mal.		25.200		Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı								
31.12.2021																					
780 Finansman Gideri	25.200																				
308 Ertelemiş Borç. Mal.		25.200																			
Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı																					

01.07.2021	253 Tesis Makine ve Cihaz	168.000		BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Çözüm
	300 Banka Kredileri		168.000	
	Banka Kredisi ile Makine Alım Kaydı			
31.12.2021	780 Finansman Gideri	25.200		
	385 Gider Tahakkukları		25.200	
	Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı			
01.07.2021	253 Tesis Makine ve Cihaz	168.000		VUK'a Göre Çözüm
	300 Banka Kredileri		168.000	
	Banka Kredisi ile Makine Alım Kaydı			
31.12.2021	780 Finansman Gideri	25.200		
	381 Gider Tahakkukları		25.200	
	Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı			

TMS/TFRS açısından uygulamada bazı farklılıklar bulunmaktadır. TMS/TFRS'ye göre banka kredilerinden kaynaklı ortaya çıkan faiz "308 Ertilenmiş Borçlanma Maliyeti" hesabında izlenmelidir. BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından banka kredilerinin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin tamamı gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

4.4. Çıkarılmış Tahvillerin Değerlemesi

Çıkarılmış tahviller, işletmelerin kaynak yaratmak amacıyla uzun vadeli olarak çıkardığı bir borçlanma senedir. Çıkarılmış tahvillerin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 4'te açıklanmaktadır.

Tablo 4. Çıkarılmış Tahvillerin Değerlemesi

ANA HESAP	Çıkarılmış Tahvillerin Değerlemesi			
	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK

	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt
	Gerçeğe Uygun Değer (İşlem maliyetleri düşülmüş) üzerinden değerlemeye tabi tutulur.	Gerçeğe Uygun Değer (İşlem maliyetleri düşülmüş) üzerinden değerlemeye tabi tutulur.	Gerçeğe Uygun Değer (İşlem maliyetleri gider olarak kar ve zarara yansıtılır) (KÜMİ FRS 10.14).	İtibari değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur.
	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt
ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER	İtfa edilmiş maliyet	İtfa edilmiş maliyet	İşlem fiyatına; raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz giderleri eklendikten, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile raporlanmalıdır (KÜMİ FRS 10.16)	İtibari değer

TRFS 9, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından yapılacak ilk kayıta çıkarılmış tahvillerin değerlendirilmesinde bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat VUK'un 286. maddesine göre çıkarılan tahvillerin itibari değer yani kıymetli evrakın üzerinde yazılı olan değer dikkate alınarak değerlendirilmeye tabi tutulacağı açıklanmaktadır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ortaya çıkabilecek işlem maliyetlerinin söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilmeyeceğini belirtmektedir. KÜMİ FRS'de ise İşlem fiyatına; raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz giderleri eklendikten, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile raporlanması gerektiği açıklanmaktadır. VUK'ta ise ilk ve sonraki kayıta itibari değer dikkate alınmaktadır. Bu açıklamaya ilaveten VUK'ta ortaya çıkan tahvil ihraç farklarının ne şekilde işleme alınacağı ile ilgili herhangi bir açıklama bulunmamaktadır (Ayçiçek, 2011: 65). Ayrıca çıkarılmış tahvillerin itibari değerinden daha düşük bir bedelle elden çıkarılması durumunda ise değerlemenin yine itibari değerle yapılacağı açıklanmaktadır (Ataman, 2005).

Çıkarılmış tahviller için yapılacak muhasebe kayıtları TFRS 9 ve BOBİ FRS açısından hem ilk muhasebeleştirilmede hem de dönem sonunda banka kredileri ile benzerlik göstermektedir (Yücel ve diğerleri, 2020).

Uygulamalar açısından muhasebeleştirme farklılıklarına ilişkin örnek;

Hüs-Sün Anonim Şirketi %25 faiz oranlı, 2 yılda yıllık taksitlerle geri ödemek üzere 200.000 TL (1.000 nominal değerli 200 adet) tahvil çıkartmıştır. Tahvillerin satışına aracılık eden “A” Bankası tahvillerin tamamının satıldığını ve 1 Şubat 2021 tarihi itibarıyla işletmenin bankadaki mevduat hesabına aktarıldığını bildirmiştir. “A” Bankası yaptığı bu işlem karşılığında işletmeden 1.000 TL komisyon kesmiş ve kalan tutarı işletmenin banka hesabına yatırmıştır.

Tahvil Faizi Hesaplama (Basit Faiz dikkate alınmıştır)		
1 Yıllık = $(200.000 \times 25 \times 334) / 36500 = 45.753 \text{ TL}$ (334 günlük) + 4.247 (31 günlük)		
01.02.2021		
102 Bankalar	199.000	
780 Finansman Gid.	1.000	
408 Ert. Borçlanma Mal.	100.000	
405 Çıkarılmış Tahviller ve Diğer Borçlanma Araçları		300.000
Tahvil İhraç Kaydı		
31.12.2021		
308 Ertelenmiş Borç. Mal.	45.753	
408 Ertelenmiş Borç. Mal.		45.753
Faizin İlgili Hesaba Aktarım Kaydı		
31.12.2021		
405 Çıkarılmış Tahviller ve Diğer Borçlanma Araçları	145.753	
305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri		145.753
Taksitlerin kısa vadeliye aktarılması		
		TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Çözüm

31.12.2021	780 Finansman Gideri	45.753		
	308 Ertelemiş Borç. Mal.		45.753	
	Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı			
31.01.2021	308 Ertelemiş Borç. Mal.	4.247		
	408 Ertelemiş Borç. Mal.		4.247	
	Faizin İlgili Hesaba Aktarım Kaydı			
31.01.2021	405 Çıkarılmış Tahviller	4.257		
	305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri		4.257	
	Taksit faizinin kısa vadeliye aktarılması			
31.01.2022	780 Finansman Gideri	4.247		
	305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri	150.000		
	308 Ertelemiş Borç. Mal.		4.247	
	102 Bankalar		150.000	
	1.Taksit ve Faiz Ödemesi			
01.02.2021	102 Bankalar	199.000		
	780 Finansman Gid.	1.000		
	405 Çıkarılmış Tahviller		200.000	
	Tahvil İhraç Kaydı			
				VUK'a Göre Çözüm

31.12.2021			
405 Çıkarılmış Tahviller ve Diğer Borçlanma Araçları	100.000		
304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri		100.000	
Taksitlerin kısa vadeliye aktarılması			
Faiz hesaplanması ve ilgili hesaba aktarılması			
$= 200.000 \times (0,25 \times (334/365)) = 45.753 \text{ TL}$			
31.12.2021			
780 Finansman Gideri	45.753		
304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri		45.753	
Dönem Sonu Faiz Tahakkuk Kaydı			
31.01.2022			
780 Finansman Gideri	4.247		
304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri	145.753		
102 Bankalar		150.000	
1.Taksit ve Faiz Ödemesi			

Çıkarılmış tahviller ilk kayıtlarında TMS/TFRS, BOBİ ve KÜMİ FRS açısından gerçeğe uygun değer değerlendirme ölçüsü üzerinden varlığın değerlendirildiğini açıkça ifade etmektedir. Bu ölçünün kullanımı sırasında varlıktan elde edilecek tutardan işlem maliyetlerinin düşülmesi gerektiğini ifade etmektedir. VUK açısından çıkarılmış tahvillerin değerlendirme ölçüsü itibarı değerlidir. İşlem maliyetlerinin ayrı değerlendirildiği konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında muhasebeleştirme işlemi yapılırken işlem maliyetlerini “780 Finansman Giderleri”, ortaya çıkacak faiz giderlerinin de “408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri” hesabında kayıt altına alması gerekmektedir.

5. SONUÇ

Çalışma, TMS/TFRS’lerin finansal bilgi ihtiyacının sağlanmasında önemli bir rol oynadığını ve finansal bilgiye ihtiyaç duyan çıkar gruplarına ihtiyaca uygun, şeffaf, açık, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bir finansal verinin sunulmasında etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu amaçla asıl hedefi vergi adaletini sağlamak ve vergi ziyanına yol açabilecek durumları ortadan kaldırmak olan VUK karşılaştırmaya dahil edilmiştir. TMS/TFRS’ler

geçmiş veriler yerine gelecekteki olaylar ve piyasa fiyatı üzerine odaklanmaktadır. VUK ise geçmiş olaylar ve maliyet bedeli üzerine temellenmiştir.

TMS/TFRS ve KÜMİ FRS açısından borçların değerlemesinde vade ayrımı söz konusu değildir. Fakat BOBİ FRS'ye göre borçların değerlemesinde vade ayrımı bulunmaktadır. Vade açısından TMS/TFRS ve KÜMİ FRS benzerlik göstermektedir. VUK madde 285'te senetli ve senetsiz borçların mukayyet değer ile değerlendirileceği açıklanmıştır. KÜMİ FRS seti taslağı bölüm 10'da TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak alacak ve borçların dönem sonlarında reeskont işlemine tabi tutulması gerektiği de ifade edilmektedir

Vadeli verilen çekler açısından uygulamalar karşılaştırıldığında TMS/TFRS ile BOBİ FRS benzerlik göstermektedir. KÜMİ FRS taslağı içerisinde vadeli verilen çeklerle ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Fakat KÜMİ FRS'de borçlarda vade ayrımı olmadığından dolayı itibari değer üzerinden dikkate alınmalıdır. Buradaki itibari değer çek bedelini ifade etmektedir. Vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması ile ilgili 64 nolu VUK sirküsünde VUK'un 281 ve 285. maddeleri dikkate alınarak vadeli çeklerin reeskont işlemine tabi tutulabileceği belirtilmektedir.

Banka kredilerinin, ilk muhasebeleştirilmede TMS/TFRS ve KÜMİ FRS açısından gerçeğe uygun değer, BOBİ FRS açısından ise işlem fiyatı üzerinden değerlendirileceği açıklanmaktadır. Farklı değerlendirme ölçüleri ifade edilmiş olsa da bu ölçüler her üç uygulama açısından aynı tutarı ifade etmektedir. Bundan dolayı standartlar açısından ilk muhasebeleştirilmede farklılık bulunmamaktadır. Fakat işlem maliyetleri açısından uygulamada TMS/TFRS ve BOBİ FRS benzerlik gösterirken, KÜMİ FRS ve VUK açısından durum farklılaşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS finansal borçlanma sırasında ortaya çıkan işlem maliyetlerinin borcun değerinden düşüldükten sonra muhasebeleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. KÜMİ FRS açısından sonraki ölçümde işlem fiyatına raporlama dönemi sonuna kadar kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir veya giderlerinin eklenmesi, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme veya tahsilatlarının ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkartılması ile yapılacağı açıklanmaktadır (KÜMİ FRS 10.16). VUK'ta ise böyle bir uygulama yoktur. VUK madde 285'e göre mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınmaktadır.

TRFS 9, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından yapılacak ilk kayıta çıkarılmış tahvillerin değerlemesinde bir farklılık bulunmamaktadır. Her üç standart da gerçeğe uygun değer ölçümünü dikkate almaktadır. Fakat VUK'un 286. maddesine göre çıkarılan tahvillerin itibari değer yani kıymetli evrağın üzerinde yazılı olan değer dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulacağı açıklanmaktadır.

Sonuç olarak muhasebe ve finansal raporlama standartları ve VUK benimsedikleri amaçlar doğrultusunda birbirinden ayrılmaktadır. KÜMİ ve BOBİ FRS ise Tam Set Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının daha sade hallerini ifade etmiş olsa da bazı noktalarda birbirinden ayrılmaktadır. Bu noktaların başında vade ayrımı konusu gelmektedir. TMS/TFRS açısından vadenin süresine bakılmaksızın ortaya çıkan kur farkı ve faiz ayrı hesaplanmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Muhasebeleştirme sırasında kullanılan hesap ve tutarlarda bu noktada değişiklik göstermektedir. Standartların gelecekteki olaylar ve piyasa fiyatını dikkate alması ve buna göre işlem yapması finansal verilerin çıkar gruplarına daha doğru olarak aktarılmasına katkı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, A. (2012). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- ATAMAN, Ümit (2005), Genel Muhasebe, Cilt. 2, 15.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ATAY, T., & KİRAZ, A. (2003). “Dönem Sonu İşlemlerinde Değerleme”, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Ocak, Sayı:384: 92-95.
- AYÇİÇEK, F. (2011). TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (50): 59-76. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/mufad/issue/35629/396039>
- AYDIN, E. (2002). “Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetlerdeki Değerleme”, (Tez numarası: 110748) [Doktora tezi, Marmara Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- BAŞAĞAÇ, H. (2006). “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması”, (Tez numarası: 205691) [Yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- BATIREL, Ö. F. (1974), “Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme”, (Tez numarası: 160488) [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- ÇINAR, S. (2007). “Değerleme İlkeleri ve Türkiye Uygulaması”, (Tez numarası: 207545) [Yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- GÜCENME, Ü. (2000). “Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri”, Marmara Kitapevi, 1.Basım, Bursa
- ŞENSOY, N. (2005). “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu
- ÖZKAN, Ö., & ŞAHİN, H. (2013). VERGİ USUL KANUNU ile TMS/TFRS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ. Vergi Raporu, sayı 171: 27-44.
- TOKAY, H., DERAN, A. & AKTAŞ, R. (2005). “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Ortamında Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, Muğla: Muğla Üniversitesi, 27-30 Nisan, ss.3-31, <http://www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24/kitap/1-1.pdf>, (02.12.2010).
- TOKAY, H. S., & DERAN, A. (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 90, Kasım-Aralık, ss.25-26, https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM90.pdf.
- TUĞAY, O., & ARISOY, K. (2019). Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(2): 563-577. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/makuiibf/issue/48147/531711>
- YÜCEL, S., ÖNCÜ, M. A., & AKCAN, A. (2020). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Değerleme Hükümlerinin

Karşılaştırılması. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 19 (73): 18-35. DOI:
10.17755/esosder.514395