

VUK/MSUGT, TMS/TFRS VE BOBİ FRS'NİN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Comparison of TPL/GCAS, TAS/TFRS and FRS FOR LMEs In Terms of Valuation Methods

Ersin YENİSU¹ 

MAKALE BİLGİSİ

ÖZ

Araştırma Makalesi

Makale Geliş Tarihi : 28/01/2024
Makale Kabul Tarihi : 26/05/2024

Değerleme ölçüleri işletmelerin finansal görünümünü ve ilgili dönemin kar/zarar performansını etkilemektedir. Diğer bir ifadeyle farklı, değerlendirme yöntemleri işletmelerin finansal raporlamaları açısından farklı sonuçlara yol açabilir. Bu bağlamda, çalışmanın konusu muhasebe mevzuatımızdaki gelişmeler dikkate alınarak değerlendirme ölçülerindeki değişimi izlemektir. Dolayısıyla çalışmanın amacı muhasebe kuramı ve muhasebe uygulamaları açısından eski ve yeni değerlendirme yaklaşımlarını tanıtmaktır. Nitekim çalışmada, geleneksel muhasebe mevzuatı olan VUK/MSUGT, uluslararası uyum çerçevesinde kabul edilen TMS/TFRS ve muhasebe mevzuatımızdaki en güncel yaklaşımları içeren BOBİ FRS açısından değerlendirme ölçüleri sistematik olarak incelenmiş ve bu değerlendirme ölçüleri ile ilgili tanımlara, açıklamalara ve karşılaştırmalara yer verilmiştir. Bu geniş kapsamından dolayı çalışma ilgili literatürden farklılık göstermektedir. Nitel analiz yönteminin kullanıldığı çalışmada kavramsal açıklamalara, tanımlamalara ve karşılaştırmalara yer verilmiştir. Nihayetinde çalışmanın kavramsal ve karşılaştırmalı analiziyle literatüre ve uygulamacılara katkıda bulunabileceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, VUK/MSUGT, Değerleme Ölçüleri.

ARTICLE INFORMATION

ABSTRACT

Research Article

Submission Date : 28/01/2024
Accepted Date : 26/05/2024

Valuation methods affect the financial outlook of the enterprises and the profit / loss performance of the relevant period. In other words, different valuation methods may lead to different results in terms of financial reporting of businesses. In this direction, the subject of the study is to monitor the changes in the valuation methods, taking into account the developments in our accounting legislation. Therefore, the aim of the study is to introduce old and new valuation approaches in terms of accounting theory and accounting practices. As a matter of fact, in the study, valuation methods were systematically examined in terms of VUK/MSUGT, which is the traditional accounting legislation, TMS/TFRS, which is accepted within the framework of international compliance, and BOBİ FRS, which includes the most up-to-date approaches in our accounting legislation. Due to this wide scope, the study differs from the relevant literature. In the study, in which the qualitative analysis method was used, conceptual explanations, definitions and comparisons were included. In other words, in the study, accounting-based valuation measures are defined separately in accordance with the original legislation or standards. Ultimately, this study can contribute to the literature and practitioners with its conceptual and comparative analysis.

Keywords: TAS/TFRS, FRS FOR LMEs, TPL/GCASA, Valuation Measures.

¹ Doktora Öğrencisi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, e-posta: ersinyenisu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-0235-4270 (Sorumlu Yazar/ Correspondent Author)

1. Giriş

Değerleme ölçüleri, muhasebe meslek mensuplarının varlıkları ve yükümlülükleri ilk muhasebeleştirilmelerinde ve söz konusu iktisadi değerlerin dönem içinde ya da dönem sonunda hangi tutarlar üzerinden ölçümlenmeleri gerektiği hususunda kritik öneme sahiptir. Farklı değerlendirme yöntemleri farklı sonuçlar verdiğinden işletmelerin varlık/yükümlülük büyüklüklerinin doğru belirlenmesi ve dönem performanslarının daha sağlıklı izlenmesi için seçilecek değerlendirme yöntemi önem taşımaktadır. Diğer taraftan sürekli güncellenmekte olan muhasebe mevzuatı klasik değerlendirme yöntemlerine ek olarak yeni değerlendirme yaklaşımlarını da muhasebe çevresine sunmuştur. Çalışmamızda Türkiye'deki muhasebe mevzuatı çerçevesinde tüm bu değerlendirme hükümleri kavramsal düzeyde ele alınmıştır. Bir başka ifadeyle bu çalışmada Türkiye'deki temel muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde eski ve yeni değerlendirme ölçüleri karşılaştırmalı olarak tanıtılmaya çalışılmıştır.

Çalışma, muhasebe mevzuatımızda yer alan tüm değerlendirme yaklaşımlarını kapsadığı için önemlidir. Nitekim literatürde temel üç muhasebe düzenlenmesi (VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS) açısından ikili karşılaştırmaların yapıldığı detaylı çalışmalar vardır (Akbulut, 2008; Ulsan, 2009; Ergin, 2016; Gençoğlu, 2017; Tunçez, 2019). Bu çalışmanın literatürden farklılığı ya da literatüre katkısı ise söz konusu üç düzenlemedeki değerlendirme hükümlerinin tamamını bir arada açıklayan kapsamlı bir çalışma olmasıdır. Diğer taraftan nitel analiz tekniğine dayanan kavramsal ya da teorik çalışmaların sayısının artırılması muhakkak ki ilgili alan açısından erişilebilirlik ve farkındalık yaratma bağlamında küçük de olsa bir katkı sunacaktır. Bununla birlikte yine literatürden farklı olarak bu çalışmada bir bilimsel yaklaşım olarak yorum tekniğine nadiren başvurulmuş ve açıklamalarda ilgili alandaki yasal çerçevenin ya da standartların aslına bağlı kalınarak tanımlamalar yapılmıştır.

Bu çalışma giriş bölümünün ardından literatür taramasıyla devam etmektedir. İzleyen bölümde Türk muhasebe mevzuatındaki temel üç muhasebe düzenlemesi açısından değerlendirme ölçüleri mevzuatın ya da standartların aslına bağlı kalınarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Sonraki bölümde, bir önceki bölümde tanımlanan değerlendirme ölçülerinin iktisadi değerlere nasıl uygulandığı özellikle geleneksel uygulama olan VUK'daki sınıflandırma çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

2. Literatür İncelemesi

Literatürde muhasebe mevzuatı kapsamında değerlendirme ölçülerinin açıklanmasında ya da karşılaştırılmasında temel üç muhasebe düzenlemesi bir bütün olarak kullanıldığı gibi her bir düzenlemeye göre finansal tablo kalemleri (Örn: Stoklar,...) için gerçekleştirilen

uygulamaları kapsayan spesifik çalışmaların da gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu çalışma yürürlükteki muhasebe mevzuatındaki değerlendirme yaklaşımlarını kapsayıcı olarak açıklama gayesinde olduğu için geniş bir literatüre sahiptir. Muhasebe mevzuatımızdaki değerlemeye ilişkin literatürden bazı örnekler sıralanmıştır:

Akbulut (2008) VUK'daki değerlendirme hükümlerinin TMS kapsamında incelenmesini içeren çalışmasında, varlık ve kaynak kalemlerinin değerlendirme açısından VUK ve TMS'deki benzerlikleri ve farklılıklarını kapsamlı olarak incelemiştir. Yazar çalışmasında VUK'tan TMS'ye, geçiş sürecinde maliyet esasından daha rasyonel bir yaklaşım olan gerçeğe uygun değer esasına doğru bir yönelmenin gerçekleştirildiğini vurgulamıştır.

Tokay ve Deran (2008) çalışmalarında, muhasebe standartlarındaki (TMS/TFRS) değerlendirme ölçülerini incelemişler ve 15 adet değerlendirme ölçüsünün hangi finansal tablo gruplarında kullanılması gerektiğini açıklayarak TMS ve TFRS'lerin amacının esasında güvenilir ve gerçeğe uygun finansal bilgi sunmak olduğunu ifade etmişlerdir.

Dinç (2008) çalışmasında, varlık ve kaynakların değerlemesi konusunu ticari borç ve ticari alacaklar ile sınırlandırarak ele almıştır. Yazar söz konusu çalışmada muhasebe standartları ve vergi düzenlemeleri kapsamında ticari borçların ve alacakların muhasebe kayıtlarının yapılması ve değerlemesini incelemiştir. Yazara göre standartlar incelenen kalemler açısından gerçeğe uygun değer esasını benimseyerek reeskont uygulamasını öne çıkarmıştır.

Özulucan ve Deran (2008) küçük ve büyükbaş canlı hayvanların geleneksel vergi kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında değerlemesini içeren uygulamalı çalışmalarında, Tekdüzen Hesap Planı'nın canlı varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konularında yetersiz kaldığı sonucuna ulaşmışlardır.

Uluslan (2009) çalışmasında, MSUGT ve TFRS açısından varlık ve borçların değerlendirme ölçülerini finansal tablolar alt kalemleri kapsamında ayrı ayrı karşılaştırmalı olarak incelemiş ve TFRS'de hemen hemen her bir kalem için farklı değerlendirme seçenekleri olduğunu belirterek bu seçeneklerden MSUGT'un da öngördüğü ölçünün kullanılması durumunda TFRS kapsamında mali tablolar ile MSUGT kapsamında mali tablolar arasındaki değerlendirme kökenli farklılıkların azalacağını ifade etmiştir.

Durmuş vd. (2011) çalışmalarında, KOBİ TFRS ve VUK'taki değerlendirme ölçülerini karşılaştırmalı olarak ele almışlar ve TFRS'deki değerlendirme eksikliklerinin KOBİ TFRS'de de var olduğunu belirterek VUK'ta yapılacak olan yeni düzenlemelerle ilgili taraflar açısından kolaylık sağlanacağını öngörmüşlerdir.

Alagöz ve Antepli (2013) canlı varlıklarda değerlendirme ve muhasebe kayıtlarının yapılması konusunu teorik ve uygulamalı olarak inceledikleri çalışmalarında, muhasebe

standartları kapsamında canlı varlıkların gerçeğe uygun olarak değerlendirilmesini açıklayarak tekdüzen hesap planında canlı varlıklarla ilgili yeni hesapların açılması gerekliliğini ifade etmişlerdir.

Deran ve Savaş (2013) VUK/MSUGT ve TFRS arasında değerlendirme açısından önemli farklılıklar olduğunu ve söz konusu düzenlemelerdeki tüm açıklamalara rağmen halen maddi olmayan duran varlıkların mali tablolarda gerçeğe uygun olarak sunulmadığını belirtmişlerdir.

Taştan (2013) çalışmasında, ceviz bahçesi işletmelerinde amortisman ve değerlendirme uygulamalarını TFRS ve VUK açısından karşılaştırmalı olarak incelemiş ve meyve ağaçlarının değerlendirilmesi ve raporlanması konusunda VUK'ta yeterli açıklayıcı bilginin olmadığını ileri sürmüştü ve TFRS'de (TMS 41: Tarımsal Faaliyetler) ise meyve ağaçlarının değerlendirilmesi ve sunumu açısından daha gerçekçi ve doğruya yakın düzenlemelerin olduğu bulgusuna ulaşmıştır.

Abdioğlu vd. (2014) uygulamada en sık kullanılan finansal varlık ya da kaynakların KOBİ FRS, Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de yerleşik vergi mevzuatı ile karşılıklı incelenmesini içeren çalışmalarında, finansal araçların sınıflandırılması, değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açılarından söz konusu düzenlemeler arasında farklılıklar olduğunu ve bu farklılıkların özellikle VUK'un vergiye dayalı düzenlemeler içermesi TFRS'nin ise ilgili tüm taraflar için gerçeğe uygun raporlamayı amaçlaması nedeniyle farklılaştığını açıklamışlardır.

Öztürk (2015) çalışmasında, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında VUK ve TFRS yaklaşımlarını örnekleyerek açıklamış ve amortisman yöntemlerinin TFRS çerçevesinde nasıl uygulanabileceğine dair öneriler geliştirmiştir.

Toksoy (2015) menkul değerlerin VUK ve TFRS kapsamında değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesini incelediği çalışmasında, söz konusu finansal araçların ulusal muhasebe standartları çerçevesinde değerlendirilmesinin vergi matrahının tespiti açısından önemli olduğunu ifade etmiştir.

Ergin (2016) Türkiye'deki vergisel düzenlemeler ile muhasebe standartlarının değerlemeye yönelik yaklaşımları kapsamında karşılaştırılmasını içeren çalışmasında, her iki düzenlemeye dayalı değerlendirme ölçülerini detaylı olarak açıklamış ve söz konusu düzenlemelerdeki farklılıkların vergi mevzuatının vergi alacağını tespit etme amacına karşılık standartların güncel ve gerçeğe uygun değeri tespit etme amacını taşımasından kaynaklandığı sonucuna ulaşmıştır.

Fidan (2016) çalışmasında, bankaların kullandığı altın, gümüş ve platin gibi emtialara dayanan kredilerin VUK ve TFRS'ye göre değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesini

incelemiş ve söz konusu düzenlemelerde emtia kredilerinin değerlemesinde ve muhasebeleştirilmesinde farklılıkların olduğunu belirtmiştir.

Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında, BOBİ FRS ile muhasebe standartlarındaki yaklaşımları kıyaslamalı olarak incelemişler ve her iki düzenlemenin bazı istisnai durumlar hariç değerlemede benzerlikler taşıdığına ve BOBİ FRS'nin ülke ekonomisine değer katacağına işaret etmişlerdir.

Gençoğlu (2017) BOBİ FRS ve TMS/TFRS'yi temel konularda karşılaştırmalı olarak incelediği çalışmasında, 29 Temmuz 2017'de yayımlanan ve daha sade bir dilin kullanıldığı BOBİ FRS düzenlemeleri ile TFRS düzenlemeleri arasında genel olarak uyumun olduğunu öne sürmüş ve BOBİ FRS ile vergi alacağının tespitine yönelik muhasebe anlayışından bilgi sunmayı amaçlayan muhasebe görüşüne doğru geçişin güçlendiğini vurgulamıştır.

Çanakçıoğlu (2018) Türkiye'deki mevcut muhasebe düzenlemelerinde işletmeler açısından ciddi büyüklüklere sahip olan maddi duran varlıkların ölçümünü incelediği çalışmasında, maddi duran varlıklar açısından standartların ve BOBİ FRS'nin kısmen uyumlu olduğunu fakat VUK'taki düzenlemelerin gerçeğe uygun ve mesleki özgürlük içerisinde bir raporlama için yetersiz olduğu sonucuna varmıştır.

Karacan vd. (2018) TMS, BOBİ FRS ve VUK açısından kur farklılıklarının değerlemesini içeren çalışmalarında, söz konusu üst çerçeveler arasında benzerliklerin ve farklılıkların bulunduğunu vurgulamışlar ve bu farklılıkların ise temelde ilgili çerçevelerin düzenleme amaçlarındaki değişkenlikten kaynaklandığını ileri sürmüşlerdir.

Kaya (2018) çalışmasında, TMS 2 Stoklar ile BOBİ FRS'yi içerik analiziyle karşılaştırmalı olarak incelemiş ve söz konusu iki düzenleme arasında stokların muhasebeleştirilmesi bağlamında bazı farklılıklarla beraber kısmi bir uyumun olduğunu ifade ederek bu çerçeveler arasında uyumun sağlanmasının geçiş kolaylığına katkıda bulunacağını ve bu doğrultuda tek düzen hesap planının da güncellenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Gökçen vd. (2018) BOBİ FRS ile TFRS'nin finansal raporlamaya etkilerini karşılaştırmalı olarak inceledikleri çalışmalarında, söz konusu iki düzenleme arasındaki farklılıkları muhasebeleştirme örnekleriyle incelemişler ve BOBİ FRS'nin gerçeğe uygun değer ilkesinden ayrılarak tarihi maliyet yaklaşımına doğru evrildiği, bu nedenle BOBİ FRS ile hazırlanacak finansal raporların uluslararası kabul görme ihtimalinin azaldığı sonucuna ulaşmışlardır.

Uzun (2018) çalışmasında, Çanakçıoğlu (2018) gibi Türkiye'deki mevcut muhasebe düzenlemeleri açısından maddi duran varlıklar konusunu karşılaştırmalı olarak incelemiş ve maddi duran varlıklar açısından VUK ile BOBİ FRS ve TFRS arasında önemli farklılıkların

olduğunu, diğer taraftan BOBİ FRS ile TFRS arasında ise sadece borçlanma maliyetleri ve özellikli varlık açısından farklılık olduğunu açıklamıştır.

Yelgen ve Uyar (2018) çalışmalarında, BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirme açısından maddi duran varlıkları incelemişlerdir. Yapılan incelemeler ile söz konusu hesap sınıfı açısından sonraki ölçüm, borçlanma maliyetleri ve amortisman açısından TFRS ile dikkate değer bir uyumun olduğu gözlemlenmiştir. Diğer taraftan vade farklarının ayrıştırılması bağlamında ise TFRS ile önemli bir farklılığın olduğu ortaya konulmuştur.

Demir (2019) çalışmasında, Kaya (2018)'nin da incelediği muhasebe standartlarından Stoklar standardı ile BOBİ FRS düzenlemeleri kapsamında stokların değerlemesini ele almış ve stokların değerlemesinde TMS ile BOBİ FRS hükümlerinin genel olarak uyumlu olduğunu fakat vade farkı ayrıştırması bakımından iki düzenleme arasında farklılıklar olduğunu belirtmiştir.

Tuğay ve Arısoy (2019) muhasebeleştirme işlemleri açısından finansal araçları TMS/TFRS ve BOBİ FRS çerçevesinde inceledikleri çalışmalarında finansal araçlar açısından BOBİ FRS ile TFRS arasında değerlendirme ve muhasebeleştirme kapsamında uygulama farklılıkları bulunduğunu belirtmişler ve sınıflandırmada BOBİ FRS'nin sunduğu sadeliğin TFRS'ye uygulanmasının fayda getireceğini vurgulamışlardır.

Tunçez (2019) çalışmasında, TMS ile VUK açısından değerlendirme ölçümlerini karşılaştırmalı olarak incelemiş ve her iki düzenleme arasındaki yaklaşım farklılıklarından kaynaklanan uyumsuzlukların giderilmesi durumunda finansal tabloların uluslararası alanda geçerlilik kazanacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Yalçın (2019a) çalışmasında Türkiye'deki temel üç muhasebe çerçevesi kapsamında diğer işletmelere yönelik yapılan finansal araçlar yatırımlarını muhasebe işlemleri açısından incelediği çalışmasında, finansal araçlar kapsamında her üç düzenlemeye ilişkin örnekler sunarak benzerlikleri ya da farklılıkları açıklamıştır.

Yalçın (2019b) çalışmasında TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT kapsamında stoklar konusunu karşılaştırmalı olarak incelemiş ve stoklara ilişkin muhasebe düzenlemelerinin diğer bir ifadeyle standartlar ve VUK'taki ilgili hükümlerin uyumlaştırılmasının gerekli olduğu sonucuna varmıştır.

Antepli ve Alagöz (2020) hasadı yapılan tarımsal ürünlerin TMS ve VUK kapsamında muhasebeleştirilmesini örnek bir uygulamayla inceledikleri çalışmalarında VUK çerçevesiyle hesaplanan dönem net karının TMS çerçevesiyle hesaplanan dönem net karından farklı olduğu bulgusuna ulaşmışlar ve vergi mevzuatımızın standartlarla uyumlaştırılması kapsamında güncellenmesi gerektiğinin önemini vurgulamışlardır.

Fidan ve Eskin (2020) VUK ve BOBİ FRS kapsamında finansal varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesini inceledikleri çalışmalarında örnek olay çalışması ile finansal varlıkları her iki düzenlemeye göre ele almışlardır. Yazarlar VUK ile BOBİ FRS'nin dayandıkları muhasebe ilkelerinin farklılığından dolayı uygulamada benzerlik olmadığını belirterek mevcut tekdüzen hesap planının finansal varlıkları muhasebeleştirme işlemlerinde ihtiyacı karşılamadığı sonucuna varmışlardır.

Yılmaz ve Teker (2020) dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesini Vergi Usul Kanunu, Stoklar Standardı ve Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında uygulamalı olarak incelemişler ve kur farklarının muhasebeleştirilmesinde kullanılan kuralların dönem sonu stoklarının güncel değerini, dönem net karını ve ödenmesi gereken vergi tutarlarını değiştirdiği sonucuna varmışlardır.

Yücel vd. (2020) çalışmalarında, finansal araçların muhasebeleştirilmesinde düzenleme çerçeveleri açısından farklılıklar olduğunu öne sürerek bunun sebebinin standartların ilke bazlı bir değerlendirme yaklaşımını sunması, VUK'un ise kural bazlı bir yaklaşıma sahip olmasıyla açıklanabileceği sonucuna varmışlardır.

Arzova ve Şahin (2021) Türkiye Muhasebe mevzuatı açısından temel düzenlemeleri karşılaştırılmalı olarak incelemişler ve özellikle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS//TFRS)'nda gerçeğe uygun değer yaklaşımının en sık görüldüğü bulgusuna ulaşmışlardır. Yazarlar sonuç olarak ise gerçeğe uygun değer yaklaşımının kullanılmasında art niyetli ya da hatalı uygulamaların önüne geçilebilmesi için yol gösterici düzenlemelerin yapılmasının şart olduğunu vurgulamışlardır.

Başkan ve Tunç (2021) ise bir uygulama örneği üzerinden giderek TFRS ve VUK bağlamında varlıkların ve kaynakların değerlendirilmesi üzerine bir karşılaştırma yapmışlardır. Yazarlar sonuç olarak söz konusu iki düzenlemede değerlendirme yaklaşımlarının farklılığından dolayı işletmelerin kar/zarar görünümünün farklılaştığı, bu nedenle de finansal analiz açısından çok farklı sonuçlarla karşılaşılabileceğini ifade etmişlerdir.

Yöndemli (2021) VUK ve BOBİ FRS açısından dış ticarete ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunu teorik olarak incelediği çalışmada, ithalat/ihracat açısından BOBİ FRS ile VUK arasında vade farklarının muhasebeleştirilmesi, kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konularında farklılıklar olduğu sonucuna varmıştır.

3. VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme bir iktisadi varlığın ya da kaynağın parasal olarak tutarının ölçümüdür. İşletmelerin finansal görünümü ya da faaliyet sonuçlarının tutarlılığı açısından değerlendirme büyük öneme sahiptir. Nitekim bu konuda yapılan akademik çalışmalara ve uygulama örneklerine bakıldığında, farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması sonucunda işletmelerde farklı varlık/kaynak büyüklükleri ve farklı kar/zarar tutarları görülmektedir. Çalışmanın bu bölümünde VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan değerlendirme ölçüleri açıklanmıştır.

3.1. Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Kural esaslı bir düzenleme olan, vergi matrahının hesaplanmasını amaçlayan ve Tekdüzen Hesap Planı (THP)'ni açıklayan MSUGT'a dayanak oluşturan VUK'da değerlendirme yaklaşımları açık ve net bir şekilde ifade edilmiştir. Tablo 1'de söz konusu kavramlar bütüncül bir yaklaşımla özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 1: VUK'ta Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Değerleme Ölçüsü	Mad. No	Açıklaması
Maliyet Bedeli	262	Varlığın elde edilme gideri, elde edilmeye ilişkin diğer giderler ve mevcut varlığın değerini artırıcı giderler maliyet bedelini oluşturur.
Borsa Rayiç	263	Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününden bir önceki günde borsada alınıp satılan bedelidir.
Tasarruf Değeri	264	Ekonomik bir varlığın değerlendirme gününde ya da değerlendirme anında sahipleri açısından taşıdıkları gerçek değere denir.
Mukayyet (Kayıtlı/Defter) Değer	265	Değerlemeye esas olan kıymetin muhasebe kayıtlarında tutulmuş olan değeridir.
İtibari (Nominal) Değer	266	Hisse senedi ve tahvil gibi değerli kâğıtların üzerlerindeki rakamın temsil ettiği değerdir.
Vergi Değeri	268	Kanunun ön gördüğü hesaplamayla ulaşılan değere denir.
Rayiç Bedel	266	Ekonomik bir varlığın mevcut alım ya da satım değeri rayiç bedeli verir.
Emsal Bedeli ve Ücreti	267	Değeri hesaplanamayan bir iktisadi varlığın emsalinin değeri kıyas olarak alınmasıdır.
Alış Bedeli	268	Ekonomik bir varlığın kazanılmasında katlanılan diğer giderler hariç satın alma bedelidir.

Kaynak: Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

Kanunun devam eden maddelerinde her bir iktisadi kıymetin yukarıdaki değerlendirme ölçülerinden hangisi ile değerlendirileceği ve bu değerlendirmelere hangi unsurların dâhil olacağı gibi detaylar açıklanmıştır.

3.2. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

TMS/TFRS'lerde değerlendirme ve ölçüm kavramları aynı anlamda kullanılmıştır. Muhasebe standartları kapsamında bir standart olmayan fakat serinin ayrılmaz bir parçası olan Kavramsal Çerçeveye göre ölçüm, finansal tablolardaki unsurların tahakkuk ettirilecek ya da gösterilecek parasal tutarlarının belirlenmesi işlemi olarak tanımlanmıştır. TMS/TFRS'de tespit edilen değerlendirme esaslarının başlıcaları sıralanmıştır.

1. Tarihi Maliyet: Tarihi maliyet geleneksel uygulama olan VUK'a göre varlık ve kaynakları değerlemede referans alınan temel ölçüdür. Gerçeğe uygun değeri temel değerlendirme ölçüsü olarak ele alan TFRS ise bazı durumlarda tarihi maliyetin kullanılmasını öngörmüştür. Kavramsal Çerçeveye göre bir varlığın edinilmesi ya da oluşturulmasında katlanılan maliyetlerin toplamı tarihi maliyeti vermektedir. Dolayısıyla söz konusu değer, varlık edinme ya da oluşturma maliyeti artı işlem maliyetlerinden oluşur. Tarihi maliyet değer değişimlerini yansıtmadığı ve başlangıç maliyetlerini dikkate aldığı için bu adla tanımlanmıştır. Fakat uygulanması mümkün olduğu durumlarda bazen tarihi maliyet değeri de güncellenebilir (Varlığın tüketilmesi/amorti edilmesi, yükümlülüğün tamamen veya kısmen ifası, değer düşüklüğü vb.) (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 6).

2. İtfa Edilmiş Maliyet: İtfa edilmiş maliyet bir finansal varlığın ya da finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanmış değeridir (TMS 39, Paragraf (p). 92). Bir başka ifadeyle itfa edilmiş maliyet, finansal varlıkların ya da yükümlülüklerin finansal tablolara alınmasında gelecekteki nakit akışlarına belirli bir iskonto oranı uygulayarak bulunan tahminleri yansıtır. Kavramsal Çerçeveye göre söz konusu iskonto oranı değişikliklere uyum sağlayacak şekilde güncellenir (Kavramsal Çerçeve, p. 6.9).

3. Gerçeğe Uygun Değer: Pazar koşulları içerisinde ölçümleme tarihindeki her bir alım/satımda bir varlığın piyasaya sunulmasında elde edilecek tutar ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS 36, p. 6). Gerçeğe en yakın değer ilgili pazardaki oyuncuların bakış açılarını yansıtır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değer işlem maliyetlerini yansıtmaz (Kavramsal Çerçeve, 6.13-6.16). (Bkz. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü).

4. Kullanım Değeri: Bir iktisadi değer ya da nakit akışı getirebilecek birimden sağlanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugüne indirgenerek bulunan bugünkü değeri kullanım değerini vermektedir (TMS 36, p. 6; Kavramsal Çerçeve, p. 6.17). Kavramsal

Çerçeve'ye göre kullanım değeri de işlem maliyetlerini içermez (Kavramsal Çerçeve, p. 6.18). Kullanım değeri gerçeğe en yakın olduğu düşünülen değer ile benzerdir. Fakat gerçeğe en yakın değerinde piyasa aktörleri bakış açısı söz konusu iken kullanım değerinde işletmeye özgü bir bakış açısı söz konusudur (Kavramsal Çerçeve, p. 6.20).

5. İfa Değeri: İfa değeri, bir borcun ödenmesi durumunda ya da devredilmek zorunda olunması halinde beklenen bedel ya da diğer finansal kazanımların bugünkü değerine eşittir (Kavramsal Çerçeve, p. 6.17). Görüleceği üzere kullanım değeri ile ifa değeri aynı yaklaşımı benimserken, kullanım değerinde varlığın nakit akışlarının bugünkü değeri, ifa değerinde ise yükümlülüğe ilişkin nakit akımlarının bugünkü değeri dikkate alınmaktadır. Benzer şekilde ifa değeri de işlem maliyetlerini yansıtmaz (Kavramsal Çerçeve, p. 6.18). İfa değerinde de piyasa katılımcılarının varsayımlardan ziyade işletmeye özgü varsayımları söz konusudur (Kavramsal Çerçeve, p. 6.19).

6. Cari Maliyet: Cari maliyet bir varlığın edinilmesi için katlanılacak maliyet ile işlem maliyetlerinin toplamından oluşur. Bu doğrultuda herhangi bir iktisadi kıymetin cari maliyeti aslında kendine eşdeğer bir kıymetin maliyetini yansıtmaktadır. Bu tanımın VUK'taki emsal bedel tanımıyla benzetilmektedir. Cari maliyet aslında işletmenin bir varlığı edinebileceği ya da yükümlülüğe katlanılabileceği piyasa fiyatlarını göstermektedir. Kavramsal Çerçeve'ye göre cari maliyet gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri gibi bir çıkış değeri olarak ele alınmaz, bir giriş değeri olarak dikkate alınır. Diğer taraftan cari maliyet tarihi maliyetin aksine ölçüm tarihindeki koşulları dikkate alır (Kavramsal Çerçeve, p. 6.21).

7. Geri Kazanılabilir Tutar: Bir iktisadi varlık ya da nakit akışı sağlayan birim açısından kullanımdan elde edilecek değer ile elden çıkarma maliyetleri eksiltilmiş olan gerçeğe en yakın değer büyük olanı, geri kazanılması muhtemel tutarı vermektedir (TMS 36, p. 6). Eğer iktisadi kıymetin elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe en yakın değeri ya da kullanımından elde edilebilecek değerinden biri, varlığın muhasebe kayıtlarındaki defter değerini aşmışsa söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır (TMS 36, p. 19).

8. Net Gerçekleşebilir Değer: Her zamanki iş akışı içerisinde bir iktisadi kıymetin tahmin edilen satış bedelinden olası tamamlanma masrafları ve satışı gerçekleştirmek için yapılması muhtemel diğer muhtemel masrafların düşülmesi sonucunda elde edilen tutara denir. (TMS 2, p. 6). Bir başka ifadeyle net gerçekleşebilir değer, olağan iş akışı içerisinde stokun satışından elde edilmesi beklenen net tutardır (TMS 2, p. 7). Net gerçekleşebilir değer satıştan elde edilecek net tutarı ifade eden işletmeye atfedilen bir değer iken gerçeğe uygun değer söz konusu malın piyasada olağan bir işlemle satılması karşılığında elde edilecek piyasaya özgü bir değerdir.

9. İşletmeye Özgü Değer: Bir varlığın devamlı kullanımından ve varsa kullanım süresi sonrasında taşıyacağı kalıntı değerden elde edilmesi beklenen değer ya da bir yükümlülüğün

karşılanmasıyla ortaya çıkması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 16, p. 6). İşletmeye özgü değer kavramının adından da anlaşılacağı üzere değerlemede işletmenin bakış açısı yansıtılmaktadır. Bir diğer ifadeyle söz konusu değerlendirme ölçüsü işletmenin içinde bulunduğu özel çevreden etkilenmektedir.

10. Bugünkü Değer: Normal faaliyet koşullarında, bir varlığın gelecekteki nakit girişlerinin bugüne indirgenerek hesaplanan değer ya da bir borcun gelecekteki nakit çıkışlarının iskonto edilerek bugüne eşitleyen değerdir. Bugünkü değer tanım itibariyle varlıklar için kullanım değerine, borçlar için ise ifa değerine eşittir. TFRS'ye göre varlık ve borçlar genellikle bugünkü değeriyle finansal tablolara alınır.

11. Stokların Maliyeti: Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut konumuna veya durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerin toplamından oluşmaktadır (TMS 2, p. 10). Bir diğer ifadeyle stokların maliyeti stoklar için yapılacak tüm maliyetlerin bugünkü değeri ile hesaplanmaktadır.

12. Satın Alma Maliyeti: Satın alma maliyeti kapsamına satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer ilişkili vergiler, mamul, mal veya hizmetlerin edinimi ile doğrudan ilişkili olan taşıma, yükleme-boşaltma maliyetleri ve diğer maliyetler girmektedir (TMS 2, p. 11). TMS 2: Stoklar standardına göre stokların ölçümünde satın alma maliyeti hesaplanırken ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler indirim konusu yapılır.

13. Dönüştürme Maliyeti: Dönüştürme maliyetleri direkt işçilik maliyetleri gibi doğrudan mamulün maliyetine yüklenebilen ve sabit/değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir dağıtımla mamul maliyetine yüklenebilen üretimle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 2, p. 12). TMS 2: Stoklar standardına göre sabit genel üretim giderleri üretim tesislerinin normal kapasitede çalışacağı varsayılarak dönüştürme maliyetlerine yansıtılır. Normal kapasite planlanmış bakım-onarım giderlerinden kaynaklanan kapasite düşüklüğünün de dikkate alınmasıyla normal koşullarda bir dönemde/sezonda ulaşılacak ortalama üretim miktarıdır.

14. Defter Değeri: Bir varlığın değerinden birikmiş amortismanların (itfa) ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle hesaplanarak finansal tablolara yansıtılan tutardır (TMS 36, p. 6). Defter değeri, bir varlığın ya da yükümlülüğün muhasebe kayıtlarındaki net değeridir ve söz konusu değerlendirme ölçüsü VUK'daki mukayyet (kayıtlı) değere, istisnalar hariç, genel olarak tekabül etmektedir.

15. Amortisman Tabi Değer: Standartlara göre varlığın maliyetinden ya da finansal tablolardaki tutarından kalıntı (hurda) değerinin indirilmesiyle bulunan değerdir (TMS 36, p. 6). TFRS'ye göre varlıklar için amortisman konu tutar varlığın defter değerinden kalıntı değerin

indirilmesiyle bulunur. VUK'A göre ise amortismanına tabi tutar maliyet bedeli olup kalıntı bedel çıkarılmamaktadır.

16. Kalıntı (Hurda) Değer: Bir varlığın yararlı kullanım ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda getireceği tutardan tahmini satış maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutardır (TMS 16, p. 6). Varlığın yararlı kullanım ömrü VUK'a göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenirken standartlara göre yararlı ömür işletmenin gerçekçi tahminlerine dayanmaktadır. Diğer taraftan TFRS amortismanına tabi tutar'ın hesaplanmasında varlığın defter değerinden kalıntı (hurda) değerini indirilmesini öngörmüştür.

17. Borçlanma Maliyetleri: Borçlanan bir işletmenin bu borç dolayısıyla katlandığı faiz ve diğer giderlerdir (TMS 23, p. 5). TFRS'ye göre amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıklarda borçlanma maliyetleri ilgili özellikli varlığın maliyetine eklenir. Özellikli varlıklar dışındaki varlıklarda ise borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

18. Tahmini Maliyet: Belirli bir tarihte maliyet ya da amortismanına tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Finansal tabloların tahmini maliyeti yansıttığı kabul edilir (TFRS 1 EK A). Standartlara göre varlıkların amortismanları ya da itfa edilecek değerleri hesaplanırken tahmini maliyet kullanılır. Tahmini maliyet yaklaşımı finansal tablolardaki değerlerin tahmini olarak geçeceği yansıttığı varsayımına dayanır.

3.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan büyük ve orta boy büyüklükteki işletmelerin 01.01.2018 tarihi itibarıyla kullanmaları zorunlu olan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan finansal raporlama setidir. Bir başka ifadeyle Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için 2005 yılından bu yana TMS/TFRS uygulamak zorunluysen, KAYİK dışında bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar için ya TMS/TFRS ya da BOBİ FRS kullanmak zorunludur.

BOBİ FRS'de temel ilkeler, kavramlar, açıklamalar vs. açısından genel olarak TMS/TFRS ve bir ölçüde VUK/MSUGT referans alınmıştır. Bununla birlikte sade (açıklayıcı) bir dil kullanımının tercih edildiği BOBİ FRS, bazı hususlarda tam setten ayrılmaktadır. Çalışmamızda esas itibarıyla bu farklılıklar değerlendirilerek ölçüleri kapsamında ele alınacaktır. Bununla birlikte BOBİ FRS Modül 1'de Varlık ve Yükümlülüklerin Ölçüm Esası başlıklı kısımda eğer gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmemişse varlık ve yükümlülüklerin ilk kayda alımda maliyet bedeli (tarihi maliyet) ile değerlendirileceği hükme

bağlanmıştır (BOBİ FRS Modül 1, p. 1.34). Bu doğrultuda incelememizde BOBİ FRS modülleri içerisinde aşağıdaki değerlendirme ölçülerine yer verildiği tespit edilmiştir.

1. Maliyet Bedeli: Varlıklar için maliyet bedeli varlığın elde edilmesi esnasında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da varlığın elde edilmesinde karşılık olarak verilen nakit olmayan varlıkların değeriyle ifade edilir. Yükümlülükler için maliyet bedeli ise yükümlülük karşılığı elde edilen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı veya alınmış olan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değerleridir. Yine benzer şekilde maliyet bedeli, yükümlülüğünü yerine getirilebilmek için işletmelerin normal faaliyet döngüsü içinde ödemesi gereken nakit ya da nakit benzerlerinin toplam tutarlarından oluşur. Maliyet bedeli varlığın ya da yükümlülüğün peşin değeri (ödenen nakit tutar) ile ölçülür. Bir varlığın elde etme değeri ile peşin değeri arasında fark varsa vade farkı söz konusudur ve bu durumda vade farkları ayrıştırılarak maliyet değerinin peşin değerle ölçülmesi gereklidir. BOBİ FRS, TMS/TFRS'den farklı olarak bir yıl ve bir yılın altında olan vade farklarının maliyete dâhil edilebileceğini bir yıl üzerindeki vade farklarının ise ayrıştırılması gerektiğini hükme bağlamıştır (BOBİ FRS Modül 1, p. 1.35).

2. Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli alıcı ve satıcıların olduğu bir piyasada bir varlığın el değiştirmesindeki tutar ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan tutar gerçeğe uygun değerdir. Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değildir ve piyasa bakış açısını yansıtır. Esasen gerçeğe uygun değere piyasa değeri de denilebilir. Eğer gerçeğe uygun değer belirlenemiyorsa aynı kavram altında kayıtlı değer, çıkış değeri veya kullanım değeri ifadeleri de kullanılabilir (BOBİ FRS Modül 1, p. 1.36).

3. Giriş Değeri: Herhangi bir varlığın elde edilme fiyatı giriş değeridir. Giriş değeri nispi fiyatların değişmesi durumunda yerine koyma maliyeti olarak da ifade edilebilir (BOBİ FRS Modül 1, p. 1.36). Giriş değeri, işletmenin finansal tablolarına aldığı bir varlığı elde ederken kayda aldığı tutar ya da bir yükümlülüğü üstlendiği başlangıç bedeli olarak da tanımlanabilir.

4. Çıkış Değeri: Herhangi bir varlığın satıldığı andaki ya da tasfiye sürecindeki cari satış fiyatı çıkış değerini verir. Diğer bir ifadeyle varlığın net gerçekleştirilebilir değeridir. Çıkış değeri gerçeğe uygun değer ölçüsünü temsil eden ve en yaygın kullanılan yaklaşımlardan biridir. Fakat söz konusu bu işlemlerin normal piyasa şartlarında yapılmış olduğu varsayılır (BOBİ FRS Modül 1, p. 1.36).

5. Kullanım Değeri: Kullanım değeri yatırımcılar, kreditorler (borç verenler) veya çalışanlar gibi işletme ile çıkar ilişkisinde olan belli başlı kişi veya kurumlar açısından söz konusu işletmenin yönetim kabiliyeti sayesinde gelecekte elde edilmesi muhtemel nakit akışlarını bugünkü değer olarak yansıtan ölçüdür (BOBİ FRS Modül 1, p. 1.36).

6. Net Gerçekleşebilir Değer: BOBİ FRS’de net gerçekleşebilir değer, olağan iş akışı içerisinde, tahminlenen satış fiyatından yine tahminlenen tamamlanma maliyeti ile tahminlenen satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilecek olan tutar olarak tanımlanmıştır. Standartta temel bir yaklaşım olarak stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer küçük olanı ile değerlendirildiği ifade edilmiştir. Buradaki amaç ise stokların finansal tablolarda kullanım sonucunda ya da satılması durumunda elde edilecek tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmesinin engellenmesidir. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değer iken, yukarıda değinilen gerçeğe uygun değer piyasa bazlı bir değerdir (BOBİ FRS Modül 6, p. 6.4).

7. Piyasa Değeri: Bir varlığın organize olmuş bir borsada ya da teşkilatlanmış bir piyasadaki normal alım satım değeridir. Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler piyasa değeri ile değerlendirilir (BOBİ FRS Modül 6, p. 6.5).

8. Satın Alma Maliyetleri: Satın alma maliyetleri içerisine; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer iade alınamayan vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ve mal ve hizmetin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili maliyetler girmektedir. Diğer taraftan ticari iskontolar, indirimler ve benzer diğer kalemler satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında indirim konusu olarak değerlendirilirler (BOBİ FRS Modül 6, p. 6.7).

9. Borçlanma Maliyetleri: Borçlanma durumunda katlanılan faiz ve diğer maliyetler borçlanma maliyetini oluştururlar. Stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kar/zarara yansıtılır. Fakat standarda göre üretilmesi, inşaatı ya da tamamlanması bir yıldan fazla süre alan stoklarda borçlanma maliyetleri satışa hazır hale gelinceye kadar stok maliyetlerine dâhil edilir. Bu yaklaşım TMS/TFRS’deki özellikli varlık yaklaşımına benzerdir. Bu husustaki tek farklılık BOBİ FRS’de özellikli varlığın daha nesnel bir ölçüt olarak zamana (bir yıl) bağlanmış olmasıdır (BOBİ FRS Modül 6, p. 6.9).

10. Dönüştürme Maliyetleri: Hammadde ve malzemenin yarı mamul ya da mamul haline getirilirken katlanılan direkt ilk madde malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetlerinin toplamı ile genel üretim maliyetlerinin (sabit + değişken) sistematik olarak dağıtılmasıyla ulaşılan toplam maliyettir. Standarda göre faaliyet giderleri dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmazlar ve bu giderlerden dönüştürme maliyetlerine pay verilmez (BOBİ FRS Modül 6, p. 6.11).

11. Maliyet Modeli: Maddi duran varlığın maliyet bedeli ile kayda alındıktan sonra söz konusu finansal tablo değerinden birikmiş amortismanları ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarılarak bulunan değeridir. Standarda göre ilk kayda alımdan sonra maddi duran varlıklar ya maliyet modeli ile ya da yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilir (BOBİ FRS Modül 12, p. 12.15).

12. Yeniden Değerleme Modeli (Yeniden Değerlendirilmiş Tutar): Varlığın yeniden değerlendirilme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden (piyasa değeri) müteakip (arkadan/ardı sıra gelen) birikmiş amortismanları ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkarılmasıyla bulunan değere yeniden değerlendirilmiş tutar denir. Standartta bu yaklaşım yeniden değerlendirilme modeli olarak isimlendirilmiştir. BOBİ FRS'ye göre yeniden değerlendirilme varlığın defter (kayıtlı) değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın önemli bir büyüklüğe ulaşması kriteri göz önüne alınarak düzenli aralıklarla yapılır (BOBİ FRS Modül 12, p. 16).

13. Amortisman Tabi Değer: BOBİ FRS'de bir iktisadi varlığın mevcut değerinden (maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilme yöntemi ile hesaplanmış olan) hurda değerinin çıkarılması ile amortisman değeri bulunur. Hatırlanacağı üzere bu yaklaşımda TMS/TFRS yaklaşımı benimsenmiştir (BOBİ FRS Modül 12, p. 12.24).

14. Kalıntı (Hurda) Değer: : Bir iktisadi varlığın ekonomik ömrü sonunda elden çıkarılması için katlanılan satış maliyetleri düşüldüğünde ulaşılan net değer hurda değeri verir. Yine bu tanımlama da TMS/TFRS'deki kalıntı değer tanımlamasına eşdeğerdir (BOBİ FRS Modül 12, p. 12.27).

15. Geri Kazanılabılır Tutar: Bir iktisadi kıymetin ya da nakit yaratma kabiliyeti olan bir birimin geri kazanılabılır tutarı satışta katlanılan maliyetlerin düşülmesi ile ulaşılan gerçek değeri ile varlığın kullanımından elde edilecek olan değer büyük olanı dikkate alınarak hesaplanır. Bu hususta BOBİ FRS, daha detaylı bir açıklama yöntemi izlemiş ve söz konusu varlıkların mali tablolarında geri kazanılabılır tutarından daha büyük bir bedelle izlenemeyeceğini hükme bağlamıştır. Dahası varlığın kayıtlı (defter) değeri geri kazanılabılır değerini aşıyorsa bir değer düşüklüğü zararının ortaya çıkmış olduğu açıklanmıştır (BOBİ FRS Modül 18, p. 18.3).

16. Öz Kaynak Yöntemi: Öz kaynak yönteminde, yatırım başlangıçta elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilirken daha sonra yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında (öz sermaye) söz konusu yatırımın aldığı pay ölçüsünde işletmenin oransal olarak payına düşen finansal durum ya da sonuç büyüklükleri yansıtılmak suretiyle gerçekleştirilir. BOBİ FRS'ye göre iştirakler ilk kayda almada maliyet yöntemi (maliyet bedelinden birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi yöntemi) ile sonraki ölçümde münferit finansal tablolarında ya maliyet yöntemi ya da öz kaynak yöntemi ile değerlendirilir. Konsolide finansal tablolarında ise sonraki ölçüm öz kaynak yöntemi ile yapılır (BOBİ FRS Modül 10, p. 10.19).

17. İtfa Edilmiş Değer: Finansal varlığın ya da finansal borcun etkin faiz yöntemi ile hesaplanan değeridir. Etkin faiz oranı finansal aracın beklenen ömrü boyunca ya da bu süre içerisinde belirli bir zamanda gelecekteki nakit akışlarını (ödeme veya tahsilatlar) finansal aracın defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz yöntemi finansal araca ilişkin faiz gelir

ya da giderlerinin ilgili dönemin kar/zarar tablolarında gösterilmesini sağlar (BOBİ FRS Modül 9, p. 9.14 - 9.15).

18. İtibari Değer: BOBİ FRS’de itibari değer açık olarak tanımlanmamıştır. Fakat *BOBİ FRS Modül 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar* standardının bir alt başlığı olan *Paragraf 9.8 - Alacaklar ve Borçların Ölçümünde* söz konusu değerlendirme ölçüsüne değinilmiştir. Bu hususta, kanaatimizce, standartta VUK/MSUGT’daki itibari değere ilişkin verilen tanımın (kıymetli evrak üzerindeki yazılı değer) referans alınması öngörülmüştür. Bu doğrultuda standartta, ödeme çağrısında bulunulan sermaye alacakları ve ilk olarak kayda alınan tarih ile tahsil edileceği ya da ödeneceği tarih arasında bir yıl veya daha kısa bir zaman dilimi olan alacak ve borçların itibari değer ile ölçümleneceği ifade edilmiştir. Diğer taraftan, kayda alma tarihi ile tahsil edileceği ya da ödeneceği tarih arasında bir yıldan uzun bir süre bulunan alacaklar ve borçların ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçümleneceği standardın ilgili kısmında vurgulanmıştır (BOBİ FRS Modül 9, p. 9.8).

19. İşlem Fiyatı: BOBİ FRS’ye göre borçlanma araçlarının (finansal varlık ve yükümlülüklerin) ilk kayda alınmasında işlem maliyetlerinin de eklenmesiyle oluşan ve finansal tablolara yansıtılan değer işlem fiyatıdır. Standartta göre işlem maliyetleri ise bir finansal varlığın ya da yükümlülüğün edinimi, ihracı ya da elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan ek maliyetlerdir. İşlem maliyetlerine aracılara ya da danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlara verilen harçlar örnek gösterilebilir (BOBİ FRS Modül 9, p. 9.12).

4. VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin Değerleme Hükümleri Açısından Karşılaştırılması

Çalışmamızın bu kısmında geleneksel muhasebe uygulamalarının temeli olan VUK’ta bahsi geçen iktisadi kıymetler başta olmak üzere standartlardaki yeni tanımlamalar (yatırım amaçlı gayrimenkul gibi) nezdinde VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’deki finansal tablo kalemlerinin değerlendirme hükümleri hem ilk muhasebeleştirme hem de sonraki ölçüm sınıflandırmasıyla karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Literatüre bakıldığında, kullanılacak değerlendirme ölçülerinin seçilmesinde tamamen farklı yaklaşımların öngörüldüğü yine bazı çalışmalarda ise kullanılacak değerlendirme ölçüleri açısından küçük farklılıklara gidildiği görülmektedir. Bu nedenle bu bölümde özellikle mevzuat hükümlerinin ya da standartların aslına bağlı kalınarak değerlendirme yaklaşımları açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkiye muhasebe mevzuatının VUK/MSUGT’tan (1994) TMS/TFRS’ye (2013) ve sonrasında BOBİ FRS’ye (2018) evriminde her yeni düzenlemedeki hükümlerin bir öncekini açıkça değiştirmedeği müddetçe varsayım olarak sonrakilerin öncekilerin geçerliliğini kabul

ettiğini ileri sürmek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle açıklama bulunmayan hallerde bu kuralın işlediği ve söz konusu kuralın hem literatürde hem de meslek mensuplarının uygulamalarında zımnen de olsa kabul gördüğü söylenebilir. Dolayısıyla çalışmamızda zaman içerisinde özellikle değerlemede farklılık getiren yaklaşımların/kavramların vurgulanmaya çalışıldığı okuyucunun dikkatine sunulmaktadır. Diğer taraftan ilk kayda alma ve sonraki ölçüm olarak sınıflandırdığımız değerlendirme konusunda mevzuatta ya da standartlarda sonraki ölçüm hakkında açıkça bir değerlendirme bulunmuyorsa sonraki ölçüm ile ilk kayda alma (ilk ölçüm)'nin aynı usulde yapılıyor olduğu varsayılmıştır.

- Kasa (TL)

Değerleme açısından finansal tablo kalemlerinden ilk incelenecek olan unsur ulusal paranın kaydedildiği Kasa hesabıdır. VUK'a göre TL miktarı ilk muhasebeleştirilmede (ilk kayda almada ya da ilk ölçümde) itibari değeri üzerinden değerlendirilir (VUK md. 284). Diğer taraftan TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yerli paranın nasıl değerlendirilmesine dair bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle yukarıda belirtilen varsayım gereği TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de nakit paranın itibari değeri bir başka ifadeyle üzerinde yazılı değeri ile değerlendirilebilir.

- Kasa (Yabancı Paralar)

Yabancı paraların (döviz) değerlendirilmesinde ise VUK'a göre borsa rayici (borsa değeri) eğer borsa rayici saptanamıyorsa alış bedeli dikkate alınır. Buna ek olarak yabancı paraların değerlendirilmesinde borsa rayici tespit edilemiyorsa değerlendirilmede kullanılacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur (VUK, md. 280). Yine bu hususta TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de açıkça hüküm bulunmadığından yabancı paralar söz konusu standartlara göre ve uygulamadaki eğilim doğrultusunda borsa rayici ile değerlendirilmelidir. Bu noktada TL ve dövizin değerlendirilmesinde kullanılan itibari (nominal) değer ile borsa rayicinin aslında gerçeğe uygun değere karşılık geldiğine de dikkat edilmelidir.

- Menkul Kıymetler

Menkul kıymetler Vergi Usul Kanunu'na göre borsa rayici denilen kıymetin borsadaki alım satım değeri ile değerlendirilir. Eğer iktisadi kıymetin borsa rayici bulunmuyorsa alış bedeli/edinim değeri değerlendirme ölçüsü olarak kullanılır (VUK, md. 279). TMS/TFRS'ye göre ise menkul kıymetler gerçeğe uygun değer (borsa rayici) üzerinden değerlendirilir. Daha açıklayıcı bir yaklaşımın benimsendiği BOBİ FRS'ye göre menkul kıymetler itfa edilen değer hesaplanarak bir diğer ifadeyle netleştirmeye gidilerek değerlendirilmesi yapılır (BOBİ FRS Modül 9, p. 3.4.2).

- Alacaklar

VUK'a göre alacaklar mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bununla birlikte senette faiz oranı açıklanmamış olan vadeli alacaklara T.C. Merkez Bankası resmi iskonto haddi

uygulanmalıdır (VUK, md. 281). Buna ek olarak uygulamada senetli alacaklar isteğe bağlı olarak tasarruf değeri ile de değerlendirilebilmektedir. TMS/TFRS'de ise alacaklar gerçeğe uygun değer (etkin faiz ile itfa edilmiş değer) üzerinden değerlendirilir. Diğer taraftan BOBİ FRS Modül 9: Finansal Araçlar ve Öz Kaynaklar standardına göre alacaklarda vadesi bir yıl veya altında olanlar itibari değer ile vadesi bir yıldan uzun olan alacaklar ise itfa edilmiş değer ile değerlendirilir (BOBİ FRS Modül 9, p. 9.8). Söz konusu alacaklar VUK'daki gibi senetli alacak olup olmamasına bakılmadan iskonto edilir bir diğer ifadeyle bugünkü değerine getirilir.

- Emtia (Stoklar)

Emtia, VUK'a göre maliyet bedeliyle değerlendirilir. Buna ek olarak emtianın değerlendirilme günündeki satış bedelinde maliyet bedeli üzerinden % 10'dan fazla bir değer düşüklüğü gerçekleşmişse söz konusu emtianın değerlendirilmesinde emsal bedel ölçüsü kullanılır (VUK, md. 274). TMS/TFRS'ye göre stoklar maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanıyla değerlendirilir (TMS 2: Stoklar, p. 9). Diğer taraftan TMS/TFRS'ye göre stok maliyetleri tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut konumuna ya da durumuna getirilebilmesi için katlanılan diğer tüm maliyetleri içerir (TMS 2: Stoklar, p. 10). Emtia ya da stokların değerlendirilmesinde BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında ise uyum söz konusudur (BOBİ FRS Modül 6, p. 6.4). Mevcut üç düzenleme arasındaki temel farklılık, vade farkı ayrıştırılmasında ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde görülür. Buna göre VUK/MSUGT'de vade farkları ayrıştırılmaz ve doğrudan stokların maliyetine eklenirken; TMS/TFRS'de peşin sayılmayan işlemler için vade farkları ayrıştırılır; BOBİ FRS'de ise 1 yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır, 1 yıl ve daha kısa süreli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılmaz ve maliyete eklenir. Borçlanma maliyetleri hususunda ise VUK'ta stokun maliyetine ekleme yapılır; TFRS/TMS'de özellikli varlık (inşası ya da kullanıma hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıklar) ise borçlanma maliyetleri stokun maliyetine eklenir; BOBİ FRS'de ise üretimi bir yıldan uzun süren varlıklarda borçlanma maliyeti üretim süresi içerisinde varlığın maliyetine dâhil edilir (TMS 23: Borçlanma Maliyetleri, p. 10).

-Kıymeti Düşen Mallar (Hurda, Döküntü, vs.)

Kıymeti düşen malların (hurda, döküntü, ıskarta vs.) VUK'da emsal bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür (VUK, md. 278). TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ise stoklarda değer düşüklüğü var ise *net gerçekleştirilebilir değer* esasları kullanılır (TMS 2: Stoklar, p. 9; BOBİ FRS Modül 6, p. 6.4).

-Aktif/Pasif Geçici Hesaplar

VUK'da aktif ve pasif geçici hesaplar kalemlerinin mukayyet değer ile değerlendirilmesi öngörülmüştür (VUK, md. 283, 287). Diğer taraftan TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de bu konuda

bir açıklama yapılmadığından VUK'un yaklaşımının kabul edildiği şekilde değerlendirme yapılabilir.

- Gayrimenkuller

VUK'da gayrimenkullerin maliyet bedeli ile bir diğer ifadeyle elde edilme maliyeti ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır (VUK, md. 269). Muhasebe standartlarında ise gayrimenkullerin ilk kayda alımlarında maliyet bedelinin kullanılmasının gereği açıklanmıştır (TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, p. 15). Standartlarda gayrimenkuller sonraki ölçümde ya maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutarla değerlendirilir (TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, p. 30, 31). Diğer taraftan BOBİ FRS'de tıpkı muhasebe standartlarında olduğu gibi gayrimenkuller ilk kayda alımda maliyet bedeli ile değerlendirirken, sonraki ölçümde yine ya maliyet bedeli ile ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden değerlemeye alınır (BOBİ FRS Modül 12, p. 12.6, 12.15).

-Bina ve Arazi

TDHP'de maddi duran varlıklar içerisinde sınıflandırılan bina ve araziler VUK'a göre vergi değeri yöntemiyle değerlendirilir. Söz konusu hesaplama yapılırken bina veya arazinin ticari sermaye içerisinde olması ya da olmaması dikkate alınmaz (VUK, md. 297). Diğer iki temel düzenleme açısından ise bir maddi duran varlık olan bina ve arazi gayrimenkuller gibi değerlendirilir.

-İlk Tesis ve Teşkilatlanma (Taazzuv) Giderleri

VUK'a göre ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değer ile ölçülür (VUK, md. 282). Gayrimenkuller, bina ve arazi gibi bir maddi duran varlık olan ilk tesis ve taazzuv giderleri TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından söz konusu varlıklardaki aynı hükümlere tabidir. Diğer yandan bu açıklama aslında Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri'ni tanımlamaktadır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri yapıldığı anda tüketilip bitmesi nedeniyle gelecekte fayda sağlama özelliği olmadığı için varlık olarak aktifleştirilemez. Genel yönetim gideri olarak doğrudan kapsamlı gelir tablosuna alınır.

- Demirbaş Eşyalar

VUK'a göre demirbaş eşyalar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, md. 273). Tekdüzen Hesap Planı içerisinde demirbaş eşya maddi duran varlıklar içerisinde sınıflandırılmıştır. Bu nedenle gayrimenkuller, bina ve arazi, ilk tesis ve teşkilatlanma giderleri gibi bir maddi duran varlık olan demirbaş eşya TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından aynı hükümlere tabidir. Diğer bir ifadeyle demirbaş eşyanın standartlar açısından ölçülmesinde TMS 16: Maddi Duran Varlıklar ve BOBİ FRS Modül 12: Maddi Duran Varlıklar standartları dikkate alınmalıdır (TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, p. 15, 30, 31; BOBİ FRS Modül 12, p. 12.6, 12.15).

- Gayrimaddi Haklar

Gayrimaddi haklar VUK'da geleneksel yöntem olan maliyet bedeli ile değerlemeye alınır (VUK, md. 269). Muhasebe standartlarında ise gayrimaddi haklar ilk kayda alınmalarında VUK'a benzer olarak maliyet bedeli değeriyle (TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, p. 24). Sonraki ölçümlerde gayrimaddi haklar maliyet değerinden tüm birikmiş itfa tutarları ile değer düşüklüğüne ilişkin zararları eksiltılarak diğer bir ifadeyle maliyet yöntemi ile ya da yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak hesaplanır (TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, p. 74, 75). BOBİ FRS'de de gayrimaddi hakların değerlendirilmesinde benzer bir yaklaşımın izlenmesi uygun görülmüştür. Buna göre ilk kayda almada maliyet bedeline başvurulur (BOBİ FRS Modül 14, p. 14.7). BOBİ FRS'de sonraki ölçüm de standartlarda olduğu gibi maliyet yöntemi kullanılarak yapılmalıdır (BOBİ FRS Modül 14, p. 14.21). Bu noktada yeniden değerlendirme yönteminin, TMS 38'den farklı olarak, BOBİ FRS'de olmadığına dikkat edilmelidir.

- Şerefiye

VUK'a göre şerefiye ya da peştemallıklar mukayyet değer üzerinden değerlendirilir (VUK, md. 282). VUK'a göre sonraki ölçümde ise 5 yılda itfası gereken şerefiye, itfa edilmiş maliyeti üzerinden (mukayyet değer) ölçülür. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre ise şerefiye ilk muhasebeleştirilmede ve sonraki ölçümde bir maddi olmayan duran varlık olduğu için yukarıda değinilen gayrimaddi haklara uygulanan hükümlere tabidir. Buna ek olarak şerefiye TMS/TFRS'ye göre itfa edilmemekte sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. BOBİ FRS'de ise şerefiyenin 10 yılda itfa edileceği ve değer düşüklüğü testine tabi olacağı açıklanmıştır.

- Borçlar

Borçlar VUK'a göre mukayyet değeri ile değerlendirilir (VUK, md. 285). Aynı kanun maddesine göre vadeli borçların faizleriyle birlikte değerlendirilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır. Diğer taraftan TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre borçların ilk kayda alınmasında ve sonraki ölçümlerinde yukarıda açıklanan alacakların değerlendirilmesine ilişkin hükümler geçerlidir.

- Çıkarılmış Tahviller

Çıkarılmış tahviller VUK'a göre itibari (nominal) değer ile değerlendirilir (VUK, md. 286). Bununla beraber çıkarılmış tahviller uzun vadeli bir yabancı kaynak (borç) oldukları için TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından değerlemede yukarıda değinilen alacak ve borçların değerlendirme hükümlerine tabidirler.

- Karşılıklar

Karşılıklar VUK'a göre mukayyet değerleriyle pasifleştirilerek değerlendirilir (VUK, md. 288). Diğer iki temel düzenlemeye göre ise karşılıklar en gerçekçi tahmin kullanılarak kayda alınır ve sonraki ölçüm yapılır (TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, p. 36, BOBİ FRS Modül 19, 19.9). Burada bahsedilen ve en gerçekçi olarak ifade edilen tahmini hesaplamak için ise söz konusu yükümlülüğün karşılanması ya da bir diğer üçüncü tarafa devredilmesi için hesaplanan ve makul denilebilecek bedel dikkate alınır (BOBİ FRS Modül 19, p. 19.9).

-Zirai Mahsuller

VUK çerçevesinde zirai mahsuller maliyet bedeli yöntemi ile ölçümlenir (VUK, md. 276). TMS/TFRS'ye göre tarımsal ürünler gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülerek ölçülür (TMS 41: Tarımsal Faaliyetler, p. 12). Benzer şekilde BOBİ FRS'ye göre tarımsal ürünler satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir (BOBİ FRS Modül 7, p. 7.11).

-Hayvanlar

VUK'a göre hayvanlar maliyet bedeliyle, maliyet bedeli tespit edilemiyorsa emsal bedel ile ölçümlenir (VUK, md. 277). Standartlarda zirai mahsuller ve hayvanlar değerlendirme açısından benzer hükümlere tabidirler. Bu doğrultuda yukarıda zirai mahsuller için açıklanan değerlendirmeler hayvanlar için de geçerlidir.

-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Ülkemizde geleneksel muhasebe düzenlemesi olan VUK/MSUGT'da yatırım amaçlı gayrimenkul tanımlaması bulunmamaktadır. VUK'ta maddi duran varlıklar içerisinde sınıflandırılıp maliyet bedeli ile ölçülen bu varlıklar TMS/TFRS düzenlemeleri ile ayrı bir varlık sınıfı olarak muhasebe mevzuatımıza girmiştir. Standartlarda yatırım amaçlı gayrimenkuller özel amaçlar dışında kira geliri ya da değer artış kazancı veya her ikisine birden sahip olmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmıştır (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, p. 5). Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS/TFRS'ye göre ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür. Bu maliyete işlem maliyetleri de dâhildir (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, p. 20). Yine TMS/TFRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkuller sonraki ölçümde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, p. 32). Bununla birlikte TMS/TFRS'ye göre eğer yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bulunamıyorsa söz konusu varlık maliyet bedeli ile ölçümlenir (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, p. 53). Diğer taraftan BOBİ FRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS/TFRS'deki gibi ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür (BOBİ FRS Modül 13, p. 13.5). BOBİ FRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin

sonraki ölçümü yine TMS/TFRS'ye benzer olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi ile gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS Modül 13, 13.7).

Tablo 2: VUK/MSUGT, TMS/TFRS, ve BOBİ FRS'nin Değerleme Hükümleri Açısından Karşılaştırılması

		VUK/MSUGT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
Kasa (TL)	İlk Kayda Alma	İtibari (Nominal) Değer	Gerçeğe Uygun Değer (İtibari Değer)	Gerçeğe Uygun Değer (İtibari Değer)
	Sonraki Ölçüm	İtibari (Nominal) Değer	Gerçeğe Uygun Değer (İtibari Değer)	Gerçeğe Uygun Değer (İtibari Değer)
Kasa (Yabancı Paralar/Döviz)	İlk Kayda Alma	Borsa Rayici – Borsa rayici yoksa Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Rayici)	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Rayici)
	Sonraki Ölçüm	Borsa Rayici – Borsa rayici yoksa Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Rayici)	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Rayici)
Menkul Kıymetler	İlk Kayda Alma	Borsa Rayici – Borsa rayici yoksa Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Rayici)	İtfa Edilmiş Değer
	Sonraki Ölçüm	Borsa Rayici – Borsa rayici yoksa Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Rayici)	İtfa Edilmiş Değer
Alacaklar	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer (Senede bağlı olanlar isteğe bağlı Tasarruf Değeriyle)	Gerçeğe Uygun Değer (Etkin faiz ile itfa edilmiş değer)	-Vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değer -1 yıldan uzun vadeli İtfa Edilmiş Değer
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer (Senede bağlı olanlar isteğe bağlı Tasarruf Değeriyle)	Gerçeğe Uygun Değer (Etkin faiz ile itfa edilmiş değer)	-Vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değer -1 yıldan uzun vadeli İtfa Edilmiş Değer
Emtia (Stoklar)	İlk Kayda Alma	- Maliyet Bedeli - % 10'dan fazla değer düşüklüğü var ise Emsal Bedel ile ölçülür.	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
	Sonraki Ölçüm	- Maliyet Bedeli - % 10'dan fazla değer düşüklüğü var ise Emsal Bedel ile ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı.	Maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı.
Kıymeti Düşen Mallar (Hurda, Döküntü vs.)	İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
	Sonraki Ölçüm	Emsal Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Aktif Geçici Hesaplar	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)
Gayrimenkuller	İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
	Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme Modeli
Bina ve Arazi	İlk Kayda Alma	Vergi Değeri	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli

	Sonraki Ölçüm	Vergi Değeri	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme Modeli
İlk Tesis ve Teşkilatlanma (Taazzuv) Giderleri	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer (Bu değer bunlar için yapılan giderlerden fazla olmaz)	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer (Bu değer bunlar için yapılan giderlerden fazla olmaz)	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme Modeli
Demirbaş Eşya	İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
	Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme Modeli
Gayrimaddi Haklar	İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
	Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Modeli
Şerefiye	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer (5 yılda itfa edilir)	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar (İtfa edilmemekte sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.)	Maliyet Modeli (10 yılda itfa edilmekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.)
Borçlar	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Etkin faiz ile itfa edilmiş değer)	-Vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değer -1 yıldan uzun vadeli İtfa Edilmiş Değer
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Etkin faiz ile itfa edilmiş değer)	-Vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değer -1 yıldan uzun vadeli İtfa Edilmiş Değer
Çıkarılmış Tahviller	İlk Kayda Alma	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Etkin faiz ile itfa edilmiş değer)	-Vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değer -1 yıldan uzun vadeli İtfa Edilmiş Değer
	Sonraki Ölçüm	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Etkin faiz ile itfa edilmiş değer)	-Vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değer -1 yıldan uzun vadeli İtfa Edilmiş Değer
Karşılıklar	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer	En Gerçekçi Tahmin	En Gerçekçi Tahmin
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer	En Gerçekçi Tahmin	En Gerçekçi Tahmin
Zirai Mahsuller	İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
	Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
Hayvanlar	İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli – Maliyet bedeli bulunamazsa Emsal Bedel ile ölçülür.	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
	Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli – Maliyet bedeli bulunamazsa Emsal Bedel ile ölçülür.	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Pasif Geçici Hesaplar	İlk Kayda Alma	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)	Değer
	Sonraki Ölçüm	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)	Gerçeğe Uygun Değer (Mukayyet Değer)	Değer
VUK'a Göre Diğer İktisadi Kıymetler (BOBİ FRS'ye Göre Diğer)	İlk Kayda Alma	Borsa Rayici, yoksa Mukayyet Değeri o da yoksa Emsal Bedeli	-	Değerlemeye ilişkin hüküm bulunamazsa maliyet bedeli kullanılır.	
	Sonraki Ölçüm	Borsa Rayici, yoksa Mukayyet Değeri o da yoksa Emsal Bedeli	-	Değerlemeye ilişkin hüküm bulunamazsa maliyet bedeli kullanılır.	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	İlk Kayda Alma	-	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	
	Sonraki Ölçüm	-	Gerçeğe Uygun Değer (GUD Bulunamıyorsa Maliyet Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (GUD Bulunamıyorsa Maliyet Bedeli)	

4. Sonuç ve Tartışma

Türkiye'de finansal tablolaradaki varlık ya da yükümlülüklerin yerli para birimi olan TL üzerinden tutulması yasal zorunluluktur. Diğer bir deyişle tüm iktisadi kalemlerin kendini tanımlayan belirli bir değeri vardır ve söz konusu değer hesaplanması ise bir ölçüm ya da değerlendirme sorunudur. Sürekli gelişen ya da güncellenen muhasebe mevzuatımızda değerlendirme ölçüleri de değişime uğramıştır. Bu noktada özellikle finansal görünümü ya da kar/zarar performansını etkilemesi bakımından kullanılacak ya da uygulanacak değerlendirme ölçüsü önem taşımaktadır. Dolayısıyla ülkemizde geleneksel muhasebe uygulaması olan VUK/MSUGT'tan, uluslararası uyum çerçevesinde yayınlanan TMS/TFRS'lere ve mevzuatımızdaki en güncel yaklaşımları içeren BOBİ FRS'ye doğru genel bir yaklaşım/usul farklılığına paralel olarak değerlendirme ölçüleri de farklılaşmıştır. Çalışmada bu evrimleşme süreci içerisinde değerlendirme ölçülerindeki değişim kavramsal olarak ve karşılaştırmalı analiz yöntemiyle incelenmeye çalışılmıştır.

Sistematik incelememizde değerlendirme ölçüleri kapsamında bir kısıt olarak bazı boşlukta kalan alanlar tespit edilmiştir. Daha açık ifade etmek gerekirse bazı iktisadi kıymetlere üç temel mevzuat (VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS) çerçevesinde bazı noktalarda hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağı yazılı metinlerde açıkça belirtilmemiştir. Bu doğrultuda çalışmada bir varsayım olarak sonraki düzenlemenin önceki düzenlemeyi açıkça değiştirmedikleri durumlarda ya da ele alınan kalemin değerlemesine yönelik bir açıklama bulunmadığında önceki yaklaşımın geçerli olduğu kabul edilmiştir. Yine çalışmanın karşılaştırmalı analiz kısmında sonraki ölçüme dair bir açıklama bulunmadığında ilk ölçüm (ilk kayda alma)'de kullanılan değerlendirme ölçüsünün sonraki ölçüm için de geçerli olduğu varsayılmıştır.

Yine çalışmanın karşılaştırmalı analiz kısmında iktisadi kıymetlerin sıralanmasında temel olarak Vergi Usul Kanunu (VUK)'ndaki sıralama esas alınmıştır. İktisadi kıymetlerin bu şekilde sıralamaya tabi tutulmasının nedeni VUK'taki yaklaşımın muhasebe mevzuatımızın temelini oluşturmasındandır. Fakat ilgili analiz kısmında VUK'ta yer almayan yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi daha güncel tanımlamalara da yer verilmeye çalışılmıştır. Diğer bir ifadeyle çalışmada iktisadi kıymetler öncelikle VUK/MSUGT'teki hükümlere göre değerlendirilmiş, daha sonra TMS/TFRS'deki söz konusu iktisadi kıymetlere yönelik değerlendirme açıklamaları değerlendirilmiş ve son olarak da BOBİ FRS'de değinilen iktisadi kıymetlere değerlendirme konusunda nasıl yaklaşıldığı irdelenmiştir.

Bu çalışma özgün kavramsal açıklamaları ve karşılaştırmalı analiziyle literatüre katkı sunmaktadır. Dolayısıyla değerlendirmelerinde mevzuatın ya da standart metinlerinin orijinal halini referans alan bu çalışma, bu yönüyle ilgili literatür açısından faydalı olabilir. Diğer taraftan değerlendirme konusu üzerine daha önce yapılan çalışmalarda Akbulut (2008) VUK ve TMS'yi, Tokay ve Deran (2008) TMS/TFRS'yi, Ulsan (2009) MSUGT ve TFRS'yi, Durmuş vd. (2011) KOBİ TFRS ve VUK'u, Ergin (2016) VUK ve TMS/TFRS'yi, Tunçez (2019) TMS ve VUK'u ve Fidan ve Eskin (2020) ise VUK ve BOBİ FRS'yi genellikle kavramsal ve karşılaştırmalı olarak inceleme konusu edinmişlerdir. Dolayısıyla yapılan literatür taramasında bu çalışmada olduğu gibi üç temel mevzuat çerçevesini değerlendirme hükümleri açısından karşılaştırmalı olarak inceleyen bir çalışma henüz tespit edilememiştir.

Genel olarak bu çalışma değerlendirme ölçüleri konusunu geniş bir perspektiften ele almayı amaçlayan kapsayıcı bir çalışmadır. Dolayısıyla genel çerçeveyi açıklamayı hedef alan bu çalışmanın devamında değerlendirme konusu "Stoklar", "Maddi Duran Varlıklar" veya "Finansal Araçlar" özelinde sınırlandırılarak incelenebilir. Dikkat edilmelidir ki bu alandaki literatürde ciddi bir ilerleme gösterilmiş olsa da konunun daha iyi netleştirilmesi açısından söz konusu alanlardaki yayınların niceliğinin ve niteliğinin artırılması muhasebe kuramı ve uygulamaları açısından faydalı olabilir. Bununla birlikte nitel bir değerlendirme olan bu çalışmanın devamında değerlendirme konusu örnek uygulamalarla daha açıklayıcı bir görünüm alabilir. Daha da önemlisi bu çalışma değerlendirme konusunda yapılacak daha detaylı çalışmalar için bir başlangıç olabilir. Nitekim değerlendirme konusu teorik tartışmalara açık olduğu kadar uygulamacılar için de her dönem son derece önemlidir.

Türk muhasebe mevzuatında yer alan temel çerçeveler açısından değerlendirme ölçülerini karşılaştırmalı olarak inceleyen bu çalışmada söz konusu çerçeveler arasında değerlendirme yöntemleri bağlamında önemli yaklaşım farklılıkları olduğu görülmüştür. Örneğin; yatırım amaçlı gayrimenkullerde, satış amacıyla elde tutulan varlıklarda veya canlı varlıklarda önemli sayılabilecek değerlendirme yaklaşımı farklılıkları mevcuttur.

Muhasebe mevzuatımızdaki değerlendirme ölçüleri konusunda genellikle tarihi maliyetin kullanıldığı VUK/MSUGT'dan gerçeğe uygun değer kullanıldığı TMS/TFRS'ye doğru ve devamında daha pratik hesaplama ya da uygulama kolaylığı sunan BOBİ FRS'ye doğru yönelindiği görülmektedir. Bu noktada BOBİ FRS'nin aslında TMS/TFRS'nin devamı niteliğinde olmadığı fakat yine de önemli bir güncelleme ya da Türk muhasebe mevzuatında zaman itibarıyla önemli bir aşama olduğu söylenebilir. Kısacası, bu husus farklı perspektiflerden çalışmanın bir kısıtı olarak da değerlendirilebilir. Bununla birlikte konunun detaylandırılması ya da tanımlamaların yeterliliği açısından ileri sürülecek eleştiriler yine bu çalışmanın önemli kısıtlarındandır. Daha da önemlisi teorik yaklaşımların birçok açıdan eleştiriye ve yoruma açık olması münasebetiyle bu çalışma mutlaka geliştirilebilir.

Kaynakça

- Abdioğlu, H., Kılıç, B. İ. & Güneş, S. (2014), “Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri”, *Yönetim ve Ekonomi*, 21(2), 141-161.
- Akbulut, Y. Ö. (2008), “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Dayanışma Vakfı (MÖDAV)*, 1, 1-41.
- Alagöz, A. & Antepli, A. (2013), “Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 107-124.
- Antepli, A. & Alagöz, A. (2020), “Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Vergi Mevzuatına Göre Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulama”, *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 19, 312-322.
- Arzova, S. B. & Şahin, B. Ş. (2021), “TFRS/ TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 43(1), 21-41.
- Ataman, B. & Cavlak, H. (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Başkan, D. & Tunç, A. (2021), Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişkinin Uygulama Örneği ile İrdelenmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 2020 Özel Sayısı*, 108-126.
- BOBİ FRS (2018), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları”, Erişim Tarihi: 02.01.2024, <https://www.kgk.gov.tr>

- Çanakçıoğlu, M. (2018), “BOBİ FRS, Tam Set TFRS ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Ölçümü”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(80), 349-366.
- Demir, Ş. (2019), “TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi”, *International Congress on Business and Marketing*, 402-417.
- Deran, A. & Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 14(2), 73-95.
- Dinç, E. (2008), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, *Mali Çözüm*, 90, 71-101.
- Durmuş, A. F., Solak, B. & Güneş, R. (2011), “KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanunu’nda Değerleme İlkelerinin Karşılaştırılması ve Sonuçların Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Dayanışma Vakfı (MÖDAV)*, 4, 175-202.
- Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası*, 418, 9-20.
- Fidan, M. M. & Eskin, İ. (2020), “Finansal Varlıklar: Vergi Usul Kanunu ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme ve Muhasebeleştirme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 949-974.
- Fidan, M. M. (2016), “Bankalarca Kullanılan Emtia (Altın, Gümüş ve Platin) Kredilerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’na Göre Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 108-128.
- Gençoğlu, Ü. G. (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS Ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 10, 1-23.
- Gökçen, G., Öztürk, E. & Güleç, Ö. F. (2018), “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 437-457.
- Karacan, S., Çiftçiöğlü, S. & Kutlu, T. (2018), “TMS - BOBİ FRS - VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması”, *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2(1), 1-10.
- Kaya, H. P. (2018), “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.
- MSUGT (1992), “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Erişim Tarihi: 02.01.2024, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliğleri-Tek-Duzen-Hesap-Plani---3988>

- Öztürk, E. (2015), “Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(3), 199-214.
- Özulucan, A. & Deran, A. (2008), “41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(25), 1-23.
- Taştan, H. (2013), “Ceviz bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 10, 25-38.
- TMS/TFRS (2013). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları. Erişim Tarihi: 02.01.2024, <https://www.kgk.gov.tr>
- Tokay, S. H. & Deran, A. (2008), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Değerleme Ölçüleri”, *Mali Çözüm*, 90, 15-47.
- Toksoy, E. S. (2015), “Menkul Kıymetlerin VUK, TMS, TFRS, UMS ve UFRS Açısından Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Raporu*, 185, 122-140.
- Tuğay, O. & Arısoy, K. (2019), “Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması”, *Mehmet Akif Ersoy İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 563-577.
- Tunçez, H. A. (2019), “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 6(1), 208-214.
- Ulusan, H. (2009), “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44, 149-164.
- Uzun, E. (2018), “VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(81), 344-354.
- VUK (1961), “Vergi Usul Kanunu”, Erişim Tarihi: 02.01.2024, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
- Yalçın, S. (2019a), “TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 3(3), 321-341.
- Yalçın, S. (2019b), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. Dumlupınar”, *Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 60, 202-222.

- Yelgen, E. & Uyar, S. (2018), “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4, 98-109.
- Yılmaz, E. & Teker, S. (2020), “Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile Karşılaştırılması”, *Press Academia Procedia (PAP)*, 11, 132-137.
- Yöndemli, S. Ö. (2021), “Dış Ticaret İşlemlerinin Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi”, *Journal of Applied and Theoretical Social Sciences*, 3(4), 387-409.
- Yücel, S., Öncü, M. A. & Akcan, A. (2020), “Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(73). 18-35.