



## **Place of Implementation and Content Analysis of the Concept of Value in Accounting Standards\***

Fırat ALTINKAYNAK<sup>1</sup> & Özlem DOĞAN<sup>2</sup>

**Keywords**  
Value, Accounting Standards, Valuation.

### **Abstract**

The abolition of borders in world trade has led to the necessity of a common accounting system among countries. In this regard, also in Turkey BOB FRS (Large and Medium-Sized Enterprises Financial Reporting Standards) has begun a similar practice and standards such as "Value" has brought many new concepts like the concept of literature.

The aim of this study is to identify, explain, identify the most commonly used concepts in the "BOB FRS" and to reveal the calculation methods. In this context, within the scope of the study, a research has been carried out on the value concepts in BOB FRS by content analysis method and new value concepts have been determined.

As a result of the study, 25 "value" concepts were found in the text of "BOB FRS" and 11 of these concepts were explained within the standards but 14 were not included. This study, which has been prepared with the aim of contributing to the literature, will be a mini dictionary for those who will start to work on accounting standards and will also help to clarify the source point of accounting errors and frauds.

**Article History**  
Received  
1 Sep, 2019  
Accepted  
25 Nov, 2019

## **Muhasebe Standartlarında Yer Alan "Değer" Kavramlarının İçerik Analizi ve Uygulamadaki Yeri\***

**Anahtar Kelimeler**  
Değer, Muhasebe Standartları, Değerleme.

### **Özet**

Dünya ticaretinde sınırların kalkması, ülkeler arasında ortak bir muhasebe sisteminin de var olma zorunluluğunu doğurmuştur. Bu doğrultuda, Türkiye'de de BOB FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı) gibi benzer uygulamalar başlamış ve bu standartlar "Değer" kavramları gibi literatüre birçok yeni kavram kazandırmıştır.

Bu çalışmanın amacı, "BOB FRS" içerisinde yer alan "değer" kavramlarını tespit etmek, açıklamak, en çok kullanılanları belirlemek ve hesaplama şekillerini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda çalışma kapsamında, içerik analizi yöntemiyle, BOB FRS' de yer alan değer kavramlarına yönelik bir araştırma yapılmış ve uygulamaya giren yeni değer kavramları tespit edilmiştir.

\* Bu makale, III. Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri sempozyumunda sözlü olarak sunulan ve özet metin olarak yayınlanan bildiriden türetilmiştir.

<sup>1</sup> Corresponding Author. ORCID: 0000-0003-0960-2254. Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, faltinkaynak@sakarya.edu.tr

<sup>2</sup> ORCID: 0000-0002-5752-9031. Dr. Öğr. Üyesi, İskenderun Teknik Üniversitesi, ozlem.dogan@iste.edu.tr

**Makale Geçmişi**  
Alınan Tarih  
1 Eylül 2019  
Kabul Tarihi  
25 Kasım 2019

Çalışma sonucunda, BOBİ FRS metni içerisinde 25 adet “değer” kavramı bulunmuş ve bu kavramlardan 11 tanesinin standartlar içerisinde açıklandığı ancak 14’üne yer verilmediği saptanmıştır. Literatüre katkı yapacağı düşünülerek hazırlanan bu çalışma, muhasebe standartları konusunda çalışmaya başlayacak kişiler için mini bir sözlük niteliği taşımakla beraber muhasebe hata ve hilelerinin kaynak noktasını da aydınlatmaya yardımcı olacaktır.

## 1. Giriş

Günümüzde dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler muhasebe uygulamalarının da bu paralelde gelişmesine ve değişmesine sebebiyet vermiştir. Artık işletmeler finansal tablolarını dünyanın herhangi bir yerindeki yatırımcının ya da finansal kuruluşun anlayabileceği bir dille hazırlamaktadır. Ülkemizde bu değişimden kendine düşen payı almış, Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda TMS-TFRS(Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları) ve BOBİ FRS(Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) uygulamaları yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, standartlarda belirtilen büyük ve orta büyüklükteki işletmeler şartlarını taşıyan ve bağımsız denetime tabi olup KAYİK(Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) dışında kalan işletmeler tarafından uygulanması zorunlu olan finansal raporlama standardıdır.

TMS ve BOBİ FRS gibi yeni uygulamalar mevcut muhasebe dilinde de değişimlere sebep olmuş birçok yeni kavramı ortaya çıkarmıştır. Bu kavramlardan biri de “değer” kavramıdır. İşletmeler finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına işletmenin varlık ve yükümlülükleri ile tutarsal bilgi sağlarlar. Finansal tablolardaki bu tutarlar tabloyu oluşturan unsurların parasal değerini ifade etmektedir. Dolayısıyla işletmede muhasebe işlemlerinin en küçük yapı taşı bu işlemlerin parasal değerlerinden meydana gelmektedir. Bu parasal değerler de kayıtlar ve değerlendirme yöntemleriyle ortaya çıkmaktadır.

Değer, değerlendirme sürecinin bir çıktısı olup, bir varlıktan elde edilen faydaların tutarıdır. Muhasebe açısından değer ise, işletmeye ait varlık ve yükümlülüklerin parasal kıymetidir. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda yer alan kavramsal çerçevede değerlendirme işlemi, “Finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Muhasebe işlemleri ile ilgili yasal düzenlemelerdeki uygulamalar (VUK, TTK, SPK, TMS, TFRS, BOBİ FRS) incelendiğinde birçok farklı değer kavramına ulaşmak mümkündür. Bu kavramların iyi anlaşılması ve doğru kullanılması işletmelerin ürettikleri finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyeceğinden, uygun değerlendirme yönteminin kullanılarak doğru değer sonucunun elde edilmesi, işletmeyle ilgili karar alıcılar açısından oldukça önemlidir. Finansal tabloların güvenilir ve doğru bilgi taşıması, bu yöntemlerin yerinde ve doğru kullanılması sonucu ile mümkün olacaktır.

Çalışma kapsamında, TMS-TFRS ile başlayıp BOBİ FRS ile devam eden ve muhasebe literatürüne giren “değer” kavramları tespit edilmiş, kullanım sıklıkları belirlenmiş ve hesaplanış şekilleri ortaya koyulmuştur. Ayrıca dünya literatürüne girmiş birçok muhasebe ve yatırım hilelerinin ana kaynak noktasının da

“Değerleme” yöntemleri olduğu çalışma kapsamında gösterilmiştir. Bu kapsamda çalışmada öncelikli olarak içerik analizi yöntemiyle “Değer” kavramları tespit edilmiş ve tarama modeli ile “Değer” ifadesi taranmış, bulunan sonuçlar arasından ilgili olanlar seçilmiştir. Daha sonra bulunan “Değer” kavramları listelenmiş ve açıklanmıştır. Bununla birlikte “Değer” kavramının kullanım sıklıkları, hesaplanma şekilleri de belirlenmiştir.

## 2. Literatür ve Kavramsal Çerçeve

Değer, TDK sözlüğünde ‘bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet’ olarak tanımlanmıştır. Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri:VIII, No:45) değer kavramı, oluşturulan fiyat ile ilgili ekonomik bir kavram olarak yer almaktadır. Muhasebe açısından incelendiğinde değer, “Belirli bir tarihte herhangi bir varlık ya da yükümlülüğün parasal tutarındır.” şeklinde tanımlanmaktadır (Ataman, 1994:17). Varlık ya da yükümlülüğün değerinin belirlenmesi süreci de değerlendirme olarak adlandırılmaktadır.

İşletmelerin finansal tabloları, belirli bir tarih noktasında işletmenin varlık ve kaynaklarına ait değerlerini gösterdiği gibi işletmenin bütününün de değerinin belirlenmesinde kullanılan önemli bir araçtır. Bu tablolarda yer alacak işletme varlıkları ve kaynaklarının değerleri, değerlendirme süreciyle belirlenmektedir. Dolayısıyla değerlendirme işlemi, işletmenin en küçük bir muhasebe işleminin parasal değerinin belirlenmesinden işletmenin bütününün değerinin belirlenmesine kadar geniş bir işlem ağını kapsayan bir süreçler bütünüdür(Tokay ve Deran, 2008:21).

İşletmelerden bilgi bekleyen çevreler, hazırlanan finansal tablolardan, işletmenin gerçek durumunu yansıtmamasını beklemektedir. Değerleme sürecinde yapılan hata ve hileler finansal tabloyu oluşturan unsurların gerçeğe aykırı değerlerle tabloda yer almasına sebep olacağı gibi bu tablolardan yararlanacak karar alıcıların da yanlış kararlar almasını sağlayacaktır. Bu nedenle değerlendirme sürecinde kullanılacak yöntemlerin dikkatli seçilmesi ve uygulanması oldukça önem arz etmektedir.

BOBİ FRS’ de geçen değer kavramlarının tanımları aşağıda literatür bağlamında açıklanmaktadır:

*Kalıntı Değer:* Bir varlığın faydalı ömrünün sonunda satılması sonucu elde edilmesi beklenen gelirden, tahmini satış maliyetleri düşülerek hesaplanan değerdir.

*Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer:* Bir varlığın, piyasa şartları çerçevesinde satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki elde kalan değerdir. Genellikle tarımsal faaliyetlerde kullanılan değer kavramıdır. Bu değer formülü aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$SMDGUD = Gerçeğe Uygun Değer - İlgili Varlığın Elden Çıkarma Maliyetleri$

*Gerçeğe Uygun Değer:* Serbest piyasada karşılıklı pazarlıklarda, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumundaki değeridir.

*Defter Değeri:* Bir borcun veya aktifin bilançodaki kayıtlı değeridir.

*Vergiye Esas Değer:* Bir borcun veya aktifin vergi mevzuatları kapsamındaki değeridir.

*Bugünkü Değer:* Gelecekteki net nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin tahmini değeridir.

*İtfa Edilmiş Değer:* Vadesi cari dönem üzerinde olan varlık ve borçların, dönem sonları itibarıyla itfa edilmiş değerleri aşağıdaki tutarların net değeridir:

- Eksi anapara geri ödemeleri,
- Artı veya eksi ilk defa finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı,
- Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda alma sırasında belirlenen değeri,
- Eksi, finansal varlıklar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler.

*Kullanım Değeri:* İşletmenin bir aktifinden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarının bugüne indirgenmiş değeridir. Kullanım değeri hesaplamasında dikkat edilecek unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Nakit akış tutarlarında veya bu nakit akışların zamanlamasında oluşacak muhtemel sapmalar,
- Aktiflerde oluşacak belirsizliklere katlanmanın maliyeti,
- İşletmelerin aktiflerinden elde etmeyi umduğu gelecekteki nakit akımları,
- Piyasa katılımcılarının, işletmelerin aktiflerinden tahmini elde edeceği gelecek nakit akımlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar
- Paranın zaman değeri.

*Net Gerçekleşebilir Değer:* Olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. Stokların dönem sonlarında finansal tablolarda değeri net gerçekleşebilir değer ile ifade edilir.

NGD= Tahmini Satış Fiyatı – (Tahmini Tamamlama Maliyetleri+ Satış Giderleri)

*İtibari Değer:* Alacak ve borçların vadesinde taşıdığı değerdir. Vergi Usul Kanunu 261 maddesinde itibari değer her nevi senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değer olarak tanımlanmıştır. Nominal değer ve mukayyet değerle aynı anlama gelmektedir.

*Yükümlülüğün Vergiye Esas Değeri:* Yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır.

BOBİ FRS' de geçmeyen değer kavramları:

*Tarihi Maliyet Değeri:* Varlık ya da yükümlülüğün ilk kayda alındığı tarihteki değerini ifade etmektedir.

*Net Defter Değeri:* Amortismanına tabi bir sabit varlığın defter değerinden, ilgili varlığın birikmiş amortismanı çıkarılarak hesaplanan değeridir.

*Cari Değer:* Alım satıma konu olan herhangi bir iktisadi varlığın piyasadaki değeridir. Özellikle yüksek enflasyonlu bir ekonomilerde önem arz etmektedir.

*Piyasa Değeri:* Bir varlığın piyasadaki alım-satım değerini ifade eder satış değeriyle aynı anlama gelmektedir. Öz kaynak yatırım araçları için gerçeğe uygun değerle aynı anlamda kullanılmıştır.

*Paranın Zaman Değeri:* Paranın kullanım zamanındaki tercih nedeniyle oluşan bir değerdir ve paranın kullanım hakkından vazgeçmenin sonucunda ortaya çıkar. Uygulamalarda paranın zaman değerinin bulunmasında risksiz piyasa cari faiz oranının kullanılacağı belirtilmiştir.

*Satış Değeri:* Bir iktisadi kıymetin satılması halinde alıcı ile satıcının üzerinde anlaştığı parasal tutardır.

*Sınıf Değişikliği Tarihindeki Değer:* Duran varlıkların kullanım amaçlarının değiştığı tarihteki, ilgili duran varlığın o tarihteki gerçeğe uygun değeriyle duran varlıklar grubuna aktarılan değeridir. Örneğin yatırım amaçlı satın alınan bir gayrimenkulün faaliyet amaçlı kullanıma başlanması durumundaki, ilgili gayrimenkulün o tarihteki gerçeğe uygun değerini ifade eder.

*Parasal Olmayan Kalemlerin Değeri:* Herhangi bir ödeme ve alacak hakkı doğurmayan değerlerdir. Parasal olmayan kaleme bağlı olarak değerleme ölçüsü değişmekte ve değer değişmektedir. Örnek olarak, şerefiyenin değerleme ölçütü ile stokların değerleme ölçütü farklılaşabilmektedir. BOBİ FRS' de yabancı paralı işlemler bölümünde yer almaktadır.

*Bugüne İndirgenmiş Değer:* Bir varlıktan beklenen nakit akımlarının gelecekteki riski yansıtacak bir iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi ile bulunan değerdir.

*Nominal Değer:* Kullanım değerinin açıklamasında yer verilen nominal değer, bir varlıkla ilgili olan iskonto oranının, genel enflasyon oranıyla bağlantılı fiyat artışlarının etkisini içermesi durumunda gelecek dönemlerdeki nakit akışları da nominal değerlerle tahmin edilmektedir.

*İktisap Değeri:* Bir taşınmazın satışa konu olması sürecinde ödenen bedeldir. VUK'un 266. maddesine göre itibari değer aynı zamanda iktisap değeri olarak da kabul edilmektedir.

*Ölçüm Değeri:* Parasal olmayan kalemlerin, ilgili tarih noktalarındaki değerlerinin belirlenmesinde kullanılan ölçüm sonucu bulunan değeridir.

Değerleme ölçütlerinin ve yöntemlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkan "Değer" kavramı, çeşitli sektörlerde muhasebe hilelerine de alet edilebilmektedir. Zira değer ve değerleme yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilen muhasebe hileleri literatürde de geniş yer bulmaktadır. Bu bağlamda literatürde 21. yüzyılda dünya çapında kayıt altına alınmış bazı büyük çaplı değerleme hileleri, kronolojik sırayla,

hilenin yapıldığı ülkeye, sektörüne ve hilenin konusuna göre aşağıda verilmektedir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2017:13)

- “ZHENGZHOU BAIWEN” şirketi, 2000 yılında Çin perakende sektöründe, şirketin piyasa değerini gerçek değerinden çok yüksek göstererek, yatırımcıları yanıltmıştır.
- “ENRON” firması, 2001 yılında ABD enerji sektöründe, değer ve değerlendirme hileleri ile aktiflerini şişirerek, bilançosunu makyajlamıştır.
- “HIH INSURANCE” şirketi 2001 yılında Avusturalya sigorta sektöründe, tazminat borçlarının değerlemesinde hile yapmıştır.
- “TYCO INC” firması, 2002 yılında İsviçre finansal hizmet sektöründe konsolidasyonlarda değerlendirme hilesi yapmıştır.
- “MIRANT” şirketi, 2002 yılında ABD enerji sektöründe, borçların ve şirket aktiflerinin değerlemesinde hile yaparak, bu tutarları olduğundan fazla göstermiştir.
- “NICOR ENERGY LLC”, 2002 yılında ABD enerji sektöründe, değerlendirme yöntemlerinde yaptığı hileler ile borçları düşürmüş, aktiflerini şişirmiştir.
- “ADELPHIOA COMMUNICATIONS” şirketi, 2002 yılında, ABD telekomünikasyon sektöründe değerlendirme yöntemlerinde yaptığı hileler ile sermaye giderlerini yükseltmiş, borçları düşürmüş ve böylelikle şirketin defter değerini yükseltmiştir.
- “AIG” firması, 2005 yılında, ABD sigorta ve finansal hizmet sektöründe gerçekte olmayan gider karşılıklarını arttırarak, şirketin dönem karında ve şirketin defter değerinde hile yapmıştır.
- “LIVEDOOR” firması, 2006 yılında, Japonya teknoloji sektöründe, mali tablo makyajlaması ve hisse senedi değerlemede manipülasyon yaparak şirketin piyasa değerinde hile konusu oluşturmuştur.
- “LEHMAN BROTHERS” şirketi, 2008 yılında, ABD bankacılık sektöründe, taahhütlü gayrimenkul finansman sisteminde değerlendirme ölçütlerinde hileler yapmıştır.
- “SATYAM” firması, 2009 yılında, Hindistan bilişim sektöründe değerlendirme ölçütlerinde yaptığı hileler ile aktiflerini şişirerek, şirketin defter ve piyasa değerini yükseltmiştir.
- “SINO-FOREST CORP.” firması, 2011 yılında, Çin ormancılık sektöründe, temettüleri şişirerek, şirket değerlemede hile konusu oluşturmuştur.
- “AUTONOMY CORP.” şirketi, 2012 yılında, ABD teknoloji sektöründe, değerlendirme ölçütlerinde ve beyanda hile yaparak, şirketin defter ve piyasa değerinde yanıltıcı bilgiler sunmuştur.

Yukarıda sıralanan, 21. yy. muhasebe ve yatırım hilelerindeki değer kavramlarına, finansal raporlama çerçevelerinde ne sıklıkla atıf edildiği, hangi değer kavramlarına uygulamada yer verilip verilmediği ilerleyen bölümde araştırılmış ve bulgular tablo halinde sunulmuştur.

### **3. Araştırma**

#### **3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları**

Uygulamada halihazırda Türkiye’de genel olarak, 4 ayrı finansal raporlama çerçevesi uygulanmaktadır. Bunlar MSUGT(Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliğ), TMS-TFRS(Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları), BOBİ FRS(Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) ve sektörel finansal raporlama standartları(Banka, Sigorta Muhasebesi vb.)dır. Tüm finansal raporlama standartlarının bu çalışma kapsamında işlenmesi gerek bir makalenin kapsamını aşacağından gerekse finansal raporlama standartlarında değerlendirme kavramlarının ortak bir görünüm arz etmesinden, bu çalışmada sadece BOBİ FRS’ de geçen değer kavramları üzerinde durulmuştur.

#### **3.2. Araştırmanın Yöntemi**

Bu çalışma tarama modeli yardımıyla içerik analizi yöntemi ile gerçekleştirilmiştir.

#### **3.3. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, “BOBİ FRS” içerisinde yer alan “değer” kavramlarını tespit etmek, açıklamak, en çok kullanılanları belirlemek ve hesaplama şekillerini ortaya koymaktır.

#### **3.4. Araştırmanın Önemi**

Literatüre katkı yapacağı düşünülerek hazırlanan bu çalışma, muhasebe standartları konusunda çalışmaya başlayacak kişiler için mini bir sözlük niteliği taşımakla beraber muhasebe hata ve hilelerinin kaynak noktasını da aydınlatması açısından önem arz etmektedir.

#### **3.5. Araştırmanın Bulguları**

BOBİ FRS metni toplam 242 sayfa 27 bölümden meydana gelmektedir. Metin içerisinde finansal tablo örnekleri ve kullanılan terminolojide yer alan bazı kavramlar için açıklamalara yer verilmiştir. Yapılan tarama sonucunda bulunan “değer” kavramları literatür bölümünde tanımlanmıştır. Değer kavramlarının kullanım sıklıkları incelendiğinde metinde kullanım sıklığı yüksek olan kavramların açıklamalarına yer verildiği yorumunu yapmak mümkündür. Değerleme sonrasında ortaya çıkan değer kavramının duruma, kişiye, tarihe göre değişkenlik göstermesi ise BOBİ FRS metni içerisinde 25 farklı değer kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Tüm bu kavramların ortak amacı ise işletmelerin finansal tablolarının doğru, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgilerle hazırlanmasını sağlamaktır. Buradan hareketle BOBİ FRS’ de yer alan değer kavramları ve kullanım sıklıkları aşağıda tablo halinde sunulmaktadır:

**Tablo 1:** BOBİ FRS Açıklamalar Bölümünde Yer Alan Değer Kavramları ve Kullanım Sıklıkları

Değer Kavramı	Kullanım Sıklığı
Gerçeğe Uygun Değer	366
Defter Değeri	201
Vergiye Esas Değer	43
Kalıntı Değer	40
Bugünkü Değer	38
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	27
İtfa Edilmiş Değer	26
Kullanım Değeri	21
Net Gerçekleşebilir Değer	21
İtibari Değer	17
Yükümlülüğün Vergiye Esas Değeri	5
Toplam	805

GUD (Gerçeğe Uygun Değer), BOBİ FRS' de yer alan birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esasıdır. "GUD" 366 , "Defter Değeri" 201, "Vergiye Esas Değer" 43, "Kalıntı Değer" 40, "Bugünkü Değer" 38, "Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer" 27, "İtfa Edilmiş Değer" 26, "Kullanım Değeri" 21, "Net Gerçekleşebilir Değer" 21, "İtibari Değer" 17 ve "Yükümlülüğün Vergiye Esas Değeri" 5 kez kullanılmıştır. "Değer" kavramı ilgili finansal raporlama çerçevesinde toplamda 805 defa yinelenmiştir. BOBİ FRS' de "aksi belirtilmedikçe başka bir ifade ile eğer bir varlık veya yükümlülük maliyet bedeli ile değerlendirilmediği takdirde gerçeğe uygun değeriyle finansal tablolarda yer alacaktır" ifadesi bulunmaktadır. Ayrıca "İtfa Edilmiş Değer" kavramı ise sadece BOBİ FRS metni içerisinde alacak, borçlar ve finansal varlıklar sözlük bölümünde kullanılmıştır.

BOBİ FRS metni içerisinde yer almasına rağmen Açıklamalar Bölümü'nde yer almayan değer kavramları ise Tablo 2'de gösterilmektedir:

**Tablo 2:** BOBİ FRS Açıklamalar Bölümünde Yer Almayan Değer Kavramları ve Tekrar Sıklıkları

Değer Kavramı	Tekrar Sıklığı
Maliyet Değeri	75
Net Defter Değeri	20
Cari Değer	18
Piyasa Değeri	6
Paranın Zaman Değeri	5
Satış Değeri	4
Sınıf Değişikliği Tarihindeki Değer	2
Parasal Olmayan Kalemlerin Değeri	2
Bugüne İndirgenmiş Değer	1
Nominal Değer	1
Dönem Başı ve Dönem Sonu Değeri	1
İktisap Değeri	1
Ölçüm Değeri	1
Toplam	136



BOBİ FRS uygulama metninde yer bulmasına rağmen “Açıklamalar” bölümünde yer almayan çeşitli “Değer” kavramları toplamda 136 defa kullanımda yer bulmuştur. Bu bağlamda açıklamaları yapılmayan bu değer kavramlarından, “Maliyet Değeri” 75, “Net Defter Değeri” 20, “Cari Değer” 18, “Piyasa Değeri” 6, “Paranın Zaman Değeri” 5, “Satış Değeri” 4, “Sınıf Değişikliği Tarihindeki Değer” 2, “Parasal Olmayan Kalemlerin Değeri” 2, “Bugüne İndirgenmiş Değer” 1, “Nominal Değer” 1, “Dönem Başı - Dönem Sonu Değeri” 1, “İktisap Değeri” 1 ve “Ölçüm Değeri” 1 kez uygulama metninde yer bulmuştur.

“Değerleme” kavramı ise BOBİ FRS metni içerisinde taranmış ve 77 kez kullanıldığı tespit edilmiştir. Kullanım alanları incelendiğinde, “Yeniden Değerleme” kavramı 40 kez kullanılmıştır. Yeniden değerlendirme kavramı, standartlar sözlüğünde açıklanmamıştır. Bu kavram daha çok “Maddi Duran Varlıklar” standardı içerisinde kullanılmıştır. “Yeniden Değerleme” kavramı sadece BOBİ FRS için değil VUK(Vergi Usul Kanunu), SPK(Sermaye Piyasası Kanunu) ve TMS(Türkiye Muhasebe Standartları) hükümlerince de uygulanan bir değerlendirme yöntemidir.

## 5. Sonuç ve Öneriler

Küreselleşen dünya piyasaları karşısında, bu değişime ayak uydurmak için, Türkiye’deki şirketler üzerinde, banka ve sigorta şirketleri gibi sektörel şirketler hariç, üç ayrı muhasebe ve finansal raporlama çerçevesi uygulanmaktadır. Şirketlerin uygulamak zorunda olduğu muhasebe ve finansal raporlama çerçevesi de şirketin yapısına, aktif büyüklüğüne, çalışan sayısına, dönemlik cirosuna bağlı olarak değişmektedir. Şöyle ki hisseleri borsada işlem gören halka açık bir anonim şirket, belgeli mali işlemlerini, hem uluslararası geçerlilik arz eden TMS-TFRS(Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları) çerçevesinde kayıt etmeli ve raporlamalı ayrıca bir de vergi kanunlarına uyumlu MSUGT(Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği) hükümlerince muhasebe kayıtlarını yapmalıdır. Ayrıca bu şirketler değerlendirme ölçütleri kullanarak bir yandan, TMS-TFRS çerçevesinde mali tablolarını her üç ayda bir yayınlarken, bir yandan da MSUGT hükümlerince mali tablolarını genellikle yılda bir kere çıkarmaktadırlar. Dolayısıyla Türkiye’deki şirketlerde genelde iki başlı olarak yürüyen muhasebe uygulamalarında, her geçen gün yenilenen tebliğlerle sisteme giren “Değer” ve “Değerleme Ölçütleri” ni tespit etmek, açıklamak, en çok kullanılanları belirlemek ve hesaplama şekillerini ortaya koymak, doğru muhasebe uygulamaları adına büyük önem arz etmektedir.

Şirketleri dış dünyaya yansıtan muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin küreselleşen piyasalarla beraber tüm dünyada ortak bir yapı alması, şirket değerlemelerinin önemini de her geçen gün arttırmaktadır. Birçok muhasebe ve yatırım hilesinin hareket noktası olarak, değerlendirme ölçütleri sonucu ortaya çıkan “Şirket Değeri”, dünya piyasalarındaki konsolidasyonların ise ana konusunu oluşturmaktadır. Zira çalışma içerisinde de görüldüğü üzere, dünya şirketlerindeki muhasebe ve yatırım hilelerinde literatüre girmiş birçok hile, değerlendirme ölçütleri ve değer kavramı üzerinde yapılmaktadır. Bu bağlamda şirketlerin uygulamak zorunda olduğu muhasebe ve finansal raporlama çerçevesine göre değişiklik gösteren, değerlendirme ölçüt ve yöntemlerini saptamak, bu ölçütleri ilgili finansal raporlama çerçevesinde tanımlamak, değerlendirme ölçütlerinin uygulanma yöntemini açıklamak ve hesaplama şekillerini ortaya koymak, uygulayıcılar açısından,

muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesine de yardımcı olacaktır. Ayrıca literatüre katkı yapacağı düşünülerek hazırlanan bu makalenin, yazarlar tarafından, muhasebe standartları konusunda çalışmaya başlayacak kişiler için de mini bir sözlük niteliğinde olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Koçak, A. Arun, Ö. (2006). İçerik Analizi Çalışmalarında Örneklem Sorunu, Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, Cilt:4, Sayı:3, ss.21-28.
- Krippendorff, K. (1980). Content Analysis: An Introduction to is Methodology, Sage, Beverly Hills.
- KARASAR, Niyazi (2007). Bilimsel Araştırma Yöntemi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tokay, S.H., Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, ss. 15-48.
- Şen, İ.K., Özbirecikli, M., BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Nisan 2018; Özel Sayı: 462-484.
- Özsözgün, A. (2008). Sanayi İşletmelerinde Değer Tabanlı Yönetim Uygulamaları, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 2 (2008): 109 – 142.
- Ataman, Ü. (1994). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. İstanbul : Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları
- Öztürk, E., Gökçen, G. ve Güleç, Ö. F. (2018). "BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması." Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 3(2), 437-457
- Yardımcıoğlu M, Ada Ş., "Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar", Ksu İİBF Dergisi, 2017

E-ISSN:  
2547-9628



Strategic Research Academy ©

© Copyright of Journal of Current Researches on Business and Economics is the property of Strategic Research Academy and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.