

FINANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 835-855

ÖZ

İşletmelerin belirli bir tarihteki varlık, borç ve özkaynaklarını gösteren finansal durum tablosu, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar üzerinde önemli etkiye sahiptir. Finansal durum tablosunun faydalı bilgi sağlayabilmesi, finansal durum tablosu unsurları olarak nitelendirilen varlık, borç ve özkaynaklara uygulanan ölçüm esaslarına bağlıdır. Günümüz itibarıyla Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin tabi olduğu üç farklı düzenlemeye ölçüm esaslarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, finansal durum tablosu unsurlarına uygulanması gereken ölçüm esaslarını TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT’de yer alan hükümler çerçevesinde, içerik analizi yaklaşımıyla, karşılaştırmalı olarak incelemektir. Mevcut düzenlemeler arasındaki ölçüm farklılıklarının tespit edilmesi, finansal raporlamada uyumu artırmak açısından önemlidir. Çalışmadan elde edilen bulgular, ölçüm esasları açısından TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin birbiri ile daha uyumlu olduğunu göstermektedir. VUK/MSUGT’nin vergi odaklı ölçüm esaslarını benimsemesi ve günümüz şartlarını tam olarak karşılayamaması, diğer düzenlemeler ile arasında farklılıklar oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Ölçüm, Ölçüm Esasları, Değerleme, Finansal Raporlama Standartları.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kaya, H. P. (2019). Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 835-855.

* Makalenin gönderim tarihi: 14.11.2018; Kabul tarihi: 30.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %20

^a Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İşletme Bölümü, pkaya@ahievran.edu.tr.

ORCID: 0000-0002-8736-088X

COMPARATIVE EXAMINATION OF FINANCIAL POSITION STATEMENT IN TERMS OF MEASUREMENT BASES

ABSTRACT

The statement of financial position depicting the assets, liabilities and equity of the companies at a certain date has a significant effect on the decision making processes of its users. The fact that the statement of financial position provides useful information depends on the measurement bases applied to assets, liabilities and equity that are considered as the components of the statement of financial position. As of today, there are provisions related to measurement bases in three different regulations that are applied to businesses in Turkey. The main objective of this study is to examine the principles of measurement bases that should be applied to the components of the statement of financial position within the framework of the provisions in TAS/IFRS, IFRS for SMEs and TPL/GCASA via content analysis approach. Determining the measurement differences between existing regulations is important in terms of increasing adaptation in financial reporting. Findings of the study show that TAS/IFRS and IFRS for SMEs are more compatible with each other in terms of measurement bases. TPL/GCASA's adoption of tax oriented measurement bases and its inability to fully meet today's requirements create differences among other regulations.

Keywords: Measurement, Measurement Bases, Valuation, Financial Reporting Standards.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Ölçüm, finansal tabloları oluşturan unsurların gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde finansal tablolarda yer almasını sağlamak ve bilgi kullanıcıları için finansal tabloları faydalı hale getirmek amacıyla yapılır. Finansal tablolar, finansal tablo unsurlarına uygulanan ölçüm esaslarının sonuçlarını yansıttığı için (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 2008, s. 130) ölçüm esaslarının belirlenmesine yönelik düzenlemeler finansal raporlama açısından büyük öneme sahiptir. Finansal muhasebe ve raporlama, sık sık düzenlemelerin ve standartlaştırma çalışmalarının yapıldığı bir alandır ve dünya genelinde finansal raporlama düzenlemelerini teşvik eden üç gelişmeden birincisinin; finansal krizler ve işletmelerde yaşanan skandallar, ikincisinin; birçok ülke tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kabul edilmesi ve üçüncüsünün; ülkelerin sermaye piyasalarının rekabet gücü ve küresel hale gelmesinde görülen artışlar olduğu ifade edilmektedir (Leuz ve Wysocki, 2016, s. 526-527).

Günümüz itibarıyla Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin tabi olduğu üç farklı düzenleme vardır. Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ IFRS) ve Vergi Usul Kanunu/Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (VUK/MSUGT) çerçevesinde işletmeler tarafından uygulanan ölçüm esasları, finansal tablolarda sunulan varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider gibi unsurların tutarları üzerinde önemli etkiye sahiptir. Mevcut düzenlemelerin birbirinden

farklı bazı hükümler içermesi, her bir finansal tablo kalemine farklı ölçüm esaslarının uygulanmasını öngörmesi ve hatta bir finansal tablo kalemine ilk muhasebeleştirilmede veya sonraki ölçümlerde farklı esasların uygulanmasını gerektirmesi muhasebe açısından ölçüm konusunu zorlaştırmaktadır. Bunların yanısıra, ölçüm sonuçlarının ölçüm yapma amacından etkilenmesi ve muhasebenin çift taraflı kayıt sistemine göre tutulmasının hesapların aynı anda ölçümünü zorlaştırarak, bazıları için daha az hassas ölçüme yol açması gibi sebeplerden dolayı da ölçüm, sorun olarak görülmektedir. Ancak, faaliyetlerini devam ettirmekte olan işletmelerin belirli bir tarihteki ya da muhasebe dönemindeki durumunu ölçmeye çalışmak zor olsa da, bir gerekliliktir (ICAEW, 2011, s.14).

Ölçüm, “finansal tablolarda yer alan unsurların Finansal Durum Tablosunda (bilançoda) ve Kâr veya Zarar Tablosunda (gelir tablosunda) kayda alınacakları (tahakkuk ettirilecekleri) ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemidir” (BOBİ FRS, Ek 9). Muhasebe literatüründe “ölçüm” ve “değerleme” kavramlarının birbirini yerine, eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmektedir. Değerleme; “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbiti” (VUK, md. 258), “bir işletmenin finansal tablo unsurlarının değerini belirleme işlemi” (Senel vd., 2011, s. 67), “işletmenin varlık ve kaynak yapısının belli bir tarihteki değerlerini ortak bir ölçü birimi ile ifade etme” (Ergin, 2016, s. 10) şeklinde tanımlanmakta ve “ölçüm” kavramı ile aynı anlamı ifade etmektedir. Çalışma kapsamında “ölçüm” kavramının kullanımı tercih edilmiştir.

Literatürde ölçüm esasları, akademisyenler tarafından ilgi gören ve çeşitli açılardan incelenen bir konudur. Uygulamada işletmeler tarafından en çok kullanılan ölçüm esasları tarihi maliyet olmasına rağmen, tarihi maliyet esasına göre hazırlanan finansal tabloların bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalması (Senel vd., 2011, s. 67) gerekçesiyle cari değeri esas alan yaklaşımların ortaya çıkması ölçüm konusunda çalışmalar yapılmasını sağlamıştır.

Yapılan çalışmalarda daha çok tarihi maliyet ile cari değer ölçüm esaslarının karşılaştırmalı olarak incelendiği görülmektedir. Tarihi maliyet esasının; fiyatların sabit olduğu ya da çok yavaş değiştiği durumlarda kullanılmak üzere tasarlandığı, finansal tablolarda manipülasyon yapılma olasılığını azalttığı, yöneticilerin verecekleri kararlar ve performanslarının denetimi açısından faydalı olduğu (Bahadır, 2016, s. 34-36) belirtilmektedir. Yüksek enflasyonlu dönemlerde tarihi maliyet esasının ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi üretmediği düşüncesinden hareketle cari değer ölçüm esaslarının benimsenmeye başlandığı (Bahadır, 2016, s. 45) ancak bu yaklaşımların aktive kayıtlı varlıkların tamamına uygulanamaması ve ölçümlerinin yeterince güvenilir olmaması gibi sebeplerden dolayı geniş ölçüde kabul görmediği ileri sürülmektedir (Öztürk, 2015, s. 27). Sonuç olarak, tarihi

maliyet esaslı yaklaşımların “doğru bilgi”, cari değeri esas alan yaklaşımların “yararlı bilgi” ürettiği ifade edilerek (Öztürk, 2015, s. 30) her iki yaklaşımın da önemi ortaya koyulmaktadır.

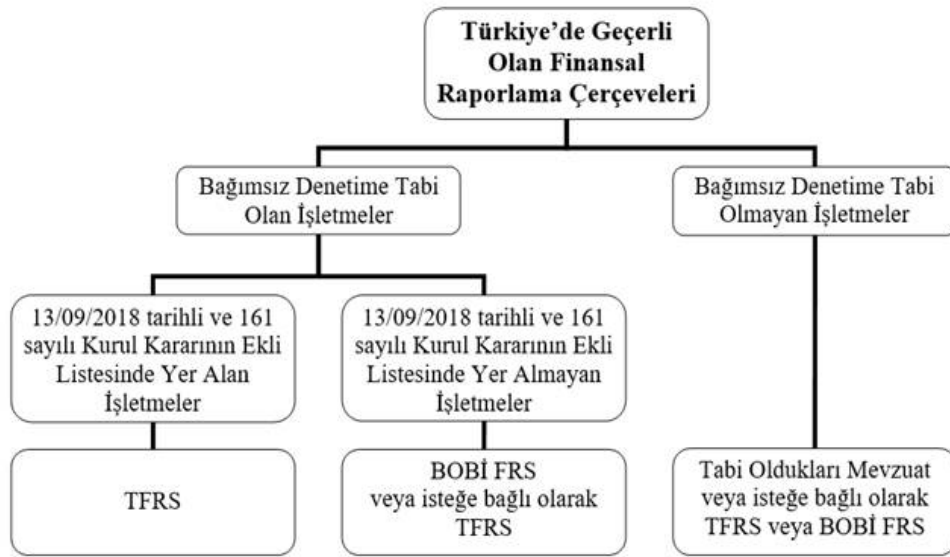
Finansal raporlamada ölçüm esaslarının geçmişten günümüze gelişimini inceleyen bir başka çalışmada (Whittington, 2015) standart belirleyicilerin ideal bir ölçüm esasları belirleme konusundaki başarısızlığı ve tarihi maliyetin finansal raporlamada baskın ölçüm yöntemi olduğu, gelecekte de güçlü olmayı sürdüreceği ifade edilmektedir. Bir diğer görüşe göre ise, muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde önceden seçilmiş bir ölçüm esasları piyasa şartlarını tam olarak yansıtmayabilir, bu sebeple bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu zamanda piyasa şartlarını en iyi yansıtan ölçüm esaslarının seçimi daha uygundur (Whittington, 2010, s. 104).

Ölçüm esaslarının birbirine karşı avantaj ve dezavantajlarını ortaya koyan çalışma sayısının artması ve çok daha önemlisi VUK'un yanısıra farklı finansal raporlama standartlarının (TMS/IFRS ve BOBİ FRS) oluşturularak yürürlüğe girmesi ile birlikte, finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları ile ilgili söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar araştırılmaya başlanmıştır. Yapılan çalışmalarda, tek bir finansal tablo kaleminin sadece bir düzenleme çerçevesinde açıklandığı ya da birden fazla finansal tablo kaleminin daha çok iki düzenleme çerçevesinde karşılaştırmalı bir şekilde incelendiği görülmektedir. Fransa, Almanya, Belçika ve İtalya'da olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe kurallarının vergi düzenlemelerinin etkisinde kaldığı ve amaç farklılıkları nedeniyle TMS/IFRS'ler ile vergi mevzuatı arasındaki uyumsuzlukların özellikle bağımsız denetime tabi işletmeleri iki ayrı raporlama yapmaya mecbur bıraktığı bilinmektedir (Gözlüklü, 2017, s. 350). Mevcut düzenlemeler arasındaki uyumsuzlukların tespit edilerek ortadan kaldırılması, hem işletmeler hem de bilgi kullanıcıları açısından önemlidir.

Çalışmanın temel amacı, finansal durum tablosu unsurlarının ölçüm esaslarını TMS/IFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT olmak üzere üç farklı düzenleme çerçevesinde, içerik analizi yaklaşımıyla, karşılaştırmalı olarak incelemektir. Yapılan bu çalışma, Türkiye'de geçerli olan ve bağımsız denetime tabi olan ya da olmayan tüm işletmeleri kapsayan üç farklı düzenlemeyi ölçüm esasları açısından karşılaştıran az sayıda çalışmadan biridir. Bu çalışmanın, düzenlemeler arasındaki ölçüm farklılıklarını tespit etmek ve karmaşık işlemlerden oluştuğu ifade edilen ölçüm sürecinin (Tokay ve Deran, 2008, s.21) daha anlaşılır hale gelmesini sağlamak açısından literatüre katkıda bulunması beklenmektedir.

2. TÜRKİYE’DE GEÇERLİ OLAN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Türkiye’de faaliyet gösteren bir işletmenin finansal raporlama açısından hangi düzenlemeye tabi olacağı, bağımsız denetim kapsamında yer alıp almadığına bağlıdır. Bakanlar Kurulu tarafından alınan kararlarla belirlenen ölçütler, zaman geçtikçe daha çok sayıda işletmenin denetim kapsamına girmesini sağlamaktadır. Bakanlar Kurulu’nun en son aldığı 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu karar kapsamında işletmelerin 01.01.2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olup olmadıklarını değerlendirmeleri ve bu değerlendirme sonucuna bağlı olarak finansal raporlama yapmaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken esas alacakları çerçeve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 13/09/2018 tarihli ve 03/161 sayılı Karar ile belirlenmiştir. Söz konusu kararın 3. maddesine göre Türkiye’de geçerli olan finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki gibidir.



Şekil-1: Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi
(www.kgk.gov.tr)

Şekil 1’de açıkça görüldüğü gibi, Türkiye’de üç farklı finansal raporlama çerçevesi bulunmaktadır ve işletmeler özelliklerine göre TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT olmak üzere üç farklı düzenlemeye tabidir.

3. FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Finansal tabloları oluşturan unsurlar ve bu unsurların ölçüm esaslarına ilişkin genel hükümler 27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 209 sıra no’lu “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ”de yer almaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board) tarafından Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin (Conceptual Framework for Financial Reporting) revize edilerek Mart 2018’de nihai olarak yayımlanması ve yürürlüğe girmesi, Türkiye’de de Kavramsal Çerçeve’nin güncellenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. KGK tarafından 27/10/2018 tarih ve 30578 sayılı Resmi Gazete’de yer alan Kurul Kararı kapsamında 1 Ocak 2020 tarihi veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 2018 sürümü” yayımlanmıştır. Yeni yayımlanan Kavramsal Çerçeve ile önceki sürüm Kavramsal Çerçeve arasında finansal durum tablosu unsurlarına ilişkin tanımlarda, tahakkuk kriterlerinde ve ölçüm esaslarında bazı değişiklikler ve yenilikler olduğu görülmektedir. Söz konusu bilgiler karşılaştırmalı olarak Tablo-1 ve Tablo-2’de sunulmaktadır.

Tablo-1: Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Tanımları ve Tahakkuk Kriterleri Açısından Karşılaştırılması

		Kavramsal Çerçeve (Önceki Sürüm)	Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü)
Tanımlar	Varlık	Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.
	Borç	Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.	İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir.
	Özkaynak	İşletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.
Tahakkuk Kriterleri		-İlgili kaleme ilişkin gelecekte ekonomik faydanın işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve -Söz konusu kalemin maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi.	-İhtiyaca uygun bilgi sağlaması -Gerçeğe uygun sunum sağlaması

Kaynak: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Tablo-1’de görüldüğü gibi, kavramsal çerçevenin 2018 sürümü ile birlikte varlık ve borç tanımları daha anlaşılır hale getirilmiştir. Özkaynak tanımında önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Tahakkuk kriterlerinin de güncellenmiş olduğu ifade edilebilir.

Önceki sürüm Kavramsal Çerçeve ölçüm konusunda yeteri kadar rehberlik sağlamadığı gerekçesiyle eleştirildiği için Kavramsal Çerçevenin 2018 sürümünde finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarına, bu ölçüm esaslarının sağladığı bilgilere ve ölçüm esasları seçilirken dikkate alınması gereken faktörlere ilişkin yeni açıklayıcı hükümler yer almaktadır (KGK, 2018, s. 12). 2018 sürüm Kavramsal Çerçeve’nin altıncı bölümünde yer alan hükümler aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Tablo-2: 2018 Sürüm Kavramsal Çerçeve’de Yer Alan Ölçüm Esaslarına İlişkin Hükümler

Ölçüm Esasları ve Sağladığı Bilgiler	
Tarihi Maliyet	-Hem varlık veya yükümlülük, hem de söz konusu varlık veya yükümlülüğü doğuran işlemin fiyatı hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlar. -Varlığın tarihi maliyeti, tüketimi ve onun değer düşüklüğünü yansıtmak için azaltılır, yükümlülüğün tarihi maliyeti ise ekonomik açıdan dezavantajlı hale geldiğinde artırılır. -İtfa edilmiş maliyet esasına göre ölçülen varlıklar üzerinde kazanılan ve yükümlülükler üzerinde katlanılan faiz, tahmin ve doğrulama değerine sahiptir.
Cari Değer	
-Gerçeğe uygun değer	Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin piyasa katılımcılarının bugünkü beklentilerini yansıtır.
-Kullanım değeri ve ifa değeri	-Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini net nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi sağlar. -İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirmesi için gereken tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi sağlar.
-Cari maliyet	-Benzer bir varlığın ölçüm tarihindeki edinme veya oluşturma maliyetini ya da benzer bir yükümlülüğe katlanılması veya devralınması durumunda alınacak bedeli yansıtır. -Tüketilen bir varlığın maliyeti ya da yükümlülüklerin ifasından kaynaklanan gelir hakkında bilgi sağlar. -Tüketim ya da ifa tarihinde mevcut olan fiyatları yansıtır.

Ölçüm Esası Seçilirken Dikkate Alınması Gereken Faktörler

Finansal tabloların hazırlanmasındaki temel amaç finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlamak olduğu için, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal tablo unsurlarına ilişkin ölçüm esaslarının seçiminde etkili rol oynamaktadır. Bu kapsamda, ölçüm esası seçerken finansal tablo kullanıcılarına sağlanan bilginin ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olmak üzere “temel niteliksel özellikler” ile karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik ve anlaşılabilirlik olmak üzere “destekleyici nitelikler özelliklere” sahip olması gerekir. Ölçüm esasının seçimi üzerinde etkili olan bir diğer faktör ise maliyet kısıtıdır. Finansal tablo kullanıcılarına seçilen ölçüm esası ile sağlanan bilginin faydalarının, söz konusu bilgileri sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığını değerlendirecek şekilde seçim yapmak önemlidir.

Kaynak: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

2018 sürüm Kavramsal Çerçeve’de yer alan finansal tablo unsurlarına ve ölçüm esaslarına ilişkin bilgiler, finansal raporlama açısından genel rehber niteliği taşır. BOBİ FRS, Kavramsal Çerçeve’nin önceki sürümüne göre hazırlandığı için ölçüm esaslarına ilişkin yeterli açıklama içermez.

4. LİTERATÜR

Literatürde, ölçüm esaslarını kavramsal çerçevede açıklayan, ölçüm esaslarının finansal raporlama açısından önemini ortaya koyan, avantaj/dezavantajlarını karşılaştıran ve finansal tablo unsurlarını ölçüm esasları açısından farklı düzenlemeler çerçevesinde (VUK/MSUGT, TMS/TFRS, KOBİ TFRS, BOBİ FRS/YFRÇ taslağı) inceleyen çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Yapılan çalışmalar; ölçüm esaslarını kavramsal açıdan ele alarak karşılaştırma yapmadan bir düzenleme çerçevesinde inceleyen çalışmalar (Tablo-3) ve finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarını en az iki düzenleme çerçevesinde karşılaştırmalı olarak inceleyen çalışmalar (Tablo-4) olmak üzere iki gruba ayrılarak aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Tablo-3: Ölçüm Esaslarını Karşılaştırma Yapmadan İnceleyen Çalışmalar

Yazar-lar- (yıl)	Çalışmanın Kapsamı
Uluslan (2007)	Finansal raporlama açısından değerlendirme kavramını açıklamış ve değerlemede karşılaşılan sorunları ortaya koymuştur.
Kaya ve Dinç (2007)	Maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme hükümlerini TMS 16 ve TMS 36 kapsamında incelemişlerdir.
Uluslan (2008)	Varlık ve borçları değerlemede kullanılan değerlendirme esaslarını, finansal tablolarda sunulan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler açısından incelemiştir.
Tokay ve Deran (2008)	TMS ve TFRS’lerde yer alan varlık, borç ve özkaynak unsurlarına ilişkin değerlendirme ölçülerini incelemişlerdir.
Senel ve diğerleri (2011)	Cari değer ölçüm esasları arasında yer alan “gerçeğe uygun değer” kavramını teorik açıdan açıklamışlardır.

Öztürk (2015)	Cari maliyet ile tarihi maliyet ölçüm ve hesaplama yaklaşımlarının uygulanabilirliğini, muhasebe alt kültürü özellikleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir.
Arı ve Yılmaz (2015)	Maliyet değeri ile gerçeğe uygun değeri avantaj/dezavantajları açısından karşılaştırarak, her iki değerlendirme esasına göre hazırlanmış finansal tabloların birlikte sunulmasının bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha iyi karşılayabileceğini ortaya koymuşlardır.
Alpaslan (2015)	Gayrimenkul değerlendirme yöntemlerine ve TFRS/TMS kapsamında gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasına ilişkin bilgileri örnek uygulamalarla açıklamıştır.
Bahadır (2016)	Normatif muhasebe teorilerinin temel varsayımlarını, benimsedikleri ölçüm esaslarını ve çağdaş finansal raporlama sistemlerine etkilerini değerlendirmiştir.
Akgün (2016)	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında yer alan ölçüm esaslarını ve tarihi maliyet muhasebesinden gerçeğe uygun değere yönelik anlayışını değerlendirmiştir.
Fındık (2016)	Finansal araçların muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını TMS 39 ve TFRS 9 kapsamında incelemiştir.
Büyükipekci ve Yiğit (2016)	Maddi duran varlıkların değerlendirme sürecini TMS 16 kapsamında teorik açıdan incelemiştir.
Hazır (2018)	Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını TFRS 16 kapsamında kiracı ve kiraya veren taraflar açısından incelemiştir.

Tablo-4: Ölçüm Esaslarını Karşılaştırmalı Olarak İnceleyen Çalışmalar

Yazar-lar- (yıl)	Karşılaştırma Unsuru	Karşılaştırma Yapılan Düzenleme	Sonuç
Dinç (2008)	Ticari borç ve alacaklar	TMS ve Vergi Kuralları	Ticari alacak ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin özellikle vade farkı ve paranın zaman değerinin hesaplanması hususlarında farklı uygulamaların olduğu saptanmıştır.
Ayçiçek (2009)	Ölçüm esasları	TMS ve VUK	Piyasa değerinin güvenilir bir ölçü olmaması, TMS/TFRS'yi uygulayacak nitelikli işgücünün bulunmaması ve Tek Düzen Hesap Planı'nın ihtiyacı karşılayamaması gibi sebeplerin TMS/TFRS'lerin uygulanmasını zorlaştırdığı tespit edilmiştir.
Ulusan (2009)	Varlık ve borçlar	MSUGT ve TMS/TFRS	İki mevzuat arasında en fazla farklılığın; menkul kıymetler, finansal borçlar, ticari ve diğer alacak ve borçlar, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar

			kalemlerinde ortaya çıktığı saptanmıştır.
Şensoy ve Perek (2010)	Ölçüm esasları	KOBİ UFRS ve VUK	Ölçüm esasları açısından iki mevzuat arasındaki en önemli farkın gerçeğe uygun değer olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Türker (2010)	Stoklar	IAS/TMS 2 ve Türk Vergi Sistemi	Stokları değerlendirme ve stok maliyeti hesaplama yöntemlerinde iki düzenleme arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.
Durmuş vd.(2011)	Varlık ve kaynaklar	VUK ve KOBİ TFRS	En önemli farklılıkların stoklar ve maddi duran varlıkların değerlemesinde ortaya çıktığı saptanmıştır.
Ergin (2016)	Ölçüm esasları	Vergi mevzuatı ve TMS/TFRS	Her iki düzenlemedeki amaç farklılığının değerlendirme ve ölçüm kriterlerini önemli ölçüde farklılaştırdığı ortaya çıkmıştır.
Özerhan (2016)	Ölçüm esasları	YFRÇ taslağı ve TMS/TFRS	Stokların edinme maliyetinin ölçümü ve finansal varlıkların ölçüm esasları açısından TMS/TFRS ile YFRÇ arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer konularda YFRÇ ile tam set TMS arasında yakınsama sağlandığı tespit edilmiştir.
Öztürk (2017a)	Stoklar	VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı	Stokların ilk ölçümünde, VUK ve YFRÇ taslağı; stokların değer düşüklüğüne ilişkin işlemlerde ise YFRÇ taslağı ve TMS/TFRS arasında benzerlikler olduğu ayrıca YFRÇ taslağının VUK'a ve TMS/TFRS'ye benzediği tespit edilmiştir.
Gözlüklü (2017)	Ölçüm esasları	Vergi mevzuatı ve TMS/TFRS	Vergi ve muhasebe uygulamaları arasında ölçüm esasları açısından önemli farklar bulunduğu tespit edilmiş ve VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerinde TMS/TFRS ile uyumu artıracak ve vergi kaybına yol açmayacak çeşitli değişiklikler önerilmiştir.
Öztürk (2017b)	Finansal varlıklar	BOBİ FRS ve TFRS	Finansal varlıklarla ilgili BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin biçim olarak TFRS'ye, öz olarak MSUGT'e daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde yer alan çalışmalar, finansal tablo unsurlarına uygulanan ölçüm esaslarını açıklamak ve farklı düzenlemeler arasındaki benzerlik/farklılıkları ortaya koymak açısından büyük öneme sahiptir.

5. FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI AÇISINDAN TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

Ölçüm yapma amacı, VUK/MSUGT ile TMS/TFRS ve BOBİ FRS arasındaki en temel ve belirgin farklılıktır. VUK’a göre en önemli finansal tablo kullanıcısı devlettir ve devletin vergi geliri açısından iktisadi kıymetlerin değerinin doğru tespit edilmesi gereklidir. Bu sebeple VUK’ta ölçüm yapmanın asıl amacı “vergi matrahınının doğru tespit edilmesi”dir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS ise sadece devlete değil tüm finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlayacak finansal bilgi elde etmeyi amaç edinmiştir.

Finansal tablo unsurlarına uygulanacak ölçüm esaslarına ilişkin hükümler TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de, 213 sayılı VUK’ta olduğu gibi toplu olarak bir bölüm halinde değil, ayrı ayrı finansal tablo kalemleri ile ilgili muhasebe ilkelerinin açıklandığı bölümlerde sunulmuştur. VUK’un üçüncü kitabı, genel olarak ölçüm konusunu düzenlemiş ve öncelikle ölçüm esaslarını saymak suretiyle açıklamış, daha sonra ise finansal tablo kalemlerinin hangi ölçüm esasına göre muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Her üç düzenlemede yer alan ölçüm esasları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo-5: Ölçüm Esasları

TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK/MSUGT
Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Kullanım değeri	Gerçeğe uygun değer	Borsa rayıcı
Net gerçekleştirilebilir değer	Yeniden değerlendirilmiş tutar	Tasarruf değeri
Gerçeğe uygun değer	İtfa edilmiş değer	Mukayyet değer
Bugünkü değer	Net gerçekleştirilebilir değer	İtibari değer
Cari maliyet	Defter değeri	Vergi değeri
Amortismanına tabi tutar	İtibari değer	Rayiç bedel
Defter değeri	İşlem fiyatı	Emsal bedeli
Geri kazanılabilir tutar	Kullanım değeri	
İtibari değer	Peşin fiyat	
İşlem bedeli	Geri kazanılabilir tutar	
İtfa edilmiş maliyet	Bugünkü değer	
Yeniden değerlendirilmiş tutar	En gerçekçi tahmin	
En gerçekçi tahmin		

Tablo-5’de yer alan ölçüm esaslarının TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT hükümlerine göre hangi kalemlere uygulanması gerektiğine

ilişkin özet bilgiler (ilk ölçümü ve sonraki ölçümleri farklı esaslara göre yapılacak olan kalemler ayrıca belirtilmek suretiyle) Tablo-6'da sunulmuştur.

Tablo-6: Finansal Durum Tablosu Unsurlarını Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırma

Finansal Tablo Kalemi	TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK/MSUGT
Nakit ve Nakit Benzerleri	İtibari değer, spot kur	İtibari değer, spot kur	İtibari değer (kasa), borsa rayici (yabancı paralar)
Ticari Alacaklar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (ticari alacaklar önemli bir finansman bileşenine sahip değilse; işlem bedeli) <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Diğer Alacaklar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Türev Araçlar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer	Hüküm yok
Stoklar	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı	Maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı	Maliyet bedeli
Canlı Varlıklar	Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle (Gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda maliyet yöntemi)	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer yöntemi) veya maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutar (maliyet yöntemi)	Maliyet bedeli veya zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün değilse; emsal bedeli
Borçlanma Araçlarındaki Finansal Yatırımlar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar)	<u>İlk ölçüm:</u> işlem fiyatı <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş değer	Alış bedeli, borsa rayici

	dışındakilerin ilk ölçümü: gerçeğe uygun değer + işlem maliyetleri) <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet		
Özkaynak Araçlarındaki Finansal Yatırımlar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındakilerin ilk ölçümü: gerçeğe uygun değer + işlem maliyetleri) <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer	-Borsada işlem görenler <u>İlk ölçüm:</u> işlem fiyatı (işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır) <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer -Borsada işlem görmeyenler <u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli (işlem fiyatları ve işlem maliyetleri toplamı) <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle	Alış bedeli, borsa rayici
İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	<u>İlk ölçüm:</u> elde etme maliyeti <u>Sonraki ölçüm:</u> münferit finansal tablolarda; maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer konsolide finansal tablolarda; özkaynak yöntemi	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> münferit finansal tablolarda; maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi konsolide finansal tablolarda; özkaynak yöntemi	Alış bedeli
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi	Hüküm yok
Maddi Duran Varlıklar	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli

	birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değer (maliyet modeli) veya gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa yeniden değerlendirilmiş tutar (yeniden değerlendirme modeli)	zararları indirilmiş maliyet veya yeniden değerlendirilmiş tutar	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek (maliyet yöntemi) veya gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutar (yeniden değerlendirme yöntemi)	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmiş maliyet	Maliyet bedeli
Arama (Araştırma) ve Değerlendirme Varlıkları	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyet bedelinden amortisman (veya itfa) ve varsa değer düşüklüğü zararı düşülmüş tutar	Maliyet bedeli
Finansal Yükümlülükler	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındakilerin ilk ölçümü: gerçeğe uygun değer -işlem maliyetleri) <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet	<u>İlk ölçüm:</u> işlem fiyatı <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş değer	İtibari değer (tahvil ve bono), mukayyet değer (banka kredileri)
Ticari Borçlar	İtfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli borçlar için)

		değer	reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Diğer Borçlar	İtfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli borçlar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Karşılıklar	Raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Mukayyet değer

Tablo 6, finansal durum tablosu unsurlarını oluşturan kalemlere uygulanması gereken ölçüm esaslarını içermektedir. Varlık, borç ve özkaynak kalemlerinin ölçümüne ilişkin elde edilen bulgular şunlardır:

- Her üç düzenlemede, özellikle varlık ve borçların ilk ölçümlerinde benimsenen ölçüm esasının “maliyet bedeli” olduğu dikkat çekmektedir. VUK/MSUGT’den farklı olarak TMS/TFRS ve BOBİ FRS her ne kadar “gerçeğe uygun değer” esasını benimsemiş olsa da, bu değerın güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda maliyet bedeli ile ölçüme işaret etmiştir.
- TMS/TFRS ve BOBİ FRS stoklar, türev araçlar, canlı varlıklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, finansal yükümlülükler ve karşılıklar ile ilgili ölçüm esasları açısından benzer hükümlere sahiptir. İştiraklere ve müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin ölçüm esasları da uyumlu olmakla birlikte, sonraki ölçümlerde TMS/TFRS, BOBİ FRS’den farklı olarak münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemine ilave olarak gerçeğe uygun değer esasını da benimsemiştir.
- VUK/MSUGT’de türev araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin düzenleme yer almamaktadır.
- Devlet tahvili, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları gibi borçlanma araçlarındaki finansal yatırımların ilk ölçümü her üç düzenlemede de benzer şekilde yapılır. Sonraki ölçümlerde, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçüm yapılması gerekirken VUK/MSUGT, borsa rayici ile ölçümü, borsa rayici yoksa bedelin, menkul kıymetin alış bedeline vade

sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi suretiyle hesaplanacağını hükme bağlamıştır.

- Maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümleri her üç düzenlemede de maliyet bedeli esas alınarak yapılır. Sonraki ölçümlerde, TMS/TFRS diğerlerinden farklı olarak maliyet yöntemine alternatif olarak yeniden değerlendirme yönteminin kullanılabileceğini öngörmektedir.
- Özkaynak araçlarındaki finansal yatırımların sonraki ölçümlerinde TMS/TFRS ve borsada işlem görenler için BOBİ FRS gerçeğe uygun değer esasını benimsemiştir. VUK/MSUGT'ne göre borsada işlem görenlerin hisse senetlerinin borsa değerinde azalma tespit edildiğinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ancak değer artışları dikkate alınmaz. Borsada işlem görmeyenlerin sonraki ölçümleri BOBİ FRS'ye göre maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle, VUK/MSUGT'ye göre ise alış bedeli üzerinden yapılır.
- Alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar gibi finansal yükümlülüklerin ölçüm esasları TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de uyumludur. VUK/MSUGT diğerlerinden farklı olarak tahviller için itibari değer, banka kredileri için ise mukayyet değer esasını benimsemiştir.
- Ticari alacaklar/borçlar ve diğer alacaklar/borçlar ölçüm esasları açısından her üç düzenlemede farklılık göstermektedir. VUK/MSUGT, bu tür alacakların mukayyet değeri ile ölçülmesi gerektiğini ve isteğe bağlı olarak senetli borçlar/alacaklar için bilanço gününde reeskont uygulanabileceğini hükme bağlamıştır. BOBİ FRS'de, vadeye göre ölçüm esası belirlenmiş olup, vadesi bir yıl veya daha kısa olan tüm alacak ve borçların itibari değer ile; vadesi bir yıldan uzun olanların ise itfa edilmiş değer ile ölçülmesi gerektiği belirtilmiştir. TMS/TFRS diğerlerinden farklı olarak, ticari alacak ve diğer alacakların ilk ölçümünde gerçeğe uygun değer, son ölçümlerinde itfa edilmiş maliyet esasını; ticari borçlar ve alacaklar için ise itfa edilmiş maliyet esasını benimsemiştir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de reeskont uygulaması zorunludur.
- Nakit ve nakit benzerlerine ilişkin ölçüm esasları her üç düzenlemede birbiri ile uyumludur.

6. SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyet göstermeye başlaması, ortak bir muhasebe ve finansal raporlama dili oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. Temel amacı, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin kurallar belirlemek suretiyle, ülkeler ve işletmeler arasındaki uygulama usullerini uyumlaştırmak olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun oluşturduğu standartlar, Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçeye çevrilerek yayımlanmaktadır. Dünya çapında bu tür uyumlaştırma ve standartlaştırma çalışmalarına rağmen, ülkelerin ulusal düzenlemeler oluştururken çeşitli sebeplerin etkisi ile bilgi kullanıcılarından bazılarının ihtiyaçlarını ön plana çıkaracak şekilde bir tutum sergilemeleri finansal muhasebe ve raporlamada birtakım farklılıklara sebep olmaktadır.

Türkiye, finansal raporlamaya ilişkin hem ulusal hem de uluslararası nitelikte düzenlemelere sahip ülkelerden biridir. Günümüz itibarıyla Türkiye'de işletmeler belirli kriterlere bağlı olarak uluslararası standartlarla uyumlu TMS/IFRS, BOBİ FRS ve ulusal nitelikli VUK/MSUGT olmak üzere üç düzenlemeden birine tabidir. Ölçüm esasları açısından mevcut düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, finansal durum tablosu unsurlarının ölçüm esasları açısından TMS/IFRS ve BOBİ FRS'nin birbirine daha benzer olduğu ifade edilebilir. Bunun en temel sebebi, TMS/IFRS ve BOBİ FRS'nin tüm bilgi kullanıcılarının ortak amaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan uluslararası düzenlemeler ile uyumlu olması ve günümüz şartlarını daha iyi yansıtmasıdır.

VUK'un ölçüm yapmayı, vergi matrahını hesaplamak olarak tanımlaması ve devleti en önemli bilgi kullanıcısı olarak görmesi, diğer düzenlemeler ile arasındaki en temel farklılıktır. Ayrıca VUK 1961 yılında kabul edildiği için, her ne kadar ihtiyaç duyuldukça yapılan değişikliklerle güncellenmiş olsa da, köklü değişim gerektiren bir düzenlemedir.

TMS/IFRS ve BOBİ FRS, işletmelerin düzenlemek zorunda olduğu finansal tabloları hem sayı hem de kapsam olarak artırdığı için bu düzenlemelere göre hazırlanacak finansal tablolar, bazı yeni hesapların oluşturulmasını ve kullanılmasını gerektirmektedir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"nın yayımlanması ve kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerinin alınmasından sonra nihai hale getirilecek olması memnuniyet verici bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

VUK'un TMS/IFRS ve BOBİ FRS'ye uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı'nın güncellenmesinin yanı sıra, TMS/IFRS ile BOBİ FRS arasındaki ticari ve diğer alacaklar, özkaynak

araçlarındaki finansal yatırımlar, ticari ve diğer borçlar kalemlerine ilişkin ölçüm farklılıklarının da tekrar gözden geçirilerek uyumlu hale getirilmesi faydalı olacaktır.

Bu çalışmadan elde edilen bulgular literatürde yer alan; ticari borç ve alacakların ölçümüne ilişkin TMS ve Vergi Kuralları arasında reeskont uygulamasının isteğe bağlı ve zorunlu olması açısından fark tespit eden Dinç (2008), Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki amaç farklılıklarının değerlendirme ve ölçüm kriterlerinin farklılaşmasına yol açtığını belirten Ergin (2016), Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı ile TMS/TFRS arasında ölçüm esasları açısından yakınsama olduğunu ve bu durumun bağımsız denetime tabi olan ve zorunlu olmamakla birlikte TMS/TFRS uygulamak isteyen işletmeler açısından fayda sağlayacağını belirten Özerhan (2016), MSUGT ve TMS/TFRS arasında varlık ve borçların ölçüm esasları açısından benzerlikten çok daha fazla farklılıkların olduğunu tespit eden Ulusan (2009), vergi uygulamaları ile TMS/TFRS arasında ölçüm esasları açısından önemli farklar olduğunu tespit eden ve uyumsuzlukların giderilmesi veya asgariye indirilmesi için vergi kanunlarında değişikliğe gidilmesini öneri olan sunan Gözlüklü (2017) gibi bazı çalışmaların sonuçları ile uyumludur.

Finansal muhasebe ve raporlama, uluslararası boyutta standartlaştırma çalışmalarının yapıldığı bir alandır. Türkiye’de uygulanmakta olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT arasında ölçüm esasları açısından farklılıkların tespit edilmeye çalışıldığı bu çalışma sonuçlarının düzenlemeler arasındaki uyumsuzluğu azaltmak açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Söz konusu üç temel düzenlemenin birbiri ile uyumlu olması, standart veri elde edilmesini sağlayarak, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği artıracak ve denetimini kolaylaştıracaktır. Zorunlu ya da isteğe bağlı olarak işletmeler düzenlemeler arasında daha rahat geçiş yapabilecektir. Ayrıca meslek mensupları, denetçiler, akademisyenler ve muhasebe eğitimi alan öğrenciler tarafından düzenlemelerin daha kolay anlaşılmasını ve/veya uygulanmasını sağlayacaktır. Finansal muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri esas alarak yapılan ya da yapılacak olan her çalışmanın, mevcut düzenlemelerin iyileştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında tarihi maliyet muhasebesinden gerçeğe uygun değere yöneliş. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 127-153.

Alpaslan, H. İ. (2015). TMS/TFRS kapsamında gayrimenkul değerlendirme ve gerçeğe uygun değerın tespitinde emsal karşılaştırma ve gelir indirgeme

yöntemleri üzerine bir uygulama. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4, 17-35.

Arı, M., Yılmaz, R. (2015). Avantaj ve dezavantajları açısından gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri muhasebesinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65, 147-159.

Ayçiçek, F. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirme ve bir uygulama. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Bahadır, O. (2016). Normatif muhasebe teorileri kapsamında ölçüm. *Mali Çözüm Dergisi*, 136, 33-46.

Büyükipekci, S., Yiğit, E. (2016). TMS-16'ya göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme sürecine teorik bir bakış. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(2), 219-231.

Dinç, E. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi kuralları açısından ticari borç ve ticari alacakların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 71-101.

Durmuş, A. F., Solak, B., Güneş, R. (2011). KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme ilkelerinin karşılaştırılması ve sonuçların değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 175-202.

Ergin, N. E. (2016). Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS'nin değerlendirme ölçütleri açısından karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 9-20.

Fındık, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde finansal varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69, 61-82.

Gözlüklü, B. (2017). TMS/TFRS'lerdeki değerlendirme ilkeleri ve vergi sistemi ile yakınsama olanaklarının araştırılması. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Hazır Aksoy, Ç. (2018). Kiralama işlemlerinin TFRS 16'ya göre muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 149, 85-122.

ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2011). *Measurement in Financial Reporting*. <https://www.icaew.com>

Kaya, U., Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 343-364.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018), Revize Kavramsal Çerçeve Sunumu, 1-15.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018), Revize Kavramsal Çerçeve Taslak Metni.

- Leuz, C., Wysocki, P. D. (2016). The economics of disclosure and financial reporting regulation: evidence and suggestions for future research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 525-622.
- Özerhan, Y. (2016). Yerel finansal raporlama çerçevesi taslağındaki ölçümleme esasları üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), 307-336.
- Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki değerlendirme yaklaşımları üzerine kültürel bir değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 17-33.
- Öztürk, E. (2017a). Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 141-157.
- Öztürk, E. (2017b). Finansal varlıkların ölçme ve muhasebeleştirme esaslarının büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ve Türkiye finansal raporlama standartları açısından karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 594-617.
- Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., Karslı, C. (2011). Türkiye muhasebe standartlarında yer alan bir değerlendirme ölçüsü: gerçeğe uygun değer. *E-Journal of New World Sciences Academy Social Sciences*, 6(1), 48-76.
- Şensoy, N., Perek, A. A. (2010). Kobiler için uluslararası finansal raporlama standardı ve Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme esaslarına toplu bakış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2), 47-73.
- Tokay, S. H., Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda değerlendirme ölçüleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 15-47.
- Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 stoklar standardına ve Türk Vergi Sistemine göre stokları değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 30, 105-120.
- Uluslan, H. (2007). Finansal raporlama açısından değerlendirme. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525-544.
- Uluslan, H. (2008). Değerleme esasları ve finansal tabloların niteliksel özellikleri açısından incelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 129-153.
- Uluslan, H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları: bir karşılaştırma (II). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44, 149-164.
- Whittington, G. (2010). Measurement in financial reporting. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 46(1), 104-110.

Whittington, G. (2015). Measurement in financial reporting: half a century of research and practice. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 51(4), 549-571.