ISSN 1308-3740
E-ISSN 2564-6591

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

JOURNAL OF ACCOUNTING & TAXATION STUDIES

muvu JATS
muhasebe ve vergi uygulamaları

10. Yıl Özel Sayı

muvu JATS
muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner
Ali ŞAHİN - *ASMMMO Başkanı*

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN - *Başkent Üniversitesi*

Sorumlu Editör / Editor in Chief
Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - *İzmir Demokrasi Üniversitesi*

Editörler / Editors
Prof. Dr. Ganite KURT- *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi*

Dil Editörü / Language Editor
Dr.Öğr. Üyesi Mehpare KARAHAN GÖKMEN - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff
Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - *İzmir Demokrasi Üniversitesi*

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.
International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes three times a year (in March, July and November).

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

ISSN 1308-3740
E-ISSN 2564-6591

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately. Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar and the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published three times (in March, July and November) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission
http://dergipark.gov.tr/muvu
For Additional Inquries
jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:
Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara/TURKEY

Phone : (+90) 312 232 33 77
Fax : (+90) 312 231 71 17
E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer
Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.
İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara
Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları
Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740
E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca uluslararası dizin indekslerinden Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, ulusal indekslerden TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atıf Dizini (SOBİAD) ile ASOS İndeks'te taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Makale gönderme adresi
http://dergipark.gov.tr/muvu
Bilgi Talepleriniz İçin
JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:
Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara/TÜRKİYE

Telefon : (+90) 312 232 33 77
Belgeç : (+90) 312 231 71 17
E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER
Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.
İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara
Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES

İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

muvu JATS
muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmecid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türk iye
Doç. Dr.	Agim MAMUTİ	University Of New York Tirana	Tiran	Arnavutluk
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKBOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye

Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval SELİMOGLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

SUNUŞ

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergimiz, yayın hayatına başladığı 2008 yılından beri yenilikleri ve gelişmeleri yakından takip ederek, kalitesini sürekli olarak arttırmayı hedeflemiş ve bu konuda önemli merhaleler kat etmiştir. Muhasebe mesleğinin standartları gelişmekte ve yerleşmekte iken, sürekli yayıncılığın da standartlarının sürekli olarak yükseldiği görülmektedir. Dergimiz, ulusal ve uluslararası bilimsel standartları sağlama yönündeki çabasına ödün vermeden devam edecektir. Bu sayede bilim dünyasında edindiği saygın yerini de koruyarak, daha önce olduğu gibi muhasebe ve vergi alanlarındaki kaliteli akademik çalışmalara ev sahipliğini ve katkısını sürdürecektir. Nitekim MUVU Dergimiz, artık alan kongrelerinden işbirliği teklifleri almakta, kongre ve sempozyumların seçilmiş bildirileri için sunulan yayın ortamları içinde yer almaktadır. Geçtiğimiz Aralık ayında Erzurum'da dördüncüsü düzenlenmiş olan "Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR) dergimizin bu yöndeki ilk işbirliği olmuştur. Seçilen bildiriler, Yayın Kurulumuzca tıpkı diğer sayılarımız gibi hakem süreçlerinden geçirilmiş ve 10'uncu yılımız şerefine çıkarılan ilk özel sayımız ile elektronik olarak yayımlanmıştır.

ICAFR Kongresi, Muhasebe ve Finans bilim alanlarında yapılmış olan çalışmalar ile bu alanlar ile disiplinler arası etkileşimi olan vergi, finans, kamu maliyesi, eğitim vb. gibi alanlarda çalışmanın ve araştırmacının bir araya gelmesine, kültürel ve sosyal paylaşımı arttırmasına olanak sağlayan önemli bir kongredir. Ankara Odası olarak, Yayın Kurulumuzu tebrik eder, Odamızın ve Dergimizin yurt sathında ve önemli katkılarla yer alması hususundaki gayretlerinden ötürü teşekkür ederim.

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

MUVU Dergimiz 10 yaşındadır. Geride kalan bu 10 yılda, Dergimiz kurumsallaşmasını tamamlamış, çok sayıda yerli ve yabancı indekse girmiştir.

Yayın Kurulu olarak, 10. Yılımız şerefine bir özel sayı çıkarmaya karar verdik ve bu sayıda Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları (ICAFR) Kongresi'nde sunulan ve içlerinden hakem değerlendirmesine tabi tutularak seçilen yazılar özel sayımızda yer almıştır.

Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile Sizlerle birlikte olmaya devam edecektir.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile...

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN
MUVU
Genel Yayın Yönetmeni

muvu JATS
muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler (Referees at This Issue)*

Prof. Dr. Abdullah YALAMAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Ali DERAN
Prof. Dr. Ayşe Banu BAŞAR
Prof. Dr. Başaran ÖZTÜRK
Prof. Dr. Bedriye TUNÇSİPER
Prof. Dr. Beyhan MAŞRAP
Prof. Dr. Cevdet Alptekin KAYALI
Prof. Dr. Erkan POYRAZ
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ
Prof. Dr. Gülbahar Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Hüseyin DALĞAR
Prof. Dr. Mehmet GENÇTÜRK
Prof. Dr. Metin COŞKUN
Prof. Dr. Metin Kamil ERCAN
Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN
Prof. Dr. Nurullah UÇKUN
Prof. Dr. Sami KARACAN
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Selçuk KENDİRLİ
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU
Prof. Dr. Süleyman UYAR
Prof. Dr. Şaban UZAY
Prof. Dr. Uğur KAYA
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU
Doç. Dr. Aslı YÜKSEL ÖZŞEN
Doç. Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ
Doç. Dr. Bünyamin ER
Doç. Dr. Davut AYGÜN
Doç. Dr. Emine Ebru AKIN AKSOY
Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK
Doç. Dr. Evren Dilek ŞENGÜR
Doç. Dr. Fatih TEMİZEL
Doç. Dr. Halil Emre AKBAŞ
Doç. Dr. İbrahim AKSU
Doç. Dr. İdris VARICI
Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN
Doç. Dr. Koray KAYALIDERE
Doç. Dr. Serpil SENAL
Dr. Öğr. Üyesi Nermin AKYEL
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DEMİRKOL
Dr. Öğr. Üyesi Semra BANK

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir.

İçindekiler

Mehmet DURGUT Abdülkadir PEHLİVAN Ampirik Araştırma	MUHASEBE (FİNANSAL RAPORLAMA) STANDARTLARINA YÖNELİK TÜRKİYE'DE HAZIRLANAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: 1987-2017 DÖNEMİ	1
Ahmet Cemkut BADEM Örnek Olay (Vak'a) Tahlili	ÜNİVERSİTELERDE FAALİYET MALİYETLERİNİN AKADEMİK ZAMAN MUHASEBESİ ARACILIĞI İLE HESAPLANMASI	24
Burcu İŞGÜDEN KILIÇ Zafer ANADOLU Ampirik Araştırma	DİJİTAL ÇAĞIN YARATTIĞI MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNE ETKİSİ	55
Esin YELGEN Süleyman UYAR Teorik İnceleme	BOBİ FRS AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	98
Filiz YÜKSEL Cevdet KAYALI Nilgün KAYALI Ampirik Araştırma	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE XBRL	110
Mutlu Başaran ÖZTÜRK Gizem VERGİLİ Ceyda AKTAN Ampirik Araştırma	TÜRKİYE'DE DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR İLE EKONOMİK BÜYÜMEK İLİŞKİSİ: EŞBÜTÜNLEŞME VE NEDENSELLİK ANALİZİ	132
Esin YELGEN Süleyman UYAR Ampirik Araştırma	MUHASEBE EĞİTİMİ VE Y KUŞAĞI	148
İlker KIYMETLİ ŞEN Arman Aziz KARAGÜL Örnek Olay (Vak'a) Tahlili	BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE ORTAK KONTROLE TABİ İŞ BİRLEŞMELERİNİN RAPORLANMASINDA KULLANILACAK HAKLARIN BİRLEŞMESİ YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA	169
Filiz YÜKSEL Ampirik Araştırma	KURUMSAL YÖNETİM VE ENTEGRE RAPORLAMA İLİŞKİSİ: BİST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ'NDE YER ALAN İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	188

Contents

Mehmet DURGUT Abdülkadir PEHLİVAN Empirical Reseach	A RESEARCH ON GRADUATE THESIS STUDIES PREPARED IN TURKEY FOR ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS: 1987-2017 PERIOD	1
Ahmet Cemkut BADEM Case Analysis	CALCULATION OF ACTIVITY COSTS IN UNIVERSITIES THROUGH ACADEMIC TIME ACCOUNTING	24
Burcu İŞGÜDEN KILIÇ Zafer ANADOLU Empirical Reseach	THE EFFECT OF ACCOUNTING PRACTICES CREATED BY THE DIGITAL AGE ON THE PREVENTION OF ACCOUNTING FRAUDS	55
Esin YELGEN Süleyman UYAR Theoretical Research	RECOGNITION OF TANGIBLE ASSETS IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES	98
Filiz YÜKSEL Cevdet KAYALI Nilgün KAYALI Empirical Reseach	SUSTAINABILITY REPORTING AND XBRL	110
Mutlu Başaran ÖZTÜRK Gizem VERGİLİ Ceyda AKTAN Empirical Reseach	THE RELATION BETWEENFOREIGN DIRECT INVESTMENT AND ECONOMIC GROWTH IN TURKEY: COINTEGRATION AND CAUSALITY ANALYSIS	132
Esin YELGEN Süleyman UYAR Empirical Reseach	ACCOUNTING EDUCATION AND GENERATION Y	148
İlker KIYMETLİ ŞEN Arman Aziz KARAGÜL Case Analysis	POOLING OF INTEREST METHOD TO BE USED FOR REPORTING BUSINESS COMBINATIONSUNDER COMMON CONTROL ACCORDING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES	169
Filiz YÜKSEL Empirical Reseach	RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND INTEGRATED REPORTING: A RESEARCH ON THE COMPANIES IN THE BIST CORPORATE GOVERNANCE INDEX	188

İçindekiler

Mahmut Sami ÖZTÜRK Teorik İnceleme	SİBER SALDIRILAR, SİBER GÜVENLİK DENETİMLERİ VE BÜTÜNCÜL BİR DENETİM MODELİ ÖNERİSİ	208
Metehan KÜÇÜKER Ahmet Vecdi CAN Teorik İnceleme	TARİHİ BELGELER IŞIĞINDA UYGURLARDA SAGIŞ	233
Nermin AKYEL Şule YILDIZ Ampirik Araştırma	LİSANS SEVİYESİNDEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNDE İHTİSAS MUHASEBESİ DERSLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	253
Murat TÜRK Fatih Coşkun ERTAŞ Örnek Olay (Vak'a) Tahlili	BULANIK ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ: BİR HASTANE UYGULAMASI	272
Fatma AKYÜZ Tolga YEŞİL Fırat AY Ampirik Araştırma	MUHASEBE MESLEĞİ SEÇİMİNDE ETKİLİ OLAN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ: UŞAK ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA	298
Mehmet Emin KARABAYIR Seyhan ÖZTÜRK Sevgi CENGİZ Ampirik Araştırma	MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARI VE ETİK İKİLEM	328
Hüseyin AKTAŞ Koray KAYALIDERE Yasemin KARATAŞ ELÇİÇEK Ampirik Araştırma	PETROL, DOLAR KURU VE HİSSE SENEDİ PİYASASI ARASINDAKİ ORTALAMA-OYNAKLIK YAYILIM ETKİSİ: BIST100 ÜZERİNE BİR UYGULAMA	354
Erdal BÜYÜKBIÇAKÇI Ampirik Araştırma	YÜKSEKÖĞRETİMDE BİLGİSAYARLI MUHASEBE UYGULAMALARI DERSİ İÇİN PROJE TABANLI ÖĞRENME YÖNTEMİ KULLANILMASININ AKADEMİK BAŞARIYA ETKİSİNİN İNCELENMESİ	378

Contents

Mahmut Sami ÖZTÜRK **Theoretical Research**	**CYBER ATTACKS, CYBER SECURITY AUDITS AND AN INTEGRATED AUDIT MODEL PROPOSAL**	**208**
Metehan KÜÇÜKER **Ahmet Vecdi CAN** **Theoretical Research**	**SAGIS IN UYGHURS IN THE LIGHT OF HISTORICAL DOCUMENTS**	**233**
Nermin AKYEL **Şule YILDIZ** **Empirical Research**	**THE EVALUATION OF SPECIALIZED ACCOUNTING COURSES IN ACCOUNTING EDUCATION AT UNDERGRADUATE LEVEL**	**253**
Murat TÜRK **Fatih Coşkun ERTAŞ** **Case Study**	**FUZZY TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM: AN IMPLEMENTATION IN A HOSPITAL**	**272**
Fatma AKYÜZ **Tolga YEŞİL** **Fırat AY** **Empirical Research**	**EVALUATION OF FACTORS AFFECTING CHOICE OF ACCOUNTING PROFESSION: AN APPLICATION REGARDING STUDENTS AT USAK UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCE**	**298**
Mehmet Emin KARABAYIR **Seyhan ÖZTÜRK** **Sevgi CENGİZ** **Empirical Research**	**ACCOUNTING PROFESSIONAL CANDIDATES AND ETHICAL DILEMMA**	**328**
Hüseyin AKTAŞ **Koray KAYALIDERE** **Yasemin KARATAŞ ELÇİÇEK** **Empirical Research**	**AVARAGE VOLATILITY SPREAD EFFECT BETWEEN THE OIL PRICES, DOLLAR EXCHANGE RATE AND THE STOCK MARKET: AN APPLICATION ON BIST-100**	**354**
Erdal BÜYÜKBIÇAKÇI **Empirical Research**	**INVESTIGATION OF THE EFFECT OF PROJECT – BASED LEARNING METHOD ON ACADEMIC SUCCESS FOR COMPUTERIZED ACCOUNTING APPLICATIONS COURSE IN HIGHER EDUCATION**	**378**

İçindekiler

Süleyman YÜKÇÜ
Nur FİDANCI
Ampirik Araştırma
HAVAYOLU İŞLETMECİLİĞİNDE MALİYET VE FİYATLANDIRMA ÖNERİLERİ 394

Ömer Faruk DEMİRKOL
Ampirik Araştırma
HARRAN ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE/FİNANS DERSLERİNDEKİ BAŞARI DÜZEYİNİN MEZUNİYET SONRASI İŞ TERCİHLERİNE ETKİSİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA 408

Çağatay ORÇUN
Galip GENÇYÜREK
Ramazan EKİNCİ
Ampirik Araştırma
FUTBOLDA RAKİP TAKIM MÜSABAKA SONUÇLARININ HİSSE SENEDİ FİYATLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ 432

Hasan AYAYDIN
Alper Veli ÇAM
Abdül Kadir BARUT
Fahrettin PALA
Ampirik Araştırma
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME VE İNOVASYON YATIRIMLARININ FİNANSAL GELİŞME ÜZERİNE ETKİSİ: BRICS-TM ÜLKELERİ ÖRNEĞİ 442

İlker KIYMETLİ ŞEN
Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Teorik İnceleme
BOBİ FRS'NİN MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER: BOBİ FRS, TMS/TFRS VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME 462

Bülent BALKAN
Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU
Ampirik Araştırma
KURUMSAL YÖNETİM KAPSAMINDA VİZYON, MİSYON VE DEĞERLER: TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME 485

Şuayyip Doğuş DEMİRCİ
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR
Ampirik Araştırma
ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 508

Hakan ÖZÇELİK
Ampirik Araştırma
KURUMSAL YÖNETİM TEMELİNDE MUHASEBE BİLGİ KALİTESİNİN GELİŞTİRİLMESİ 532

Contents

Süleyman YÜKÇÜ Nur FİDANCI Empirical Research	COST AND PRICING SUGGESTIONS FOR AIRLINE INDUSTRY	394
Ömer Faruk DEMİRKOL Empirical Research	A STUDY ON THE EFFECT OF THE SUCCESS OF HARRAN UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES STUDENTS IN ACCOUNTING AND FINANCE COURSES ON JOB PREFERENCES AFTER GRADUATION	408
Çağatay ORÇUN Galip GENÇYÜREK Ramazan EKİNCİ Empirical Research	THE IMPACT OF FOOTBALL MATCH SCORES OF RIVALS ON STOCK PRICES	432
Hasan AYAYDIN Alper Veli ÇAM Abdül Kadir BARUT Fahrettin PALA Empirical Research	THE EFFECTS OF RESEARCH DEVELOPMENT AND INNOVATION INVESTMENTS ON FINANCIAL DEVELOPMENT: BRICS-TM COUNTRIES EXAMPLE	442
İlker KIYMETLİ ŞEN Mehmet ÖZBİRECİKLİ Theoretical Research	CHANGES THE BOBI FRS HAS BROUGHT TO ACCOUNTING PRACTICES: AN INVESTIGATION ON BOBI FRS, TMS/TFRS AND CURRENT LOCAL ACCOUNTING SYSTEM	462
Bülent BALKAN Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU Empirical Research	VISION, MISSION, AND VALUES IN THE CONTEXT OF CORPORATE GOVERNANCE: A REVIEW ON TURKISH BANKING SECTOR	485
Şuayyip Doğuş DEMİRCİ Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Empirical Research	ACCOUNTING FOR FINANCIAL LEASING TRANSACTIONS WITHIN NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS	508
Hakan ÖZÇELİK Empirical Research	IMPROVEMENT OF ACCOUNTING INFORMATION QUALITY BASED ON CORPORATE GOVERNANCE	508

İçindekiler

Özgür KAYMAZ Önder KAYMAZ Theoretical Research	THE LINK BETWEEN MANIPULATION WITH ACCOUNTING: LEARNING FROM THE ECONOMIC EFFICIENCY COUPLED WITH THE SETTING OF FINANCIAL LEGISLATION	548
Tuba Derya BAŞKAN Gizem ÇOPUR VARDAR Ampirik Araştırma	SİGORTA SEKTÖRÜNDE KURUMSAL YÖNETİM UYGULANMASININ FİRMA PERFORMANSINA ETKİSİ	582
Serdar KUZU Ampirik Araştırma	BORSA İSTANBUL ENDEKSİ (BIST 100) GETİRİ VOLATİLETESİNİN ARCH VE GARCH MODELİ İLE TAHMİN EDİLMESİ	608
GülçinYILDIRIM Tuğçe UZUN KOCAMIŞ Serdar KUZU Ampirik Araştırma	FİNANSAL PERFORMANSIN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI ÜZERİNE ETKİSİ: BİST100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNDE BİR İNCELEME	625
İffet GÖRKEY KESİMLİ Kıymet TUNCA ÇALIYURT Ampirik Araştırma	KAMU GÖZETİMİ DENETİMLERİ VE YAPTIRIMLARI: TÜRKİYE-ABD KARŞILAŞTIRMASI	636
H.Muhammet KEKEÇ Serdar KUZU Teorik İnceleme	TÜRKİYE'DE CARİ AÇIK MAKASI DARALTILABİLİR Mİ?	661
Metin SABAN Metehan KÜÇÜKER Hilal KÜÇÜKER Örnek Olay (Vak'a) Tahlili	ÇEVRESEL MUHASEBE AÇISINDAN REKLAMASYON MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI	680
Şakir SAKARYA Kemal Faruk YAZGAN Hasan Hüseyin YILDIRIM Ampirik Araştırma	BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NIN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN BİLİNİRLİĞİNİN VE FARKINDALIĞININ TESPİTİ: BALIKESİR İLİ ÖRNEĞİ	699

Contents

Özgür KAYMAZ Önder KAYMAZ Teorik İnceleme	MUHASEBE VE MANİPÜLASYON ARASINDAKİ BAĞLANTI: FİNANSAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE EKONOMİK ETKİNLİK NOSYONUNDAN ÖĞRENME	548
Tuba Derya BAŞKAN Gizem ÇOPUR VARDAR Empirical Research	THE EFFECT OF CORPORATE GOVERNANCE PRACTICES ON PERFORMANCE OF INSURANCE COMPANIES	582
Serdar KUZU Empirical Research	PREDICTION OF STOCK EXCHANGE ISTANBUL INDEX (BIST 100) RETURN VOLATILITY WITH ARCH AND GARCH MODELS	608
GülçinYILDIRIM Tuğçe UZUN KOCAMIŞ Serdar KUZU Empirical Research	IMPACT OF FINANCIAL PERFORMANCE ON THE SUSTAINABILITY REPORT: AN EXAMINATION ON BIST 100 COMPANIES	625
İffet GÖRKEY KESİMLİ Kıymet TUNCA ÇALIYURT Empirical Research	PUBLIC OVERSIGHT INVESTIGATIONS AND SANCTIONS: TURKEY-US COMPARISON	636
H.Muhammet KEKEÇ Serdar KUZU Theorical Research	CAN TURKEY'S CURRENT ACCOUNT DEFICIT BE REDUCED?	661
Metin SABAN Metehan KÜÇÜKER Hilal KÜÇÜKER Case Analysis	REPORTING OF RECLAMATION COSTS FOR ENVIRONMENTAL ACCOUNTING	680
Şakir SAKARYA Kemal Faruk YAZGAN Hasan Hüseyin YILDIRIM Empirical Research	DETERMINATION OF AWERENESS AND FAMILIARITY LEVELS ABOUT THE BIG AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES FINANCIAL REPORTED STANDARDS BY PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: EVIDENCE FROM BALIKESİR PROVINCE	699

BOBİ FRS'NİN MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER: BOBİ FRS, TMS/TFRS VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME*

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN[a]
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ[b]

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 462-484

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında 30138 Sayılı Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır.

Bu çalışmada, BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği/Vergi Usul Kanunu (MSUGT/VUK) ile karşılaştırılması suretiyle TMS/TFRS ve MSUGT'ye göre BOBİ FRS'nin Türkiye'de muhasebe uygulamalarına ne tür değişiklikler getirdiğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: BOBİ FRS, TMS, MSUGT, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları

JEL Kodları: G28, M40, M41.

CHANGES THE BOBI FRS HAS BROUGHT TO ACCOUNTING PRACTICES: AN INVESTIGATION ON BOBI FRS, TMS/TFRS AND CURRENT LOCAL ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

The notification numbered 30138 on Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (BOBI FRS in Turkish abbreviation) prepared by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board (KGK in Turkish abbreviation) was enacted by the Official Gazette dated 29th of July 2017. The objective of the Notification is to put into effect BOBI FRS in order to ensure entities, which are subject to independent audit, but do

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

[a] İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr
[b] Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ozbirecikli@mku.edu.tr

not apply Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TMS/TFRS in Turkish abbreviation), to present consolidated and separate financial statements providing fair,useful and comparable financial information.

The present study aims to reveal what BOBI FRS brings to accounting practices for large and middle-sized enterprises in Turkey by comparing principles in BOBI FRS to principles in TMS/TFRS and Current Local Accounting Application System in Turkey.

Keywords: BOBİ FRS, TMS, MSUGT, Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards

JEL Codes: G28, M40, M41.

1. GİRİŞ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır (30138 Sayılı Tebliğ).

Bu tebliğ ekinde yer alan BOBİ FRS'nin, bağımsız denetime tabi olup da TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler iki yıl geçmedikçe, isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulayamaz. Öte yandan isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmesi için en az iki yıl süreyle TMS/TFRS'yi uygulaması gerekmektedir (30138 Sayılı Tebliğ).

KGK'nın son verilerine göre Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) yani Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi olan 1.550 şirketin TMS/TFRS'yi uygulaması zorunludur. Bağımsız denetime tabi olan 850 büyük işletme ve 3.850 orta büyüklükte işletme, BOBİ FRS'yi (veya isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi) uygulayacaklardır. BOBİ FRS'nin uygulanmasına 01.01.2018 tarihinden itibaren başlanmıştır.

BOBİ FRS'nin uygulanması açısından; aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 250 kişi ve üstü olarak belirlenen şartların en az ikisini, varsa bağlı ortaklıkları ile birlikte, art arda iki raporlama döneminde sağlayan işletmeler, bir sonraki raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir. Büyük işletme tanımını sağlayan bir işletme, belirtilen üç şartın ikisindeki

değerlerin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda, büyük işletme olarak değerlendirilmemektedir (30138 Sayılı Tebliğ).

Yine BOBİ FRS'nin uygulanması açısından; aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 200 kişi ve üstü olarak belirlenen şartların en az ikisini, varsa bağlı ortaklıkları ile birlikte, art arda iki raporlama döneminde sağlayan işletmeler, bir sonraki raporlama döneminde orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilmektedir. Orta büyüklükte işletme tanımını sağlayan bir işletme, belirtilen üç şartın ikisindeki değerlerin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilmemektedir.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınmaktadır. Aynı zamanda işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıklarının bulunması durumunda, bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlayıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınmaktadır (30138 Sayılı Tebliğ).

Küçük ve mikro işletmeler ise finansal tablolarının hazırlanmasında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) uygulayacaklardır.

Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile karşılaştırılması suretiyle BOBİ FRS'nin ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına sağlayacağı faydayı, TMS/TFRS ve MSUGT bağlamında tartışma konusu etmektir.

Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma teknikleri arasında yer alan doküman inceleme veri toplama aracılığı ile BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT ve ilgili Vergi Usul Kanunu (VUK) maddeleri incelenmiştir. Çalışmada BOBİ FRS'deki bölümler ayrı başlıklar halinde ele alınarak, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar tespit edilmiş, böylece farklılıkların Türkiye'de muhasebe uygulamaları ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi olabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI İLE TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

2.1. Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında finansal tablo bilgi kullanıcılarının, işletme ile ilgili alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır.

BOBİ FRS'de de TMS 1'de olduğu gibi, finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve işletme ile ilgili önemli bilgilerin yer aldığı dipnotlardan oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 1.3; TMS 1, Par. 10).

Finansal tabloların biçim ve içeriğinde bir takım farklılıklar bulunmakla birlikte, en fazla farklılık kar veya zarar tablosundadır. TMS/TFRS'de Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS'de Kar veya Zarar Tablosu'dur. Bu değişimin en önemli etkisi BOBİ FRS'ye göre hazırlanması gereken kar veya zarar tablosunda, kapsamlı gelir unsurlarının yer almamasıdır. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler BOBİ FRS'de yer almadığından, Kar veya Zarar Tablosu Sürdürülen Faaliyetler ve Durdurulan Faaliyetler olarak ayrı ayrı raporlanmamaktadır. Kar veya zarar tablosu, BOBİ FRS'ye göre fonksiyon esasına göre hazırlanmalıdır (BOBİ FRS, Ek 2; Ek 6). TMS 1'e göre kapsamlı gelir tablosu hem fonksiyon hem de giderlerin çeşitlerine göre hazırlanabilmektedir (TMS 1, Par. 102-103).

MSUGT'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar; satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve kar dağıtım tablosu ek finansal tablolardır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 3).

BOBİ FRS'de finansal bilgilerin özellikleri temel ve destekleyici özellikler olarak ayrılmış, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellikler olarak sıralanmış; anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikler olarak belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 1.7). TMS/TFRS'nin kavramsal çerçevesinde destekleyici niteliksel özellikler arasında ayrıca "doğrulanabilirlik" de yer almaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ26-28).

Genel Raporlama İlkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, finansal tabloların sunumunda önemlilik, mahsup yasağı, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır (BOBİ FRS, Par. 1.14-26). TMS/TFRS seti ihtiyatlılık hariç, bu ilkelerle uyumludur.

MSUGT'de muhasebenin temel kavramları; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 1).

2.2. Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosunun sunumu ve hazırlanma şekli TMS 7 ile uyumludur. Sadece TMS 7'deki nakit akış tablosunun bölümleri İşletme Faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak (TMS 7, Par. 10), BOBİ FRS'de ise Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 2.7).

MSUGT'ye göre hazırlanması gereken Nakit Akım Tablosunda BOBİ FRS ya da TMS 7'deki gibi sınıflandırma olmamakla birlikte, sadece nakit girişleri ve nakit çıkışları olarak ayrım yapılmıştır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 4).

2.3. Bölüm 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar

BOBİ FRS'de muhasebe politikaları, tahminler ve yanlışlıklarla ilgili ilkeler TMS 8'de yer alan ilkelerle uyumludur. Buna göre muhasebe politikası değişikliği geriye dönük uygulanacak, muhasebe tahmini değişikliği tahminin yapıldığı dönemde ve eğer ilgiliyse ileriye yönelik uygulanacak, yanlışlıklar ise geriye doğru düzeltilecektir (BOBİ FRS, Par. 3.8; 3.20; 3.25-27).

VUK uygulamalarına göre muhasebe politikası ve tahmin değişikliklerinin yapılmasında mali politikalar ve kar oranları açısından hassas davranılmaktadır. Muhasebe politikası değişiklikleri, mali politikalarda önemli etki oluşturan ya da oluşturabilecek bir değişiklik yapılmışsa, bu etkinin finansal tablolar üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Muhasebe tahmini değişikliği, işletmenin kar oranlarında önemli ölçüde etkiliyse, bu değişiklikle ilgili finansal etkiler açıklanmalıdır. Yanlışlıklar ise yine muhasebe kayıt ve tekniğine göre ayrıca ilgili vergi kurallarına göre yapılmalıdır.

2.4. Bölüm 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölüm TMS 10'da yer alan ilkelerle uyumludur. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemine ait olan finansal tablolarda hem rakamsal olarak hem de dipnotlarda düzeltilecektir (BOBİ FRS, Par. 4.4). Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar içinse raporlama dönemine ait finansal tablolarda herhangi bir değişiklik yapılmayacak, önemli nitelikteki raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olay için, dipnotlarda açıklama yapılacaktır (BOBİ FRS, Par. 4.7).

MSUGT ve VUK'a göre bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlarla ilgili olarak bilanço dipnotlarında bilgi sunulmalıdır.

2.5. Bölüm 5: Hasılat

Mal ve hizmet satışı, faiz, isim hakkı, temettü ve inşaat sözleşmelerinden doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesi kuralları BOBİ FRS'de bu bölümde yer almaktadır.

BOBİ FRS'ye göre hasılat ekonomik faydaların işletmeye girme ihtimalinin yüksek olması ve bu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.5). Hasılatla ilgili ilkeler TMS 18 ve TMS 11'de de yer almakla birlikte, bu iki standardın uygulamasına 31.12.2017 tarihinde son verilerek TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının uygulanmasına başlanmıştır. TFRS 15'e göre hasılat, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir (TFRS 15, Par. 31). VUK'a göre ise mal ve hizmet satışından elde edilen hasılat, faturanın kesilmesiyle tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir (VUK, Madde 229).

Mal satışlarında, satışın vadeli yapılması durumunda ve vade bir yıla kadarsa peşin bedel ile vadeli bedel arasındaki vade farkı BOBİ FRS'ye göre ayrıştırılmamaktadır. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılarak ilgili dönem gelene kadar ertelenmiş faiz geliri olarak finansal durum tablosunda bekletilmektedir BOBİ FRS, Par. 5.9). TMS/TFRS'ye göre uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır (TFRS 15, Par. 60; 63). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise vade ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun vadeli bedel hasılata konu edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

Hizmet sunumları ve inşa sözleşmeleri BOBİ FRS'ye göre tamamlanma yüzdesi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilmektedir BOBİ FRS, Par. 5.18). TFRS 15'e göre hizmet sunumlarının muhasebeleştirilmesi için, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ya da bir anda veya zamana yayılı bir şekilde kayda alınması gerekmektedir (TFRS 15, Par. 35; 38). VUK'a göre ise hizmet ifa edildiğinde ve gelir içerik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir.

2.6. Bölüm 6: Stoklar

BOBİ FRS'de stokların değerlemesi TMS 2 ile uyumlu olarak maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile raporlanması şeklindedir (BOBİ FRS, Par. 6.4). VUK'a göre stoklar maliyet bedeli ile değerlenmektedir (VUK, Madde 274). Stoklardaki değer düşüklüğü konusunda da BOBİ FRS ile TMS 2 ilkeleri arasında paralellik söz konusudur. Buna göre stokların

maliyet değerinin net gerçekleşebilir değerinin altına düşmesi durumunda stok değer düşüklüğü zararı oluşmakta ve bu zararın kayda alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.22). VUK'a göre stokların değerinde %10'dan fazla azalış olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçüm yapılabilmektedir (VUK, Madde 274).

Stok maliyetinin hesaplanmasında BOBİ FRS'ye göre tam maliyet ya da isteğe bağlı olarak normal maliyet yöntemleri kullanılabilirken (BOBİ FRS, Par. 6.12-13), TMS 2'ye göre normal maliyet yöntemi kullanılmalıdır (TMS 2, Par, 13). VUK'a göre ise stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılmalıdır (VUK, Madde 275).

Stokların vadeli alınması ve vadenin bir yıla kadar olması durumunda BOBİ FRS'ye göre peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki vade farkı ayrıştırılmadan stoklar vadeli fiyat üzerinden aktifleştirilmektedir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.8). TMS 2'ye göre stoklarla ilgili tüm vade farkları ayrıştırılmakta ve ilgili dönemin finansman giderlerine kaydedilmek üzere gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır (TMS 2, Par. 17-18). VUK'a göre ise stokların vadesi ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun vade farkı ayrıştırılmadan vadeli değer ile muhasebeleştirilmektedir (VUK, 238 Sayılı Genel Tebliği).

2.7. Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal Faaliyetler bölümü kapsamında olan canlı varlıklar BOBİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet modeli ile değerlenebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.5). TMS 41'e göre canlı varlıklar (gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç) gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlenmelidir (TMS 41, Par. 12). VUK'a göre canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Zirai işletmelere dahil olan canlı varlıkların maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, emsal değeri kullanılmaktadır (VUK, Madde 277).

Tarımsal ürünler, hasat zamanında hem BOBİ FRS hem de TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülürken (BOBİ FRS, Par. 7.11; TMS 41, Par. 32), VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlenmelidir (VUK, Madde 276).

TMS/TFRS'de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilirken (TMS 16, Par. 37), BOBİ FRS'de tarımsal faaliyetler bölümünün kapsamına girmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.3). VUK'da böyle bir ayrım bulunmamaktadır.

2.8. Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

BOBİ FRS'de bu bölüm kapsamında düzenlenen Arama ve Değerlendirme Varlıkları (BOBİ FRS, Par. 8.4), TFRS 6'da Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları olarak yer almaktadır (TFRS 6, Par. 2). MSUGT'de maden kaynakları ile ilgili olarak 27 no'lu hesap grubunda yer alan Özel Tükenmeye Tabi Varlık hesapları bulunmaktadır.

Arama ve değerlendirme varlıkları, BOBİ FRS ve TFRS 6'ya göre maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 8.4; TFRS 6, Par. 8). Tam olarak karşılamasa da özel tükenmeye tabi varlıklar da maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.

Arama ve değerleme varlıkları dönem sonunda BOBİ FRS'ye göre maliyet modeli ile değerlenmeli (BOBİ FRS, Par. 8.7), TFRS 6'ya göre ise maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeline göre ölçülebilmektedir (TFRS 6, Par. 12). Özel tükenmeye tabi varlıklar da maliyet bedelinden amortisman ayrılmak suretiyle değerlenmektedir.

2.9. Bölüm 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Finansal araçlar ve özkaynaklarla ilgili hem TMS/TFRS hem de MSUGT ve VUK açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre finansal varlık ve borçlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 9.7-31):

Alacaklar ve Borçlar

Borçlanma Araçları

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Diğer Finansal Araçlar

Alacak ve Borçlar: BOBİ FRS'de ticari ve ticari olmayan işlemlerden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesinde vadelere göre ayrım söz konusudur. Vadesi bir yıl ya da daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değerle, vadesi bir yıldan daha uzun olan alacak ve borçlar itfa edilmiş değerle değerlenecektir (BOBİ FRS, Par. 9.8). TFRS 7-9'da böyle bir vade ayrımı söz konusu değildir. Vadesi ne olursa olsun (uygulama kolaylığı hariç olmak üzere) tüm senetli ya da senetsiz alacak ve borçlar itfa edilmiş değerle değerlenmektedir (TFRS 9, Par. 4.1.2). MSUGT ve VUK'a göre, senetli alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlenirken, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlenebilir. Senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlenir (VUK, Madde 281; 285).

Borçlanma Araçları: Hem BOBİ FRS hem de TFRS 7-9'a göre bankadaki vadeli mevduat, devlet veya özel sektör tahvil ve bonoları veya hazine bonosu gibi borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden değerlenir ve değer farkı kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 9.11; 9.13). VUK'a göre borçlanma araçları borsa rayici üzerinden ya da alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi ile bulunan tutar üzerinden, tahviller itibari değeriyle, banka kredileri işlemiş faizi ile birlikte mukayyet değeriyle değerlenir (VUK, Madde 286).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar: Bu yatırımlar BOBİ FRS'de borsada işlem görenler ve borsada işlem görmeyenler olarak ayrılmıştır. Borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeriyle (BOBİ FRS, Par. 9.20), borsada işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlenir (BOBİ FRS, Par. 9.21). TFRS 7 ve TFRS 9'a göre özkaynak araçları gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılanlar olarak sınıflandırılmakta ve gerçeğe uygun değer farkları kar veya zararda raporlanmaktadır (TFRS 9, Par. 4.1.4). VUK'a göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlenmektedir (VUK, Madde 279).

Diğer Finansal Araçlar: BOBİ FRS'ye göre varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar (forward, future, swap, opsiyon) gibi finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ölçüm farkları kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 9.26). Diğer finansal araçlardan net olarak nakitle yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dahil edilerek işlem fiyatları üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet değerinden düşülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.25). BOBİ FRS ile TMS/TFRS ilkeleri türev finansal araçların değerlemesi açısından uyumludur. VUK'da türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS'ye göre ticari alacaklar için değer düşüklüğü ile ilgili gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (BOBİ FRS, Par. 9.33). TMS/TFRS'ye göre beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü ayrılır (TFRS 9, Par. B5.5.1). VUK'a göre ise sadece dava ve icra safhasındaki alacaklar ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (VUK, Madde 323).

BOBİ FRS'de özkaynaklar; payların ilk ihracı, bileşik finansal araçlar, işletmenin kendi paylarını satın alması ve ortaklara yapılan dağıtımlar olarak ayrı başlıklar halinde açıklanmıştır (BOBİ FRS, Par. 9.56-73).

2.10. Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar

İştirak yatırımı kıstası hem BOBİ FRS hem de TMS 28'de önemli etkinin bulunmasıdır (BOBİ FRS, Par. 10.4; TMS 28, Par. 5). MSUGT'ye göre %10 ile %50 arasında oy hakkına sahip olunması durumunda bu yatırım iştirak yatırımı olarak kabul edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

BOBİ FRS'ye göre iştirak yatırımları konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak raporlanır (BOBİ FRS, Par. 10.10). Bireysel finansal tablolarda iştirak yatırımları özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilir (BOBİ FRS, Par. 10.9).

TMS 28'e göre de iştirak yatırımları konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi ile raporlanmalıdır (TMS 28, Par. 16). Bireysel finansal tablolarda iştirak yatırımları maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanır (TMS 27, Par. 10). MSUGT/VUK'a göre ise iştirak yatırımları alış bedeli ile raporlanır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

2.11. Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS ve TFRS 11'e göre müşterek kontrol, bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün, sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır (BOBİ FRS, Par. 11.2; TFRS 11, Par. 7). Stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü müşterek girişimcilerin oy birliğiyle mutabakatını gerektirmektedir. MSUGT/VUK'da müşterek girişimle ilgili hüküm bulunmamaktadır.

Müştereken kontrol edilen işletmeler BOBİ FRS'ye göre, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak raporlanır. Bireysel finansal tablolarda müştereken kontrol edilen işletmeler, özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilir (BOBİ FRS, Par. 11.15). TFRS 11'e göre de müştereken kontrol edilen işletmeler, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi ile raporlanmalıdır (TFRS 11, Par. 24). Bireysel finansal tablolarda ise maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanır (TMS 27, Par. 10). MSUGT/VUK'a göre müştereken kontrol edilen işletmeler alış bedeli ile raporlanır.

2.12. Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar üç düzenlemeye göre de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 12.6; TMS 16, Par. 10; VUK, Madde 269; 273).

BOBİ FRS'ye göre, maddi duran varlığın bir yıldan kısa vadede alınması durumunda vade farkı varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda, vade farkı ayrıştırılarak ilgili dönemin

kar veya zarar tablosuna finansman gideri olarak kaydedilir. İnşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenir (BOBİ FRS, Par. 12.9).

TMS 16'ya göre, maddi duran varlığın vadeli alınması durumunda, vadenin süresi ne olursa olsun, vade farkı ayrıştırılır. Sadece özellikli varlıkların, yani amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri aktifleştirilir (TMS 16, Par. 23).

VUK'a göre maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetinin (kredi faizi, kur farkları vs) varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar olan kısmı aktifleştirilir. Varlığın elde edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetinin maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK, 163 Sayılı Genel Tebliği).

BOBİ FRS ile TMS 16 arasındaki bir diğer farklılık takasla alınan maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesine konu edilecek değerdir. BOBİ FRS'ye göre takasla verilen varlığın net defter değeri, alınan varlığın maliyet bedelidir. Eğer verilen varlığa ek olarak parasal kıymet de ödenirse, bu tutar verilen varlığın net defter değerine eklenerek yeni varlığın maliyet bedelini oluşturur (BOBİ FRS, Par. 12.12).

TMS 16'ya göre takasla alınan varlığın gerçeğe uygun değeri, maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilir. Alınan varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemezse, bu durumda verilen varlığın net defter değeri alınan varlığın maliyet bedeli olur (TMS 16, Par. 24).

Amortisman uygulaması ile ilgili hususlarda BOBİ FRS ile TMS 16 uyumludur. MSUGT/VUK'a göre farklılıklar şunlardır:

Muhasebe standartlarında amortisman ayrılması zorunludur, VUK'a göre ise ihtiyaridir.

Muhasebe standartlarına göre faydalı ömür, işletme tarafından tespit edilir. VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Muhasebe standartlarına göre amortismana tabi tutar varlığın defter değerinden kalıntı (hurda) değerin düşülmesi yoluyla bulunur. VUK'a göre amortismana tabi tutar maddi duran varlığın defter değeridir.

Muhasebe standartlarında doğrusal amortisman yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim birimi/üretim miktarı yöntemi kullanılabilir. VUK'a göre amortisman yöntemleri arasında üretim birimi/üretim miktarı yöntemi bulunmamaktadır.

Muhasebe standartlarına göre bina satın alındığında arsa payı ayrıştırılarak kaydedildiği için bina amortismana tabi tutulur, ancak arsa amortismana tabi tutulmaz. MSUGT/VUK'a göre böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Bina, arsası ile birlikte amortismana tabi tutulmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar için dönem sonunda maliyet yöntemi ya da yeniden değerleme yöntemlerinden biri seçilir ve dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (BOBİ FRS, Par. 12.15; TMS 16, Par. 29).

MSUGT/VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlenir (VUK, Madde 269; 273), yeniden değerleme (kuyumcular ve bazı maden işletmeleri hariç) 2004 yılından bu yana yapılmamaktadır.

2.13. Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

BOBİ FRS ve TMS 40'da yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi ile ilgili ilkeler uyumludur. MSUGT/VUK'da yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 40'a göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 13.5; TMS 40, Par. 20). Dönem sonunda yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet modeli ya da gerçeğe uygun değer yöntemi seçilerek, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (BOBİ FRS, Par. 13.7; TMS 40, Par. 30).

2.14. Bölüm 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar üç düzenlemeye göre de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 14.7; TMS 38, Par. 24).

BOBİ FRS ve TMS 38'e göre, araştırma ve geliştirme projeleri için yapılan harcamaların, harcamanın araştırma veya geliştirme niteliğinde olmasına göre sınıflandırılması gerekir. Buna göre araştırma nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar kar veya zarara kaydedilir. Geliştirme nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar ise belirli şartların sağlanması durumunda aktifleştirilir. Araştırma ve geliştirme safhalarının ayrılmaması halinde tüm harcamalar gider olarak kaydedilir (BOBİ FRS, Par. 14.15-19; TMS 38, Par. 52-59).

MSUGT/VUK'a göre, araştırma ve geliştirme giderleri ayrımı yoktur. Araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değeri ile aktifleştirilebileceği gibi isteğe bağlı olarak gider de kaydedilebilmektedir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi durumunda amortisman süresi beş yıldır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

BOBİ FRS ve TMS 38'e göre, sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi, işletme tarafından tespit edilir (BOBİ FRS, Par. 14.24; TMS 38, Par. 97).

TMS 38'e göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmeyip, her dönem sonunda faydalı ömre sahip olup olmadıkları gözden geçirilir (TMS 38, Par. 88).

BOBİ FRS'de faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar 5 yıldan az, 10 yıldan fazla olmayacak şekilde itfa edilir (BOBİ FRS, Par. 14.33).

MSUGT/VUK'a göre, maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. MSUGT'ye göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar beş eşit taksitte itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5; VUK, 333 Sayılı Genel Tebliği).

2.15. Bölüm 15: Kiralamalar

BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması açısından genel olarak uyumludur.

TMS 17'de faaliyet kiralaması olarak isimlendirilen kiralama türü (TMS 17, Par. 49-55), BOBİ FRS'de geleneksel kiralama olarak adlandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 15.19; 28-30). Geleneksel kiralamada (faaliyet kiralaması) kira ödemeleri BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK'a göre doğrusal olarak kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.19; TMS 17, Par. 50).

Finansal kiralamaların ilk muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak ölçüm, varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanıdır (BOBİ FRS, Par. 15.13; TMS 17, Par. 20; VUK, Mükerrer Madde 290). Bu uygulama BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK açısından uyumludur.

MSUGT ve VUK'a göre, finansal kiralamada kiralamaya konu varlık, finansal kiralama hakkı olarak maddi olmayan duran varlıklarda raporlanırken, BOBİ FRS ve TMS 17'ye göre finansal kiralamaya konu olan varlık ilgili olduğu maddi duran varlık hesabı kullanılarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 15.14; TMS 17, Par. 27).

Finansal kiralamada amortisman kiracı tarafından ayrılır. BOBİ FRS ve TMS 17'ye göre amortisman süresi, finansal kiralama süresi sonunda mülkiyet kiracıya geçecekse ilgili varlığın faydalı ömrü, mülkiyetin kiracıya geçeceği kesin değilse finansal kiralama süresi ile varlığın faydalı ömründen kısa olanıdır (BOBİ FRS, Par. 15.18; TMS 17, Par. 27).

Faydalı ömür, işletmenin benzer varlıklarına ait geçmiş yıllardaki tecrübelerine dayanılarak tespit edilir (BOBİ FRS, Par. 12.25; TMS 16, Par.

57). VUK'a göre ise amortisman süresi 333 sayılı VUK Genel Tebliğinin ekinde yer alan sürelere göre belirlenir.

Finansal kiralamanın kiracı tarafından sonraki ölçümü ile ilgili hususlar da BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK açısından uyumludur. Kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ile finansman giderleri ayrıştırılmalıdır. Finansman gideri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanarak ilgili dönemlere dağıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.17; TMS 17, Par. 25; VUK, Mükerrer Madde 290).

BOBİ FRS, finansal kiralamada kiraya veren tarafından yapılan ilk muhasebeleştirme işlemleri açısından TMS 17 ile uyumludur. Finansal kiralamaya konu edilen varlık kiraya verenin finansal tablosunun dışında bırakılır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerinin toplamı kira alacağı olarak kayda alınır (BOBİ FRS, Par. 15.20; TMS 17, Par. 36).

VUK'a göre varlık iz bedel ile izlenir. Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenir (VUK, Mükerrer Madde 290.

Finansal kiralamanın kiraya veren açısından sonraki ölçümleri konusundaki kurallar hem BOBİ FRS, hem TMS 17, hem de MSGT/VUK açısından uyumludur. Kiraya veren tarafından alınan kira ödemeleri, anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri, kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.21; TMS 17, Par. 37; VUK, Mükerrer Madde 290).

2.16. Bölüm 16: Devlet Teşvikleri

BOBİ FRS'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili ilkeler TMS 20'ye göre çok sadeleştirilmiştir.

BOBİ FRS'de parasal ve parasal olmayan teşvik ayrımı yapılmamıştır. İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda, belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır. Kar veya zarara yansıtılıncaya kadar, finansal durum tablosunda ertelenmiş gelirler kaleminde raporlanır (BOBİ FRS, Par. 16.7).

TMS 20'de ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye ve gelir yaklaşımı bulunmaktadır (TMS 20, Par. 13-16). Ayrıca parasal olmayan varlıklarla ilgili teşvikler için ayrı ilkeler bulunmaktadır (TMS 20, Par. 18-19).

2.17. Bölüm 17: Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS ve TMS 23'e göre üretimi yani satışa hazır hale getirilmesi ve kullanıma hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıkların kullanıma ya da satışa hazır hale getirilinceye kadar katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir (BOBİ FRS, Par. 17.2; TMS 23, Par. 1).

VUK'da böyle bir ayrım bulunmamaktadır. Söz konusu varlık ister stok kalemi, ister maddi/maddi olmayan duran varlık olsun, bu varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunludur. Elde edildiği yıldan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da gider yazılması konusunda mükellefe seçimlik hak tanınmıştır (VUK, 163-238 Sayılı Genel Tebliği).

2.18. Bölüm 18: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğünün ölçümü konusunda BOBİ FRS ile TMS 36 uyumludur. Değer düşüklüğü testine tabi tutulan varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark, değer düşüklüğü tutarı olarak kabul edilerek muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 18.3; TMS 36, Par. 1).

VUK hükümlerinde fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili bakanlıkların görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlarla değer düşüklüğüne uğramış varlığın değeri düşürülebilir (VUK, Madde 317).

Hem BOBİ FRS hem de TMS 36'ya göre değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılır. Varlığın daha önce yeniden değerleme sonucunda özkaynaklarda değer artış tutarının bulunması durumunda, değer düşüklüğü tutarı değer artış fonundan düşülür (BOBİ FRS, Par. 18.27; TMS 36, Par. 60).

TMS 36'ya göre şerefiye amortismana konu edilmez, değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TMS 36, Par. 113; 114; 117; 118). BOBİ FRS'ye göre şerefiye itfa edilir ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz (BOBİ FRS, Par. 18.23). MSUGT'ye göre şerefiye 5 yılda itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

2.19. Bölüm 19: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Hem BOBİ FRS'nin bu bölümü, hem de TMS 37'ye göre karşılıklar, muhasebeleştirme kriterlerini sağladıklarında muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 19.5; TMS 37, Par. 14). BOBİ FRS'ye göre karşılıklar yapılması beklenen harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür (BOBİ

FRS, Par. 19.9). TMS 37'ye göre ise bugünkü değeriyle hesaplanarak muhasebeleştirilir (TMS 37, Par. 45).

MSUGT karşılıkların muhasebeleştirilmesini öngörmüş olmakla birlikte, VUK'a göre alacaklar için dava açılması durumunda karşılık ayrılabilir. Benzer şekilde yükümlülük tutarı, dava kaybedilip ödenecek tutar kesinleşince, kesinleşen tutar üzerinden muhasebeleştirilir.

Kıdem tazminatı karşılıkları için TMS/TFRS setinde ayrı bir standart olmasına rağmen BOBİ FRS'de kıdem tazminatları ile ilgili kurallar, bu bölüm altında yer almaktadır. Kıdem tazminatının hesaplanması ile ilgili iki standart seti arasında farklılık bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplanarak cari dönemin finansal tablolarına yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 19.17).

TMS 19'a göre, kıdem tazminatı için aktüeryal hesaplama yapılır ve bulunan karşılık tutarı finansal tabloda raporlanır.

VUK'a göre ise kıdem tazminatı ödendiği zaman gider ilgili hesaba kaydedilir.

Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili hususlarda BOBİ FRS ile TMS 37'nin uyumlu olduğu görülmektedir. Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler finansal durum tablosunda raporlanmaz, ekonomik fayda girişi ihtimali yüksekse ya da kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse, finansal tablo dipnotlarında açıklanır (BOBİ FRS, Par. 19.20; 22; TMS 37, Par. 27-28; 31-32).

MSUGT'ye göre şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile tahakkuk kaydı yapılmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve makul bir şekilde gerçeğe uygun olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

2.20. Bölüm 20: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

TMS 21'de "geçerli para birimi" (TMS 21, Par. 8), BOBİ FRS'de ise "ağırlıkla kullanılan para birimi" (BOBİ FRS, Par. 20.2-20.6) terimleri kullanılmıştır.

BOBİ FRS ve TMS 21'de yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi ile raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrilmesi işlemlerinde uyulması gereken kuralların uyumlu olduğu görülmektedir.

Yabancı para işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS, TMS 21 ve VUK uyarınca işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 20.8; TMS 21, Par. 21).

BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevriminde dönem sonundaki spot kur kullanılır (BOBİ FRS, Par. 20.13; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden çevrim yapılır (VUK, Madde 280).

BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde ilgili parasal olmayan kalem maliyet bedeliyle ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki kur kullanılır (BOBİ FRS, Par. 20.15; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur kullanılır.

BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, finansal tabloların, sunulduğu para biriminden farklı bir para birimine çevrilmesi işleminde dikkate alınması gereken kurlar şöyledir (BOBİ FRS, Par. 20.19; TMS 21, Par. 39):

Finansal tablodaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki kur yani dönem sonu spot kur üzerinden;

Gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurları dikkate alınarak çevrilir.

Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki kur yerine haftanın kuru, ayın kuru gibi ortalama kur kullanılabilmektedir. Ancak döviz kurlarının dalgalanma gösterdiği ekonomilerde ortalama kurun kullanılmasına hem BOBİ FRS hem de TMS 21'de izin verilmemektedir (BOBİ FRS, Par. 20.20; TMS 21, Par. 40).

Finansal tabloların raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrimi konusunda MSUGT ve VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

2.21. Bölüm 21: İş Birleşmeleri

TFRS 3'deki İşletme Birleşmeleri ile ilgili ilkeler BOBİ FRS'de bu bölüm altında işlenmektedir. İş birleşmeleri hem BOBİ FRS hem de TFRS 3'e göre satın alma yöntemi kullanılarak raporlanmalıdır (BOBİ FRS, Par. 21.10; TFRS 3, Par. 4).

BOBİ FRS ve TFRS 3'e göre iş birleşmesi bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkarken (BOBİ FRS, Par. 21.11; TFRS 3, Par. 8), VUK'a göre bir işletmenin devir alınması durumunda ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri[c] ya da gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (BOBİ FRS, Par. 21.21; 21.26). TFRS 3'e göre şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (TFRS 3, Par. 18; 32).

MSUGT'ye göre şerefiye, iş birleşme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

İş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin değeri arasında yatırım yapan işletme lehine oluşan fark TFRS 3'de birleşme karı olarak (TFRS 3, Par. 34), BOBİ FRS'de ise negatif şerefiye (BOBİ FRS, Par. 21.28) olarak adlandırılmaktadır.

TFRS 3'e göre şerefiye itfa edilmez (TFRS 3, Par. B69). BOBİ FRS'ye göre şerefiyenin faydalı ömrü güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü üzerinden, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilir (BOBİ FRS, Par. 21.27). MSUGT'ye göre ise şerefiye 5 yılda itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri TFRS 3'ün kapsamı dışındadır (TFRS 3, Par. B1). KGK 2013 yılında almış olduğu ilke kararı ile ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri ile ilgili TMS/TFRS'lerde herhangi bir hüküm bulunmadığından, bu tür işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hakların birleşmesi yönteminin uygulanmasını gerektirmiştir.

Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında BOBİ FRS'ye göre hakların birleşmesi yöntemi kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.35). Hakların birleşmesi yönteminde, birleşen iki şirket ortaklıklarının ortaklık hakları devam etmektedir. Yöntemin amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, önceden olduğu gibi ayrı işletmeler olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017: 364).

2.22. Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar

Bağlı ortaklık kıstası hem BOBİ FRS hem de TFRS 10'da kontrol gücünün olmasıdır (BOBİ FRS, Par. 22.02; TFRS 10, Par. 1). MSUGT/VUK'a göre %50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olunması durumunda bu yatırım bağlı ortaklık olarak kabul edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

[c] Edinen işletme, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlık ve yükümlülükleri, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden kayda alır.

BOBİ FRS'de bağlı ortaklık yatırımı olan büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur. Orta boy işletmelerin ise konsolide finansal tablo hazırlaması ihtiyaridir (BOBİ FRS, Par. 22.14; 22.10). TMS/TFRS'ye tabi tüm işletmelerin (bazı istisnaları olmakla birlikte) konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur (TFRS 10, Par. 4). MSUGT/VUK'a göre konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.

BOBİ FRS'ye göre konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon yöntemi kullanılır (BOBİ FRS, Par. 22.25). Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık yatırımları özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilir (BOBİ FRS, Par. 22.23).

TFRS 10'a göre de konsolide finansal tablolar tam konsolidasyon yöntemi kullanılarak hazırlanmalıdır (TFRS 10, Par. B86). Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık yatırımları maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanır (TMS 27, Par. 10).

MSUGT/VUK'a göre bağlı ortaklıklar alış bedeli ile raporlanır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

2.23. Bölüm 23: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

BOBİ FRS ve TMS 12'de ertelenmiş vergi varlığı/borcunun tespit edilmesi ile ilgili ilkelerin uyumlu olduğu görülmektedir.

Ertelenmiş verginin finansal tablolarda sunulması TMS/TFRS uygulayan tüm işletmeler için zorunludur. BOBİ FRS'ye göre ertelenmiş vergi uygulaması büyük işletmeler için zorunlu, orta büyüklükte işletmelerin için ise zorunlu değildir (BOBİ FRS, Par. 23.3). MSUGT/VUK'da ertelenmiş verginin raporlanması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.24. Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama

BOBİ FRS'de de ara dönem finansal raporlama ile ilgili kurallar TMS 34'de olduğu gibidir. Buna göre; ara dönem finansal tabloları özet veya yıllık finansal tablolarda sunulan ihtiyaca uygun tüm bilgileri içerecek şekilde hazırlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 24.3; 24.5).

Türkiye'deki yasal düzenlemeler geçici verginin tespit edilebilmesi açısından, üçer aylık dönemlerle finansal tablo hazırlanmasını gerektirmektedir.

2.25. Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama ile ilgili hususlar BOBİ FRS ve TMS 29 ilkeleri ile uyumludur.

VUK açısından enflasyon muhasebesi kuyumcular ve bazı maden işletmeleri hariç 2004 yılından itibaren koşullar[d] karşılanmadığı için uygulanmamaktadır.

2.26. Bölüm 26: Dipnotlar

BOBİ FRS'de dipnotlar ayrı bir standart bölümüdür. Bu bölümde dipnotlar; tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar, büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar ve konsolide finansal tablolarda yapılacak ilave açıklamalar olarak ayrılmıştır (BOBİ FRS, Par. 26.7-10).

TMS/TFRS setinde dipnotlarla ilgili ayrı bir standart bulunmamakla birlikte, (grup işletmelerinin hesapları için yayınlanmış TFRS 12 ve TMS 24 var) her standardın sonunda o standartta yer alan konuyla ilgili finansal tablolarda hangi açıklamaların yapılması gerektiği yer almaktadır.

MSUGT'de dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar bilanço ve gelir tablosu dipnotları olarak adlandırılmakla birlikte, muhasebenin temel kavramlarının ilgili kısımlarında, finansal tablolarla ilgili muhasebe ilkelerinde ve bazı hesapların işleyiş kurallarında yer almaktadır.

3. SONUÇ

Bu çalışmada BOBİ FRS'de yer alan ilkeler TMS/TFRS ve MSUGT/VUK açısından karşılaştırılarak BOBİ FRS'nin, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına sağladığı katkılar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

Gücenme Gençoğlu (2017: s.2)'nun da tespit ettiği gibi, BOBİ FRS'nin, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile önemli ölçüde uyumlu olduğu söylenebilir.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TMS 19

[d] Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer (VUK Mükerrer 298. Madde).

Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 33 Hisse Başına Kazanç, TMS/TFRS'de olup da BOBİ FRS'de ayrı başlık halinde yer verilmeyen standartlardır.

Ancak bazı standartlarla ilgili özet bilgilere BOBİ FRS'nin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Örneğin kıdem tazminatı konusuna Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümünde yer almaktadır.

Sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerle ilgili kar/zararın ayrı ayrı raporlanmaması finansal tablo kullanıcılarının işletmenin süreklilik arz edebilecek kar veya zararı hakkında bilgi edinememesine neden olacaktır.

Kapsamlı gelir bölümü kaldırılmıştır. Oysa işletmenin maddi duran varlıklarında meydana gelen değer farklarının, TMS/TFRS'de olduğu gibi, Kar veya Zarar tablosunda Kapsamlı Gelir bölümünde ayrıca sunulması işletmenin finansal performansının gerçekleşmiş karlardan ayrı bir şekilde ortaya konulması açısından daha uygun olurdu.

Diğer işletmelerdeki ve ilişkili taraflarla ilgili yapılacak açıklamalar özet olarak BOBİ FRS'de Dipnotlar bölümünde yer almaktadır. Bireysel finansal tablolarda yapılacak açıklamalar da BOBİ FRS'de ayrı başlık altında yer almamakla birlikte bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları gibi finansal yatırımların bireysel finansal tablolarda nasıl raporlanacağı ilgili bölümlerde açıklanmıştır.

Vadeli satışlarda ve mal alışlarında vade farklarının ayrıştırılması uygulamasına bir yıllık süre kriterinin getirilmesi, uygulama açısından kolaylık sağlayacak nitelikte bir düzenlemedir.

Büyük ve orta ölçekli işletmelerde VUK hükümleri doğrultusunda yapılan hesaplama ve kayıtların gerçeğe uygun değeri yansıtmamasından kaynaklanan ihtiyaca uygun bilgi eksikliğinin giderilmesi mümkün olabilir.

BOBİ FRS'ye göre, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanarak cari dönemin finansal tablolarına yansıtılması, TMS 19'un gerektirdiği uygulamayı kolaylaştırmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS ile getirilen uygulama, yıllık kıdem tazminatı karşılığı hesaplamasının ihtiyari olduğu mevcut uygulamanın eksikliğini giderici niteliktedir. Böylece işletmelerin sunduğu bilgileri kullanan paydaşların işletmenin kıdem tazminatı yükümlülüğünü görmesi mümkün olacaktır.

BOBİ FRS'ye göre, ertelenmiş vergi uygulaması büyük işletmeler için zorunlu tutulmuş, orta büyüklükte işletmelerin için ise zorunlu tutulmamıştır. VUK-BOBI FRS uygulamaları ile ilgili olarak ortaya çıkan zamanlama farklarından kaynaklanan yükümlülüklerin daha gerçekçi bir

şekilde gösterilmesi sağlayan bu uygulamanın orta büyüklükte işletmeler için de zorunlu olması uygun olurdu. Çünkü orta büyüklükte işletmelerin sunduğu bilgileri kullanan paydaşların da işletmenin yükümlülüklerini bilme ihtiyacı olabilir.

Hizmet sunumları ve inşa sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi uygulaması, uygulama açısından karmaşık olmamasının yanı sıra, hakediş üzerinden yapılan hasılat hesaplamasına kıyasla daha gerçekçidir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet ya da normal maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verilmesi, gerek VUK ile uyum açısından gerekse kapasite kullanımında dönemsel dalgalanma yaşamayan şirketler için uygun olabilir. Ancak kapasite kullanımında dönemsel dalgalanma yaşayan şirketlerin tam maliyet yöntemini uygulaması muhasebe standartlarının ruhuna aykırı olarak yanıltıcı maliyet hesaplamalarına neden olacaktır.

Vadesi bir yıl ya da daha kısa olan alacak ve borçların itibari değerle değerlenmesi, VUK uygulamasında ihtiyari de olsa uygulanması mümkün olan reeskont uygulamasının sağladığı alacaklı olmaktan kaynaklanan satın alma gücü kaybının veya borçlu olmanın sağladığı satın alma gücü kazancının finansal tabloya yansıtılması imkanını ortadan kaldırmıştır.

Özkaynak araçlarındaki yatırımların "Borsada İşlem Görenler" ve "Borsada İşlem Görmeyenler" olarak ayrılması uygulama açısından kolaylık sağlamıştır. Şöyle ki; borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeriyle, borsada işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlenecektir. Böylece borsada işlem görmeyen finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi külfeti ortadan kaldırılmıştır.

Maddi duran varlıkların bir yıldan kısa vadede alınması durumunda vade farkının varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmesi, vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkının ilgili dönemin finansman gideri olarak kaydedilmesi; vadeli alış ve satışlarda vade farkının ayrıştırılması ile ilgili bir yılık süre kıstası ile uyumludur.

Öte yandan BOBİ FRS uygulamasında "Özellikli Varlık" terimi kullanılmamış, bunun yerine "İnşası Normal Şartlar Altında Bir Yıldan Uzun Süren Varlık" terimi kullanılmıştır. Böylece hangi varlıkların özellikli varlık olarak kabul edilip bu varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın maliyetine ekleneceği konusunda tereddüt söz konusu olmayacaktır.

Maddi olmayan duran varlıklardan faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların 5 yıldan az, 10 yıldan fazla olmayacak şekilde itfa edilmesi uygulaması, TMS uygulamasından daha belirgin ve

uygulanması kolaydır. Nitekim TMS'de "Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmeyip, her dönem sonunda faydalı ömre sahip olup olmadıkları gözden geçirilir" denmektedir.

TMS'nin aksine BOBİ FRS'de şerefiyenin itfa edilmesi ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaması, uygulamada yöneticilere kolaylık sağlayacak ve olası subjektif değerleme kararlarının olumsuz etkilerine engel olacaktır.

Dolayısıyla BOBİ FRS'nin genel olarak MSUGT'nin eksik yanlarını tamamlayıcı uygulamalar içerdiği görülmektedir. Öte yandan, yukarıda belirtilen bazı eksiklikleri olmakla birlikte BOBİ FRS sayesinde TMS/TFRS ilkelerinin büyük ve orta büyüklükte işletmeler tarafından daha kolay bir şekilde uygulanması mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017), "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim'17, 1-23.

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

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

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017), Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Ankara: Detay Yayıncılık.