



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetim Programı

**BOBİ FRS, TFRS VE VERGİ MEVZUATINA  
GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Meltem TOKER**

**175140101**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Başak ATAMAN**

**İSTANBUL, 2020**



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetim Programı

**BOBİ FRS, TFRS VE VERGİ MEVZUATINA  
GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan: **Meltem TOKER**

## KABUL VE ONAY

Meltem Toker tarafından hazırlanan “BOBİ FRS, TFRS VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA” başlıklı bu çalışma, 29.06.2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan (Danışman): Prof. Dr. Başak Ataman

Üye: Prof. Dr. Hanifi Ayboğa

Üye: Doç. Dr. Nurdan Çolakoğlu

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge ve şekillerin kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “BOBİ FRS, TFRS VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlâk ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29.06.2020

**Meltem TOKER**

## ONAY

Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece İstanbul Arel yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin ...yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

29.06.2020

**Meltem TOKER**

## ÖZET

# BOBİ FRS, TFRS VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA

Meltem TOKER

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Başak Ataman

Haziran, 2020 – 176 sayfa

Ülkemizde BOBİ FRS öncesinde TFRS'lere uygun raporlama, KAYİK'ler ve TFRS'leri uygulamak isteyen bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından yapılmaktaydı. Ancak bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan belli ölçütlere sahip işletmeler için de TFRS'ye uyumlu, yerel bir finansal raporlama setine ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla yapılan çalışmalar sonucunda 01.01.2018 tarihi itibarıyla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiştir. Bu standart seti, finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili herhangi bir başka standart setine gerek kalmadan, kabul edilebilir finansal raporlamanın gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı; BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK raporlama sistemlerinin karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların tespit edilmesi ve yapılan uygulamayla da vergi mevzuatına göre düzenlenmiş olan finansal tabloların, BOBİ FRS ve TFRS'ye göre yeniden düzenlenerek birbirleriyle karşılaştırılması ve elde edilen sonuçların yorumlanmasıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Muhasebe Standardı/Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS).

## **ABSTRACT**

# **COMPARISON OF FINANCIAL STATEMENTS ARRANGED ACCORDING TO THE FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES (FRS FOR LMEs), TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TFRS) AND TAX METHOD LAW AND AN APPLICATION**

**Meltem TOKER**

**Master Thesis, Department Of Business Administration**

**Supervisor: Prof. Dr. Başak Ataman**

**June, 2020 – 176 pages**

In our country, prior to FRS for LMEs, reporting in accordance with TFRS was done by enterprises that were subject to independent auditing, who wanted to implement PIEs (Public Interest Establishments) and TFRS. However, for companies that are subject to independent audit and do not apply TAS (Turkish Accounting Standards)/TFRS (Turkish Financial Reporting Standards), there is a need for a local financial reporting set that is compatible with TFRS. As a result of the studies carried out for this purpose FRS for LMEs entered into force as of 01.01.2018. This standard set has all the features required by acceptable financial reporting without the need for any other standard set related to the preparation of financial statements.

The purpose of this study is the comparison of the FRS for LMEs, TAS/TFRS and the General Notification of Accounting System Application/Tax Method Law reporting systems to identify similarities and differences, and to compare the financial statements prepared in accordance with the tax legislation, and to interpret the results obtained according to the FRS for LMEs and TFRS.

**Keywords:** Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMEs), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS).

## ÖNSÖZ

Çalışmamın hazırlanma sürecinde bana yol göstererek katkı sağlayan çok değerli hocam Prof. Dr. Başak Ataman'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tezimi hazırlama sürecinde her zaman yanımda olan, benden desteğini esirgemeyen sevgili eşim Ömer Toker'e, öğrenciliğe dair deneyimleriyle bana çok şey öğreten ve beni motive eden biricik çocuklarım Azra Tuba Toker ve Kerem Furkan Toker'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Meltem Toker

2020

İstanbul

# İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
<b>ÖZET</b> .....	i
<b>ABSTRACT</b> .....	ii
<b>ÖNSÖZ</b> .....	iii
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	vi-viii
<b>TABLolar/ŞEKİLLER</b> .....	ix-x
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR</b> .....	<b>3</b>
1.1. Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Gelişimi .....	3
1.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) .....	10
1.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).....	12
1.4. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) .....	16
1.5. Finansal Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi .....	20
1.5.1. Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler .....	21
1.5.2. Genel Finansal Raporlama İlkeleri .....	23
1.5.3. Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler .....	25
<b>2. BOBİ FRS, TFRS VE MSUGT/VUK’A GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI</b> .....	<b>30</b>
2.1. “BÖLÜM 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” Karşılaştırması .....	33
2.2. “BÖLÜM 2 Nakit Akış Tablosu” Karşılaştırması.....	39
2.3. “BÖLÜM 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar” Karşılaştırması .....	41
2.4. “BÖLÜM 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” Karşılaştırması .....	43
2.5. “BÖLÜM 5 Hasılat” Karşılaştırması.....	44
2.6. “BÖLÜM 6 Stoklar” Karşılaştırması.....	48
2.7. “BÖLÜM 7 Tarımsal Faaliyetler” Karşılaştırması.....	54
2.8. “BÖLÜM 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” Karşılaştırması .....	56
2.9. “BÖLÜM 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” Karşılaştırması .....	58
2.10. “BÖLÜM 10 İştiraklerdeki Yatırımlar” Karşılaştırması .....	63
2.11. “BÖLÜM 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” Karşılaştırması ...	66
2.12. “BÖLÜM 12 Maddi Duran Varlıklar” Karşılaştırması .....	67
2.13. “BÖLÜM 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Karşılaştırması.....	74

2.14. “BÖLÜM 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Karşılaştırması .....	75
2.15. “BÖLÜM 15 Kiralamalar” Karşılaştırması .....	79
2.16. “BÖLÜM 16 Devlet Teşvikleri” Karşılaştırması .....	86
2.17. “BÖLÜM 17 Borçlanma Maliyetleri” Karşılaştırması.....	88
2.18. “BÖLÜM 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Karşılaştırması.....	88
2.19. “BÖLÜM 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Karşılaştırması .....	91
2.20. “BÖLÜM 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri” Karşılaştırması .....	94
2.21. “BÖLÜM 21 İş Birleşmeleri” Karşılaştırması .....	97
2.22. “BÖLÜM 22 Konsolide Finansal Tablolar” Karşılaştırması.....	98
2.23. “BÖLÜM 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” Karşılaştırması .....	102
2.24. “BÖLÜM 24 Ara Dönem Finansal Raporlama” Karşılaştırması .....	103
2.25. “BÖLÜM 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Karşılaştırması .....	104
2.26. “BÖLÜM 26 Dipnotlar” Karşılaştırması.....	105
2.27. “BÖLÜM 27 Geçiş Hükümleri” Karşılaştırması.....	106
<b>3. UYGULAMA .....</b>	<b>108</b>
3.1. MSUGT Mali Tabloları ve Dönem İçi İşlemler .....	108
3.2. BOBİ FRS Düzeltme Kayıtları ve Mali Tabloları.....	111
3.3. MSUGT ve BOBİ FRS Mali Tablo Karşılaştırması.....	124
3.4. TFRS Düzeltme Kayıtları ve Mali Tabloları .....	128
3.5. MSUGT ve TFRS Mali Tablo Karşılaştırması .....	141
3.6. TFRS ve BOBİ FRS Mali Tablo Karşılaştırması .....	146
<b>4. SONUÇ .....</b>	<b>150</b>
<b>5. KAYNAKÇA.....</b>	<b>152</b>
5.1. Kitaplar .....	152
5.2. Bildiri ve Makaleler .....	154
5.3. Tezler .....	158
5.4. İnternet Yayınları.....	159
5.5. Mevzuat .....	159

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	:Avrupa Birliği
<b>BDDK</b>	:Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BKK</b>	:Bakanlar Kurulu Kararı
<b>BOBİ FRS</b>	:Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
<b>FİFO</b>	:İlk Giren İlk Çıkar (First In First Out)
<b>GAAP</b>	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)
<b>GUD</b>	:Gerçeğe Uygun Değer
<b>GVK</b>	:Gelir Vergisi Kanunu
<b>IAS</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
<b>IASB</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
<b>IASC</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
<b>IFAC</b>	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
<b>IFRS</b>	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
<b>İSMMMO</b>	:İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>KAYİK</b>	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KDV</b>	:Katma Değer Vergisi

<b>KGK</b>	:Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KİT</b>	:Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>KVK</b>	:Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>LİFO</b>	:Son Giren İlk Çıkar (Last In First Out)
<b>MDV</b>	:Maddi Duran Varlık
<b>MODV</b>	: Maddi Olmayan Duran Varlık
<b>MSUGT</b>	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SPK</b>	:Sermaye Piyasası Kurumu
<b>TBMM</b>	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TDHP</b>	:Tekdüzen Hesap Planı
<b>TL</b>	:Türk Lirası
<b>TMS</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
<b>TMUDESK</b>	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TRFS</b>	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TTK</b>	:Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>VUK</b>	:Vergi Usul Kanunu

**YFRÇ** :Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

**Yİ-ÜFE** :Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksi



## TABLolar LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
Tablo 1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK).....	8
Tablo 2. Ülkemizdeki Muhasebe ve Finansal Raporlamaya Yön Veren Düzenlemeler .....	9
Tablo 3. Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Ölçütleri.....	11
Tablo 4. BOBİ FRS'nin Amaçları ve Genel Özellikleri.....	16
Tablo 5. Muhasebenin Temel Kavramları .....	17
Tablo 6. BOBİ FRS VE TFRS'de Yer Alan Genel Finansal Raporlama İlkeleri .....	23
Tablo 7. İşletmelerin Ölçeklerine göre BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS Uygulamaları .....	30
Tablo 8. BOBİ FRS Bölümlerinin Tam Set TMS/TFRS'de Karşılığı Olan Standartlar .....	32
Tablo 9. BOBİ FRS Bölümlerinin Tam Set TMS/TFRS'de Karşılığı Olmayan Standartlar .....	33
Tablo 10. Muhasebe ilkeleri Açısından Karşılaştırma .....	34
Tablo 11. Hazırlanacak Finansal Raporların Karşılaştırılması.....	35
Tablo 12. BOBİ FRS, MSUGT/VUK ve TMS/TFRS Temel Kavramlar ve Finansal Tabloların Karşılaştırılması.....	37
Tablo 13. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlenmiş Ürünler.....	55
Tablo 14. TMS/TFRS'de Finansal Araçların Yer Aldığı Standartlar .....	59
Tablo 15. VUK'a Göre Finansal Araçların Değerleme Ölçüleri.....	61
Tablo 16. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıklar .....	68
Tablo 17. Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırma Tablosu.....	73
Tablo 18. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Karşılaştırma Tablosu .....	79
Tablo 19. Kiralamalar Karşılaştırma Tablosu .....	83
Tablo 20. Kiralamalar (Kiracı) Karşılaştırma Tablosu.....	84
Tablo 21. Kiralamalar (Kiraya Veren) Karşılaştırma Tablosu .....	86
Tablo 22. BOBİ FRS'ye göre Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması .....	87
Tablo 23. TMS'ye göre Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması .....	87
Tablo 24. Borçlanma Maliyetleri Karşılaştırılması .....	88
Tablo 25. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Kapsamında Yer Almayanlar .....	89
Tablo 26. Şarta Bağlı Yükümlülük ve Şarta Bağlı Varlık Karşılaştırması.....	94
Tablo 27. Kur Farkları İle İlgili İşlemlerin TMS 21, BOBİ FRS Bölüm 20 ve VUK'a Göre Benzerlik ve Farklılıkları .....	96
Tablo 28. Şerefiye ile Negatif Şerefiye hesaplaması.....	97
Tablo 29. BOBİ FRS Bölüm 22'deki Bazı Tanımlar .....	99
Tablo 30. Konsolidasyon Kapsamındaki İşletmeler.....	100
Tablo 31. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablo Düzenleme İstisnaları .....	101
Tablo 32. BOBİ FRS ve TMS'de Enflasyon Düzeltmesi Yapılma Koşulları	105

Tablo 33. 31.12.2019 tarihli MSUGT/VUK Bilançosu.....	108
Tablo 34. 31.12.2019 tarihli MSUGT/VUK Gelir Tablosu .....	109
Tablo 35. BOBİ FRS Ertelenmiş Vergi Tablosu .....	122
Tablo 36. 31.12.2019 tarihli BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu .....	123
Tablo 37. 31.12.2019 tarihli BOBİ FRS Kâr veya Zarar Tablosu.....	123
Tablo 38. 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-BOBİ FRS Karşılaştırması (Aktif) .....	124
Tablo 39. 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-BOBİ FRS Karşılaştırması (Pasif) .....	125
Tablo 40. 31.12.2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosu MSUGT-BOBİ FRS Karşılaştırması .....	126
Tablo 41. TMS/TFRS Ertelenmiş Vergi Tablosu.....	139
Tablo 42. 31.12.2019 tarihli TFRS Finansal Durum Tablosu .....	140
Tablo 43. 31.12.2019 tarihli TFRS Kâr veya Zarar Tablosu.....	140
Tablo 44. 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-TFRS Karşılaştırması (Aktif) .....	141
Tablo 45. 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-TFRS Karşılaştırması (Pasif) .....	142
Tablo 46. 31.12.2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosu MSUGT-TFRS Karşılaştırması .....	144
Tablo 47. 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS-TFRS Karşılaştırması (Aktif) .....	146
Tablo 48. 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS-TFRS Karşılaştırması (Pasif) .....	147
Tablo 49. 31.12.2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosu BOBİ FRS-TFRS Karşılaştırması .....	148

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
Şekil 1. Finansal Raporlama Yapması Gereken Şirketler .....	12
Şekil 2. Mali Tablolardan Yararlananlar .....	19
Şekil 3. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.....	21
Şekil 4. BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS Kapsamı.....	31

## GİRİŞ

1994 yılında 1 sıra numaralı MSUGT'nin yürürlüğe girmesi ile beraber Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmış dolayısıyla özel sektördeki finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarındaki gelişim süreci başlamıştır. Finansal tabloların yapısı ve muhasebe uygulama standardı oluşturulurken VUK'un vergi temelli yaklaşımı esas alınmıştır. Muhasebenin vergi için yapılması günümüz şartlarında ihtiyaç duyulan ilave bilgiler ve raporlamalar açısından yetersiz kalmıştır.

Bunun paralelinde dünyada şirketlerin uluslararası oluşumların parçası haline gelmesi, yabancı sermayedarlar ve uluslararası ticari ilişkiler, yurt içi ve yurt dışı kredi/finansman sağlama gibi ihtiyaçlar sonucunda işletmelere ait olan finansal raporların ortak bir dille sunulması ihtiyaç haline gelmiştir. Dolayısıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bu amaçla oluşturulmuştur.

Ülkemizde gerçeğe uygun finansal raporlama yapılmaya başlanması ilk olarak SPK'ya tabi ve borsada işlem gören şirketlerin 2005 yılı itibariyle Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğuyla başlamıştır. SPK'ya tabi işletmelere, 2008 yılı itibariyle düzenleyecekleri finansal raporlarda TMS/IFRS'lere uyma mecburiyeti getirilmiştir. 2012 yılında ise yeni TTK ile birlikte KAYİK ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarını TMS/IFRS'ye göre düzenlemeleri zorunlu tutulmuştur. Ancak 2014 tarihinde alınan yeni bir kararla bağımsız denetime tabi olan işletmelerin bir bölümünün TMS/IFRS uygulama mecburiyeti kaldırılmıştır.

Ülkemizde finansal raporlamaya yönelik yapılan en son düzenleme ise 2018 yılı itibariyle uygulanmaya başlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile getirilmiştir. Bu standart bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/IFRS uygulamayan işletmeler için hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı; BOBİ FRS, TMS/IFRS ve MSUGT/VUK raporlama sistemlerinin karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların tespit edilmesi ve yapılan uygulamayla da vergi mevzuatına göre düzenlenmiş olan finansal tabloların, BOBİ FRS ve TFRS'ye göre yeniden düzenlenerek birbirleriyle karşılaştırılması ve elde edilen sonuçların yorumlanmasıdır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ülkemizde muhasebe uygulamalarının gelişim süreci hakkında bilgi verilmiş ve konuyla ilgili temel kavramlar anlatılmıştır. İkinci bölümde BOBİ FRS, TMS/IFRS ve MSUGT/VUK hükümlerinin karşılaştırması yapılmıştır. Üçüncü bölümde örnek bir uygulama yapılarak MSUGT/VUK hükümlerine göre düzenlenen finansal tablolar, BOBİ FRS ve TMS/IFRS hükümlerine göre düzeltme kayıtları yapılarak yeniden düzenlenmiş ve düzenlenen finansal tabloların karşılaştırması yapılarak elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.



# 1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

## 1.1. Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Gelişimi

Ülkemizde Osmanlı İmparatorluğu döneminde devletin vergisel ve bürokratik ihtiyaçları için, Fransız Ticaret Kanununun çevrimiyle hazırlanan Kanunname-i Ticaret (1850) muhasebe alanında yapılan ilk düzenlemedir (Dinç ve Atasel, 2016).

Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanan, 856 Sayılı Ticaret Kanunu (1926) ile işletmelerin muhasebe işlemleri ile ilgili usuller düzenlenmiştir. Özel işletme olmadığından dolayı düzenlemeler kamu kurumları temel alınarak yapılmıştır. 1926 ve 1950 yılları arasında Muamele Vergisi Yasası ve Kazanç Vergisi Yasası şeklinde iki önemli düzenleme yapılarak, beyan sistemine geçilen bu süreç ülkemizdeki vergi düzenlemeleri açısından dönüm noktası olmuştur (Dinç ve Atasel, 2016).

Aradan geçen zaman süresince Ülkemizde; İzmir İktisat Kongresinin düzenlenmesi (1923), İş Bankasının kurulması (1924), Türkiye Sanayi ve Madin Bankasının kurulması (1926), Teşvik-i Sanayi Kanunu (1927) ve Sümerbank'ın kurulması (1933), muhasebe uygulamalarını etkilemiştir.

Muhasebe uygulamalarının yasal dayanağının oluşturulması amacıyla ilk olarak 1932 yılında yapılan çalışmalar sonuçsuz kalmıştır. Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı (1938) ise muhasebe meslek mensuplarına müşterilerini yargı önünde temsil etme yetkisi verdiği gerekçesiyle, TBMM üyelerinin çoğunun avukatlardan oluşması ve bu üyelerin karşı çıkmaları sebebiyle tasarı aşamasında geri çekilerek yasalaşamamıştır (Yalçın, 2015: 40).

Yapılan bildirimlerin denetlenmesi amacıyla Varidat (Gelir) Kontrolörleri birimleri (1936) oluşturulmuştur. Denetim mesleğini uygulayıcıları zaman içerisinde; Gelir Kontrolörleri, Hesap Uzmanları ve Vergi Denetmenleri gibi çeşitli isimler almıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

Beyan yöntemine geçilmesi ile kazanç vergisi uygulamasına başlanmış, muhasebede düzenlenecek belgeler, yapılacak kayıtlar ve raporlarla ilgili

düzenlemeler yapılmıştır. 1950’li yıllarda devletin özel sektörü desteklemesi dahi sonuç vermeyerek, muhasebe vergi için yapılmaya devam etmiştir (Dinç ve Atasel, 2016).

5432 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu (1950) yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır. 1961 yılına gelindiğinde ise yasayla ilgili yeni düzenlemeler yapılarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir (Kocamaz, 2012).

1950’lerden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile ticari kazancın belirlenmesinde beyan esası uygulanmaya başlanarak, Vergi Usul Kanunu ile belirlenen usul ve esaslara uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Ticari işlerin düzenlenmesi amacıyla Türk Ticaret Kanunu (1956) kabul edilmiştir (TTK, 6762 Sayılı).

1960’lı yıllarda Türkiye’ nin Amerika ile yakın ilişkilerinin etkisi ile ülkemizdeki muhasebe alanındaki yenilik ve değişim çalışmalarında Amerika’da uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri örnek alınmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

Kamu İktisadi Teşekküllerinin muhasebe düzeninin geliştirmesi amacıyla Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu (1964) kurulmuştur. Kamu İktisadi İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe sistemi (1972) uygulaması başlanmıştır. Bu komisyon Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberini (1977) hazırlanmıştır (Yalçın, 2015: 41).

1980’li yıllarda ülkemizin dışa açılma politikasıyla yabancı sermaye ülkemize girmeye başlamış, ülkenin ekonomik yapısındaki değişimler, dışa açık gelişme modeli ve finans sektöründe yaşanan banker skandalları neticesinde Sermaye Piyasası Kanunu (1981) yürürlüğe girmiştir (Yalçın, 2015: 41).

Kamu kurumu niteliğine sahip olan Sermaye Piyasası Kurumu 1984 yılında ilk Standart Hesap Planını yayımlamıştır. Bununla, Sermaye Piyasası Kanunu’ na tabi işletmelerde kullanılmak üzere özel sektöre yönelik olarak

düzenlenen sermaye piyasalarının gelişmesine destek olunması amaçlanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984) yürürlüğe girmiştir. İktisadi Devlet Teşekküllerinde 1984 yılından sonra, bankalarda ise 1986 itibariyle Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmıştır (Yalçın, 2015: 41).

Banka ve Sigorta işlemlerinin düzenlenmesi amacıyla Bankalar Kanunu yürürlüğe (1987) girmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (1999) kurulmuştur (Kocamaz, 2012).

Muhasebeyle ilgili kanunlarının uygulayıcısı olan meslek mensuplarına yönelik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989) kabul edilerek, muhasebe meslek odalarının kurulması sağlanmış ve muhasebe mesleği yasal bir yapıya kavuşturulmuştur (Yalçın, 2015: 42).

20 Mart 1990 tarihinde ise TÜRMOB kurulmuştur (İSMMM'nun Kuruluşu, Anonim, b.t.).

Özel sektördeki finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarındaki gelişim; 1 Sıra No.lu MSUGT'nin (1994) yürürlüğe girmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmasıyla olmuştur. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, ABD'de uygulanan GAAP örnek alınarak hazırlanmıştır (Yalçın, 2015: 42).

Bu Tebliğ ile finansal tablo yapısı ve muhasebe uygulamalarında standart oluşturulmuş, ancak VUK'un vergi matrahına verdiği önem neticesinde vergi temelli yaklaşım gelişmeye başlamıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

Sigorta Murakabe Kurulu tarafından sigorta sektöründe uygulanması amacıyla Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (1994) yayımlanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının belirlenmesi amacıyla TMMOB (1994) kurulmuştur (Yalçın, 1995: 262).

TMSK (1999) kurulmuş, İşletmelerin raporlamalarıyla ilgili olarak TMS' leri hazırlaması öngörülmüştür (Doğan, 2014).

TMSK, 2002 yılında göreve başlayarak TMSK'nın görevlerini devralmıştır (Oksay ve Acar, 2005).

2005 yılında Avrupa Birliğine uyum süreciyle birlikte UFRS ile ilgili çalışmalara başlanılmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 2003 yıllarının sonuna doğru UFRS ile uyumlu 33 muhasebe standardı yayınlanmıştır. SPK düzenlemelerine tabi kuruluşların bu standartları uygulamaları 2005 yılından itibaren zorunlu kılınmıştır (SPK, Seri XI, No: 25 Sayılı Tebliği).

2005 yılında kurulan Ticaret Kanunu Komisyonu tarafından Yeni Türk Ticaret Kanunu taslağı hazırlanmıştır. Bu taslakta TMSK'nın yetkileri yayımlanarak TMS' ler de yer almıştır (Kocamaz, 2012).

Ülkemizde gerçeğe uygun finansal raporlama yapılmaya başlanması, SPK'ya tabi borsada işlem gören şirketlerin 2005 yılı itibariyle Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğuyla başlamıştır (SPK, Basın Duyurusu).

Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği (2005) ile UMS/UFRS'lere uyum sağlanması amaçlanmıştır (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği, Resmi Gazete).

2007 yılında Hazine Müsteşarlığınca Finansal Raporlamaları hakkındaki düzenlenen yönetmeliğe göre; Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri 2008 yılından itibaren TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'leri uygulamaya başlamışlardır (Kocamaz, 2012).

SPK'na tabi işletmelere 2008 yılı itibariyle düzenleyecekleri finansal raporlarda TMS/TFRS'lere uymak mecburiyeti getirilmiştir (SPK, Basın Duyurusu).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2011) teknik bir üst kurul olarak kurulmuştur. Bu kurum TMSK'nın yerini almıştır. (KGK, Faaliyet Raporu 2014, Ankara, 2015: 12).

Ülkemizde finansal raporlamayla ilgili en büyük gelişme ise; 6102 sayılı Yeni TTK (2012) ile olmuştur. Raporlama standartlarını sadece bir kurumun yayımlaması ve raporlamaların UFRS'ye uyumlu olması ile ilgili özel bir düzenleme yapılmıştır (Yalçın, 2015: 42).

KGK'nın 2012 yılında aldığı kararı ile KAYİK ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarını TMS/IFRS'ye göre düzenlemeleri zorunlu tutulmuştur. Ancak 2014 tarihindeki alınan yeni bir kararla bağımsız denetime tabi olan işletmelerin bir bölümünün TMS/IFRS uygulama mecburiyeti kaldırılmıştır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 20).

KAYİK'ler; anonim şirket şeklinde kurulmuş, çok sayıda hissedarı/ yatırımcısı olan, doğrudan ya da dolaylı olarak birçok paydaş veya menfaat sahibini etkileyen ve bundan dolayı toplumun genelini önemli ölçüde ilgilendiren, devletin özel düzenlemeleri ile faaliyet gösteren ve denetimine tabi olan özel işletmelerdir (Arslan, 2014).

KAYİK'ler gözetim ve denetimine tabi oldukları kamu kurumlarına göre kendi içerisinde farklılıklar göstermektedir. Bu işletmeler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;

**Tablo 1.** Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)

<b>SERMAYE PİYASASI KURUMU' NUN DÜZENLEME VE DENETİMİNE TABİ OLAN KAYIKLER (A+B+C+D)</b>			
<b>A</b>	<b>Halka Açık Şirketler</b>	Payları Halka Arz Edilmiş Olanlar	
		Payları Halka Arz Edilmiş Sayılanlar	
<b>B</b>	<b>Sermaye Piyasası Kurumları (1+2+3+4)</b>	1	<u>Yatırım Kuruluşları</u>
			Aracı Kurumlar
		2	<u>Kolektif Yatırım Kuruluşları</u>
			Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları
			Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları
			Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları
		3	<u>Sermaye Piyasasında Faaliyette Bulunacak Bağımsız Denetim, Değerleme ve Derecelendirme Kuruluşları</u>
			Bağımsız Denetim Kuruluşları
			Gayrimenkul Değerleme Kuruluşları
			Derecelendirme Kuruluşları
		4	<u>Portföy Yönetim Şirketleri</u>
		<b>C</b>	<b>İhraççılar</b>
Şemsiye Fonlar			
<b>D</b>	<b>Emeklilik Fonları</b>	Emeklilik Fonları	
<b>BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU' NUN DÜZENLEME VE DENETİMİNE TABİ OLAN KAYIKLER</b>			
Bankalar			
Faktöring Şirketleri			
Finansman Şirketleri			
Finansal Kiralama Şirketleri			
Varlık Yönetim Şirketleri			
<b>HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI' NIN DÜZENLEME VE DENETİMİNE TABİ OLAN KAYIKLER</b>			
Sigorta Şirketleri			
Reasürans Şirketleri			
Emeklilik Şirketleri			

**Kaynak:** KGK (Erişim 06.03.2019).

2014 yılı sonrasında ülkemizde finansal raporlamaya yönelik yapılan en son düzenleme ise 2018 yılı itibariyle uygulanmaya başlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardıdır. Bu standart bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/IFRS uygulamayan işletmeler için hazırlanmıştır (29.07.2017, 30138: Resmi Gazete).

Ülkemizde muhasebe ve finansal raporlamaya yön veren düzenlemeler ise aşağıda tablolaştırılmıştır;

**Tablo 2.** Ülkemizdeki Muhasebe ve Finansal Raporlamaya Yön Veren Düzenlemeler

<b>TÜRKİYE' DE MUHASEBE UYGULAMALARINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER</b>	
<b>KANUNLAR</b>	Türk Ticaret Kanunu
	Borçlar Kanunu
	Vergi Kanunları
	Vergi Usul Kanunu
	Gelir Vergisi Kanunu
	Kurumlar Vergisi Kanunu
	Katma Değer Vergisi Kanunu
	Damga Vergisi Kanunu
	Gümrük Vergisi Kanunu
	Emlak Vergisi Kanunu
	Bankalar Kanunu
	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
	Sermaye Piyasası Kanunu
	Sigorta ve Murakabe Kanunu
<b>TEBLİĞLER</b>	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
	Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği
	Maîye Bakanlığı Tebliği
	Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği
	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliği
<b>MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI</b>	Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları
	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları

**Kaynak:** Aslan, 2015: 12

Ülkemizde muhasebe ve finansal raporlama alanında işletmelerin ölçeklerine göre TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT uygulamaları kullanılmaktadır.

## 1.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)

Ülkemizin uluslararası muhasebe standartlarına yönelik ilk teşebbüsü, X. Dünya Muhasebe Kongresine (1972) katılımıyla ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin IASC'ye üye olmasıyla başlamış ve IFAC'a kurucu üye olarak katılması ile hız kazanmıştır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, UMS'nın bire bir çevirisini yapmış ve yayımlamıştır. Yasal yaptırım gücüne sahip olmaması nedeniyle ilgili standartlar tavsiye niteliğinde kalmıştır (Demir ve Bahadır, 2018: 17-18).

TÜRMOB, 1994 yılında IASB üye olmuş, yine aynı yıl TMSK olarak uluslararası standartlarla uyumlu 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır.

TMSK (1999) kurulmuş ve Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması görevi verilmiştir. TMSK ilk toplantısını 2002 yılının mart ayında gerçekleştirerek faaliyetine başlamıştır. UMS/IFRS'nin bire bir tercümesi yapılarak Resmi Gazetede yayımlanmıştır (Demir ve Bahadır, 2018: 18).

Avrupa Birliği'nin 2005 yılında aldığı karar ile üye ülkelerde bulunan borsaya kota şirketlerin, finansal tablolarını IFRS'ye uygun düzenlemeleri zorunlu hale getirildiğinden Türkiye'de Avrupa Birliğine üye olabilmek amacıyla bu düzenlemelere uyum sağlamak için gerekli olan adımları atmıştır. Avrupa Birliği tarafından alınan bu karar, muhasebe standartları ve finansal raporların yaygınlaştırılması açısından önemli bir gelişme olmuştur (Demir ve Bahadır, 2018: 16).

TMSK'nın yerini alan KGK'nın (2011) görev ve yetkileri; UMS/IFRS'lere uygun TMS'leri hazırlamak ve yayımlamak, bağımsız denetim alanında niteliğin artırılması amacıyla denetim standartlarını oluşturarak bağımsız denetimin uygulayıcılarına yetki vermek ve çalışmalarını teftiş etmek olarak belirlenmiştir (Demir ve Bahadır, 2018: 20).

Yeni TTK'da tüm işletmelere UFRS/UMS ile tam uyumlu olan TMS/TFRS'na uyma zorunluluğu getirilmiş fakat daha sonra KGK'nın kurul

kararları ile TFRS'yi uygulaması gereken kurumlar KAYİK'ler ile sınırlandırılmış, diğer işletmelerin de istemeleri durumunda uygulayabilecekleri belirtilmiştir.

TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını KGK tarafından yeni bir düzenleme hazırlanana kadar MSUGT ve ekindeki TDHP'ye yani yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre düzenlemeleri istenmiştir.

Tüm bunlara ek olarak; bağımsız denetim kapsamındaki TMS/TFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını düzenlerken MSUGT'nin dışında ayrıca TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususları uygulayacakları belirtildiğinden kısmen de olsa TMS/TFRS'ye uygun raporlama yapılması sağlanmıştır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 21).

Denetim kapsamındaki şirketlerin ölçütleri yıllar itibariyle aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

**Tablo 3.** Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Ölçütleri

Kriterler	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019(*)
Aktif Toplamı	150 milyon TL ve üstü	75 milyon TL ve üstü	50 milyon TL ve üstü	40 milyon TL ve üstü	40 milyon TL ve üstü	35 milyon TL	35 milyon TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon TL ve üstü	150 milyon TL ve üstü	100 milyon TL ve üstü	80 milyon TL ve üstü	80 milyon TL ve üstü	70 milyon TL	70 milyon TL
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	175 kişi	175 kişi

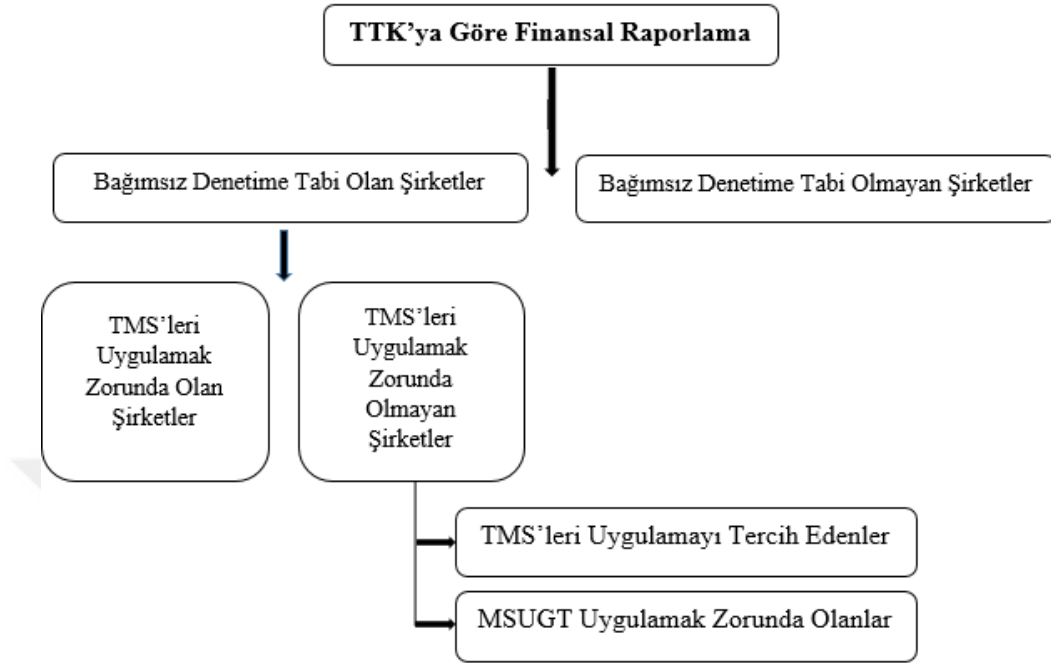
**Kaynak:** 2018/11597 Sayılı BKK

(\*) 2018 yılı için belirlenen kriterler 2019 yılında değiştirilmediği için aynı kriterler esas alınmıştır.

İştirak ve bağlı ortaklıkları dâhil edilerek bulunan sonuçlara göre, yukarıdaki tabloda ifade edilen üç ölçütten ikisini birbirini takip eden hesap dönemlerinde aşan işletmeler bir sonraki hesap dönemi itibariyle bağımsız denetime tabi olurlar. İstisna olarak, BKK'da belirtilen ve özel alanlarda faaliyetleri olan işletmeler herhangi bir ölçüte bakılmadan bağımsız denetimin kapsamındadır (2018/11597 Sayılı BKK).

TTK'ya göre, finansal raporlama yapacak işletmeler; Bağımsız denetime tabi olan ve tabi olmayan işletmeler olarak ikiye ayrılmıştır (KGK; Mart 2015 Basın Duyurusu).

Aşağıdaki şekilde TTK'ya göre finansal raporlama yapması gereken şirketler daha net anlaşılacaktır;



**Kaynak:** Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 21

### Şekil 1. Finansal Raporlama Yapması Gereken Şirketler

TMS/TFRS'de hazırlanması gereken Finansal Tablolar belirtilerek, içerik, yapısı ve düzenlenme kuralları TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında açıklanmıştır (TMS 1, Par. 8).

TMS 1'e göre hazırlanması gereken Finansal Tablolar; “Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ile Önemli Muhasebe Politikalarını Özetleyen Dipnotlar ve Diğer Açıklayıcı Notlar”dır (TMS 1, Par.10).

### 1.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

Ülkemizde TMS/TFRS uygulama kapsamı ilk etapta geniş tutulmuş, fakat ilk uygulamadaki zorluklar dikkate alındığında, bağımsız denetimden ayrıştırılarak diğer ülkelerdeki uygulamalar gibi KAYİK ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca bağımsız denetime tabi olan işletmelerin istekleri doğrultusunda

TMS/TFRS uygulayabilecekleri belirtilmiştir. Bağımsız denetime tabi olarak TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmeler de, 41 Sayılı kurul kararındaki ilave hususları uygulamaları öngörülmüştür. Bağımsız denetim kapsamı dışındaki şirketlerin de finansal tablolarını MSUGT'ye göre düzenlemeye devam edecekleri belirtilmiştir.

Uluslararası ticarete yukarıda ifade edilen niteliklere sahip olmayan işletmelerin artması ile bu özelliklere sahip işletmeler içinde uluslararası alanlarda kabul görecektir ve maliyet unsurları da dikkate alınan, yerel bir raporlama sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

Avrupa Birliğinin yeni muhasebe direktifine (2013) göre; Avrupa Birliği ülkelerinin bu yönergeyi iki yıl içerisinde uygulaması şart koşmuş ve uygulanmaya (2016) başlanmıştır. Ülkemizin de üyelik sürecinde olması sebebiyle söz konusu bu direktife uyum sağlaması gerekmektedir. Bu yönergeye göre küçük ve orta büyüklüğe sahip işletmelere; finansal raporlardaki zorunlulukları azaltarak karşılaştırılabilirliği sağlamak, uygulamaları kolaylaştırmak gibi avantajlar sağlanmıştır. Bu yönergede ayrıca “önce küçüğü düşün”, “çok büyük sorumluluk getirme” ve “küçükten büyüğe” doğru düzenleme yapılmasıyla ilgili görüşleri mevcuttur (Akdemir ve Cömert, 2017: 5-7).

Yaşanan bu gelişmeler sonucunda KGK tarafından TMS/TFRS uygulamayan işletmelere yönelik olarak YFRÇ taslağı yayımlanarak 2015 yılının sonlarına doğru kamuoyunun görüşüne sunulmuştur (Akdemir ve Cömert, 2017: 6).

YFRÇ taslağının görüşüldüğü, tartışıldığı ve önerilerin sunulduğu; üniversitelerden akademisyenler, düzenleyici kuruluş temsilcileri, meslek odaları, dernek temsilcileri, bağımsız denetim firmaları, muhasebe mesleğini icra edenler, lisans, yüksek lisans ve doktora öğrencilerinin katılımıyla ülkemizin birçok bölgesinde çalıştaylar yapılmıştır.

Tüm bu çalışmaların sonucunda KGK tarafından, “29.07.2017 Tarih 30138 Sayılı Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı-BOBİ FRS” yayımlanmış ve 2018 yılından itibaren

uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu standart ile Bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin düzenleyecekleri münferit ve konsolide finansal tablolarının kaliteli bilgi sunması amacıyla, Avrupa Birliği yönergelerine uyumlu olarak finansal tablo ilgililerini belli bir güven seviyesinde tutması için, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, güvenilir finansal bilgi sunulması amaçlanmıştır (29.07.2017, 30138, Resmi Gazete).

BOBİ FRS; 195 sayfası, 27. Bölüm, Münferit Finansal Tabloların yer aldığı 4. Eki ile Konsolide Finansal Tabloların açıklandığı 4. Ekin yanı sıra Tanımların yer aldığı toplam olarak 239 sayfadan oluşan bir standart setidir (BOBİ FRS, KGK).

BOBİ FRS, Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili herhangi bir başka standart setine gerek kalmadan, kabul edilebilir finansal raporlamanın gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır. Büyük işletmelere ek yükümlülükler getiren, maliyet esaslı bir raporlama setidir. Daha öncesinde yürürlükte olan TMS/IFRS'ye göre daha anlaşılabilen dil ile ifade edilmiş ve ilk uygulama yılında yaklaşık 4700 şirketin uygulayacağı düşünülmüştür (Alataş ve Kılıç, 2018).

BOBİ FRS hakkındaki Tebliğe göre; *“Bu Tebliğ ve Eki BOBİ FRS'nin, 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunludur”* denilmiştir (BOBİ FRS, 56 Sıra No'lu Tebliği, M:4).

Söz konusu Tebliğe göre; *“BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması zorunludur”* denilmiştir (BOBİ FRS, 56 Sıra No'lu Tebliği, M: 5).

BOBİ FRS'ye göre raporlama yapacak büyüklüğe sahip olmayan işletmeler ise Finansal Raporlarını MSUGT'ye göre düzenlemeye devam edeceklerdir (Şen ve Özbirecikli, 2017).

BOBİ FRS uygulamasındaki ölçüt; *“BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:*

*a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.*

*b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.*

*c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü” (BOBİ FRS, 56 Sıra No'lu Tebliği, M: 6).*

Tebliğin 6. Maddesine göre; *“Ortalama çalışan sayısının hesabında Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile 12/3/2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar dikkate alınır”(BOBİ FRS, 56 Sıra No'lu Tebliği, M: 6).*

Orta Boy İşletme BKK'ya göre; *“Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler:*

*i) Aktif toplamı 35 milyon Türk lirası.*

*ii) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk lirası.*

*iii) Çalışan sayısı 175 kişi” (2018/11597 Sayılı BKK, KGK).*

**Tablo 4.** BOBİ FRS'nin Amaçları ve Genel Özellikleri

BOBİ FRS'nin Amaçları	BOBİ FRS'nin Genel Özellikleri
Gerçeğe Uygunluk	27 bölümden oluşan bu standartlar seti işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine dair muhasebe esaslarını belirlemekte ve bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmaksızın finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir. Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
Finansal Bilgi İhtiyacına Uygunluk	Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur. AB Muhasebe Direktifindeki “ <i>önce küçükleri düşün</i> ” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak “ <i>malîyet esaslı</i> ” bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
Karşılaştırılabilir Finansal Tablolar Düzenlenmesini Sağlamak	Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örnekleri ve Terimler Sözlüğüne de yer verilmiştir. Bölümler sade ve anlaşılabilir bir dille yazılmıştır.

**Kaynak:** KGK, 2017: 1-2

BOBİ FRS'ye göre (BOBİ FRS 1, Par. 3); “*Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur:*

a) *Finansal Durum Tablosu,*

b) *Kâr veya Zarar Tablosu,*

c) *Nakit Akış Tablosu,*

ç) *Özkaynak Değişim Tablosu ve*

d) *Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.”*

#### **1.4. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)**

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve Mükerrer 257. Maddelerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiyle 26.12.1992 tarihinde mükerrer 21447 Sayı Numarası ile 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmış 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir (MSUGT, 1992).

1992 yılında yayımlanarak 1994 yılında uygulanmaya başlanan MSUGT ile işletme faaliyetleriyle ilgili muhasebe kayıtlarını bilanço yöntemine

göre tutan gerçek ya da tüzel kişilerin kaliteli, güvenilir mali raporlar düzenlemesi amaçlanmıştır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

1994 yılında uygulanmaya başlanılan bu Tebliğde (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992);

*a) Muhasebenin Temel Kavramları,*

*b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,*

*c) Mali Tablolar İlkeleri,*

*d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması*

*e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi,*

*konularında düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler Tebliğin ekini oluşturmuştur.*” Söz konusu düzenleme ile işletmelerin mali yapısı hakkında bilgi ihtiyacı olan kişi ya da kurumlara, gerekli güvenin sağlanması amacıyla tüm işletmeler tarafından aynı hesap isimlerinin uygulanarak, karşılaştırılabilir niteliğe sahip, yeterli ve doğru bilginin sunulması amaçlanmıştır (1 Sıra No'lu MSUGT, 1992).

1992 yılından itibaren 15 adet MSUGT yayımlanmıştır (MSUGT, ismmmo. org.tr). MSUGT'ye göre muhasebe ve finansal tablolar düzenlenirken dikkat edilmesi gerekli olan bazı temel kavramlar belirlenmiştir. Bunlar sırasıyla;

**Tablo 5.** Muhasebenin Temel Kavramları

<b>Muhasebenin Temel Kavramları</b>	
1 ) Sosyal Sorumluluk Kavramı	7 ) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
2 ) Kişilik Kavramı	8 ) Tutarlılık Kavramı
3 ) İşletmenin Sürekliliği Kavramı	9 ) Tam Açıklama Kavramı
4 ) Dönemsellik Kavramı	10 ) İhtiyatlılık Kavramı
5 ) Parayla Ölçülme Kavramı	11 ) Önemlilik Kavramı
6 ) Maliyet Esası Kavramı	12 ) Öztin Önceliği Kavramı

**Kaynak:** 1 Sıra No'lu MSUGT, 1992

Yukarıdaki tabloda yer alan ilk beş kavram işletmenin muhasebe fonksiyonlarıyla ilişkisini düzenlerken, diğer yedisi ise işletmenin muhasebe kayıt düzeni raporlama teknikleriyle ilgilidir. Sosyal Sorumluluk Kavramı'nın

tek başına ihlal edilmesi mümkün olmadığından dolayı diğer kavramlardan birisinin ihlali de bu kavramın ihlali sayılır (Çanakçıoğlu, 2015: 71-72).

Genel Tebliğler (MSUGT), vergi mevzuatı ve uygulamalarından bağımsız olarak hazırlandığından, “Mali Bilanço Kârı” yerine “Ticari Bilanço Kârı” hesaplanması amaçlanmıştır. Vergi mevzuatı ile MSUGT’lerin farklı düzenlemeler olduğu görülmektedir. Ticari Kâr MSUGT tebliğlerindeki ilkelere göre düzenlenen finansal tablolara göre tespit edilmeli, Mali Kâr (vergiye tabi kar) ise mali tablolar dışında ayrıca hesaplanmalıdır (Kocamaz, 2012).

MSUGT’ye göre mali tablolardaki bilgiler; zamanında hazırlanmalı, karşılaştırılabilir niteliğe sahip olmalı, ihtiyaca uygun ve güvenilir olmalı (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992).

MSUGT’de düzenlenmesi gerekli olan Mali Tablolar, “Temel Mali Tablolar” ve “Ek Mali Tablolar” olarak ayrılmıştır;

- Temel Mali Tablolar; “Bilanço” ve “Gelir Tablosu” iken,
- Ek Mali Tablolar; “Satışların Maliyeti Tablosu”, “Fon Akım Tablosu”, “Nakit Akım Tablosu”, “Kâr Dağıtım Tablosu” ve “Özkaynaklar Değişim Tablosu”dur (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992).

MSUGT’ye göre mali tabloların amaçları;

*“1. Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.*

*2. Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.*

*3. Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak” (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992).*

## Mali Tablolardan Yararlananlar

### İç Kullanıcılar

- a) Yönetim Organları
- b) İşletme Sahip ve Hissedarları

### Dış Kullanıcılar

- a) Yatırımcılar
- b) Çalışanlar
- c) Borç Verenler
- d) Satıcılar
- e) Devlet
- f) Toplum

**Kaynak:** Elikara, 2006; 26

### Şekil 2. Mali Tablolardan Yararlananlar

MSUGT’de ki kurallara Bilanço Esasına tabi olup defter tutan “Gerçek ve Tüzel Kişiler” uymak zorundadırlar. Ancak aşağıdaki kuruluşlar “Muhasebenin Temel Kavramları”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” ve “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymaları şartıyla bu Tebliğdeki diğer yaptırımları yerine getirmekle yükümlü değildirler;

- “Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Katılım Bankaları,
- Finansal Kiralama Şirketleri (Factoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dâhil),
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları”,

İşletmelerindeki muhasebe yöntemi olarak “İşletme Hesabı Esası”nı kullanması gerekenlerin “Muhasebenin Temel Kavramları”na uymaları zorunludur (1 Sıra No’lu MSUGT, 1992).

MSUGT kapsamındaki işletmeler muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Ekindeki İlke ve Kurallara göre oluşturarak, mali tablolarını düzenlemelidirler. Ancak vergi hesaplamasında temel alınacak kâr vergi kanunlarındaki hükümlere göre belirlenmelidir (Aslan, 2015: 154-155).

KGK'nın kararname hükümlerinde, Bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin MSUGT'yi uygulamaya devam edecekleri belirtilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016).

İşletmelerin ortaklık kültürünün gelişmesiyle ortak sayısı artmış, işletme sahipleri işletmelerin denetim fonksiyonunu yerine getirerek işletmenin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmışlardır. Hem yöneticilerin yaptıkları işin denetimi hem de işletmenin finansal durum ilgililerinin artmasına bağlı olarak finansal raporlamanın gerçek durumu yansıtması bir öncelik haline gelmiştir.

### **1.5. Finansal Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi**

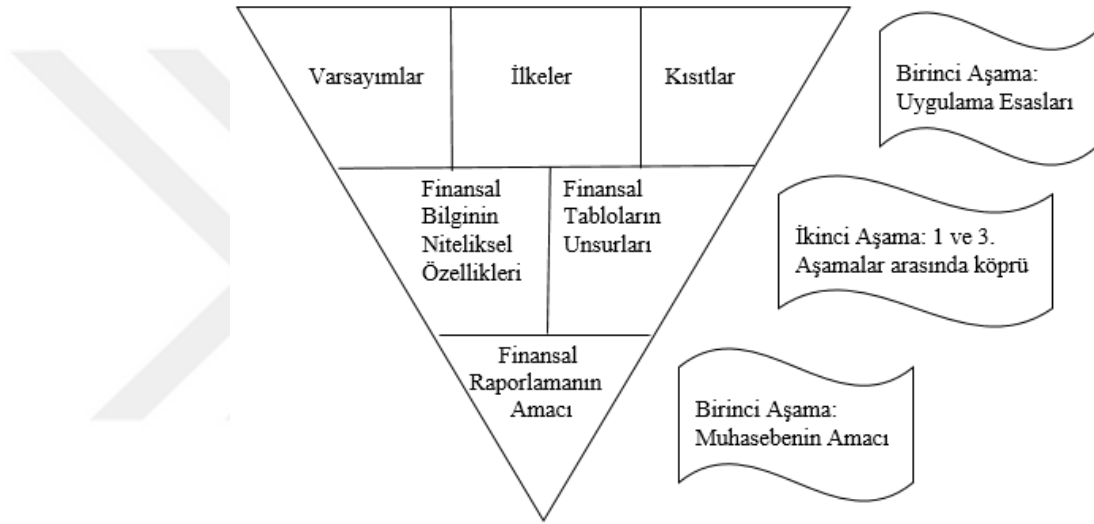
Uluslararası finansal raporlama standartlarına olan gereksinim, hükümetlerin yönlendirmesinden ziyade, ülkelerin diğer ülkelerle olan ticari ve ekonomik ilişkilerinin artmasının sonucu olarak doğmuş ve dolayısıyla ortak bir finansal raporlama sisteminin varlığı ihtiyaç haline gelmiştir (Yalçın, 2015: 127).

Kavramsal Çerçeve, standartlara giriş niteliğinde olmakla beraber, standartları destekleyen ilke ve kavramların anlaşılabilirliği için gerekli olan, standartların geliştirilmesi amacıyla yönelik temel oluşturmakta ve muhasebe standartlarının sistemli bir şekilde oluşturulmasını sağlamaktadır. Kavramsal Çerçeve ile işletmelerin finansal tablolarının dönemler itibarıyla hem kendi içerisinde ve hem de diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amaçlanmıştır (Şensoy, 2017: 37).

Kavramsal çerçeve ile ilgili olarak, TFRS'de finansal tablo kalemleri değerlendirilirken finansal tabloları hazırlayanların çoğu durumda kendi yargılarını kullanmalarına müsaade edilerek esneklik sağlanmıştır. TFRS'nin çeşitli finansal tablo kalemlerinin ölçülmesine dair kural koyma şekli, Vergi Usul Kanunu ve tebliğlerinin kesin hükümlerinden farklılık göstermektedir. TFRS kural temelli olmayıp ilke temelli olduğundan dolayı kesin hükümler içermemektedir (Doğan, 2014).

Kavramsal Çerçeve, ekonomik faaliyetlerin nasıl ölçülmesi gerektiği, raporlamanın nasıl yapılıp, sunulması gerektiğiyle ilgili teorik temelleri ortaya koymak, mevcut uygulamaları değerlendirmek ve aynı zamanda yeni uygulamaların geliştirebilmesi açısından referans olma niteliğine sahiptir (Şensoy, 2017: 37-38).

Kavramsal Çerçeve bir standart olmayıp, yer alan konular herhangi bir standardın ya da standarttaki herhangi bir hükmün yerine geçmez. Dolayısıyla herhangi bir standart ile kavramsal çerçeve arasındaki uyumsuzluk söz konusu olduğunda ilgili standart hükümleri uygulanır (Akarçay ve İbiş, 2018: 17).



**Kaynak:** Akarçay ve İbiş, 2018: 17

**Şekil 3.** Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

### 1.5.1. Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

Finansal tablo düzenlemedeki amaç, işletmenin ekonomik durumu, performansı ve nakit akışlarıyla ilgili yatırımcılar ile işletmeye yabancı kaynak sağlayanlar ve ilgilenenlere almayı düşündükleri kararlarda faydalı olma niteliğine sahip bilgi sunmaktır (Demir ve Bahadır, 2018: 31).

Finansal Tablolarda işletmeye ait olan; varlık, yükümlülük, özkaynak, faaliyet sonuç ve nakit akışlarına ait bilgiler gerçeğe uygun sunum yapılması amacıyla sunulur, dipnotlarda ise önemli olan muhasebe politikaları ve açıklayıcı diğer bilgiler yer alır (Akarçay ve İbiş, 2018: 24).

## Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

Faydalı finansal bilginin özelliklerinden;

- *“Temel Özellikler; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunumu oluştururken,*
- *Destekleyici Özellikler ise; anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumu oluşturmaktadır”*  
(BOBİ FRS 1, Par.7).

**İhtiyaca Uygunluk:** Finansal bilgi, işletmenin tüm dönemlerindeki faaliyetlerinin değerlendirilmesinde faydalı ve ayrıca tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 8).

**Önemlilik:** İhtiyaca uygunluk işletmeye has bir durum olduğundan dolayı ayrı bir nitelik olarak değerlendirilmez. Önemlilik kavramında ise; bir işletmeyle ilgili bilginin yanlış ya da hatalı verilmesiyle, finansal tablo kullanıcılarının ilgili finansal tablolardaki bilgilere göre alacakları kararlar etkileniyorsa bu bilginin önemli olduğu kabul edilmektedir. Herhangi bir bilginin önemli olduğu ya da önemli olmadığı değerlendirilirken; bilgiye ait ilgili kalemin tutarındaki büyüklüğünün yanında ilgili kalemin niteliğinin de dikkate alınması gerekir (BOBİ FRS 1, Par. 8-9).

**Gerçeğe Uygun Sunum:** Finansal bilgiler ve açıklanması gereken ekonomik olaylar gerçeğe uygun olarak sunulmalıdır. Gerçeğe uygun sunumun temel özellikleri; bir işletmedeki faaliyet sonuçlarının gelir ve gider tanımı ile varlık ve yükümlülüğün muhasebeleştirme şartlarına uyumlu yapılmasıdır. Tam, tarafsız ve hatasız bilginin olması, işlem ve olaylara ait verilerin kanuni görünümünün yanı sıra özünü de yansıtmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 10).

**Anlaşılabilirlik:** İşletmeye ait finansal bilgilerin inceleyenler tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi gerekir (BOBİ FRS 1, Par. 11).

**Karşılaştırılabilirlik:** Finansal raporlarda yer alan hesap kalemlerinin ölçüm ve gösterimi dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır. Muhasebe politika ve yapılan politika değişikliklerinin etkisi hakkında kullanıcılar bilgilendirilmelidir (BOBİ FRS 1, Par. 12).

**Zamanında Sunum:** Finansal tablolarla ilgililerinin alacakları kararlarda kullanacakları bilginin gerektiği zamanda kullanıma hazır olmasıdır (BOBİ FRS 1, Par. 13).

### 1.5.2. Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Finansal raporlamanın amacı, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, çalışanlar, satıcılar, alıcılar ve diğer işletme ilgililerinin şirket ile ilgili alacakları kararlarda gerekli olan bilgilerin en doğru biçimde sunulmasıdır. Finansal tablolar bu kapsamda hazırlarken dikkat edilmesi gereken özellikler vardır (Doğan, 2014).

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal performansının, finansal durumunun ve nakit akışlarıyla ilgili bilgilerinin gerçeğe uygun olarak sunulmasını sağlamaktadır. (Yalçın, 2015: 194).

Finansal raporlama, finansal piyasaların gelişmesi bakımından oldukça önemli olduğundan, işletmelerin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve faaliyet sonuçlarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmaları aynı zamanda finansal raporlamanın muhasebe süreçlerindeki beklenen amacı olarak da söylenebilmektedir (Cavlak, 2015).

Aşağıdaki tabloda belirtilen genel finansal raporlama ilkeleri hem TFRS hem de BOBİ FRS'de yer almaktadır (Akarçay ve İbiş, 2018: 19).

**Tablo 6.** BOBİ FRS VE TFRS'de Yer Alan Genel Finansal Raporlama İlkeleri

<b>BOBİ FRS VE TFRS'de Yer Alan Genel Finansal Raporlama İlkeleri</b>	
İşletmenin Sürekliliği	Mahsup Yasağı
Tahakkuk Esası	Raporlamanın Sıklığı
İhtiyatlılık	Karşılaştırmalı Bilgi
Önemlilik	Sunumda Tutarlılık

**Kaynak:** Akarçay ve İbiş, 2018: 19

**İşletmenin Sürekliliği:** Finansal tablolar, işletmenin tasfiye ya da ticari faaliyetine son verilme gibi durum veya zorunluluğu olmadığı koşullarıyla yani

*işletmenin sürekliliği* varsayımına göre hazırlanmalıdır. İşletmenin süreklilik durumu değerlendirilirken raporlama dönemi itibariyle on iki aylık dönem kapsanacak şekilde gelecek zaman ile ilgili tüm bilgiler dikkate alınır ve önemli olabilecek belirsiz durumlar değerlendirilerek dipnotlarda açıklanır (BOBİ FRS 1, Par. 14).

İşletme yönetimi tarafından, işletmenin tasfiye edilme ya da ticari faaliyetine son verme gibi durumları söz konusu ise finansal tablolar süreklilik kavramı dışında farklı bir esasa göre hazırlanmalıdır. Böyle bir durumda dipnotlarda hangi esasın kullanıldığı ve niçin süreklilik esasının geçerli olmadığı açıklanmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 15).

**Tahakkuk Esası:** Finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir ancak “Nakit Akış Tablosu” bu kuralın dışındadır. Bu yöntemde, nakit hareketlerine bakılmaksızın işletmedeki işlem ve olayların, işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde gösterilir (BOBİ FRS 1, Par. 16).

**İhtiyatlılık:** Tahmin yapılması gereken belirsizlik durumlarında varlıklar ve gelirlerin reel durumdan fazla, gider ve yükümlülüklerin ise reel durumdan az olmaması için gereken dikkat ve özenin gösterilmesidir. İhtiyatlı bir tutum göstermek; gerçeğe uygun sunumun engellenmemesi için *kasten* gider ve yükümlülüklerin olduğundan fazla, gelir ve varlıkların ise olduğundan düşük gösterilmesini haklı göstermez (BOBİ FRS 1, Par. 17).

**Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik:** Finansal tablolarda, nitelik ya da fonksiyonlarına göre benzer nitelikteki her bir önemli hesap kalemi ayrı bir şekilde gösterilmelidir. Bir finansal tablo kaleminin önemi diğer benzer niteliktekilerle karşılaştırılarak belirlenir (BOBİ FRS Paragraf 1.19). Bir hesap kalemi tek başına önemli değil ise ilgili kalem benzer nitelikteki hesap kalemleriyle birleştirilebilir ayrıca ayrı olarak sunulması önemli değilse bu finansal tablo kalemi dipnotlarda sunulabilir (BOBİ FRS 1, Par. 20).

**Mahsup Yasağı:** Varlık ve yükümlülükler ya da gelir ve giderler Standarttaki zorunlu olan ya da izin verilen hallerin dışında birbirlerinden mahsup edilemez (BOBİ FRS 1, Par. 21).

**Raporlamanın Sıklığı:** Finansal tablolar en az yılda bir defa olacak şekilde sunulmalıdır. Eğer raporlama dönemi sonunda değişmesi söz konusu ise örneğin; yıllık finansal tablolar bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir süre için sunulacak ise dipnotlarda açıklanmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 22).

**Karşılaştırmalı Bilgi:** Finansal tablolardaki tutarlar önceki dönemlerdeki finansal tablo tutarlarıyla karşılaştırmalı olacak şekilde sunulmalıdır. Gerekli görülen hallerde, cari dönem finansal tablolarının anlaşılması için **dipnotlardaki** açıklayıcı bilgilerin de karşılaştırmalı olmasına dikkat edilmelidir (BOBİ FRS 1, Par. 23).

Cari döneme ait tutarlar önceki dönemle ilgili tutarlarla karşılaştırılabilir nitelikte değil ise, dipnotlarda nedenleriyle beraber bu durum açıklanmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 25).

**Sunumda Tutarlılık:** Finansal tablo kalemleri istisnai durumların dışında, dönemler itibariyle herhangi bir değişiklik yapılmadan sunulur. Bu ilkenin uygulanmadığı herhangi bir durum söz konusu ise nedenleriyle birlikte dipnotlarda açıklanmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 26).

### **1.5.3. Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler**

Finansal tablo ve dipnotları hazırlanırken; Ticaret ünvanındaki değişiklikler, hazırlanan finansal tablonun münferit ya da konsolide olup olmadığı, dönemi, kullanılan para birimi ve yapılan yuvarlamalara dair bilgilere yer verilerek ve gerektiğinde tekrar edilmelidir (BOBİ FRS 1, Par. 27-28).

#### **a) Finansal Durum Tablosu**

İşletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve öz kaynaklarının gösterildiği finansal performansı hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen tablodur (BOBİ FRS 1, Par. 29).

Finansal Durum Tablosu; varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynak unsurlarından oluşmaktadır (BOBİ FRS 1, Par. 30).

Varlıklar, geçmişte meydana gelen işletmeyle ilgili olaylar neticesinde oluşarak işletmenin kontrolünde olan ve ilerleyen zamanlarda ekonomik yarar sağlaması öngörülen değerlerdir (BOBİ FRS 1, Par. 31).

Yükümlülükler, işletmenin geçmişteki faaliyetleri sonucu oluşan ve yerine getirildiğinde işletmedeki iktisadi değerlerin azalmasıyla sonuçlanacak, var olan sorumluluklar (BOBİ FRS 1, Par. 32).

Özkaynaklar, işletmenin varlıklarından işletmenin yükümlülüklerinin çıkarılması sonucunda geriye kalan paylardır (BOBİ FRS 1, Par. 37).

Finansal Durum Tablosunda; varlık veya yükümlülükler için bir kalemin iktisadi yararlarının giriş veya çıkışı olası ise, ayrıca maliyet ya da değeri emniyetli biçimde ölçülebiliyorsa tablolarda gösterilmelidir (BOBİ FRS 1, Par. 33).

Bu standarda göre varlık ve yükümlülükler gerçeğe uygun değer (GUD) benzeri başka bir ölçüm esasına belirlenmedikçe, ilk kayıt esnasında maliyet bedeline (tarihi maliyet) göre kaydedilmelidir (BOBİ FRS 1, Par. 34).

İşletme Varlıklarında maliyet bedeli; Varlık elde edilirken ödenen parasal ya da parasal olmayan değerlerdir.

İşletme Yükümlülüklerinde maliyet bedeli; yükümlülüğün karşılığındaki parasal değerlerin tutarı ya da alınan parasal olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri ya da işletmenin normal faaliyet döngüsünde ödenmesi beklenen nakit/nakit benzerleri değerlerdir (BOBİ FRS 1, Par. 35).

Gerçeğe Uygun Değer, herhangi bir varlığın el değiştirmesi veya yükümlülüğün ifa edilmesi amacıyla, karşılıklı pazarlık ortamında bilgi sahibi ve istekli olan taraflarca belirlenen tutardır (BOBİ FRS 1, Par. 36).

İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçerken piyasa katılımcılarının riske ait varsayımlar da dâhil olmak üzere, mevcut piyasa koşulları altında varlığını ya da borcunu fiyatlandırırken kullanabileceği tüm varsayımları kullanır (IFRS 13 Fair Value Measurement, Anonim, b.t).

Finansal Durum Tablosunun sunumu kural olarak; varlıklar ve borçlar kısa vade-uzun vade ayrımı yapılacak şekilde sunulmalıdır. Ayrıca sıfır değere sahip olan cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri ise gösterilmeyebilir (BOBİ FRS 1, Par. 38).

İşletmeler ilgili kanunda belirtilen finansal tablo örneklerine bağlı kalarak, alt kalem, alt toplam ve ek kalemler gösterebilir (BOBİ FRS 1, Par. 39).

Bir varlık ya da yükümlülüğün, Finansal Durum Tablosunda yer alan birden fazla kalemlle ilgiliyse eğer diğer kalemlerle olan bağlantısı “Dipnotlarda” açıklanmalıdır. “Dönen Varlıklar”, “Duran Varlıklar” ile “Kısa Vadeli Yükümlülükler”, “Uzun Vadeli Yükümlülükler” ayrı ayrı sınıflandırılır ve sunulur (BOBİ FRS 1, Par. 40-41).

Dönen varlıklar; işletmelerin ticari amaçla bulundurduğu, normal faaliyet döngüsünde nakde dönmesi, elden çıkarılması ya da kullanılması öngörülen ve hesap dönemi itibariyle on iki ay’lık bir sürede nakde dönmesi beklenen değerler bu grupta yer alır.

Dönen varlıklardaki nitelikleri karşılamayan tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır ve uzun vadeli (maddi, maddi olmayan ve finansal) varlıklardan oluşur (BOBİ FRS 1, Par. 42).

İşletmenin faaliyet döngüsü; bir işletmede kullanılır duruma getirilmek için satın alınan varlıkların nakit ya da nakit benzerine dönüştürülmesi arasında geçen süre işletmenin faaliyet döngüsüdür ve genellikle on iki ay olacağı varsayılır (BOBİ FRS 1, Par. 43).

Kısa vadeli yükümlülükler, ticari faaliyetten kaynaklanarak, normal faaliyet döngüsünde ödenmesi öngörülen ve hesap döneminden sonraki on iki ay içinde ifa edilmesi düşünülen yükümlülüklerdir. Bu sürenin dışındaki diğer yükümlülükler uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır (BOBİ FRS 1, Par. 44-45).

#### **b) Kâr veya Zarar Tablosu**

İşletmenin raporlama dönemindeki finansal başarısı hakkında bilgi vermek amacıyla, gelir ve giderleri ile net faaliyet sonucunun gösterildiği tablodur (BOBİ FRS 1, Par. 46-47).

Gelirler; bir raporlama dönemi boyunca işletme ortaklarının işletmeye yaptıkları katkılar haricindeki, işletmedeki varlık giriş ya da varlık değerlerindeki artış ya da yükümlülüklerdeki azalma şeklindeki özkaynak artışlarıdır (BOBİ FRS 1, Par. 48).

Giderler; bir raporlama dönemi boyunca işletme ortaklarına yapılan dağıtımlar haricindeki, işletmedeki varlık çıkış ya da varlık değerlerindeki azalış ya da yükümlülüklerdeki artış şeklindeki özkaynak azalışlarıdır (BOBİ FRS 1, Par. 49).

Finansal tablolara yansıtma ölçütlerini karşılamayan gelir ve giderler bu tabloda yer almaz. Bir kalem ancak; gelecekte ilgili kaleme dair ekonomik faydalar işletmeye giriş ya da çıkışı ihtimal dâhilinde ise ve değeri ya da maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa *Kar veya Zarar Tablosuna* yansıtılır. Söz konusu bu tablo, münferit finansal tablo (konsolide olmayan) hazırlayan işletmeler tarafından ayrı, konsolide finansal tablolar hazırlayan işletmeler için ayrıca hazırlanmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 48-50-51).

### **c) Özkaynak Değişim Tablosu**

Öz kaynak kalemlerindeki artış ya da azalışların bir bütün olarak sunulduğu tablodur. Finansal Durum Tablosunda yer alan öz kaynak kalemleri için birer sütun açılır ve dönem başı bakiyesi, dönem içindeki bu kalemlerde meydana gelen artış ya da azalışlar ile dönem sonu bakiyesi izlenir. Ayrıca bu tablonun satırlarında ise artış ya da azalışa sebep olan durumlar gösterilir (BOBİ FRS 1, Par. 53-54).

Özkaynak Değişim Tablosu, münferit finansal tablo (konsolide olmayan) hazırlayan işletmeler tarafından ayrı, konsolide finansal tablolar hazırlayan işletmeler için ayrıca hazırlanmalıdır. Özkaynak Değişim Tabloları kanunda verilen örnek tablolardaki biçimsel yapıya uyulması şartıyla istenilen ayrıntıda hazırlanabilir (BOBİ FRS 1, Par. 56).

### **d) Nakit Akış Tablosu**

Nakit Akış Tablosu BOBİ FRS'de İkinci Bölümdeki hükümlere göre hazırlanmalıdır (BOBİ FRS 1, Par. 57).

İşletmenin bir raporlama dönemindeki nakit ya da nakit benzeri giriş ve çıkışı ile bu giriş ve çıkışların kaynakları ve kullanıldığı yerleri gösterir (BOBİ FRS 2, Par. 1).

İşletmeler Nakit Akış Tablolarını hazırlamalı ve her dönem finansal tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak sunmalıdırlar (TMS 7, Par. 3).

Finansal tablo okuyucuları, adı geçen bu tabloyu diğer finansal tablolar ile beraber değerlendirdiğinde; finansal yapısındaki likidite ve borç ödeme gücünü ve nakit akışlarındaki zamanlama ve tutarı, net aktif değişimini, fırsatlar ve değişen şartlara uyum sağlama yeteneğini değerlendirecekleri bilgiyi elde edeceklerdir. Bu tablo farklı işletmelerin performans raporlamalarının karşılaştırılabilmesine de olanak sağlamaktadır. Ayrıca gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliğinin göstergesi olduğundan dolayı, gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili geçmişte yapılmış olan çalışmaların doğruluğunun kontrol edilerek, karlılık, net nakit akışları ve fiyat değişiminin etkileri arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesinde de kullanılmaktadır (TMS 7, Par. 4-5).

Nakit Akış Tablosunun çeşitli analiz teknikleri kullanılarak incelenmesi birçok açıdan yararlı olacaktır (Perek, 2018: 33).

TMS/TFRS’de bu tablonun hazırlanmasına yönelik biçimsel bir düzen verilmemesine rağmen, BOBİ FRS’ye göre bu tabloyu hazırlayan işletmelerin kanunda belirtilen tablo örneklerine uygun şekilde hazırlaması istenmiştir. Nakit Akış Tablosu düzenlenirken; nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar “Esas faaliyetler”, “Yatırım faaliyetleri” ve “Finansman faaliyetleri” ayrı ayrı gösterilmelidir (BOBİ FRS 2, Par. 2). Ayrıca örnek tabloda bulunan fakat tutarı sıfır olan kalemler tabloya dâhil edilmeyebilir (Perek, 2018: 33).

Nakit, işletmedeki nakit ve vadesiz mevduattır (BOBİ FRS 2, Par. 3).

Nakit benzerleri, nakde çevrilmesi kolay ve önemsenmeyecek değişim riskine sahip, kısa vadeye ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerlerinin elde tutulma sebebi, yatırım ya da diğer amaçların dışında kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesidir. Özkaynak araçları genel olarak

“nakit benzeri” olarak değerlendirilemezler. (BOBİ FRS 2, Par.4) Ancak TMS/TFRS’de ki TMS 7 Standardında; nakit benzerleri tanımını karşılayan özkaynak yatırımları için, vadesine çok az zaman varken elde edilen ve belirlenmiş bir itfa tarihine sahip olan imtiyazlı paylar nakit ve nakit benzeri olarak örnek sunulabilir (Perek, 2018: 35).

Nakit Akış Tablosunun hazırlanırken “Doğrudan yöntem” ve “Dolaylı yöntem” şeklinde iki farklı yöntem belirlenmiştir (BOBİ FRS 2, Par. 9).

Doğrudan yöntemde; gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışları ana gruplar şeklinde sınıflandırılır ve ayrı olarak sunulur (BOBİ FRS 2, Par. 10).

Dolaylı yöntemde; vergi öncesi kârdan esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterimine başlanır, başka bir ifadeyle Dönem Kârı veya Zararı kaleminden başlanır ve sonrasında Dönem Kârı veya Zararı kalemi aşağıdaki unsurlardaki etkilere göre düzeltilir (BOBİ FRS 2, Par. 13).

## 2. BOBİ FRS, TFRS VE MSUGT/VUK’A GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS, Büyük ve Orta Boy İşletmeler bakımından TMS/TFRS’den farklı düzenlemelere sahip olsa da her iki düzenlemenin uyumlu olduğu görülmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

Ülkemizdeki mevcut işletmelerin yapılarına göre tâbi olacakları raporlama standart ve uygulamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

**Tablo 7.** İşletmelerin Ölçeklerine göre BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS Uygulamaları

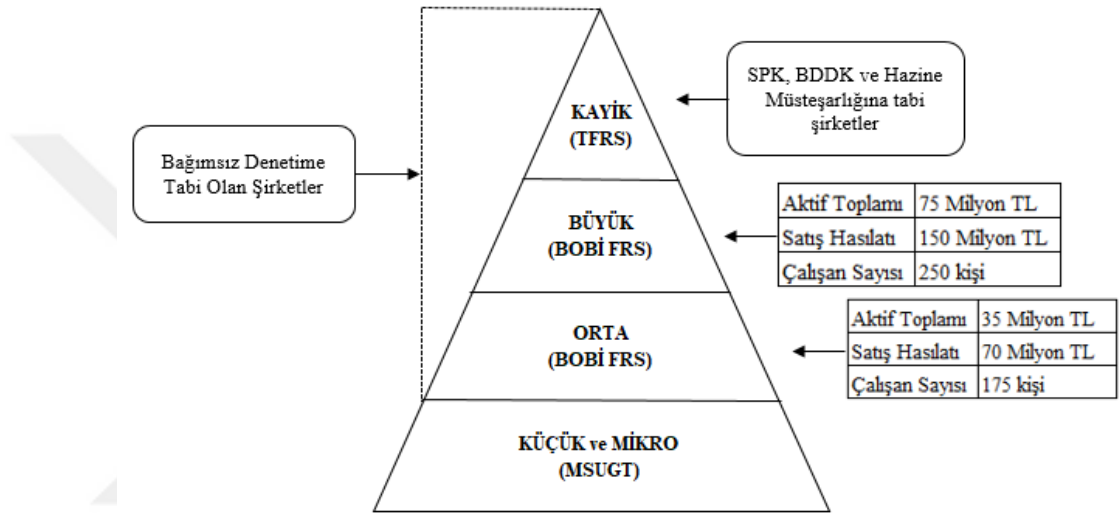
		UYGULAMA			
		Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
İŞLETME	KAYIK	✓	✓	—	—
	Büyük Ölçekli	✓	*	✓	—
	Orta Ölçekli	✓	*	✓	—
	Küçük Ölçekli	—	—	—	✓

Büyük ve Orta Boy İşletmeler, TFRS’yi isteğe bağlı olarak uygulayabilirler.

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, 2017

Bağımsız Denetim kapsamındaki işletmeler, Tebliğde belirtilen “Büyük Boy İşletme” eşiğine gelene kadar “Orta Boy İşletme”; “Orta Boy İşletme” eşik değerlerinin üstündeki ve *KAYİK* dışındaki işletmeler ise “Büyük Boy İşletme” olarak adlandırılır. Hangi işletmenin *Büyük Boy İşletme* ve hangi işletmenin *Orta Boy İşletme* olarak belirlenmesindeki ayırım; “Aktif Toplamı”, “Satış Hasılatı” ve “Çalışan Sayısı” gibi özellikleriyle birbirinden ayrılmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Ölçütlerine göre işletmeler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;



**Kaynak:** KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, İstanbul (14.09.2017)

**Şekil 4.** BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS Kapsamı

BOBİ FRS olup tam set TMS/TFRS’de karşılığı olan ve karşılığı olmayan standartlar aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 8.** BOBİ FRS Bölümlerinin Tam Set TMS/TFRS'de Karşılığı Olan Standartlar

<b>BOBİFRS</b>	<b>Tam Set TMS/TFRS</b>
<b>Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</b>	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ile <b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu
<b>Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu</b>	<b>TMS 7</b> Nakit Akış Tabloları
<b>Bölüm 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar</b>	<b>TMS 8</b> Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
<b>Bölüm 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</b>	<b>TMS 10</b> Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
<b>Bölüm 5: Haslat</b>	<b>TFRS 15</b> Müşteri Sözleşmelerinden Haslat
<b>Bölüm 6: Stoklar</b>	<b>TMS 2</b> Stoklar
<b>Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler</b>	<b>TMS 41</b> Tarımsal Faaliyetler
<b>Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi</b>	<b>TFRS 6</b> Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
<b>Bölüm 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar</b>	<b>TMS 32</b> Finansal Araçlar: Sunum <b>TMS 39</b> Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme <b>TFRS 7</b> Finansal Araçlar: Açıklamalar <b>TFRS 9</b> Finansal Araçlar
<b>Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar</b>	<b>TMS 28</b> İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
<b>Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar</b>	<b>TFRS 11</b> Müşterek Anlaşmalar
<b>Bölüm 12: Maddî Duran Varlıklar</b>	<b>TMS 16</b> Maddî Duran Varlıklar
<b>Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	<b>TMS 40</b> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
<b>Bölüm 14: Maddî Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>TMS 38</b> Maddî Olmayan Duran Varlıklar
<b>Bölüm 15: Kiralamalar</b>	<b>TFRS 16</b> Kiralamalar
<b>Bölüm 16: Devlet Teşvikleri</b>	<b>TMS 20</b> Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
<b>Bölüm 17: Borçlanma Maliyetleri</b>	<b>TMS 23</b> Borçlanma Maliyetleri
<b>Bölüm 18: Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b>	<b>TMS 36</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü
<b>Bölüm 19: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar</b>	<b>TMS 37</b> Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
<b>Bölüm 20: Yabancı Para Çevrim İşlemleri</b>	<b>TMS 21</b> Kur Değişiminin Etkileri
<b>Bölüm 21: İş Birleşmeleri</b>	<b>TFRS 3</b> İşletme Birleşmeleri
<b>Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar</b>	<b>TFRS 10</b> Konsolide Finansal Tablolar
<b>Bölüm 23: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<b>TMS 12</b> Gelir Vergileri
<b>Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama</b>	<b>TMS 34</b> Ara Dönem Finansal Raporlama
<b>Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</b>	<b>TMS 29</b> Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
<b>Bölüm 26: Dipnotlar</b>	<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu ve her bir standardın kendi içinde dipnotlarda yapılması gereken açıklamaların neler olacağına yer verilmektedir.
<b>Bölüm 27: Geçiş Hükümleri</b>	<b>TFRS 1</b> Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması
<b>TOPLAM: 27 BÖLÜM</b>	<b>TOPLAM: 29 STANDART VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE</b>

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, 2017

**Tablo 9.** BOBİ FRS Bölümlerinin Tam Set TMS/TFRS'de Karşılığı Olmayan Standartlar

<b>BOBİ FRS'de Yer Almayan Tam Set TMS/TFRS Düzenlemeleri</b>	
<b>TFRS (7 Standart)</b>	<b>TMS (5 Standart)</b>
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	
TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	
<b>TOPLAM: 12 Standart</b>	

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, 2017

Yukarıdaki tablolarda da açıkça gösterildiği üzere; Tablo 8 ve 9'da BOBİ FRS'de yer alan bölümlerin TMS/TFRS'de hangi standardın karşılığında yer aldığı, Tablo 10'da ise TMS/TFRS'de olup ancak BOBİ FRS'de yer almayan bölümler gösterilmektedir. TMS/TFRS'de yer alan 42 düzenlemeden 30 adet standart BOBİ FRS ile uyumlaştırılmış, diğer 12 düzenleme ise BOBİ FRS'de yer almamıştır. BOBİ FRS'nin Geçiş Hükümleri dâhil 27 Bölümden oluştuğu görülmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

## **2.1. “BÖLÜM 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar”**

### **Karşılaştırması**

Kavramsal Çerçeve; finansal tablo kullanıcılarının işletmelerinde alacakları kararlarda kullanılmak üzere, tabloların hazırlanma sürecindeki yöntemleri belirleyen kurallardır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 9).

Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS'de TMS/TFRS'nin aksine ayrı bir başlıkta tanımlanmayıp, standart setinin içinde Bölüm başlığı şeklinde ayrı bir standart olarak yayımlanmıştır. TMS/TFRS'de ise; standart olmadığı özellikle vurgulandığından ayrı bir başlık altında yer almıştır. Ayrıca “*TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı*” yayımlanarak TMS/TFRS'de iki farklı yerde tanımlanan finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili kurallar, BOBİ FRS'de sadece bir bölümde tanımlanmıştır (Karacan ve Uygun, 2018).

TMS/TFRS'de Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın amacı; yatırımcı ve kredi kuruluşlarına herhangi bir işletmeye finansal kaynak sağlamak için

faydalı finansal bilginin sunulmasıdır denilmiş ve “Kavramsal Çerçeve”nin temelini oluşturmuştur. BOBİ FRS’de de yer verilerek, İşletme ilgililerinin kararlarını etkileyen; işletmenin ekonomik durumu, parasal (nakit) kapasitesi ve başarısı hakkında yararlı bilgiler sunulması şeklinde tanımlanmıştır (Akarçay ve İbiş, 2018: 18-19).

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardındaki” kapsam ve açıklamalar, BOBİ FRS’de “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar Bölümünde” oldukça kısa yer almıştır.

TMS/TFRS’de Kavramsal Çerçevenin amacı; işletme dışındaki kullanıcılar için düzenlenen tabloların düzenlenme kurallarını belirlenmesidir, BOBİ FRS Bölüm 1’de de benzer biçimde işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumunu sağlamak amacıyla kurallarının tanımlanmasıdır (Karacan ve Uygun, 2018).

Standartların muhasebe ilkeleri açısından karşılaştırılması ise aşağıdaki şekilde tablolaştırılmıştır.

**Tablo 10.** Muhasebe ilkeleri Açısından Karşılaştırma

TMS/TFRS’ye Göre	MSUGT’ye Göre	MSUGT ve İlave Hususlara Göre	BOBİ FRS’ye Göre
<b>Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri</b> <u>Temel Niteliksel Özellikler;</u> İhtiyaca Uygunluk Gerçeğe Uygun Sunum <u>Destekleyici Özellikler;</u> Anlaşılabilirlik Karşılaştırılabilirlik Zamanında Sunum Doğrulanabilirlik	Sosyal Sorumluluk Kişilik İşletmenin Sürekliliği Dönemsellik Parayla Ölçülme Maliyet Esası Tarafsızlık ve Belgelendirme Tutarlılık Tam Açıklama İhtiyatlılık Önemlilik Özün Önceliği	Sosyal Sorumluluk Kişilik İşletmenin Sürekliliği Dönemsellik Parayla Ölçülme Maliyet Esası Tarafsızlık ve Belgelendirme Tutarlılık Tam Açıklama İhtiyatlılık Önemlilik Özün Önceliği	<b>Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri</b> <u>Temel Niteliksel Özellikler;</u> İhtiyaca Uygunluk Gerçeğe Uygun Sunum <u>Destekleyici Özellikler;</u> Anlaşılabilirlik Karşılaştırılabilirlik Zamanında Sunum

**Kaynak:** Dinç ve Atasel, 2016

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de faydalı finansal bilginin özelliklerine dair düzenlemeler paralellik gösterse de TMS/TFRS’de yer alan “Doğrulanabilirlik” özelliği BOBİ FRS’de yer almamıştır. Ancak diğer niteliksel ve destekleyici özellikler her iki standart setinde aynı şekilde yer almıştır. Ayrıca BOBİ FRS’den farklı olarak TMS/TFRS faydalı finansal raporlamada maliyet kısıtı üzerinde durmuştur (Akarçay ve İbiş, 2018: 19).

Finansal tablo ve raporlamalar en azından yılda bir defa hazırlanarak sunumu yapılmalıdır. Olağan olmayan durumlardan örneğin tasfiye ve iflas gibi durumların dışında işletmenin sürekliliği kavramına göre hazırlanmalıdır. Yükümlülük/varlık ile gelir/giderler zorunlu olmadığı takdirde birbiri ile mahsup edilememektedir. (Alataş ve Kılıç, 2018).

Yukarıdaki karşılaştırma tablosu incelendiğinde; MSUGT’de detaylı olan kavramların, TMS/TFRS ile BOBİ FRS’de kısaca ele alınarak ilkesel yaklaşıldığı görülmektedir. Adı geçen dört farklı muhasebe ve finansal raporlama çerçevesinin özü itibarıyla aynı olduğu ancak raporların hazırlanması sürecinde dikkate alınacak ilkeleri farklı şekilde ele aldıkları görülmektedir (Dinç ve Atasel, 2016).

**Tablo 11.** Hazırlanacak Finansal Raporların Karşılaştırılması

TMS ve TFRS'ye Göre	MSUGT'ye Göre	MSUGT ve İlave Hususlara Göre	BOBİ FRS'ye Göre
Finansal Durum Tablosu	<u>Temel Finansal Tablolar</u>	Bilanço ve Dipnotları	Finansal Durum Tablosu
Kapsamlı Gelir Tablosu	Bilanço ve Dipnotları	Gelir Tablosu ve Dipnotları	Kar veya Zarar Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Gelir Tablosu ve Dipnotları	Nakit Akış Tablosu	Nakit Akış Tablosu
Özkaynak Değişim Tablosu	<u>Ek Finansal Tablolar</u>	Özkaynak Değişim Tablosu	Özkaynak Değişim Tablosu
Dipnotlar	Satışların Maliyeti Tablosu		Dipnotlar
	Fon Akım Tablosu		
	Nakit Akım Tablosu		
	Kar Dağıtım Tablosu		
	Özkaynak Değişim Tablosu		

**Kaynak:** Dinç ve Atasel, 2016

Tablo incelediğinde, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’yi uygulayanlar dört Finansal Tablo düzenlemek zorunda iken, MSUGT’yi kullanan işletmelerin iki Temel Finansal Tablo olan Bilanço ve Gelir Tablosu düzenlemek zorunda oldukları görülmektedir. Ayrıca, MSUGT ile birlikte ilave hususlara uyan işletmelerin ise; dipnotları ile beraber düzenlenen “Bilanço ve Gelir Tablosunun” yanı sıra “Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunu” da düzenlemeleri gerekmektedir (Dinç ve Atasel, 2016).

MSUGT’ye göre hazırlanan Bilançolar ve Gelir Tabloları detaylı olarak hazırlanmalı, önemli açıklamalar (Tam açıklama ilkesine uygun) eklerinde sunulmalıdır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de ise Bilanço ve Gelir Tablosu özet şeklinde sunulduğundan, önemli açıklamaların yer aldığı bilgiler “*Dipnotlar*” bölümünde yer almaktadır (Dinç ve Atasel, 2016).

MSUGT’de düzenlenen “Bilanço”, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de “Finansal Durum Tablosu” olarak, MSUGT’deki “Gelir Tablosu” ise TMS/TFRS’de “Kâr ya da Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosu”, BOBİ FRS’de ise “Kâr veya Zarar Tablosu” olarak isimlendirilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016).

Finansal Tablo Unsurları ise; benzer şekilde tanımlanarak, “varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelirler ve giderlere” yer verilmekte, ancak BOBİ FRS’de borç yerine yükümlülük kavramı kullanılarak mevcut mükellefiyet şeklinde tabir edilmiştir (Akarçay ve İbiş, 2018: 19).

MSUGT’de “Nakit Akım Tablosu ile Özkaynak Değişim Tablosu” düzenlenecek ek finansal tablolarda yer almış, TMS/TFRS ile BOBİ FRS’de Temel Finansal Tablolar arasında yerini almıştır. TMS/TFRS uygulayan işletmelerin dışındaki işletmelerce yerel bir finansal raporlama standardı olan BOBİ FRS uygulaması başlayana değin uygulanan İlave Hususlarla ilgili tebliğde; 4 (dört) Finansal Tablonun hazırlanması gerektiği belirtilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016).

Aşağıdaki tabloda BOBİ FRS, MSUGT/VUK ve TMS/TFRS’ye ilişkin temel kavramlar ve finansal tabloların karşılaştırılması yapılmıştır;

**Tablo 12.** BOBİ FRS, MSUGT/VUK ve TMS/TFRS Temel Kavramlar ve Finansal Tabloların Karşılaştırılması

	BOBİ FRS	MSUGT/VUK	TFRS
<b>Temel Kavramlar, İlkeler ve Özellikler</b>	İşletmenin Sürekliliği Tahakkuk Esası İhtiyatlılık Önemlilik Netleştirme Raporlamanın Sıklığı Karşılaştırmalı Bilgi Sunumda Tutarlılık	Sosyal Sorumluluk Kişilik İşletmenin Sürekliliği Dönemsellik Parayla Ölçülme Maliyet Esası Tarafsızlık ve Belgelendirme Tutarlılık Tam Açıklama İhtiyatlılık Önemlilik Özün Önceliği	BOBİ FRS ile uyumlu (İhtiyatlılık hariç)
<b>Finansal Tablolar</b>	Finansal Durum Tablosu Kâr veya Zarar Tablosu Nakit Akış Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Dipnotlar	Bilanço Gelir Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tabloları Nakit Akım Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu	BOBİ FRS ile uyumlu
<b>Diğer Kapsamlı Gelir</b>	Sunulmaz	BOBİ FRS ile uyumlu	Sunulur
<b>Kâr veya Zarar Tablosu</b>	Fonksiyon esası	Fonksiyon esası Çeşit esası	Fonksiyon esası Çeşit esası
<b>Nakit Akış Tablosunun Sunumu</b>	Nakit akışları Esas faaliyetler Yatırım faaliyetleri Finansman faaliyetleri Sunulur	Nakit akışlarının sunumunda sınıflandırma yapılmaz	BOBİ FRS ile uyumlu
<b>Dipnotlar</b>	Ayrıntılı Dipnot açıklamaları öngörülmektedir	Bilanço Dipnotları ve Gelir Tablosu Dipnotları öngörülmektedir	Dipnotlara ilişkin ayrı bir Standart bulunmamakta, her Standartın içerisinde Dipnotlar bölümüne yer verilmektedir

**Kaynak:** KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantıları 1.Oturum Sunumu

Yukarıdaki tablo incelendiğinde;

BOBİ FRS’de yer alan (İhtiyatlılık ilkesi) haricindeki tüm raporlama ilkelerinin her biri TMS/TFRS ile uyumludur, “İhtiyatlılık ilkesi” TMS/TFRS’de yer almamaktadır.

BOBİ FRS’de İhtiyatlılık belirsizlik durumlarında, varlık ve gelirlerin fazla ya da yükümlülük ve giderlerin az tahmin edilmemesi için itinalı davranılmasını ifade eder. İhtiyatlı bir tutumda bilinçli olarak gerçeğe uygun sunum engellenmemelidir (BOBİ FRS 1, Par.17;18).

Finansal Tablolar düzenlenirken İhtiyatlı bir tutum gereğince yapılması gerekenler;

- Sadece dönem sonunda hesaplanan kâr yansıtılabilir,

- Finansal Durum Tablosu hazırlanması esnasında önceki raporlama dönemine ait ya da ilgili raporlama dönemine ait olan yükümlülükler belirgin hale gelse bile alınır,
- Tüm negatif düzeltmeler Kâr ya da Zarar durumuna bakılmaksızın alınır.

Hazırlanması gereken Finansal Tablolara ilgili hükümlere bakıldığında BOBİ FRS ile TMS 1 Standardı birbiri ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak Kâr veya Zarar Tablosu, TMS 1'e göre Diğer Kapsamlı Gelirde sunulurken BOBİ FRS'de sunulmamaktadır. Hazırlanan tablolardan Nakit Akış Tablosu haricindeki diğer tablolarda tahakkuk esası uygulanır.

BOBİ FRS'de "Satış Amaçlı Duran Varlıklar kalemi" ne Finansal Durum Tablosunda yer verilmemiştir. Kapsamlı Gelir sunumu kaldırılarak Kâr veya Zarar Tablosu yalınlaştırılmıştır. Kâr veya Zarar Tablosundaki, "Esas ve Diğer Faaliyet Gelirleri/Giderleri" daha da netleştirilerek, "Durdurulan Faaliyet" ile "Sürdürülen Faaliyet" ayırımı kaldırılmıştır.

MSUGT'da ise, Temel Mali Tablolar (Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotları ve ekleri), Ek Mali Tablolar (Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu ve Özkaynaklar Değişim Tablosu) dan oluşan ikili bir yapıya sahiptir . Kapsamlı Gelir ise BOBİ FRS'de olduğu gibi sunulmamaktadır.

Kâr veya Zarar Tablosu hazırlanırken; BOBİ FRS'de "Fonksiyon Esası" uygulanırken, MSUGT ve TMS/TFRS'de "Fonksiyon Esası ve Çeşit Esası" uygulanmaktadır.

"TMS 7 Nakit Akış Tabloları" standardı ile BOBİ FRS'de "Faaliyetlerin sınıflandırılması", nakit akış tablosu düzenleme tekniklerinden "doğrudan yöntem" ile "dolaylı yöntem", vb. uyumludur. BOBİ FRS ile TMS/TFRS'de "Nakit Akış Tablosu" düzenlenirken, nakit akışları sınıflandırıldığından "Esas Faaliyetler", "Yatırım Faaliyetleri" ile "Finansman Faaliyetleri" olarak sunulmakta, MSUGT uygulamasının sunumunda herhangi bir sınıflandırma işlemi yapılmamaktadır. BOBİ FRS'de Bölüm 2 Nakit Akış

Tablosundaki Esas Faaliyetler (nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar) şeklinde tanımlanırken, TMS 7’de işletme faaliyetleri ismi verilmiştir.

MSUGT’de; nakit giriş/nakit çıkışları faaliyetinin ne olduğuna bakılmadan “doğrudan yöntem” uygulanarak, dönem başı nakit mevcuduna dönem içi nakit girişleri eklenir ve nakit çıkışları düşülür ve dönem sonu nakit mevcudu bu şekilde elde edilir.

BOBİ FRS’de Dipnotlar ayrı bir standart bölümü olan Bölüm 26’ da yer almıştır. Dipnotlar bölümünde finansal tabloların sunumuyla ilgili genel ilkeler düzenlenerek ayrıntılı olarak yapılması gereken; işletmelerin, büyük işletmelerin ve konsolide finansal tablo düzenleyenlerce yapılması gerekli olan ilave açıklamalara yönelik dipnot açıklamaları tanımlanmıştır (BOBİ FRS 26, Par. 7-10).

TMS/TFRS setinde dipnotlar için ayrı bir standart yer almaz, (grup işletmelerinin hesapları için yayınlanmış TFRS 12 ve TMS 24) ancak standartların içerisinde o standart konusu için ne gibi açıklamaların yapılacağı belirtilmiştir. MSUGT’de ise Bilanço Dipnotları ve Gelir Tablosu Dipnotlarının hazırlanması öngörülmüş ve finansal tablolarla ilgili muhasebe ilke ve bazı hesapların işleyiş kuralları yer almıştır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

## **2.2. “BÖLÜM 2 Nakit Akış Tablosu” Karşılaştırması**

Bir hesap döneminde işletmenin nakit ya da nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar ile bunların nereden geldiğini ve nerelerde kullanıldığını gösteren tablodur (BOBİ FRS 2, Par. 1).

MSUGT’ye göre düzenlenmesi gereken ek mali tablolar belli hadleri (Aktif Toplamı ve Net Satışların Toplamı) aşan işletmelere 3 Sıra No’lu MSUGT (1994) ile hazırlama mecburiyeti getirilmiştir. Nakit Akış Tablosu da düzenlenmesi gerekli olan ek mali tablolardandır.

8 Sıra Numaralı MSUGT’de 1998 yılı itibariyle verilmesi gereken yıllık beyannamelerde; ek mali tablo düzenlemesi gereken işletmelerin Kâr Dağıtım Tablosu eklemelerinin yeterli olduğuna karar verilmiştir. Bu tarih

itibariyle Nakit Akım Tablosunun bildirimine eklenmesiyle ilgili mecburiyet söz konusu değildir (18.01.2019/34-1, TÜRMOB Özel Sirkü).

1 Seri Numaralı MSUGT ile beraber Nakit Akış Tablosunun yapısı belirlenerek; Faaliyet bölümü kaldırılmış, hazırlanırken brüt yöntemin kullanılacağı, nakit girişleri ve nakit çıkışları başlıkları altında raporlanması gerektiği öngörülmüştür. Nakit Akış Tablosunun hesaplanma yönteminde; Dönem Başı Nakit Mevcudu ile Dönem İçi Nakit Girişleri toplamından, Dönem İçi Nakit Çıkışlarının çıkarılmasıyla Dönem Sonu Nakit Mevcudu hesaplanır (Bodur, 2015).

Söz konusu tablo, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de hazırlanma yöntemi bakımından (doğrudan ya da dolaylı yöntem) her iki standart seti birbiri ile uyumludur. TMS/TFRS'de tablonun şekli ile ilgili koşul olmamasına karşın, BOBİ FRS'de bu hazırlama yöntemlerine yönelik biçimsel bir yapı verilmiştir (Perek, 2018: 34-35).

Her iki standart setindeki diğer bir farklılık ise, TMS/TFRS'de nakit akışlar; İşletme Faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak yer alırken, BOBİ FRS'de ise Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS 2, Par. 7; TMS 7, Par. 10).

Nakit akış bilgilerinin yararlarından bahsedilen TMS/TFRS'de iki paragraf yer almış ancak BOBİ FRS'de ise yararları ile ilgili herhangi bir bilgi yer almamıştır. Bu bilgi, hazırlanan finansal tablolarla birlikte değerlendirildiğinde kullanıcılara; varlık değişimi, finansal yapıdaki likidite durumu ile yükümlülükleri yerine getirme gücü, değişen durumlara uyum sağlamadaki nakit akışlar hakkında bilgi verirken, diğer işletmelerle karşılaştırılabilecek bilgi de sunmaktadır (TMS 7, Par. 4).

Nakit Akış Tablosu düzenlenirken dikkat edilmesi gereken en önemli husus Nakit ve Nakit benzerlerinin tanımlanmasıdır.

Nakit; işletmenin kasasındaki nakit ve bankadaki vadesiz mevduatındaki paradır.

Nakit Benzerleri ise; belirli bir nakde kolaylıkla çevrilirken değerinde önemli olmayacak değişim etkisine sahip, vade süresi kısa ve yüksek likiditeye sahip olan plasmanlar'dır (BOBİ FRS 2, Par. 4-6-7).

Tekdüzen hesap planında;

Nakit, Kasa ve Bankalardaki Vadesiz Mevduatları,

Nakit Benzeri ise, vadesi üç ay ya da daha az; "Bankalardaki mevduat, Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bono ile Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bono" hesaplarındaki tutarlardan oluşmaktadır (Perek, 2018: 34-35).

### **2.3. "BÖLÜM 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar"**

#### **Karşılaştırması**

Bu bölümde, bir işletmenin hesap kayıt yönteminin belirlenmesi, seçilen bu yöntemlerin uygulanması, yine aynı şekilde uygulanan bu yöntemlerin değiştirilmesi ve yapılan muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve yanlılıkların nasıl düzenleneceğine dair kararlar düzenlenmiştir (BOBİ FRS 3, Par. 1).

Muhasebe politikaları; hazırlanacak olan finansal tablolardaki uygulanan belli başlı ilkeler, esaslar, gelenek, kural ve uygulamalardır (BOBİ FRS 3, Par. 2). Muhasebe politikaları dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır. İşletmelerin düzenleyecekleri finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum yapılması önemli olduğundan, uyguladıkları muhasebe politika ve yöntemleri düzenli olarak değerlendirilmeli gerektiğinde uygun olan muhasebe politikasına geçiş yapılmalıdır. Muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük olarak uygulanmalıdır (BOBİ FRS 3, Par. 8).

Ayrıca, BOBİ FRS 3. Bölümde kanunu düzenleyen kurum olan KGK tarafından bir değişiklik yapılması durumunda işletme tarafından uygulanan muhasebe politikasında bir değişiklik yapılması söz konusu olabilir. Böyle bir durumda politika değişikliği ile ilgili kurallar var ise uygulanır, değişikliğin yapılması ile ilgili kurallar mevcut değilse yapılacak politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmalıdır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 69).

Geriyeye dönük uygulama ise; yapılacak olan bu değişikliğin en başından itibaren bu yöntemin uygulanıyormuş gibi yapılmasıdır (BOBİ FRS 3, Par. 11).

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; ilgili varlık ya da yükümlülüğe ait defter değeri ya da varlığın dönemsel tüketiminde değişiklik yapılmasıdır (BOBİ FRS 3, Par. 17).

Yanlışlıklar; finansal tablo kalemlerinin muhasebe, ölçüm, sunumu ya da açıklamalarında yapılan hata ya da hileden (matematik işlem/hesaplama hataları, politika uygulama yanlışlıkları, verilerin gözden kaçması veya yorum yanlışlıkları) kaynaklanır (BOBİ FRS 3, Par. 23-24).

Geriyeye dönük düzeltme; geçmiş dönemlerdeki yanlışlıkların hiç yapılmamış gibi düzeltilmesidir (BOBİ FRS 3, Par. 28).

BOBİ FRS Bölüm 3’de, “*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar*” bölüm başlık adı verilerek düzenlenen bu standart, TMS 8 standart numarası verilerek “*Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*” standart başlığı altında ele alınmıştır. Her iki standart setinde de (TMS’de kullanılan hata terimi BOBİ FRS’de yanlışlık terim farklılığı dışında) düzeltme işlemlerinde uyulacak esaslarla ilgili kararlar benzer niteliktedir (Karacan ve Uygun, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 3’de tanımlanan ilkeler ile TMS 8’deki ilkeler birbiri ile uyumludur. Her iki standartta da muhasebe politikasında değişiklikler geriyeye dönük uygulanmalı muhasebe tahminindeki değişiklik tahminin yapıldığı dönemde ve tahmindeki bu değişiklik eğer ilgili olduğu düşünülüyorsa ileriye yönelik uygulanmalı, yanlışlıklardaki düzeltmeler ise geriyeye doğru düzeltilmelidir (BOBİ FRS 3, Par. 8-20-25-27; Şen ve Özbirecikli, 2018).

VUK uygulamalarına göre ise, mali politika ve kâr oranları dikkate alınıp muhasebe politikası ve tahmin değişiklikleri özenle yapılmalıdır. Muhasebe politikası değişikliklerinde, önemli etki meydana getiren veya önemli etki yaratacak bir değişim olmuşsa, bu etki finansal tablolara yansıtılmalıdır. Yapılan muhasebe tahmini değişiklik ya da değişiklikleri işletmenin kar

oranlarını önemli ölçüde etkiliyorsa değişikliklere dair finansal etkiler açıklanmalıdır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS ve TMS’de yapılan muhasebe politika değişikliğinde bu değişikliğin geriye dönük uygulanmasıyla ilgili hüküm yer almıştır. *MSUGT’ye göre “Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir”* (1 Sıra No’lu MSUGT; BOBİ FRS 3 Par.8; TMS 8 Par. 22).

BOBİ FRS Bölüm 3 ve TMS 8’de muhasebe tahminleriyle ilgili değişikliklerin geleceğe yönelik uygulanması öngörülmüş, MSUGT’da ise işletmenin kârına yönelik önemli etkisi olan değişikliklerin bilgi ve parasal tesirlerinin izah edilmesi yeterli görülmüştür. Yanlışlıklar; BOBİ FRS Bölüm 3 ve TMS 8’de geriye dönük düzeltme işlemi yapılırken, MSUGT’de cari dönemde muhasebeleştirme kurallarına uygun düzeltilir (Doğan, 2018).

#### **2.4. “BÖLÜM 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar”**

##### **Karşılaştırması**

Bu bölümde raporlama döneminden sonra vuku bulan olaylardan kaynaklanan; finansal tablolardaki düzeltmelerin ne zaman yapılacağı ve yapılacak açıklamalar anlatılmaktadır. İşletmeye ait raporlama döneminden sonraki olaylar işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybettiğini gösteriyorsa, finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanamayacağı kararlaştırılmıştır (TMS 10, Par. 1).

Raporlama döneminden sonraki olaylar; bir işletmenin raporlama dönemi bittikten sonra ve raporların onaylandığı tarih (yayımlanması amacıyla) aralığındaki olumlu ya da olumsuz meydana gelen olaylardır. Bu kapsamda iki olay türü mevcuttur;

a) Mevcut durumların var olduğunu kanıtlayan olaylar, bunlar düzeltme yapılması gereken olaylardır,

b) Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar, bu tür olaylar için düzeltme yapılması gerekmez (TMS 10, Par. 3).

Yapılan düzeltme işlemlerinde dipnotlardaki tutarlar ve açıklamalar dikkate alınarak düzeltilme gerektiren olayların etkisi gösterilmelidir (BOBİ FRS 4, Par. 4). Düzeltilme gerektirmeyen olaylarda finansal tablolardaki tutarlarda değişiklik yapılmasına gerek yoktur (BOBİ FRS 4, Par. 6-7).

BOBİ FRS Bölüm 4 ile TMS 10 kapsam ve içerik bakımından aynı niteliktedir. MSUGT’da ise değişikliklerin düzenlenen bilançoların dipnot bölümünde açıklanması öngörülmüştür (Doğan, 2018).

## 2.5. “BÖLÜM 5 Hasılat” Karşılaştırması

BOBİ FRS Bölüm 5’e göre Hasılat; bir işletmenin olağan faaliyetleri yapılırken oluşan gelir olarak tanımlanmıştır. Mal satışından, hizmet ifasından, inşa sözleşmelerinden ve başkalarının kullanımına bırakılan varlıklarından sağlanan (faiz, isim hakkı, kâr payı vb.) gelirler bu kapsamda değerlendirilmiştir (BOBİ FRS 5, Par. 2-3).

Hasılat bölümü aşağıdaki hasılat ya da gelirleri kapsamaz (BOBİ FRS 5, Par. 4);

- a) “Kiralamalar
- b) *İştiraklerdeki Yatırımlar ya da Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar,*
- c) *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar,*
- d) *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,*
- e) *Tarımsal Faaliyetler”.*

TMS/TFRS’de ise Hasılat; “TMS 18 Hasılat”, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” ile “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standartlarında yer almaktadır.

2018 yılının başından itibaren uygulanmaya başlanan “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” ile “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” “TMS 18 Hasılat Standardı ve İlgili Yorumlar” standartları yürürlükten kaldırılmıştır (Karacan ve Uygun, 2018).

VUK’a göre Hasılat, “Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden

*elde edilen diğer bütün hasılat*” denilerek, hasılatın brüt tutar üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir (Kılıç, 2017; VUK.M.194).

BOBİ FRS’de hasılat; ekonomik yararların güvenilir bir şekilde ölçüldüğü ve bu yararların işletmeye girme olasılığının yüksek olduğu durumlarda muhasebeleştirilir denilmiştir (BOBİ FRS 5, Par. 5).

TFRS 15’de hasılat, edim yükümlülüğünün yerine getirildiğinde kaydedilir (TFRS 15, Par. 31).

BOBİ FRS’de mal satışlarında bir yıla kadar bir vade süresi olsa dahi vade farkı satış hasılatından ayrılmayarak peşin bedelle satılmış gibi işlem yapılır. Bu uygulama tarzı ile orta büyüklükteki işletmeler için uygulama kolaylığı sağlanmıştır. Hasılatın vadesi bir yıldan fazla ise vade farkı (etkin faiz yöntemi) faiz geliri olarak, faiz dışındaki tutar ise hasılat olarak kaydedilir (BOBİ FRS 5, Par. 9). Hesaplanan vade farkından kaynaklanan faiz geliri ertelenmiş faiz geliri olarak (finansal durum tablosunda) bekletilmelidir (Gücenme, 2018).

TMS/TFRS’de vade farkının olduğu ancak kolaylaştırıcı yöntem uygulanmadığı tüm işlemlerde vade farkı hasılattan ayrıştırılır (TFRS 15, Par. 60-63).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde; vade süresine bakılmaksızın, vadenin dâhil olduğu bedel hasılat tutarını oluşturur. Ayrıca MSUGT’da etkin faiz yöntemine dair bir düzenleme bulunmamakta ve vade farkı ayrılmadan hasılat kaydı yapılmaktadır (1 Sıra No’lu MSUGT).

BOBİ FRS’de; Hizmet sunumları ve inşa sözleşmeleri dönem sonlarında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu yöntemde ilgili işlemin tamamlanma düzeyi-seviyesi değerlendirilir ve hizmetin sunulduğu dönemlere hasılat kaydı yapılarak finansal tablolara yansıtılır ( BOBİ FRS 5, Par. 18).

BOBİ FRS’de ki bu düzenleme yürürlükten kaldırılan “TMS 18” ile “TMS 11”deki tamamlanma yüzdesi yöntemi paralelindedir. Ancak “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardın*”da Hizmet sunumları edim

yükümlülüğünün yerine getirildiğinde veya zamana yayarak finansal tablolara yansıtılır (TFRS 15, Par. 35-38).

BOBİ FRS Bölüm 5'in 21.paragrafına (TMS 18 ile uyumlu olarak) göre hizmet sunumuyla ilgili hasılat; eğer işlemin akıbeti emniyetli şekilde öngörülemiyorsa, geri kazanılması beklenen gider tutarınca hasılat kaydı yapılır. Böyle bir durumda ilgili hizmet sunumuyla ilgili kâr ortaya çıkmayacaktır. Hizmet sunumundaki hasılatla ilgili işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemeyip ve yapılmış olan giderlerin de geri kazanılması beklenmiyor ise bu işlemle ilgili herhangi bir hasılat kaydı yapılmaz ve yapılan giderlerin kâr veya zarara yansıtılmasına devam edilir (BOBİ FRS 5, Par. 21). BOBİ FRS'de "İnşa Sözleşmeleri ve Tamamlama Yüzdesi Yöntemi" başlığı altında bu ilkeler doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

*" Tamamlanma Yüzdesi =Katlanılan Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet"*

*"Kayda Alınacak Toplam Hasılat Tutarı = Tamamlanma Yüzdesi \* Toplam Hasılat"*

VUK'da; hizmet ifa edildiğinde ve kesinleştiğinde kaydedilir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat düzenlemeleri halen yürürlükte olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile karşılaştırıldığında oldukça yalındır. BOBİ FRS'de hasılat ile ilgili düzenlemeler genel olarak 31.12.2017 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmış olan TMS 18 Hasılat standardı ile benzer doğrultudadır. TMS 18'deki faiz ve temettü kazançları, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının kapsamı dışında bırakılmasına rağmen BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat kapsamındadır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında işletmelerin kazancı, mal ya da hizmetleri müşterilerine devretmesi neticesinde hak kazanmayı bekledikleri tutarı yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesidir. Ayrıca hasılatın ayrıklı uygulamalarının tanımlanarak muhasebeleştirilmesine ve yatırımcıların bilgilendirilmesi amacıyla tablo dipnotlarının gelire ilgili daha detaylı hükümleri kapsamasıdır (Gücenme, 2017; KGK, <http://kgk.gov.tr>).

Ayrıca bu standartta hasılatın ne zaman, hangi değerle muhasebeleştirileceği ve hangi gelirin hasılat olarak değerlendirileceği açıklanmıştır (Demir ve Bahadır, 2018: 325).

BOBİ FRS’de hasılat, anlaşmanın dâhilinde taraflar arasında kasa ve miktar gibi satış iskontolarının düşülmesi sonucunda, alınan ya da alınması beklenen tutar temel alınarak hesaplanır. Hasılatla dair yapılacak tahsilat gelecekteki bir zaman dilimine ötelenmiş ise, bu işlemle ilgili hasılatın finansman niteliğine sahip olduğu düşünülerek, TMS 18 ve TFRS 15 ile uyumlu olan faiz ayrılma işlemi yapılmalıdır. MSUGT’de ise hasılatın yapılacak indirimler söz konusu olduğunda, satış iskontolarının hasılatın düşülmesi ve kaydın bu şekilde yapılması gerekir (Doğan, 2018).

TMS 18’de faiz ayrılması için bir yıl esas yer almaz ancak bu hususta TFRS 15’deki kolaylaştırıcı yöntem temel alınmıştır. BOBİ FRS’de hasılat tutarı bir yıl ya da daha kısa bir zaman diliminde elde edileceği düşünülüyorsa, vade farkı ayırtılmadan tahsil edilen ya da tahsil edilmesi düşünülen tutardan kaydedilir. Hasılat bedelinin bir yıldan uzun sürede tahsili söz konusu ise etkin faiz yöntemine (Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümü) göre vade farkı ayrılarak, faiz geliri olarak kaydedilir (BOBİ FRS 5, Par. 8-9).

BOBİ FRS’de peşin bedelin esas alınması “TMS 18” ile “TFRS 15” açısından uyumludur. BOBİ FRS’de iskonto oranı hakkında herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bundan başka kısa süreli satışlarda faiz ayrılma işleminin uygulanmaması, yalnız TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Paragraf 63 ile uyumludur (Gücenme, 2017).

Bu paragrafa göre; *“Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir”* (TFRS 15, Par. 63).

BOBİ FRS’de inşa sözleşmeleriyle ilgili “hasılat ve maliyetler”, hesap dönemi sonunda sözleşme dâhilindeki işin tamamlanma düzeyine göre gelire

yansıtılır (BOBİ FRS 5, Par.23). TFRS 15’de ise “35–37 paragrafları uyarınca zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır” (TFRS 15, Par.39). Faizle ilgili hesaplama hem BOBİ FRS hem de TFRS 15’de etkin faiz yöntemiyle hesaplanır (BOBİ FRS 5, Par. 9; TFRS 15, Par. 60-61).

İnşaat işleri, VUK/MSUGT’de ise tamamlanmış taahhüt yöntemi uygulanarak inşaat tamamlandığında kaydedilir, ancak bunlarla ilgili faizin değerlendirilmesinde ölçüm yöntemi belirtilmemiştir. GVK Madde 42’de birden fazla hesap döneminde tamamlanan inşaat ve onarma işlerinin kâr veya zararı bu işin tamamlandığı yılda belirlenir ve gelirin tamamı o yılın geliri kabul edilir ve bahsi geçen yılın beyannamesinde gösterileceği ifade edilmiştir (Doğan, 2018; GVK.M.42).

Yukarıdaki hasılat çeşitlerinden farklı olarak BOBİ FRS, finansal tablolarında işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasıyla elde edilen (faiz, kar payı, isim hakkı) gelirlerini tanımlamış ve bu gelirlerin hasılatı kayda alma ölçütlerini taşıması durumunda gösterilebileceğini belirtmiştir (Cömert, Ç. 2018: 70-71).

## 2.6. “BÖLÜM 6 Stoklar” Karşılaştırması

BOBİ FRS Bölüm 6’da stokların ilk kaydı, maliyetlerinin belirlenmesi, değer düşüklüğüne uğraması, hasılatın elde edilmesi ve bu hasılatla ilgili maliyetlerin gider kayıtları ile ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir. Stoklar; işletmenin normal faaliyetlerinden dolayı satmak amacıyla envanterindeki varlıklar, yine satmak amacıyla ürettiği varlıklar ile üretim esnasında ya da yapılacak hizmet faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla ham madde ve malzeme gibi özelliklere sahip olan varlıklardır (BOBİ FRS 6, Par. 1-2).

BOBİ FRS Bölüm 6’da ki hükümler; finansal araç özelliğine sahip stoklar ile canlı varlıklar ve hasat aşamasındaki tarımsal ürünlere uygulanmaz (BOBİ FRS 6, Par. 3).

TMS 2 Stoklar standardına bakıldığında stokların tanımı BOBİ FRS Bölüm 6'ya benzer şekilde yapılmıştır.

Vergi uygulamalarında stoklara VUK'un 274 ve 275. maddelerinde yer verilerek, stoklar emtia olarak tanımlanmıştır. MSUGT'da ise stoklar, bir yıl içinde nakde çevrilme ihtimali olan ya da işletme tarafından tüketilmesi düşünülen ya da işletmenin satmak, üretimde kullanmak amacıyla elde ettiği, ticari mal, ilk madde ve malzeme, mamul, yarı mamul, artık, hurda ve yan ürünlerin olabileceği belirtilmiştir (Arısoy, 2018).

Ancak VUK'da kullanılan emtia kelimesinin yerine zaman zaman mal kelimesinin de kullanıldığı görülmektedir. Her iki kelime arasında net bir ayrım bulunmamaktadır. VUK'un 328. maddesinde mal kelimesi amortismanına tabi olan iktisadi kıymetler için kullanılırken emtia ise alım-satım amacıyla işletme tarafından alınan ya da üretilen iktisadi değerleri içermektedir (Fahran, 2016: 55).

Stokların değerlemesi her iki standart setinde de; ölçüm maliyet değeri ya da net gerçekleştirilir değer'den düşük olanı üzerinden raporlanmakta dolayısıyla BOBİ FRS Bölüm 6 stokların değerlemesi ve ölçümü standardı ile TMS 2 Stoklar Standardının uyumlu olduğu görülmektedir (BOBİ FRS 6, Par. 4; TMS 2, Par. 9).

VUK'un 274. maddesindeki hükmüne göre kesin ve net olarak emtianın-stokların maliyet (Tam) bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. İstisnai bir durum olarak; maliyet bedeli dışında kullanılacak değerlendirme ölçüsüyle ilgili özel durumlar gösterilmektedir. Bunların 274. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen değerlendirme gününde piyasa değerinin maliyet bedelinin altına düşen mallar ile 278. maddeye göre değeri düşen mallardır denilmiştir (Fahran, 2016: 55). VUK'un 274. maddesine göre değerlendirme günündeki satışa esas olan tutar %10 ve daha çok düşüklük gösteriyorsa maliyet bedelinin yerine emsal bedelinin uygulanabileceği belirtilmiştir. Bu hükümlere göre düşük olan değerlendirme yapılmasının uygun olacağı görüşünün baskın olduğu görülmektedir (Altuğ, 2015: 136).

BOBİ FRS’de stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerine nazaran azalma gösterdiğinde; değer düşüklüğü zararı vardır ve bununla ilgili zarar kaydı yapılır (BOBİ FRS 6, Par. 22).

Söz konusu değer düşüklüğü işlemi; stokların defter değerinin net gerçekleşebilir değerine getirilmesiyle, değer düşüklüğü tutarında giderleştirme yapılır. Hem BOBİ FRS hem de TMS’de Net Gerçekleşebilir Değer; tahmin edilen satış tutarından tahmin edilen tamamlanma maliyeti ve tahmin edilen satış giderleri çıkarılarak hesaplanır (Alataş ve Kılıç, 2018).

TMS 2 Paragraf 64’de yer alan hükmü BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar standardında yer almamaktadır. Başka bir ifadeyle TMS 2’deki uygulamanın aksine, BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar standardında karşılıkların iptal edilmesi sebebiyle satış maliyetlerinin azaltılması mevzu bahis değildir (Gençoğlu, 2017).

Standartlara göre stokların maliyet unsurları ise (BOBİ FRS 6,Par. 6; TMS 2, Par. 10).

- Stokla ilgili satın alma maliyetleri,
- Stokla ilgili dönüştürme maliyetleri ve
- Stokla ilgili diğer maliyetlerdir.

Vergi Usul Kanununa göre; %10’dan fazla değeri düşen stoklar emsal bedel üzerinden ölçülebilmektedir (VUK.M.274). Emsal bedel, tutarı belirlenemeyen varlık, satıldığında emsallerine göre alacağı değerdir (VUK.M.267).

VUK’un 274. ve 278. maddelerinde değer düşüklüğünde karşılık ayrılmasıyla ilgili net bir ifade yer almamaktadır. Eğer değer düşüklüğü işlemi yapılmak isteniyorsa, emtia değerinden değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle yapılmaktadır. VUK’a göre değer düşüklüğü işlemi yapılması isteniyorsa değer tespit komisyonu tarafından ilgili emtianın değeri takdir edilir ya da emsal bedeli ortalama fiyat esasına göre tespit edilmelidir. 1 sıra numaralı MSUGT’da karşılık ayrılma imkânı sunmuştur. Tekdüzen hesap planında 158 Stok değer düşüklüğü karşılıkları hesabı bu amaçla kullanılmaktadır. VUK

açısından stok değer düşüklüğü konusunda mükellefe seçim hakkı tanınmaktadır. Buna mukabil 1 sıra numaralı MSUGT'ye göre ise değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasının mecburi olduğu söylenebilir (Sarıdemir, 2019).

VUK'da stoklarda değer düşüklüğü uygulanan bir stok kaleminin değeri daha sonra tekrar yükseldiğinde herhangi bir muhasebe işlemi yapılmamaktadır. VUK'un 267. maddesinde açıklandığı üzere değeri düşen ve emsal bedeli belirlenen bir stok kalemi değeri düşmediği sürece bu tutar üzerinden takip edilecektir (Akbulut, 2014: 53).

VUK'un 274. maddesinde satın alınan emtianın maliyet bedelinin nelerden oluşacağıyla ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Bundan dolayı VUK'un 262. Maddesinde; *"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümmün giderlerin toplamını ifade eder"* denilmiştir. VUK'da stok giderlerinin stok maliyetine, stok işletmenin deposuna girene kadar yapılan giderlerin dâhil edilmesi öngörülmüştür (Fahran, 2016: 63; VUK.M.262).

BOBİ FRS'de, TMS 2 Stoklar standardından başka olarak, işletmelere uygulama kolaylığı sağlanması amacıyla tam maliyet yöntemi uygulanabilmesine olanak sağlanmıştır. Stok maliyetinin hesaplanırken işletmelere tam maliyet yöntemi ya da normal maliyet yöntemlerinden birini kullanılabilme serbestliği sunulmuştur (BOBİ FRS 6, Par. 12-13).

TMS 2'de sabit ve değişken üretim giderlerinin dağıtılmasıyla bulunan normal maliyet yöntemi kullanılmalıdır (TMS 2, Par. 13).

VUK'da stok maliyetinin hesaplanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, yukarıda belirtilen maliyet unsurlarını kapsamaması şartıyla işletmelerin istedikleri maliyet yöntemini uygulayacakları ifade edilmiştir (VUK.M.275).

Tam maliyet yönteminde; dönüştürme maliyetinde sabit ve değişken genel üretimle ilgili giderlerin hepsi yer almaktadır. Faaliyete geçmemiş bölümlerin giderleri maliyete dâhil edilmez.

Normal maliyet yönteminde ise; sabit genel üretim giderlerinin olağan üretim kapasitesinin temel alınarak dönüştürme maliyetine eklenmesidir, dolayısıyla ilgili emtiaya kullanılan normal üretim kapasitesi oranında pay verilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017; 91).

Tam maliyet yönteminin sakıncası; düşük kapasite ile çalışılan dönemde stokların olduğundan yüksek bir değerle gösterilmesidir. Normal maliyet yönteminin avantajı ise; düşük kapasiteli çalışılması durumunda bile stokların olduğundan yüksek bir bedelle değerlendirilmesinin önüne geçilmiş olmasıdır (Cömert, Ç. 2018: 77).

BOBİ FRS, TMS ve VUK açısından Stokların karşılaştırmasında en önemli farklılık, stok alımlarındaki vade farkıdır. Vadeli alımlarda, malın peşin alımı ile vadeli alım arasındaki farkı, satıcı firmanın ödemenin ötelenmesinden dolayı sunmuş olduğu finansman imkânından kaynaklanan finansman gideridir. Buradaki vade fark tutarının faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesiyle oldukça gerçekçi bir sunum elde edilecektir. BOBİ FRS’de işletmelere uygulama kolaylığı sağlanması amacıyla; vade süresi bir yılı aşan alımlarda vade farkının ayrıştırılması sağlanmıştır (Cömert, Ç. 2018: 75).

Ancak bir yıla kadar yapılan alışlardaki bu farklılık TMS’de ki alışlarda yapılmamaktadır. VUK’da ise vade farkı ayrımı hiç yapılmamaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar Standardına göre; alınan stokların bir yıla kadar vade içermesi durumunda vade farkı ayrılmadan stok kaydı yapılır. Alınan stokun vade süresi bir yılı aşıyorsa vade farkı etkin faiz yöntemi uygulanarak hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Burada vade farkı hesaplaması yapılırken uygulanacak yöntem “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümünde” açıklanmıştır (BOBİ FRS 6, Par. 8).

Stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri; meydana geldiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Üretilmesi bir yıldan uzun süren borçlanma maliyetleri Borçlanma Maliyetleri bölümünün 2. Paragrafında anlatıldığı üzere; satışa hazır hale gelinceye kadar ilgili stok maliyetine dâhil edilir. BOBİ FRS’de 9. Paragraf da anlatılanların haricinde başka bir özellikli varlık açıklaması yapılmamıştır (BOBİ FRS 6, Par. 9).

“TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardında”, borçlanma maliyetlerinin özellikli varlık özelliğine sahip olan stokların haricinde stokların maliyetine dâhil edilmeyeceği, diğer borçlanma maliyetlerinin ise gider kaydedileceği belirtilmektedir (TMS 23, Par. 1).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde vade farkı giderlerine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Finansman maliyet çeşidi olarak kabul edilen vade farklarıyla ilgili olarak alış işleminden sonra oluşan vade farklarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili yasal bir sınırlama söz konusu değildir. Danıştay Dördüncü Dairesinin bu durumla ilgili verdiği örnek kararda vade farklarının malın maliyetine kaydedilmesi yerine doğrudan gider yazılması ile ilgili kanunda bir karşıtlık bulunmadığı belirtilmiştir (Altuğ, 2015: 114)

Alınan emtia bedeli peşin ödenmediğinde malın peşin satış tutarının haricinde yapılan ödemeler vade farkını oluşturmaktadır. Emtianın peşin ödeme yapılmadan alınması söz konusu olduğunda satıcı tarafından ek bir bedel talep edilebilir. Böyle bir durumda vade farkı açıkça gösterilmeyip emtiaya ait bedelin içerisinde de gösterilebilir ya da vade farkı olarak ayrıca da gösterilebilir. Her iki durumda da emtiayı alan işletme tarafından bu farklar ilgili stok maliyetine eklenerek gider kaydı yapılmayacaktır. Dolayısıyla ilgili stoğun tamamen satıldığı farz edilirse vade farkı giderinin tamamı dönem içerisindeki emtia maliyeti içinde yer alacaktır (Arısoy, 2018).

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymet alınırken veya kıymetinin yükseltilmesi için gerçekleştirilen bir ödemeyi ve bunlarla ilgili olan bütün giderleri kapsamaktadır. Dolayısıyla stokların alımıyla ilgili vade süresi her ne olursa olsun muhasebe işlemleri vadeli değeri ile yapılacaktır (VUK, 238 Sayılı Genel Tebliği).

MSUGT’ye göre borçlanma maliyetlerinden stokla ilgili ödemelerin gecikmesinden kaynaklanan vade farkları ilgili stok maliyetine dâhil edilmez ve dönem gideri olarak muhasebe kaydı yapılır. TMS 2 Stoklar Standardında; muhasebe işlemleri yapılırken vade farkları ayrıştırılarak finansman giderlerine kaydedilir. Ödemelerin gecikmesiyle ortaya çıkan vade farkları VUK’la paralellik göstermektedir (TMS 2, Par. 17-18).

Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca özellikli varlıkla ilgili bir ayırım yapılmadığı görülmektedir (Sarıdemir, 2019).

BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar Standardında fiili maliyet yöntemine göre ürün maliyetleri hesaplanır. Bu yöntemin dışında, “standart maliyet yöntemi” ve “perakende yöntemi” gibi tekniklerin kullanılabileceği de öngörülmüştür.

Fiili Maliyet ile dönem sonunda üretim maliyetlerinin gerçekleşmiş tutarları dikkate alınmaktadır.

Standart Maliyette hammadde-malzemelerin, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanımında normal seviyeleri temel alınmaktadır.

Perakende Yönteminde ise maliyet stokların satış tutarından brüt kar payının düşülmesi sonucunda bulunur (Cömert, Ç. 2018: 79).

TMS 2 Stoklar standardın da ise; BOBİ FRS' ye benzer şekilde Standart maliyet veya Perakende yöntemi kullanılabilir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 224). Vergi Usul Kanunu' nda ise stok maliyetlerinin belirlenmesinde açık bir hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS ve TMS standartlarının paralellik gösterdiği diğer bir nokta ise stok maliyetlerinin ve değer düşüklüklerinin hesaplanma şeklidir. Stok maliyeti, FİFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Ancak LİFO uygun görülmemiştir.

Stokların değerlerinde düşüklük olup olmadığı dönem sonlarında değerlendirilmelidir. Değer düşüklüğü tespit edilmesi durumunda; “Stokların defter değeri net gerçekleşebilir değere indirilir”. Bu tutar değer düşüklüğü zararlıdır ve Kâr/Zarar tablosunda satışların maliyeti kalemine yansıtılmalıdır (Alataş ve Kılıç, 2018). MSUGT'da ise hesaplama maliyet bedeli üzerinden yapılır (Fahran, 2016: 159).

## **2.7. “BÖLÜM 7 Tarımsal Faaliyetler” Karşılaştırması**

Bu bölümde, tarımla ilgili üretim yapan işletmelerin hasat zamanına kadar ki süreci kapsayan, canlı varlıklar ve hasat dönemindeki ürünlerinin ölçüm

ve muhasebe kuralları düzenlenmiştir. Hasat zamanından sonra ise ürün ve mahsuller hangi bölümün sınırlarında yer aldığına bakılarak ilgili bölüme göre gerekli muhasebe ve raporlama işlemleri yapılır (BOBİ FRS 7, Par. 1).

Aşağıdaki tabloda; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra oluşturulan ürünlere ait örnekler verilmiştir (BOBİ FRS 7, Par. 3);

**Tablo 13.** Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlenmiş Ürünler

<b>Canlı Varlıklar</b>	<b>Tarımsal Ürün</b>	<b>İşlenmiş Ürünler (mamuller)</b>
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik Ağaç	Tomruk	Kütük Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Siğir	Karkas Et	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	İplik, Giysi
Şeker Pancarı	Hasat Edilmiş Pancar	Şeker
Tütün Bitkileri	Toplanmış Yapraklar	İşlenmiş Tütün
Çay Bitkisi	Toplanmış Yapraklar	Çay
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyve	Meyve Kurusu, Meyve Suyu
Zeytin Ağaçları	Toplanmış Zeytin	Zeytinyağı

**Kaynak:** BOBİ FRS 7, Par. 3

BOBİ FRS Bölüm 7’de ki düzenlemeler benzer şekilde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında” yer almaktadır.

BOBİ FRS’de; Canlı Varlıklar, GUD veya maliyet yöntemlerinden birisi kullanılarak ölçülür. Ancak gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamayı uygun gören işletmeler daha sonra bu canlı varlık sınıfının değerlendirme işlemini politika değişikliği yaparak farklı bir yöntem olan maliyet yöntemine göre ölçemez. Farklı canlı varlık sınıflarının değerlemesi farklı yöntemlere göre yapılması mümkündür (BOBİ FRS 7, Par.5-6).

TMS’de ise Canlı Varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken ve raporlama dönemi sonunda, “gerçeğe uygun değer - satış maliyetleri” düşülerek hesaplama işlemi yapılır. Ancak gerçeğe uygun değer güvenilir ölçülemediği durumlar hariç tutulmuştur (TMS 41, Par. 12).

VUK’da “Zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli

*yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir” (VUK.M.277).*

BOBİ FRS Bölüm 7 ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartları birbiri ile uyumludur ve Tarımsal Ürünlerin hasat zamanında (gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek) birbiri ile aynı şekilde ölçüleceği belirtilmiştir (BOBİ FRS 7, Par. 11; TMS 41, Par. 13).

VUK’a göre ise; *“Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır”*(VUK.M.276).

Canlı varlıkların sunumunun yapılmasında TMS ile BOBİ FRS birbiri ile uyumludur. Her iki standartta da Finansal Durum Tablosunda canlı varlıklar, dönen varlık veya duran varlık grubundaki Canlı Varlıklar hesabında ayrı olarak sunulmaktadır (Nair-2, 2018). MSUGT’de ise canlı varlıkların ayrı sunulması ile ilgili bir kural yer almamıştır (Şaylı, 2018).

## **2.8. “BÖLÜM 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” Karşılaştırması**

BOBİ FRS’nin bu bölümünde, doğal gaz, maden, petrol gibi yenilenmesi mümkün olmayan benzer özelliklere sahip, doğal kaynaklarla ilgili muhasebe ve raporlama kuralları düzenlenmiştir (BOBİ FRS 8, Par. 1).

Madencilik beş aşamadan oluşan; araştırma, değerlendirme, geliştirme, üretim ve sonlandırma faaliyetlerinden oluşmaktadır (Öğüz, 2018: 85).

TFRS 6’da düzenlenen “Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları”, BOBİ FRS’de “Arama ve Değerlendirme Varlıkları” ismiyle tanımlanmıştır. MSUGT’de ise maden kaynakları “Özel Tükenmeye Tabi Varlık” olarak değerlendirilmekte ve 27 numaralı hesap grubunda takip edilmektedir (BOBİ FRS 8, Par. 4; Şen ve Özbirecikli, 2018; TFRS 6, Par. 2).

BOBİ FRS’de “Arama ve Değerlendirme Varlıkları” kayıt esasında(ilk) maliyet tutarıyla ölçülmektedir. Ancak, Maden kaynaklarının geliştirilmesi amacıyla yapılan giderler “arama ve değerlendirme varlıkları” içerisinde kaydedilemez. Geliştirme faaliyetleri sonucunda oluşan varlıkların muhasebe işlemlerinde “Kavramsal Çerçeve, Finansal Tablolar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümleri temel alınır (BOBİ FRS 8, Par. 4-5).

TFRS 6 ve BOBİ FRS’ye göre; Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeliyle ölçülür ve birbiri ile uyumludur (TFRS 6, Par. 8; BOBİ FRS 8, Par. 4).

MSUGT’de ise tam olarak karşılamamasına rağmen “Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” hesap grubunda maliyet bedeli ile kaydedilir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS’de Araştırma ve Değerlendirme varlıklarının sonraki ölçümünde; amortisman ve değer düşüklüğü zararının, maliyet bedelinden düşülmesi sonucundaki değeridir (BOBİ FRS 8, Par. 7).

TFRS 6’da ise BOBİ FRS’den farklı olarak; “Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları” sonraki ölçümde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanabilir. Ancak Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması söz konusu olduğunda varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olması konusunda dikkat edilmesini belirtmektedir (TFRS 6, Par. 12).

BOBİ FRS Bölüm 8 kapsamında, yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmadığı için gerçeğe uygun değer ölçümüne yer verilmemesi, BOBİ FRS’ye göre düzenlenen mali tablolar ile TFRS’ye göre hazırlanan finansal raporlar arasında farklı sonuçların oluşmasına sebep olacaktır (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018).

MSUGT’de ise; Özel tükenmeye tabi varlıkların içerisinde yer alan madencilik faaliyeti, maliyet bedelinden amortisman ayrılmak suretiyle değerlendirilmektedir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS ile TFRS 6 değer düşüklüğü bakımından paraleldir. Varlığa ait değer düşüklüğü belirtileri varsa, bu varlıklar değer düşüklüğü açısından

değerlendirilmelidir. MSUGT’de ise madenler için özel tükenmeye tabi varlıklardır denilmektedir (Doğan, 2018; Doğan, 2017).

Bir madenden cevher çıkarılması ile ilgili araştırma ve değerlendirme varlıklarının yeniden sınıflandırılmasıyla ilgili olarak TFRS 6’da yeniden sınıflandırma yapılmadan önce bu varlıklar değer düşüklüğüyle ilgili değerlendirilir ve değer düşüklüğü olması durumunda ise bu zararın muhasebe kaydı yapılır. Ancak BOBİ FRS’de böyle bir düzenleme mevcut değildir (Öğüz, 2018: 89).

BOBİ FRS Bölüm 8 ile MSUGT varlıkların sınıflandırılması bakımından uyumludur. Ancak BOBİ FRS, MSUGT’den başka maden kaynaklarının arama ve değerlendirilmesiyle bulunan tutarlar için ilave açıklama istemektedir (Öğüz, 2018: 89).

## **2.9. “BÖLÜM 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” Karşılaştırması**

BOBİ FRS’nin bu bölümünde; finansal varlık ve yükümlülüklerle ilgili muhasebe ilkelerinin yanı sıra işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebe kayıt kuralları düzenlenmiştir (BOBİ FRS 9, Par. 1).

Standart, finansal araçları; finansal varlıklar ve yükümlülükler olarak iki grupta ele almıştır.

Finansal Varlıklar, nakit ve aynı zamanda kolaylıkla nakde dönüştürülebilen varlıklar olarak tanımlanmıştır. Bunlar; nakitler, özkaynağa dayalı menkul kıymetler, türev ürünler, alıcılar, alınan çekler ve alacak senetleri olarak sınıflandırılmıştır.

Finansal Yükümlülükler, bir işletme tarafından kendisine ait bir nakdin veya diğer bir finansal varlığın sözleşmeden kaynaklı olarak diğer bir işletmeye verilmesi olarak tanımlanmıştır. Bunlar; mali ve ticari borçlar, tahviller, özkaynağa dayalı borçlanmalar ve türev ürünler olarak sınıflandırılmıştır (Çıtak, 2018: 93-94).

Standartta, özkaynaklar *“Payların İlk İhracı, Dönüştürülebilir Yükümlülük veya Benzeri Finansal Araçlar, İşletmenin Kendi Paylarını Geri*

*Satın Alması, Ortaklara Yapılan Dağıtımlar*” olarak sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS 9. Par. 3; BOBİ FRS 9, Par. 59-73).

TMS/TFRS’de finansal araçların hangi standartlarda ele alındığı aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

**Tablo 14.** TMS/TFRS'de Finansal Araçların Yer Aldığı Standartlar

TMS/TFRS'de Finansal Araçlar	
TMS 39 Finansal Araçlar, Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı	Finansal araçların muhasebe ve ölçülenmesi amaçlanmıştır.
TMS 32 Finansal Araçlar, Sunum Standardı	Finansal araçların sunum ilke ve esaslarının belirlenmesi yapılmıştır.
TFRS 7 Finansal Araçlar, Açıklamalar Standardı	Düzenleyici niteliktedir.
TFRS 9 Finansal Araçlar (versiyon 2017) Standardı	Düzenleyici niteliktedir.

**Kaynak:** TMS 39; TMS 32; TFRS 7; TFRS 9

Finansal araçlara yönelik olarak BOBİ FRS’de ve TMS/TFRS’de yer alan standartların birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir. BOBİ FRS Bölüm 9 TMS/TFRS’ ye göre daha anlaşılır ve sade bir yapıya sahiptir. Diğer yandan bu standartta yer alan hususlara ilişkin olarak TMS/TFRS’yle MSUGT/VUK arasında farklılık gösteren noktalar olduğu görülmektedir. Üç düzenleme arasındaki farklılıklar ise şunlardır:

a) “*TMS 32 Finansal Araçlar Sunum Standardı*”nda; finansal borç kavramı kullanılırken, BOBİ FRS’de finansal yükümlülük kavramı kullanılmıştır.

b) BOBİ FRS’de finansal varlıklar/yükümlülükler; 9.7/9.31’de düzenlenmiş ve “*Ticari ve Diğer Alacaklar, Borçlanma Araçları, Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar, Diğer Finansal Varlıklar*” olarak sınıflandırılmıştır. Bunlara ait tüm ölçüm farklarının kar/zarara yansıtılması sağlanmıştır (BOBİ FRS 9, Par. 7-31).

TFRS 9’da ise; finansal varlıklar/yükümlülüklerin ölçümü, finansal araçların nakde dönme hassasiyetleri ve işletmelerin iş modellerine göre düzenlenmiştir. İşletmelerin, itfa edilmiş maliyetlerine ve gerçeğe uygun değer

farklarının diğer kapsamlı gelire ya da kar/zarara yansıtılmasına göre ölçümlendirilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017).

Bir finansal varlığın itfa edilmiş maliyetiyle ölçülebilmesi; sözleşmeden kaynaklanan nakit hareketlerinin tahsilatı için varlıkları elinde tutan bir iş modeli içinde tanımlanması ve bu varlığa ait sözleşme şartlarının, yalnız anapara bakiyesiyle ilgili faizlerin ödenmesindeki nakit hareketlerine neden olması koşullarının her ikisini de sağlamasını gerektirmektedir. Ayrıca bir işletme, finansal varlıklarını yöneten iş modellerini farklı şekillerde uyguladığında, bu değişimin etkilediği finansal varlıkların her biri tekrar sınıflandırılmalıdır (IFRS 9 Financial Instruments, Anonim, b.t.).

BOBİ FRS Bölüm 9’da, alacak/borçların değerleme işlemlerinde vade ayırımı yapılmıştır. Vade süresi; bir yıla kadar alacak/borçlar itibari değerle, daha uzun alacak/borçların ise itfa sonrası değeriyle değerleneceği belirtilmiştir (BOBİ FRS 9, Par. 8).

TFRS 7 ve TFRS 9’da ise BOBİ FRS’de olduğu gibi bir vade ayırımı söz konusu değildir. Senetli ya da senetsiz alacak ve borçlar vade süresine bakılmaksızın itfa edilmiş değerle değerlenir (TFRS 9, Par. 4.1,2).

VUK’da iktisadi kıymetlerle ilgili olarak değerleme hükümleri aşığıdaki tabloda ayrı ayrı açıklanmıştır(Akbulut, 2014: 21-22).

**Tablo 15.** VUK'a Göre Finansal Araçların Değerleme Ölçüleri

<b>FİNANSAL ARAÇLARIN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ</b>	
<b>Menkul Kıymetler VUK. 279.Madde</b>	Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51' i Türkiye' de kurulan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunların dışındaki her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa ya da borsa rayic bedelinin muvazalı olarak oluştuğu anlaşıldığında menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin(kur farkları dahil olarak) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. borsa rayici olmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirir.
<b>Kasa TL. VUK.284. Madde</b>	İtibari değer (Üzerinde yazılı olan değer).
<b>Kasa (Döviz) VUK. 280 ve 284. Maddelerine göre</b>	Borsa rayici ile, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunan T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kuru ile.
<b>Her Tür Alacak (Banka hesabı dahil) VUK. 281. Madde</b>	Kayıtlı değerlerinden.
<b>Mevduat ve Kredi Sözleşmelerine Dayanan Alacaklar VUK. 281. Madde</b>	Değerleme gününe kadar işlemiş olan faizleriyle beraber.
<b>Her Türü Hisse Senedi ve Kar Zarar Ortaklık Belgesi VUK. 279. Madde</b>	Alış bedeli.
<b>Ortaklık Payları VUK. 289. Madde</b>	Kayıtlı değerlerinden.
<b>Değersiz Alacaklar VUK. 322. Madde</b>	Alacaklar bu mahiyete girdiklerinde tasarruf değerini kaybedeceklerinden dolayı, mukayyet değerleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.
<b>Şüpheli Alacaklar VUK. 323. Madde</b>	Değerleme günündeki tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.
<b>Vazgeçilen Alacaklar VUK. 324. Madde</b>	Borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına geçirilir.
<b>Yukarıda Belirtilmemiş Olan Finansal Araçlar VUK.289. Madde</b>	Tek tek sayılmayan finansal araçlar 289. maddeye göre borsa rayici, yoksa mukayyet değeri, mukayyet değeri de yoksa emsal bedeliyle değerlendirir.

**Kaynak:** (Akbulut, 2014: 21-22).

BOBİ FRS Bölüm 9 ve TFRS 7 ve TFRS 9'a göre; Borçlanma araçları itfa edilen değeri üzerinden değerlendirir ve bulunan değer farkı kâr/zarara yansıtılır (BOBİ FRS 9, Par. 11-13; Şen ve Özbirecikli, 2018).

VUK'a göre ise; borçlanma araçları borsa rayici üzerinden veya alış tutarına vade süresi bitimindeki faizin ilave edilmiş tutarından, tahvil itibari değeriyle, banka kredisi; işlenmiş faizi dâhil edilerek bulunan kayıtlı tutarından değerlendirir (VUK.M.286; Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 9'da Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar;

a) *“Hisse senetleri borsada işlem görenler”* muhasebeleştirilirken işlem tutarından ölçülür ve maliyetleri kâr/zarara yansıtılır. Sonraki ölçümleri gerçeğe uygun değerinden yapılır.

b) *“Borsada işlem görmeyen hisse senetleri”* maliyet bedeli ile değerlendirir olarak ayrılmıştır. Sonraki ölçümleri maliyet tutarından değer düşüklüğü zararı azaltılarak yapılır (BOBİ FRS 9, Par. 20-21).

TFRS 7/TFRS 9'a göre Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar; hisse senetlerinde vade olmaması sebebiyle gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Değer farkı var ise; kâr/zarara veya diğer kapsamlı gelirden de gösterilebilir (TFRS 9, Par. 4.1.4).

VUK'da *“Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir”* denilmiştir (VUK.M.279).

BOBİ FRS'de; varlığa dayalı menkul kıymetler ile türev finansal araçlar muhasebeleştirilirken (ilk kayıt ve sonrası) gerçeğe uygun değeri ile kaydedilir ve ölçüm farkları kâr/zarara aktarılır. Borçlanma aracı niteliğindeki kredi alınmasına dair taahhütler maliyet bedeli ile değerlendirir. İlk kayıt esnasında işlem maliyetleriyle beraber işlem fiyatlarından ölçümü yapılır. Daha sonra ölçümleri yapılırken değer düşüklüğü zararları maliyetinden çıkarılır (BOBİ FRS 9, Par. 25-26).

Türev finansal araçların değerlendirilmesi, BOBİ FRS ve TMS/TFRS prensipleri bakımından paraleldir. VUK'da ise herhangi bir karar bulunmaz (Şen ve Özbirecikli, 2018).

VUK'da senetli/senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilir. Senetli alacak ve borçlar, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilebilir, dönem sonunda yapılan reeskont uygulaması ise ihtiyaridir (VUK.M.281-285).

BOBİ FRS Bölüm 9'da şüpheli hale gelen ticari alacaklarla ilgili olarak; ticari alacakların tahsil imkânsızlığı ile ilgili gözlemlenebilir kanıtların varlığı halinde karşılık ayrılmaktadır (BOBİ FRS 9, Par. 33).

TMS/TFRS'de değer düşüklüğü hesaplaması beklenen kredi zararı yaklaşımı uygulanarak yapılır (TFRS 9, Par. 5.5.1).

VUK'un 323. Maddesine göre; sadece dava/icra aşamasındaki alacaklar, resmi kurumların aracılığıyla protesto yapılması rağmen ödenmeyen, icra/dava kovuşturmasına değmeyecek niteliktekiler için değer düşüklüğü karşılığı kaydı yapılır. Dolayısıyla vergi kanunları bakımından vadesi gelmeyen ve tahsilinde sorun olan alacaklara karşılık ayrılamaz. Alacağın tahsilinde sorun yaşanması sebebiyle ilgili resmi kurumlar kanalıyla yapılan protestolar sonucunda dava açılan alacakla ilgili karşılık ayrılabilir (Akbulut, 2014; 27).

Ayrıca VUK'un 322. Maddesinde mahkeme kararı gibi kazai bir hükme ya da noter onayı gibi ispat edici bir belgeye dayanan tahsil imkânı olmayan alacakların değersiz alacaklar olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu şekildeki alacaklar tasarruf değerini kaybetmeleri sebebiyle kayıtlı değerleri üzerinden zarar olarak değerlendirilir (Akbulut, 2014; 29).

## **2.10. “BÖLÜM 10 İştiraklerdeki Yatırımlar” Karşılaştırması**

BOBİ FRS'de İştirak; yatırım yapılan işletme üzerinde yatırım yapan işletmenin önemli etkiye sahip olduğu, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık özelliğine sahip olmadığı işletmedir denilerek, TMS 28'de de benzer şekilde tanımlanmıştır (BOBİ FRS 10, Par. 2; Örtten, Kaval ve Karapınar, 2018; 585).

MSUGT hesap planı açıklamalarında iştirak kavramı; bir işletmenin, başka bir işletmenin yönetimine ya da ortaklık kurallarının tespit edilmesine katılmak amacıyla elde ettiği hisse senetleri ya da ortaklık hisselerinin takip edildiği hesap şeklinde açıklanmıştır. İştirak edilen ortaklıklarda; sermaye

hissesi önemsenmeksizin sahip olunan oy ya da yönetime katılma hakkının % 10-%50 arasında olması gerekir (Öcalmış, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 10 ve TMS 28’de iştirak tanımı yapılırken önemli etkiye sahip olunmasından bahsedilmiştir. Her iki standart setinde de önemli etki; bir işletmenin yatırım yaptığı işletmenin faaliyet ve finansal politikalarının belirlenmesindeki katılma durumunu belirtir. Ayrıca yatırım yapılan işletmedeki oy hissesinin %20’den fazla olması, aksi bir durum belirtilmediği müddetçe önemli etkisinin olduğunu gösterir (BOBİ FRS 10, Par. 3-4; TMS 28, Par. 5).

İştirakler yatırımı uzun vadeli bir yatırım olduğu için Tekdüzen hesap Planında “Mali Duran Varlıklar” grubunda takip edilir (Dumlu, 2018: 111).

Bir işletmenin yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının %50’den fazlası ve tek başına karar alma gücüne sahip olduğu yatırım iştirak yatırımı olmayıp, başka bir yatırım türü olan müşterek kontrol ya da bağlı ortaklık olarak tanımlanır (Alataş ve Kılıç, 2018).

TMS/TFRS’de iş ortaklığı terimi kullanılmış ancak Bölüm 10’da müşterek girişim şeklinde ifade edilmiştir (Karacan ve Uygun, 2018).

İştirak yatırımları gerek TMS 28’de ve gerek se BOBİ FRS Bölüm 10’da ilk kayıt esnasında maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Maliyet bedeline; iştirak yatırımının elde edilirken katlanılan maliyetler de dâhil edilmektedir. MSUGT’ye göre ise alış bedeli ile ölçülmektedir (Karacan ve Uygun, 2018).

TMS/TFRS’de İştirak yatırımının maliyeti, iştirak edilen işletmenin “DEĞER”inden fazla veya az olabilir. Böyle bir durumda *şerefiye* veya *negatif şerefiye* oluşur. Şerefiye ya da negatif şerefiye hesaplanır;

*“Maliyet ile İştirak Edilen İşletmenin Net Varlıklarının (Toplam Varlıklar-Toplam Yabancı Kaynaklar) Gerçeğe Uygun Değeri arasındaki farka bakılmaktadır”.*

TMS 28’de ilk kayda alımındaki maliyet bedeli tespit edilmesi esnasında yapılan iştirak yatırımına ait şerefiye ilgili iştirakin defter değerine

dâhil edilir. Ayrıca TMS 28 şerefiye için amortisman ayrılmasına müsaade etmez (TMS 28, Par. 32.a).

BOBİ FRS’de ise İştirak edilen işletmenin net varlıklarını Gerçeğe Uygun Değer ile ölçümü mümkün olmadığından dolayı Defter Değeri ile ölçüm alternatifi de sunulmuştur. Şerefiye= Maliyet > Net Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri (ya da Defter Değeri) dir. Bu durumda Şerefiye bakiyesi tek başına kaydedilmez, İştirakler hesabı içerisinde gösterilir. Şerefiye için amortisman ayrılmaz ve değer düşüklüğü de hesaplanmaz (Ataman ve Gökçen, 2017: 137; Dumlu, 2018: 111-112).

Negatif Şerefiye = Maliyet < Net Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri (ya da Defter Değeri) oluşmaktadır. Negatif Şerefiye yatırımın edinildiği dönemde iştirakin dönem net kar/zararından işletmeye düşen payın belirlenmesi sırasında İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar hesabına gelir olarak kayıt yapılmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 137-138; Dumlu, 2018: 111-112).

Ana ortaklık tarafından; iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının da finansal durumlarını tek bir işletmenin mali tablolarıymış gibi göstereceği konsolide finansal raporlar hazırlanması gerekmektedir. İştiraklerdeki yatırımlar sonraki ölçümde gerek BOBİ FRS Bölüm 10’a göre, gerek TMS 28’e göre özkaynak yöntemi uygulanır (BOBİ FRS 10, Par. 10; TMS 28, Par. 16).

BOBİ FRS Bölüm 10’a göre; İştirakler, münferit (bireysel) finansal tablolarının sonraki ölçümünde maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemlerinden birisini kullanarak ölçer ve raporlarını bu sonuca göre hazırlarlar (BOBİ FRS 10, Par. 9).

TMS 28’e göre ise Ana ortaklığa; İştirakleri için münferit finansal tablolarında maliyet bedeli ve özkaynak yönteminin yanı sıra gerçeğe uygun değer yöntemini de uygulayabilecekleri üç farklı raporlama seçeneği sunulmuştur (TMS 27, Par. 10).

VUK’da hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir (VUK.M.279). Ortaklık payları ise VUK’un 289. maddesinde belirtilen özel haller kapsamında

ifade edildiği şekilde mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilmektedir (Akbulut, 2014: 71).

## **2.11. “BÖLÜM 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar”**

### **Karşılaştırması**

BOBİ FRS ile TFRS’de müşterek girişim, ekonomik bir faaliyetin birden fazla tarafın ortak kontrolüyle yapıldığı anlaşmadır. Müşterek kontrol, bir anlaşmadaki kontrolün sözleşmeye dayanarak paylaşılmasıdır (BOBİ FRS 11, Par. 2-3; TFRS 11, Par. 4-7).

MSUGT’de Müşterek kontrol için düzenlenen bir hüküm yer almamıştır.

BOBİ FRS’de Müşterek Girişimlerin: Müştereken kontrol edilen; faaliyetler, varlıklar ve işletmeler olarak sınıflandırılması yapılmıştır (BOBİ FRS 11, Par. 4).

TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardında ise Müşterek Anlaşmalar; Müşterek Faaliyetler ile İş Ortaklıkları şeklinde sınıflandırılmıştır (TFRS 11, Par. 14).

BOBİ FRS’de Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar bölümündeki iştirak ifadesi, Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar bölümünde müştereken kontrol edilen işletme olarak, yine aynı şekilde Bölüm 10’da ki “önemli etki” tabiri, Bölüm 11 içeriğinde “müşterek kontrol” şeklinde yer almaktadır (BOBİ FRS 11, Par. 15).

Bu şekilde kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesinin BOBİ FRS ve TFRS’de ki her iki standartla da uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak münferit finansal tablolarda Bölüm 11’de “maliyet bedeli” ve “özkaynak yöntemi” yer alırken, TFRS 11’de ise üç farklı yöntem; “maliyet bedeli”, “özkaynak yöntemi” ve “gerçeğe uygun değer yöntemi” yer almaktadır (BOBİ FRS 11, Par. 15; TMS 27, Par. 10).

Müştereken kontrol edilen işletmeler gerek BOBİ FRS’de ve gerek ise TFRS’de, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında “özkaynak yöntemi” ne göre raporlanır (BOBİ FRS 11, Par. 15; TFRS 11, Par. 24).

MSUGT/VUK’da müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar “alış bedeli” ile raporlanmaktadır (VUK.M.279).

## **2.12. “BÖLÜM 12 Maddi Duran Varlıklar” Karşılaştırması**

Bölüm 12 ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” setlerinde birbiri ile uyumlu olarak; birden fazla dönemde kullanılması düşünülerek temin edilen, mal ya da hizmet üretiminde ya da arzında, idari amaçlar için kullanılması ya da kiraya verilmesi amacıyla işletmenin aktifinde bulunan fiziki değerler olarak belirtilmiştir (BOBİ FRS 12, Par. 2; TMS 16, Par. 6).

MSUGT’de, Maddi Duran Varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılması amacıyla bir yıldan uzun bir zaman süresince kullanılması öngörülerek elde edilen fiziki varlıkların ve bunların itfa paylarının takip edildiği hesaplar şeklinde açıklanmıştır. VUK’da ise maddi duran varlıklarla ilgili bir tanımlama yapılmamış, 270. maddesinde Gayrimenkul terimi açıklanmış ancak diğer maddi duran varlıkların tanımının yapıldığı bir düzenleme yapılmamıştır. Değerleme ise madde 269’da yapılmıştır. Uygulamada bu ve benzeri olan fiziki varlıklar gayrimenkuller kapsamında yer almıştır (Akbulut, 2014: 78; Dumlu, 2018: 119).

TDHP’de bilançoda aktiflerde duran varlıklar bölümünde yer almakta ve aşağıdaki tablodaki hesaplardan oluşmaktadır;

**Tablo 16.** Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıklar

<b>Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıklar</b>
Arazi ve arsalar,
Yeraltı ve yerüstü düzenleri,
Binalar,
Tesis, makine ve cihazlar,
Taşıtlar,
Demirbaşlar,
Diğer maddi duran varlıklar,
Birikmiş amortismanlar,
Yapılmakta olan yatırımlar,
Verilen avanslar.

**Kaynak:** Aslan, 2015: 655

Maddi duran varlıklar BOBİ FRS, TMS ve VUK adı geçen her üç düzenlemeye göre aktife ilk kez kayıt yapılırken “*maliyet bedeli*” kullanılır (BOBİ FRS 12, Par. 6; TMS 16, Par. 10; VUK.M.269-273). Ancak BOBİ FRS’de varlığın alımındaki bir yıla kadar olan vade farkı ayrılmadan varlığın maliyetine, vade süresinin bir yılı aşması durumunda ise etkin faiz yöntemi uygulanarak ayrılan tutarın faiz giderlerinde muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (BOBİ FRS 12, Par. 9).

Maddi duran varlıklarla ilgili olan borçlanmadan kaynaklı maliyetler ilgili dönemin kâr/zararına yansıtılmaktadır. Ancak olağan şartlarda inşa edilmesi bir yılı aşanlar için yapılan borçlanmadan kaynaklı maliyetler doğrudan varlık maliyetlerine eklenecektir (BOBİ FRS 12, Par. 10).

TMS 16’da, bir MDV vadeli olarak alındığında vade süresine bakılmaksızın vade farkı maliyet bedelinden ayrılır. Bu uygulamada tek istisna özellikli varlıklarda yapılmaktadır. Özellikle varlık, kullanılmaya uygun hale getirilmesi uzun zaman alan maddi duran varlıklar olup borçlanma maliyetleri ile aktifleştirilir. TMS 16’da maliyet, kayıt esnasındaki peşin fiyatının eşdeğeridir. Ödenecek toplam kredi tutarı ile peşin değeri arasındaki fark, mevcut borç süresince faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, Par. 22-23).

VUK'un 269. maddesinde MDV'ler, ilk kayda alımda ve sonrasında maliyet bedeliyle (KDV hariç) değeri lenmekte ve vade farkı ayrıştırılma işle mi yapılmadığı için vade farkı maliyete dâhil edilmektedir (Doğan, 2018). 163 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde maddi duran varlıklarla ilgili olarak elde etme dönemi bitimine dek borçlanma maliyetleri aktifleştirilir, elde etme dönemi dışındaki borçlanma maliyeti ise; gerek dönem gideri gerek maliyete dâhil edilerek kaydedilmesi ise ihtiyaridir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS ve VUK'a göre; bir yıl ve daha kısa süreli MDV alımların kayıt (ilk) ve muhasebeleştirilmesi birbiri ile uyumludur. BOBİ FRS ve TMS ise; bir yıldan uzun vadeli edinimlerde uyum göstermektedir.

BOBİ FRS ile TMS arasındaki diğer bir ayırım ise; takasla alınan MDV'lerin kaydındaki (ilk) tutarıdır.

BOBİ FRS'de; bir maddi duran varlık parasal olmayan kalemlerin takası ile alındığında varlığın maliyeti bu kalemlerin defter değeriyle (net) tespit edilir. Yapılan bu işlemin karşılığı olarak hem parasal olan hem de parasal olmayan kalem var ise; parasal olmayan kaleme ait tespit edilen değer için ödenmiş olan ya da alınan parasal kaleme ait gerçeğe uygun değer alış veya satış işle mi olmasına göre eklenir ya da indirilir (BOBİ FRS 12, Par. 13).

TMS 16'da MDV'ler parasal ya da parasal olmayan varlıkların takası sonucu alınıyorsa gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilir (TMS 16, Par. 24). Ancak alınan varlığın gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa edinilen varlıktaki maliyet devredilen varlığın defter değeriyle kaydedilir (Karacan ve Uygun, 2018).

Vergi kanunlarında ise takasla yapılan alışlarla ilgili değerlemeyi düzenleyen yasal bir hüküm yoktur. VUK'un 328. maddesi trampayı satış kapsamında kabul etmiştir ancak değerlemeye ilişkin herhangi bir hüküm mevcut değildir. Yapılan takas işleminde ek olarak bir ödeme yapılmış veya alınmış ise bu bedel dikkate alınmalıdır. Takas işleminde takasa konu kıymetin değeri net olarak bilinmiyorsa VUK'un 289. maddesindeki değerlendirme hükümleri de dikkate alınmalıdır (Akbulut, 2014: 89).

BOBİ FRS ve TMS’de maddi duran varlıklar, ilk kayıt sonrasındaki gözden geçirme işleminde, amortismanlara ve değer düşüklüğü zararlarına ait birikmiş tutarların indirilerek, maliyet değerlerinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarlarından kayıt edilmektedir. MDV maliyetine; normal bakım/onarım giderleri eklenmemektedir. İlk kayıt işlemi sonrasında varlığın yeniden değerlemesi yapılmış tutarından ölçümü yapılırken işleme alınacak tutar, değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir (BOBİ FRS 15, Par. 18; TMS 16, Par. 30-36).

Yeniden değerlendirme, bir varlığın dönem sonundaki değerinin gerçeğe uygun değerini yansıtacak şekilde yapılmalıdır. Bu belirleme işlemi kamu kurumları tarafından yetki verilen kişiler tarafından ya da ilgili varlık sınıfı hakkında gerekli mesleki bilgiye sahip kişilerce de belirlenebilir. Değerleme işlemini yapanlar dipnotlarda açıklanır. Bir MDV kaleminde yeniden değerlendirme yapılıyorsa, bunun içinde bulunduğu varlık sınıfındaki diğer varlıklara da yeniden değerlendirme işlemi yapılmalıdır (BOBİ FRS 15, Par. 18; TMS 16, Par. 30-36).

VUK’un 269. maddesine göre MDV’ler, gerek ilk kayıtlarında gerekse takip eden ölçümlerinde maliyet bedeliyle değerlendirilmekte ve ilgili kayıtlar yapılmaktadır. Değer düşüklüğü uygulanmasına ise müsaade edilmemektedir. Ancak VUK’un 317. maddesinde fevkalade amortisman düzenlenerek belli koşulların varlığı halinde ilgili varlığa ait amortisman bedelinin arttırılabileceği ifade edilmiştir (Akbulut, 2014: 91).

Amortisman uygulaması; gerek BOBİ FRS’de gerek TMS 16’da birbiri ile uyumludur ve maddi duran varlıklar için uygulanması zorunludur. Bu standartlara göre amortisman uygulanırken; varlığın kullanıma hazır olduğu tarih itibarıyla amortisman hesaplanma işlemine başlanır ve kullanıldığı gün esasına göre kıst amortisman uygulaması yapılır. Ancak VUK’a göre Amortisman ayırmak ise isteğe bağlıdır ve kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobillerde yapılmaktadır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

VUK’da amortisman işlemleriyle ilgili düzenlemeler 313. ve 343. maddelerinin arasında tanımlanmıştır. Amortisman oldukça geniş ve

mükellefleri bağlayıcı bir mevzuattır. Amortisman; işletmenin aktifine kayıtlı olan bir MDV'nin; aşınma, eskime ve olağandışı durumlardan kaynaklanarak yok olması ya da kullanılamayacak duruma gelmesi ve değerinin kaybedilmesiyle oluşan bilanço yılına ait tutardır denilebilir. Amortismanı başka bir ifadeyle; maddi duran varlıkların kanunda belirlenen süre ya da oranlar nispetinde yıllara dağıtılmak suretiyle ilgili yıllara isabet edecek olan giderin bulunmasıdır diyebiliriz (Nergiz, 2012).

VUK'a göre amortisman hesaplama ve uygulamaları kanun ve tebliğler kapsamında yapılmalıdır. VUK'da işletmeler aşağıda belirtilen koşulların varlığı halinde maddi duran varlıkları için amortisman ayırabilirler;

- Varlığın bir yıldan uzun bir süre kullanılabilir nitelikte olması,
- Varlığın işletmenin envanterine kayıtlı olması,
- İktisadi kıymetin zaman içerisinde farklı sebepler ile yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayacak nitelikte olması,

Amortisman tabi olan varlık değerinin kanunda belirlenmiş olan amortisman ayırma sınırının üzerinde olmasıdır. VUK'un 320. maddesine göre amortisman ayırma işlemine ilgili varlık işletmenin aktifine girdiği yıldan itibaren başlanmaktadır (Kıvanç, 2019).

Vergi mevzuatı bakımından amortisman süresinin başlangıcı tartışmalı bir konudur. VUK 320. maddeye göre amortisman süresi varlığın aktifleştirildiği yıl itibarıyla başlamaktadır. Gelir İdaresi tarafından desteklenen görüşe göre; varlığın elde edilerek işletme envanterine alınması, değerlemenin yapıldığı gün envantere mevcut bulunması ayrıca kullanıma uygun olmasıyla amortisman uygulanabileceği belirtilmiştir. Danıştay 4. Dairesinin görüşüne göre ise maddi duran varlık iktisap edildiği tarihte amortisman uygulanmaya başlanır, amortisman ayrılması için kullanıma hazır olmasına gerek yoktur denilmiştir (İbiş, 2015: 357).

BOBİ FRS ve TMS'ye göre amortismanın belirlenme yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasını ve işletmenin kullanım şeklini gösterecek biçimde işletme tarafından belirlenir. Seçilen amortisman yöntemleri dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanmalıdır. Dolayısıyla BOBİ FRS ve TMS

standartlarında uygulanacak amortisman süresi işletme tarafından kullanım koşulları dikkate alınarak belirlenmektedir (BOBİ FRS 12, Par. 28; TMS 16, Par. 62).

BOBİ FRS Bölüm 12’de ifade edilen  faydalı ömür, TMS 16’ da  yararlı ömür olarak karşımıza çıkmaktadır (BOBİ FRS 12, Par. 22; TMS 16, Par. 6). BOBİ FRS Bölüm 12’de faydalı ömür ve TMS 16’da yararlı ömür işletme tarafından belirlenir. Her iki standarda göre de amortisman işlemi uygulanacak değer, iktisadi kıymetin kayıtlı tutarından hurda değeri düşülerek bulunmaktadır. Standartlarda; “Doğrusal Amortisman Yöntemi”, “Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi” ve “Üretim Birimi/Üretim Miktarı Yöntemi” olarak üç farklı amortisman yöntemi uygulamasına izin verilmiştir.

Her iki standart setinde de bir bina satın alındığında muhasebe kaydı yapılırken; binanın içerisinde bulunduğu arsanın maliyetinin bina maliyetinden ayrılması gerekir. Ayrıştırma işleminin amacı ise; arsanın sınırsız yararlı ömrü olduğu kabul edilmekte ve amortisman tabi tutulamayacağı belirtilmektedir. BOBİ FRS ve TMS’de MDV’lerin dönem sonundaki değerlemesi yapılırken “maliyet yöntemi” veya “yeniden değerlendirme yöntemi” nden birisi seçilebilir. Seçilen yöntemler dönemler itibariyle tutarlı olarak uygulanmalıdır (BOBİ FRS 12, Par. 15; TMS 16, Par. 29).

VUK’da amortismanla ilgili bilgiler kanunun üçüncü kısmında ele alınmıştır. VUK’da amortisman tabi varlıkların amortisman süreleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte ve maddi duran varlığın defter değeri amortisman tabi değerini oluşturmaktadır. VUK’a göre amortisman hesaplama yöntemleri; “Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi”, “Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi” ve “Fevkalade Amortisman Yöntemi” olmak üzere üç farklı amortisman hesaplama tekniğini içermektedir. Bunların içerisinde “Üretim Birimi/Üretim Miktarı Yöntemi” yer almaz. MSUGT/VUK’da; arsası olan bir bina satın alındığı durumlarda; bina arsası ile beraber amortisman tabi tutulmaktadır ancak boş arsa ve araziler VUK’un 314. maddesine istinaden amortisman tabi tutulamaz. Vergi usul kanununda amortisman ayrılması ihtiyaridir, dolayısıyla mükellefler istedikleri takdirde amortisman ayırmama hakkına sahiptirler. Ancak tercihleri gereği amortisman ayrılmadığında o

döneme ait amortisman daha sonra ayrılamaz. VUK, madde 269;273'e göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. 2004 yılından günümüze kadar yeniden değerlendirme işlemi yapılmamaktadır (Akbulut, 2014: 95; Şen ve Özbirecikli, 2018; VUK.M.314).

**Tablo 17.** Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırma Tablosu

Karşılaştırma Konuları	VUK	BOBİ-FRS	Tam Set IFRS/IFRS
İlk Edinme Etnasında Ölçüm	Maliyet Bedeli	Satın Alma Yoluyla Maliyet Bedeli Diğer yöntemlerle edinmede ise farklı değerlendirme ölçüleri	Satın Alma Yoluyla Maliyet Bedeli, Diğer yöntemlerle edinmede ise farklı değerlendirme ölçüleri
Değer Artıcı Harcamalar	Maliyet Bedeline Eklenir	Maliyet Bedeline Eklenir. Yenileme amaçlı parça maliyeti (Büyük çaplı kontrol gideri) dahil edilir.	Maliyet Bedeline Eklenir. Yenileme amaçlı parça maliyeti (Büyük çaplı kontrol gideri) dahil edilir.
Noter, Mahkeme, Kıymet Takdiri, Komisyon ve Telleliye Giderleri	Maliyet Bedeline Eklenmesi İhtiyaridir	Maliyete Dahil Edilir	Maliyete Dahil Edilir
Raporlama Dönemi Ölçüm	Maliyet Bedeli – B. Amortisman (Gerekli Şartlar oluştuğunda Enflasyon Düz.)	1- Maliyet Yöntemi veya 2- Y eriden Değerleme Yöntemi ile belirlenen değer – (B. Amortisman + B. Değ. Düş. Zaran)	1- Maliyet Yöntemi veya 2- Y eriden Değerleme Yöntemi ile belirlenen değer – (B. Amortisman + B. Değ. Düş. Zararı)
Vade Farkları	Maliyete aktife dahil edildiği dönemde eklenir	1 yıl ve daha kısa süreli nakit tutar, vadesi 1 yıl üzeri-etkin faiz yöntemi uygulanarak vade farkı ayrıştırılması	Bütün Vade Farkları ayrıştırılır
Borçlanma Maliyetleri	Yatırım Dönemine düşen kısmı maliyete eklenir. Sonraki dönemde oluşanlar seçimlik	Özellikli varlıklar için maliyete dahil edilir. Diğerleri için doğrudan faiz gideri	Özellikli varlıklar için maliyete dahil edilir. Diğerleri için doğrudan faiz gideri.
Amortisman	İhtiyaridir	Zorunludur	Zorunludur
Faydalı Ömür	Maliye Bakanlığınca belirlenir.	İşletme Tarafından Gerçekçi Tahminlere dayanılarak belirlenir.	İşletme Tarafından Gerçekçi Tahminlere dayanılarak belirlenir.
Amortisman Tabii Tutar	Varlığın Defter Değeri	Maliyet – Kalıntı Değer	Maliyet – Kalıntı Değer
Yollar ve Arklar	Amortisman hesaplanmaz	Hesaplanır	Hesaplanır
Amortisman Yöntemi	1- Normal, 2- Azalan Bakiyeler (N.A.'nın 2 katı %50 sınırı)	1- Normal, 2- Azalan Bakiyeler, 3- Üretim Miktarı Yöntemi	1- Normal, 2- Azalan Bakiyeler, 3- Üretim Miktarı Yöntemi

**Kaynak:** Bağırhan, 2019

### 2.13. “BÖLÜM 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Karşılaştırması

İşletmeler, arazi, bina gibi bazı gayrimenkullerini normal faaliyetlerinin dışında gelir sağlamak (kira geliri, değer artış kazancı vb.) üzere aktiflerinde bulundurmaktadır. Böyle nitelikteki varlıklar işletmeye ait olan diğer varlıklardan bağımsız nakit akışı oluşturmaları sebebiyle BOBİ FRS ve TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilir (BOBİ FRS 13, Par. 2; TMS 40, Par. 7).

Aşağıda belirtilen gayrimenkullerde bu kapsamdadır (BOBİ FRS 13, Par. 3; TMS 40, Par. 8);

- İşletmenin sahip olduğu varlıklar,
- Kiracı tarafından finansal kiralama yöntemiyle bulundurulan varlıklar,
- Yatırım gayesiyle inşası tamamlanan ya da geliştirilmiş olan gayrimenkuller.

VUK/MSUGT’de, bu bölümde belirtilen varlık grubuna ait ayrı bir düzeleme yapılmamıştır. Dolayısıyla BOBİ FRS ve TMS’de “Yatırım Amaçlı Gayrimenkul” olarak tanımlanan işletme varlıkları VUK’da kullanım amacıyla işletme aktifinde bulundurulan maddi duran varlıklar gibi değerlendirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’ye bakıldığında çok önemli farklılıklar olmamasına karşılık, TMS/TFRS’nin içerik bakımından oldukça detaylı düzenlendiği görülmektedir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ilk defa muhasebe kaydı yapılırken (maddi duran varlıklar bölümündeki hükümlere göre işlem yapılarak) maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Dolayısıyla satın alma esnasında yapılan işlemle ilgili olan giderler de maliyete eklenir. Finansal kiralama yöntemiyle sahip olunan yatırım amaçlı gayrimenkullere ise “Kiralamalar” bölümündeki hükümlere göre işlem yapılır (BOBİ FRS 13, Par. 5; TMS 40, Par. 20).

Ancak BOBİ FRS ile TMS arasındaki en önemli farklılık yine vadesi bir yıla kadar olan alımlarda görülmektedir. TMS’de vadeyle yapılan alımlarda

maliyet bedelini peşin tediye tutarı oluşturmaktadır (başlangıç değerine işlem maliyetleri de dâhil edilir). Vade farkı ertelenen vade fark hesaplarında izlenir ve ilgili dönemlere faiz gideri olarak kaydedilir (Cömert. N. 2018: 137).

BOBİ FRS’de ise bir yıla kadar olan vade farkları maliyet bedeline bir yıldan uzun süreli vade farkları ise faiz giderine kaydedilerek işlem yapılır (BOBİ FRS 13, Par. 5).

MSUGT’de, yatırım amaçlı gayrimenkul şeklindeki bir sınıflandırma yapılmaması sebebiyle bu amaçla elde bulundurulmuş gayrimenkuller “maddi duran varlıklar” hesap grubunda takip edilmektedir. Bundan dolayı yatırım amaçlı gayrimenkuller, VUK’un 269. maddesine göre işlem yapılarak gerek ilk kayıt gerekse diğer ölçümlerinde maliyet bedelinden değerlendirilir. VUK’un 270. Maddesinde; gayrimenkulün maliyet bedeline noter, komisyon, yargı, kıymet tespiti, tellaliye giderleri ile emlak alım vergisi gibi giderleri işletmeler maliyete ya da giderlere kaydetmekte serbest bırakılmıştır. Dolayısıyla standartta işlemle ilgili yapılan giderlerin maliyete eklenmesi durumunun vergi uygulamalarıyla uyumlu olduğu söylenebilir (Akbulut, 2014: 113).

Her iki standart setinde de daha sonraki ölçümü ya da dönem sonlarında “gerçeğe uygun değer yöntemi” ya da “maliyet yöntemi”nden birisi kullanılabilir (BOBİ FRS 13, Par. 7; TMS 40, Par. 30).

TMS 40’da maliyet yöntemi kullanılsa bile yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri dipnotlarda açıklanmalıdır ancak BOBİ FRS’de bunlar da maliyet bedeliyle ölçülür fakat gerçeğe uygun değerlerinin dipnotlarda sunulması öngörülmemiştir (Doğan, 2017).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma amacının değişmesi ya da sınıf değişikliği yapıldığında, bu varlıklar tutulma gayesi doğrultusunda MDV veya stok grubuna aktarılmalıdır (BOBİ FRS 13, Par. 16).

#### **2.14. “BÖLÜM 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Karşılaştırması**

BOBİ FRS Bölüm 14’e göre; fiziki yapısı olmamasına rağmen tanımlanabilen özelliklere sahip parasal olmayan varlıklar MODV olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS 14, Par. 2).

“TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar” standardı, “BOBİ FRS Bölüm 14 Maddi olmayan duran varlıklar” standardı ismiyle TMS’ye paralel olarak düzenlenmiştir. Her iki standart setinde de “Maddi Olmayan Duran Varlıkların” kayıt ve raporlama kuralları açıklanmıştır. BOBİ FRS ve TMS standart setleri genel olarak uyumlu olmasına rağmen bazı uygulama farklılıkları da söz konusudur (Aklataş ve Kılıç, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 14 içerisinde aşağıda belirtilenler diğer bölümlerde ele alındığından dolayı bu bölümde yer almamıştır (Gücenme, 2017).

- İş Birleşmeleri sonucunda oluşan Şerefiye “*Bölüm 21 İş Birleşmeleri*”,
- Normal faaliyet içinde satış amacıyla elinde bulundurduğu MODV’ler “*Bölüm 6 Stoklar*”,
- Madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları ise “*Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi*”.

BOBİ FRS’ye göre Şerefiye; iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen işletmenin varlıklarının değerini aşan bölümdür. Edinen işletmenin birleşme tarihindeki iş birleşmesinde ortaya çıkan Şerefiyenin varlık olarak kayda alacağı belirtilmiştir (BOBİ FRS 21, Par. 26).

TMS/TFRS’ye göre şerefiye sınırlı bir ömre sahip olmadığından dolayı amortisman uygulaması yapılmaz ancak değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.

BOBİ FRS’de ise; Şerefiye yararlı ömrü emniyetli bir şekilde belirlenemiyorsa 10 yılda itfa edilerek, değer düşüklüğü tespiti yapılmaz. Daha sonraki raporlama dönemlerinde birikmiş itfa tutarları çıkarılarak belirlenir (Gücenme, 2017).

Diğer taraftan gerek BOBİ FRS gerek ise TMS 38 birbiri ile uyumlu olan hükme göre; işletme tarafından gerçekçi tahmin yapılarak belirlenen faydalı ömre istinaden faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması mecburidir. VUK’da ise bu süre Maliye Bakanlığınca belirlenir (Doğan, 2017).

Maddi Olmayan Duran Varlıklar ilk kez kayda alınırken; gerek BOBİ FRS gerek TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'ye göre maliyet bedeliyle ölçülür. VUK'da gayri maddi haklar gayrimenkullerde olduğu gibi kaydedilir (BOBİ FRS 14, Par. 7; TMS 38, Par. 24; VUK.M.269).

MSUGT'de ise, araştırma ve geliştirme giderleriyle ilgili bir ayırım söz konusu değildir. Bu giderler maliyet bedeliyle aktifleştirilebilir ya da gider kaydedilebilir. Bu giderler aktifleştirildiğinde amortisman ayrılma süresi beş yıl olarak değerlendirilir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS'de vade farkı diğer bölümlerde olduğu gibi "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" grubunda da aynı şekilde yapılmaktadır. Bundan dolayı BOBİ FRS ile TMS arasında uygulama farklılığı olmaktadır. Ancak vade süresi bir yıldan uzun olan bir satın alma söz konusu olduğunda ise BOBİ FRS ve TMS aynı şekilde uygulama yapmayı (vade farkı ayrıştırılarak) tercih ettiğinden dolayı bir farklılık olmayacaktır. Borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemin kar veya zararına yansıtılır. Oluşturulması bir yıldan fazla olan maddi olmayan duran varlıkların borçlanma maliyetleri ise varlığın maliyetine eklenir (BOBİ FRS 14, Par. 9;10).

TMS/TFRS'de ise; Maddi olmayan duran varlığa ait kredi ödemelerinin olağan vadelerin sonrasına ertelenmesi halinde, maliyet spot fiyatın eşdeğeridir. Dolayısıyla MODV'nin maliyet bedeli hesaplanırken faiz gideri toplam maliyetten çıkarılır (TMS 38, Par. 32).

VUK'un 163 ve 334 sıralı, GVK'nın 187 no'lu Tebliğlerine göre; MODV'nin aktifleştirildiği yılın bitimine değin oluşan faiz ile kur farkları maliyetine eklenir. Ancak daha sonraki dönemlerde oluşan bu tutarların ise maliyet ya da giderleştirilmesi serbest bırakılmıştır (Güler, 2018: 419).

BOBİ FRS'ye göre sonraki ölçüm işleminde, maddi olmayan duran varlığa ait itfa paylarına ve değer düşüklüğüne ait birikimli zararlar düşülerek maliyet bedeli esas alınarak hesaplanır. Kısıtlı bir yararlı ömre sahip varlıklara itfa hesaplaması yapılmalıdır (BOBİ FRS 14, Par. 21-22).

TMS 38'e göre ise; bir işletme maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden herhangi birisini muhasebe politikası olarak seçebilir (TMS 38, Par. 72).

TMS 38'e göre; MODV faydalı ömrüne göre kaydedilir. Eğer bu varlığın kısıtlı bir faydalı ömrü var ise itfaya tabi olur, sınırsız faydalı ömrü var ise itfa hesaplaması yapılmaz (TMS 38, Par. 88-89).

TMS 38'e göre maliyet yönteminde; ilk muhasebeleştirilmesinden sonra maliyet toplamından itfa tutarları ve değer düşüklüklerine ait zararların birikimli toplamları düşülerek izlenir. Yeniden değerlemede ise; aktif bir piyasa ile ilişkilendirilerek tespit edilen GUD'den itfa tutarları ve değer düşüklüklerine ait zararların birikimli toplamların düşülmesi sonrası yeniden değerlendirilen bedeliyle takip edilir. Bu işlemler belirli bir sisteme göre yapılmalıdır (TMS 38, Par. 74-75).

Vergi uygulamalarında MODV ile ilgili bir düzenleme olmadığından VUK'un 269. maddesine göre işlem yapılarak sonraki ölçümde de maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ayrıca VUK'da değer düşüklüğü ile de ilgili bir düzenleme mevcut değildir. Ancak bazı durumlarda iktisadi kıymetlerin değer kaybına uğrayabileceği, dolayısıyla bu gibi durumlarda Maliye Bakanlığında alınan izin doğrultusunda belirlenen oranlara göre amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir (Akbulut, 2014: 131-133; VUK.M.269).

BOBİ FRS Bölüm 14 ve TMS 38'e göre; Araştırma ve geliştirme giderlerinden, araştırma evresindeki ödemeler aktifleştirilmez gider olarak kâr/zarara yansıtılmalıdır. Geliştirme safhasındaki harcamalar ise MODV şeklinde aktifleştirilir. MSUGT'ye göre Araştırma ve geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenir (Doğan, 2017; Doğan, 2018).

**Tablo 18.** Maddi Olmayan Duran Varlıklar Karşılaştırma Tablosu

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TFRS/TMS</b>
<b>Sonraki Ölçüm</b>	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Yöntemi ve Yeniden Değerleme Yöntemi
<b>Araştırma ve Geliştirme Giderleri</b>	Araştırma Safhasında Yapılan Giderler Kar veya Zarara Yansıtılır, Geliştirme Safhasında yapılan Giderler Varlığın Maliyetine Dahil Edilir.	Araştırma ve Geliştirme Giderleri Varlığın Maliyetine Eklenir.	BOBİ FRS ile Uyumlu
<b>İtfa (Sınırlı Ömür)</b>	İşletme Tarafından Belirlenen Faydalı Ömür.	Maliye Bakanlığı Tarafından Belirlenmektedir.	BOBİ FRS ile Uyumlu
<b>İtfa (Belirsiz Ömür)</b>	5 Yıdan Az 10 Yıdan Çok Olmayacak Şekilde İşletme Tarafından Belirlenen Süre.	Maliye Bakanlığı Tarafından Belirlenmektedir.	İtfa Edilmez, Her Dönem Sonunda Faydalı Ömür Gözden Geçirilir.

**Kaynak:** KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantı Sunum-3

### 2.15. “BÖLÜM 15 Kiralamalar” Karşılaştırması

BOBİ FRS Bölüm 15’de kiracı ve kiraya veren açısından kiralamaların kaydı ile ölçüm esasları düzenlenmiştir. Kiralama; kiraya veren ve kiracı adı verilen iki taraf arasında belirli bir süre için, belirlenen bir bedel karşılığında kiracıya kullanım hakkının verildiği sözleşmedir (BOBİ FRS 15, Par. 1-2).

BOBİ FRS’de kiralama işlemlerinde geleneksel kiralama ve finansal kiralama adı verilen iki farklı sınıflandırma yapılmıştır (BOBİ FRS 15, Par. 5).

“TFRS 16 Kiralamalar standardı” 2019 yılı itibariyle uygulanmaya başlanmıştır. Bu standart ile “TMS 17 Kiralama İşlemleri”, “TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları-Teşvikler”, “TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi” ile “TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilme” standartları yürürlükten kaldırılarak, kaldırılan standart ve yorumların yerini almıştır. Bu standardın yürürlüğe girmesi sonucunda “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardında” da değişiklikler yapılmıştır (TFRS 16).

TFRS 16 Kiralamalar standardına göre;

Finansal kiralama; kiralanan varlığın sahipliği sebebiyle zarara uğrama tehlikesi ve kazançlarının büyük oranda devredildiği kiralama yöntemidir. Faaliyet kiralaması ise; kiralanan varlığın sahipliği sebebiyle zarara uğrama tehlikesi ve kazançlarının büyük oranda devredilmediği kiralama yöntemidir (TFRS 16, Par. 62).

MSUGT/VUK'a göre de geleneksel kiralama ve finansal kiralama olarak iki farklı kiralama yöntemi mevcut olup, finansal kiralama VUK. Mükerrer 290.madde de ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır (VUK. Mük.M.290).

Kira türleri bakımından BOBİ FRS ve MSUGT'ye göre geleneksel kiralama adı verilen yöntem TFRS 16'da faaliyet kiralaması olarak adlandırılmıştır. BOBİ FRS'ye göre kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiraya verilen varlığın mülkiyetiyle ilgili fayda ve risklerin taraflar arasında bulunma derecesine bakılarak yapılır. Buna göre;

Finansal kiralama; mülkiyet hakkının kira süresinin bitiminde taraflara devir durumuna bakılmayarak, kira konusu varlığa sahip olmanın sebep olduğu yarar ile risklerin hepsinin ya da çoğunun devredildiği işlemlerdir. Geleneksel kiralama; kiraya konu olan varlığın mülkiyetiyle ilgili zarara uğrama tehlikesi ve yararların devredilmediği kiralamalardır. (BOBİ FRS 15, Par. 6-8).

TFRS 16'ya göre kiracı bakımından sınıflandırma; kiralama başladığında kullanım hakkı varlığı ile kira yükümü yansıtılmakta iken, kiralama işlemlerinde finansal kiralama veya faaliyet kiralaması ayrımı yapılmamıştır (TFRS 16, Par. 22). Kiraya veren tarafından bakıldığında, kiralamalar faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak bölümlendirilir (TFRS 16, Par. 61).

BOBİ FRS'de bu bölümde yer alan işlemlerle ilgili kuralların tasarlandığı süreçte, o tarihlerde uygulanmakta olan "TMS 17 Kiralama İşlemleri" standardı ve "VUK/MSUGT kuralları" temel alınarak BOBİ FRS Kiralamalar standardının kuralları belirlenmiştir (Karataş, 2018: 153).

Ancak 2019 yılı itibariyle "TFRS 16 Kiralamalar" Standardının uygulanmaya başlanması ve "TMS 17 Kiralama İşlemleri" standardının

yürürlükten kalkması neticesinde her iki standart seti arasında uygulama farklılıkları oluşmuştur.

Yürürlükten kaldırılan TMS 17’de, Finansal kiralamaya dair borçlar ve kiralanan varlıklar finansal durum tablosunda gösterilirken, geleneksel kiralama (faaliyet kiralaması) mukavelelerinden kaynaklanan borç ve varlıklar finansal durum tablosu dışı bırakılmakta ve sonuç olarak işletmelerin mali tabloları gerçeği tam olarak yansıtmamaktaydı.

Ancak, “TFRS 16 Kiralama İşlemleri” standardının uygulanmaya başlanması ile birlikte hem finansal kiralama işlemleri hem de faaliyet kiralaması işlemlerinin finansal tablolarda gösterilmesi amaçlanmıştır. Kiracılar; hemen hemen tüm kiralama mukavelelerini finansal durum tablolarında kullanım hakkı varlıkları ve kira yükümlülüklerini de kullanım hakkı yöntemine istinaden yükümlülük şeklinde muhasebeleştirileceklerinden dolayı, işletmelerin mali durumlarını gösteren finansal tabloları daha gerçekçi veriler sunması sağlanmıştır (Karataş, 2018: 153).

TMS 17’ye göre; Finansal kiralama işlemlerine konu varlıklar bilançoya dâhil edilmekte ancak faaliyet kiralaması işlemlerine konu varlıklar bilançoya dâhil edilmeyerek bilanço dışında tutulmaktaydı. 2019 yılından itibaren yürürlüğe giren TFRS 16’ya göre işletmeler mali tablolarında; 12 aydan kısa süreli ve düşük değere sahip varlık kiralamalarının haricindeki kiralama işlemlerini göstereceklerdir (TFRS 16, Par. 5). Dolayısıyla TMS 17 ile finansal durum tablosu dışında tutulan faaliyet kiralamasına konu olan varlıklar TFRS 16’nın yürürlüğe girmesi ile beraber kiracının finansal durum tablosuna eklenerek, kiralama borcu da yükümlülükleri arasında yer alacaktır (TFRS 16, Par. 24-25).

BOBİ FRS’ye göre kiracı geleneksel kiralamayla yaptığı ödemelerini kiralama süresince doğrusal gider kaydı yaparak kâr/zarara yansıtmalıdır (BOBİ FRS 15, Par. 19). Kiracı finansal kiralamanın konusu olan varlık ve yükümlülüğünü, kiralanan malın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanıyla muhasebeleştirmelidir. Sözleşmesinin

başlangıç tarihinden itibaren, söz konusu her iki değer de belirlenir (BOBİ FRS 15, Par. 13-14).

TFRS 16'ya göre kiracı, kiralama işleminin finansal tablolarına kiralama başladığında muhasebe kaydı; bir kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü yansıtılmak suretiyle maliyeti üzerinden yapılır. Kira yükümlülüğü; ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden hesaplanır (TFRS 16, Par. 22-23-26).

TFRS 16'ya göre; sadece kısa vadeye sahip olan ve düşük değere sahip olan kiralamalar 22. ve 29. paragraflardaki hükümlerin tercih edilmesi durumunda bu kiralamalara ait ödemelerin, kiralama süresince doğrusal veya herhangi bir diğer sistematik yöntemle giderleştirerek mali tablolarına yansıtılabilir (TFRS 16, Par. 6).

BOBİ FRS ve MSUGT/VUK paralel şekilde, geleneksel kiralamalar doğrusal yöntem kullanılarak kâr/zarara yansıtılmaktadır. Finansal kiralamada ise BOBİ FRS ile uyumlu olarak VUK. Mükerrer 290. maddesine istinaden ilk muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak değer, kiracının finansal kiralama işlemine konu olan varlığın kullanımı ve borcu, kiralanan varlığın bugünkü değeri ya da rayiç bedelinden düşük olanından yapılır (VUK. Mük.M.290).

VUK/MSUGT'de finansal kiralama varlığı, MODV'lar da finansal kiralama hakkı olarak kaydedilirken, BOBİ FRS ile TFRS 16'da finansal kiralamaya konu olan varlık ilgili olduğu MDV hesabında kaydedilir (BOBİ FRS 15, Par. 14; TFRS 16, Par. 8).

BOBİ FRS ile TFRS 16'da Finansal kiralamada amortisman ayırma işlemi kiracı tarafından yapılmakta, kiralama sonunda mülkiyet kiracıya intikal edecekse ilgili varlığın faydalı ömrü, mülkiyetin kiracıya geçmesi belirsiz ise varlığın yararlı ömrü ya da kiralama süresinden kısa olanı üzerinden yapılır (BOBİ FRS 15, Par. 18; TFRS 16, Par. 32).

VUK'da kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulacağı ifade edilmiştir (VUK. Mük.M.290).

BOBİ FRS ve TFRS’de faydalı ömür, işletmenin benzer varlıklarındaki geçmiş deneyimlerine göre tespit edilmekte, VUK’da ise 333 Sayılı VUK Genel Tebliği’nin ekindeki sürelerle göre belirlenmektedir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

Kiracı kullanım hakkı varlığının sonraki ölçümünde, TFRS 16’nın 34 ve 35. paragraflarında belirtilen yöntemlerden birini uygulamaz ise; maliyet yöntemine göre ölçecektir. Kiracı, kullanım hakkı varlığının değer düşüklüğünü TMS 36’ya göre hesaplar (TFRS 16, Par. 29-30-33).

BOBİ FRS, TFRS 16 ve MSUGT/VUK açısından finansal kiralama işleminin kiracı açısından sonraki ölçümünde her üç uygulamada birbiri ile paraleldir. Kira ödemelerine ait olan borç anapara ve finansman giderleri birbirinden ayrılarak, kalan borç miktarına sabit bir faiz oranı uygulanmak suretiyle ait olduğu dönemlere dağıtılmalıdır (BOBİ FRS 15, Par. 17; TFRS 16, Par. 30-33; VUK. Mük.M.290).

TFRS 16’nın uygulanması ile beraber, mali tablolardaki değişikliklerin yanı sıra sabit ücretli kiralama yapılsa dahi ilk senelerde faiz giderinin fazla olması neticesinde işletmelerin gelir tabloları da etkilenecektir. Nakit akış tablosunda ise kira ödemesinde ilk senelerde faiz giderine ait ödemelerin fazla olmasından dolayı finansmandan kaynaklanan nakit çıkışları artış gösterecektir. Ayrıca dipnotlarda finansal tablo ilgilileri için faydalı olan bilgilerin açıklanması yeterli görülmüştür (Karataş, 2018: 156-158).

**Tablo 19.** Kiralamalar Karşılaştırma Tablosu

		<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT / VUK</b>	<b>TFRS</b>
<b>GENEL HÜKÜMLER</b>	<b>SINIFLANDIRMA</b>	Ölçütler ve Göstergeler Mevcut	BOBİ FRS ile Uyumlu	Farklılıklar Mevcut
<b>GELENEKSEL KIRALAMA</b>	<b>ÖLÇÜM</b>	Kira Ödemeleri Doğrusal Olarak Kar veya Zarara Yansıtılır	BOBİ FRS ile Uyumlu	Farklılıklar Mevcut

**Kaynak:** KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantı Sunum-2, TFRS 16

**Tablo 20.** Kiralamalar (Kiracı) Karşılaştırma Tablosu

		<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT / VUK</b>	<b>TFRS</b>
<b>FINANSAL KİRALAMA KİRACI</b>	<b>İLK ÖLÇÜM</b>	Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri ile Kira Ödemelerinin Bugünkü Değerinden <b>DÜŞÜK</b> Olanı ile	BOBİ FRS ile Uyumlu	BOBİ FRS ile Uyumlu
	<b>AKTİFE ALINACAK HESAP GRUBU</b>	Maddi Duran Varlık Maddi Olmayan Duran Varlık vb...	"Kullanım Hakkı" Olarak Aktife Alınır	BOBİ FRS ile Uyumlu
	<b>AMORTİSMAN</b>	Faydalı Ömür. Sahipliği Elde Edeceğine Dair Kesinlik Yoksa Kiralama Süresi İle Faydalı Ömürden Kısa Olanı	İlgili Tebliğ de Tespit Edilen Amortisman Süresi	BOBİ FRS ile Uyumlu
	<b>SONRAKİ ÖLÇÜM</b>	Kira Ödemeleri Borç Anapara Ödemesi ve Finansman Gideri Olarak Aynştırılır. Finansman Gideri Kalan Borç Tutana Sabit Faiz Oranı Uygulanacak Şekilde Dönemlere Dağıtılır.	BOBİ FRS ile Uyumlu	BOBİ FRS ile Uyumlu

**Kaynak:** KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantı Sunum-2, TFRS 16

BOBİ FRS’de kiralama işlemlerinin finansal kiralama ve geleneksel kiralama şeklinde sınıflandırıldığını belirtmiştik (BOBİ FRS 15, Par. 6-8).

TFRS 16’ya göre ise sınıflandırmada kiraya veren açısından ayırım olmadığından dolayı kiralamalar; faaliyet kiralaması veya finansal kiralama şeklinde sınıflandırılmaktadır (TFRS 16, Par. 61).

BOBİ FRS’de kiraya veren finansal kiralamaya ait varlığını finansal tablo dışında bırakarak; gerçeğe uygun değeri ve başlangıçtaki doğrudan maliyetlerinin toplamına eşit bir tutarda alacak olarak muhasebeleştirir. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki farkı kâr/zarara yansıtılır. Tahsilatı yapılan kira tutarları ilk kayıt işleminden sonra anapara geri ödemesi ve finansman geliri şeklinde ayrılır. Finansman niteliğindeki gelirler, kalan alacak tutarına zımni faiz oranını yansıtabilecek şekilde yapılır. Koşula dayanan kiralar ise oluştukları dönemde kâr/ zarara yansıtılır (BOBİ FRS 15, Par. 20-21).

TFRS 16’da kiraya veren, finansal kiralama kapsamındaki varlıklarını finansal durum tablosuna dâhil eder ve net kiralama yatırımına eşit miktarda

alacak olarak finansal tablolarında sunar. Ölçümünde ise kiralamadaki zımnî faiz oranı kullanılır. (TFRS 16, Par. 67-71-74).

VUK'da; *“Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.*

*Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.*

*Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur”*(VUK. Mük.M.290).

Sonraki ölçümde kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresince sabit dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde muhasebeleştirir. Finansman geliri sistematik ve rasyonel olarak dağıtılması amaçlanır. Kira ödemeleri anapara ve kazanılmamış finansman geliri azaltılarak brüt kiralama yatırımından çıkarılır (TFRS 16, Par. 75-78).

Yukarıda bilgiler doğrultusunda finansal kiralama işlemlerinin; sonraki ölçüm kurallarının kiraya veren tarafından BOBİ FRS, TFRS 16 ve VUK yöntemleri birbiri ile paraleldir.

BOBİ FRS'de kiraya veren, geleneksel kiralama çerçevesindeki kira tahsilatlarını doğrusal şekilde kiralama süresince gelir olarak kâr/zarara aktarır (BOBİ FRS 15, Par. 28).

TFRS 16’da ise faaliyet kiralaması ise BOBİ FRS ile birbirine benzemektedir. Kiraya verenin, kira tahsilatlarını doğrusal veya diğer bir sistematik yöntemle tablolarına yansıtacağı belirtilmiştir (TFRS 16, Par. 81).

Kiraya veren, kira geliri elde edilirken katlandığı maliyetleri (amortisman dâhil) giderleştirecek, değer düşüklüğü hesaplamasını ise TMS 36’ya göre yapacaktır (TFRS 16, Par. 82-85).

**Tablo 21.** Kiralamalar (Kiraya Veren) Karşılaştırma Tablosu

		<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT / VUK</b>	<b>TFRS</b>
<b>FİNANSAL KİRALAMA KİRAYA VEREN</b>	<b>İLK ÖLÇÜM</b>	Varlık Finansal Tablo Dışı Bırakılır. Varlığın <b>GERÇEĞE UYGUN DEĞER</b> ’i ile Başlangıçtaki Doğrudan Maliyetler Toplamı Kira Alacağı Olarak Kayda Alınır.	Varlık " <b>İZ BEDELİ</b> " ile İzlenir. Başlangıçtaki Doğrudan Maliyetler Kira Alacağı Tutarına Eklenmez	BOBİ FRS ile Uyumlu
	<b>SONRAKİ ÖLÇÜM</b>	Alınan Kira Ödemeleri Anapara Geri Ödemesi ve Finansman Gelini Olarak Ayrıştırılır. Finansman Geliri Kalan Alacak Tutarına Sabit Bir Faiz Oranı Uygulanacak Şekilde Dönemlere Dağıtılır.	BOBİ FRS ile Uyumlu	BOBİ FRS ile Uyumlu

**Kaynak:** KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantı Sunum-2, TFRS 16

## 2.16. “BÖLÜM 16 Devlet Teşvikleri” Karşılaştırması

Devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyet konularına yönelik olarak belirli koşulların sağlanması sonucunda devlet tarafından yapılan kaynak transferleridir. Devlet teşvikleriyle belirli şartları sağlayan işletme ya da işletmeler topluluğuna ekonomik fayda sağlanmaktadır. Değeri tespit edilemeyen devlet yardımları ve devlet ile yapılan normal ticari işlemlerden ayrıştırılamayan işlemler, devlet teşviki kapsamında değerlendirilemez (BOBİ FRS 16, Par. 2-3).

Devlet Teşviki olarak; devlet tarafından belirli koşulların gerçekleştirilmesi sonucunda devletin vazgeçtiği krediler ve düşük faiz oranı hesaplanarak devletten alınan kredi işleminden elde edilen yarar da devlet teşviki olarak değerlendirilir (BOBİ FRS 16, Par. 5).

**Tablo 22.** BOBİ FRS'ye göre Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması

<b>BOBİ FRS'de Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması</b>	
<b>Kar veya Zarar'da Takip Etme</b>	<b>Ertelenmiş Gelirler'de Takip Etme</b>
a) Eğer teşvik; işletmenin gelecekteki herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmiyorsa ya da performans şartını önceden yerine getirmiş ise, alındığı anda "kâr veya zarar" da muhasebeleştirilir.	Teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılmaya kadar ya da performans şartları karşılanmadığı için iade edilene kadar Finansal Durum Tablosunda "Ertelenmiş Gelirler" kalemi içerisinde gösterilir. Teşvik, alınan ya da alınacak olan varlığın "gerçeğe uygun değeri" üzerinden muhasebeleştirilir.
b) Eğer teşvik; işletmenin gelecekteki belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiriyorsa, performans şartları karşılandığı anda "kâr veya zarar" da muhasebeleştirilir.	

**Kaynak:** BOBİ FRS 16, Par. 7-8

Devlet teşvikleri; elde edilmesi için belirlenen şartları işletmenin ifa etmesi ve söz konusu teşvikin işletme tarafından elde edilmesine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılamaz. Ayrıca teşvik bedeline fiilen sahip olunması teşvikin şartlarının karşılandığını göstermez (TMS 20, Par. 7-8).

**Tablo 23.** TMS'ye göre Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması

<b>TMS'de Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Yansıtılması</b>	
<b>Sermaye Yaklaşımı</b>	<b>Gelir Yaklaşımı</b>
Teşvik, kâr ya da zarar dışında, bilançoda öz sermaye hesaplarında muhasebeleştirilir.	Teşvik, bir ya da daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

**Kaynak:** TMS 20, Par. 12-13-16

176 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde teşvik belgeli yatırımlar sebebiyle tahsil edilen destekleme prim tutarlarının kaydı yapılırken; mevcut sabit yatırımın maliyetinden düşülebileceği veya hasılat kaydı yapılabileceği belirtilmektedir (Doğan, 2018).

Yukarıdaki bilgilere göre; BOBİ FRS'nin TMS 20'ye göre daha sade olduğunu, BOBİ FRS'nin teşvikleri "parasal ve parasal olmayan teşvikler" olarak ayırmadığını ve TMS 20'de "sermaye yaklaşımı" ve "gelir yaklaşımı" olarak iki seçenek sunulmasına karşılık BOBİ FRS'nin sadece "gelir yaklaşımı" nı benimsediği görülmektedir.

## 2.17. “BÖLÜM 17 Borçlanma Maliyetleri” Karşılaştırması

Tablo 24. Borçlanma Maliyetleri Karşılaştırılması

BORÇLANMA MALİYETLERİ			
	BOBİ FRS	TMS	VUK
TANIM	Üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların borçlanarak elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan faiz ve diğer maliyetlerdir.	Özellikli varlığın elde edilmesi, inşa edilmesi ya da üretimi ile doğrudan ilgili olan maliyetlerdir.	VUK' da ayrıca tanımlanmamıştır.
MUHASEBELEŞTİRME	Söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine dâhil edilir. Diğer tüm borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemde <b>kâr veya zarara</b> yansıtılır.	Özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olan harcamalar <b>maliyet</b> olarak aktifleştirilir. Diğer borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemde <b>gider</b> olarak muhasebeleştirilir.	VUK' un 163;238 Sayılı Genel Tebliğine göre; varlığın stok kalemi veya maddi/maddi olmayan duran varlık olması bakımaksızın, varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri <b>aktifleştirilmektedir</b> . Sonraki yıllarda oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya gider yazılması ise işletmenin tercihine bırakılmıştır.

**Kaynak:** BOBİ FRS 17, Par. 1-2; Şen ve Özbirecikli, 2018; TMS 23, Par. 8

Borçlanma maliyetlerinin BOBİ FRS Bölüm 17'ye göre TMS 23'de daha ayrıntılı açıklandığını, BOBİ FRS'de sadece tanımlara yer verildiğini söyleyebiliriz. Ayrıca TMS 23'de “özellikli varlık” tanımına yer verilmiş ancak BOBİ FRS'de ise “*Üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren....*” ifadesi kullanılan bir tanımlama yapılmıştır (BOBİ FRS 17, Par. 2; TMS 23, Par. 5).

## 2.18. “BÖLÜM 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Karşılaştırması

Finansal tablolarda yer alan bir varlığın değer düşüklüğünden bahsedebilmek için; piyasa değerinin düşmesi, negatif etkiye sahip ciddi değişiklikler olması, piyasa faiz nispetlerinin yükselmesi, fiziki tahribata uğraması ya da modasının geçmesi ve ayrıca ekonomik performansının bekleneni vermemesi gibi durumları sıralamak mümkündür (Nair-3, 2018).

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı”, işletmeye ait olan varlıkların geri kazanılabilir değerinden yüksek bir bedelle izlenmemesi için

uyulması gereken kuralları belirtmiştir. Varlıkla ilgili değer düşüklüğü olması durumunda bu zarar muhasebeleştirilmelidir (TMS 36, Par. 1).

BOBİ FRS ile TMS 36 birbiri ile uyumlu standartlardır. Ancak aşağıdaki tabloda belirtilenler bu standardın kapsamına dâhil değildir.

**Tablo 25.** Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Kapsamında Yer Almayanlar

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDAR DİNİN KAPSAMINDA YER ALMAYANLAR	
BOBİ FRS Bölüm 18 Kapsamında Olmayan	TMS 36' ya Dahil Olmayan
Stoklar bölümü kapsamındaki stoklar,	BOBİ FRS kapsamında olmayanlara ilave olarak; Sözleşme varlıkları ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca finansal tablolara alınan bir sözleşmenin yapılması veya yerine getirilmesi için katılan maliyetlerden doğan varlıklar,
Tarımsal Faaliyetler bölümü kapsamındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,	Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümü kapsamındaki finansal varlıklar,	Ertelenen edinme maliyetleri ve TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standart ı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar,
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü kapsamındaki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standart ı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar(veya elden çıkarılacak varlık grupları)
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler bölümü kapsamındaki ertelenmiş vergi varlıkları.	

**Kaynak:** BOBİ FRS 18, Par. 2; TMS 36, Par. 2

VUK'da, MDV'ler de değer düşüklük durumunda ne yapılacağına dair net bir görüş söz konusu olmamakla beraber, VUK'un 317. Maddesinde fevkalade amortisman yöntemi yer almıştır (VUK.M.317).

BOBİ FRS'de finansal durum tablosunda işletme varlıklarının geri kazanılabilir değerinden yüksek bir değerle yer alamayacağı, defter kayıtlı değerinin geri kazanılabilir değerinden büyük olması durumunda, değer düşüklüğü zararının olduğu ifade edilmiştir (BOBİ FRS 18, Par. 3).

Ancak BOBİ FRS’de defter değeri; bir varlık veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki değeridir denilmiş, diğer taraftan TMS 36’da ise değerlendirme gününde varlığın kayıtlardaki değerinden birikmiş amortismanları çıkarılarak bulunan değerinin defter değeri olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca varlığın değerlendirme gününde kayıtlardaki maliyet değeri veya önceki dönemlerde yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerinin de olabileceği ifade edilmiştir (TMS 36, Par. 6). Tanımdaki bu farklılık BOBİ FRS ve TMS uygulamalarında herhangi bir farklılığa sebep olmayacaktır (Perek, 2018: 175-176).

BOBİ FRS’de raporlama dönemleri sonunda varlığın değerinde düşüklük durumuna bakılarak, değer düşüklüğü söz konusu ise geri kazanılabilir değeri tespit edilir (BOBİ FRS 18, Par. 4).

TMS 36’da değer düşüklüğü olup olmadığı yıllık olarak ancak her yıl aynı dönemde test edilir (TMS 36, Par. 10).

BOBİ FRS Bölüm 18 ile TMS 36 arasındaki en büyük farklılık Şerefiyenin değerlemesinde ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS’ye göre Şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz. Daha sonra, kayıtlı değerinden biriken itfa tutarları çıkarılarak tespit edilir. Şerefiyenin yararlı ömrü güvenilir olarak belirlenemediğinde 10 yılda itfa edilerek, değer düşüklüğü hesaplanmaz (BOBİ FRS 21, Par. 27).

Şerefiye “TFRS 3 Şirket Birleşmeleri Standardı” ve TMS 36’da (65 ile 108. Paragraflarında) tanımlanarak belirsiz bir ömre sahip olduğu düşünüldüğünden, itfa edilmeyeceği ancak yıllık olarak değer düşüklüğü testine (80-99. Paragraftaki bilgilere göre) tabi olacağı ifade edilmiştir (TMS 36, Par. 10-10b).

VUK’da Şerefiye 5 yıllık bir dönemde itfa edilir (VUK.M.326).

BOBİ FRS’de; maliyetiyle ölçülen varlıkların değer düşüklüğü zararları kâr/zarara yansıtılır. Yeniden değerlendirilen değeriyle ölçülen MDV’lerin değer düşüklüğü zararları yeniden değerlendirme değer azalışı olarak kaydedilir (BOBİ FRS 18, Par. 27).

TMS 36’da yeniden deęerlenen varlıęın deęer dūřuklūęu zararı, anılan dięer Standartta yeniden deęerleme azalması řeklinde deęerlendirilir. Yeniden deęerlemesi yapılmayan varlıęa ait deęer dūřuklūęu zararı kâr/zararda kaydedilir. Yeniden deęerlenen varlıęın bu zararı varlıęın yeniden deęerleme fazlasını ařmadıkęa yeniden deęerleme fazlasından dūřülür ve dięer kapsamlı gelirdede muhasebeleřtirilir (TMS 36, Par. 60-61).

MSUGT’ye göre muhasebeleştirmeyle ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

### **2.19. “BÖLÜM 19 Karşılıklar, şarta Bağlı Yükümlülükler ve şarta Bağlı Varlıklar” Karşılaştırması**

BOBİ FRS Bölüm 19’da “Karşılıklar, şarta Bağlı Yükümlülükler ve şarta Bağlı Varlıklar”a dair muhasebe ilkeleri düzenlenerek ve finansal tablolara yansıtılma kuralları ele alınmıştır. Ayrıca, başka bölümlerde tanımlananların haricindeki, şarta bağlı yükümlülük ile varlıklara ve kıdem tazminatı karşılıklarına uygulanır (BOBİ FRS 19, Par. 1-2).

BOBİ FRS Bölüm 19’a göre; ekonomik olarak dezavantajlı olmadıkęa, sözleşmeye taraf olanların yükümlülüklerini kısmen yerine getirdiği ya da getirmediği sözleşmelere uygulanmaz. Ancak bu tip sözleşmeye göre zararı kağınılmaz olanlar net zararlarına karşılık ayırabilirler (BOBİ FRS 19, Par. 3).

BOBİ FRS Bölüm 19 ve TMS 37’de yer alan karşılık terimi, varlıkların amortisman, şüpheli alacaklar ve diğer varlıklarla ilgili değer dūřuklkleri gibi ve yükümlülüğe ait kayıt işlemi gerektirmeyen defter değerleriyle ilgili düzeltmeleri kapsamadığından bu bölümün kuralları uygulanmaz (BOBİ FRS 19, Par. 4; TMS 37, Par. 10).

TMS 37 ve BOBİ FRS Bölüm 19 standardı ile kapsam bakımından uyumlu olmasına rağmen, BOBİ FRS Bölüm 19 içerisinde yer alan Kıdem Tazminatı Karşılığı TMS 37 standardı içerisinde yer almamış, “TMS 19 alışanlara Sağlanan Faydalar” standardının içerisinde ayrıca tanımlanması her iki standardın kapsamı açısından önemli bir farklılık oluşturmuştur.

BOBİ FRS’de “Şarta Bağlı Yükümlülükler” TMS 37’de “Koşullu Borçlar” ve ayrıca BOBİ FRS ‘de ki “Şarta Bağlı Varlıklar” TMS 37’de “Koşullu Varlıklar” olarak adlandırılmış olması her iki standart başlığında farklılık oluşturmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Gerek BOBİ FRS’de ve gerek ise TMS 37’de; karşılık; gerçekleşme süresi ya da miktarı belirsiz olan yükümlülük olarak tanımlanmıştır. Karşılığın finansal durum tablosuna yükümlülük şeklinde yansıtılacağı ve herhangi bir varlığın maliyetine eklenmedikçe karşılık tutarının gider olarak kaydedileceği belirtilmiştir. Standartlara göre karşılıklar; İşletmenin hesap dönemi sona erdiğinde geçmişteki olay sebebiyle bir yükümlülüğünün var olması, yükümlülüğün ifa edilmesi amacıyla iktisadi yarar çıkışının güçlü olması ve tutarın emniyetli şekilde belirlenmesi durumlarında kaydedilir (BOBİ FRS 19, Par. 5-6; TMS 37, Par. 14).

Her iki standart da muhasebeleştirme niteliklerini karşıladıklarında kaydedilir. MSUGT’de, söz konusu olan karşılıklar muhasebeleştirilebilmekte fakat VUK ise buna müsaade etmemektedir (Doğan, 2018).

BOBİ FRS’ye göre karşılıklar; işletmelere isteğe bağlı olarak bugünkü değer üzerinden değerlemeyle ilgili serbestlik sağlanmış ayrıca bugünkü değer hesaplanmadan karşılık tutarının yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden hesaplanmasına da olanak sağlamıştır (BOBİ FRS 19, Par. 13).

TMS 37’ye göre karşılıklar; paranın zaman değerinin etkisinden dolayı bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi gerektiği belirtilmiştir (TMS 37, Par. 45).

MSUGT karşılıkların muhasebeleştirilmesini öngörmesine rağmen, VUK’da alacaklar mahkemeye verildikten sonra mevcut durum değerlendirildikten sonra karşılık ayrılabilir. Yükümlülüğün miktarı ise benzer şekilde, kaybedilen mahkeme kararına göre ödenecek tutar kesinleştiği zaman, kesinleşen tutar üzerinden muhasebeleştirilir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS’de Kıdem Tazminatı yükümlülükleri hesaplanırken; iş gücü devir hızı ile geçmiş dönemlere ait gerçekleşen kıdem tazminatı gibi etkenler

önemsenerek ve çalışanların ait olduğu dönemdeki kıdeme temel olan ücretinden hesaplanarak gider kaydı yapılır (BOBİ FRS 19, Par. 17).

TMS/TFRS’de ise Kıdem tazminatı yükümlülükleri “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında; iş gücü devir hızı ve geçmiş dönemlerde oluşan kıdem tazminatı gibi etkenler önemsenerek, çalışanların ait olduğu dönemdeki kıdeme esas ücretinden aktüeryal hesaplama yöntemi kullanılarak hesaplanacağı ve kıdem tazminat yükümlülük artışlarını giderleştirerek finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiştir (TMS 19, Par. 67).

TMS 19’un temel özelliği ise; çalışanlar tarafından sunulan hizmetler sonucu olarak çalışanlara tanımlanan yarar planına göre, işten ayrılmalarından sonra ve uzun süreli yarar elde edilmesi için yapılması gerekli olan işveren yükümlülükleri şeklinde tanımlanmıştır (Doğan, 2014).

MSUGT/VUK’da ise; kıdem tazminatı ödendiğinde ve ödenen tutar üzerinden ilgili hesaba gider kaydedilir. MSUGT’de ki ihtiyatlılık kavramı gereği olası gider ve zararlara karşılık ayrılması zorunluluğu getirilmiştir. Şarta bağlı olaylar sebebiyle oluşan, olma ihtimali yüksek zararlar için kıdem tazminatı karşılığı ayrılması zorunlu olan durumlar olsa da; MSUGT hesaplanan mevcut karşılıkların muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. Borç ve gider karşılık hesap grubu açıklanırken, bilanço tarihinde tahakkuk eden vergi gibi yükümlülükler, tahmin edilen gider ile tazminat durumlarına karşılık ayrılacağı ifade edilmiştir. Uygulamada yine de kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılmaktadır (Öğüz, 2018: 205; Şen ve Özbirecikli, 2018).

Şarta Bağlı Yükümlülük ve Şarta Bağlı Varlıklar aşağıdaki tabloda açıklanmıştır;

**Tablo 26.** Şarta Bağlı Yükümlülük ve Şarta Bağlı Varlık Karşılaştırması

ŞART A BAĞLI VARLIK		ŞART A BAĞLI YÜKÜMLÜLÜK		
TANIM	RAPORLAMA	TANIM	RAPORLAMA	
BOBİ FRS	Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlık olup söz konusu varlığın mevcudiyeti; tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.	Finansal Durum Tablosunda gösterilmez	Aşağıdakilerden herhangi birisi Şarta Bağlı Yükümlülüktür;	Finansal Durum Tablosunda gösterilmez
		Ancak ilgili varlık nedeniyle işletmeye kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak kayda alınır. Şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.	a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olup söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.	Kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse, dipnotlarda şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine dair kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.
			b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle kayda alınmayan mevcut bir yükümlülüktür; (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya (ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.	
TMS	BOBİ FRS ile aynıdır.	BOBİ FRS ile aynıdır.	BOBİ FRS ile aynıdır.	BOBİ FRS ile aynıdır.
VUK	BOBİ FRS ve TMS ile uyumludur.	BOBİ FRS ve TMS ile uyumludur.	BOBİ FRS ve TMS ile uyumludur.	BOBİ FRS ve TMS ile uyumludur.

**Kaynak:** Akbulut, 2014: 166-167; BOBİ FRS 19, Par. 18-20-21-23; Doğan, 2018; TMS 37, Par. 27-31-32-35

## 2.20. “BÖLÜM 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri” Karşılaştırması

İşletmeler yabancı para birimi üzerinden işlemler yapabilir ya da yurtdışında faaliyetleri olabilir yapılan bu faaliyetlerde nitelik, uygulanan standart ve para birimi çevrim işlemlerine göre farklılık arz etmektedir. Kullanılan para biriminin çevrim işlemlerinin ne şekilde yapılacağı ve raporlama yöntemleri yürürlükteki kanun ve standartlarla belirlenmiştir.

Kur, milli para cinsinden yabancı paranın değeridir. Yabancı paralar ya da efektif değerlerde farklı değer göstermektedir. Yabancı para piyasa hareketlerinde Alış kuru ve Satış kuru olarak işlem yapılmaktadır.

Alış Kuru, yabancı para veya efektif alışlarda kullanılan kurdur. Satış Kuru, yabancı para ya da efektif satışlarda kullanılan kurdur. Ayrıca uygulamada aşağıda ifade edilen; Çapraz Kur, farklı ülkelerin(iki) parasının belirlenerek diğer bir üçüncü ülkenin parası açısından değerini belirtmek için kullanılır (Karacan, Çiftçioğlu ve Kutlu, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 20’de, yabancı parayla yapılan işlemlerin işletmelerce ağırlıklı kullandıkları para biriminden farklı olarak sunumunda yapılacak muhasebe ve raporlama ilkeleri düzenlenmiştir. Konsolide mali tablo düzenlemesi gereken işletmeler için de ağırlıklı kullanılan para birimi çevrimiyle ilgili raporlama kuralları açıklanmıştır (BOBİ FRS 20, Par. 1).

TMS/TFRS’de ise yabancı parayla yapılan işlemleri, ülke dışındaki işletmelerin mali tablolarına yansıtılma yöntem ve kullanılan para birimi çevrim işlemlerinde kullanılacak döviz kur veya kurlarıyla ilgili kurallar “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında” açıklanmıştır (TMS 21, Par. 1-2).

BOBİ FRS ile TMS 21 standartları genel olarak birbiri ile paralellik göstermektedir. Ancak bazı isim ve tanım farklılıkları da mevcuttur. Örneğin, TMS 21’de “Kur Değişiminin Etkileri” başlığıyla tanımlanmış, BOBİ FRS’de ise Yabancı Para Çevrim İşlemleri başlığı kullanılmıştır. TMS 21’de geçerli para birimi, BOBİ FRS’de ise ağırlıklı kullanılan para birimi terimleri kullanılmıştır (BOBİ FRS 20, Par. 2-6; TMS 21, Par. 9-14).

VUK’un 215. maddesinde Türk para birimiyle yapılan işlemlerin kayıt kuralları belirlenmiştir. *“Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır”* (VUK.M.215).

VUK'da “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tesbit olunur” (VUK.M.280).

Çevrim işlemlerinde uygulanırken, gelir, gider ve özkaynaknağa ait çevrim yapılırken işlemin yapıldığı gün için gerçek kura yaklaşan bir kur kullanılabilir. Döneme ait ortalama kur özkaynak, gelir, gider kalemlerinin tamamının çevrim işlemlerinde uygulanabilir. Ortalama kur döviz kurunun önemli ölçüde dalgalandığı durumda kullanılamaz (BOBİ FRS 20, Par. 20).

**Tablo 27.** Kur Farkları İle İlgili İşlemlerin TMS 21, BOBİ FRS Bölüm 20 ve VUK'a Göre Benzerlik ve Farklılıkları

	<b>TMS 21</b>	<b>BOBİ FRS BÖLÜM 20</b>	<b>VUK</b>
<b>İlk Ölçüm</b>	İşlem tarihindeki spot kur	TMS ile uyumludur.	TMS ile uyumludur.
<b>Yabancı Para Cinsinden parasal Kalemlerin Çevrimi</b>	Dönem sonundaki spot kur üzerinden	TMS ile uyumludur.	Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinden
<b>Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemlerin Çevrimi</b>	Maliyet bedeli ile ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur üzerinden, gerçeğe uygun değeri ile ölçülüyorsa gerçeğe uygun değerinin belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir.	TMS ile uyumludur.	Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinden
<b>Son Ölçüm</b>	İşlem tarihindeki kur üzerinden	Dönem sonundaki spot kur üzerinden	Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinden
<b>Finansal Tabloların Çevrimi</b>	Varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kur üzerinden, gelir gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir.	TMS ile uyumludur.	Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır

**Kaynak:** Karacan, Çiftçioğlu ve Kutlu, 2018

## 2.21. “BÖLÜM 21 İş Birleşmeleri” Karşılaştırması

Farklı iş ya da işletmelerin bir işletme oluşturmak amacıyla bir araya gelmesi iş birleşmesidir. Bir iş birleşmesinde edinen işletme edinilen işletmenin kontrolünü ele alır. Bu bölümde iş birleşmesi ve oluşan şerefiye ile ilgili muhasebe ilkeleri açıklanmıştır (BOBİ FRS 21, Par. 1-2).

TFRS 3’de ise “İşletme Birleşmeleri” başlığıyla tanımlanan standart BOBİ FRS’de ise “İş Birleşmeleri” başlığı altında düzenlenmiştir. Tam set TFRS’de işletme terimi kullanılmış ancak BOBİ FRS’de ise iş terimi tercih edilmiştir (Karacan ve Uygun, 2018). Her iki standart setinin; Şerefiyenin oluşması, satın alma teknikleri ve iş birleşmesi muhasebe işlemleri gibi özelliklerin birbiri ile paralel olduğu görülmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

BOBİ FRS’de işletme birleşmesiyle aralarında bağlantı olan maliyetler, söz konusu olan işletme birleşmesinin maliyetine ilave edilmekte, TFRS 3’de ise birleşmenin maliyeti tespit edilirken birebir ilgili olan maliyetler gider kaydedilerek kâr/zarara aktarılır (Doğan, 2017).

Her iki standart setinde de işletme birleşmeleri aynı teknik olan satın alma yöntemiyle muhasebeleştirilir (BOBİ FRS 21, Par. 10; TFRS 3, Par. 4).

BOBİ FRS ve TFRS’de edinilen varlıklar ve borçlar birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür (BOBİ FRS 21, Par. 14; TFRS 3, Par. 18).

BOBİ FRS Bölüm 21 Paragraf 11 ve TFRS 3 Paragraf 8’de iş birleşmesi; bir işe ait kontrol sağlandığında meydana gelirken, VUK’da bir işletme devralındığında söz konusu olmaktadır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

**Tablo 28.** Şerefiye ile Negatif Şerefiye hesaplaması

$\text{ŞEREFİYE} = \text{İş Birleşme Maliyeti} > \text{Net Varlıklardaki Edinen İşletme Payı}$
$\text{NEGATİF ŞEREFİYE} = \text{Net Varlıklardaki Edinen İşletme Payı} > \text{İş Birleşme Maliyeti}$

**Kaynak:** BOBİ FRS 21, Par. 26-28

BOBİ FRS'ye göre şerefiye varlık olarak kayda alınır, negatif şerefiye ise birleşme zamanı dikkate alınarak kâr/zararda gösterilir, oluşan kazanç ise “Diğer Faaliyetlerden Gelirler” altındaki “Diğer Gelirler” de sunulur (BOBİ FRS 21, Par. 26-28).

TFRS 3’de edinen işletme edinilen tanımlanabilen varlıklar ile üstlenilen tanımlanabilen borç tutarlarının birleşme günündeki net değerlerinden çok olan kısmı Şerefiye şeklinde adlandırılır (TFRS 3, Par. 32).

MSUGT’de, iş birleşmesi devir işlemi yapılırken üstlenilen maliyet ile devralınan işletmenin rayiç bedeliyle hesap edilen net varlıklarının tutarı arasındaki olumlu fark şerefiyeyi oluşturmaktadır (1 Sıra No’lu MSUGT, B. 5).

TFRS’nin aksine, BOBİ FRS’de şerefiye sonraki dönemlerde maliyetinden biriken itfa tutarları çıkarılarak ölçülür, yararlı ömrü emniyetli bir şekilde belirlenemediğinde 10 yılda itfa edilir, değer düşüklüğü hesaplaması yapılmaz (BOBİ FRS 21, Par. 27).

TFRS 3’e göre ise Şerefiye; itfa edilmeyerek dönem sonlarında TMS 36’da ki kurallara istinaden değer düşüklüğü hesaplaması yapılmalıdır (TFRS 3, Par. B69).

MSUGT’de Şerefiye; 5 yıllık bir zaman diliminde itfa edilmektedir (1 Sıra No’lu MSUGT, B. 5).

BOBİ FRS’ye göre; Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri tanımlanmış ve raporlama işlemlerinde hakların birleşmesi yönteminin uygulanacağı belirtilmiştir (BOBİ FRS 21, Par. 35). TFRS 3 ve B1 paragrafına göre ise; Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri TFRS 3’ ün kapsamı dışındadır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

## **2.22. “BÖLÜM 22 Konsolide Finansal Tablolar” Karşılaştırması**

İki ve üzerindeki bağlı ortaklığın bir araya geldiği, ayrı ayrı finansal tablo düzenlemek yerine ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının faaliyet sonuçlarının tek bir tabloda gösterildiği finansal tablo şeklidir (Denk, 2019).

BOBİ FRS’de Bölüm 22’de bağlı ortaklık tanımı yapılarak bu yatırımların muhasebe ve düzenlenecek olan “Konsolide Finansal Tablo” ilkeleri açıklanmıştır (BOBİ FRS 22, Par. 1).

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü elinde bulunduran işletmenin düzenlemesi gereken konsolide finansal tabloların muhasebe ve raporlama ilkeleri açıklanmıştır. Dolayısıyla BOBİ FRS ve TFRS’ nin konsolide finansal tablo düzenlemek bakımından uyumlu olduğunu söyleyebiliriz (TFRS 10, Par. 1).

TFRS 10’da ana ortaklık tarafından bu bölümde açıklandığı şekilde mali tablo hazırlanması amacına yönelik olarak ölçek büyüklüğü önem arz etmemekte, ancak bir ya da daha çok işletmenin kontrol edilmesi önem taşımaktadır (Karacan ve Uygun, 2018).

MSUGT’de ise bu bölümde ifade edilen özelliklere sahip mali tablo düzenleme mecburiyeti bulunmamaktadır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

**Tablo 29.** BOBİ FRS Bölüm 22’deki Bazı Tanımlar

	BOBİ FRS Bölüm 22’ ye göre
<b>Bağlı Ortaklık</b>	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletmedir.
<b>Ana Ortaklık</b>	Bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan bir işletme ana ortaklık olarak nitelendirilir.
<b>Topluluk</b>	Ana ortaklık ile onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşan işletmeler grubudur.
<b>Kontrol</b>	Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

**Kaynak:** BOBİ FRS 22, Par. 2-3.

Konsolidasyon kapsamındaki işletmelerden bir ya da birkaçının faaliyet sonuçları topluluğun finansal raporlarının gerçeği ve doğruyu yansıtmasını etkileyecek kadar önemli değil ise bu işletmeler konsolidasyon işlemine dahil edilmeyebilir (Akbalık, 2002).

**Tablo 30.** Konsolidasyon Kapsamındaki İşletmeler

<b>KONSOLİDASYON KAPSAMINDAKİ İŞLETMELER</b>			
<b>ANA ORTAKLIK</b>	<b>BAĞLI ORTAKLIK</b>	<b>KONTROL GÜCÜNE SAHİP OLUNAN İŞTİRAKLER</b>	<b>KONTROL GÜCÜNE SAHİP OLUNAN DİĞER ORTAKLIKLAR</b>
Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve diğer ortaklıkları bulunabilen işletme.	Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan ya da dolaylı olarak %50' den fazlasına ya da aynı oranda oy hakkına ya da yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olunan işletme.	Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan ya da dolaylı olarak en az % 10' una en fazla % 50' sine ya da aynı oranlarda oy hakkına sahip olunan iştiraklerden üzerinde <b>kontrol gücü</b> olunanlar.	Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan ya da dolaylı olarak % 10' dan azına sahip olunan işletmeler üzerinde <b>kontrol gücü</b> olanlardır.

**Kaynak:** Akbalık, 2002

TFRS 10 standardında yer alan; kontrol gücü olmayan paylar, ölçütler, kontrolün var olması, konsolidasyonla ilgili işlemler vb. düzenlemeler BOBİ FRS ile paralel özelliğe sahiptir (Ataman ve Cavlak, 2017).

BOBİ FRS'ye göre Büyük işletmeler bağlı ortaklıklarıyla ilgili raporlamalarını bu bölümde belirtilen kurallara (tam konsolidasyon yöntemi) göre yapmaları gerekmektedir. Ancak Büyük işletme dışındaki; örneğin orta büyüklükteki işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yoktur ancak isteyen işletmeler yine bu bölümdeki kurallara göre hazırlayabilecekler (BOBİ FRS 22 Par.10-14). TFRS 10'a göre de BOBİ FRS ile uyumlu olarak tam konsolidasyon yöntemine göre düzenlenmelidir (TFRS 10, Par. B86).

Ana ortaklığın Büyük işletme olmaması, ancak KAYİK niteliğine sahip bir bağlı ortaklığı var ise yine bu bölümde belirtilen kurallara göre konsolide finansal tablolarını hazırlayacaklardır. Ancak BOBİ FRS Bölüm 22.18 paragrafında belirtilen niteliklere sahip bağlı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dahil edilmesine gerek yoktur (BOBİ FRS 22, Par. 11).

Konsolide finansal tablo düzenleyen ana ortaklıklar münferit finansal tablolarını da hazırlamak zorundadır ancak münferit finansal tablolarıyla ilgili dipnot sunmalarına gerek yoktur (BOBİ FRS 22, Par. 21).

TFRS 10'a göre; Tam seti kullanan Ana ortaklık özelliğini taşıyan işletmenin konsolide finansal tablo düzenlemesi gerekir (TFRS 10, Par. 4).

**Tablo 31.** TFRS 10 Konsolide Finansal Tablo Düzenleme İstisnaları

TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLO DÜZENLEME İSTİSNALARI
Aşağıdaki şartların tamamını karşılayan bir ana ortaklık konsolide finansal tablo sunmak zorunda değildir;
Ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ya da başka bir işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağını bildirmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması,
Ana ortaklığın borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmüyor olması,
Ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmuş olmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması,
Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen veya konsolide edilen bağlı ortaklıklarının TFRS' lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması.

**Kaynak:** TFRS 10, Par. 4

BOBİ FRS'de ana ortaklık münferit finansal tablolarını düzenlerken, bağlı ortaklıkları maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak ölçer, ayrıca ana ortaklık münferit ve konsolide finansal tablolarını aynı muhasebe politikalarına göre düzenlemelidir (BOBİ FRS 22, Par. 23-24).

TFRS'de münferit finansal tablolar "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" standardına göre düzenlenir. Bağlı ortaklıklara ait yatırımlar maliyet bedeli yöntemi, özkaynak yöntemi ve GUD yöntemlerinden birisi tercih edilerek muhasebeleştirilir (TMS 27, Par. 10).

MSUGT'ye göre konsolide finansal tablo hazırlamak zorunluluğu bulunmamaktadır. Bağlı ortaklık için %50'den fazla pay veya oy verme hakkı olması gerekmekte ve muhasebe işlemlerinde alış bedeline göre kayıt yapılmaktadır (Nair-3, 2018).

### 2.23. “BÖLÜM 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” Karşılaştırması

BOBİ FRS'nin bu bölümünde gelir kaynaklı vergilerin (dönem vergisi ve ertelenmiş vergi) kaydı ile ilgili ilkeler düzenlenmiştir (BOBİ FRS 23, Par. 1-2).

TMS/TFRS'de ise TMS 12-Gelir Vergileri standardında kurumların kazançları üzerinden alınan vergilerle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esasları düzenlenmiştir.

Türk Vergi Sisteminde; gelir vergisi terimi vergi mevzuatı uygulamalarında tüzel kişiliği olmayan, gerçek kişilerce gelir unsurlarının her birinden elde ettikleri kazançlarına göre hesaplanan vergileri ifade eder. Ülkemiz vergi mevzuatına göre; gerçek kişi kazançları Gelir Vergisi Kanununda, tüzel kişiliğe sahip kurumların kazançları ise Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlendiğinden dolayı uygulamada iki ayrı kanun düzenlemesi mevcuttur. Bu kanunlardan;

GVK, gerçek kişilerce kanunda belirtilen birçok gelir unsurundan bir takvim yılında oluşan safi kazançlarından hesaplanması gereken vergiler düzenlenir (GVK.M.1-2).

KVK'da ise; benzeri olarak tüzel kişilerin bir raporlama dönemi içinde GVK'da tanımlanan gelir faktörlerinden elde etmiş oldukları kurum kazançlarından hesaplanan vergiler düzenlenmektedir (KVK.M.1).

Kanunlarda belirtilen terimlerle karıştırılmaması amacıyla BOBİ FRS'de “gelir vergileri” yerine “gelir üzerinden alınan vergiler” tanımı yapılmıştır. Kurum kazancından hesaplanan vergileri tanımlamak amacıyla TMS'de “Gelir Vergileri”, BOBİ FRS'de ise “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” standart ismi verilmiştir (Karacan ve Uygun, 2018).

BOBİ FRS'ye göre büyük işletmeler ertelenen vergi tutarlarını konsolide ile münferit finansal tablolarında sunmak zorundadır ancak büyük işletme dışındaki işletmelerin böyle bir mecburiyetleri yoktur. Herhangi bir zorunluluk olmamasına rağmen istekleri doğrultusunda konsolide tablo düzenleyenlerce ertelenmiş vergi bilgilerini göstermeleri zorunludur, ancak

münferit tablolarında göstermeleriyle ilgili mecburiyetleri yoktur (BOBİ FRS 23, Par. 3).

TMS 12 ile BOBİ FRS standartlarında yer alan düzenlemelerden örneğin; dönem vergisi, ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğünün tespiti, kaydı, ölçümü ve raporlanmasıyla ilgili düzenlemeler vb. uyumludur. En önemli farklılık, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına” göre; ertelenmiş verginin gösterilmesi Tam seti uygulayan işletmelere zorunludur (TMS 12, Par. 12-15).

VUK/MSUGT’de ise ertelenen vergi uygulaması mevcut değildir (Şen ve Özbirecikli, 2018).

#### **2.24. “BÖLÜM 24 Ara Dönem Finansal Raporlama” Karşılaştırması**

Bölüm 24 ve TMS 34 standartlarında işletmelere herhangi bir ara dönem raporlama yapma yükümlülüğü getirilmemiştir. Tabii oldukları kanunlar gereği zorunlu olarak veya istemeleri halinde ara dönem finansal raporlama yapan işletmelerin raporlamalarında uygulayacakları ilkeler açıklanmıştır (BOBİ FRS 24, Par. 1-2; TMS 34, Par. 1).

BOBİ FRS Bölüm 24 içerik bakımından, sunulacak dönemler ve yapılması gerekli olan açıklamalar açısından TMS 34 ile paralellik göstermektedir. Tam seti kullanan işletmelerin ara dönem finansal tablo düzenlemeleri TMS 34’de zorunlu iken BOBİ FRS’de böyle bir yükümlülük şartı konmamıştır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Türkiye’deki vergi mevzuatı ve yasal düzenlemelere göre ise; üçer aylık dönemlerde finansal tablo hazırlanması gerekmekte ve hazırlanan bu finansal tablolara göre ise geçici vergi hesaplaması yapılmaktadır.

SPK mevzuatında da tebliğ kapsamında olan işletmeler 3,6 ve 9 aylık dönemlerde ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlü tutulmuşlardır (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, M.7).

## 2.25. “BÖLÜM 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Karşılaştırması

Bu bölüm de, ağırlıkla kullanılan para birimi yüksek enflasyona sahip bir ekonominin para birimini kullanan işletmeler finansal tablolarını bu bölümde belirtilen ilkelere göre yani yüksek enflasyonun etkilerini gidererek finansal tablolarını düzenlemeleri gerektiği açıklanmıştır (BOBİ FRS 24, Par. 1).

Tam set TMS/IFRS’de geçerli para birimi yüksek enflasyona sahip olan ekonomideki işletmelerin, münferit ve konsolide finansal tablolarında TMS 29 kuralları uygulayacağı belirtilmiştir (TMS 29, Par. 1).

Yukarıda her iki standardın tanımına bakıldığında BOBİ FRS’de ağırlıkla kullanılan para birimi ifadesi yer alırken, TMS 29’da geçerli para birimi ifadesi yer almıştır. BOBİ FRS ile TMS 29’un finansal tablolarda enflasyon düzeltmesi yaparken uygulanacak yöntemler birbiri ile uyum göstermektedir.

VUK/MSUGT’de ise; enflasyon muhasebesi 2004 yılından günümüze kadar ülkemizde yüksek enflasyon olmadığından dolayı finansal tablolarda enflasyon düzeltmesi yapılmamaktadır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

Her iki standart setinde de, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama yapılırken kullanılacak yöntem belirtilmemesine rağmen “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” dir. Bu sistemde; finansal durum tablosunda yer alan tutarlardan raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle ifade edilmemiş olanlar genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmektedir (Dumlu, 2018: 264).

**Tablo 32.** BOBİ FRS ve TMS’de Enflasyon Düzeltmesi Yapılma Koşulları

ENFLASYON DÜZELTME Sİ YAPILMA KOŞULLARI	
BOBİ FRS	TMS
Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dâhil <b>son üç raporlama döneminde</b> %100’ den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10’ dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.	Yüksek enflasyonun varlığıyla ilgili <b>kesin bir oran</b> tanımlanamamaktadır. Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıda verilen kriterleri içeren ekonomik özellikler tarafından da belirlenir;
	a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilir.
	b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir.
	c) Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir.
	d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlıdır.
e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100’ e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.	

**Kaynak:** BOBİ FRS 25, Par. 2; TMS 29, Par. 3.

## 2.26. “BÖLÜM 26 Dipnotlar” Karşılaştırması

BOBİ FRS Bölüm 26’da; finansal tablo dipnotlarının sunum ilkeleri ve yapılması gereken açıklamalar belirtilmiştir. Dipnotlarda, finansal tablolardaki kalemlerle ilgili açıklamalara yer verilerek, kayıt kriterlerini sağlamadığından dolayı finansal tablolara yansıtılamayan unsurlar hakkında bilgiler de yer alır (BOBİ FRS 26, Par. 1-2).

BOBİ FRS’de dipnotlar, finansal tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması dikkate alınarak sistematik bir şekilde sunulmalıdır (Çıtak, 2018: 280).

TFRS’de ayrı bir standart olarak sunulmayan (açıklamalar ilgili standardın içinde) dipnot açıklamaları, BOBİ FRS’de bölüm başlığı altında sunulmuş işletme hakkında önem arz eden, finansal ve finansal olmayan özellikteki işlem ve olayların açıklanması uygun görülmüştür. BOBİ FRS’de İhtiyatlık kavramının ayrı bir kavram olarak belirtilmiş olması, bu ilkenin ulusal raporlamadaki önemini göstermiş, TFRS’de ise ayrı bir kavram olarak belirtilmemiştir (Çıtak, 2018: 279-284).

Ayrıca BOBİ FRS’de işletmelerce açıklanacak olan bilgiler; İşletmelerin her biri tarafından yapılacak olanlar, Büyük İşletmelerce yapılacak ek açıklamalar ve Konsolide finansal tablo açıklamaları gibi alt başlıklara ayrılmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Avrupa Birliği Direktiflerinde orta büyüklükteki işletmelere maliyet temelli finansal raporlama öngörüldüğünden dolayı, büyük işletmelere ek sorumluluklar getirilmiş dolayısıyla ülkemiz raporlama uygulaması olan BOBİ FRS; “Büyük işletme” ve “Orta Büyüklükteki işletme” ayrımı yapmıştır. Büyük işletmeler; konsolide finansal tablo ve bazı ilave dipnotlar hazırlarken, Orta Büyüklükteki İşletmeler ise; bu ve benzeri uygulamalardan muaf tutulmuştur (Çıtak, 2018: 284). BOBİ FRS’ye göre yalnızca “Büyük İşletmeler” tarafından yapılacak ilave açıklamalarda net satış hasılatı ve özellikle ilişkili taraf işlemleriyle ilgili ilave açıklamalar istenmiştir (BOBİ FRS 22, Par. 8).

MSUGT/VUK’da, “Bilanço Dipnotları” ile “Gelir Tablosu Dipnotları” yer almakta, finansal tablolarla ilkeler, hesap işleyiş kuralları ile muhasebenin temel kavramları yer almaktadır (Şen ve Özbirecikli, 2018).

## **2.27. “BÖLÜM 27 Geçiş Hükümleri” Karşılaştırması**

TFRS, MSUGT veya farklı bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal raporlarını hazırlayan veya finansal tablo ilgililerine finansal tablolarının sunumunu yapmayan işletmeler BOBİ FRS’ye göre hazırladıkları ilk yıllık finansal tablolarını bu bölüm kurallarına göre düzenleyecekler (BOBİ FRS 27, Par. 1).

Tam set TMS/TFRS’de, “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” ile standardı ilk kez uygulayacak işletmeler için gerekli geçiş hükümleri açıklanmıştır. Bu sette, standartlar ile ilgili yeni bir uygulama geldiği takdirde o uygulamayla ilgili olarak standardın içerisinde geçiş hükümleri ile ilgili bilgi verilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

TFRS 1 ile faydasının ötesine geçmeyen bir maliyetle edinilecek yüksek kaliteye sahip bilgi sağlanması için, şeffaf ve karşılaştırılabilir niteliklere sahip TFRS’ye uygun bir başlangıç yapılması amaçlanmıştır (TFRS 1, Par. 1).

Bölüm 27 ile TFRS 1 standartları arasında yapılacak açıklamalar bakımından farklılık olsa da, ilk uygulama, muafiyetler bakımından paralellik göstermektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).



### 3. UYGULAMA

#### 3.1. MSUGT Mali Tabloları ve Dönem İçi İşlemler

2015 yılında faaliyete başlayan ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 87.582.975 TL aktif büyüklüğe ve 275 çalışana sahip olan ve gıda alım satımı ile uğraşan büyük ölçekli bir işletmedir. Öncü Gıda'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'ye) göre düzenlenen 31.12.2019 tarihli Bilançosu ve 01.01.2019-31.12.2019 dönemine ait Gelir Tablosu aşağıda verilmiştir.

**Tablo 33.** 31.12.2019 tarihli MSUGT/VUK Bilançosu

#### ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>66.955.437</b>	<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>33.905.831</b>
Hazır Değerler	40.228.000	Ticari Borçlar	27.361.555
Kasa	1.580.000	Satıcılar	27.361.555
Bankalar	38.648.000	Alınan Avanslar	5.000.000
Menkul Kıymetler	2.950.000	Alınan Sipariş Avansları	5.000.000
Hisse Senetleri	2.000.000	<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>1.544.276</b>
Kamu Kesimi Tahv. Senet ve Bon.	950.000	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküml.Kar	1.544.276
Ticari Alacaklar	16.057.437	<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>55.475.161</b>
Alıcılar	17.500.000	Ödenmiş Sermaye	50.000.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-1.442.563	Sermaye	50.000.000
Stoklar	7.720.000	Dönem Net Karı (Zararı)	5.475.161
Ticari Mallar	6.720.000	Dönem Net Karı	5.475.161
Verilen Sipariş Avansları	1.000.000		
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>22.425.555</b>		
Maddi Duran Varlıklar	21.865.555		
Binalar	15.561.555		
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.200.000		
Demirbaşlar	3.600.000		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-1.296.000		
Yapılmakta Olan Yatırımlar	800.000		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.000		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	600.000		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-120.000		
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir	80.000		
Tahakkukları			
Gelecek Yıllara Ait Giderler	80.000		
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>89.380.992</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>89.380.992</b>

**Tablo 34.** 31.12.2019 tarihli MSUGT/VUK Gelir Tablosu

<b>ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ GELİR TABLOSU</b>	
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>111.550.000</b>
1-Yurt İçi Satışlar	111.550.000
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>-3.482.000</b>
1-Satıştan İadeler (-)	-1.420.000
2-Satış İskontoları (-)	-2.062.000
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>108.068.000</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>-79.220.000</b>
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-79.220.000
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>28.848.000</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>-16.500.000</b>
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-8.220.000
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.280.000
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>12.348.000</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRL.</b>	<b>19.464.000</b>
3-Faiz Gelirleri	554.000
4-Komisyon Gelirleri	100.000
7-Kambiyo Karları	18.800.000
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	10.000
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>-22.842.563</b>
4-Kambiyo Zararları (-)	-21.400.000
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-1.442.563
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>-2.620.000</b>
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.620.000
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>6.349.437</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>1.240.000</b>
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.240.000
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>-570.000</b>
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-570.000
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>7.019.437</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)</b>	<b>-1.544.276</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>5.475.161</b>

Dönem İçi İşlemler:

1. İşletmenin menkul kıymetler portföyünde yer alan ve borsada işlem gören hisse senedinin yılsonundaki gerçeğe uygun değeri 2.120.000 TL olarak tespit edilmiştir.
2. İşletme faiz geliri sağlamak amacıyla 31.01.2020 vadeli Hazine Bonosunu 01.01.2019 tarihinde satın almıştır. Hazine Bonosunun nominal bedeli 1.000.000 TL, alış bedeli ise 930.000 TL'dir.
3. İşletmenin 6 ay vadeli mal sattığı A işletmesinden 200.000 TL alacağı vardır. Yeni öğrenilen bir bilgiye göre bu işletmenin bankalara borcu bulunmakta ve mevcut taksitlerini ödeyememektedir. A işletmesinin diğer borçlarından dolayı mevcut davalarının olduğu bilgisi edinilmiştir.

4. Ticari alacakların etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş değerinin 16.057.437 TL olduğu tespit edilmiştir.
5. İşletme 1 Ocak tarihinde 1.000.000 TL'lik ticari malı 11 ay vadeli olarak satın almıştır.
6. İşletme, stoklarında bulunan ticari mallar için dönem sonunda stok değerlemesi yapmış ve değer düşüklüğü hesaplamıştır. Stokların net gerçekleşebilir değeri 6.180.000 TL olarak tespit edilmiştir.
7. İşletmenin 12.800.000 TL'ye kayıtlı binasının arsa payı 6.400.000 TL olarak hesaplanmıştır.
8. Binanın işletmeye giriş tarihi 01.01.2019'dur. Faydalı ömrü 50 yıl olarak belirlenen binanın amortisman hesaplamasında normal amortisman yöntemi kullanılmıştır.
9. Arsanın geri kazanılabilir değeri 6.200.000 TL ve binanın geri kazanılabilir değeri de 6.064.000 TL'dir.
10. İşletme 2.500.000 TL değere sahip bir binayı kiraya vermek amacıyla, 01.02.2019 tarihinde aylık %1 faizle 15 ay vadeli olarak satın almıştır. (İşlemden KDV hariç bırakılmıştır)
11. İşletme 350.000 TL değerinde bir makineyi 01.04.2019 tarihinde aylık %1 faizle 9 ay vadeli olarak satın almıştır. Makinenin faiz dâhil alış bedeli 382.792 TL'dir.
12. Bu makinenin vergi mevzuatına göre hesaplanan 2019 yılı amortisman bedeli 38.279 TL'dir. İşletme 01.04.2019 tarihinde işletmeye girişi yapılan makinenin faydalı ömrünü 9 (dokuz) yıl olarak belirlemiştir.
13. İşletme, faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 10 adet taşıtı 3 yıllığına kiralamıştır. Yıllık 200.000 TL olan kira bedeli için %8 iskonto oranı belirlenmiştir. Kira tutarı 3 yıl boyunca sabit olup, herhangi bir artış söz konusu değildir.
14. Ticari borçların etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değeri, 25.235.338 TL olarak tespit edilmiştir.
15. Çalışanlar için 152.000 TL kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmıştır.
16. İşletme aleyhine açılan 200.000 TL'lik tazminat davası mevcuttur. Söz konusu bu davanın kaybedilme olasılığının yüksek olduğu tespit edilmiştir.
17. Ertelenen vergi hesaplanmıştır. Vergi oranı %22'dir.

### 3.2. BOBİ FRS Düzeltme Kayıtları ve Mali Tabloları

#### İşlem 1:

İşletmenin portföyünde yer alan Hisse Senetlerinin bilanço bakiyesi 2.000.000 TL'dir.

Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar'a göre; "Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır" (BOBİ FRS 9, Par. 20).

----- 31.12.2019 -----	
Finansal Yatırımlar	120.000
<i>Hisse Senetleri</i>	
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları	120.000

#### İşlem 2:

Faiz hesaplaması;

$$930.000 = 1.000.000 / (1+f)^{396/730}$$

$$f = (1.000.000 / 930.000)^{730/396} - 1$$

$$f = (1,0753)^{1,84343} - 1$$

$$f = 0,1432$$

$$\underline{f = \%14,3}$$

$$930.000 \times (1 + 0,1432)^{365/730}$$

$$930.000 \times (1,1432)^{0,5}$$

$$930.000 \times 1,0692 = 994.361$$

(994.361- 930.000) = 64.361 TL fark 2019 yılı faiz tahakkukudur.

Not: VUK'a göre hazine bonosunun borsa rayici fiyatı 950.000 TL olduğundan dolayı  $950.000 - 930.000 = \underline{20.000}$  TL fark Gelir Tablosunda faiz geliri olarak kaydedilmelidir.

VUK'un 279. maddesine göre değer artış kazanç veya kaybı hesaplandığında Ticari (Resmi) Defter kaydı;

----- 31.12.2019 -----		
Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bono	20.000	
Faiz Gelirleri		20.000
Hazine Bonosunun değer artış kazancı kaydı (950.000 - 930.000 = 20.000 TL)		

-----

BOBİ FRS Kaydı; *“İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari alacak ile borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Esas faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kalemlerinde; diğer alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise “Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler” veya “Faiz vb. Giderler” kalemlerinde gösterilir”* (BOBİ FRS 9, Par. 9).

----- 31.12.2019 -----		
Finansal Yatırımlar	44.361	
Hazine Bonosu		
Finansal Gelirler		44.361
Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler		

İşlem 3:

Tahsil edilme ihtimali olmayan bu işlem için gider kaydı şeklinde şüpheli alacak karşılığı ayrılır. Finansal tablolar hazırlanırken, tahsil edilme ihtimali olmayan alacaklar için gider kaydı yapılmalıdır. *“İşletme dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklarını tahmin eder ve bu alacaklar için 9.32 - 9.38 paragrafları uyarınca **değer düşüklüğü** karşılığı hesaplar. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder”* (BOBİ FRS 9, Par. 10). *“Bir finansal varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmaması”* durumunda finansal tablo dışı bırakılır (BOBİ FRS 9, Par. 39,ç).

----- 31.12.2019 -----

Diğer Giderler	200.000	
		Ticari Alacaklar
		200.000

İşlem 4:

Ticari alacakların etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş değerinin 16.057.437 TL olduğu tespit edilmiştir. (17.700.000 TL olan alıcılar hesabında 200.000 TL için şüpheli alacak kaydı yapılmış ve mevcut alıcılar hesabı bakiyesinin 17.500.000 TL olduğu tespit edilmiştir). Dolayısıyla  $17.500.000 - 16.057.437 = 1.442.563$  TL değerinde reeskont faiz gideri ayrılması gerekir. “*Ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değeri üzerinden ölçülür. İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar (ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları hariç) ve borçlar ise 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür*” (BOBİ FRS 9, Par. 8).

----- 31.12.2019 -----

Diğer Giderler	1.442.563	
		Ticari Alacaklar
		1.442.563

İşlem 5:

“*Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir*”. BOBİ FRS’de bu işlem vergi uygulamalarıyla paralellik gösterdiğinden dolayı herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır.

İşlem 6:

İşletme stokların net gerçekleşebilir değerini 6.180.000 TL olarak tespit etmiştir. Stokların Bilanço değeri 6.720.000 TL olduğundan 540.000 TL değer düşüklüğü kaydı hesaplanmaktadır.

İşletmeler; “Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır” (BOBİ FRS 6, Par. 22). Vergi kanunlarına göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılması için stokların %10 ve üzerinde değer kaybına uğraması gerekmektedir. Dolayısıyla burada yapacağımız stok değer düşüklüğünü vergi kanunları kabul etmeyeceğinden dolayı ertelenmiş vergi alacağı etkisi de olacaktır.

----- 31.12.2019 -----		
Satışların Maliyeti (-)	540.000	
Stoklar		540.000
Ticari Mallar		
-----		

İşlem 7:

BOBİ FRS’de; “Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile, ayrı olarak muhasebeleştirilirler” şeklinde tanımlandığından dolayı finansal tablolarda binanın değeri ile arsanın değeri birbirinden bağımsız olarak takip edilecektir (BOBİ FRS 12, Par. 5).

----- 31.12.2019 -----		
Arazi ve Arsalar	6.400.000	
Binalar		6.400.000
-----		

İşlem 8:

Bina Amortismanı 6.400.000 TL x % 2 =128.000 TL

“Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur” (BOBİ FRS 12, Par.21). Ancak, “Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismanına tâbi değildir. Ancak örneğin işletme içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler amortismanına tâbi tutulmalıdır” (BOBİ FRS 12, Par. 23).

Vergi kanunlarına göre düzenlenen mali tablolarda arsa değeri bina değerinin içerisinde yer aldığından dolayı, arsanın değeri de dahil olarak amortisman ayrılmıştır. Dolayısıyla ayrılan arsaya ait olan amortisman tutarının iptal işlemi yapılacaktır.

----- 31.12.2019 -----		
Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)	128.000	
Genel Yönetim Giderleri		128.000
-----		

İşlem 9:

Arsanın geri kazanılabilir değeri 6.200.000 TL ve binanın da 6.064.000 TL’dir.

Arsa Değer Düşüklüğü: 6.400.000 TL – 6.200.000 TL =200.000 TL

Bina Değer Düşüklüğü: 6.400.000 TL – 6.064.000 TL = 336.000 TL

Aşağıda ifade edildiği üzere işletmeye ait arsa ve binanın geri kazanılabilir değeri defter değerinden düşük olduğu için, bu varlıklar geri kazanılabilir değerine indirilecektir.

“Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla Finansal Durum Tablosunda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur. Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar da dâhil olmak üzere varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı

*durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek yoktur” (BOBİ FRS 18, Par. 3-4).*

----- 31.12.2019 -----

Diğer Giderler	536.000	
	Arazi ve Arsalar	200.000
	Binalar	336.000

-----

İşlem 10:

163 ve 334 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği ve 187 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine göre sabit kıymetin aktife alındığı dönem bitimine kadar oluşan faiz ve kur farklarının varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu tutulmuş, sonraki dönemlere isabet edenlerin ise maliyet ya da gider olarak kaydedilmesi isteğe bağlı bırakılmıştır. İşletme bu alımla ilgili olarak faiz giderlerinin tamamının varlığın maliyetine dâhil edilmesine karar vermiştir.

15 Aylık Faiz hesabı;

$$GD = BD \times (1 + f)^n$$

$$GD = 2.500.000 \times (1 + 0,01)^{15}$$

$$GD = 2.500.000 \times 1,16097$$

$$GD = 2.902.422 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz} = 2.902.422 - 2.500.000$$

$$\text{Faiz} = 402.422 \text{ TL}$$

Yapılan hesaplamalara göre 2019 yılı faiz gideri 261.555 TL, 2020 yılı faiz gideri ise 140.867 TL'dir.

İşletme 2019 yılı içinde ödediği faiz gideri toplamı olan 261.555 TL'yi VUK hükümlerine göre binanın maliyetine eklemiş ve binanın maliyet değeri 2.761.555 TL olmuştur. VUK'a göre bina amortisman süresi 50 yıl olduğundan dolayı yıllık amortisman;  $2.761.555 \times \%2 = 55.231 \text{ TL}$  olarak hesaplanmış ve mali tablolara yansıtılmıştır.

BOBİ FRS hükümlerine göre; *“Yatırım amaçlı gayrimenkuller (mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar hariç) ilk kayda almada “Maddi Duran Varlıklar” bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür”* (BOBİ FRS 13, Par. 5). İşletme bu gayrimenkulü 15 ay vade ile satın

aldığından dolayı vade farklarını faiz gideri olarak değerlendirecek, varlığın maliyeti ise peşin değeri olan 2.500.000 TL olacaktır.

BOBİ FRS'ye göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Alış kaydı;

----- 01.02.2019 -----	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000
Ertelenmiş Giderler	402.422
(15 Aylık Vade )	
Ticari Borçlar	2.902.422

BOBİ FRS'de hesaplanan vade farkları (faizler) "Ertelenmiş Giderler" Finansal Durum Tablosu hesabına alınır, vadesi dolan faizler ise "Finansal Giderler" hesabına borç, "Ertelenmiş Giderler" hesabına ise alacak kaydedilir.

2019 yılı aylık faiz gider kayıtlarının tek bir kayıt ile toplam olarak gösterimi;

----- 31.12.2019 -----	
Finansal Giderler	261.555
(Faiz vb. giderler)	
Ertelenmiş Giderler	261.555

**BOBİ FRS Düzeltme Kayıtları:**

Ticari defterlerde Binalar hesabındaki tutar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hesabına aktarılarak bina maliyetinde yer alan faiz tutarları toplamı bina maliyet bedelinden çıkartılır. 2020 yılında ödenecek faiz tutarı da Finansal Durum tablosuna yansıtılır. Böylece işlemler BOBİ FRS hükümlerine uygun hale getirilir.

----- 31.12.2019 -----	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000
Finansal Giderler	261.555
(Faiz vb. giderler)	
Binalar	2.761.555

2020 yılında ödenecek faiz tutarının aktifleştirilmesi;

----- 31.12.2019 -----	
Ertelenmiş Giderler	140.867
(3 Aylık Vade )	
Ticari Borçlar	140.867

BOBİ FRS'ye göre 2019 yılı amortisman hesaplaması;

İşletme binanın faydalı ömrünü 50 yıl olarak belirlemiştir, yatırım amaçlı gayrimenkul 01 Şubat'ta alındığı için 11 ayı kapsayan kıst amortisman hesaplanacaktır.

$$2.500.000 \times \%2 = 50.000 \text{ TL} \times (11/12) = 45.834 \text{ TL}$$

VUK hükümlerine göre Ticari defterlerde yer alan amortisman tutarı 55.231 TL olduğundan dolayı BOBİ FRS'de 9.397 TL'lik amortisman düzeltme kayıt işlemi yapılır.

----- 31.12.2019 -----	
Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)	9.397
Genel Yönetim Giderleri	9.397

İşlem 11:

“Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür” (BOBİ FRS 12, Par. 6). Ayrıca, “Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür” (BOBİ FRS 12, Par. 9). Dolayısıyla 9 ay vade ile alınan bu makine alımı için herhangi bir düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur.

VUK : 382.792 TL

BOBİ FRS : 382.792 TL

İşlem 12:

382.792 TL maliyet bedeliyle kaydı yapılan makinenin amortisman kaydı yapılacaktır. Vergi mevzuatına göre hesaplanan 2019 yılı amortisman bedeli 38.279 TL'dir. İşletme 01.04.2019 tarihinde işletmeye girişi yapılan makinenin faydalı ömrünü 9 (dokuz) yıl olarak belirlemiştir.

*“Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur” (BOBİ FRS 12, Par.21). “Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir. Amortisman işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır” (BOBİ FRS 12, Par. 25-26).*

VUK'a göre ayrılan amortisman tutarı: 38.279 TL

BOBİ FRS'ye göre ayrılması gereken amortisman tutarı:

$(382.792 / 9 \text{ yıl}) \times (9 \text{ ay} / 12 \text{ ay}) = 31.899 \text{ TL}$

$38.279 \text{ TL} - 31.899 \text{ TL} = 6.380 \text{ TL}$  BOBİ FRS'ye göre düzeltilmesi gereken amortisman tutarı

----- 31.12.2019 -----		
Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)	6.380	
Genel Yönetim Giderleri		6.380
-----		

İşlem 13:

*“Kiracı, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır” (BOBİ FRS15, Par. 19).*

Dolayısıyla herhangi bir düzeltme kaydının yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

İşlem 14:

Ticari borçların etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değeri, 25.235.338 TL'dir. Ticari Borçların Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosundaki tutarı 27.502.422 TL'dir. (Faiz, 2.267.084 TL)

*“İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari alacak ve borçlara ilişkin **etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı Kâr veya Zarar Tablosunda** “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kalemlerinde; diğer alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise “Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler” veya “Faiz vb. Giderler” kalemlerinde gösterilir” (BOBİ FRS 9, Par. 9) .*

----- 31.12.2019 -----		
Ticari Borçlar	2.267.084	
	Diğer Gelirler	2.267.084
-----		

İşlem 15:

*“İlgili olduğu raporlama dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir. Kıdem tazminatı yükümlülükleri; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır” (BOBİ FRS 19, Par. 17).*

MSUGT/VUK'da ise; kıdem tazminatı ödendiğinde ve ödenen tutar üzerinden ilgili hesaba gider kaydedilir. Dolayısıyla BOBİ FRS'ye göre yapılacak düzeltme kaydı şu şekilde olur;

----- 31.12.2019 -----		
Genel Yönetim Giderleri	152.000	
	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	152.000
-----		

### İşlem 16:

*Karşılık, yalnızca aşağıdaki durumların varlığı halinde kayda alınır:*

*“a) İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının **muhtemel** olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması. Karşılık tutarı, **Finansal Durum Tablosuna** yükümlülük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar **gider** kayda alınır” (BOBİ FRS 19, Par. 5-6).*

Vergi uygulamalarında ise, sonuçlanmayan ve ödenmeyen işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar ticari kazancın hesabında indirilemediğinden dolayı ticari defterlerde herhangi bir gider kaydı yapılması söz konusu değildir (GVK M.40/3).

Söz konusu davanın kaybedilme olasılığı yüksek olduğundan dolayı BOBİ FRS’ye göre 200.000 TL değerinde karşılık ayrılmıştır.

----- 31.12.2019 -----		
Diğer Giderler	200.000	
	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000
-----		

### İşlem 17:

Ertelenen vergi hesaplanmasında %22 oranı kullanılarak işlem yapılmıştır.

*“Finansal tablolara yansıtılan işlem ve olaylarla ilgili olarak ortaya çıkan cari veya sonraki dönemlere ilişkin vergilerin kayda alınması gerekir. Kayda alınan vergi, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarından oluşur” (BOBİ FRS 23, Par. 2).*

*“Ertelenmiş vergi; varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir. Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara alınır. Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve yükümlülüklerin finansal durum tablosuna*

yansıtıldıkları tutarlar ile bunların vergiye esas değeri arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınmasından kaynaklanır” (BOBİ FRS 23, Par. 12-13).

**Tablo 35.** BOBİ FRS Ertelenmiş Vergi Tablosu

**BOBİ FRS / ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

Madde No	Ertelenen Vergi Unsuru	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yükümlülükleri
1	Finansal Yatırımlar Değer Artışı		120.000
2	Finansal Gelirler		44.361
3	Şüpheli Ticari Alacak	200.000	
4	Ticari Alacaklar Reeskontu	1.442.563	
5	Herhangi bir işlem yapılmamıştır		
6	Stok Değer Düşüklüğü	540.000	
7	Arsanın Binadan Ayrılması	0	0
8	Arsa ve Bina amortisman iptali		128.000
9	Arsa ve Bina Değer Düşüklüğü	536.000	
10	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Amortismanı	261.555	9.397
11	Makine (Demirbaş) alış	0	0
12	Makine Amortisman kaydı düzeltilmesi		6.380
13	Taşıt Kira Gideri (herhangi bir işlem yapılmamıştır)		
14	Ticari Borçlar Reeskontu		2.267.084
15	Kıdem Tazminatı Karşılığı	152.000	
16	Dava Karşılık Gideri	200.000	
	<b>TOPLAM</b>	<b>3.332.118</b>	<b>2.575.222</b>

Ertelenen Vergi Varlıkları = 3.332.118 TL x %22 = 733.066 TL  
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri = 2.575.222 TL x %22 = 566.549 TL

----- 31.12.2019 -----

Ertelenmiş Vergi Varlığı	733.066	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		566.549
Vergi Gideri (-)		166.517

-----

**Tablo 36.** 31.12.2019 tarihli BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (BOBİ FRS)**

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>64.937.235</b>	<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>32.131.614</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	40.228.000	Ticari Borçlar	25.235.338
Finansal Yatırımlar	3.114.361	Alınan Avanslar	5.000.000
<i>Hisse Senetleri</i>	<i>2.120.000</i>	Kısa Vadeli Karşılıklar	1.696.276
<i>Hazine Bonosu</i>	<i>994.361</i>	<i>Kıdem Tazminatı Karşılıkları</i>	<i>152.000</i>
Ticari Alacaklar	14.414.874	<i>Vergi Karşılığı</i>	<i>1.544.276</i>
Stoklar	7.180.000	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000
<i>Ticari Mallar</i>	<i>6.180.000</i>	<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>566.549</b>
<i>Verilen Avanslar</i>	<i>1.000.000</i>	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	566.549
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>22.645.710</b>	<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>54.884.782</b>
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000	Ödenmiş Sermaye	50.000.000
Maddi Duran Varlıklar	18.711.777	<i>Sermaye</i>	<i>50.000.000</i>
<i>Arazi ve Arsalar</i>	<i>6.200.000</i>	Dönem Net Kârı / (Zararı)	<b>4.884.782</b>
<i>Binalar</i>	<i>6.064.000</i>		
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	<i>3.200.000</i>		
<i>Demirbaşlar</i>	<i>3.600.000</i>		
<i>Diğer Maddi Varlıklar (Özel Maliyetler)</i>	<i>800.000</i>		
<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)</i>	<i>-1.152.223</i>		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.000		
<i>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>600.000</i>		
<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (M.Olm.DV)</i>	<i>-120.000</i>		
Peşin Ödenmiş Giderler	80.000		
Ertelenmiş Giderler	140.867		
Ertelenmiş Vergi Varlığı	733.066		
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.582.945</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.582.945</b>

**Tablo 37.** 31.12.2019 tarihli BOBİ FRS Kâr veya Zarar Tablosu**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (BOBİ FRS)**

Satış Hasılatı	108.068.000
Satışların Maliyeti (-)	-79.760.000
<b>BRÜT KAR / (ZARAR)</b>	<b>28.308.000</b>
Pazarlama Giderleri (-)	-8.220.000
Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.288.223
<b>ESAS FAALİYET KAR / (ZARARI)</b>	<b>11.799.777</b>
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	3.507.084
<i>Diğer Gelirler</i>	<i>3.507.084</i>
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	-4.381.126
<i>Diğer Giderler</i>	<i>-4.381.126</i>
Finansal Gelirler	19.618.361
<i>Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler</i>	<i>598.361</i>
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	<i>18.800.000</i>
<i>Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları</i>	<i>120.000</i>
<i>Diğer Finansal Gelirler</i>	<i>100.000</i>
Finansal Giderler (-)	-24.281.555
<i>Faiz vb. Giderler</i>	<i>-2.881.555</i>
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	<i>-21.400.000</i>
<b>DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	<b>6.262.541</b>
<b>Vergi Gideri (-)</b>	<b>-1.377.759</b>
<b>DÖNEM NET KARI / (ZARARI)</b>	<b>4.884.782</b>

### 3.3. MSUGT ve BOBİ FRS Mali Tablo Karşılaştırması

BOBİ FRS düzeltme kayıtları sonrasında oluşturulan mali tablolarda yer alan hesap kalemleri ile MSUGT'ye göre hazırlanmış olan mali tablolardaki bakiyeler karşılaştırıldığında aşağıdaki hesaplarda bakiye değişimleri tespit edilmiştir.

Finansal Durum Tablosu;

**Tablo 38.** 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-BOBİ FRS Karşılaştırması (Aktif)

ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (MSUGT-BOBİ FRS)  
KARŞILAŞTIRMASI (AKTİF)

AKTİF (VARLIKLAR)	MSUGT Bakiyesi	AKTİF (VARLIKLAR)	BOBİ FRS Bakiyesi	Değişim
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>66.955.437</b>	<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>64.937.235</b>	<b>-2.018.202</b>
<b>Hazır Değerler</b>	<b>40.228.000</b>	Nakit ve Nakit Benzerleri	40.228.000	0
Kasa	1.580.000			
Bankalar	38.648.000			
<b>Menkul Kıymetler</b>	<b>2.950.000</b>	Finansal Yatırımlar	3.114.361	164.361
Hisse Senetleri	2.000.000	<i>Hisse Senetleri</i>	<i>2.120.000</i>	<i>120.000</i>
Kamu Kesimi Tahv. Senet ve Bon.	950.000	<i>Hazine Bonosu</i>	<i>994.361</i>	<i>44.361</i>
<b>Ticari Alacaklar</b>	<b>16.057.437</b>	Ticari Alacaklar	14.414.874	-1.642.563
Alıcılar	17.500.000			
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-1.442.563			
<b>Stoklar</b>	<b>7.720.000</b>	Stoklar	7.180.000	-540.000
Ticari Mallar	6.720.000	<i>Ticari Mallar</i>	<i>6.180.000</i>	<i>-540.000</i>
Verilen Sipariş Avansları	1.000.000	<i>Verilen Avanslar</i>	<i>1.000.000</i>	<i>0</i>
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>22.425.555</b>	<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>22.645.710</b>	<b>220.155</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>21.865.555</b>	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000	2.500.000
Binalar	15.561.555	Maddi Duran Varlıklar	18.711.777	-3.153.778
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.200.000	<i>Arazi ve Arsalar</i>	<i>6.200.000</i>	<i>6.200.000</i>
Demirbaşlar	3.600.000	<i>Binalar</i>	<i>6.064.000</i>	<i>-9.497.555</i>
Yapılmakta Olan Yatırımlar	800.000	<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	<i>3.200.000</i>	<i>0</i>
Birikmiş Amortismanlar (-)	-1.296.000	<i>Demirbaşlar</i>	<i>3.600.000</i>	<i>0</i>
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>480.000</b>	<i>Diğer Maddi Varlıklar (Özel Maliyetler)</i>	<i>800.000</i>	<i>0</i>
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	600.000	<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)</i>	<i>-1.152.223</i>	<i>143.777</i>
Birikmiş Amortismanlar (-)	-120.000	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.000	0
<b>Gelecek Yıllara Ait Giderl.ve Gelir Tahk.</b>	<b>80.000</b>	<i>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>600.000</i>	<i>0</i>
Gelecek Yıllara Ait Giderler	80.000	<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (M.Olm.DV)</i>	<i>-120.000</i>	<i>0</i>
		Peşin Ödenmiş Giderler	80.000	0
		Ertelenmiş Giderler	140.867	140.867
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	733.066	733.066
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>89.380.992</b>	<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.582.945</b>	<b>-1.798.047</b>

**Tablo 39.** 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-BOBİ FRS Karşılaştırması (Pasif)

ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (MSUGT-BOBİ FRS) KARŞILAŞTIRMASI (PASİF)

PASİF (KAYNAKLAR)	MSUGT Bakivesi	PASİF (KAYNAKLAR)	BOBİ FRS Bakivesi	Değişim
<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>33.905.831</b>	<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>32.131.614</b>	<b>-1.774.217</b>
Ticari Borçlar	27.361.555	Ticari Borçlar	25.235.338	-2.126.217
Satıcılar	27.361.555			
Alınan Avanslar	5.000.000	Alınan Avanslar	5.000.000	0
Alınan Sipariş Avansları	5.000.000			
Borç ve Gider Karşılıkları	1.544.276	Kısa Vadeli Karşılıklar	1.696.276	152.000
		<i>Kıdem Tazminatı Karşılıkları</i>	<i>152.000</i>	<i>152.000</i>
		<i>Vergi Karşılığı</i>	<i>1.544.276</i>	<i>0</i>
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküml. Karş.	1.544.276	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000	200.000
		<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>566.549</b>	<b>566.549</b>
		Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	566.549	566.549
<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>55.475.161</b>	<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>54.884.782</b>	<b>-590.379</b>
Ödenmiş Sermaye	50.000.000	Ödenmiş Sermaye	50.000.000	0
Sermaye	50.000.000	<i>Sermaye</i>	<i>50.000.000</i>	<i>0</i>
Dönem Net Karı (Zararı)	5.475.161	Dönem Net Karı / (Zararı)	4.884.782	-590.379
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>89.380.992</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.582.945</b>	<b>-1.798.047</b>

Aktif toplamında 1.798.047 TL ve %2 oranında azalma meydana gelmiştir. Bunun 2.018.202 TL'si Dönen Varlıklar grubundan gelmektedir. Bu grupta bakiyesi değişen kalemler şunlardır;

Hisse senetlerini ve Hazine Bonosu varlıklarını gerçeğe uygun değerine uygun hale getirilmek üzere toplam 164.361 TL değer artış kazancı hesaplanmıştır.

Ticari alacaklara şüpheli alacak karşılığı ayrılmış ve reeskont hesaplanmıştır. Bu işlemlerin net 1.642.563 TL negatif etkisi olmuştur. Stoklar için de değer düşüklüğü karşılığı hesaplanmış ve 540.000 TL negatif etkilemiştir.

Duran varlıklarda ise 220.155 TL artış gerçekleşmiştir. Kiraya verilme amacıyla alınan gayrimenkuller MSUGT'de "Binalar" hesabında takip edilirken BOBİ FRS'de "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesabında sınıflandırılmıştır. Diğer yandan bina ve arsa tutarlarının geri kazanılabilir değere getirilmesi için değer düşüklüğü hesaplanmıştır. VUK'a göre bina maliyetine dâhil edilmiş olan vade farkları da maliyetten çıkartılarak giderleştirilmiştir. Bu işlemler neticesinde gayrimenkullerin değerinde net 797.555 TL negatif etki oluşmuştur. Gayrimenkullere ilişkin olarak 2020 yılında ödenecek olan 140.867 TL'lik vade farkı "Ertelenmiş Giderler" hesabında aktifleştirilmiştir.

Bina tutarından arsa payının ayrıştırılması sonrasında iptal olunan birikmiş amortisman tutarı net 137.397 TL pozitif etki yaratmıştır.

İşletmeye ait makinenin amortismanında BOBİ FRS'ye uygun hale getirilmek üzere 6.380 TL'lik pozitif düzeltme yapılmıştır.

BOBİ FRS'nin ihtiyatlılık gereği ayırdığı fakat VUK'un kabul etmediği karşılık ve giderler için 733.066 TL ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmıştır.

Kısa/Uzun vadeli yabancı kaynakların bakiyesi ise 1.207.668 TL azalmıştır.

Ticari borçlar etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş, hesaplanan faiz tutarı borç bakiyesinden düşülerek gelir yazılmıştır. Vadeli alınan gayrimenkullerin sonraki döneme sarkan faiz tutarları ticari borçlar hesabına yansıtılmıştır. Bu işlemler neticesinde hesap bakiyesi 2.126.217 TL azalmıştır.

Çalışanlar için ayrılan Kıdem tazminatı ve işletme aleyhine açılan davadan dolayı toplam 352.000 TL karşılık ayrılmıştır.

BOBİ FRS'ye göre yapılan düzeltmeler sonucunda gelir yazılan fakat VUK hükümlerine göre kabul edilmeyen tutarlar için 566.549 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmış ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubuna ilave edilmiştir.

BOBİ FRS'ye göre hesaplanmış olan ilave karşılık ve gider tutarları, gelir etkisi sağlayan işlemlerden daha fazla olduğundan dolayı nette 590.379 TL negatif etki oluşturmuş ve dönem net karında bu tutar kadar bir düşüş gerçekleşmiştir.

#### Kar veya Zarar Tablosu;

**Tablo 40.** 31.12.2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosu MSUGT-BOBİ FRS Karşılaştırması

GELİR TABLOSU HESAPLARI	MSUGT Bakiyesi	KÂR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI	BOBİ FRS Bakiyesi	Değişim
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>111.550.000</b>	Satış Hasılatı	108.068.000	
1-Yurt İçi Satışlar	111.550.000			
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>-3.482.000</b>			
1-Satıştan İadeler (-)	-1.420.000			
2-Satış İskontoları (-)	-2.062.000			
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>108.068.000</b>			
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>-79.220.000</b>	Satışların Maliyeti (-)	-79.760.000	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-79.220.000			
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>28.848.000</b>	<b>BRÜT KAR / (ZARAR)</b>	<b>28.308.000</b>	<b>-540.000</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>-16.500.000</b>			
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-8.220.000	Pazarlama Giderleri (-)	-8.220.000	0
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.280.000	Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.288.223	-8.223
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>12.348.000</b>	<b>ESAS FAALİYET KAR / (ZARARI)</b>	<b>11.799.777</b>	<b>-548.223</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRI</b>	<b>19.464.000</b>	Diğer Faaliyetlerden Gelirler	3.517.084	
3-Faiz Gelirleri	554.000	Diğer Gelirler	3.517.084	2.267.084
4-Komisyon Gelirleri	100.000	Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	-4.391.126	-2.378.363
7-Kambiyo Karları	18.800.000	Diğer Giderler	-4.391.126	-2.378.363
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	10.000	Finansal Gelirler	19.618.361	
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>-22.842.563</b>	Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler	598.361	44.361
4-Kambiyo Zararları (-)	-21.400.000	Kıvr Farkı Gelirleri	18.800.000	0
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-1.442.563	Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları	120.000	120.000
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>-2.620.000</b>	Diğer Finansal Gelirler	100.000	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.620.000	Finansal Giderler (-)	-24.281.555	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>6.349.437</b>	Faiz vb. Giderler	-2.881.555	-261.555
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>1.240.000</b>	Kıvr Farkı Giderleri	-21.400.000	0
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.240.000			
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>-570.000</b>			
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-570.000			
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>7.019.437</b>	<b>DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	<b>6.262.541</b>	<b>-756.896</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.</b>	<b>-1.544.276</b>	Vergi Gideri (-)	-1.377.759	166.517
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>5.475.161</b>	<b>DÖNEM NET KARI / (ZARARI)</b>	<b>4.884.782</b>	<b>-590.379</b>

BOBİ FRS’de “Satış İndirimleri” ayrı bir hesapta gösterilmeyip “Hasılat” hesabında sınıflandırılmaktadır.

Stoklar için ayrılmış olan 540.000 TL değer düşüklüğü “Satışların Maliyeti” hesabına yansıtılmıştır. Brüt satış karı tutarında MSUGT’ye kıyasla bu tutar kadar bir düşüş gerçekleşmiştir.

“Genel Yönetim Giderleri” hesap bakiyesinde net 8.223 TL olarak negatif gerçekleşen değişikliğin kaynağı olan işlemler şunlardır;

Binaların birikmiş amortismanı içinde yer alan 128.000 TL arsa payının iptali yapılmıştır. Binalar ve makinalar için kıst amortisman hesaplanmış ve toplam 15.777 TL’lik amortisman iptali yapılmıştır. Kıdem tazminatı için 152.000 TL karşılık ayrılmıştır.

Ticari borçların iskonto edilmesi neticesinde hesaplanan 2.267.084 TL “Diğer Gelirler” hesabına ilave edilmiştir.

BOBİ FRS düzeltme kayıtları sonrasında “Diğer Giderler” hesabında toplam 2.378.563 TL’lik artış gerçekleşmiştir. Gider artışına neden olan işlemler şunlardır;

Şüpheli hale gelen ticari alacaklar için 200.000 TL karşılık ayrılmıştır.

Ticari alacaklar için 1.442.563 TL reeskont faizi hesaplanmıştır.

Arsa ve binalar için hesaplanmış olan 536.000 TL değer düşüklüğü ve işletme aleyhine açılan davadan dolayı ayrılan 200.000 TL karşılık tutarı da bu hesaba aktarılarak giderleştirilmiştir.

Hazine bonosunu GUD’ye getirmek için hesaplanan 44.361 TL faiz geliri “Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler” hesabına aktarılmıştır.

MSUGT’de “Kambiyo Karları” ve “Kambiyo Zararları” hesaplarında gösterilen bakiyeler BOBİ FRS’de “Kur Farkı Gelirleri” ve “Kur Farkı Giderleri” hesaplarında sınıflandırılmıştır.

Hisse senetlerini piyasa değerine getirmek için hesaplanan 120.000 TL değer artışı “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” hesabına aktarılmıştır.

VUK’a göre binaların maliyetine eklenmiş olan 261.555 TL vade farkı faiz gideri “Faiz vb. Giderler” hesabına aktarılmıştır.

BOBİ FRS hükümleri gereği hesaplanmış olan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesap toplamlarının neti olarak (BOBİ FRS’de, MSUGT’ye kıyasla daha fazla ilave karşılık ve gider hesaplandığından ve

dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı olduğundan) 166.517 TL ertelenmiş vergi geliri oluşmuş ve “Vergi Gideri” hesabının bakiyesi bu tutar kadar azalmıştır. Netice olarak, BOBİ FRS’ye göre yapılan düzeltmeler sonrasında Dönem net kârı 590.379 TL tutarında ve %10,8 oranında azalmıştır.

### 3.4. TFRS Düzeltme Kayıtları ve Mali Tabloları

#### İşlem 1:

İşletmenin portföyünde yer alan Hisse Senetlerinin Bilanço bakiyesi 2.000.000 TL’dir. TFRS 9, Par.5.1.1’e göre finansal bir varlık ilk defa finansal tablolara kaydı yapılırken GUD’dan hesaplanır. Sonraki ölçümünde ise, işletme bir finansal varlığı 4.1.1 - 4.1.5 paragraflarına göre; İtfa edilmiş maliyetinden, Gerçeğe uygun değer değişimini diğer kapsamlı gelire yansıtarak ya da Gerçeğe uygun değer değişimini kâr/zarara yansıtarak yapmalıdır (TFRS 9. Par. 5.1.1-5.2.1).

----- 31.12.2019 -----	
Finansal Yatırımlar	120.000
<i>Hisse Senetleri</i>	
Finansal Yatırımlar Değer Artış	120.000
Kazançları	
-----	

#### İşlem 2:

İşletme 01.01.2019 tarihinde faiz geliri sağlamak amacıyla 31.01.2020 vadeli Hazine Bonosu satın almıştır. Hazine Bonosunun nominal bedeli 1.000.000 TL, alış bedeli ise 930.000 TL’dir.

*“4.1.5 paragrafı uygulanmadığı sürece finansal varlıklar aşağıdaki hususlar esas alınarak, sonraki muhasebeleştirilmede itfa edilmiş maliyeti üzerinden, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak sınıflandırılır”* (TFRS 9, Par. 4.1.1).

----- 31.12.2019 -----	
Finansal Yatırımlar	44.361
<i>Hazine Bonosu</i>	
Finansal Gelirler	44.361
<i>Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler</i>	
-----	

**İşlem 3:**

Tahsil kabiliyeti olmayan alacaklara gider kaydı yapılarak finansal tablolarda sunulmalıdır. TFRS’de yapılan bu işlem BOBİ FRS ile uyumludur. *“Bir finansal varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmaması durumunda işletme, finansal varlığın brüt defter değerini doğrudan düşürür. Kayıttan düşme, bir finansal tablo dışı bırakma sebebidir”* (TFRS 9, Par. 5.4.4).

----- 31.12.2019 -----	
Diğer Giderler	200.000
Ticari Alacaklar	200.000
-----	

**İşlem 4:**

Ticari alacakların etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş değerinin 16.057.437 TL olduğu tespit edilmiştir. (17.700.000 TL olan alıcılar hesabında 200.000 TL için şüpheli alacak kaydı yapılmış ve mevcut alıcılar hesabı bakiyesinin 17.500.000 TL olduğu tespit edilmiştir).

Dolayısıyla  $17.500.000 - 16.057.437 = 1.442.563$  TL değerinde reeskont faiz gideri ayrılması gerekir. TFRS 9’da da BOBİ FRS ile uyumlu olarak etkin faiz yöntemine göre hesaplanan ticari alacaklar iskonto edilen tutarlarıyla sunulurlar (TFRS 9, Par. 5.2).

----- 31.12.2019 -----	
Diğer Giderler	1.442.563
Ticari Alacaklar	1.442.563
-----	

İşlem 5:

İşletme 1 Ocak tarihinde 1.000.000 TL'lik Ticari malı 11 ay vadeli olarak satın almıştır. VUK ve BOBİ FRS'ye göre bir yılın altında ki vadeli alışlarda vade farkı ayrılmamasına rağmen TMS/TFRS'de vade farkı ayrılmaktadır. Dolayısıyla bu ticari mal alış işleminde TFRS'ye göre aylık %1 piyasa faiz oranı esas alınarak alış tutarından peşin tutarını ve faiz giderini hesaplamalıyız.

$$BD = GD / (1+f)^n$$

$$BD = 1.000.0000 / (1 + 0,01)^{11}$$

$$BD = 1.000.000 / (1,01)^{11}$$

$$BD = 1.000.000 / 1,11567$$

$$BD = 896.322$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 1.000.000 - 896.322$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 103.678 \text{ TL}$$

TFRS'ye göre malın alış kaydı ve vade farkına ilişkin olarak hesaplanan faiz tutarı kaydı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

----- 01.01.2019 -----		
Ticari Mallar	896.322	
Ertelenmiş Giderler	103.678	
	Ticari Borçlar	1.000.000

----- 31.12.2019 -----		
Finansal Giderler	103.678	
	Ertelenmiş Giderler	103.678

VUK'a göre 1 000.000 TL olarak ticari defterlere kayıt edilmiş olan ticari mal tutarından TFRS'ye göre hesaplanan 103.678 TL vade farkını ayırmak için aşağıdaki düzeltme kaydı yapılır.

----- 31.12.2019 -----		
Finansal Giderler	103.678	
	Stoklar	103.678
	<i>Ticari Mallar</i>	

İşlem 6:

“Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı üzerinden ölçülür”(TMS 2, Par. 9). Dolayısıyla TMS 2’ye göre de oluşan değer düşüklüğü için karşılık ayrılacaktır.

----- 31.12.2019 -----		
Diğer Giderler	540.000	
Stoklar		540.000
Ticari Mallar		

İşlem 7:

BOBİ FRS ile paralel olarak arsanın değeri binanın değerinden ayrı bir şekilde takip edilir.

----- 31.12.2019 -----		
Arazi ve Arsalar	6.400.000	
Binalar		6.400.000

İşlem 8:

Bina Amortismanı 6.400.000 TL x % 2 =128.000 TL dir.

“Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez” (TMS 16, Par. 58). Dolayısıyla, TMS ile BOBİ FRS’ye göre yapılacak işlem aynıdır.

----- 31.12.2019 -----		
Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)	128.000	
Genel Yönetim Giderleri		128.000

### İşlem 9:

Arsanın geri kazanılabilir değeri 6.200.000 TL ve binanın da 6.064.000 TL'dir.

Arsa Değer Düşüklüğü: 6.400.000 TL – 6.200.000 TL = 200.000 TL

Bina Değer Düşüklüğü: 6.400.000 TL – 6.064.000 TL = 336.000 TL

Aşağıda ifade edildiği üzere işletmeye ait arsa ve binanın geri kazanılabilir değeri defter değerinden düşük olduğu için, bu varlıklar geri kazanılabilir değerine indirilecektir. Dolayısıyla bu durumda, TMS ile BOBİ FRS birbiri ile uyumlu olarak işlem yapılacaktır.

*“Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder” (TMS 36, Par. 9). “Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır” (TMS 36, Par. 59).*

----- 31.12.2019 -----

Diğer Giderler	536.000	
	Arazi ve Arsalar	200.000
	Binalar	336.000

-----

### İşlem 10:

*“Sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul başlangıçta maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dâhil edilir” (TMS 40, Par. 20).*

BOBİ FRS ile TMS 40'ın bu işlemle ilgili yapılan uygulamaları paralellik gösterdiği için aynı işlemler burada tekrar edilmemiştir.

### İşlem 11:

*“Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece,*

*kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır” (TMS 16, Par. 23).*

Makinenin TMS 16’ya göre alış kaydı yapılması;

----- 01.04.2019 -----		
Tesis, Makine ve Cihazlar	350.000	
Ertelenmiş Giderler	32.792	
		Ticari Borçlar 382.792

Makinenin vadeli alımından kaynaklanan vade farkı toplamının 2019 yılında ödenmesi sebebiyle vade farkı gideri olarak kar veya zarar tablosunda raporlanmalıdır;

----- 31.12.2019 -----		
Finansal Giderler	32.792	
<i>Faiz vb. giderler</i>		
		Ertelenmiş Giderler 32.792

VUK’a göre 32.792 TL varlığın maliyetinde kayıtlı olduğundan TFRS’ye göre bu tutarın vade farkı giderlerine aktarılarak düzeltilmesi gerekir.

----- 31.12.2019 -----		
Finansal Giderler	32.792	
<i>Faiz vb. giderler</i>		
		Tesis, Makine ve Cihazlar 32.792

#### İşlem 12:

*“Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir” (TMS 16, Par.57). “Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar” (TMS 16, Par. 55).*

VUK'na göre ayrılan amortisman tutarı: 38.279 TL

TMS 16'ya göre ayrılması gereken amortisman tutarı:

$(350.000 / 9 \text{ yıl}) \times (9 \text{ ay} / 12 \text{ ay}) = 29.167 \text{ TL}$

$38.279 \text{ TL} - 29.167 \text{ TL} = 9.112 \text{ TL}$  TMS 16'ya göre düzeltilmesi gereken amortisman tutarı;

----- 31.12.2019 -----		
Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)	9.112	
Genel Yönetim Giderleri		9.112

**İşlem 13:**

*“Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır” TFRS 16, Par.22).*

*“Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır” (TFRS 16, Par. 26).*

Kiralanan taşıtlara ait kiranın başlama tarihinde yapılması gerekli olan kayıt;

----- 01.01.2019 -----		
Kullanım Hakkı Varlıkları	515.400	
<i>Taşıtlar</i>		
Kiralama İşlemlerinden		185.200
Kaynaklanan Yükümlülükler (KV)		
Kiralama İşlemlerinden		330.200
Kaynaklanan Yükümlülükler (UV)		

VUK'a göre yapılan kira ödemesi Gider kaydının düzeltilmesi ve TFRS 16'ya göre kaydı;

----- 31.12.2019 -----		
Kiralama İşlemlerinden	200.000	
Kaynaklanan Yükümlülükler (KV)		
Genel Yönetim Giderleri		200.000

“Kiracı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kira yükümlülüğüne ilişkin faiz giderini, kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman bedelinden ayrı olarak sunar. Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz gideri, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu’nun 82(b) paragrafına göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gereken finansman maliyetlerinin bir unsurudur” TFRS 16, Par. 49).

----- 31.12.2019 -----	
Finansal Giderler	14.800
<i>Faiz vb. giderler</i>	
Kiralama İşlemlerinden	14.800
Kaynaklanan Yükümlülükler (KV)	

“Kiralama işleminin, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresi sonunda kiracıya devretmesi veya kullanım hakkı varlığı maliyetinin, kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağını göstermesi durumunda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten dayanak varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar amortismanına tabi tutar. Diğer durumlarda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten başlamak üzere, söz konusu varlığın yararlı ömrü veya kiralama süresinden kısa olanına göre amortismanına tabi tutar” TFRS 16, Par. 32).

----- 31.12.2019 -----	
Genel Yönetim Giderleri	171.800
Birikmiş Amortismanlar (-)	171.800
(515.400 / 3 =171.800)	

“Kiracı, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar: (a) Dayanak varlık sınıfı itibarıyla kullanım hakkı varlıklarına ilişkin amortisman tutarı, (b) Kira yükümlülüklerine ilişkin faiz gideri, (c) 6’ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin gider. Bu giderin, bir ay veya daha kısa süreli kiralamalarla ilgili giderleri içermesi gerekli değildir. (d) 6’ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilen düşük değerli kiralamalara ilişkin gider. Bu gider, 53(c) paragrafında yer alan düşük değerli varlıkların kısa vadeli kiralamalarıyla ilgili giderleri içermez. (e) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gider, (f) Kullanım

*hakkı varlıklarının alt kiralamalarından elde edilen gelir, (g) Kiralamalara ilişkin toplam nakit çıkışı, (h) Kullanım hakkı varlıklarına yapılan ilaveler, (i) Satış ve yeniden kiralama işlemlerinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve (j) Kullanım hakkı varlıklarının dayanak varlık sınıfı itibarıyla raporlama döneminin sonundaki defter değeri” (TFRS 16, Par. 53).*

----- 31.12.2019 -----	
Kiralama İşlemlerinden	171.400
Kaynaklanan Yükümlülükler (UV)	
Kiralama İşlemlerinden	171.400
Kaynaklanan Yükümlülükler (KV)	
-----	

İşlem 14:

BOBİ FRS ile TMS 39 birbiri ile uyumlu olduğundan dolayı aynı kayıt yapılmıştır.

----- 31.12.2019 -----	
Ticari Borçlar	2.267.084
Diğer Gelirler	2.267.084
-----	

İşlem 15:

“Çalışan, işletmeye bir hesap dönemi boyunca hizmet sunduğunda, işletme tanımlanmış katkı planına bu hizmet karşılığında yapması gereken katkı tutarlarını: (a) Hali hazırda ödenmiş bulunan katkılar düşüldükten sonra kalan kısmı, borç (gider tahakkuku) olarak muhasebeleştirir. Hali hazırda ödenmiş bulunan katkıların, raporlama dönemi sonundan önceki hizmete ilişkin katkılardan daha fazla olması durumunda, işletme aşan kısmı, yapılan ön ödemeyi, örneğin gelecekteki ödemelerin azalmasını veya nakit olarak geri alınmasını sağlayacağı ölçüde, varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirir. (b) Başka bir TFRS'nin, faydaların varlık maliyetine dâhil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda (örneğin bakınız: TMS 2 ve TMS 16) gider olarak muhasebeleştirir. Tanımlanmış katkı planına ilişkin katkıların tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesi beklenmediğinde, katkılar

83'üncü paragrafta belirtilen iskonto oranı kullanılarak iskonto edilir. İşletme, tanımlanmış katkı planlarına ilişkin gider olarak muhasebeleştirilen tutarları açıklar” (TMS 19, Par. 51-52-53).

“İşletme, tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını), muhasebeleştirilen tutarlar ile raporlama dönemi sonunda belirlenen tutarlar arasında önemli farklılıklar olmayacak şekilde yeterli sıklıkta belirler” (TMS 19, Par. 58).

MSUGT/VUK'da ise; kıdem tazminatı ödendiğinde ve ödenen tutar üzerinden ilgili hesaba gider kaydedilir. Dolayısıyla TMS 19'a göre yapılacak düzeltme kaydı;

----- 31.12.2019 -----		
Genel Yönetim Giderleri	152.000	
	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	152.000
-----		

#### İşlem 16:

İşletmeye karşı açılan bu tazminat davasının kaybedilme olasılığı yüksek olduğundan dolayı işletme tarafından 200.000 TL tutarında karşılık ayrılmıştır. “Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır: (a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması; (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması, (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz” (TMS 37, Par. 14).

Vergi uygulamalarında ise, sonuçlanmayan ve ödenmeyen işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar ticari kazancın hesabında indirilemediğinden dolayı ticari defterlerde herhangi bir gider kaydı yapılması söz konusu değildir (GVK M.40/3).

Söz konusu davanın kaybedilme olasılığı yüksek olduğundan dolayı TFRS'ye göre 200.000 TL değerinde karşılık ayrılmıştır.

----- 31.12.2019 -----		
Diğer Giderler	200.000	
	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000
-----		

### İşlem 17:

Ertelenen vergi hesaplanmasında %22 oranı kullanılarak işlem yapılmıştır.

TMS 12 Gelir Vergileri standardının amacına göre; “*Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kar veya zararlar içerisinde (ya özkaynaklarda muhasebeleştirilecek kar veya zararlar ya da direkt özkaynaklarda) muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kar veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler. Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler” (TMS 12, Amaç)*

**Tablo 41.** TMS/TFRS Ertelenmiş Vergi Tablosu

**TMS - TFRS / ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

Madde No	Ertelenen Vergi Unsuru	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yükümlülükleri
1	Finansal Yatırımlar Değer Artışı		120.000
2	Finansal Gelirler		44.361
3	Şüpheli Ticari Alacak	200.000	
4	Ticari Alacaklar Reeskontu	1.442.563	
5	Ticari Mal alış vade farkı	103.678	
6	Stok Değer Düşüklüğü	540.000	
7	Arsanın Binadan Ayrılması	0	0
8	Arsa ve Bina amortisman iptali		128.000
9	Arsa ve Bina Değer Düşüklüğü	536.000	
10	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Amortismanı	261.555	9.397
11	Makine (Demirbaş) alış vade farkı	32.792	
12	Makine Amortisman kaydı düzeltilmesi		9.112
13	Taşıt Kira Gideri (Kira öd., vade farkı, amortisman)	186.600	200.000
14	Ticari Borçlar Reeskontu		2.267.084
15	Kıdem Tazminatı Karşılığı	152.000	
16	Dava Karşılık Gideri	200.000	
	<b>TOPLAM</b>	<b>3.655.188</b>	<b>2.777.954</b>

Ertelenen Vergi Varlıkları = 3.655.188 TL x %22 = 804.141 TL

Ertelenen Vergi Yükümlülükleri = 2.777.954 TL x %22 = 611.150 TL

31.12.2019

Ertelenmiş Vergi Varlığı	804.141	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		611.150
Vergi Gideri (-)		192.991

**Tablo 42.** 31.12.2019 tarihli TFRS Finansal Durum Tablosu**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (TFRS)**

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>64.833.557</b>	<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>32.303.014</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	40.228.000	Finansal Yükümlülükler	171.400
Finansal Yatırımlar	3.114.361	<i>Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yüküml.</i>	<i>171.400</i>
<i>Hisse Senetleri</i>	<i>2.120.000</i>	Ticari Borçlar	25.235.338
<i>Hazine Bonosu</i>	<i>994.361</i>	Alınan Avanslar	5.000.000
Ticari Alacaklar	14.414.874	Kısa Vadeli Karşılıklar	1.696.276
Stoklar	7.076.322	<i>Kıdem Tazminatı Karşılıkları</i>	<i>152.000</i>
<i>Ticari Mallar</i>	<i>6.076.322</i>	<i>Vergi Karşılığı</i>	<i>1.544.276</i>
<i>Verilen Avanslar</i>	<i>1.000.000</i>	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>23.030.325</b>	<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>769.950</b>
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000	Finansal Yükümlülükler	158.800
Maddi Duran Varlıklar	18.681.717	<i>Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yüküml.</i>	<i>158.800</i>
<i>Arazi ve Arsalar</i>	<i>6.200.000</i>	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	611.150
<i>Binalar</i>	<i>6.064.000</i>	<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>54.790.918</b>
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	<i>3.167.208</i>	Ödenmiş Sermaye	50.000.000
<i>Demirbaşlar</i>	<i>3.600.000</i>	<i>Sermaye</i>	<i>50.000.000</i>
<i>Diğer Maddi Varlıklar (Özel Maliyetler)</i>	<i>800.000</i>	Dönem Net Kârı / (Zararı)	<b>4.790.918</b>
<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)</i>	<i>-1.149.491</i>		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.000		
<i>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>600.000</i>		
<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (M.Olm.DV)</i>	<i>-120.000</i>		
Kullanım Hakkı Varlıkları	343.600		
<i>Taahhütler</i>	<i>515.400</i>		
<i>Birikmiş Amortismanlar (-)</i>	<i>-171.800</i>		
Peşin Ödenmiş Giderler	80.000		
Ertelenmiş Giderler	140.867		
Ertelenmiş Vergi Varlığı	804.141		
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.863.882</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.863.882</b>

**Tablo 43.** 31.12.2019 tarihli TFRS Kâr veya Zarar Tablosu**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (TFRS)**

Satış Hasılatı	108.068.000
Satışların Maliyeti (-)	-79.220.000
<b>BRÜT KAR / (ZARAR)</b>	<b>28.848.000</b>
Pazarlama Giderleri (-)	-8.220.000
Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.257.291
<b>ESAS FAALİYET KAR / (ZARARI)</b>	<b>12.370.709</b>
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	3.517.084
<i>Diğer Gelirler</i>	<i>3.517.084</i>
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	-4.931.126
<i>Diğer Giderler</i>	<i>-4.931.126</i>
Finansal Gelirler	19.618.361
<i>Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler</i>	<i>598.361</i>
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	<i>18.800.000</i>
<i>Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları</i>	<i>120.000</i>
<i>Diğer Finansal Gelirler</i>	<i>100.000</i>
Finansal Giderler (-)	-24.432.825
<i>Faiz vb. Giderler</i>	<i>-3.032.825</i>
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	<i>-21.400.000</i>
<b>DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	<b>6.142.203</b>
Vergi Gideri (-)	-1.351.285
<b>DÖNEM NET KARI / (ZARARI)</b>	<b>4.790.918</b>

### 3.5. MSUGT ve TFRS Mali Tablo Karşılaştırması

TFRS düzeltme kayıtları sonrasında oluşturulan mali tablolarda yer alan hesap kalemleri ile MSUGT'ye göre hazırlanmış olan mali tablolardaki bakiyeler karşılaştırıldığında aşağıdaki hesaplarda bakiye değişimleri tespit edilmiştir.

Finansal Durum Tablosu;

**Tablo 44.** 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-TFRS Karşılaştırması (Aktif)

ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (MSUGT-TFRS) KARŞILAŞTIRMASI (AKTİF)

AKTİF (VARLIKLAR)	MSUGT Bakiyesi	AKTİF (VARLIKLAR)	TFRS Bakiyesi	Değişim
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>66.955.437</b>	<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>64.833.567</b>	<b>-2.121.880</b>
<b>Hazır Değerler</b>	<b>40.228.000</b>	Nakit ve Nakit Benzerleri	40.228.000	0
Kasa	1.580.000			
Bankalar	38.648.000			
<b>Menkul Kıymetler</b>	<b>2.950.000</b>	Finansal Yatırımlar	3.114.361	164.361
Hisse Senetleri	2.000.000	Hisse Senetleri	2.120.000	120.000
Kamu Kesimi Tahv. Senet ve Bon.	950.000	Hazine Bonosu	994.361	44.361
<b>Ticari Alacaklar</b>	<b>16.057.437</b>	Ticari Alacaklar	14.414.874	-1.642.563
Alıcılar	17.500.000			
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-1.442.563			
<b>Stoklar</b>	<b>7.720.000</b>	Stoklar	7.076.322	-643.678
Ticari Mallar	6.720.000	Ticari Mallar	6.076.322	-643.678
Verilen Sipariş Avansları	1.000.000	Verilen Avanslar	1.000.000	0
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>22.425.555</b>	<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>23.030.325</b>	<b>604.770</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>21.865.555</b>	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000	2.500.000
Binalar	15.561.555	Maddi Duran Varlıklar	18.681.717	-3.183.838
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.200.000	Arazi ve Arsalar	6.200.000	6.200.000
Demirbaşlar	3.600.000	Binalar	6.064.000	-9.497.555
Yapılmakta Olan Yatırımlar	800.000	Tesis, Makine ve Cihazlar	3.167.208	-32.792
Birikmiş Amortismanlar (-)	-1.296.000	Demirbaşlar	3.600.000	0
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>480.000</b>	Diğer Maddi Varlıklar (Özel Maliyetler)	800.000	0
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	600.000	Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)	-1.149.491	146.509
Birikmiş Amortismanlar (-)	-120.000	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.000	0
		Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	600.000	0
		Birikmiş Amortismanlar (-) (M.Olm.DV)	-120.000	0
		Kullanım Hakkı Varlıkları	343.600	343.600
		Taahhütler	515.400	515.400
		Birikmiş Amortismanlar (-)	-171.800	-171.800
<b>Gelecek Yıllara Ait Giderli ve Gelir Tahk.</b>	<b>80.000</b>	Deşin Ödenmiş Giderler	80.000	0
Gelecek Yıllara Ait Giderler	80.000	Ertelenmiş Giderler	140.867	140.867
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	804.141	804.141
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>89.380.992</b>	<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.863.882</b>	<b>-1.517.110</b>

**Tablo 45.** 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu MSUGT-TFRS Karşılaştırması (Pasif)

**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (MSUGT-TFRS) KARŞILAŞTIRMASI (PASİF)**

PASİF (KAYNAKLAR)	MSUGT Bakiyesi	PASİF (KAYNAKLAR)	TFRS Bakiyesi	Değişim
<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>33.905.831</b>	<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>32.303.014</b>	<b>-1.602.817</b>
Ticari Borçlar	27.361.555	Finansal Yükümlülükler	171.400	171.400
Satıcılar	27.361.555	Ticari Borçlar	25.235.338	-2.126.217
Alınan Avanslar	5.000.000	Alınan Avanslar	5.000.000	0
Alınan Sipariş Avansları	5.000.000	Kısa Vadeli Karşılıklar	1.696.276	152.000
Borç ve Gider Karşılıkları	1.544.276	<i>Kıdem Tazminatı Karşılıkları</i>	<i>152.000</i>	<i>152.000</i>
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküml.Karş.	1.544.276	<i>Vergi Karşılığı</i>	<i>1.544.276</i>	<i>0</i>
		Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000	200.000
		<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>769.950</b>	<b>769.950</b>
		Finansal Yükümlülükler	158.800	158.800
		Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	611.150	611.150
<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>55.475.161</b>	<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>54.790.918</b>	<b>-684.243</b>
Ödenmiş Sermaye	50.000.000	Ödenmiş Sermaye	50.000.000	0
Sermaye	50.000.000	<i>Sermaye</i>	<i>50.000.000</i>	<i>0</i>
Dönem Net Karı (Zararı)	5.475.161	Dönem Net Karı / (Zararı)	4.790.918	-684.243
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>89.380.992</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.863.882</b>	<b>-1.517.110</b>

Aktif toplamında 1.517.110 TL tutarında ve %1,7 oranında azalma meydana gelmiştir. Bunun 2.121.880 TL'si Dönen Varlıklar grubundan gelmektedir. Bu grupta bakiyesi değişen kalemler şunlardır;

Hisse senetlerini ve Hazine Bonosu varlıklarını gerçeğe uygun değerine uygun hale getirilmek üzere toplam 164.361 TL değer artış kazancı hesaplanmıştır.

Ticari alacaklara şüpheli alacak karşılığı ayrılmış ve reeskont hesaplanmıştır. Bu işlemlerin net 1.642.563 TL negatif etkisi olmuştur. Stoklardaki 103.678 TL vade farkı ayrıştırılmış ayrıca 540.000 TL de değer düşüklüğü karşılığı hesaplanmıştır. Toplam 643.678 TL negatif etkisi olmuştur.

Duran varlıklarda ise 604.770 TL artış gerçekleşmiştir. Kiraya verilme amacıyla alınan gayrimenkuller MSUGT'de "Binalar" hesabında takip edilirken TFRS'de "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesabında sınıflandırılmıştır. Diğer yandan bina ve arsa tutarlarının geri kazanılabilir değere getirilmesi için değer düşüklüğü hesaplanmıştır. VUK'a göre bina maliyetine dâhil edilmiş olan vade farkları da maliyetten çıkartılarak giderleştirilmiştir. Bu işlemler neticesinde gayrimenkullerin değerinde net 797.555 TL negatif etki oluşmuştur.

Bina tutarından arsa payının ayrıştırılması sonrasında iptal olunan birikmiş amortisman tutarı net 137.397 TL pozitif etki yaratmıştır.

İşletmenin vadeli aldığı makine için hesaplanmış olan 32.797 TL vade farkı varlığın değerinden düşülmüş ve giderleştirilmiştir. Amortismanında da TFRS'ye uygun hale getirilmek üzere 9.112 TL'lik pozitif düzeltme yapılmıştır.

İşletme kiralık taşıtları için ödeyeceği kira bedellerini TFRS 16'ya göre bugünkü değerini ölçecek şekilde iskonto ederek 515.400 TL kullanım hakkı varlığı (Taşıtlar) olarak aktifleştirmiş ve 171.800 TL amortisman ayırmıştır.

Gayrimenkullere ilişkin olarak 2020 yılında ödenecek olan 140.867 TL'lik vade farkı tutarı "Ertelenmiş Giderler" hesabında aktifleştirilmiştir.

TFRS'nin ihtiyatlılık gereği ayırdığı fakat VUK'un kabul etmediği karşılık ve giderler için 804.141 TL ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmıştır.

Kısa/Uzun vadeli yabancı kaynakların bakiyesi ise 832.867 TL azalmıştır.

Ticari borçlar etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş, hesaplanan faiz tutarı borç bakiyesinden düşülerek gelir yazılmıştır. Vadeli alınan gayrimenkullerin sonraki döneme sarkan faiz tutarları ticari borçlar hesabına yansıtılmıştır. Bu işlemler neticesinde hesap bakiyesi 2.126.217 TL azalmıştır.

Çalışanlar için ayrılan Kıdem tazminatı ve işletme aleyhine açılan davadan dolayı toplam 352.000 TL karşılık ayrılmıştır.

Kiralık taşıtlara ilişkin olarak sonraki dönemlerde ödenecek olan taksitler TFRS 16'ya göre "Finansal Yükümlülükler" hesaplarına kısa vadeli ve uzun vadeli olarak toplam 330.200 TL olarak kaydedilmiştir.

TFRS'ye göre yapılan düzeltmeler sonucunda gelir yazılan fakat VUK hükümlerine göre kabul edilmeyen tutarlar için 611.150 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmış ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubuna ilave edilmiştir.

TFRS'ye göre hesaplanmış olan ilave karşılık ve gider tutarları, gelir etkisi sağlayan işlemlerden daha fazla olduğundan dolayı nette 684.243 TL negatif etki oluşturmuş ve dönem net karında bu tutar kadar bir düşüş gerçekleşmiştir.

## Kâr veya Zarar Tablosu;

**Tablo 46.** 31.12.2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosu MSUGT-TFRS Karşılaştırması

GELİR TABLOSU HESAPLARI	MSUGT Bakiyesi	KÂR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI	TFRS Bakiyesi	Değişim
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>111.550.000</b>	Satış Hasılatı	108.068.000	
1-Yurt İçi Satışlar	111.550.000			
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>-3.482.000</b>			
1-Satıştan İadeler (-)	-1.420.000			
2-Satış İskontoları (-)	-2.062.000			
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>108.068.000</b>			
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>-79.220.000</b>	Satışların Maliyeti (-)	-79.220.000	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-79.220.000			
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>28.848.000</b>	<b>BRÜT KAR / (ZARAR)</b>	<b>28.848.000</b>	<b>0</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>-16.500.000</b>			
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-8.220.000	Pazarlama Giderleri (-)	-8.220.000	0
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.280.000	Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.257.291	22.709
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>12.348.000</b>	<b>ESAS FAALİYET KAR / (ZARARI)</b>	<b>12.370.709</b>	<b>22.709</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂR</b>	<b>19.464.000</b>	DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER	3.517.084	
3-Faiz Gelirleri	554.000	DİĞER GELİRLER	3.517.084	2.267.084
4-Komisyon Gelirleri	100.000	DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER (-)	-4.931.126	
7-Kambiyo Karları	18.800.000	DİĞER GİDERLER	-4.931.126	-2.918.563
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	10.000	Finansal Gelirler	19.618.361	
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>-22.842.563</b>	Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler	598.361	44.361
4-Kambiyo Zararları (-)	-21.400.000	Kıvr Farkı Gelirleri	18.800.000	0
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-1.442.563	Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları	120.000	120.000
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>-2.620.000</b>	DİĞER FİNANSMAN GELİRLERİ	100.000	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.620.000	Finansal Giderler (-)	-24.432.825	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>6.349.437</b>	Faiz vb. Giderler	-3.032.825	-412.825
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>1.240.000</b>	Kıvr Farkı Giderleri	-21.400.000	0
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.240.000			
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>-570.000</b>			
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-570.000			
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>7.019.437</b>	<b>DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	<b>6.142.203</b>	<b>-877.234</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARS</b>	<b>-1.544.276</b>	Vergi Gideri (-)	-1.351.285	192.991
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>5.475.161</b>	<b>DÖNEM NET KARI / (ZARARI)</b>	<b>4.790.918</b>	<b>-684.243</b>

TFRS’de “Satış İndirimleri” ayrı bir hesapta gösterilmeyip “Hasılat” hesabında sınıflandırılmaktadır.

Brüt satış karı MSUGT ile aynı tutarda gerçekleşmiştir.

“Genel Yönetim Giderleri” hesap bakiyesinde net 22.709 TL olarak gerçekleşen pozitif değişikliğin kaynağı olan işlemler şunlardır;

Binaların birikmiş amortismanı içinde yer alan 128.000 TL arsa payının iptali yapılmıştır. Binalar ve makinalar için kıst amortisman hesaplanmış ve toplam 18.509 TL’lik amortisman iptali yapılmıştır.

Kiralık taşıtlara ilişkin olarak ödenmiş olan taksitlerin toplamı olan 200.000 TL TFRS 16 uygulaması gereği iptal edilerek genel yönetim giderlerinden düşülmüştür. Kullanım hakkı varlığı olarak aktifleştirilen Taşıtlara ilişkin olarak dönem sonunda 171.800 TL amortisman hesaplanmıştır.

Kıdem tazminatı için 152.000 TL karşılık ayrılmıştır.

Ticari borçların iskonto edilmesi neticesinde hesaplanan 2.267.084 TL “Diğer Gelirler” hesabına ilave edilmiştir.

TFRS düzeltme kayıtları sonrasında “Diğer Giderler” hesabında toplam 2.918.563 TL’lik artış gerçekleşmiştir. Gider artışına neden olan işlemler şunlardır;

Şüpheli hale gelen ticari alacaklar için 200.000 TL karşılık ayrılmıştır.

Ticari alacaklar için 1.442.563 TL reeskont faizi hesaplanmıştır.

Stoklar için 540.000 TL de değer düşüklüğü karşılığı hesaplanmıştır.

Arsa ve binalar için hesaplanmış olan 536.000 TL değer düşüklüğü ve işletme aleyhine açılan davadan dolayı ayrılan 200.000 TL karşılık tutarı da bu hesaba aktarılarak giderleştirilmiştir.

Hazine bonosunu GUD’ye getirmek için hesaplanan 44.361 TL faiz geliri “Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler” hesabına aktarılmıştır.

MSUGT’de “Kambiyo Karları” ve “Kambiyo Zararları” hesaplarında gösterilen bakiyeler TFRS’de “Kur Farkı Gelirleri” ve “Kur Farkı Giderleri” hesaplarında sınıflandırılmıştır.

Hisse senetlerini piyasa değerine getirmek için hesaplanan 120.000 TL değer artışı “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” hesabına aktarılmıştır.

VUK’a göre; ticari mallar maliyetine eklenmiş olan 103.678 TL’lik vade farkı, binaların maliyetine eklenmiş olan 261.555 TL vade farkı ve makinelerin maliyetine eklenmiş olan 32.792 TL’lik vade farkı gideri ile kiralık taşıtların döneme ait 14.800 TL’lik iskonto tutarları TFRS hükümleri uyarınca “Faiz vb. Giderler” hesabına aktarılmıştır.

TFRS hükümleri gereği hesaplanmış olan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesap toplamlarının neti olarak (TFRS’de, MSUGT’ye kıyasla daha fazla ilave karşılık ve gider hesaplandığından ve dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı oluştuğundan) 192.991 TL ertelenmiş vergi geliri oluşmuş ve “Vergi Gideri” hesap bakiyesi bu tutar kadar azalmıştır.

Netice olarak, TFRS’ye göre yapılan düzeltmeler sonrasında Dönem net kârı 684.243 TL tutarında ve %12,5 oranında azalmıştır.

### 3.6. TFRS ve BOBİ FRS Mali Tablo Karşılaştırması

TFRS düzeltme kayıtları sonrasında oluşturulan mali tablolarda yer alan hesap kalemleri ile BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış olan mali tablolardaki bakiyeler karşılaştırıldığında sadece aşağıdaki hesaplarda bakiye değişimleri gözlemlenmiştir.

Finansal Durum Tablosu;

**Tablo 47.** 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS-TFRS Karşılaştırması (Aktif)

#### ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (BOBİ FRS-TFRS) KARŞILAŞTIRMASI (AKTİF)

AKTİF (VARLIKLAR)	BOBİ FRS Bakiyesi	TFRS Bakiyesi	Değişim
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>64.937.235</b>	<b>64.833.557</b>	<b>-103.678</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	40.228.000	40.228.000	0
Finansal Yatırımlar	3.114.361	3.114.361	0
<i>Hisse Senetleri</i>	<i>2.120.000</i>	<i>2.120.000</i>	<i>0</i>
<i>Hazine Bonosu</i>	<i>994.361</i>	<i>994.361</i>	<i>0</i>
Ticari Alacaklar	14.414.874	14.414.874	0
Stoklar	7.180.000	7.076.322	-103.678
<i>Ticari Mallar</i>	<i>6.180.000</i>	<i>6.076.322</i>	<i>-103.678</i>
<i>Verilen Avanslar</i>	<i>1.000.000</i>	<i>1.000.000</i>	<i>0</i>
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>22.645.710</b>	<b>23.030.325</b>	<b>384.615</b>
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.500.000	2.500.000	0
Maddi Duran Varlıklar	18.711.777	18.681.717	-30.060
<i>Arazi ve Arsalar</i>	<i>6.200.000</i>	<i>6.200.000</i>	<i>0</i>
<i>Binalar</i>	<i>6.064.000</i>	<i>6.064.000</i>	<i>0</i>
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	<i>3.200.000</i>	<i>3.167.208</i>	<i>-32.792</i>
<i>Demirbaşlar</i>	<i>3.600.000</i>	<i>3.600.000</i>	<i>0</i>
<i>Diğer Maddi Varlıklar (Özel Maliyetler)</i>	<i>800.000</i>	<i>800.000</i>	<i>0</i>
<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV)</i>	<i>-1.152.223</i>	<i>-1.149.491</i>	<i>2.732</i>
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.000	480.000	0
<i>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>600.000</i>	<i>600.000</i>	<i>0</i>
<i>Birikmiş Amortismanlar (-) (M.Olm.DV)</i>	<i>-120.000</i>	<i>-120.000</i>	<i>0</i>
Kullanım Hakkı Varlıkları		343.600	343.600
<i>Taahhütler</i>		<i>515.400</i>	<i>515.400</i>
<i>Birikmiş Amortismanlar (-)</i>		<i>-171.800</i>	<i>-171.800</i>
Peşin Ödenmiş Giderler	80.000	80.000	0
Ertelenmiş Giderler	140.867	140.867	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı	733.066	804.141	71.075
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.582.945</b>	<b>87.863.882</b>	<b>280.937</b>

**Tablo 48.** 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS-TFRS Karşılaştırması (Pasif)

**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (BOBİ FRS-TFRS) KARŞILAŞTIRMASI (PASİF)**

<b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>	<b>BOBİ FRS Bakiyesi</b>	<b>TFRS Bakiyesi</b>	<b>Değişim</b>
<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>32.131.614</b>	<b>32.131.614</b>	<b>0</b>
Finansal Yükümlülükler	0	171.400	171.400
Ticari Borçlar	25.235.338	25.235.338	0
Alınan Avanslar	5.000.000	5.000.000	0
Kısa Vadeli Karşılıklar	1.696.276	1.696.276	0
<i>Kıdem Tazminatı Karşılıkları</i>	<i>152.000</i>	<i>152.000</i>	<i>0</i>
<i>Vergi Karşılığı</i>	<i>1.544.276</i>	<i>1.544.276</i>	<i>0</i>
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	200.000	200.000	0
<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>566.549</b>	<b>769.950</b>	<b>203.401</b>
Finansal Yükümlülükler		158.800	158.800
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	566.549	611.150	44.601
<b>5. ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>54.884.782</b>	<b>54.790.918</b>	<b>-93.864</b>
Ödenmiş Sermaye	50.000.000	50.000.000	0
<i>Sermaye</i>	<i>50.000.000</i>	<i>50.000.000</i>	<i>0</i>
Dönem Net Kârı / (Zararı)	<b>4.884.782</b>	<b>4.790.918</b>	<b>-93.864</b>
	0		
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>87.582.945</b>	<b>87.863.882</b>	<b>280.937</b>

TFRS'ye göre düzenlenen tablodaki Aktif toplamı 280.937 TL daha fazladır. Dönen varlıklar 103.678 TL azalmış, duran varlıklar ise 384.615 TL artmıştır. Dönen varlıklar grubunda iki tablo gösterimi arasındaki farklılık stoklar kaleminden gelmektedir.

TFRS'de stoklardaki 103.678 TL vade farkı ayrıştırılmış ve faiz giderlerine aktarılmıştır. BOBİ FRS'de ise bu tutar stok maliyetinde bırakılmıştır.

Duran varlıklar grubunda iki tablo gösterimi arasında farklılık gösteren kalemler şunlardır;

İşletmenin vadeli aldığı makine için hesaplanmış olan 32.792 TL vade farkı TFRS'de varlığın değerinden düşülmüş ve giderleştirilmiştir. Amortisman yeni değere göre hesaplandığından 2.732 TL'lik pozitif fark oluşmuştur. BOBİ FRS'de ise vade farkı tutarı varlığın maliyetinde bırakılmıştır.

İşletme kiralık taşıtları için ödeyeceği kira bedellerini TFRS 16'ya göre bugünkü değerini ölçecek şekilde iskonto ederek 515.400 TL kullanım hakkı varlığı (Taşıtlar) olarak aktifleştirmiş ve 171.800 TL de amortisman ayırmıştır. TFRS'nin BOBİ FRS'den farklı olarak hesapladığı ve VUK'un kabul etmediği giderlerden dolayı 71.075 TL ertelenmiş vergi varlığı fazlası oluşmuştur.

Pasif tarafta kiralık taşıtlara ilişkin olarak sonraki dönemlerde ödenecek olan taksitler TFRS 16'ya göre "Finansal Yükümlülükler" hesaplarına 171.400 TL kısa vadeli ve 158.800 TL uzun vadeli olarak kaydedilmiştir.

BOBİ FRS'de ise faaliyet kiralamaları sebebiyle yapılan taşıt kira ödemeleri mali tablolarda MSUGT (VUK)'de yer aldığı şekilde dönemin kira gideri olarak bırakılmıştır.

TFRS'nin BOBİ FRS'den farklı olarak hesapladığı ve iptal ettiği giderlerden dolayı 44.601 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü fazlası oluşmuştur.

TFRS'ye göre düzenlenmiş olan tablodaki gider ilaveleri BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş olandan daha fazla olduğundan nette 93.864 TL negatif etki oluşmuş ve dönem net karında bu tutar kadar bir düşüş gerçekleşmiştir.

Kâr veya Zarar Tablosu;

**Tablo 49.** 31.12.2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosu BOBİ FRS-TFRS Karşılaştırması

**ÖNCÜ GIDA PAZARLAMA A.Ş. 31.12.2019 TARİHLİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (BOBİ FRS-TFRS) KARŞILAŞTIRMASI**

KÂR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI	BOBİ FRS Bakiyesi	TFRS Bakiyesi	Değişim
Satış Hasılatı	108.068.000	108.068.000	0
Satışların Maliyeti (-)	-79.760.000	-79.220.000	540.000
<b>BRÜT KAR / (ZARAR)</b>	<b>28.308.000</b>	<b>28.848.000</b>	<b>540.000</b>
Pazarlama Giderleri (-)	-8.220.000	-8.220.000	0
Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.288.223	-8.257.291	30.932
<b>ESAS FAALİYET KAR / (ZARARI)</b>	<b>11.799.777</b>	<b>12.370.709</b>	<b>570.932</b>
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	3.517.084	3.517.084	0
<i>Diğer Gelirler</i>	<i>3.517.084</i>	<i>3.517.084</i>	<i>0</i>
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	-4.391.126	-4.931.126	-540.000
<i>Diğer Giderler</i>	<i>-4.391.126</i>	<i>-4.931.126</i>	<i>-540.000</i>
Finansal Gelirler	19.618.361	19.618.361	0
<i>Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler</i>	<i>598.361</i>	<i>598.361</i>	<i>0</i>
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	<i>18.800.000</i>	<i>18.800.000</i>	<i>0</i>
<i>Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları</i>	<i>120.000</i>	<i>120.000</i>	<i>0</i>
<i>Diğer Finansal Gelirler</i>	<i>100.000</i>	<i>100.000</i>	<i>0</i>
Finansal Giderler (-)	-24.281.555	-24.432.825	-151.270
<i>Faiz vb. Giderler</i>	<i>-2.881.555</i>	<i>-3.032.825</i>	<i>-151.270</i>
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	<i>-21.400.000</i>	<i>-21.400.000</i>	<i>0</i>
<b>DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	<b>6.262.541</b>	<b>6.142.203</b>	<b>-120.338</b>
Vergi Gideri (-)	-1.377.759	-1.351.285	26.474
<b>DÖNEM NET KARI / (ZARARI)</b>	<b>4.884.782</b>	<b>4.790.918</b>	<b>-93.864</b>

Stoklar için ayrılmış olan 540.000 TL değer düşüklüğü karşılığı BOBİ FRS’de “Satışların Maliyeti” hesabında gösterilirken TFRS’de “Diğer Giderler” hesabında gösterilmektedir. Dolayısıyla TFRS’deki Brüt satış karı tutarı bu tutar kadar fazla görünmektedir.

“Genel Yönetim Giderleri” hesap bakiyesinde net 30.932 TL olarak gerçekleşen pozitif değişikliğin kaynağı olan işlemler şunlardır;

İşletmenin vadeli aldığı makine için hesaplanmış olan vade farkı TFRS’de varlığın değerinden düşüldüğünden ve amortisman yeni değere göre hesaplandığından BOBİ FRS ile arasında 2.732 TL’lik pozitif fark oluşmuştur.

Kiralık taşıtlara ilişkin olarak ödenmiş olan taksitlerin toplamı olan 200.000 TL TFRS 16 uygulaması gereği iptal edilerek genel yönetim giderlerinden düşülmüştür. Kullanım hakkı varlığı olarak aktifleştirilen bu taşıtlara ilişkin olarak dönem sonunda 171.800 TL amortisman hesaplanmıştır.

BOBİ FRS’de; ticari mallar maliyetinde bırakılmış olan 103.678 TL’lik vade farkı ve makinelerin maliyetinde bırakılmış olan 32.792 TL’lik vade farkı TFRS’ye göre “Faiz vb. Giderler” hesabına aktarılmıştır. TFRS 16 gereği hesaplanmış olan, kiralık taşıtların ilgili döneme ait 14.800 TL’lik iskonto tutarları da bu hesaba gider olarak yansıtılmıştır.

TFRS’ye göre düzenlenmiş olan tablodaki gider ilaveleri BOBİ FRS’ye göre düzenlenmiş olandan daha fazla olduğundan vergi öncesi kâr 120.338 TL daha düşük hesaplanmıştır.

TFRS hükümleri gereği hesaplanmış olan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesap toplamlarının neti olarak (TFRS’de, BOBİ FRS’ye kıyasla daha fazla ilave gider hesaplandığından ve dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı olduğundan) 26.474 TL daha fazla ertelenmiş vergi geliri oluşmuş ve “Vergi Gideri” hesap bakiyesi bu tutar kadar azalmıştır.

Netice olarak, TFRS’ye göre düzenlenen “Kapsamlı Kar ve Zarar Tablosu”nda yer alan Dönem net kârı BOBİ FRS’dekinden 93.864 TL daha düşük hesaplanmıştır.

## 4. SONUÇ

Ülkemizde işletmelere ait muhasebe kayıtları uzun yıllardır MSUGT/VUK hükümleri doğrultusunda kaydedilerek, finansal tablolar da öncelikli olarak vergisel amaçlara hizmet edecek şekilde düzenlenmiştir. Ancak günümüz şartlarında dünyada çok uluslu şirketlerin sayısının artması, gelişen uluslararası ticari ilişkiler, şirketlerin aile şirketlerinden kurumsal yapıya geçmesi ve sermayedarlarının birbirinden bağımsız olması nedeniyle şirkete kredi sağlayanlar, çalışanlar kısaca tüm paydaşlar işletmeye ait finansal tablolarda yer alan bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu aynı zamanda muhasebenin sosyal sorumluluk temel kavramının da gereğidir. Bu bilgilerin ortak bir dil kullanılarak tam, tarafsız, ihtiyaca uygun, güvenilir, şeffaf ve zamanında sunulmasına yönelik olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulanmaya başlanmış ve dolayısıyla ülkemiz de bu sürece hızlı bir şekilde dâhil olmuştur. Ancak her işletmenin mali yapısı ve kaynakları bu raporlamaları hazırlamaya uygun olmadığından, bu raporlamaları yapacak işletmeleri zorlamamak adına yerel bir finansal raporlama standardı hazırlanmıştır.

Bu standart sayesinde, hem uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu hem de yerel mevzuatlara göre düzenlenen finansal raporlama uygulamalarına göre bazı farklılıkların yer aldığı ancak uygulama maliyeti ve kolaylığı açısından işletmeleri zorlamayacak bir raporlama sistemi uygulanmaya başlanmıştır. BOBİ FRS bu amaçla yürürlüğe alınmış ve işletmeler; Büyük İşletme ve Orta Boy İşletme ayrımı yapılarak bir raporlama sistemi oluşturulmuştur. Bu işletmelerin yapacakları bazı işlemler zorluk durumuna göre ayrıştırılmıştır. Dolayısıyla BOBİ FRS uygulamasıyla birlikte ülkemizde UFRS'ye uyum sağlamak açısından olumlu bir gelişme yaşanmıştır.

Çalışmada BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK karşılaştırması yapılarak benzerlik ve farklılıklar tespit edilmiş yapılan uygulamayla da olumlu ya da olumsuz etkileri açıklanmıştır. Uygulamada esas alınan işletme, üç düzenleme arasındaki önemli farklılıkları yansıtacak şekilde oluşturulan örnek bir işletme olup, uygulamalar arasındaki temel farklılıkların ve etkilerinin gösterilmesi amaçlanmış ve buna ilişkin olarak 16 farklı işleme yer verilmiştir.

Son işlemde de bunlara ilişkin ertelenmiş vergi etkisi hesaplanmıştır. BOBİ FRS ve TFRS düzeltme kayıtları ticari defterler dışında sadece raporlama amacıyla oluşturulmuş ve Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosu bu doğrultuda hazırlanmıştır.

MSUGT/VUK, BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki en temel farklılıklar; ihtiyatlılık gereği ayrılan ek karşılıklar ve giderlerde, vadeli şekilde alınan ticari mallara ve sabit kıymetlere ilişkin vade farklarında ve faaliyet kiralalarında karşımıza çıkmaktadır. Ancak en yakın zamanda BOBİ FRS'nin kiralamayla ilgili bölümünün TFRS 16 Kiralamalar hükümlerine uyumlu hale getirilmesi her iki standart seti arasındaki farklılıkları azaltacak, aynı zamanda kullanım hakkı varlıklarının aktifleştirilmesi ve yükümlülüklerinin öngörülebilir hale gelmesini sağlayacaktır. Diğer taraftan TMS/TFRS'de faydalı finansal bilginin destekleyici özellikleri arasında yer alan “Doğrulanabilirlik” özelliğinin de BOBİ FRS'de yer alması önemli bir eksikliği giderecektir. Ayrıca BOBİ FRS ve TFRS'de uygulama kolaylığı ve raporlama açısından hali hazırda KGK tarafından hazırlanan hesap planı taslağının en yakın zaman da yayımlanarak yürürlüğe girmesi, uygulayıcılar açısından önemli bir ihtiyacı karşılayacaktır.

Hali hazırda ise BOBİ FRS ve TMS/TFRS kapsamı dışında olan ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük işletmelerin UFRS'ler ile uyum sağlanmasına yönelik yeni bir raporlama sistemi (KÜMİ FRS) hazırlıkları devam etmektedir. Bu çalışmalar sonucunda KÜMİ FRS standart setinin de yürürlüğe girmesiyle ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğunun finansal raporlamalarının UFRS'ye uyumlu hale gelmesi sağlanmış olacaktır.

## 5. KAYNAKÇA

### 5.1. Kitaplar

- Akarçay, Ç. ve İbiş, C. (2018). Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 15-31.
- Akbulut, A. (2014). *Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akdemir, Y. ve Cömert, N. (2017). Sunuş. Cömert, N., C. İbiş ve Ç. E. Cömert (Ed.). *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı Uygulama Çalıştayı* içinde. İstanbul: Matsis Matbaa.5-7.
- Akgüç, Ö. (2017). *Mali Tablolar Analizi*. 16. Baskı. İstanbul: Arayış Basım Yayınları.
- Altuğ, O. (2015). *Maliyet Muhasebesi*. 15. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aslan, S. (2015). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım.
- Cömert, Ç. (2018). Bölüm 5 Hasılat. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 59-71.
- Cömert, Ç. (2018). Bölüm 6 Stoklar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 73-80.
- Cömert, N. (2018). Giriş. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 11-14.
- Cömert, N. (2018). Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 135-140.
- Cömert, N., C. İbiş ve Ç. E. Cömert (Ed.). (2017). *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı Uygulama Çalıştayı*. İstanbul: Matsis Matbaa.
- Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). (2018). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. İstanbul: İSMMM0 Yayınları.
- Çanakçıoğlu, M. (2016). *Finansal Tablolar Analizi*. İstanbul: İSMMM0 Yayınları.

- Çıtak, N. (2018). Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 91-110.
- Çıtak, N. (2018). Bölüm 26 Dipnotlar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 279-286.
- Demir, V., Bahadır, O. (2018). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) Açıklamalar ve Uygulamalar*. İstanbul: İSMMM0 Yayınları.
- Dumlu, T. (2018). Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 111-116.
- Dumlu, T. (2018). Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 117.
- Dumlu, T. (2018). Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 263-277.
- Elikara, A. (2006). *Genel Muhasebe*. 2. Baskı. İstanbul: Mart Matbaacılık.
- Fahran, F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Gökçen, G., Ataman, B. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları (BOBİ FRS)*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Güler, İ. (2018). *01.01.2018 Tarihinde Yürürlüğe Giren ve Standardın Tüm Bölümlerinin Eksiksiz Olarak İncelendiği BOBİ FRS UYGULAMASI*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Çanakçıoğlu, M. (2015). Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Yasal Düzenlemeler. İbiş, C. (Ed.). *İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 69-100.
- Perek, A. (2018). Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 33-47.

- Perek, A. (2018). Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 175-194.
- Şensoy, N. (2017). Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar. Cömert, N., C. İbiş ve Ç. E. Cömert (Ed.). *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı Uygulama Çalıştayı* içinde. İstanbul: Matsis Matbaa. 37-56.
- Öğüz, Akarçay, A. (2018). Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* içinde. İstanbul: İSMMM0 Yayınları. 195-206.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2018). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2018 TMS-TFRS BOBİ FRS Karşılaştırmalı*. 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ., Tüm, K., (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayınları.
- Tuna, S. (2010). *Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yalçın, E. (2015). *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yıldız, B., Köse, T., (2015). *Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

## 5.2. Bildiri ve Makaleler

- Arar, M. (2018). BOBİ FRS MUHASEBESİ Her Konuda Örnek Uygulamalar Tek Düzen Hesap Planına Uygun Muhasebe Kayıtları TMS/TFRS ve VUK/MSUGT Karşılaştırmalı (Elektronik Versiyon). <http://www.bobiturk.com/wp-content/uploads/bobi-frs-muhasebesi-1.pdf>. (18.03.2019).
- Ataman, B., Gökçen, G. ve Cavlak, H. (2018). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'ye) Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle Analizi, (Elektronik Versiyon) 458-477. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/510338>. (18.03.2019).

- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, (Elektronik Versiyon) 454-478. [http://www.asosjournal.com/index.jsp?mod=tammetin&makaleadi=&makaleurl=2129710286\\_13273%20Ahmet%20ALATA%20C5%9E.pdf&key=35287](http://www.asosjournal.com/index.jsp?mod=tammetin&makaleadi=&makaleurl=2129710286_13273%20Ahmet%20ALATA%20C5%9E.pdf&key=35287) (02.10.2019).
- Bağırhan, M. K. (2019). Türkiye’de Raporlama Standartlarının Gelişimi ve Maddi Duran Varlıkların VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlemesi, (Elektronik Versiyon) <http://www.alomaliye.com/2019/11/18/maddi-duran-varliklarin-degerlemesi/> (21.03.2020).
- Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, (Elektronik Versiyon) 51-67. [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/3\\_oguzhan\\_bahadir.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/3_oguzhan_bahadir.pdf). (18.03.2019).
- Cavlak, H. ve Ataman, B. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 2.3: 153-168. <http://dergipark.gov.tr/fesa/issue/31589/348486>. (23.11.2017).
- Dızman, Ş. (2015). Finansal Yatırımların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. (Elektronik Versiyon) 16.1: 279-298. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/48575> (18.03.2019).
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. (Elektronik Versiyon) 9.4: 770-786. [http://isarder.org/2017/vol.9\\_issue.4\\_article40\\_full\\_text.pdf](http://isarder.org/2017/vol.9_issue.4_article40_full_text.pdf). (18.03.2019).
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (Elektronik Versiyon). 115-132. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/974/6.pdf> (01.04.2020).
- Gençoğlu, G.Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 10: 1-24. [http://journal.mufad.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=923%3Atemel-konularda-bobi-frs-ve-tmstfrs-karsilastirmasi-&catid=959%3Asayi-76-ekim-2017&Itemid=55&lang=tr](http://journal.mufad.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=923%3Atemel-konularda-bobi-frs-ve-tmstfrs-karsilastirmasi-&catid=959%3Asayi-76-ekim-2017&Itemid=55&lang=tr) (18.03.2019).

Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö.F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS' nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. (Elektronik Versiyon) 437-457.

[https://www.researchgate.net/publication/326520098\\_BOBI\\_FRS\\_VE\\_TFRS\\_NIN\\_FINANSAL\\_RAPORLARA\\_ETKILERI\\_ACISINDAN\\_KAR\\_SILASTIRILMASI](https://www.researchgate.net/publication/326520098_BOBI_FRS_VE_TFRS_NIN_FINANSAL_RAPORLARA_ETKILERI_ACISINDAN_KAR_SILASTIRILMASI) (18.03.2019).

[http://journal.mufad.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=974%3A2018-10-03-09-06-10&catid=963%3Asayi-80-ekim-2018&Itemid=55&lang=tr](http://journal.mufad.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=974%3A2018-10-03-09-06-10&catid=963%3Asayi-80-ekim-2018&Itemid=55&lang=tr) (18.03.2019).

İSMMMMO. *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Neler Getiriyor?* <https://www.ismmmo.org.tr/Home>. (13.12.2018) İstanbul Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği. TFRS'den BOBİ FRS'ye Muhasebe Standartları'nın Gelişimi ve Muhasebe Eğitimine Etkileri. <http://www.ismmmd.org.tr/> (18.03.2019).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. *Bağımsız Denetim Uygulamaları'na Genel Bakış (TFRS, BOBİ FRS, KOBİ TFRS)*. <http://www.istanbulymmo.org.tr/> (18.03.2019).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. *Ticari Defterlerin Tutulmasında BOBİ FRS/TMS'nin Esas Alınması*. <http://www.istanbulymmo.org.tr/> (18.03.2019).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. *VUK ve TFRS/UFRS Açısından Değerleme Hükümleri Farkları*. <http://www.istanbulymmo.org.tr/> (18.03.2019).

Karacan, S. ve Uygun, R. (2018) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. (Elektronik Versiyon) 11.56: 799-813. [http://sosyalarastirmalar.com/cilt11/sayi56\\_pdf/6iksisat\\_kamu\\_isletme/karacan\\_sami.pdf](http://sosyalarastirmalar.com/cilt11/sayi56_pdf/6iksisat_kamu_isletme/karacan_sami.pdf) (18.03.2019).

Karacan, S., Çiftçioğlu, S. ve Kutlu, T. (2018). TMS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması. *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi International Journal of Tourism, Economic and Business Sciences* 2.1: (Elektronik Versiyon). <http://www.antjournals.org/index.php/ijtebs/article/download/105/95/> (17.03.2020).

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (Elektronik Versiyon) 2. 2: 105-120. <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/issue/10265/125905> (23.05.2019).

- Nair, V. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı Hesap Planı ve MSUGT ile Karşılaştırılması-1 (Elektronik Versiyon). <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/vedatnair/063/> (18.03.2019).
- Nair, V., (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı Hesap Planı ve MSUGT ile Karşılaştırılması-2 (Elektronik Versiyon). <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/vedatnair/064/> (18.03.2019).
- Nair, V., (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı Hesap Planı ve MSUGT ile Karşılaştırılması-3 (Elektronik Versiyon) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/vedatnair/065/> (18.03.2019).
- Oksay, S. ve Acar, O. (2005). TMSK (Elektronik Versiyon). <https://www.tsb.org.tr/tmsk.aspx?pageID=833> (17.05.2019).
- Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 9.3: 594-617. [http://isarder.org/2017/vol.9\\_issue.3\\_article32\\_full\\_text.pdf](http://isarder.org/2017/vol.9_issue.3_article32_full_text.pdf) (18.03.2019).
- Sakarya, Ş., Yazgan, K.F. ve Yıldırım, H.H. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (Elektronik Versiyon). 699-724. [https://www.researchgate.net/publication/327983436\\_BUYUK\\_VE\\_ORTA\\_BOY\\_ISLETMELER\\_ICIN\\_FINANSAL\\_RAPORLAMA\\_STANDARDI\\_BOBI\\_FRS\\_NIN\\_MUHASEBE\\_MESLEK\\_MENSUPLARI\\_TARAFINDAN\\_BILINIRLIGININ\\_VE\\_FARKINDALIGININ\\_TESPITI\\_BALIKESIR\\_ILI\\_ORNEGI](https://www.researchgate.net/publication/327983436_BUYUK_VE_ORTA_BOY_ISLETMELER_ICIN_FINANSAL_RAPORLAMA_STANDARDI_BOBI_FRS_NIN_MUHASEBE_MESLEK_MENSUPLARI_TARAFINDAN_BILINIRLIGININ_VE_FARKINDALIGININ_TESPITI_BALIKESIR_ILI_ORNEGI) (18.03.2019).
- Şaylı, H. (2018). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve VUK Karşılaştırması. <https://www.finansaleksen.com.tr/tms-1-finansal-tablolarin-sunulusu-ve-vuk-karsilastirmasi/> (Erişim Tarihi: 07.11.2019).
- Şen, Kıymetli, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (Elektronik Versiyon). 462-484. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/460024> (18.03.2019).
- Tekşen, Ö. ve Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9.20: 424-447. (Elektronik Versiyon). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/346766> (19.12.2019).

Tunçez, H.A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (Elektronik Versiyon). 11.61: 1018-1024. [http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt11/sayi61\\_pdf/6iksisat\\_kamu\\_isle\\_tme\\_turizm/tuncez\\_haciarif.pdf](http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt11/sayi61_pdf/6iksisat_kamu_isle_tme_turizm/tuncez_haciarif.pdf) (18.03.2019).

Yalkın, Y. K. (1995) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. (Elektronik Versiyon). 50.1: 259-270. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ausbf/article/view/5000053857/5000051173> (17.05.2019).

### 5.3. Tezler

Alan, M. (2018). Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının BOBİ FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Uygulama Örnekleri. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Atılım Üniversitesi.

Akbalık, O. (2002). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi.

Arısoy, K. (2018). Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.

Bodur, G. (2015). Nakit Akış Tablolarının Analizi. *Doktora Tezi*. Ankara: Başkent Üniversitesi.

Cavlak, H. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi.

Denk, O. (2019). TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu Ve Muhasebeleştirilmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi.

Doğan, S. (2014). VUK Hükümlerine Göre Oluşturulan Mali Tabloların TFRS Hükümlerine Uyarlanması ve Analizi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi

Kılıç, G. (2017). UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Başkent Üniversitesi

Kıvanç, E. (2019). Maddi Duran Varlıkların' Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Açıklanarak Karşılaştırılması. *Yüksek Lisans Tezi*. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi

Öcalmış, Y. (2018). İştirak Yatırımlarının Finansal Tablolarda Raporlanmasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İncelenmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Işık Üniversitesi.

Nergiz, R. (2012). Maddi Duran Varlık Standardının Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.

Sarıdemir, İ. (2019). Hasılat ve Stokların, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi ve Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi.

#### 5.4. İnternet Yayınları

Arslan, A. (2014/Ocak). Bağımsız Denetimde Özel Bir Önem Taşıyan Şirketler: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar. <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6270> (10.06.2020).

İSMMMO. İSMMMO' nun Tarihçesi. <https://www.ismmmo.org.tr/Kurumsal/Tarihce--2345> (02.10.2019).

#### 5.5. Mevzuat

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Resmi Gazete 10.01.1961/10703)

238 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.gib.gov.tr/node/88514>, (Erişim Tarihi: 01.03.2020).

26.03.2018 Tarihli ve 2018/11597 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (Yeni Karar) Karşılaştırma Tablosu, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/BKK%20Kar%C5%9F%C4%B1a%C5%9F%C4%B1rma%20Tablosu%201\\_06\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/BKK%20Kar%C5%9F%C4%B1a%C5%9F%C4%B1rma%20Tablosu%201_06_2018.pdf) (26.04.2020).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 56 Sıra No' lu Tebliğ, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm> (24.04.2020).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı.  
<http://www.kgk.gov.tr/> (18.03.2019).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (sunum 1).  
<http://www.kgk.gov.tr/> (13.12.2018).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (sunum 2).  
<http://www.kgk.gov.tr/> (13.12.2018).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (sunum 3).  
<http://www.kgk.gov.tr/> (13.12.2018).

Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>  
(Erişim Tarihi 01.03.2020).

IFRS 9 Financial Instruments. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/> (20.04.2020).

IFRS 13 Fair Value Measurement. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/> (20.04.2020).

KGK. 2014 yılı Faaliyet Raporu.  
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) (01.10.2019).

Kurumlar Vergisi Kanunu.  
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> (20.04.2020).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği  
[https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf) (Erişim Tarihi: 05.04.2020).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı).  
<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliğleri-Tek-Duzen-Hesap-Plani---3988> (21.04.2020).

Sermaye Piyasası Kurulu, Basın Duyurusu.  
<http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/2008410/0#> (27.05.2019).

SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliği. <https://www.spk.gov.tr/Duyuru/Dosya/20041221/0> (21.04.2020).

SPK, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)  
<https://www.kap.org.tr/project/KAP/file/content/KAP%20Hakk%C4%B1nda%2F%C4%B0lgili%20Mevzuat%20ve%20D%C3%BCzenlemeler%2FTebli%C4%9Fler%2FFinansal%20Raporlama%20Tebli%C4%9Fi%20Yeni> (10.06.2020).

Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği,  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/12/20041231M3.htm>  
(21.04.2020).

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama 2017 Seti.  
<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>  
(Erişim Tarihi: 21.04.2020).

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama 2020 Seti.  
<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti> (Erişim Tarihi: 21.04.2020).

Türk Ticaret Kanunu, 29.06.1956 Tarihli ve 6762 Sayılı.  
<http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2019/08/Eski-TTK.pdf>  
(Erişim: 21.04.2020).

TÜRMOB Özel Mevzuat Sirküleri, (Elektronik Versiyon).  
[http://www.asmo.org.tr/tablolar/genel/Turmob\\_Sirkuler\\_2019\\_34.pdf](http://www.asmo.org.tr/tablolar/genel/Turmob_Sirkuler_2019_34.pdf)  
(07.11.2019).

Vergi Dosyası. *KOBİ Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırması*.  
<https://vergidosyasi.com/> (18.03.2019).

