

**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ, MUHASEBE ve DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK ARASINDAKİ
FARKLILIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI
VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Telat Küçükkarış

200000281

İstanbul, 2020

**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ, MUHASEBE ve DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK ARASINDAKİ
FARKLILIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI
VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Telat Küçükkarış

200000281

Danışman: Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen

İstanbul, 2020



T.C. İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

.....Muhasebe ve Denetim.....
Yüksek Lisans programı öğrencisi.....Delat Kılıçkaraş'ın.....
.....BaBİ FRS ile MSUGT-VUK Arasındaki Farklılıkların.....
.....Karşılaştırılması ve Bir Uygulama..... başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu 19.08.2020 tarih ve 2020-512/14 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
o.ybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir..

	UNVANL ADI SOYADI	ÜNİVERSİTE
TEZ DANIŞMANI	<u>Doç.Dr. İlker Kıymetli Şen</u>	<u>İSTİT ÜNİV.</u>
JÜRİ ÜYESİ	<u>Prof.Dr. Halil Emre Akbaş</u>	<u>YILDIZ TEKNİK ÜNİV.</u>
JÜRİ ÜYESİ	<u>Doç.Dr. Arman Aziz Koraçlı</u>	<u>ANADOLU ÜNİV.</u>

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

ÖZET

BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR UYGULAMA

Muhasebe sistemlerinde ve uygulamalarında ülkeler arasında çeşitli farklılıklar yaşandığı görülmektedir. Bu durum, ülkelerin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik ortamı, sosyal ve kültürel özellikleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Ülkeler arasındaki bu farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi için öncelikle muhasebede uyumlaştırma ve standardizasyon süreci başlatılmıştır. Uyumlaştırma kavramı, Avrupa Birliği (AB) Komisyonu tarafından ortaya atılan ve birliğe üye ülkelerin muhasebe uygulamalarını amaçlayan çalışmalardan oluşmaktadır. 29 Temmuz 2017 tarihinde Türkiye’de bağımsız denetime tabi olup tam set, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamak zorunda olmayan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) adıyla yayımlanmıştır. 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren bu standart bağımsız denetime tabii olup TMS/TFRS uygulamayan büyük ve orta ölçekli işletmelerin hazırlayacakları münferit ve konsolide finansal tablolar için bir rehber niteliği olarak görünmektedir. Bu çalışmada öncelikle BOBİ FRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin (MSUGT), Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) genel özellikleri verilecek, yapılacak uygulama ile karşılaştırması yapılarak yorumlanacaktır. Her iki düzenleme arasındaki benzerlik ve farklılıklar incelenerek, ortaya çıkan konularda değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları, BOBİ FRS, MSUGT VUK

ABSTRACT

BETWEEN BOBI FRS AND MSUGT-VUK COMPARISON OF DIFFERENCES AND AN APPLICATION

There are various differences between countries in accounting systems and applications. This is due to the differences between the economic structure, legal order, educational system, political environment and social and cultural characteristics of countries. In order to eliminate these differences between countries, the process of harmonization and standardization in accounting was initiated. The concept of harmonization is composed of works initiated by the European Union (EU) Commission and aimed at accounting practices of the member states. On July 29, 2017 is subject to independent audit in Turkey Full Set IAS / IFRS applicable financial reporting framework for businesses that are not obliged to apply the BOBI name was published by the FRS. As of 1 January 2018, this standard appears to be a guide for the individual and consolidated financial statements prepared by large and medium-sized enterprises that are subject to independent audit and do not apply TAS / TFRS. In this study, firstly the general features of Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBI FRS) and General Communiqué on Accounting System Implementation (MSUGT), Tax Procedure Law (VUK) were given and then these two standards were compared and interpreted. The similarities and differences between the two arrangements will be examined and evaluated.

Key Words: Financial Reporting Standards, BOBI FRS, MSUGT VUK

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1
1. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI.....	5
1.1. STANDARDIN SÜRECİ	7
1.2. STANDARDIN UYGULANMA KRİTERLERİ.....	8
2. BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI... 11	
2.1. FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL RAPORLAR.....	11
2.1.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	11
2.1.2. Nakit Akış Tablosu	14
2.1.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramları	14
2.1.2.2. Nakit Akış Tablosunun Sunumu.....	15
2.1.2.3. Diğer Faaliyet ve İşlemlerden Kaynaklanan Nakit Akışları.....	15
2.1.3. Ara Dönem Finansal Raporlama.....	16
2.1.4. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminleri ve Yanlılıklar	18
2.1.4.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi, Uygulanması ve Değiştirilmesi	18
2.1.4.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	21
2.1.4.3. Yanlılıklar, Yanlılıkların Düzeltilmesi	22
2.1.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	23
2.1.5.1. Düzeltme Gerektiren Olaylar	25
2.1.5.2. Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	26

2.1.5.3. Kar Payı, İşletmenin Sürekliliği.....	27
2.1.6. Konsolidasyon	27
2.1.6.1. İştiraklerdeki Yatırımlar	27
2.1.6.2. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	31
2.1.6.3. İş Birleşmeleri.....	34
2.1.6.4. Konsolide Finansal Tablolar	37
2.1.6.5. Yabancı Para Çevrim İşlemleri.....	39
2.1.7. Dipnotlar	42
2.1.8. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	43
2.2. VARLIKLAR KAPSAMINDAKİ UNSURLARIN RAPORLANMASI	44
2.2.1. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar.....	44
2.2.1.1. Alacaklar ve Borçlar	45
2.2.1.2. Borçlanma Araçları.....	48
2.2.1.3. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar.....	49
2.2.1.4. Diğer Finansal Araçlar	50
2.2.1.5. Değer Düşüklüğü	51
2.2.2. Borçlanma Maliyetleri	52
2.2.3. Stoklar.....	53
2.2.3.1. Ölçüm.....	54
2.2.3.2. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi.....	54
2.2.3.3. Değer Düşüklüğü	56
2.2.4. Tarımsal Faaliyetler	58
2.2.4.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	58
2.2.4.2. Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi.....	60
2.2.5. Maddi Duran Varlıklar.....	62
2.2.5.1. İlk Kayıt ve Sonraki Ölçüm	62
2.2.5.2. Amortisman	69
2.2.5.3. Değer Düşüklüğü ve Finansal Tablo Dışı Bırakma	70
2.2.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	71
2.2.6.1. İlk Kayıt ve Ölçüm	71
2.2.6.2. Sonraki Ölçüm	72
2.2.7. Kiralamalar	74
2.2.7.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması	74

2.2.7.2. Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü .	75
2.2.7.3. Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü.....	79
2.2.7.4. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri.....	82
2.2.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	83
2.2.8.1. İlk Kayıt ve Sonraki Ölçüm	84
2.2.8.2. İtfa	85
2.2.8.3. Değer Düşüklüğü	86
2.2.8.4. Finansal Tablo Dışı Bırakma	87
2.2.9. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	88
2.2.9.1. İlk Kayıt ve Sonraki Ölçüm	88
2.2.9.2. Sunum	89
2.2.10. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	90
2.2.10.1 Değer Düşüklüğü Göstergeleri	91
2.2.10.2. Geri Kazanılabılır Tutar	91
2.2.10.3. Değer Düşüklüğünün Kaydı	92
2.3. GELİR ve BENZERİ UNSURLARIN RAPORLANMASI.....	92
2.3.1. Hasılat	92
2.3.1.1. Hasılatın Kayda Alınması ve Ölçümü	93
2.3.1.2. Mal Satışı ve Hizmet Sunumu	94
2.3.1.3. İnşa Sözleşmeleri	95
2.3.1.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	96
2.3.1.5. Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları.....	97
2.3.2. Devlet Teşvikleri.....	97
2.3.2.1. Devlet Teşviklerinin Amacı ve Kapsamı	98
2.3.2.2. Kayıt ve Ölçüm	98
2.4. DÖNEMSEL UNSURLARIN RAPORLANMASI	98
2.4.1.Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	99
2.4.1.1. Karşılıklar	99
2.4.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı	102
2.4.1.3. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler	103
2.4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	104
2.4.2.1. Dönem Vergisi	104

2.4.2.2. Ertelenmiş Vergi	105
2.4.2.3. Ertelenmiş Verginin Ölçümü	107
2.4.2.4. Ertelenmiş Verginin Sunumu	107
3. BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN UYGULAMA ÜZERİNDE KARŞILAŞTIRILMASI	108
3.1. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI	108
3.2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ	109
3.3. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER	109
3.4. BOBİ FRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZELTİLMESİ VE SINIFLANDIRILMASI	110
3.4.1. BOBİ FRS'ye Göre Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması	110
3.4.2. Cari Dönem Finansal Tabloların BOBİ FRS'ye Göre Düzeltilmesi ve Sınıflandırılması	133
3.5. MSUGT/VUK İLE BOBİ FRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARIN ANALİZİ	157
3.5.1. Likidite Oranları	157
3.5.1.1 Cari Oran	157
3.5.1.2. Likidite Oranı	158
3.5.1.3. Nakit Oran	159
3.5.1.4. Stok Bağımlılık Oranı	160
3.5.2. Finansal Yapı Oranları	161
3.5.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı	161
3.5.2.2. Finansman Oranı	162
3.5.2.3. Özkaynak Oranı	163
3.5.2.4. İmmobilizasyon Oranı	164
3.5.2.5. Borç / Özkaynak Oranı	165
3.5.3. Faaliyet Oranları	165
3.5.3.1. Alacak Devir Hızı	166
3.5.3.2. Stok Devir Hızı	167
3.5.3.3. Aktif Devir Hızı	167
3.5.4. Kârlılık Oranları	168
3.5.4.1. Özkaynak Kârlılık Oranı	168

3.5.4.2. Net Kârlılık Oranı	169
3.5.4.3. Brüt Kârlılık Oranı.....	170
3.5.4.4. Faaliyet Kârlılığı Oranı.....	171
4. SONUÇ	173
KAYNAKÇA.....	178



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. BOBİ FRS	5
Tablo 2. BOBİ FRS İçeriği	7
Tablo 3. KÜMİ FRS Taslağının Bölümleri.....	10
Tablo 4. BOBİ FRS, İştiraklerdeki Yatırımlar	28
Tablo 5. BOBİ FRS, Bağlı İşletmelerin Pay Oranına Göre Sınıflandırılması	37
Tablo 6. Tarımsal Faaliyetlerin Ölçümü ve Sunumunun Karşılaştırılması.....	61
Tablo 7. Maddi Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümlerinin Karşılaştırılması	63
Tablo 8. Amortisman Ayırma Koşullarının Karşılaştırılması.....	70
Tablo 9. Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması.	76
Tablo 10. Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması ..	80
Tablo 11. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Nedenleri	107

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Türkiye'de Geçerli Olan Finansal Raporlama Kapsamı	8
Şekil 2. BOBİ FRS, Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler	12
Şekil 3. BOBİ FRS, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	24
Şekil 4. BOBİ FRS, İştiraklerin Ölçümü	30
Şekil 5. BOBİ FRS, Müşterek Girişimler	32
Şekil 6. BOBİ FRS, Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Ölçümü.....	33
Şekil 7. BOBİ FRS, İş Birleşmesinin Maliyetinin Tespiti	35
Şekil 8. BOBİ FRS, Şerefiye veya Negatif Şerefiyenin Ölçümü	36
Şekil 9. BOBİ FRS, Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi.....	38
Şekil 10. BOBİ FRS, Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi 1	40
Şekil 11. BOBİ FRS, Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi 2	40
Şekil 12. BOBİ FRS, Finansal Araçlar ve Özkaynaklar.....	45
Şekil 13. BOBİ FRS, Stokların Ölçümü.....	54
Şekil 14. BOBİ FRS, Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü	65
Şekil 15. BOBİ FRS, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Ölçümü	73
Şekil 16. BOBİ FRS, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçümü.....	84
Şekil 17. BOBİ FRS, Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	90
Şekil 18. BOBİ FRS, Değer Düşüklüğü Kaydı	92
Şekil 19. BOBİ FRS, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	96
Şekil 20. BOBİ FRS, Ertelenmiş Vergi	105

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
DİG	: Direkt İşçilik Gideri
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
EFO	: Etkin Faiz Oranı
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
IASB	: International Accounting Standards Board
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

GİRİŞ

Günümüz dünyasında sınırsız olan insan ihtiyaçları ve isteklerini karşılayacak sınırlı kaynaklar günden güne daha da azalmaktadır. İnsanların sınırsız olan bu istek ve ihtiyaçlarının satın alınabilir olduğu, hizmet ve üretim ile karşılanabildiği her yerde bir işletme faaliyeti bulunmaktadır. İşletmeler bu faaliyetlerini ekonominin temel kuraları çerçevesinde belirlenmiş ticari kurallar dahilinde yürütmektedir. Ülkeler de işletme faaliyetlerinin denetlenebilmesi ve işletme çevresindeki çıkar gruplarının bilgi edinme hakları ile menfaatlerini korumak üzere bir muhasebe sistemi içinde muhasebe ve finansal raporlama standartları uygulamaktadır.

Türkiye’de bulunan muhasebe sisteminde, MSUGT, VUK, TFRS, TMS, Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) vb. bazı kanunlarla desteklenerek düzenlenmektedir. Türkiye’de işletmeler münferit ve konsolide finansal tablo hazırlarken TMS, TFRS ve kavramsal çerçevede bulunan muhasebe ilkelerine ve bunların yorumlarına uymak zorundadırlar. Ülkemizde bunların yayımlanma yetkisi de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) aittir.

KGK tarafından hazırlanmış ve sunulmuş TMS ve TFRS’ler yeni TTK hükümleri yayımlanıncaya kadar daha çok SPK’ya bağlı halka açık şirketlerin ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) kullanımına göre düzenlenmiş oldukça geniş ve kapsamlı standartlardır. Yeni TTK hükümlerinde halka açık olmayan diğer işletmelere de TFRS’lere uygun bağımsız denetim raporu hazırlama ve defter kayıtlarını TFRS’ye göre oluşturma zorunluluğu getirilmiş ancak kanunlaşmadan kaldırılmıştır. Bundan sonra KGK diğer ülke uygulamalarında da olduğu gibi uygulamanın kapsamını 13/09/2018 tarihli ve (03/161) sayılı kararında belirtilen ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmeler ile sınırlı tutmuştur.

Bu karara göre ekli liste şu kurum ve kuruluş ve işletmelerden oluşmaktadır (KGK; 13.09.2018 tarihli ve (03/161) sayılı Karar);

“6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; sermaye piyasası araçları bir borsada

ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen şirketler, pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan şirketler, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, bağımsız denetim kuruluşları, gayrimenkul değerlendirme kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları ile sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar;

- Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı elli ve üstü.

19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Brüt satış toplamı iki yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- Aktif toplamı 10 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı yirmi beş ve üstü.

Kıymetli maden aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.”

Bu gelişmeler sonucunda bağımsız denetime tabi olan TFRS uygulamayan işletmelerin ilk olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış ve yürürlükte olan MSUGT hükümlerini uygulamaları kararlaştırılmıştır. Sonrasında da MSUGT'ye ek olarak KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetime tabi olup TMS ve TFRS'leri uygulamayan işletmeler için ilave hususlar yayımlanmıştır.

Türkiye'de bu gelişmeler yaşanırken AB ülkeleri ve birçok ülke finansal tablolarını Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) olarak uygulanan ve International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayımlanan International Financial Reporting Standards (IFRS) ile uyumlu hale getirmektedir. AB'de IFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını, 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren 2013/34/EU sayılı Direktife uygun olarak hazırlamaktadır. Bununla birlikte Türkiye'de de TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için AB ile uyumlu yeni bir finansal raporlama standardı ihtiyacı meydana gelmiştir. Bundan sonra finansal tablo kullanıcıları için daha güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir ve denetim için de ölçü olabilecek bir finansal raporlama çerçevesi için, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için MSUGT ve İlave Hususların yerini alan BOBİ FRS 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla ve devam eden yıllarda başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29 Temmuz 2017 yılında yayımlanan Mükerrer Resmî Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte mevcut uygulamalar arasında birçok hesaplama, değerlendirme ve raporlama farklılıkları oluşmuştur. Bu farklılıklar finansal tablolarda her iki standartta da birbirinden farklı çıktılar vermektedir. Bu nedenle finansal tablo kullanıcıları için birbirinden farklı iki durum ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS ve MSUGT-VUK arasındaki bu farkların ortaya konulması ve finansal tablolara etkilerinin bir uygulama çalışması ile incelenmesidir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, BOBİ FRS ile ilgili genel bilgilere, standardın ortaya çıkış süreci ve nasıl uygulanacağına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, BOBİ FRS hükümleri MSUGT-VUK hükümleri ile karşılaştırılarak iki düzenleme arasındaki farklılıklar incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, çalışmanın ikinci bölümünde yer verilen bilgiler ve karşılaştırmalar çerçevesinde BOBİ FRS ve MSUGT-VUK arasındaki farklılıkların tespit edilmesi için bir ticaret işletmesi üzerinde yapılan uygulama ile incelenmiştir. Uygulama yöntemi olarak vaka çalışması kullanılmıştır. Uygulama bölümünde, işletme hakkında genel bilgilere yer verilmiş, işletmenin MSUGT-VUK hükümleri ile oluşturulmuş finansal tabloları BOBİ FRS hükümleri gereğince düzeltilmiş, ortaya çıkan yeni finansal tablolar ile farklılıklar ve etkiler tespit edilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümü olan dördüncü bölümde tez çalışmasının önemi ile yapılan uygulama neticesinde ulaşılan sonuçlar incelenerek işletmelerin her iki düzenlemeye göre sunulan finansal tablolarının finansal tablo kullanıcıların alacağı kararlara ne gibi etkileri olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen etkilerin finansal tablo kullanıcıları için ne gibi değişiklikler ifade ettiği açıklanmış ve standardın uygulanması hakkında önerilerde bulunulmuştur.

1. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

BOBİ FRS, özellikle bağımsız denetime tabi olup, TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sunmuş oldukları finansal tablolar için geçerli olan finansal raporlama çerçevesi olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2017: 1).

BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS'nin amacı; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

BOBİ FRS'ye ilişkin genel bilgiler Tablo 1'de şu şekilde sıralanmaktadır:

Tablo 1. BOBİ FRS

DÜZENLEYİCİ	KGK
YAYIM TARİHİ VE YERİ	29.07.2017 tarihli Resmî Gazete
UYGULANMA TARİHİ	01.01.2018 ve sonrası hesap dönemleri
UYGULAYACAK İŞLETMELER	Bağımsız denetime tabi TFRS uygulamayan işletmeler
KAPSAM	Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar
İÇERİK	27 Bölüm ve 9 Ek

Kaynak: KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 2017.

BOBİ FRS'nin amaçları ise şu şekilde sıralanmaktadır (KGK, Basın Duyurusu 2, 2017, s. 1):

- Bu standart gerçeğe uygundur,
- Bu standart finansal bilgi ihtiyacına uygundur,

- Bu standart sayesinde karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlanmaktadır.

KGK tarafından hazırlanan BOBİ FRS diğer standartlara göre daha sade bir dille hazırlanmıştır. Bu standart içerisinde gerekli olmayan detaylardan kaçınılarak sadece belirli konular ile ilgili temel konulara değinilerek yorumlanmaktadır.

BOBİ FRS'nin özellikleri de şu şekilde sıralanmaktadır (KGK, Basın Duyurusu 2, 2017, s. 2):

- BOBİ FRS 27 bölümden oluşmaktadır,
- BOBİ FRS kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri içerisinde barındırmaktadır,
- AB Muhasebe Direktifindeki önce küçükleri düşün yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş, büyük işletmelere yönelik ise ilave yükümlülükler getirilmiştir,
- Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir,
- Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir,
- BOBİ FRS; işletmelerin karşısına çıkabilecek tüm genel muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. BOBİ FRS'de başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasını sağlanmaktadır. Bu noktada kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi oluşturulmaktadır,
- BOBİ FRS uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ile AB düzenlemeleri ile uyum içerisindedir,
- BOBİ FRS'de, sade bir dil kullanılarak işlemlerin yapılmasında kolaylık sağlanmıştır.

Yirmi yedi bölüm ve dokuz ekten oluşan BOBİ FRS'nin içeriği de Tablo 2'deki gibi sıralanmıştır:

Tablo 2. BOBİ FRS İçeriği

B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	B2 Nakit Akış Tablosu	B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar
B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B5 Hasılat	B6 Stoklar
B7 Tarımsal Faaliyetler	B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	B9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
B10 İştiraklerdeki Yatırımlar	B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	B12 Maddi Duran Varlıklar
B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	B15 Kiralamalar
B16 Devlet Teşvikleri	B17 Borçlanma Maliyetleri	B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	B21 İş Birleşmeleri
B22 Konsolide Finansal Tablolar	B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	B24 Ara Dönem Finansal Raporlama
B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	B26 Dipnotlar	B27 Geçiş Hükümleri
E1 Finansal Durum Tablosu	E2 Kâr veya Zarar Tablosu	E3 Özkaynak Değişim Tablosu
E4 Nakit Akış Tablosu	E5 Konsolide Finansal Durum Tablosu	E6 Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu
E7 Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu	E8 Konsolide Nakit Akış Tablosu	E9 Tanımlar

Kaynak: Ataman ve Cavlak, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, **BOBİ FRS ile TMS/IFRS Karşılaştırılması**, 2017, s. 155.

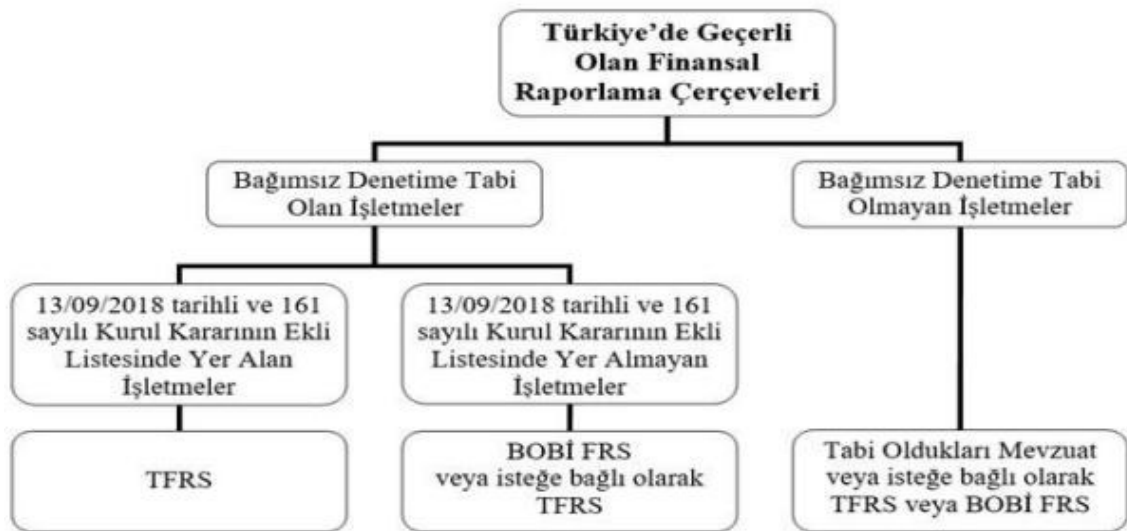
1.1. STANDARDIN SÜRECİ

KGK'nın 2014 yılındaki bir kararı ile TMS/IFRS uygulamaları sadece KAYİK için zorunlu tutulmuş, daha sonra 13/09/2018 tarihli ve (03/161) sayılı kararında belirtilen ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmeler ile kapsam genişletilmiş, TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapılincaya kadar MSUGT'u

29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı KGK kararıyla açıklanan “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” ile birlikte uygulayarak raporlama yapması istenmiştir. Ancak TMS/TFRS’ler ile MSUGT uyumlu olmadığından, bağımsız denetimde, işletme finansal tablolarının doğruluğunu tespit etmek için iki farklı karşılaştırma kriteri kullanılması sakıncası ortaya çıkmıştır. Bu nedenle KGK, 2014 yılından itibaren başlattığı TMS/TFRS’ler ile uyumlu yeni bir raporlama çerçevesi oluşturma çalışmalarını 2017 Temmuz sonunda tamamlamış, 29 Temmuz 2017 tarihinde 20138 sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe giren ve uluslararası standartlarda bir finansal raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS, KAYİK’ler dışındaki bağımsız denetime tâbi tüm şirketlerin bağımsız denetimlerinde kıstas oluşturacak, bağımsız denetimde çifte standart uygulanması sakıncasını ortadan kaldıracaktır.

1.2. STANDARDIN UYGULANMA KRİTERLERİ

Bağımsız denetime tabi ya da tabi olmayan işletmeler için uygulanacak standartlar bazı kriterlere göre belirlenmiştir. Aşağıdaki şekilde bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standartları belirtilmiştir.



Şekil 1. Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Kapsamı

Kaynak: KGK, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı, İstanbul (13.09.2018).

Buna göre, bağımsız denetime tabi olan KGK'nın 13/09/2018 tarihli ve (03/161) sayılı kararında belirtilen kurum kuruluş ve işletmeler TFRS'yi uygulayacaklardır.

Bu kararda belirtilenler dışında kalan bağımsız denetime tabi kurum kuruluşlar ve işletmeler BOBİ FRS ve isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayabileceklerdir.

Aktif toplamı 75 milyon TL, satış hasılatı 150 milyon TL ve çalışan sayısı 250 kişi ve üzeri olan ve bu üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte art arda iki raporlama dönemi içerisinde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak bağımsız denetime tabidir.

Aktif toplamı 35 milyon TL, satış hasılatı 70 milyon TL ve çalışan sayısı 175 kişi ve üzeri olan ve bu üç kriterden en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte art arda iki raporlama dönemi içerisinde aşan işletmelerde müteakip raporlama döneminde orta boy işletme olarak bağımsız denetime tabidir.

BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamamaktadırlar. Diğer yandan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olmaları zorunludur (Çatıklaş vd., 2018, s. 192-193).

Tüm bu işletmelerin dışında kalan ve bağımsız denetim zorunluluğu olmayan kurum kuruluş ve işletmelerde mevcut mevzuatı uygulayacaklar, isteğe bağlı olarak da TFRS ya da BOBİ FRS'yi uygulayabileceklerdir.

Bununla birlikte KGK, bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için, Finansal Durum Tablosu, Kâr Zarar Tablosu ve Dipnotlardan oluşan temel mali tabloları içeren bir finansal raporlama standardı setini 12 Temmuz 2019 tarihinde taslak olarak görüşe açmıştır. KGK'nın daha önce yayımladığı TFRS ve BOBİ FRS'ye nazaran oldukça sade ve anlaşılabilir bir yapıya sahip olan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) olarak adlandırılan bu finansal raporlama standardı taslağını açıklamıştır. KÜMİ FRS 22 bölüm ve terimler sözlüğünden oluşmaktadır (Gökçen vd., 2019, s.416).

KÜMİ FRS seti taslağına ait bölümler Tablo 3'de gösterilmiştir:

Tablo 3. KÜMİ FRS Taslağının Bölümleri

B1 Kavramlar ve Genel İlkeler	B2 Finansal Tabloların Sunumu
B3 Finansal Durum Tablosu	B4 Kar veya Zarar Tablosu
B5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	B6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
B7 Hasılat	B8 Stoklar
B9 Tarımsal Faaliyetler	B10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
B11 Maddi Duran Varlıklar	B12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
B13 Kiralamalar	B14 Devlet Teşvikleri
B15 Borçlanma Maliyetleri	B16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	B18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
B19 İşletme Birleşmeleri	B20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
B21 Dipnotlar	B22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

Kaynak: Gökçen vd., Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, **KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması**, 2019, s. 416.

Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamaktadır. Bu finansal bilgileri de MSUGT'de bulunan hesap planına uygun kayıtlardan elde etmektedir. Ancak bu hesap planı TFRS ve BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara muhasebe siteminden direkt olarak ulaşmada yeterli olmamaktadır. Bu nedenle KGK, 13 Aralık 2018 tarihinde finansal raporlama standartlarına uygun bir hesap planı taslağını oluşturmuş ve kamuoyu görüşlerine açmıştır. Bu hesap planı taslağında TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin doğrudan finansal tablo verilerine ulaşmasını sağlayacak hesap gruplarına ve hesaplara yer verilmiş, aynı zamanda mevcut hesap planında yer almayan ancak MSUGT'yi uygulayan işletmeler dâhil tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir.

Bu çalışmada da örneklerde yapılan muhasebe kayıtlarında yeni hesap planı taslağındaki hesaplar kullanılmıştır.

2. BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS ile MSUGT hükümlerinin karşılaştırılması dört başlık altında incelenecektir. Bunlar; finansal tablolar ve finansal raporlar, varlıklar kapsamındaki unsurların raporlanması, gelir ve benzeri unsurların raporlanması, dönemsel unsurların raporlanması olarak sıralanmaktadır. Bunların her biri BOBİ FRS ile MSUGT-VUK hükümleri karşılaştırılarak yorumlanacaktır.

2.1. FİNANSAL TABLolar VE FİNANSAL RAPORLAR

Finansal tablolar ve finansal raporlar sekiz başlık altında incelenmiştir. Bunlar; kavramsal çerçeve ve finansal tablolar, nakit akış tablosu, ara dönem finansal raporlama, muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve yanlışlıklar, raporlama döneminden sonraki olaylar, dipnotlar, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama başlıkları altında incelenerek yorumlanmıştır. Standartların incelenmesinde, öncelikle iki raporlama arasında değerlendirme ve karşılaştırma yapılabilecek hususlara değinilmiştir.

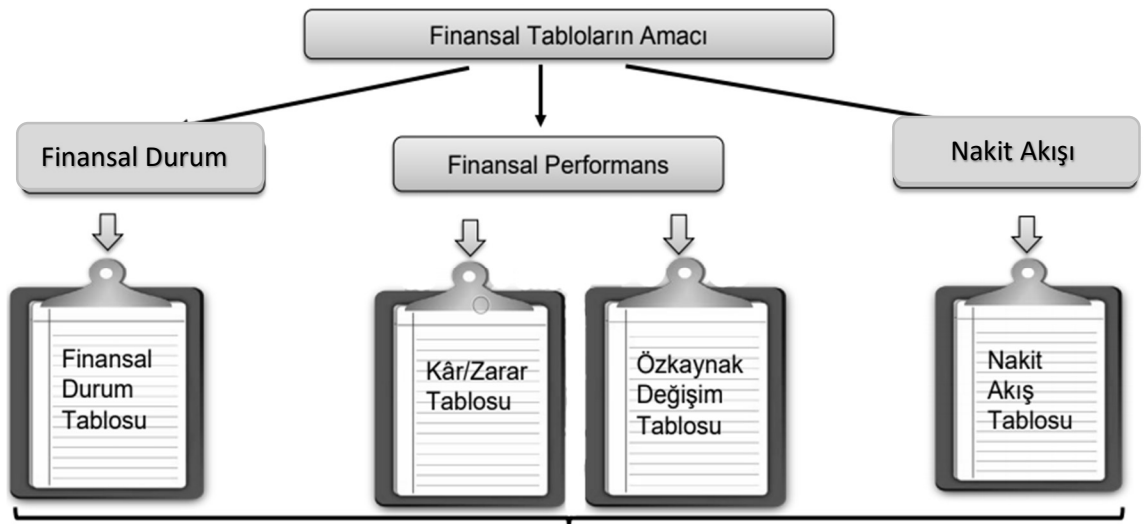
2.1.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili çok çeşitli gruplar bulunmaktadır. Bu gruplar işletme ile ilgili oldukları konularda ihtiyaç duydukları bilgilerin birçoğunu muhasebe sisteminde üretilen verilerden elde etmektedir. Kavramsal çerçeve, üretilen bu veriler ile hazırlanan, raporlanan ve sunulan finansal tablolar için usul ve esasları belirlemektedir.

Kavramsal çerçeve temelde üç amacı barındırmakta, aynı zamanda raporlamanın amacı ve kavramları hakkında bilgiler içermektedir. Kavramsal çerçeve bu temel amaçlar kapsamında, KGK'ya finansal raporlamalara ilişkin standartların geliştirilmesinde, standartların eksikliklerinin olduğunda standartların geliştirilmesinde, muhasebe politikası geliştirmede ve konuya taraf olanların standartlar konusundaki anlam ve yorum eksikliklerini gidermede yardımcı olmaktadır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018, SA1.1).

Kavramsal çerçeve bir standart olarak görülmemektedir. İçerisinde bulunan hiçbir şeyin, herhangi bir standart ya da herhangi bir standarttaki hükmün yerine geçmediği görülmektedir. KGK, genel amaçlı finansal raporlamanın temel amacına ulaşabilmesi için özellikle kavramsal çerçevenin bazı yönlerinden sapan hükümler belirleyebilmektedir. Böyle bir durumda söz konusu standardın karar gerekçelerinde bu sapmanın açıklanmasının sağlanması gerekmektedir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018, SA1.2-3). Bununla birlikte kavramsal çerçevenin BOBİ FRS'nin uygulanmasında büyük bir önemi vardır. Kavramsal çerçevede BOBİ FRS'nin kural bazlı değil ilke bazlı olduğu açıklanmaktadır. İçerisinde yer alan metinlerde standartlar kadar önemlidir (Özbirecikli vd., 2017, s. 9).

Finansal tablolar işletmeler tarafından, bilgi kullanıcıları için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Burada bahsedilen finansal tablolar ülkeler arasında benzerlik göstermektedir. Finansal tablolar hazırlanıp sunulurken özellikle sosyoekonomik ve hukuki nedenler ile yerel düzenlemeler oluşturulmaktadır. Dolayısı ile farklı ülkelerin farklı finansal tablo bilgi kullanıcıları için hazırlanan finansal tablolarda farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklar finansal tablolar içinde bazı farklılıklar doğurmuştur. Finansal tabloları oluşturan kalemlerin tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi aşamasında farklı ölçütler kullanılmıştır. Ayrıca farklı ölçüm kriterleri de benimsenmiştir.



DİPNOTLAR

Şekil 2. BOBİ FRS, Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

Kaynak: KGK, *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 1*, İstanbul, 2017, s.4.

Şekil 2’de BOBİ FRS’de yer alan finansal tablolara bakıldığında, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve dipnotları olduğu görülmektedir. Buna karşın MSUGT’de temel mali tablolar, bilanço ve gelir tablosu bunların dipnotları ve eklerinden, ilave mali tablolar da satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynak değişim tablosundan oluşmaktadır (Doğan, 2018, s. 119).

İşletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan finansal durum tablosu varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar unsurlarından oluşmaktadır. BOBİ FRS ilke bazlıdır, gerçeğe uygun değer ya da başka bir ölçüm esası belirlenmediği takdirde varlık ve yükümlülükler ilk kayıt edilmeleri anında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. MSUGT-VUK kural bazlıdır, muhasebe kayıtlarının, değerlemelerin nasıl yapılacağı, finansal tabloların nasıl çıkarılacağı ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek ve raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren kâr zarar tablosunda, BOBİ FRS’de fonksiyon esası yer alırken, MSUGT’de fonksiyon ve çeşit esası yer almaktadır.

“Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar” (BOBİ FRS, pr.1.2).

İşletmelerin finansal tablolardan sağlanan bilgilerden en etkin şekilde yararlanması için bu finansal bilgilerin de bazı özelliklere sahip olması beklenmektedir. Faydalı finansal bilgilerin temelde, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunulmuş olması, bununla birlikte anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunulmuş olması gibi destekleyici özelliklerinin olması beklenmektedir (Özbirecikli vd., 2017, s. 9; BOBİ FRS, pr.1.7).

BOBİ FRS’ye göre finansal raporlamaya ilişkin ilkeler işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılık olarak belirtilmiştir. MSUGT-VUK’a göre ise sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet

esas, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği temel kavramlar olarak yer almıştır (Doğan, 2018, s. 119).

2.1.2. Nakit Akış Tablosu

BOBİ FRS'ye göre nakit akış tablosu; “işletmenin bir raporlama dönemi içerisindeki nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablo” olarak tanımlanmaktadır. Nakit akış tablosundaki nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak ayrı bir şekilde gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.2.1-2). MSUGT-VUK'a göre nakit akım tablosu; “belirli bir dönemde işletmeye ait nakit akışlarını kaynak ve kullanım alanları açısından gösteren tablodur” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tabloya göre fon kavramı kasa mevcudunu ve banka mevduatlarını ifade etmektedir (1 Sıra No 'lu MSUGT).

Nakit akış tablosu, münferit finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından farklı bir şekilde, konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından da farklı bir şekilde hazırlanmaktadır. Nakit akış tabloları hazırlanırken istenilen bilgiler ayrıntılı olarak ortaya konulabilmektedir (BOBİ FRS, pr.2.2).

2.1.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramları

BOBİ FRS'ye göre nakit; “işletmedeki nakit ve vadesiz mevduat” olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, pr.2.3). Nakit benzerleri de; “tutarı belirli bir nakde kolay bir şekilde çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip olan yatırımlar” olarak tanımlanmaktadır. Nakit benzerleri temel olarak yatırım amacı ile elde tutulmamaktadır. İlk amaç, işletmenin kısa vadeli yükümlülükleri karşılamasını sağlamaktır. Yatırım kısa vadeli ise genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilmektedir. Bunun yanında, özkaynak araçlarının genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilmediği görülmektedir (BOBİ FRS, pr.2.4).

MSUGT-VUK'a göre kavram olarak nakit ve nakit benzerleri kullanılmamıştır. Bu kavrama karşılık hazır değerler kavramı yer bulmaktadır. Hazır değerler nakit olarak elde ya da bankada bulunan varlık ve paraya çevrildiğinde değer düşüklüğü yaratmayan varlıklar olarak tanımlanmıştır (Gersil, 2014, s. 38).

2.1.2.2. Nakit Akış Tablosunun Sunumu

Nakit akış tablosunda dönemin nakit akışı esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden oluşan nakit akışları biçiminde sunulmaktadır. Olağan faaliyetlerden doğan nakit akışları, doğrudan veya dolaylı yöntemden herhangi biri kullanılarak sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.2.7-9).

Doğrudan yöntemde, gayri safi nakit girişleri ve gayri safi nakit çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.2.10). Dolaylı yöntemde ise esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumuna vergi öncesi kârdan, diğer bir ifadeyle Dönem Kârı ya da Zararından başlanmaktadır. Sonrasında, Dönem Kârı ya da Zararı nakit akışı yaratmayan kalemlerin, stoklarda ve esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler ve yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemlerin etkilerine göre düzeltilmelidir (BOBİ FRS, pr.2.13).

MSUGT'ye göre nakit akım tablosunun düzenlenmesinde direkt yöntem kullanılmakta, sunumunda sınıflandırma yapılmamaktadır. Dönem başı nakit mevcudu ve dönem içi nakit girişleri toplanarak nakit çıkışları düşülmekte, dönem sonu nakit mevcudu tespit edilmektedir. Bu yönteme göre düzenlenmiş ve sunulmuş nakit akım tablosunda nakit giriş ve çıkışlarının hangi faaliyetler sonucu oluştuğu dikkate alınmamaktadır (Çiftçi ve Sarıoğlu, 2007, s. 191).

2.1.2.3. Diğer Faaliyet ve İşlemlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

BOBİ FRS'ye göre, yatırım faaliyetleri; “uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dahil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Yalnızca finansal durum tablosunda bir varlığın kayda alınmasına neden olan harcamalar yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılabilir (BOBİ FRS, pr.2.14). Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gayri safi nakit giriş ve çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.2.16).

Dövizli işlemler nedeni ile oluşan nakit akışları, işlemin meydana geldiği andaki kur alınarak, ağırlıklı olarak kullanılan para birimine çevrilmek suretiyle

gösterilmektedir. Daha kolay uygulanması için ortalama bir kur kullanılabilmekte fakat kurlarda önemli dalgalanmalar mevcut ise ortalama kur kullanılamamaktadır (BOBİ FRS, pr.2.17-19).

Nakit akış tablosunda alınan ve ödenen faizler, alınan ve ödenen kâr payları ayrı bir biçimde gösterilmektedir. Bu kalemler, dönemler itibariyle tutarlı bir şekilde olağan faaliyetlerden, yatırım ya da finansman faaliyetlerinden oluşan nakit akışı olarak sınıflandırılmaktadır. Vergiler ile alakalı nakit akışının, net olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle alakalı olmadığı durumlarda işletmenin olağan faaliyetlerinden nakit akışı olarak sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS, pr.2.21-23).

Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar, maliyet veya özkaynak yöntemine göre kayıt edildiğinde, işletmeler yalnızca yaptığı yatırım ve elden çıkarımlardan oluşan nakit akışlarıyla işletme ile yatırımlar arasında olan işlemlerden meydana gelen nakit akışını sunmaktadır (BOBİ FRS, pr.2.24). Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırmaktadır. Ancak konsolide finansal tablolar hazırlayan ana ortaklıklar, kontrol kaybını oluşturmayacak şekilde bağlı ortaklıklarındaki paylarının bir kısmını elden çıkarmaları veya bağlı ortaklıklarının ilave paylarını almaları sonucu ortaya çıkan nakit akışlarını konsolide nakit akış tablolarında finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak göstermektedir. Bu yatırımlar iktisap edildiğinde, kısmen ya da tümüyle elden çıkarıldığında ve ek paylarının alındığında meydana gelen nakit akışı nakit akış tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir (BOBİ FRS, pr.2.25,26).

Bu bağlamda, MSUGT-VUK'a göre hazırlanan nakit akım tablosunda BOBİ FRS'ye göre hazırlanan nakit akış tablosundaki gibi sınıflandırmanın olmadığı, nakit girişi ile nakit çıkışları şeklinde ayırım yapıldığı görülmektedir.

2.1.3. Ara Dönem Finansal Raporlama

Genelde üçer aylık dönemler itibariyle hazırlanan ara dönem finansal tablolar ile sunulan ara dönem finansal raporlar yıllık finansal raporlamanın bir parçası olarak görülmektedir. Ara dönem finansal raporlar zamanında sunulan bilgiye değer veren

yatırım çevresi ve kredi kuruluşları gibi finansal tablo kullanıcıları için işletme hakkında alacakları karar süreçlerinde güvenilir bilgi sağlamaktadır (Soysal ve Yereli, 2009, s. 163).

BOBİ FRS'ye göre, ara dönem raporlaması olarak özet finansal tablolarını sunmak isteyen işletmeler asgari olarak özet finansal durum tablosunu, özet kâr veya zarar tablosunu, özet nakit akış tablosunu, özet özkaynak değişim tablosunu ve bu bölümde zorunlu kılınan açıklamaları sunmaktadır. Özet finansal tablolarda asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda başlıklara ve ara toplamlara yer verilmektedir. Ayrıca yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak ek kalemler veya açıklamalar bu tablolarda sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.24.7). Konsolide finansal tablolar sunan işletmeler ara dönemler için raporlama yapacaklar ise ara dönem konsolide finansal tabloları da hazırlamalıdır (BOBİ FRS, pr.24.4).

İşletme faaliyetlerinde ve finansal durumunda, raporlama yapılan son dönemden sonraki olayların ve değişikliklerin, anlaşılabilmesini etkileyen işlemler ara dönemde hazırlanan finansal tablolarda açıklanmaktadır (BOBİ FRS, pr.24.9).

Ara dönem raporlara ilişkin; cari ara dönem sonundaki finansal durum tablosu ile bu tabloyla karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki yıllık raporlama dönemi sonundaki finansal durum tablosu, cari ara döneme ilişkin kâr veya zarar tablosu ile içinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren kâr veya zarar tablosu ile bu tabloların her biriyle karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemlerine ait kâr veya zarar tabloları, içinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren nakit akış tablosu ile bu tabloyla karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemine ait nakit akış tablosu ve içinde bulunulan yıllık raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren özkaynak değişim tablosu ile karşılaştırmalı olarak bir önceki yıllık raporlama döneminin aynı ara dönemine ait özkaynak değişim tablosu sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.24.10).

İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belirli dönemlere ayrılması ve her dönemin kendine ait faaliyetlerinden doğan sonuçların diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesi, dönemsellik kavramı gereğidir. Buna göre finansal raporlarda belirli dönemlere göre hazırlanmaktadır (Öncü vd, 2012 s. 64). MSUGT-VUK'a göre ara dönem

raporlama üçer aylık dönemler itibariyle yapılmaktadır. Her yılda kesin raporlama yapılmaktadır.

2.1.4. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminleri ve Yanlışlıklar

BOBİ FRS'nin bu bölümünde muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve yanlışlıkların düzeltilmesi ile ilgili hükümler incelenmiştir.

2.1.4.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi, Uygulanması ve Değiştirilmesi

BOBİ FRS'ye göre muhasebe politikaları; “işletmelerin finansal tablo hazırlaması ve sunmasında kullandığı uygulamalardır” şeklinde tanımlanmaktadır. İşletme bir işlem veya bir olay için belirlenmiş muhasebe politikası var ise bunu uygulamaktadır. Ancak uygulanacak bu muhasebe politikaları işletmeye seçimlik bir hak tanıyorsa işletme faydalı finansal bilgi çerçevesinde gerçeğe uygun sunum amacını da gözeterek en uygun muhasebe politikasını seçebilmektedir. Bu standartta bir işlem ya da olay için herhangi bir muhasebe politikası görüşüne yer verilmemişse işletme faydalı finansal bilgi özellikleri dahilinde kendine uygun şartlarda bir muhasebe politikası belirlemektedir (Gürdal, 2006, s. 3; BOBİ FRS, pr.3.2,4).

Örnek: Tüm ülkede faaliyet gösteren bir gıda işletmesi tüm şubelerinde kullandığı masaları yenilemek için 300 TL fiyat ile 800 adet alım yapmıştır. İşletme alınan masaların bedelini aktifleştirilip, masaların amortismanına tabi tutulmasına karar vermiştir. İşletmenin maddi duran varlıkları 1.400.000 TL cari yıl kârı 800.000 TL'dir.

Buna göre, işletmenin aktifleştirmeye gitmemesi ekonomik kararları etkileyecek bir seviyededir. Aktifleştirme ile uygulanan muhasebe politikası doğru ve yerindedir. Herhangi bir standart veya yorum açıkça duruma uygulanamıyorsa işletme finansal tablo kullanıcıları için karar verme ihtiyacına uygun, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak sunan, güvenilir bilgiyle oluşturulmuş finansal tabloları sunabilen bir muhasebe politikası uygulama kararı almaktadır. İşletme bu kararı alırken, benzer veya ilgili konulardaki standart ve yorumlardaki esasları, kavramsal çerçeve ve finansal tablolar hükümlerini esas alabilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 74).

MSUGT-VUK açısından bakıldığında, muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık çerçevesinde yoğunlaştığı görülmektedir. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kayıt altına alınması ve raporlanması çeşitli yöntem ve uygulamalara ile yapılmaktadır. Tüm bu işlemler muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak yapılmaktadır. Finansal tabloların güvenilir ve karşılaştırılabilir olması bu yöntem ve uygulamaların dönemler itibari ile tutarlı olması ile mümkün kılınmaktadır (Gürdal, 2006, s. 2). MSUGT-VUK tutarlılık kavramı hususunda, muhasebe uygulamaları için seçilen politikaların izleyen dönemler için değiştirilmeden uygulanmasını, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzeni ve değerlendirme ölçütlerinin değişmemesi gerekliliğini, finansal tablolarda ise biçim ve içerik olarak tekdüzen gereğini ifade etmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT).

İşletmeler düzenli olarak uyguladıkları muhasebe politikalarının kendilerine en uygun politikalar olup olmadığını kontrol etmektedir. Yeni bir muhasebe politikasının karşılaştırılabilir ve tutarlı olması önceliği ile, finansal tabloların işletmenin finansal durumu ya da faaliyet sonuçları üzerindeki etkisini mevcut muhasebe politikalarından daha gerçeğe yakın ve ihtiyaca uygun olarak karşıladığı görüldüğünde, işletme politika değişikliğine gitmelidir. Eğer politika değişikliği yapılacaksa geriye doğru uygulanmaktadır (BOBİ FRS, pr.3.8). Fakat, politika değişikliğine gidilirken maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfı, yeniden değerlendirilmiş tutarı ile ölçülmeye başlanacak ise geriye dönük politika değişikliği uygulanmamaktadır. Politika değişikliği tarihinden başlayarak ilgili maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ölçülmeye başlanmaktadır (BOBİ FRS, pr.3.9).

Muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulanırken, bu değişiklikten etkilenen ilgili finansal tablo kalem ya da kalemleri yeni muhasebe politikasına göre düzeltilmektedir. Karşılaştırmalı olarak sunulan en erken döneme ait değişiklikten etkilenen özkaynak kaleminin ya da kalemlerinin açılış bakiyesi, değişikliğin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden önceki dönemlere olan birikimli etkisine göre düzeltilmektedir (BOBİ FRS, pr.3.11). Değişikliklerin dönem bazında oluşturduğu etkisinin saptanamadığı durumlarda, geriye dönük uygulamanın mümkün olan en erken dönem için ilgili varlık ve yükümlülük bakiyelerine uygulanmaktadır. Ayrıca, söz konusu döneme ait ilgili işlemten etkilenmiş özkaynak kalemlerinin de açılış bakiyeleri düzeltilmektedir. Yeni muhasebe politikası önceki

dönemler için uygulandığında, cari dönemin başındaki birikimli etki belirlenemiyorsa, değişiklik uygulamanın yapılabildiği en yakın tarihten itibaren ileriye doğru uygulanmaktadır (BOBİ FRS, pr.3.13-14).

Örnek: İşletme 2018 yılında daha güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayabileceği nedeniyle stok değerleme yönteminde değişikliğine gitmiş, FIFO değerleme yöntemi yerine ortalama maliyet yöntemine geçmiştir. Bu değişikliğin birikimli etkisi geçmiş yıl kârları üzerinde 150.000 TL azalış olarak hesaplanmıştır (Özbirecikli vd., 2017, s.71).

Buna göre işletme geriye dönük uygulama ilkesi gereği şu kaydı yapacaktır:

31.12.2018			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.		150.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.			150.000
<i>Geriye dönük uygulama düzeltmesi kaydı</i>			
/			

Yapılan bu kayıtlarla fazla hesaplanan stok değeri azaltılarak, geçmiş yıllar kârı düşürülmüştür.

Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari dönem ya da geçmiş dönemler üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda bazı açıklamalar yapılmakta, daha sonraki dönemlerde yayınlanacak finansal tablolarda bu açıklamalar tekrar edilmemektedir. Muhasebe politikasının değişmesinin niteliği, neden ihtiyaca ve gerçeğe daha uygun bilgi sağladığı, değişiklikten etkilenen finansal tablo kalemlerinin cari dönem, karşılaştırılmalı olarak sunulan önceki dönemlerin ve karşılaştırılmalı olarak sunulan dönemden daha önceki dönemlerin finansal tablo kalemlerinde yapılan düzeltme tutarları ve bu tutarların belirlenemediği durumlarda bunun neden kaynaklandığı bu konuda yapılacak açıklamalardır (BOBİ FRS, pr.3.15).

İşletmeler faaliyetlerini yürütürken belirsiz durumlar ile karşılaşabilmektedir. Bu belirsizliklerden dolayı bazı finansal tablo kalemleri bire bir değeri ile ölçülememekte ancak en son bilgilere göre tahmini değerler ile ölçülebilmektedir. Değer düşüklükleri,

amortismanına tabi varlıklar için faydalı ömürler, finansal varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri (GUD) bu tahminlere örnek olarak verilebilmektedir (Gürdal, 2006, s. 8; BOBİ FRS, pr.3.16).

MSUGT-VUK'a göre muhasebe politikaları ve tahminlerdeki değişikliklerinin yapılması hususunda finansal politika ve kâr oranı bakımından daha duyarlı davranılmıştır. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, finansal politikalar için önemli etkiler oluşturan veya oluşturabilir değişiklikler içeriyorsa, bu etkilerin finansal tablolarda üzerinde sunulması gerektiği ifade edilmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 466).

2.1.4.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

BOBİ FRS'de muhasebe tahminlerindeki değişiklik; “varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişiklik” olarak tanımlanmaktadır (Ömürbek ve Öztürk, 2013, s. 7; BOBİ FRS, pr.3.17).

Bu değişiklikler varlık ya da yükümlülüklerde bir değişim meydana getirir ya da özkaynak kalemleri ile ilgili bir durum teşkil ederse değişikliğin yapıldığı dönem için varlık yükümlülük veya özkaynak kalemlerinin defter değerleri düzeltilerek kayıt edilmekte ve değişikliğin niteliği, cari döneme ait varlık, yükümlülük gelir ve giderlere etkileri de açıklanmaktadır (BOBİ FRS, pr.3.21-22).

MSUGT-VUK'a göre muhasebe politikalarındaki değişiklikler, finansal politikalar için önemli etkiler oluşturan veya oluşturabilir değişiklikler içeriyorsa, bu etkilerin finansal tablolarda üzerinde sunulması gerektiği ifade edilmektedir. İşletmelerin kârlılığında önemli etkiye sahip muhasebe tahmini değişiklikleri ve bu değişikliklerle ilgili mali etkiler açıklanmalıdır. (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 466).

Örnek: A işletmesi 2015 yılının başında 200.000 TL bedelle satın almış olduğu makine için normal amortismanına göre faydalı ömrü 5 yıl belirleyerek amortisman ayırmaktadır. 2018 yılında yapılan değerlendirmede makinenin faydalı ömrü 8 yıl olarak belirlenmiştir.

Buna göre işletme 2017 yılı sonu itibariyle 120.000 TL amortisman ayırmıştır. Kalan amortismanın hesaplanması ve kayıtlara alınması şu şekildedir:

2015 Yılı için ayrılan amortisman gideri : 40.000 TL
2016 Yılı için ayrılan amortisman gideri : 40.000 TL
2017 Yılı için ayrılan amortisman gideri : 40.000 TL

Birikmiş amortisman : 120.000 TL
Makinenin 2018'de kayıtlı değeri : 80.000 TL

Kalan faydalı ömür (8-3 yıl) : 5 yıl
Ayrılacak amortisman (80.000 / 5) : 16.000 TL

31.12.2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		16.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)			16.000
<i>Yeniden hesaplanan amortisman kaydı</i>			
/			

İşletme bu değişikliğin nedenlerini ayrıntılı olarak dipnotlarda “Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler” başlığı altında açıklamaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 83).

2.1.4.3. Yanlışlıklar, Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Finansal tablo kalemlerinin kayda alınması, ölçümü, sunulması ya da açıklanması sırasında yapılan hata ve hileden dolayı ortaya çıkan yanlışlıklar, matematiksel hataları, hileleri, yanlış yorumlamayı, bilgilerin gözden kaçmasını içermektedir. Finansal tabloların onaylanmasından önce tespit edilen cari döneme ait yanlışlıklar bu dönem içerisinde düzeltilmektedir. (BOBİ FRS, pr.3.23,25).

Geçmiş dönem yanlışlıklarının hiç olmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılması geriye dönük düzeltmedir. Bu düzeltmeye göre, yanlışlığın olduğu dönem ya da dönemlerin finansal tablolarının karşılaştırmalı tutarları düzeltilmekte veya karşılaştırılmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana

geliyorsa sunulan en erken döneme ilişkin yanlışlıktan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilmektedir. Eğer yanlışlığın dönem ya da döneme ait finansal tablolara etkisi belirlenemiyorsa düzeltmenin mümkün olduğu en erken dönemin varlık yükümlülük ve özkaynaklarının açılış bakiyeleri düzeltilmektedir (BOBİ FRS, pr.3.28,30).

Muhasebe politikası değişikliği ya da bir yanlışlığın düzeltilmesi geriye dönük olarak uygulandığında veya düzeltildiğinde karşılaştırılmalı olarak sunulan en erken dönemin başına ait ek finansal durum tablosu sunulmaktadır. Ama geriye dönük uygulama ya da geriye dönük düzeltme karşılaştırılmalı olarak sunulan finansal tablolar için önemli etki teşkil etmiyorsa ek finansal tabloların sunulması da gerekmemektedir (BOBİ FRS, pr.3.33).

Örnek: TRD işletmesinin 2018 yılı için yapılan denetim çalışmalarında 2017 yılında 22.000 TL tutarında bir amortisman giderinin kayıt edilmediği tespit edilmiştir. Buna göre geçmiş yıl kârı 22.000 TL fazla hesapladığı için geçmiş yıllar kârları hesabında gerekli düzeltmeler yapılacaktır.

31.12.2018			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.		22.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)			22.000
<i>Unutulan amortismanın kaydı</i>			
/			

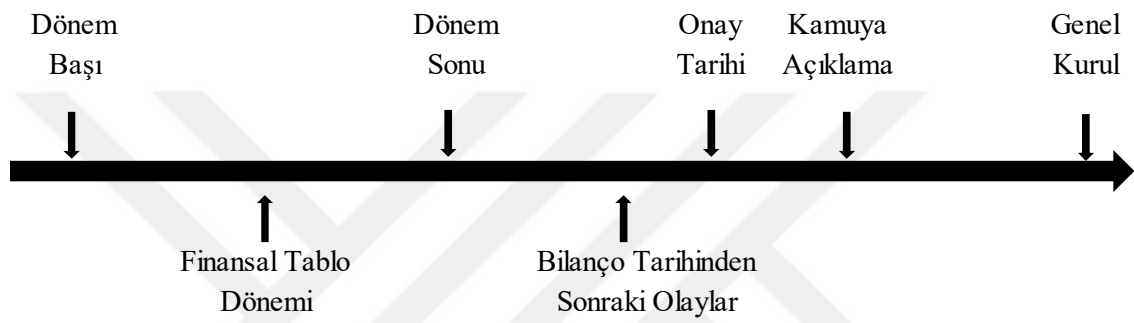
MSUGT-VUK'da bulunan uygulamalarda muhasebe politikaları ve tahminlerdeki değişikliklerinin yapılması hususunda finansal politika ve kâr oranı bakımından daha duyarlı davranılmıştır. Yanlışlıklar da muhasebe kayıt ve tekniğine ve ilgili vergi kurallarınca yapılmalıdır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 466).

2.1.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

İşletme yönetiminin finansal tablolara onay verdiği tarih ile raporlamanın yapıldığı dönem sonu arasında bir zaman dilimi bulunmaktadır. Aradaki bu zaman diliminde işletmenin lehine ya da aleyhine meydana gelen bazı olaylar

gerçekleşebilmektedir. BOBİ FRS'ye göre bu olaylar raporlama döneminden sonraki olaylar olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, pr.4.2). Onay süreci yönetime, statüye ve finansal tablo yayınlama süreçlerine göre değişmekle birlikte temelde yönetim kurulu finansal tabloların yayınlanmasına karar vermektedir. Bu karar tarihi finansal tabloların onaylanma tarihidir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 92).

Şekil 3'te bilanço tarihinden sonraki olaylar ve hangi zaman dilimlerinde gerçekleştikleri belirtilmiştir.



Şekil 3. BOBİ FRS, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Örnek: İşletme 31.12.2017 tarih itibari ile biten döneme ait finansal tablolarını 28.01.2018 tarihinde hazırlamıştır. Finansal tabloların 04.03.2018 tarihinde yönetim kurulu tarafından alınan karar ile yayınlanmasına onay verilmiştir. 13.09.2018 tarihinde de kamuoyu bilgisine sunulmuştur. 03.05.2018 tarihinde ise genel kurul finansal tabloların ibrasına karar vermiştir. Buna göre, onaylanma tarihi 04.03.2018'dir. Burada onaylanma tarihini belirleyen tarih, yönetim kurulunun finansal tabloların yayınlanması için onay verdiği tarihtir.

MSUGT-VUK'a göre raporlama döneminden sonraki olaylar; işletmelerin raporlamaya ait dönemin ardından meydana gelen olaylar sebebiyle, finansal tablolarında hangi durumlar için düzeltme gerekeceği, finansal tablolar için işletme onay tarihi hakkında ve raporlama döneminden sonraki olaylarla alakalı ve açıklama gerektiren bilgileri belirlemek olarak ortaya konulmuştur. Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar, işletmenin sürekliliği varsayımının değerlendirilmesine izin vermiyorsa, işletme sürekliliği varsayımı ile finansal tablo düzenlenememektedir.

BOBİ FRS’de raporlama döneminden sonraki olaylar iki şekilde düzenlenmiştir. Düzeltilmesi gereken olaylar, raporlama yapılan dönemin sonunda var olan durumları teyit eden olaylar ve düzeltilmesi gerekmeyen olaylar da raporlama yapılan dönemden sonra meydana gelen, ortaya çıkan olaylardır (BOBİ FRS, pr.4.3-6).

2.1.5.1. Düzeltme Gerektiren Olaylar

BOBİ FRS’ye göre düzeltme gerektiren olaylarda, raporlama dönemine ait finansal tabloların tutarları ve dipnotları düzeltilmektedir (BOBİ FRS, pr.4.4). Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar için şu örnekler verilebilmektedir (BOBİ FRS, pr.4.5):

- Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, işletmenin raporlama dönemi sonunda mevcut olan bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit etmesi,
- Raporlama dönemi sonunda bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce kayda alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösteren bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması,
- Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirlenmesi,
- İşletmenin raporlama dönemi sonunda kârı üzerinden teşvik primi ödemeye yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu bir durumda, ödeme tutarının raporlama döneminden sonra belirlenebilmesi,
- Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkarılmasıdır.

Örnek: İşletmenin aynı sektörde faaliyet gösterdiği XYZ işletmesi ile rekabet kurallarını ihlal ettiği gerekçesi ile 2017 yılında mahkemelik olduğu dava 15.02.2018 tarihinde sonuçlanmış, işletmenin 225.000 TL tazminat ödeyeceği karara bağlanmıştır. İşletme, finansal tablolarını 01.03.2018 tarihinde onaylamıştır (Özbirecikli vd., 2017, s. 83).

Bu duruma göre, işletme ödemesi kesinleşen bu tazminatı davanın 31.12.2017 tarihinde halâ devam etmesinden dolayı 2017 yılına ait finansal tablolarda düzeltecek 225.000 TL borç ve zarar kaydı yapacaktır.

31.12.2017		
654 ESAS FAAL.DİĞ. ÇEŞ. GİD. VE ZAR. HS. (-)	225.000	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		225.000
<i>Tazminat borcuna ilişkin düzeltme kaydı</i>		
/		

2.1.5.2. Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Düzeltme gerektirmeyen olaylarda ise bu olayların etkisini yansıtmak amacı ile raporlama yapılan dönemin finansal tablolarında değişiklik yapılmamaktadır (BOBİ FRS, pr.4.7). Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için şu örnekler verilebilmektedir (BOBİ FRS, pr.4.8):

- Yatırımların piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler,
- Raporlama dönemi sonunda şarta bağlı varlık olarak değerlendirilen bir alacağın raporlama döneminden sonra davanın işletme lehine sonuçlanması neticesinde kesinleşmesi,
- Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi,
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması,
- Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanmasıdır.

Örnek: İşletme daha önce yatırım amacıyla edindiği ve hala elinde bulunan hisse senetlerinin maliyet değerini 2017 finansal durum tablosunda 2.150.000 TL olarak

raporlamıştır. 05.02.2018 tarihinde piyasalardaki olumsuz süreçler hisse senetlerinde düşüşe neden olmuş, işletmenin elinde bulunan hisse senetlerinin değeri 1.700.000 TL olarak değişmiştir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 97).

Buna göre, işletmenin hisse senetleri yatırımındaki değer düşüklüğü raporlama yapılan tarihten sonra gerçekleşmiştir. Dolayısıyla işletmenin yatırımının değeri finansal durum tablosundaki değer olmalıdır. Bu aşamada bir düzeltme yapılması gerekmemektedir.

2.1.5.3. Kar Payı, İşletmenin Sürekliliği

İşletme yönetiminin finansal tabloları onayladığı tarih ile rapor dönemi sonu arasında açıklanmış kâr payı dağıtımı için yükümlülük kaydı yapılmayacaktır. Kâr payı tutarı dipnotlarda açıklanmalıdır (BOBİ FRS, pr.4.9).

Eğer işletmenin sürekliliği varsayımı raporlama döneminden sonraki olaylar için geçersiz ise finansal tablolar bu varsayıma göre hazırlanmamaktadır. Bu durumda neden işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmadığı ve finansal tabloların hangi esaslara göre hazırlandığı dipnotlarda belirtilmelidir (BOBİ FRS, pr.4.10).

2.1.6. Konsolidasyon

BOBİ FRS'ye göre büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunludur. Konsolide finansal tablo hazırlamak zorunda olmayan işletmeler ise isteğe bağlı bu tabloları hazırlayabilmektedir.

Konsolidasyon başlıklı bu bölümde, İştiraklerdeki Yatırımlar, Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar, İş Birleşmeleri, Yabancı Para Çevrim İşlemleri ile Konsolide Finansal Tablolar konuları değerlendirilecektir.

2.1.6.1. İştiraklerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS'ye göre iştirak; “adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme” olarak tanımlanmaktadır. Önemli etki ise; “yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet

politikalarına ilişkin karar alma süreçlerine katılma gücüdür” ancak bu politikaları tek başına kontrol etme ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücü değildir (BOBİ FRS, pr.10.2,3).

Bir işletmede önemli etkiden söz edebilmek için bir kıstas belirtilmiştir. Yatırım yapılan işletme üzerinde yüzde yirmi veya fazlası oy hakkı var olmalıdır. Bu hakların doğrudan veya dolaylı olması durumu değiştirmeyecektir. Aksinin net şekilde belirgin olmadığı durumlar için kabul edilmektedir (BOBİ FRS, pr.10.4). Eğer işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmedeki oy hakkı yüzde yirmiden az ve böyle bir etkinin varlığı açıkça belirtilmemiş ise yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin olmadığı kabul edilmektedir (BOBİ FRS, pr.10.5).

BOBİ FRS’ye göre, “yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli ölçüde veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırım yapan işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez” (BOBİ FRS, pr.10.6).

MSUGT-VUK’a göre, yatırım yapılan ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmadan ortaklıktaki oy hakkı ya da yönetime dahil olma hakkı en az yüzde on olmalıdır (Ayboğa, 2000, s. 91). Tablo 4’de iştiraklere ilişkin oy hakkı oranları ve durumları hakkında bilgiler paylaşılmıştır:

Tablo 4. BOBİ FRS, İştiraklerdeki Yatırımlar

Oy Hakkı	Yatırımcı	Yatırım	Durumu
%50’den büyük.	Kontrol gücü var.	Bağlı ortaklık.	%50’den büyük bağlı ortaklık.
%20-%50 arası.	Önemli etki var.	İştirak.	%20-%50 arası iştirak.
%20’den küçük.	Kontrol gücü ya da önemli etki yok.	Bağlı menkul kıymet, satış amaçlı elde tutulan varlık.	%20 den düşük ve uzun vadeli bağlı menkul kıymet.

Kaynak: Yalçın, TFRS, BOBİ FRS VE MSUGT’de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar, 2019, s.324.

MSUGT-VUK’a göre uzun vadeli yatırım amaçlı edinilen hisse senedi ya da hisse senedi ihraç etmeyen işletmeler ve ortaklıklara yapılan yatırımlar için, yönetime katılım hakkı ve oy hakkı yüzde onundan az ise 240 nolu Bağlı Menkul Kıymetler, yüzde on ve elli arasındaysa 242 İştirakler, yüzde ellinin üzerindeyse 245 Bağlı Oratklıklar hesapları kullanılmaktadır (Çiftçi ve Yılmaz, 2003, s.83).

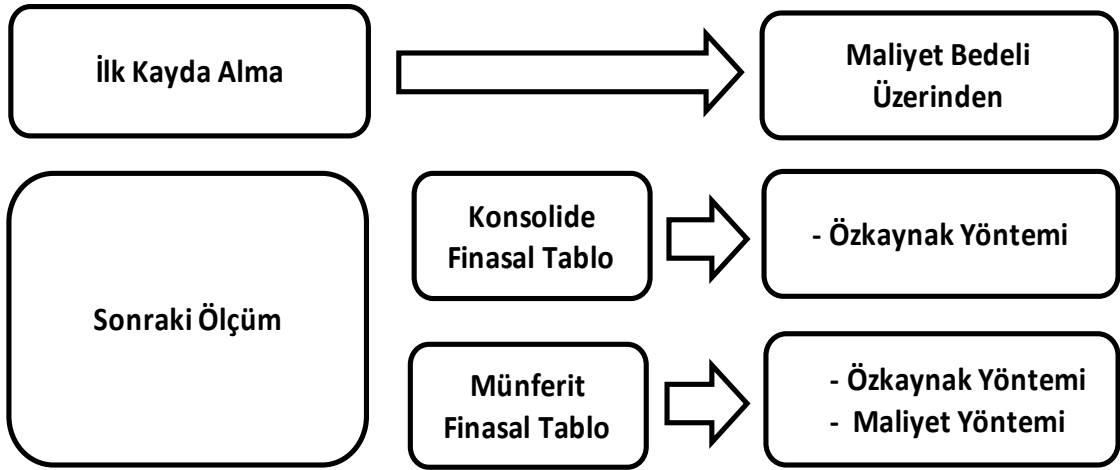
BOBİ FRS’ye göre, iştirakler ilk defa kayıt edilirken maliyet bedeli ile ölçülmektedir. İlk defa kayıt edilen iştirakin maliyetinin tespiti, iş birleşmesi maliyetinin tespiti ile ilgili hükümleri kıyaslanarak belirlenmektedir (BOBİ FRS, pr.10.7).

Örnek: İşletme yatırım amaçlı olarak 01.01.2018 tarihinde AB işletmesinin yüzde yirmi dört hissesini aracı kurum vasıtasıyla 264.000 TL karşılığında satın almıştır. Satın alma işlemlerinden dolayı aracı kurumada 7.800 TL komisyon gideri satın alma bedeli ile birlikte bankadan ödemiştir. Satın alınan AB işletmesinin satın alma tarihindeki defter değeri 950.000 TL, gerçeğe uygun değeri ise 1.100.000 TL’dir.

Aksi bir durum ortaya konmadığı ve yatırımın AB işletmesi üzerinde yüzde yirmi dörtlük bir oranda yapılmış olması önemli etkinin varlığını teyit etmektedir. Bu durumda işletme yatırımı iştirak olarak ve elde etmek için yaptığı harcamaları da ekleyerek maliyet bedeli ile kayıtlara alacaktır.

1.12.2018			
210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR HS.		271.800	
102 BANKALAR HS.			271.800
(264.000 + 7.800)			
Satın alınan iştirakin kayda alınması			
/			

İştiraklerin sonraki ölçümünde, münferit finansal tablolar için, maliyet ya da özkaynak yönetimi kullanılmaktadır. İştiraklerdeki yatırımlarda konsolide finansal tablolar için ölçüm tekniği olarak özkaynak yöntemi kullanılmaktadır (BOBİ FRS, pr.10.9-10). Şekil 4’te iştiraklerin ölçümleri için BOBİ FRS’de kullanılan ölçüm ve ilk kayda alma unsurları belirtilmiştir.



Şekil 4. BOBİ FRS, İştiraklerin Ölçümü

Kaynak: KGK, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3**, İstanbul, 2017, s.30.

Örnek: İşletme 2017 yılında 200.000 TL’ye satın aldığı AC işletmesinin yüzde otuz hissesini elinde bulundurmakta, işletme üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır. AC işletmesi devam eden yılda 200.000 TL kâr açıklamış 120.000 TL kâr dağıtımını gerçekleştirmiştir. Bu işlemleri maliyet yöntemini kullanarak muhasebeleştirecek işletme aşağıdaki gibi kayıt altına alacaktır:

. . 2018			
102 BANKALAR HS.		36.000	
646 ORTAK. YATIRIMLARDAN			36.000
SAĞ. GELİR VE KAZANÇLAR HS.			
(120.000 x %30)			
İştiraklerden temettü geliri kaydı			
/			

Örnek: TT işletmesinin yüzde 22 hissesini 110.000 TL ödeyerek satın alan BD işletmesi bu yatırımı yaptığında TT işletmesinin net varlıkları 500.000 TL 2018 dönem sonunda ise 600.000 TL olarak tespit edilmiştir. Net varlıklardaki 100.000 TL artışın dönem içinde elde edilen kâr kaynaklı olduğu bilinmektedir. Buna göre özkaynak yöntemi kullanılarak yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

31.12.2018			
210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR HS.		22.000	
645 ÖZKAYN. YÖNT. DEĞERLEN.			22.000
YAT. KÂRLARINDAN PAYLAR HS.			
(100.000 x %22)			
İştirakin işletme payına düşen karı			
	/		

MSUGT-VUK’a göre işletmelerin geçici yatırımları ile uzun vadeli yatırımları için edindiği hisse senetleri arasında bir ayrıma yer verilmemiş, işletmenin aktifinde bulunan hisse senedi ve tahviller için alış bedeli ile değerlendirileceği hükmünü getirilmiştir (VUK, m. 279). Bununla birlikte alış bedeli ile değerlendirileme imkânı olmayan hisse senetlerinin VUK m. 289’a göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre hisse senetleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değeri o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir (VUK, m. 289).

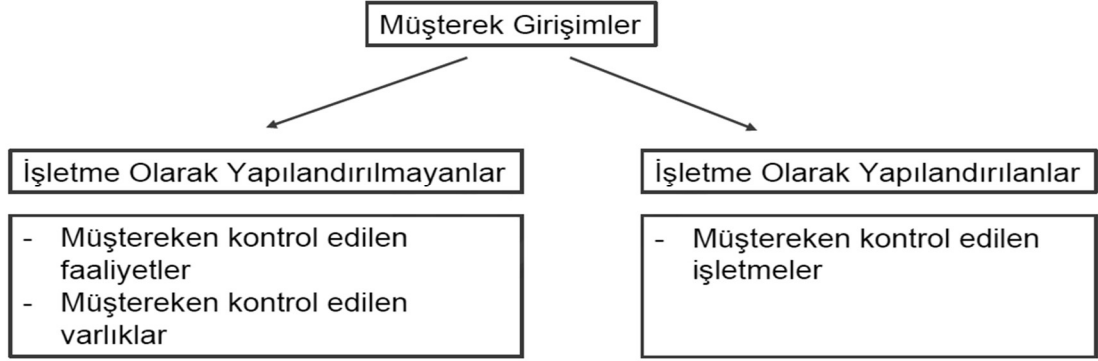
2.1.6.2. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS’de müşterek kontrol, “bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması olarak tanımlanmakta ve söz konusu kontrolün, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği belirtilmektedir” (Doğan, 2018, s. 123).

BOBİ FRS’ye göre, müşterek girişim, “iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir” şeklinde tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, pr.11.2). Müşterek girişimlerdeki yatırımlar da oluşum biçimlerine göre üçe ayrılmaktadır. Bu üç oluşum müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ve müştereken kontrol edilen işletmeler” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, pr.11.4). Şekil 5’te müşterek girişimlerin oluşumu ile ilgili bilgiler sunulmuştur.

Müşterek girişim faaliyetlerinde bazen girişimciler dışında bir finansal organizasyon oluşturmaktan ziyade yatırım, girişimcilerin varlık ve kaynaklarını kullanmayı gerektirmektedir. Her girişimci kendi varlık ve stoklarını tüketerek, oluşan

giderleri ve yükümlülüklerini de kendisi finanse etmektedir. Bu iş ortaklığına ilişkin anlaşma genelde yürütülen faaliyetler sonucu ortaya çıkarılan ürünlerin satışında elde edilen gelirin girişimciler arasında pay edilmesi hususlarını içermektedir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 196).



Şekil 5. BOBİ FRS, Müşterek Girişimler

Kaynak: KGG, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3**, İstanbul, 2017, s.42.

Müşterek girişim faaliyetlerinde bazen girişimciler dışında bir finansal organizasyon oluşturmaktan ziyade yatırım, girişimcilerin varlık ve kaynaklarını kullanmayı gerektirmektedir. Her girişimci kendi varlık ve stoklarını tüketerek, oluşan giderleri ve yükümlülüklerini de kendisi finanse etmektedir. Bu iş ortaklığına ilişkin anlaşma genelde yürütülen faaliyetler sonucu ortaya çıkarılan ürünlerin satışında elde edilen gelirin girişimciler arasında pay edilmesi hususlarını içermektedir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 196).

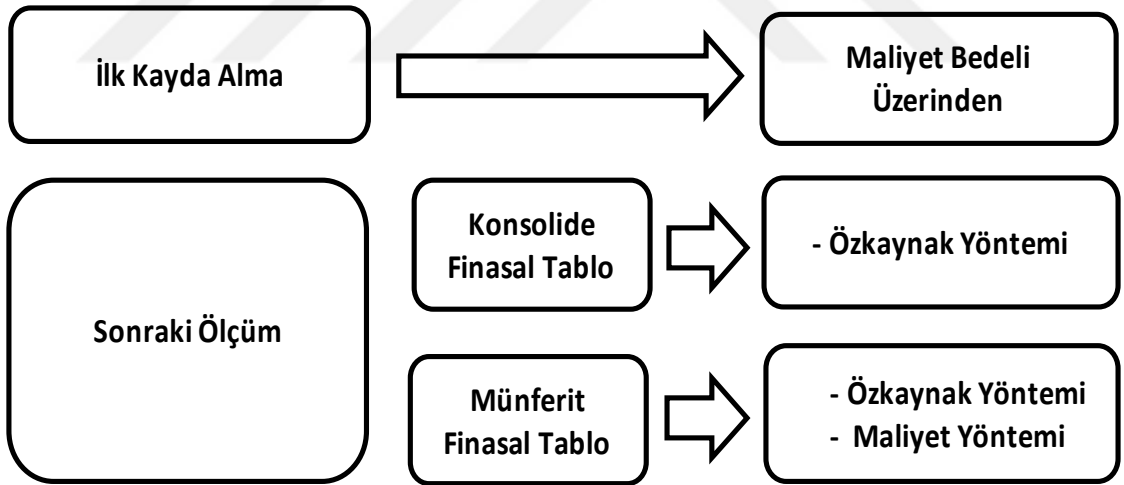
Bu tür bir faaliyete uçak üretimi için bir araya gelen bir çok girişimci örnek verilebilmektedir. Yapılan anlaşma uyarınca tüm girişimciler üzerine düşen faaliyetleri kendi finansmanları ve imkanları ile yerine getirecek, üretilen uçakların satışından sağlanan gelirden anlaşmada belirtilen oranda paylarını alacaklardır.

Müştereken kontrol edilen varlıklarda da durum benzerdir. Müştereken kontrol çoğu kez iş ortaklığının amaçları için verilmiş ya da edinilmiş olan girişimcilerin bir ya da daha fazla varlığının ortak sahipliğini kapsamaktadır. Girişimdeki varlıklar ortaklara fayda sağlaması için kullanılmaktadır. Girişimciler sağlanan faydadan pay almakta ve anlaşılan oranda giderlerden yükümlü olmaktadır (BOBİ FRS, pr.11.10).

Müştereken kontrol edilen işletme, girişimci ortakların her birinin hissesinin bulunduğu ortaklık ya da işletme kurulmasını içeren ortak yönetim ilkesine haiz bir girişimdir. İşletmenin faaliyetleri üzerinde kontrol yetkisine sahip girişimcilerin yaptığı yapısal bir anlaşama haricinde faaliyetlerini diğer işletmeler gibi yerine getirmektedir (Kıymetli Şen ve Karagül; BOBİ FRS, pr.11.14).

BOBİ FRS'ye göre müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümünde veya muhasebeleştirilmesinde, ilk kayıta maliyet bedeli kullanılmaktadır. Sonraki ölçümlerde ise konsolide finansal tablolar için; özkaynak yönetimi kullanılmaktadır. Münferit finansal tablolar için de maliyet yöntemi ve özkaynak yönetimi kullanılmaktadır (BOBİ FRS, pr.11.15). MSUGT-VUK'a göre ise müşterek kontrol edilen işletmeler için alış bedeli dikkate alınmaktadır.

Şekil 6'da müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümü ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.



Şekil 6. BOBİ FRS, Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Ölçümü

Kaynak: KGG, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3, İstanbul, 2017, s.43.

MSUGT-VUK'a göre müşterek girişim ile ilgili herhangi bir düzenleme ya da bir hüküm bulunmamaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 471).

2.1.6.3. İş Birleşmeleri

İş birleşmeleri; kavram olarak büyüme amacı içinde olan iki ya da daha fazla işletmenin faaliyetlerini hukuki ve iktisadi olarak bir bütün haline getirmesi ve iş birliği yapmasıdır (Sayarı, 2008, s. 10). İş birleşmeleri çeşitli biçimlerde gerçekleşebilmektedir. İş birleşmesi iki farklı işletmenin kurulacak yeni işletmede birleşmesi veya alınan işletmenin faaliyetlerinin sonlandırılması neticesinde diğer işletmenin bu işletmeyi devralması ile meydana gelmektedir (BOBİ FRS, pr.21.2-3).

Ekonomik bir olay ya da işlemin iş birleşmesi niteliğinde olması için iktisap edilen varlık ve üstlenilen yükümlülüklerin bir “iş” oluşturması gerekmektedir. İş; paydaşlarına kar, düşük maliyet ya da ekonomik fayda gibi doğrudan gelir sağlamak için yürütülen faaliyet ve varlıkların tümüdür (BOBİ FRS, pr.21.7).

BOBİ FRS’ye göre satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iş birleşmeleri sırasıyla; edinen işletmenin belirlenmesi, birleşme tarihinin belirlenmesi, bu birleşmenin maliyetinin tespiti, edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması, şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması adımları izlenerek satın alma yöntemi uygulanmaktadır (BOBİ FRS, pr.21.10).

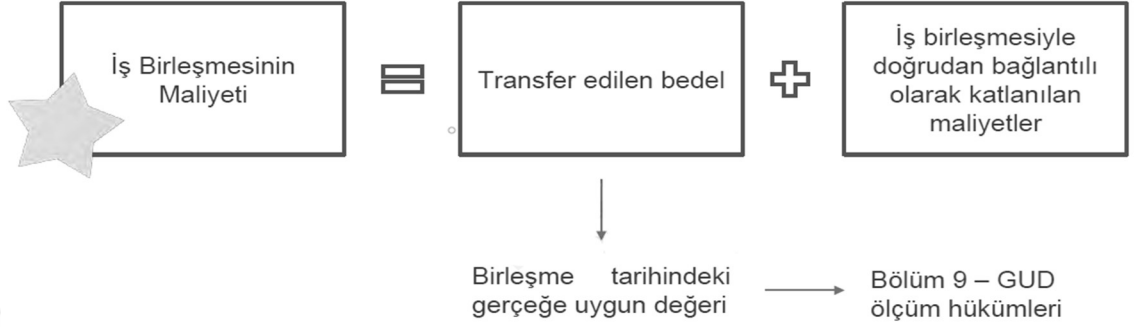
Edinen işletme, birleşmenin sonucunda diğer işletme üzerinde kontrolü elde eden işletmedir. BOBİ FRS’ye göre iş birleşmesi kontrolün kazanılması şeklinde oluşmaktadır (BOBİ FRS, pr.21.11). MSUGT-VUK’a göre ise bir işletmenin devrinin alınması ile birlikte meydana gelmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 478).

Aşamalı olarak yapılan iş birleşmelerinde, maliyet hesaplanırken işletmenin daha önceden elinde tuttuğu edinilen tarafın özkaynak payları güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer ölçülemiyorsa defter değeri dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, pr.21.15).

Edinen işletme, birleşmenin gerçekleştiği tarihte bu standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayıt etmektedir. İşletme bu varlık ve yükümlülükleri güvenli bir şekilde ölçebiliyorsa, gerçeğe uygun değerleri ile eğer gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, iktisap edilen işletmenin finansal tablolarındaki defter değerleri üzerinden ölçülecektir. Edinen

işletme kontrol gücü olmayan taraflarında bu ölçütlere göre net varlıkları üzerindeki payı oranının da ölçülecektir (BOBİ FRS, pr.21.21,24).

Şekil 7’de iş birleşmesi maliyetinin tespiti ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır.



Şekil 7. BOBİ FRS, İş Birleşmesinin Maliyetinin Tespiti

Kaynak: KGK, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3**, İstanbul, 2017, s.8.

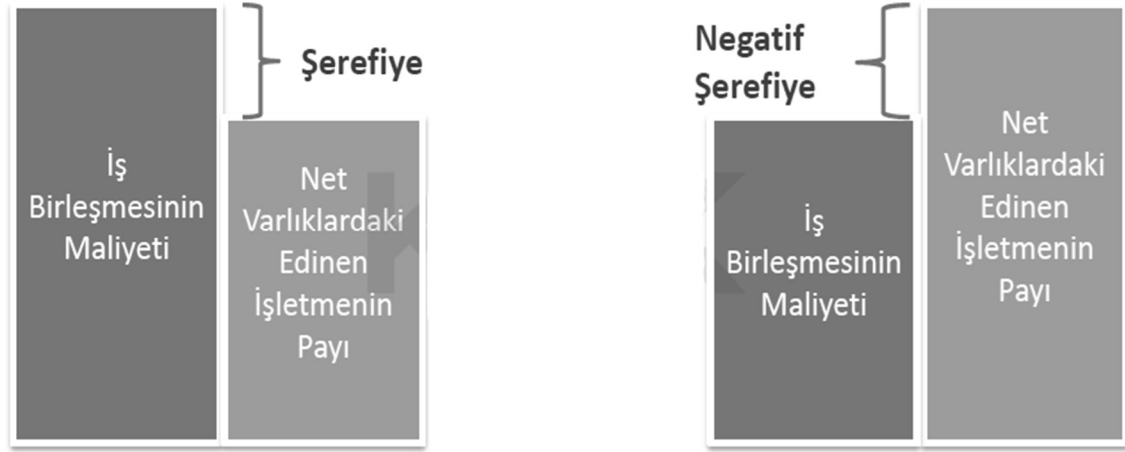
MSUGT-VUK’a göre, birleşen işletme tarafından devredilen varlık ve yükümlülükler devir alan işletme tarafından VUK hükümlerine göre alış bedelleri üzerinden değerlendirilmektedir (Zor vd., 2014 s. 19).

BOBİ FRS’ye göre, edinen işletme birleşme tarihi itibarı ile, şerefiye haricinde bu tarihte edinilen işletmenin belirlenmiş standartlar dahilinde hazırladığı finansal tablolardaki varlıkları ile yükümlülüklerini de kayıt etmektedir. Ancak, birleşme tarihinde finansal tablolarda olmayan varlıkları ile yükümlülükleri kayıt etmemektedir (BOBİ FRS, pr.21.22).

Birleşme tarihinde ortaya çıkan şerefiyenin varlık olarak kayda alınması gerçekleştikten sonraki dönemler içerisinde değerlendirildiğinde MSUGT-VUK ve BOBİ FRS arasında farklılıklar bulunduğu görülmektedir.

Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda on yılda itfa edilmekte, değer düşüklüğüne tabi tutulmamaktadır. Negatif şerefiye diğer faaliyetlerden gelirler altında diğer gelirler kalemi altında gösterilmektedir. Ancak negatif şerefiye şeklinde ortaya çıkan kazanç finansal tablolara aktarılmadan, varlık, yükümlülük ve iş birleşmesi maliyetlerinin doğru olarak ölçüldüğü tekrar gözden geçirilmelidir (BOBİ FRS, pr.21.27-28).

BOBİ FRS açısından şerefiye ya da negatif şerefiyenin ölçümü Şekil 8’deki gibi açıklanmıştır.



Şekil 8. BOBİ FRS, Şerefiye veya Negatif Şerefiyenin Ölçümü

Kaynak: KGK, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3**, İstanbul, 2017, s.12.

MSUGT-VUK’da şerefiyenin maddi olmayan duran varlıklar grubunda gösterilerek beş yıl içinde itfa edileceği hükmüne yer verilmiştir (Erdem,2016, s. 159). BOBİ FRS’ye göre şerefiye tutarı; birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmıdır. MSUGT-VUK’a göre ise, iş birleşmesinde katılan maliyetle edinilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır (Doğan, 2018, s.128).

BOBİ FRS’de ortak kontrole tabi iş birleştirmelerine de yer verilmiştir. Ortak kontrole tabi iş birleşmesi, birleşen tüm unsurların birleşmenin öncesinde ve sonrasında aynı kişi ya da kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir iş birleşme olarak tanımlanmaktadır. Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında hakların birleşmesi yöntemi uygulanmaktadır (Kıymetli Şen ve Karagül; BOBİ FRS, pr.21.34,35).

BOBİ FRS’ye göre “hakların birleşmesi yönteminde, birleşen iki şirket ortaklıklarının ortaklık hakları devam etmektedir. Yöntemin amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, önceden olduğu gibi ayrı işletmeler olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir” (Özbirecikli vd., 2017, s.364; BOBİ FRS, pr.21.35).

2.1.6.4. Konsolide Finansal Tablolar

Ana ortaklık ile ona bağılı ortaklıkların varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynakları, gelirleri giderleri ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, finansal tablolar konsolide finansal tablolar olarak tanımlanmaktadır (Karacan, 2018, s. 810). BOBİ FRS’de büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundayken, büyük işletme dışındaki işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Ancak bu işletmeler isteğe bağılı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir (BOBİ FRS, pr.22.10). MSUGT-VUK’a göre konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yoktur.

Bağılı ortaklık, tüzel kişiliğe sahip olmayan işletmeler de dahil olmak üzere kontrolü başka bir işletmede ya da ortaklıkta bulunan işletmedir (BOBİ FRS, pr.22.2). Ana ortaklık olarak kabul görmenin önemli unsurlarından biri de kontroldür. Kontrol ise bir işletmenin yürüttüğü faaliyetlerden fayda sağlamak amacı ile finansal ve faaliyet süreçlerini yönetme gücüdür (Haftacı ve Kılınç, 2013, s. 82).

MSUGT-VUK’a göre işletmenin bir başka işletmeye kâr payı ve değer artış kazancı sağlamak amacıyla yaptığı ortaklığın yüzde elliden fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olması durumunda bu yatırım bağılı ortaklık olarak kabul edilmektedir (Yalçın, 2019, s. 324).

Tablo 5’de BOBİ FRS için bağılı işletmeler ile ilgili sınıflandırma yapılmıştır.

Tablo 5. BOBİ FRS, Bağılı İşletmelerin Pay Oranına Göre Sınıflandırılması

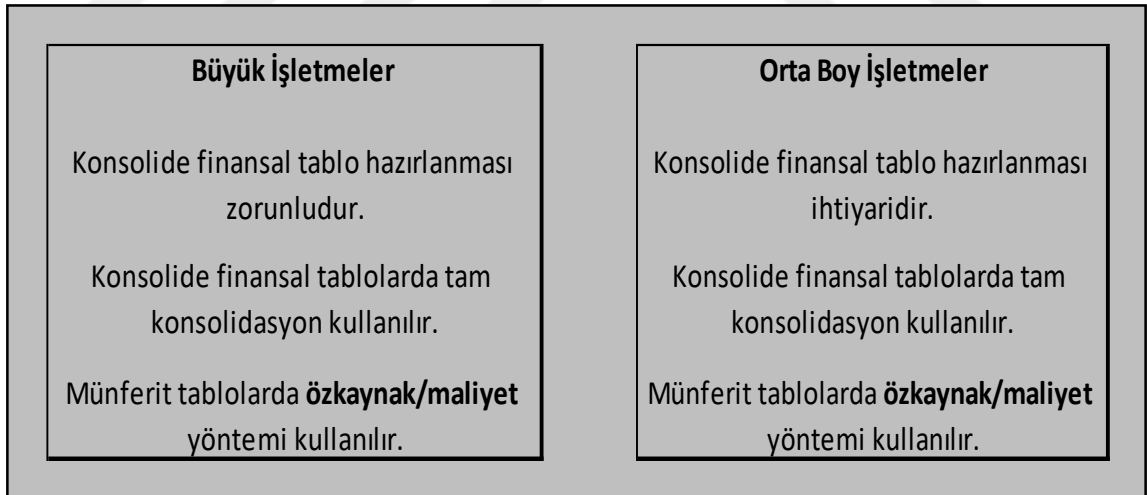
PAY	AÇIKLAMA	ÖLÇÜT
%20'den küçük	Diğer finansal araçlar (bağılı menkul kıymetler, alım satım amaçlı hisse senetleri ve diğerleri)	Önemli etki yok
%20 ile %50 arası	İştirakler	Önemli etki var
%50 - %50	İş ortaklıkları	Müşterek kontrol var
%50'den büyük	Bağılı ortaklıklar	Kontrol gücü var

Kaynak: Karapınar ve Eflatun, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları**, Ankara, 2018, s.358.

Konsolide finansal tabloları düzenlemek için, ana ortaklığın sahip olduğu doğrudan ve dolaylı payların hepsi birden dikkate alınarak bağlı işletmelerin durumu belirlenmeli hangi standardın kapsamında raporlanacağı tespit edilmelidir. Yatırım yapılan işletme üzerindeki etki durumu uzun vadeli özkaynak yatırımlarının ayırımında önemli olan unsurdur. Buna göre etki düzeyi için dört durumdan söz edilebilmektedir. Bunlar: önemli etkinin olmaması, önemli etkinin varlığı, müşterek kontrol ve kontrol gücüdür (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 358).

BOBİ FRS'ye göre bazı özelliklerin önemli görülmediği bağlı ortaklıkların söz konusu olması, konsolidasyonun aşırı maliyetli olması ve çaba göstermeden elde edilemeyecek olması, bağlı ortaklığın bir yılda elden çıkarılması amacının bulunması durumlarında bu bağlı ortaklıkların konsolidasyona dahil edilmesi gerekmemektedir (BOBİ FRS, pr.22.18).

BOBİ FRS'ye göre bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi büyük ve orta boy işletme olma kriterine göre değişiklik göstermektedir. Şekil 9'da konu ile ilgili bilgiler verilmiştir.



Şekil 9. BOBİ FRS, Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi

Kaynak: KGG, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3**, İstanbul, 2017, s.20.

BOBİ FRS'ye göre büyük işletmeler ve konsolide finansal tablo hazırlamak isteyen orta boy işletmeler bağlı ortaklıklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon uygulanmaktadır (BOBİ FRS, pr.22.14). Münferit finansal tablolarda, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki

ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar ise maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir. Bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi MSUGT-VUK'a göre alış bedeli üzerinden yapılmaktadır (Doğan, 2018, s. 128).

2.1.6.5. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

BOBİ FRS'de yabancı para çevrim işlemleri ile ilgili ilkeler işletmelerin döviz ile yapmış oldukları işlemler, işletmelerin finansal tablolarını ağırlıklı para birimi dışında kalan başka bir para biriminden sunacakları zaman yapılacak çevrim işlemleri ile ilgili ilkelerdir (BOBİ FRS, pr.20.1).

İşletmeler yabancı para çevrim işlemlerinde ağırlıklı kullanılan para birimini belirlemektedir. İşletmelerin nakdi değerlerini oluşturan ve harcamalarını yaptığı çevreye ait para birimi ağırlıklı kullanılan para birimi olarak tanımlanmaktadır. Bu para birimi Türk Lirası olmak zorunda değildir (BOBİ FRS, pr.20.2).

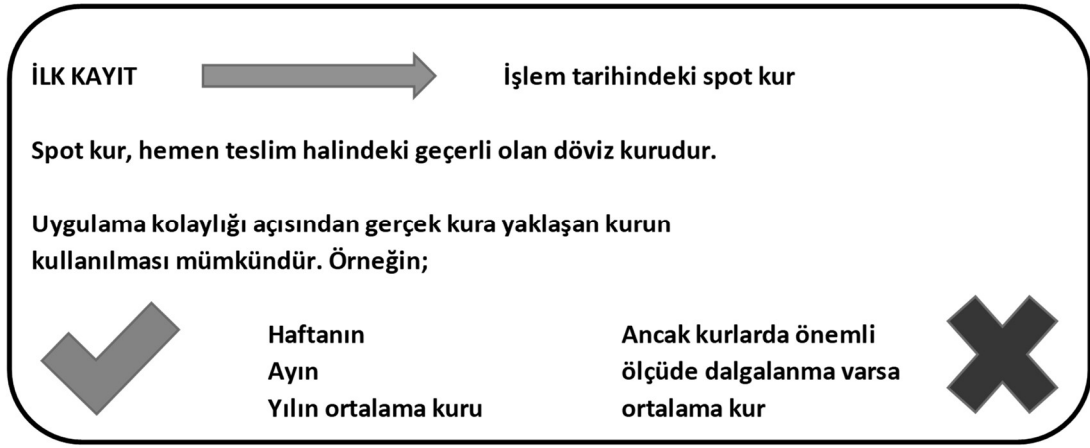
Ağırlıklı kullanılan para birimi, işletmenin ürettiği mal ve hizmetin satış fiyatlarını, rekabet unsurları ve yasal düzenlemeler ile en çok etkileyen para birimidir. Ayrıca işletmenin finansman faaliyetlerinden sağlanan fonlardan ve ana faaliyetlerinden sağladığı tahsilatlarında tutulduğu para birimidir (BOBİ FRS, pr.20.3-4).

Yabancı para, döviz ile yapılan işlemler ilk defa muhasebeleştirilirken, döviz birimindeki tutar işlem tarihi spot kuru ile geçerli para birimine çevrilmektedir (Gökçen vd., 2019, s. 427).

Spot kuru, teslim zamanındaki döviz kuru olarak ifade edilmektedir. İşlem tarihi, işlemlerin ilk defa kayıt edildiği tarih anlamına gelmektedir. İlk kayıt tarihi ise işlemlerin kapsamına girdiği kısımlara göre belirlenmektedir. Kurlarda önemli bir dalgalanmanın olmadığı zamanlarda ortalama kur kullanılabilir (BOBİ FRS, pr.20.8-9).

MSUGT-VUK'a göre yabancı para ile yapılan işlemlerin ilk defa muhasebeleştirilmesinde işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 478).

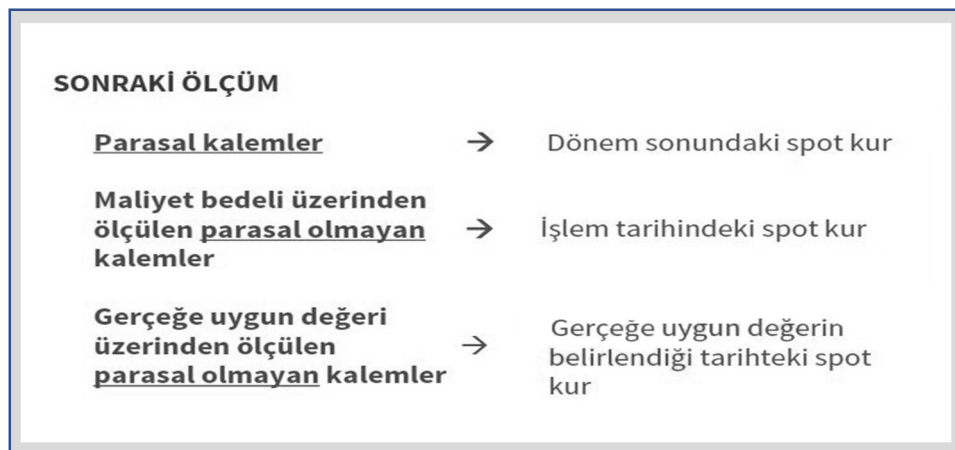
Şekil 10'da yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ilk defa kayıt edilmesi ile ilgili bilgiler verilmiştir.



Şekil 10. BOBİ FRS, Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi 1

Kaynak: KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 2, İstanbul, 2017, s.64.

BOBİ FRS’ye göre yabancı para ile ifade edilen parasal kalemler, dönemin sonundaki spot kur ile parasal olmayan kalemlerde de maliyet bedellerinden ölçülüyor ise işlem tarihi kurundan, yabancı para üzerinden gerçeğe uygun değeri ile ölçülüyor ise gerçeğe uygun değerın tespit edildiği tarihindeki spot kurdan geçerli para birimine çevrilmektedir (Doğan, 2018, s. 126). MSUGT-VUK’a göre, yabancı para cinsinden parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca belirlenmiş kur üzerinden çevrilmektedir (VUK, m. 280). Şekil 11’de yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde sonraki ölçümü ile ilgi bilgiler verilmiştir.



Şekil 11. BOBİ FRS, Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi 2

Kaynak: KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 2, İstanbul, 2017, s.65.

Örnek: Ağırlıkla kullandığı para birimi TL olan işletme ürettiği ürünlerin bir kısmını ihraç etmektedir. 01.06.2017 tarihinde Almanya’da ZENN firmasına 25.000 € tutarında ürününü satmıştır. ZENN firması ödemeyi 31.01.2018 tarihinde yapacaktır. Satışın gerçekleştiği tarihteki kur 3,50 TL, dönem sonundaki kur ise 4,50 TL ve tahsilatın yapıldığı tarihteki kur da 4,60 TL olarak bilinmektedir.

Buna göre, yapılan işlem yabancı para ile gerçekleşen bir işlem olduğundan ilk kayıt işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilecektir. Kaydı da şu şekilde olacaktır:

1.06.2017		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	87.500	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.		87.500
(25.00 € x 3.50)		
Yabancı para ile satışın ilk defa kayıt edilmesi		
/		

Yabancı para cinsinden parasal kalemler de dönem sonu spot kuru ile değerlendirilir. Bir kur farkı söz konusu olursa kar veya zarar tablosunda ilgili hesaplarda gösterilir. Örnekteki parasal işlemin dönem sonu muhasebeleştirilmesi de şu şekilde yapılacaktır:

31.12.2017		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	25.000	
640 ES. FA. ALC. İLİŞ. VAD. FAR. GE.		25.000
VE ES. FA. İLG. KUR FAR. KAZ. HS.		
İşlem tarihi kur 3,50€, dönem sonu kur 4,50€		
Dönem sonu değerlemesi (25.000 x (4,50-3,50))		
/		

Son olarak 31.01.2018 tarihinde ZENN firmasından tahsilat yapılmıştır. Yapılması gereken kayıta şu şekildedir:

31.01.2018			
102 BANKALAR HS.		112.500	
120 MÜŞTERİL. ALACAKLAR HS.			112.500
640 ES. FA. ALC. İLİŞ. VAD. FAR. GE.			2.500
VE ES. FA. İLG. KUR FAR. KAZ. HS.			
<i>Dönem sonu kur 4,50€ tah.tar.kuru 4,60€</i>			
<i>Alacağın tahsil edilmesi (25.000 x (4,60-4,50))</i>			
/			

Finansal tablolar sunuldukları para birimi dışında bir para birimine çevrildiğinde finansal varlıklar ile yükümlülükler dönem sonundaki spot kurundan, gelir gider ve özkaynak kalemleri de işlem tarihlerindeki döviz kurları dikkate alınarak çevrilmektedir. Kurdaki dalgalanmanın olağandan fazla olduğu durumlar hariç uygulama kolaylığı bakımından ortalama kur kullanılabilir (BOBİ FRS, pr.20.19-20). MSUGT-VUK'a göre finansal tabloların sunulduğu para birimi dışında bir para birimine çevrilmesi hususunda bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

2.1.7. Dipnotlar

MSUGT-VUK'dan farklı olarak BOBİ FRS'de dipnotlar münferit bir biçimde değerlendirilmiş, finansal tablolardaki dipnotlar ve sunumu genel ilkeler ile düzenlenmiş, yorumlanmıştır.

BOBİ FRS'ye göre dipnotlar, işletmelerin finansal tablolardaki bilgilere ilave olarak sunmaları gerekli bilgilerden oluşmaktadır. Finansal tabloların içerdiği kalemler için açıklamalar ve kayıt edilme kıstaslarını sağlayamadığı için yer verilmeyen durumlar, dipnotlarda gösterilmektedir. Finansal tablolar için anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik etkisi gözetilerek hazırlanan dipnotlar, dipnot referansları da kullanılarak olabildiğince sistematik bir şekilde sunulmaktadır. (BOBİ FRS, pr.26.2-3)

BOBİ FRS'ye göre dipnotlar işletmelerin büyüklüğüne göre ve finansal tabloların konsolide finansal tablolar olup olmadığına göre değişiklik göstermektedir (BOBİ FRS, pr.26.4). Buna göre, tüm işletmeler için yapılması gereken açıklamalar dışında büyük işletmeler ve konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerde finansal tablolarında standartta belirtilmiş gerekli açıklamaları yapacaklardır.

MSUGT-VUK'a göre dipnotlar kapsamında yapılacak açıklamalar finansal tabloların, bilanço ve gelir tablosu dipnotları bölümlerinde açıklanmaktadır. Ayrıca muhasebenin temel kavramlarının ilgili bölümlerinde, finansal tablolara ilgili muhasebe ilkelerinde ve bazı hesapların kullanımlarındaki esaslarda yer verilmiştir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 481). MSUGT-VUK'a göre büyüklükleri değerlendirilmeksizin tüm işletmeler, gerçeğe uygun sunum sağlamaları için gereken bütün açıklamaları MSUGT ve kavramsal çerçeve ilkelerini gözeterek sunmak zorundadır.

2.1.8. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Enflasyon sebebi ile fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışlar şirket varlıkları için değerlendirme açısından gerçek değer belirlemede sorunlar teşkil etmektedir. Şirketlerin piyasa değeri net olarak belirlenememektedir. Bu durumda paranın alım gücü yapılan işlemler açısından karşılaştırıldığında doğru sonuçlar vermeyebilmektedir (Karasioğlu ve Erdemir, 2005, s. 145). Buna göre işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumu'nca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmaktadır (BOBİ FRS, pr.25.2).

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan finansal durum tablosunda cari değeri ile yer almayan tutarlar genel fiyat endeksi ile düzeltilmektedir. Parasal kalemler cari değer ile gösterildiği için düzeltilmemektedir. Parasal olmayan kalemlerde ise hangi değer ile gösterildiğine göre değişmekte cari değerleri ile izlenen parasal olmayan kalemler düzeltilmemektedir (BOBİ FRS, pr.25.8-10).

Özkaynakların düzeltilmesinde geçmiş yıllar kârları/zararları ve yeniden değerlendirme yedeği artışları dışındaki özkaynak kalemleri genel fiyat endeksi ile düzeltilmektedir. Kâr veya zarar tablosunun tüm kalemleri, cari değerleriyle ifade edilmektedir. Buna göre, gelir ve gider kalemlerinin, ilk defa finansal tablolara alındıkları tarih itibarı ile genel fiyat endeksinde meydana gelen değişiklikler uygulanarak düzeltilmektedir. Nakit akış tablosunda yer alan tüm kalemler dönem sonundaki cari değeriyle gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.25.14,17,20). Konsolide finansal tablolarda, ana ortaklık ve bağlı ortaklığın ağırlıkla kullandığı para birimi yüksek enflasyonlu bir

ekonominin para birimi ise enflasyon düzeltmelerini bu hükümlere göre uygulayacaktır (BOBİ FRS, pr.25.22).

Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Yİ-ÜFE'deki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması durumunda enflasyon muhasebesine son vermektedir. Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olmayan işletmeler de yüksek enflasyonun varlığı hakkında yaptıkları değerlendirme enflasyonun ortadan kalktığını gösterdiğinde enflasyon muhasebesini sonlandırmaktadır (BOBİ FRS, pr.25.25).

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

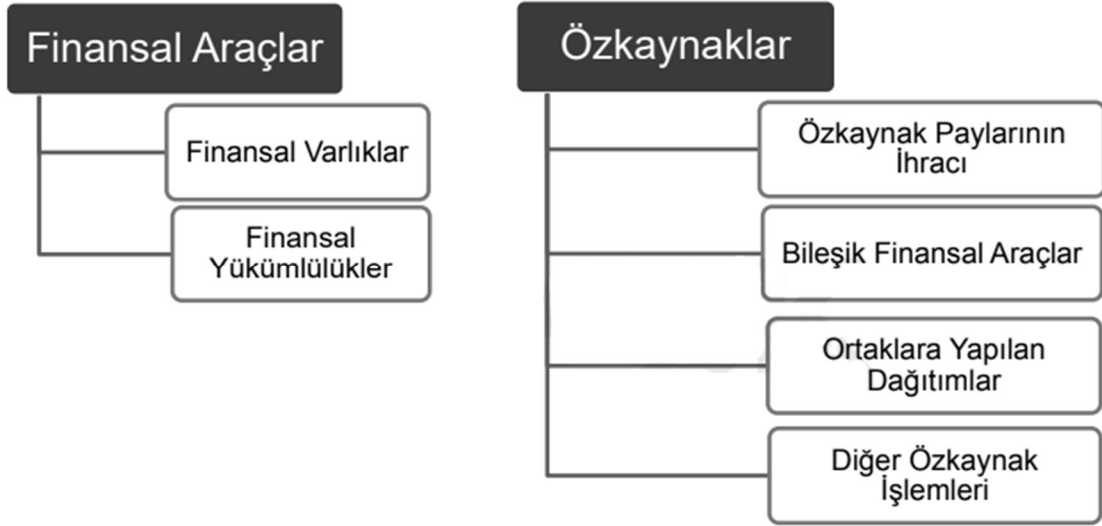
2.2. VARLIKLAR KAPSAMINDAKİ UNSURLARIN RAPORLANMASI

Varlıklar kapsamındaki unsurların raporlanması başlıklı bu bölümde, finansal araçlar ve özkaynaklar, borçlanma maliyetleri, stoklar, tarımsal faaliyetler, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, kiralamalar, maddi olmayan duran varlıklar, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi, varlıklarda değer düşüklüğü konularına yer verilmiştir. İncelemede, öncelikle BOBİ FRS ve MSUGT-VUK arasında değerlendirme ve karşılaştırma yapılabilecek hususlara değinilmiştir.

2.2.1. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

BOBİ FRS'ye göre finansal araçlar; “bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Özkaynak da; “ortaklarca yapılan yatırımlara, faaliyetler sonucu kazanılmış ve dağıtılmamış kârların ve kazançların ilave edilmesi ve faaliyetler sonucu oluşan zararlarla işletme sahiplerine yapılan dağıtımların çıkarılmasıyla hesaplanan tutardır” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, pr.9.3,57).

BOBİ FRS’de finansal araçlar ve özkaynakların unsurları Şekil 11’de başlıklar halinde sıralanmıştır.



Şekil 12. BOBİ FRS, Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Kaynak: KGG, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 2**, İstanbul, 2017, s.2.

İşletme finansal varlığı ya da finansal yükümlülüğü, bu varlığı veya yükümlülüğü meydana getiren sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda kayda almaktadır. Finansal araçlar; alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal araçlar sınıflarına göre muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, pr.9.5,6).

2.2.1.1. Alacaklar ve Borçlar

BOBİ FRS’ye göre ticari ve ticari olmayan işlemlerden oluşmuş senetli ve senetsiz alacak ve borçların ölçümünde vadelerine göre bir ayrım vardır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 478). İlk kayıt edildiği tarih ile tahsilatının yapılacağı ya da borç yükümlülüğünün yerine getirilmesi gereken tarih arasında bir yıl ya da daha az bir zaman bulunan alacak ve borçlar itibari değerle, bir yıldan daha uzun bir zaman bulunan alacak ve borçlar ise senede bağlı olsun veya olmasın itfa edilmiş değer ile ölçülmektedir (Gökçen vd, 2019, s. 424).

Örnek: AC işletmesi 01.01.2018 tarihinde iki yıl vadeli 22.000 TL bedelle mal satışı yapmıştır. Satılan malın gerçeğe uygun değeri 18.000 TL'dir (KDV ihmal edilmiştir) (Özbirecikli vd., 2017, s. 163).

Peşin satış değeri	:	22.000	TL	
Ertelenmiş faiz geliri	:	4.000	TL	
Alacak net değeri	:	18.000	TL	(22.000-4.000)

Satış anında gerçeğe uygun değer ile kaydedilen alacak ilk kayıttan sonra finansal tablolarda 18.000 TL olarak sunulur.

1.01.2018			
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.		22.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.			18.000
128 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)			4.000
<i>Vadeli mal satışı</i>			
/			

Dönem sonu geldiğinde bu alacak için reeskont uygulanacaktır. İki yıllık vadeye sahip bu alacağın 4.000 TL tutarındaki vade farkının ne kadarlık kısmının 2018 yılı ertelenmiş faiz geliri olduğu etkin faiz oranı ile tespit edilerek dönem sonu kayıtlarına aktarılacaktır. Buna göre etkin faiz oranı;

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Vadeli Değer}}{(1 + t)^n}$$

$$18.000 = \frac{22.000}{(1 + t)^2}$$

$$(1 + t)^2 = 22000 / 18000$$

$$(1 + t)^2 = 1,222222$$

$$1 + t = \sqrt{1,222222}$$

$$1 + t = 1,10554160$$

$$t = 0,105542$$

Bulunan etkin faiz oranıyla, raporlanacak faiz geliri ve yıl sonundaki alacak değeri olarak hesaplanacaktır:

DÖNEM	DEFTER DEĞERİ	HESAPLANAN FAİZ	NAKİT GİRİŞİ	DÖNEM SONU DEĞERİ
2018	18.000	1.900	-	19.900
2019	19.900	2.100	22.000	-

Hesaplanan faiz geliri (18.000 x 0,105542 = 1.900) dönem sonunda kayıtlara alınacaktır.

31.12.2018		
128 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)	1.900	
640 ES. FA. ALC. İLİŞ. VAD. FAR. GE.		1.900
VE ES. FA. İLG. KUR FAR. KAZ. HS.		
<i>Alacakların değerlendirilmesi</i>		
/		

Böylece dönem sonunda alacakların faizden arındırılmış net değeri 19.900 TL olarak raporlanacaktır.

“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 gösterilmektedir” (BOBİ FRS, pr.9.9). Türlü sebepler ile tahsilatının zor duruma düşmüş olduğu düşünülen alacaklar şüpheli alacaklar olarak ifade edilmektedir. Raporlama yapılacak dönemin sonunda işletme, uygun ve kabul edilebilir bir gerekçe ile tahsil edilmesi şüpheli duruma gelen gelecekteki

ticari ve diğer alacakları hakkında tahminlerde bulunmalıdır. Tahmin edilen bu alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplamalıdır (BOBİ FRS, pr.9.10).

Örnek: İşletme vadesi geçmiş 12.000 TL alacağı için %10 karşılık ayırmış, 60.000 TL alacağının da bugünkü değerini 56.000 TL olarak değerlemiştir.

31.12.201x		
651 ES. FA.AL. İLŞ. DEĞ. DÜŞ.KAR.GİD. HS. (-)	1.200	
129 TİC.ALC. DEĞ. DÜŞ.KARŞ. HS. (-)		1.200
<i>Vadesi geçmiş alacaklar için karşılık ayrılması</i>		
/		
31.12.201x		
128 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)	4.000	
640 ES. FA. ALC. İLİŞ. VAD. FAR. GE.		
VE ES. FA. İLG. KUR FAR. KAZ. HS.		4.000
<i>Alacakların değerlenmesi</i>		
/		

MSUGT-VUK'a göre, senetli alacaklar ile senetli borçlar mukayyet değeri ile değerlendirilmektedir. Dönem sonunda reeskont uygulaması isteğe bağlı olarak kullanılabilir. Senetsiz alacak ve senetsiz borçlar da mukayyet değeri ile değerlendirilmektedir (VUK, m. 281-285).

2.2.1.2. Borçlanma Araçları

BOBİ FRS'ye göre bankada bulunan mevduat, tahvil ve bonolar, alınan krediler, ihraç edilmiş tahvil ve bonolar borçlanma aracı niteliği taşıyan finansal varlık ve yükümlülük olarak örneklendirilebilmektedir (Karacan ve Uuygun, 2018, s. 804). Bu borçlanma araçları itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, pr.9.12).

Örnek: İşletme 01.11.2018 tarihinde 180 gün vadeli itibari değeri 100.000 TL olan bonoyu 93.000 TL tutarla satın almıştır. Alışla ilgili 1.200 TL masraf ödenmiştir. Etkin faiz oranı %15 tir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 169).

Alım anında yapılan kayıt:

1.11.2018		
112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇ. FİNANSAL YATIRIMLAR HS. 102 BANKALAR HS.	94.200	94.200
<i>Satın alınan bononun kaydı</i>		
/		

Dönem sonu geldiğinde vade 120 gün olarak bilinmektedir. %15 etkin faiz oranı ile 95.509 TL ($100.000 / (1+0,15)^{120/365}$) bononun dönem sonu değeridir.

31.12.2018		
112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇ. FİNANSAL YATIRIMLAR HS. 661 MENKUL KIYM. YATIRIMLAR. FAİZ GELİRLERİ HS.	1.309	1.309
<i>(95.509-94.200)</i>		
<i>Alınan bononun dönem sonu değerlemesi</i>		
/		

MSUGT-VUK'a göre borçlanma araçları borsa rayici üzerinden ya da alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi ile bulunan tutar üzerinden, tahviller itibari değeriyle, banka kredileri işlemiş faizi ile birlikte mukayyet değeriyle değerlendirilmektedir (VUK, m. 286).

2.2.1.3. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Bu yatırımlar, borsada veya örgütlenmiş piyasalarda işlem gören ve görmeyen olarak ayrı ayrı değerlendirilen, özkaynak araçlarındaki yatırımlarından işlem görenler piyasa değeri ile ölçülmektedir. Ortaya çıkan değerlendirme farkları kâr ya da zarar olarak finansal tablolara aktarılmaktadır (Gücenme Gençöğlu, 2017, s. 8). İşlem görmeyen yatırımlar ise bu işlemlere ait fiyat ve maliyetlerin toplamından oluşmuş maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, pr.9.21).

Örnek: DEF işletmesi nakdini değerlendirmek amacı ile 03.02.2018 tarihinde hisseleri borsada işlem gören ve hisse birim değeri 8,50 TL olan RS işletmesinin adi hisse senetlerinden 2.500 adet satın almıştır. Satın alma komisyonu olarak 350 TL bankadan ödenmiştir. Dönem sonunda hissenin değeri 10 TL olarak bilinmektedir. Buna göre, işletme hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri ile kayıt edecek, özkaynağa dayalı finansal varlık olarak gösterecektir. Ödenen komisyonu da dönem gideri olarak kayıt edecektir. Dönem sonunda ise işletmenin portföyündeki bu hisseler piyasada oluşan değeri ile yani gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilecektir. Değerleme gününde hissenin birim değeri borsada 10 TL'dir hissenin alış tarihindeki değeri 8,5 TL'dir. Kayıtlarda şu şekilde yapılacaktır:

3.02.2018			
110 GERÇ. UYG. DEĞ. FAR. KAR VEYA ZARAR.YANS. FİNAN. YAT. HS.	21.250		
652 ESAS FAAL. İLG. KOM. GİDERLERİ. HS. (-)	350		
102 BANKALAR HS.		21.600	
<i>(2500 x 8,50)</i> <i>Hisse senedi alış kaydı</i>			
31.12.2018			
110 GERÇ. UYG. DEĞ. FAR. KAR VEYA ZARAR.YANS. FİNAN. YAT. HS.	3.750		
665 NAK. VE NAK. BEN. VARL. İLE MEN. KIY. YATIRIM. İLİŞK. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI. HS.		3.750	
<i>(2500 x (10-8,5))</i> <i>Hisse senedinin değerlendirilmesi</i>			
/			

MSUGT-VUK'da ise hisse senetlerinin alış bedelinden değerlendirileceği düzenlemesi bulunmaktadır (VUK, m. 279).

2.2.1.4. Diğer Finansal Araçlar

BOBİ FRS'de alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar olarak değerlendirilmektedir (Tuğay ve Kadriye, 2019, s. 568). Diğer finansal araçlar, türev finansal araçlar, varlığa

dayalı menkul kıymetler ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler vb. şeklinde tanımlanmaktadır. İlk defa kayıt edilirken ve gelecekteki ölçümlerinde gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Bu değerlemeden oluşan ölçüm farkları kâr ya da zarar olarak yansıtılmaktadır. İlk kez kayıt edilirken oluşan maliyetler de direkt olarak kâr ya da zarar olarak gider kaydedilmektedir (BOBİ FRS, pr.9.26).

Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Bu kapsamda bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem fiyatlarına işlem maliyetleri de dâhil edilerek maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedelinden düşülmektedir (BOBİ FRS, pr.9.25). MSUGT veya VUK’da türev finansal araçlar için bir değerlendirme ya da muhasebeleştirme hükmüne yer verilmemiştir.

2.2.1.5. Değer Düşüklüğü

Raporlama yapılan dönem sonunda finansal varlıklar için değer düşüklüğü tespiti yapılmakta, değer düşüklüğüne ilişkin kanıtlar değerlendirilmektedir. (BOBİ FRS, pr.9.33). Değer düşüklüğü güvenilir kanıtlar ile desteklenebiliyorsa değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 161).

Örnek: TT işletmesi uzun zamandır tahsil edemediği ve tahsil edemeyeceğine dair güçlü kanıtları olan 35.000 TL tutarlı ticari alacağı için karşılık ayırmıştır. İşletme daha sonra karşılık ayrılan alacak için 20.000 TL tahsilat yapabilmiş alacağın geri kalan kısmı için tahsilat olanağı oratadan kalkmıştır (Özbirecikli vd., 2017, s. 176).

31.12.201X			
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	35.000		
654 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞ. GİD. VE ZAR. HS. (-)	35.000		
120 MÜŞTERİLER. ALACAKLAR HS.			35.000
129 TİC. ALC. DEĞ. DÜŞ. KAR. HS. (-)			35.000
<i>Vadesi geçmiş alacağa karşılık ayrılması</i>			
/			

31.12.201X			
102 BANKALAR HS.		20.000	
129 TİC. ALC. DEĞ. DÜŞ. KARŞI. HS. (-)		35.000	
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKL. HS.			35.000
654 ESAS FAAL. DİĞER ÇEŞİTLİ.			20.000
GİDER VE ZARARLAR. HS. (-)			
<i>Karşılık ayrılan alacağın tahsil edilen kısmının iptali</i>			
/			

MSUGT-VUK'a göre de değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaktadır. Ancak alacakların dava sürecinde ve icra aşamasında olması gerekmektedir. Ayrıca protesto ya da yazı ile istenmiş olmasına rağmen karşı tarafın yükümlülüğünü yerine getirmediği ve takibinin masraflarına değmeyecek ölçüde olduğu alacaklar içinde karşılık ayrılabilir (VUK, m. 323).

2.2.2. Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS'ye göre borçlanma ile alakalı üstlenilen faiz ve diğer maliyetlerden oluşmuş maliyetler borçlanma maliyetleridir (Gücenme Gençoğlu, 2007, s. 171). Borçlanma maliyetleri, etkin faiz yöntemi ile hesaplanan faiz giderleri, finansal kiralama ile ilgili finansman giderleri, döviz ile borçlanıldığında faiz maliyetlerine ilişkin düzeltme niteliğindeki kur farkları ile örneklendirilebilmektedir (BOBİ FRS, pr.17.1).

Üretimi, inşa edilmesi veya oluşturulması olağan şartlar ile bir yıldan daha uzun zaman alan stokların, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların iktisap edilmesi konusunda doğrudan ilgisi olan borçlanmalar, konu edilen varlığın satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar, varlığın maliyetine ilave edilmektedir. Kalan bütün borçlanma maliyetleri de meydana geldikleri dönemin kâr ya da zarar tablosunun ilgili bölümlerine kâr ya da zarar olarak yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, pr.17.2).

Örnek: İşletme 01.04.2018 tarihinde peşin fiyatı 40.000 TL olan malları 15 ay vade ile 50.000 TL'ye almıştır (KDV ihmal edilmiştir).

Peşin Fiyatı : 40.000 TL
Ertelenmiş Faiz Gideri : 50.000 – 40.000 = 10.000 TL
Borcun Net Değeri : 40.000 TL (50.000 – 10.000)

Alınan ticari mallar alış anında GUD ile kayıt edilmiştir.

1.04.2018		
153 TİCARİ MALLAR HS.	40.000	
328 ERT. VADE FAR. GİD. HS. (-)	10.000	
320 SATICILAR HS.		50.000
<i>Vadeli mal alış kaydı</i>		
/		

MSUGT-VUK'a göre, böyle bir ayırım yapılmamıştır. Söz konusu bu varlıklar ile ilgili iktisap edilen dönem sonuna kadar oluşmuş borçlanma maliyetleri aktifleştirilir hükmü bulunmaktadır (163-238 Sayılı Genel Tebliği). Güncel vergi mevzuatı, bu sabit kıymetlerin iktisap edilen dönemin sonuna kadar oluşmuş borçlanma maliyetleri ve oluşan kur farkları aktifleştirilirken, iktisap edildikleri dönemin sonundan itibaren oluşan borçlanma maliyeti ile kur farkları isteğe bağlı olarak aktifleştirilebilmekte ya da gider kayıt edilebilmektedir (Kıymetli Şen, 2006, s. 161).

2.2.3. Stoklar

Stoklar, işletmenin esas faaliyetleri kapsamında satılmak amacı ile bulundurduğu, satılmak amacı ile ürettiği ve elinde tuttuğu varlıklar ile üretim süreci ya da hizmet sunumu için kullandığı ham madde özelliği taşıyan varlıklar olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, pr.6.2). MSUGT-VUK'a göre stoklar, işletmelerin satış için, üretim sürecinde kullanılmak için ya da tüketim amacı ile bünyesine aldığı varlıklardır. Bu varlıklar ham madde, yarı mamul ya da mamul, ticari mal, destekleyici ürünler, artıklar ve hurdalar gibi ürünlerdir. Bu ürünlerin bir yıldan daha kısa zamanda kullanılacağı ya da nakde döneceği düşünülmektedir (Doğan, 2018, s. 121).

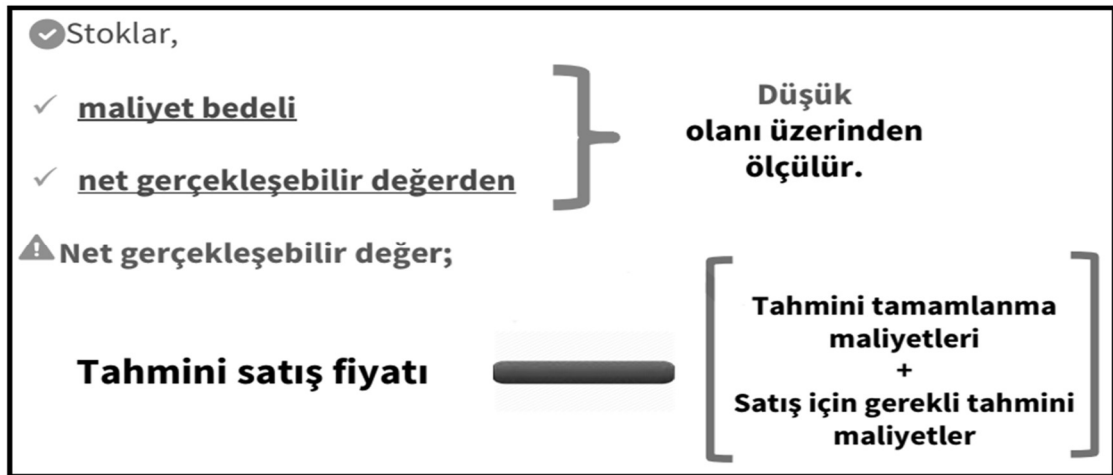
BOBİ FRS'ye göre stoklar ilk defa muhasebeleştirildiklerinde maliyet değerleriyle kayıt edilmektedir (Selvi ve Ercan, 2018, s. 48). Stokların maliyetini satın

alma ve dönüştürme maliyetleri ile bulunduğu yere nakli ve mevcut duruma getirilmesi için üstlenilen diğer maliyetler oluşturmaktadır (BOBİ FRS, pr.6.6).

MSUGT-VUK değerleme konusunda tek bir ölçek kullanımını benimsemiştir. Değerleme, doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasını ilgilendiren bir konu olduğundan hangi iktisadi kıymetin hangi değerleme ölçütü ile değerlendirileceği kanunda net olarak belirtilmiştir (Ergin, 2016, s. 15). Buna göre, satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, m.274).

2.2.3.1. Ölçüm

BOBİ FRS’de stokların değerlemesinde kullanılacak değerlendirme ölçütü, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değeri (NGD) arasından düşük olanıdır. NGD, işletmenin yaptığı esas faaliyetler çerçevesinde gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, tahmin edilen tamamlanma maliyetleri ve satışın tamamlanması için katlanılması gereken tahmini maliyetlerin düşülmesi ile oluşan tutar olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, pr.6.4). MSUGT-VUK’da stoklar maliyet bedeli kullanılarak ölçülmektedir (VUK, m. 274).



Şekil 13. BOBİ FRS, Stokların Ölçümü

Kaynak: KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 2, İstanbul, 2017, s.40.

2.2.3.2. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

Stokların vadeli olarak satın alınması halinde, bir yıla kadar ve bir yıldan uzun olma kriterleri ile değerlendirilmektedir. Eğer stoklar bir yıl ve daha kısa bir vade ile

satın alındıysa vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenmiş veya ödenecek nakit tutar ile ölçülmektedir. Bir yıldan uzun bir vade ile satın alınmışsa vade farkından arındırılarak hiç vade yokmuş gibi peşin değeri ile ölçülmektedir. Böyle bir durumda vadeli satın alımlardan kaynaklanan vade farkı tutarı etkin faiz yöntemi ile hesaplanmakta ve kayıtlara alınmaktadır (Arısoy, 2018, s. 357; BOBİ FRS, pr.6.8).

Örnek: İşletme dönem başında iki yıl vadeli mal alımı yapmıştır. Peşin değeri 100.000 TL vadeli değeri 110.000 TL'dir (KDV ihmal edilmiştir). Alış kaydı ile birlikte ertelenmiş vade farkı etkin faiz oranı kullanılarak döneme ait gider kayıt edilmiştir (Özbirecikli vd, 2017, s. 117). Alım işleminin kayıt edilmesi:

1.01.2018		
153 TİCARİ MALLAR HS.	100.000	
328 ERT. VADE FAR. GİD. HS. (-)	10.000	
421 BORÇ SENETLERİ HS.		110.000
<i>Vadeli mal alışı kaydı</i>		
/		

Alınan mal, peşin değeri ile 153 Ticari mallar Hesabına, vadeli değeri ile 421 Borç Senetleri Hesabına ve vade farkı da 324 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabına kayıt edilecektir.

Etkin faiz hesaplaması ve işlemin kayıt edilmesi;

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Vadeli Değer}}{(1 + t)^n}$$

$$100.000 = \frac{110.000}{(1 + t)^2}$$

$$(1 + t)^2 = 110.000 / 100.000$$

$$(1 + t)^2 = 1,100000$$

$$1 + t = \sqrt{1,100000}$$

$$1 + t = 1,04880885$$

$$t = 0,488088$$

Bulunan etkin faiz oranı ile alıştan dönem sonuna kadar geçen zamana ait faiz gideri bulunmakta ($100.000 \times 0,488088 = 4.880,80$ TL) ve kayıt edilmektedir.

31.12.2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		4.880,8	
328 ERT. VADE FAR. GİD. HS. (-)			4.880,8
<i>Döneme ait vade farkının giderleştirilmesi</i>			
	/		

MSUGT’de vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır. VUK’a göre ise vade farkları ayrıştırılmaksızın vadenin dahil olduğu değerden muhasebeleştirilmektedir (238 Sayılı Genel Tebliği). Tüm vade farkı malın maliyetine ilave edilmektedir. İşletme alacaklarına reeskont uyguluyor ise stokların vadeli alımlarından oluşan borçlarına da reeskont uygulamalıdır (Selvi ve Ercan, 2018, s. 49).

BOBİ FRS’ye göre, işletmeler stokların maliyetinin belirlenmesinde tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerini kullanılabilmektedir. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilmektedir. Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi) (BOBİ FRS, pr.6.12-13). MSUGT-VUK’da ise stokların maliyeti tam maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır (VUK, m. 275).

2.2.3.3. Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS’ye göre raporlama dönemi sonunda, defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığı yani stokların değer düşüklüğü tespiti yapılmaktadır. Stokların zayi olması, çeşitli nedenlerle kullanılamayacak duruma gelmesi, satışa hazır duruma getirmek için katlanılan maliyetlerin artması, satış fiyatının azalması veya düşünülen satış maliyetinin

yükselmesi sebebi ile stoklarda değer düşüklüğü meydana gelebilmektedir (Kaya, 2010, s. 278). Stoklarda değer düşüklüğü oluşmuş ise defter değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülmekte, bu tutar değer düşüklüğü zararı olarak kayıt altına alınmakta ve satışların maliyetine yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.6.22).

Örnek: Dönem sonunda ART işletmesinin stoklarındaki 2.550.000 TL tutarındaki ticari malın piyasa satış fiyatı 2.443.150 TL olarak güncellenmiş, satış giderlerinin de toplamda 17.000 TL olduğu hesaplanmıştır.

Maliyet Değeri : 2.550.000 TL
Net Gerçekleşebilir Değer : 2.443.150 - 17.000 = 2.426.150 TL
Stok Değer Düşüklüğü : 2.550.000 - 2.426.150 = 123.850 TL

31.12.2018		
626 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİDER. HS. (-)	123.850	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KAR. HS. (-)		123.850
<i>Stok değer düşüklüğü kaydı</i>		
/		

Daha önce değer düşüklüğüne uğramış ve finansal tablolarda izlenmeye devam eden stoklar izleyen raporlama döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Stoklarda değer düşüklüğü meydan getiren durumların ortadan kalkması ya da ekonomik şartların değişmesiyle net gerçekleşebilir değerde açıkça görülen bir artış olması halinde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının tümü ya da bir kısmı iptal edilmektedir. İptal edilecek değer düşüklüğü, ilgili stokun maliyet bedeli baz alınarak belirlenmektedir. Stokun değerlemeden sonra tespit edilen değeri maliyet bedelini geçmemektedir. Stok değer düşüklüğü karşılığının iptali de satışların maliyeti ile ilişkilendirilmektedir (BOBİ FRS, pr.6.25).

Örnek: ART işletmesinin önceki dönemde 123.850 TL değer düşüklüğü karşılığı ayırdığı stokların güncel net gerçekleşebilir değeri ilgili dönem sonunda 2.484.150 TL'ye yükselmiştir. Buna göre önceki dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının 58.000 TL

olan kısmı iptal edilecektir. (Özbirecikli vd, 2017, s. 135). Buna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2019		
158 STOK DEĞER DÜŞ. KAR. HS. (-)	58.000	
626 STO. DEĞ. DÜŞ. KAR.GİD. HS. (-)		58.000
<i>Stok değer düşüklüğü karşılığının iptali</i>		
/		

MSUGT-VUK'a göre, stokların değerlendirme anında satış fiyatında maliyet bedelinden %10'dan fazla değer kaybı söz konusu olursa, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile de ölçüm yapılabilmektedir (VUK, m. 274).

2.2.4. Tarımsal Faaliyetler

BOBİ FRS'ye göre tarımsal faaliyet, satmak amacı ile bir canlı varlığın biyolojik bir değişim sürecinin ardından istenilen tarımsal ürün ya da canlı varlığa dönüşmesinin bir işletme tarafından yürütülmesidir (BOBİ FRS, pr.7.2).

Tarımsal faaliyetler canlı hayvanlar ve bitki üst başlığı kapsamında oldukça geniş bir grubu oluşturmaktadır. Bu geniş faaliyet grubunun biyolojik değişim süreci için değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi gibi bazı belirleyici ortak özellikleri vardır (Özbirecikli vd., 2017, s. 141). Bir faaliyetin tarımsal faaliyet olarak kabul edilebilmesi için yönetilebilir olması gerekmektedir. Yönetilemeyen faaliyetler tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 145).

2.2.4.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS'ye göre canlı varlıkların ölçümünde muhasebe politikası seçimine göre yöntemler kullanılabilir. İşletmeler tercihlerine göre GUD veya maliyet yöntemini seçebilmektedir. Eğer bir canlı varlık sınıfının değerlemesinde GUD kullanıldıysa daha sonra değerlendirme yapılan bu sınıf için maliyet yöntemi kullanılamazken, maliyet yönteminden GUD yöntemine geçiş yapılabilmektedir (BOBİ FRS, pr.7.5-6).

BOBİ FRS’de canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yöntem olarak GUD seçimi yapılmışsa canlı varlıkların ölçümü ilk kayıt ve sonraki değerlendirme dönemlerinde satış maliyetleri düşülmüş GUD’leri üzerinden yapılacaktır. İlk kayda alma ve sonraki dönemlerde GUD’de ortaya çıkan farklar kar ya da zararda gösterilecektir (Yalçın S, 2019, s. 215). Canlı varlıklar GUD ile ölçülmeye başlanmış olsa dahi ölçülen canlı varlıklar için GUD tespiti olduğundan fazla maliyet ve zaman gerektiriyorsa maliyet bedelinden ölçüme devam edilebilmektedir. Daha sonra GUD normal bir biçimde ölçülebiliyorsa yeniden bu yöntem kullanılmaktadır. GUD ile defter değeri arasında tespit edilmiş fark, kâr veya zarara aktarılmaktadır (BOBİ FRS, pr.7.8).

İşletme canlı varlıkların değerlemesinde maliyet yöntemini tercih ediyorsa canlı varlıklar “Maddi Duran Varlıklar” bölümünde olduğu gibi amortisman tabii tutulmakta, maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, pr.7.9).

Örnek: Büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan FEN işletmesinin sürüsündeki 10 hayvanı 24.07.2018 tarihinde doğum yapmıştır bu hayvanlardan 8 tanesi daha önce süt vermemiş hayvanlardır. Doğan buzağılardan 4 tanesi erkek 6 tanesi de dişidir. Doğan erkek buzağılar besiyeye alınacak, dişi buzağılar da sağmal olarak yetiştirilmek üzere sürüye alınacaktır (Yılmaz, 2014, s. 242).

Yeni doğan buzağıların piyasa değeri buzağı başına 900 TL, satılması durumunda katlanılacak maliyette buzağı başına 135 TL’dir. İlk kez doğum yapmış, süt vermeye başlayacak büyükbaş hayvanın piyasa değeri 8.000 TL, bu hayvanın satışa hazır duruma gelmesinin maliyeti de 340 TL ve defter değeri de 7.500 TL’dir. Bu bilgilere göre, yeni doğmuş buzağılar besi hayvanı ve süt hayvanı sınıfında ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Besi hayvanı olan erkek buzağılar dönen varlıklar, süt hayvanı olarak sürüye katılan dişi buzağılar da duran varlıklar hesap gruplarında takip edilmeli ve tercih edilen değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmelidir. Buzağıları doğuran hayvanlardan ilk defa doğum yapmış olan hayvanlar da süt verme kabiliyetine ulaştığından yeniden değerlendirilip kayıt edilmelidir.

Buzağılar için GUD: $900 - 135 = 865$ TL

İlk defa doğum yapmış hayvanlar için GUD: $8.000 - 340 = 7.660$ TL

	24.07.2018 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 278 YAPIL.OLAN. CANLI VAR. YAT. HS. 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. <i>Besi hayvanları (865 x 4)</i> <i>Süt hayvanları (865 x 6)</i> <i>Yeni doğan buzağuların kayıt edilmesi</i> /	3.460 5.190	8.650
	31.12.2018 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 278 YAP. OLAN CAN. VAR. YAT. HS 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. <i>Doğum yapan hayvanların değerlemesi</i> /	61.280	57.280 4.000

MSUGT-VUK'da canlı varlıklar maliyet bedelinden ölçülürken, zirai işletmelerde var olan hayvanların maliyet bedeli tespiti edilemiyor ise emsal bedel uygulamasından yararlanılmaktadır (VUK, m. 277).

2.2.4.2. Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS'de tarımsal ürünler, hasat zamanı geldiğinde satış maliyetleri düşülerek bulunan GUD üzerinden ölçülür ve ilk kayıta ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır. Tarımsal ürünler bu aşamadan sonra stok olarak değerlendirilmekte ve ölçüm sonunda hesaplanan tutar stoklar kapsamında bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, pr.7.11).

Örnek: ÇAN işletmesi hasat zamanında zeytin ağaçlarından piyasa değeri 80.000 TL değerinde zeytin hasat etmiştir. İşletmenin hasat için toplam gideri de 48.000 TL'dir (DİMM 28.000 TL, DİG 12.000 TL, GÜG 8.000 TL). Bu hasat için yapılacak muhasebeleştirme işlemi de şu şekilde olacaktır (Özbirecikli vd, 2017, s. 141):

31.12.2018	
152 MAMULLER HS.	80.000
01. ZEYTİN	
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	32.000
711 DİMM YANSITMA HS.	28.000
721 DİG YANSITMA HS.	12.000
731 GÜG YANSITMA HS.	8.000
Hasat edilen zeytinin stoklara alınması	
/	

MSUGT-VUK’a göre tarımsal ürünler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, m. 276). BOBİ FRS ve VUK- MSUGT açısından tarımsal faaliyetlerin ölçümü ve sunumu ile ilgili özet bilgiler Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Tarımsal Faaliyetlerin Ölçümü ve Sunumunun Karşılaştırılması

İŞLEM	VUK-MSUGT	BOBİ FRS
Canlı Varlıkların Ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Canlı varlık sınıfı gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile ölçülür.
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür.	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
Canlı Varlıkların Sunumu	Ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	Finansal Durum Tablosunda, “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

Kaynak: KGK, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 2**, İstanbul, 2017, s.58.

BOBİ FRS’de canlı varlıklar finansal durum tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan “Canlı Varlıklar” grubunda ayrı bir şekilde sunulmaktadır. Canlı varlıklar açısından; ilk kayıt sırasında oluşan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde oluşan değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarar tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer

Farkları” kaleminde ayrı gösterilmektedir. Tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.7.13-14).

MSUGT’de canlı varlıkların ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Mevcut sistemde canlı varlıklar stok hesaplarında ya da maddi duran varlık grubunda takip edilmektedir. (Akdoğan ve Sevilengül, s. 46).

2.2.5. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi ya da arzı için kullanılan, kiraya verilmek sureti ile başkalarına tahsis edilen ya da işletmenin idari amaçları kapsamında değerlendirilmek için elde tutulan ve gelecek dönemlerde de kullanılacağı öngörülen fiziki varlık kalemleridir (BOBİ FRS, pr.12.2). MSUGT, tekdüzen hesap planındaki 25 maddi duran varlıklar grubuna bakıldığında kullanım süresi bir dönemden fazla fiziki kalemler olarak tanımlanmıştır (Yücel vd, 2018, s. 286). VUK’da ise gayrimenkuller olarak açıklamalar yapılmış, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi hakların gayrimenkul gibi değerlendirileceği bildirilmektedir (VUK, m. 269).

2.2.5.1. İlk Kayıt ve Sonraki Ölçüm

BOBİ FRS’ye göre maddi duran varlıklar, ilk kez kayıt edildiğinde maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, pr.12.6). Maliyet bedeli; varlığın edinilmesinde katlanılan bedel ve varlığın kullanıma hazır hale gelmesi için üstlenilen giderlerden (nakliye, montaj, gümrük vergileri, noter ve mahkeme harcamaları vb.) oluşmaktadır (Yelgen ve Uyar , 2018, s. 100).

Maddi duran varlığın satın alımında bir yıldan kısa bir vade kullanıldıysa vade farkının varlık maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Eğer vade bir yıldan daha uzunsa, vade farkı tutardan ayrıştırılmakta, ait olduğu dönemin finansman gideri olarak kâr veya zarar tablosuna aktarılmaktadır. İnşası normalde bir yıldan uzun süren varlıkların iktisap edilmesi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenmektedir (Gökçen vd, 2019, s. 425; BOBİ FRS, pr.12.9-10).

MSUGT-VUK’a göre maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetinin varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar olan kısmı aktifleştirilmektedir. Varlığın iktisap edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetinin maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK, 163 Sayılı Genel Tebliği).

Arazi ve binalar, nitelik itibari ile ayrı varlıklardır ve bu varlıklar birlikte elde edilmiş olsalar dahi ayrı ayrı kaydedilmektedir (BOBİ FRS, pr.12.5). MSUGT-VUK’da bina, arsası ile birlikte itfa edilmektedir (Kıymetli Şen, 2010, s.362).

Tablo 7’de maddi duran varlıkların ilk kayıt hükümlerinin MSUGT-VUK ve BOBİ FRS karşılaştırılması hakkında bilgiler sunulmuştur.

Tablo 7. Maddi Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümlerinin Karşılaştırılması

İŞLEM		BOBİ FRS	VUK-MSUGT
İlk muhasebeleştirme		Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli (vergi, komisyon vb. gider yazabilir)
Vade Farkı		1 yıldan daha uzun vadeli alınanlarda ayrıştırılır	Maliyetin bir parçasıdır (ayrıştırılmaz)
Finansman Giderleri	Doğrudan Gider Yazılacak	1 yıldan kısa sürede elde edilenlerde	Ayrım yok
		1 yıldan uzun sürede elde edilenlerde	
	Aktifleştirilene kadarkiler	Maliyete eklenir	Maliyete eklenir
	Aktifleştirildikten sonrakiler	Gider Yazılır	Gider Yazılır

Kaynak: Yücel vd., Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, **Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması**, Sayı 39, 2018, s.288.

Örnek: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren FD işletmesi stoklama ihtiyaçları doğrultusunda 12.06.2018 tarihinde yeni bir depo edinmiştir. Yeni alınan depo binası için peşin olarak 220.000 TL ödenmiştir. Deponun üzerinde bulunduğu arsanın değeri o bölgede 70.000 TL olarak ölçülmektedir.

Buna göre, satın alma maliyeti hem arsaya hem de depo binasına ait olduğundan bu maliyet bedeli iki varlığa değerleri ölçüsünde paylaştırılarak muhasebeleştirilmelidir.

12.06.2018		
252 BİNALAR HS.	150.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	70.000	
102 BANKALAR HS.		220.000
<i>Satın alınan deponun arsa ve bina olarak kayıt edilmesi</i>		
/		

Örnek: SN işletmesi dönem başında üretim faaliyetleri için yeni bir bina satın almıştır. Bina için, 300.000 TL'nin 100.000 TL'si peşin ödenmiş, 200.000 TL'si için de eşit taksitli iki yıl vadeli anlaşma yapılmıştır (KDV ihmal edilmiştir). Faiz oranı %10 olarak bilinmektedir (Özbirecikli vd., 2017, s. 225). Vadesi bir yıldan daha uzun bir satın alma söz konusu olduğundan bugünkü değer hesaplanarak, vade farkı ayrıştırılacaktır. İşlemler ve muhasebe kaydı da şu şekilde olacaktır:

$$\begin{aligned} \text{Bugünkü değer} &= 100.000 + (100.000 / (1 + 0,10)^1) + (100.000 / (1 + 0,10)^2) \\ &= 100.000 + 90.909,09 + 82.644,62 = 273.553,75 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$1. \text{ Dönem vade farkı : } 100.000 - 90.909,09 = 9.090,91 \text{ TL}$$

$$2. \text{ Dönem vade farkı : } 100.000 - 82.644,62 = 17.355,38 \text{ TL}$$

Binanın peşin değeri olarak bulunur. Alış bedeli ile peşin değeri arasındaki fark vade farkı olarak kayıtlara alınacaktır.

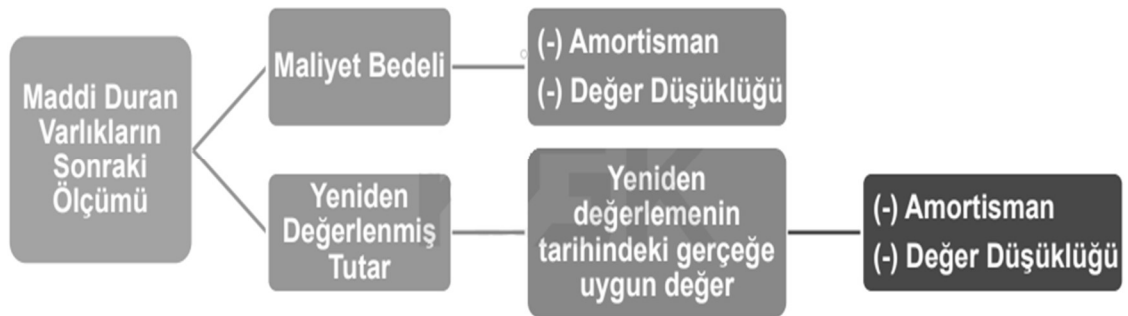
1.01.2018		
252 BİNALAR HS.	273.553,75	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKLARI HS. (-)	9.090,91	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKLARI HS. (-)	17.355,34	
102 BANKALAR HS.		100.000
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		100.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		100.000
<i>Vadeli satın alınan binanın kayıt edilmesi</i>		
/		

Birinci dönemin sonunda döneme ait vade farkı giderleştirilmiştir.

31.12.2018		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	9.090,91	
338 ERTELENM. VADE FARK. HS. (-)		9.090,91
<i>Dönem sonu vade farkının kayıt edilmesi</i>		
/		

MSUGT-VUK'da maddi duran varlıklara ait borçlanma maliyetlerinin, maddi duran varlıkların iktisap edildikleri dönemin sonuna kadar olan kısımları maliyete ilave edilmektedir. Maddi duran varlıkların iktisap edildikleri dönemin ardından meydana gelen borçlanma maliyetlerinin maliyetlere ilave edilmesi ya da döneme ait gider olarak muhasebeleştirilmesi isteğe bağlı tutulmuştur (163 Sayılı Genel Tebliği).

BOBİ FRS' ye göre ilk kayıttan sonra, maddi duran varlıklar birikmiş amortismanı ve değer düşüklüğü zararları düşülerek maliyetinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilmektedir. Maddi duran varlık ile ilgili katlanılan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine eklenmemektedir (BOBİ FRS, pr.12.15). Diğer taraftan varlığın faydalı ömrünü uzatan ya da kapasitesini artırarak gelecekte elde edilecek faydasını yükseltecek harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilmektedir. Bu türden harcamalar, maddi duran varlık tanımını karşıladıklarında yenileme harcamalarını ve büyük kontroller için yapılmış harcamaları içermektedir (BOBİ FRS, pr.12.4). Şekil 14'de BOBİ FRS için maddi duran varlıklarda sonraki ölçüm ve değerlendirme bilgileri verilmiştir.



Şekil 14. BOBİ FRS, Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü

Kaynak: KGK, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3**, İstanbul, 2017, s.51.

MSUGT-VUK’da maddi duran varlıkların maliyet bedeli üzerinden değeriendiği hükmü yer almaktadır (VUK, m. 269-273).

Örnek: GEN işletmesi 01.01.2017 yılında yönetim ofisinde kullanmak üzere 50.000 TL’ye faydalı ömrü 5 yıl olan makineyi peşin olarak almıştır. İşletme amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi kullanmaktadır. Değerleme için ise maliyet yöntemini seçmiştir. Makinenin 2018 dönem sonu gerçeğe uygun değeri 45.000 TL, 2019 dönem sonundaki gerçeğe uygun değeri de 25.000 TL olarak bilinmektedir (Özbirecikli vd., 2017, s. 231)

Buna göre sırası ile işlemler ve muhasebeleştirme şu şekilde yapılacaktır:

Makinenin satın alınması:

1.01.2017		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	50.000	
102 BANKALAR HS.		50.000
<i>Makinenin satın alınması</i>		
/		

Dönem sonunda amortisman hesaplanmış ve kayıt edilmiştir:

2017 yılı amortisman tutarı = 50.000 / 5 = 10.000 TL olacaktır.

31.12.2017		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	10.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		10.000
<i>Amortisman (50.000 / 5 yıl = 10.000)</i>		
<i>Makine için amortisman ayrılması</i>		
/		

Dönem sonunda amortisman hesaplanmış ve kayıt edilmiştir:

2018 yılı amortisman tutarı : 50.000 / 5 = 10.000 TL olacaktır.

31.12.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	10.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		10.000
<i>Amortisman (50.000 / 5 yıl = 10.000)</i>		
<i>Makine için amortisman ayrılması</i>		
/		

Buna göre 2018’de makinenin defter değeri = 50.000 – (10.000+10.000) = 30.000 TL olarak bulunur. Makinenin gerçeğe uygun değeri de 2018 dönem sonu için 45.000 TL olarak bilinmektedir. Bu durumda makinenin gerçeğe uygun değeri defter değerinden büyük olduğundan bir kayıt yapılmayacaktır.

Dönem sonunda amortisman hesaplanmış ve kayıt edilmiştir:

2019 yılı amortisman tutarı : 50.000 / 5 = 10.000 TL olacaktır.

31.12.2019		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	10.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		10.000
<i>Amortisman (50.000 / 5 yıl = 10.000)</i>		
<i>Makine için amortisman ayrılması</i>		
/		

Buna göre 2019’da makinenin defter değeri = 50.000 – (10.000+10.000+10.000) = 20.000 TL olarak bulunur. Makinenin gerçeğe uygun değeri de 2019 dönem sonu için 15.000 TL olarak bilinmektedir. Makinenin gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olduğundan karşılık ayrılması gerekmektedir. Kaydı da şu şekilde olacaktır:

31.12.2019		
654 ESAS FAL. DİĞ. ÇEŞ. GİD. VE ZAR. HS. (-)	5.000	
257 MDV DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK. HS. (-)		5.000
<i>(DD: 20.000- GUD: 15.000)</i>		
<i>Değer düşüklüğü karşılığı ayrılması</i>		
/		

Örnek: İşletme 01.01.2018 tarihinde %30'u arsa bedeli olmak üzere 500.000 TL'ye satın aldığı faydalı ömrü 50 yıl olan bina için normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. 2 yıl sonra yapılan değerleme işlemi sonucunda binanın değerinde %10'luk bir artış tespit edilmiştir. Buna göre yapılacak kayıtlar ve değerleme işlemleri şöyle olacaktır (Yelgen ve Uyar, 2018, s. 106):

Binanın satın alınması:

1.01.2018		
250 ARSA VE ARAZİLER HS.	150.000	
252 BİNALAR HS.	350.000	
102 BANKALAR HS.		500.000
<i>Binanın satın alınması</i>		
/		

1. yıl için amortisman tutarı : $350.000 / 50 = 7.000$ TL

2. yıl için amortisman tutarı : $500.000 / 50 = 7.000$ TL

31.12.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	7.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		7.000
31.12.2019		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	7.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		7.000
<i>Bina için amortisman ayrılması (2018-2019)</i>		
/		

Binanın net defter değeri : $350.000 - 14.000 = 336.000$ TL

Binanın değer artışı : $350.000 \times 0,10 = 35.000$ TL

Amortisman artışı : $14.000 \times 0,10 = 1.400$ TL

1.01.2020		
252 BİNALAR HS.	35.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		1.400
551 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞ. HS.		33.600
<i>Yeniden değerlendirme artışı kaydı</i>		
/		

2.2.5.2. Amortisman

BOBİ FRS maddi duran varlıklar için amortisman uygulamasını zorunlu kılmıştır. Maddi duran varlığın bir parçası varlıktan daha farklı bir faydalı ömre sahip olabilmektedir. Bu durumda maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir yöntem kullanılabilir. Arazi ve arsalar faydalı ömür bakımından sınırsız ömre sahip olduğu için amortisman tabi değildir (BOBİ FRS, pr.12.21-23).

BOBİ FRS’de doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri gibi amortisman yöntemlerinin kullanılması önerilmiştir. Doğrusal yöntem, kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman giderinin faydalı ömrü boyunca sabit olduğu yöntemdir. Amortisman giderinin faydalı ömür boyunca azaldığı yöntem azalan bakiyeler yöntemi ve beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılan yöntemde üretim miktarı yöntemidir (BOBİ FRS, pr.12.29).

MSUGT-VUK’a göre bir işletmede bir yıldan fazla süre ile kullanılan ve değer kaybına uğrayacağı bilinen maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaktadır (VUK, m. 313). MSUGT-VUK’da amortisman ayırmak isteğe bağlıdır. Arazi ve arsalar amortisman tabi değildir. Tarım işletmelerince meydana getirilen bağ bahçe gibi yerler ve işletme bünyesine inşa edilmiş yeraltı ve yer üstü düzenleri için amortisman ayrılmaktadır (VUK, m. 314).

BOBİ FRS’ye göre amortisman işlemi, iktisadi kıymet kullanılabilecek durumda olduğu zaman başlamakta, finansal tablolardan çıkarılması ile son bulmaktadır. Bu nedenle dönemde kullanımına başlanan iktisadi kıymetler kullanıldıkları güne göre kıst amortisman işlemine tabi tutulmaktadır (BOBİ FRS, pr.12.26).

Faydalı ömür gerçekçi tahminler ile tespit edilmektedir. Amortisman tutarı defter değerinden kalıntı değer düşülmesi ile belirlenmektedir. MSUGT-VUK'a göre amortisman isteğe bağlıdır. Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenmektedir. Amortisman tabi tutar da defter değeridir.

Tablo 8'de amortisman ayırma koşulları hakkında MSUGT-VUK'a göre ve BOBİ FRS'ye göre bilgiler verilmiştir.

Tablo 8. Amortisman Ayırma Koşullarının Karşılaştırılması

İŞLEM	BOBİ FRS	VUK-MSUGT
Parçalara ayrılarak amortisman ayrılması	Parçalara ayrılarak amortisman ayrılabilir	Parçalara ayrılamaz. Birlikte değerlendirilir
Amortisman tabi değer	Kalıntı değer düşülmüş maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Yedek parçalara amortisman uygulaması	Varlığın bünyesine eklendiğinde başlar	Varlığın bünyesine eklendiğinde başlar
Yararlı ömür	İşletmeler kendi belirler	Maliye Bakanlığı belirler
Yararlı ömür değişimi	Yararlı ömür ve kalıntı değer her dönem gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılır	Olağanüstü haller dışında sabittir
Kıst amortisman uygulaması	Bütün maddi duran varlıklarda uygulanır	Yalnızca binek otomobiller için uygulanır

Kaynak: Yücel vd., (2018) Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, **Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması**, Sayı 39, s.297.

2.2.5.3. Değer Düşüklüğü ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar her bir raporlama dönemi sonu itibariyle değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta varlıkların değer düşüklüğü ibareleri gösterip göstermediği raporlama dönemi sonunda kontrol edilmektedir. Böyle bir ibarenin bulunması halinde, söz konusu varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, pr.18.4). Varlığın, satışa ilişkin maliyetlerden arındırılmış gerçeğe uygun değeri ve

kullanım değeri arasından daha fazla olan değer geri kazanılabilir değerdir. Varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerden daha büyük olursa değer düşüklüğü zararı oluşturmaktadır. Finansal Durum Tablosunda varlıkların geri kazanılabilir tutarından yüksek bir değer ile gösterilmemesi gerekmektedir (BOBİ FRS, pr.18.3).

MSUGT-VUK'a göre maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğraması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak sınırlı bazı durumlarda fevkalade amortisman uygulaması kullanılabilmektedir. Fevkalade amortisman oranları her işletme için özel olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (VUK, m. 317).

Maddi duran varlıklar finansal tablolar dışında bırakıldığında doğal olarak bir kazanç veya kayıp oluşturmaktadır. Bu oluşan kazanç ya da kayıp da kâr ya da zarar olarak finansal tablolara aktarılmaktadır (BOBİ FRS, pr.12.36).

2.2.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

İşletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan farklı olarak, büyük ölçüde bağımsız bir şekilde nakit akışı sağlayan, yatırım amacı ile elde tutulan değer artış kazancı ve kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilmektedir (BOBİ FRS, pr.13.2). Gayrimenkuller bir ekonomik değere sahiptir ve nakde çevrilebilmektedir. Kira gelirleri ile kazanç sağlamak için elde bulunduran gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak gruplandırılabilir (Sabuncu, 2019, s. 4).

2.2.6.1. İlk Kayıt ve Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kez kayıt edilirken maliyet bedeli ile ölçülerek kayıt edilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkul, finansal kiralama yolu ile elde tutuluyor ise ilk kez kayıt edilirken varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasından düşük olanı kullanılmaktadır. Geleneksel kiralama yolu ile elde tutulan gayrimenkulünde ilk defa kayıt edilmesi aşamasında maliyet bedeli kullanılmaktadır (BOBİ FRS, pr.13.5-6).

Örnek: İşletme 04.01.2018 tarihinde yatırım amaçlı düşünerek, değerinin artacağını tahmin ettiği 1.500.000 TL değerinde bir binayı satın almıştır. İşletme binanın

tasarrufunda yarısı için işletmenin kullanımını, diğer yarısını da kiralamayı öngörmüştür (KDV ihmal edilmiştir).

4.01.2018		
245 GUD İLE ÖLÇ. YAT. AM. GAY. MEN. HS (VEYA)	750.000	
246 MAL. İLE ÖLÇ. YAT. AM. GAY. MEN. HS. 252 BİNALAR HS. 102 BANKALAR HS.	750.000	1.500.000
<i>Yatırım amaçlı satın alınan bina kaydı</i>		
/		

2.2.6.2. Sonraki Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde, sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değer yöntemi ile maliyet yöntemlerinden birini kullanmaktadır (BOBİ FRS, pr.13.8). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde, sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değeri de kullanılabilir. Bu durumda, bütün bu yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmekte, finansal durum tablosunda sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.13.9).

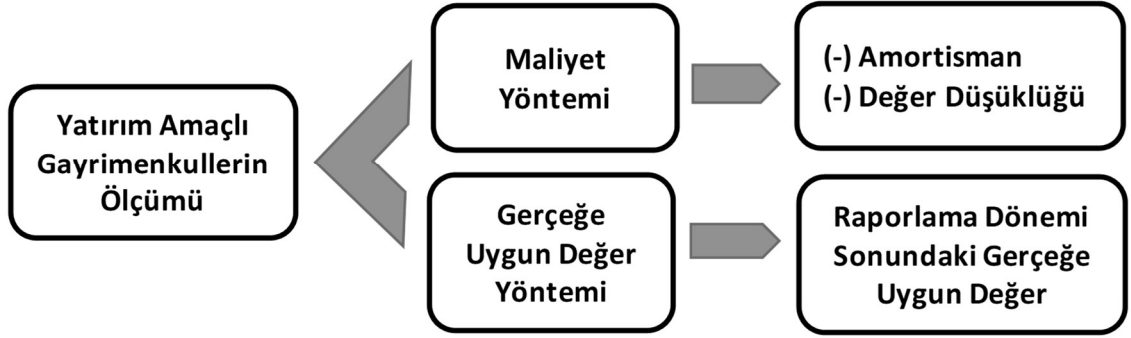
BOBİ FRS'ye göre maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller "Maddi Duran Varlıklar" bölümünde yer alan maliyet amortisman değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller Finansal Durum Tablosunda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kaleminde ayrı olarak sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.13.12,13).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilirse değer artışından kaynaklı kazançlar "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Atış Kazançları" kısmında gösterilmektedir. Değer azalışından kaynaklı zararlar ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kısmında gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.13.14).

Maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ilişkin amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda Diğer Faaliyetlerden

Giderler altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.13.15).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümü hakkında Şekil 15’te bilgi verilmiştir.



Şekil 15. BOBİ FRS, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Ölçümü

Kaynak: KGG, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3, İstanbul, 2017, s.74.

Örnek: İşletme dönem başında 1.500.000 TL bedelle yatırım amaçlı satın aldığı binanın değerlendirme uzmanları tarafından belirlenmiş değeri %10 artış ile 1.650.000 TL olmuştur. Binanın amortisman süresi 50 yıl olarak belirlenmiştir. Daha önce binanın tasarrufunda yarısının işletme tarafından kullanılacağı diğer yarısının da kiraya verilmesi öngörülmüştür. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini değerlendirme yöntemi olarak GUD yöntemini tercih etmiştir. Kiraya verilen kısım yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırma yapılmış olduğundan GUD ile, işletmenin kullandığı kısım ise maddi duran varlık olarak sınıflandırılmış ve yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilecektir.

Yatırım amaçlı kullanılan kısım,

31.12.2018		
245 GUD İLE ÖLÇ. YAT. AM. GAY.MEN. HS.	75.000	
647 YAT. AMAÇ. GAY. MENK.		75.000
ELDE EDİLEN GEL. VE KAZ. HS.		
Yatırım amaçlı alınan kısmın kaydı		
/		

İşletme tarafından kullanılan kısım:

31.12.2018		
252 BİNALAR HS.	75.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		1.500
551 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞ. HS.		73.500
<i>İşletmenin kullanım amaçlı aldığı kısmın kaydı</i>		
/		

Amortisman: 750.000 TL x (1/50 yıl) = 15.000 x %10 Değer artışı = 1.500 TL

MSUGT-VUK'a göre, yatırım amaçlı gayrimenkul ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Halihazırda kullanılan uygulamalara göre gayrimenkuller Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda takip edilmektedir.

2.2.7. Kiralamalar

Kiralama, bir ödeme ya da zamana bağlı ödemeler karşılığında, belirli bir sözleşmeye dayandırılarak, sözleşmeye konu varlığın kullanım hakkının, belirtilen süre veya belirli bir süre için kiralayana devretmesidir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 257).

2.2.7.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Bu sınıflandırma, kiralamanın konusunu oluşturan varlığa sahip olmanın getirdiği risk ile buradan sağlanan getirinin, kiralayanda veya kiracıda olma derecesine göre yapılmaktadır (BOBİ FRS, pr.15.6).

BOBİ FRS'ye göre geleneksel ve finansal kiralama olmak üzere iki tür kiralamadan söz edilmektedir. Burada belirleyici unsur, risk ve getirinin devir edilip edilmediğidir. Risk ve getiri büyük oranda kiracıya devir ediliyorsa finansal kiralama, edilmiyorsa geleneksel kiralama olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, pr.15.7-8).

MSUGT-VUK'a göre kiralama olarak yalnızca finansal kiralama hükümleri yer almaktadır. Faaliyet kiralaması hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Kira süresinin sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir

iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalar finansal kiralamalardır (VUK, mük.m. 290).

2.2.7.2. Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

BOBİ FRS'ye göre kiralayan açısından ilk ölçüm için, varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasından düşük olanı kullanılmaktadır (BOBİ FRS, pr.15.13). MSUGT-VUK'a göre kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir (Yalçın, 2019 s. 1621).

Finansal kiralama ile edinilen varlık finansal durum tablosunda türüne göre uygun grup altında gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.15.14). MSUGT-VUK'a göre kiralayan, finansal kiralama ile elde edilen iktisadi kıymetleri finansal tabloların aktifinde maddi olmayan duran varlıklar grubunda haklar kaleminde göstermektedir (319 Sayılı Genel Tebliği).

Sonraki ölçümlerde BOBİ FRS'ye göre kiracı için kira ödemeleri, anapara ve finansman gideri şeklinde ayrılırken, finansman gideri geriye kalan borç tutarı için sabit faiz oranı ile dönemlere dağıtılmaktadır. Finansal kiralamaya konu varlık için, amortisman ayrılması ya da itfaya tâbi tutulması gerekirse amortisman tutarı hesaplanmaktadır. Kiracının sözleşmedeki kiralama süresi sona erdiğinde varlığın mülkiyetinin kendisine geçeceğinin bir garantisi bulunmuyorsa varlığın kiralama süresi ya da itfa süresinden kısa olan ile amortisman uygulanmaktadır (BOBİ FRS, pr.15.17,18).

MSUGT-VUK'a göre kiracı tarafından finansal kiralama konusu varlık kullanım hakkı ve sözleşmeye ilişkin borç, kiralamaya konu varlığın rayiç bedeli veya sözleşmeye doğrultusunda yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile ölçülmektedir. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konusu varlık kullanım hakkı, yeniden değerlendirme ve amortismana tâbi tutulmaktadır. Kiracı tarafından sözleşme doğrultusunda yapılan kira ödemeleri, faiz gideri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılmaktadır. Ayrıştırma işlemi, her dönemin sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak biçimde yapılmaktadır (VUK, mük.m.

290/1-2). Tablo 9’da kiracı açısından finansal kiralama işlemlerinin MSUGT-VUK ve BOBİ FRS karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 9. Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması.

İŞLEM	MSUGT-VUK	BOBİ FRS
İlk Ölçüm	Varlığın rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı
Aktife Alınacak Hesap Grubu	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubuna 260 Haklar hesabına kaydedilir.	İlgili duran varlık hesabında izlenir.
Amortisman veya İtfa	Kullanım hakkı, VUK ve ilgili genel tebliğlerde iktisadi kıymet için tespit edilen sürelerde itfa edilir. Kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlendirme ve amortismanına tabi tutulur.	Faydalı ömür sahipliğinin devrine ilişkin bir kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı ilgili duran varlık grubunun tabi olduğu amortisman, itfa payı ve değer düşüklüğü uygulaması yapılır.
Sonraki Ölçüm	Kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır.	Finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.
Kira Borçlarının Takip Yeri	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesaplarında izlenir.	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesaplarında izlenir.
Kira Faizlerinin Takip Yeri	302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti Hesaplarında izlenir.	302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti Hesaplarında izlenir.

Kaynak: Demirci ve Kıymaz Kıvraklar, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, 2018, s. 514.

Örnek: SAS işletmesi üretim tesisinde kullanmak üzere bir paketleme makinesini 01.01.2018 tarihinde ART finansal kiralama şirketinden 150.000 TL tutar ile kiralamıştır. İki işletme arasında yapılan sözleşmeye göre kiralama süresinin sonunda makinenin mülkiyeti sembolik bir tutar ile SAS işletmesine verilecektir. Makinenin kiralama süresi ve tahmin edilen yararlı ömrü 5 yıl, kira ödemeleri eşit taksitler ile 5 yıl ve 150.000 TL, gerçeğe uygun değeri 120.000 TL, bugünkü değeri 100.564 TL ve yıllık faiz oranı %15 olarak belirlenmiştir (Özbirecikli vd. 2017, s. 273).

Örneğe göre, bugünkü değer GUD'den küçük olduğundan işlemler bugünkü değer ile yapılacaktır. İşletmeye ait ödeme tablosu bugünkü değer üzerinden aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

YILLAR	TAKSİTLER	FAİZ	ANAPARA	KALAN
01.01.2018				100.564,65
31.12.2018	30.000	15.084,70	14.915,30	85.649,35
31.12.2019	30.000	12.847,40	17.152,60	68.496,75
31.12.2020	30.000	10.274,51	19.725,49	48.771,26
31.12.2021	30.000	7.315,69	22.684,31	26.086,95
31.01.2022	30.000	3.913,04	26.086,95	0,00
TOPLAM	150.000	49.435,34	100.564,65	

Buna göre işletmenin yüklenmiş olduğu 150.000 TL finansman gideri ve anapara ödemesi olarak ayrıştırılmış biçimde kayıt edilmektedir.

Sözleşme tarihinde yapılacak kayıt:

1.01.2018		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	100.564	
308 ERT. BORÇL. MALİYETLERİ. HS. (-)	15.084	
408 ERT. BORÇL. MALİYETLERİ. HS. (-)	34.352	
303 KİRAL. İŞL. KAYN. YÜKÜM. HS.		30.000
403 KİRAL. İŞL. KAYN. YÜKÜM. HS.		
<i>Finansal kiralama sözleşmesi kaydı</i>		
/		

Dönem sonunda 2018 finansman giderleri dönem giderlerine aktarılmaktadır:

31.12.2018		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	15.084	
308 ERT. BORÇ. MALİYETL. HS. (-)		15.084
<i>Finansman giderinin dönem giderine aktarılması</i>		
/		

Gelecek dönem finansal kiralama borçları kısa vadeli hesaplara aktarılmaktadır:

31.12.2018		
403 KİRAL. İŞL. KAYN. YÜKÜML. HS.	17.152	
303 KİRAL. İŞL. KAYN. YÜKÜM. HS.		17.152
<i>Uzun vadeli borçların kısa vadeli hesaplara alınması</i>		
/		

Gelecek dönem finansal giderleri borçları kısa vadeli hesaplara aktarılmaktadır:

31.12.2018		
308 ERT. BORÇL. MALİYETLERİ. HS. (-)	12.487	
408 ERT. BORÇL. MALİYETL. HS. (-)		12.487
<i>Uzun vadeli giderlerin kısa vadeli hesaplara alınması</i>		
/		

Dönem sonunda kiralanan makineye amortisman ayrılmaktadır (100.564 / 5 yıl):

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	20.113	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSM. HS. (-)		20.113
<i>Kiralanan makinenin amortisman kaydı</i>		
/		

Son olarak dönem sonunda ilk taksit ödemesi yapılmaktadır:

31.12.2018		
303 KİRAL. İŞL. KAYN. YÜKÜML. HS.	30.000	
102 BANKALAR HS.		30.000
<i>Kiralamaya ilişkin ilk taksit ödemesi</i>		
/		

BOBİ FRS'ye göre geleneksel kiralamada kiracı, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtmaktadır (BOBİ FRS, pr.15.19). MSUGT -VUK'da faaliyet kiralaması veya geleneksel kiralama konusunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2.2.7.3. Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

BOBİ FRS'ye göre kiraya verenler, finansal kiralama işlemine konu varlığı finansal tablolardan çıkarmaktadır. Gerçeğe uygun değer ve başlangıçta katlanılan direkt maliyetler toplamı kadar alacağı kayıtlara almaktadır. Gerçeğe uygun değer ve defter değeri arasındaki farkı da kâr ya da zarara yansıtmaktadır. Kira ödemelerinde, anapara geri ödemesi ve finansman geliri şeklinde ayırım yapılmaktadır. Finansman geliri geriye kalan alacak tutarı için sabit faiz oranı ile dönemlere dağıtılmakta ve kayda alınmaktadır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. (BOBİ FRS, pr.15.20-21).

MSUGT-VUK'a göre kiracı tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralamanın süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplamı, kiralamaya konu varlık, bu varlığın net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarla değerlendirilmektedir. Varlığın net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması durumunda, varlık iz bedeliyle değerlendirilmekte ve aradaki fark varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi değerlendirilmektedir. Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilerek değerlendirilmektedir (VUK, mük.m.290).

Tablo 10’da kiraya veren açısından finansal kiralama işlemlerinin MSUGT-VUK ve BOBİ FRS karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 10. Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması

İŞLEM	VUK - MSUGT	BOBİ FRS
İlk Ölçüm	Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktive alınacaktır. Diğer yandan, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir.	Varlık finansal tablo dışı bırakılır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.
Bilançoda Gösterim Grubu	Bilanço dışı bırakılır.	Bilanço dışı bırakılır.
Alacakların Takip Yeri	120 Alıcılar, 121 Alacak Senetleri, 220 Alıcılar, 221 Alacak Senetleri hesaplarında izlenir.	136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 236 Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarında izlenir.
Sonraki Ölçüm	Faiz geliri ve anapara ödemeleri olarak ayrıştırılır. Her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir.	Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve faiz geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.

Kaynak: Demirci ve Kıymaz Kıvraklar, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, 2018, s. 517.

BOBİ FRS’de kiraya veren üretici veya satıcı niteliğinde ise, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi gibi kaydetmektedir. Kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı hasılat tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplamakta, başlangıçtaki doğrudan maliyetleri de gider olarak kâr veya zarara yansıtmaktadır (BOBİ FRS, pr.15.23,27).

MSUGT-VUK’a göre kiralayanın finansal kiralama konusu varlığın üretimi veya alım satımını yapması durumunda, varlığın net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınmaktadır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr ya da zarar olarak kaydedilmektedir (VUK, mük.m. 290).

Örnek: SAS işletmesi filosundaki ticari araçlardan birini, 01.01.2019 tarihinde 102.000 TL fiyat ile 3 yıl eşit taksitle ve yıllık %15 faiz ile YAY işletmesine kiraya vermiştir. İki işletme arasında yapılan finansal kiralama sözleşmesince kiralanan araç kiralayan işletme tarafından satın alınacaktır. Kiralanan ticari aracın gerçeğe uygun değeri 85.000 TL, bugünkü değeri de 77.629 TL’dir. Faydalı ömrü de 3 yıldır (Özbirecikli vd. 2017, s. 275).

Buna göre SAS işletmesinin tahsil edeceği gelirin anapara ve faiz olarak şu şekilde hesaplanmıştır:

YILLAR	TAKSİTLER	FAİZ	ANAPARA	KALAN
01.01.2019				77.629,65
31.12.2020	34.000	11.644,45	22.355,55	55.274,10
31.12.2021	34.000	8.291,11	25.708,89	29.565,21
31.12.2022	34.000	4.434,78	29.565,21	0
TOPLAM	102.000	24.370,34	77.629,66	

Sözleşmenin meydana geldiği tarihte yapılacak kayıt:

1.01.2019		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	34.000	
220 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	68.000	
128 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)		11.644
228 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)		12.727
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS..		77.629
Sözleşme zamanı kiralamanın yapıldığı kayıt		
/		

Döneme ait faiz gelirleri gelir olarak kayıt edilmektedir:

31.12.2019		
128 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)	11.644	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		11.644
<i>Faiz gelir kaydı</i>		
/		

Vadesi gelen kira ödendiğinde yapılan kayıt:

31.12.2019		
102 BANKALAR HS.	34.000	
120 MÜŞTERİLER. ALACAKLAR HS.		34.000
<i>Vadesi gelen kiranın tahsil edilmesi</i>		
/		

Dönem sonunda dönemsel aktarmalar ilgili hesaplara yansıtılmaktadır:

31.12.2019		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	34.000	
128 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)	8.291	
220 MÜŞTERİLER. ALACAKLAR HS.		34.000
228 ERT.VADE FAR. GEL.HS. (-)		8.291
<i>Dönemsel aktarım kaydı</i>		
/		

2.2.7.4. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

Satış ve geri kiralama işlemi, varlığın sahibinin varlığı satma ve aynı varlığı geri kiralama işlemi ifade etmektedir. Satış ve kiralama çoğunlukla birbiriyle ilgilidir ve ekonomik özü temel alınarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, pr.15.31).

Finansal kiralama ile sonuçlanan satış ve geri kiralama işleminde satış tutarının kayıtlı değeri aşan kısmı gelir olarak finansal tablolara aktarılmamakta, finansal durum tablosuna alınarak kiralama boyunca itfa edilmektedir (BOBİ FRS, pr.15.32).

Geleneksel kiralama ile sonuçlanan satış ve kiralama işleminde varlığın satış tutarı, GUD ve kira ödemelerinin piyasa oranlarıyla yapıp yapılmadığına göre şu şekilde finansal tablolara alınmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 269; BOBİ FRS, pr.15.33):

- Satış GUD ile gerçekleşmişse gelir ya da gider direkt olarak kâr zarar tablosu ile ilişkilendirilmektedir,
- Satış tutarının GUD' den düşük olması ve varlıkla ilgili karşılaştırılan kira ödemelerinin piyasa oranlarından daha düşük tutulmasıyla da bu kaybın karşılanmadığında, satış ile ilgili kâr veya zarar doğrudan kâr zarar tablosuna aktarılmaktadır,
- Satış tutarının GUD' den düşük olması ve varlıkla ilgili karşılaştırılan kira ödemelerinin piyasa oranlarından daha düşük tutulmasıyla bu kayıp karşılandığıdaysa kâr ya da zarar ertelenmekte ve varlığın tahmin edilen kullanım ömrü gözetilerek kira ödemeleri ile orantılı şekilde itfa edilmektedir,
- Satış tutarının GUD' den yüksek olması halinde satış tutarı ile GUD arasındaki farktan meydana gelen gelir ertelenmekte ve varlığın tahmin edilen kullanım ömrü boyunca itfa edilmektedir.

2.2.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

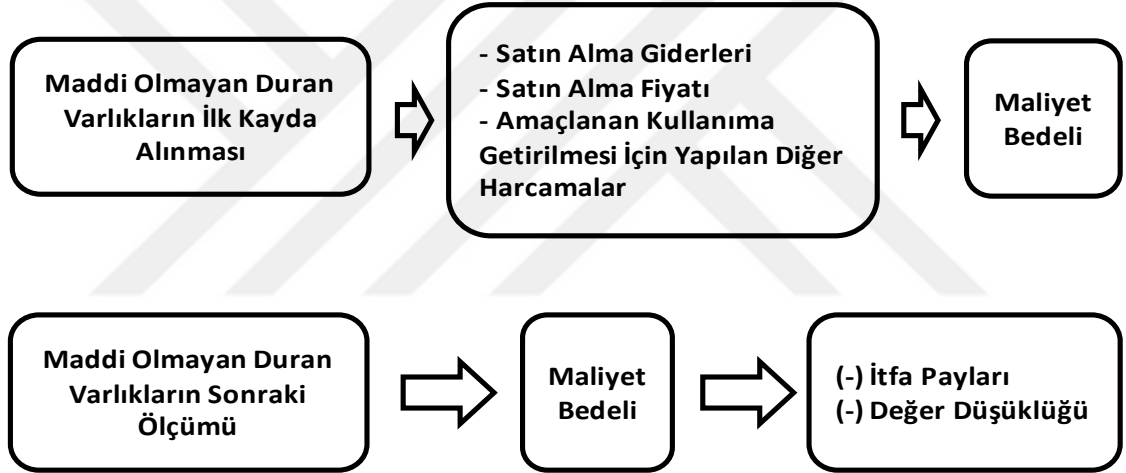
BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar; “parasal olmayan fakat tanımlanabilen, fiziksel niteliğe sahip olmayan varlık” şeklinde tanımlanmaktadır. Varlık hem maddi hem de gayri maddi özelliklerde olabilmektedir. Böyle bir durum olduğunda varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilmekte ve kayıt altına alınmaktadır (BOBİ FRS, pr.14.2, 6).

MSUGT-VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklar herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmayan işletmelerin fayda sağladığı ya da gelecekte faydalanmayı düşündüğü aktifleştirilmiş giderler ve hukukça korunan haklar ve şerefîyeler gibi kalemlerden meydana gelmektedir (Margos, 2010, s. 3).

2.2.8.1. İlk Kayıt ve Sonraki Ölçüm

BOBİ FRS'ye göre ilk kez kayıt edilen maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedelinden değerlendirilmektedir. Sonraki ölçümlerde birikmiş değer düşüklükleri ve birikmiş amortismanlar indirilerek varlığın maliyetinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, pr.14.7-21). MSUGT-VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Sonraki ölçüm ise ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden yapılmaktadır (Doğan, 2017, s. 123).

Şekil 16'da BOBİ FRS için maddi olmayan duran varlıkların ölçümü ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.



Şekil 16. BOBİ FRS, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçümü

Kaynak: KGK, *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3*, İstanbul, 2017, s.67.

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklarda da olduğu gibi maddi olmayan duran varlıklar için de vadeli olarak yapılan alımlarda bir yıl veya daha kısa süreli bir ödeme durumu varsa vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Ancak bir yıldan daha uzun bir vadeli satın almadan söz ediliyorsa borçlanma maliyetleri standardı da dikkate alınmakta ve faiz gideri ayrıştırılmaktadır (Güleç, 2018, s. 915). Bu durumda maddi olmayan duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli satın alınması durumunda vade farkı tutarı etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmakta ve kayıt edilmektedir (BOBİ FRS, pr.14.9).

Örnek: İşletme, 05.01.2018 tarihinde üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere 85.000 TL bedelle bir bilgisayar yazılımı satın almış, yazılımı çalıştırmak için de 6.500 TL'lik sair harcamalara katlanmıştır. İşletme satın alma bedelinin 65.000 TL'si ve sair harcamalar için 6.500 TL'yi peşin, geri kalan kısmını da 5 aylık vade ile ödeyecektir (KDV ihmal edilmiştir).

5.01.2018		
261 HAKLAR HS.	91.500	
102 BANKALAR HS.		71.500
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		20.000
Bilgisayar yazılımı satın alınması		
/		

BOBİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlıkların kayıt edilirken iki unsurdan söz edilmektedir. Bunlar araştırma ve geliştirme evreleridir. Araştırma evresinde katlanılan giderler kâr ya da zarara yansıtılmakta, geliştirme evresinde yapılan giderler ise belirli şartların taşınması halinde varlık olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, pr.14.15-17).

MSUGT-VUK'a göre yapılan araştırma geliştirme (AR-GE) giderleri varlık maliyetine ilave edilebilmektedir. AR-GE giderleri maliyet değerinden aktifleştirilebilmekte, isteğe bağlı olarak ta gider kaydedilebilmektedir. Eğer AR-GE giderleri aktifleştirilecekse itfa süresi beş yıl olarak belirlenmiştir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

2.2.8.2. İtfa

BOBİ FRS'ye göre yararlı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, pr.14.22). Varlığın itfaya tâbi tutarı maliyet bedelinden kalıntı değerinin çıkarılmasıyla tespit edilir (Ataman Akgül, 2005, s. 43). Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, o varlığın yararlı ömrü sonunda üçüncü bir şahıs tarafından satın alınacağı taahhüdün bulunması veya varlığın aktif bir piyasasının olup olmama durumuna bağlıdır. Bu şartlar söz konusu değilse kalıntı değer sıfır kabul edilmektedir (BOBİ FRS, pr.14.28).

Bir varlığın faydalı ömrü beklenen kullanım süresi veya işletmece varlıktan elde edilmesi beklenen üretim ya da kullanım miktarını ifade etmektedir. BOBİ FRS'ye göre ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi, işletme tarafından serbestçe tespit edilmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 474; BOBİ FRS, pr.14.24).

Amortisman işlemi, iktisadi kıymet kullanılabilecek durumda olduğu zaman başlamakta, finansal tablolardan çıkarılması ile son bulmaktadır. Bu nedenle dönemde kullanımına başlanan iktisadi kıymetler kullanıldıkları güne göre kıst amortisman işlemine tabi tutulmaktadır (BOBİ FRS, pr.14.25). İtfa süresi sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar gerçekçi tahminlere dayandırılarak işletmelerce belirlenmekte, itfa süresi belli olmayan maddi olmayan duran varlıklarda ise beş yıldan az ve on yıldan çok olmamak kaydı ile işletmeler tarafından belirlenmektedir (BOBİ FRS, pr.14.33).

VUK'a göre itfa süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tarafından tespit edilmektedir. MSUGT'ye göre, faydalı ömrü belli olmayan maddi olmayan duran varlıklara beş yılda doğrusal oranlarda amortisman ayrılmaktadır (333 Sayılı Genel Tebliği).

BOBİ FRS'ye göre ilgili döneme ait amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine eklenmediği zaman kâr ya da zarara aktarılmaktadır. Yansıtılan amortisman giderleri kâr veya zarar tablosunda işletmenin fonksiyonuna uygun olarak raporlanan kısımlarda gösterilmektedir (BOBİ FRS, pr.14.32).

2.2.8.3. Değer Düşüklüğü

Varlıkların değer düşüklüğü ibareleri gösterip göstermediği her raporlama dönemi sonunda kontrol edilmektedir. (BOBİ FRS, pr.14.35). Böyle bir ibarenin bulunması halinde, söz konusu varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanmaktadır. Varlığın, satışa ilişkin maliyetlerden arındırılmış, gerçeğe uygun değeri ve kullanım değeri arasından daha fazla olan değer, geri kazanılabilir değerdir. Varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerden daha büyük olursa değer düşüklüğü zararı oluşmaktadır. (BOBİ FRS, pr.18.3,4). Buna göre, maliyet değeri ile değerlendirilen duran varlıklar değer düşüklüğü tespit edildiğinde değer azalışı gider olarak kaydedilmektedir (Gücenme Gençoglu, 2017, s.16).

Örnek: İşletme 01.01.2018 tarihinde katlandığı maliyetler dahil 91.500 TL bedelle satın aldığı bilgisayar yazılımı için dönem sonu değerlemesi yapacaktır. Varlığın faydalı ömrü 5 yıl geri kazanılabilir değeri 70.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Amortisman : $91.500 \times (1/5 \text{ yıl}) = 18.300 \text{ TL}$
Dönem sonu defter değeri : $91.500 - 18.300 = 73.200 \text{ TL}$
Değer düşüklüğü zararı : $73.200 - 70.000 = 3.200 \text{ TL}$

Bu durumda varlığın değerlenmiş değeri,

$91.500 - 18.000 - 3.200 = 70.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmış olur.

Dönem sonunda yapılan amortisman kaydı:

31.12.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	18.300	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. HS. (-)		18.300
<i>Dönem sonu amortisman kaydı</i>		
/		

Değer düşüklüğü kaydı:

31.12.2018		
659 DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GİD. VE ZAR. HS. (-)	3.200	
261 HAKLAR HS.		3.200
<i>Değer düşüklüğü kaydı</i>		
/		

2.2.8.4. Finansal Tablo Dışı Bırakma

BOBİ FRS’de maddi olmayan duran varlıkların elden çıkarılması ya da varlıktan beklenecek faydanın tükenmesi durumunda varlık finansal tablolardan çıkarılmaktadır (BOBİ FRS, pr.14.36). MSUGT-VUK’da maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömrü tamamlandığında kullanılmaya devam ediliyorsa iz değeri ile takip edilmektedir.

2.2.9. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılıp değerlendirilmesinden önce katlanılan giderler ve bir maden kaynağından cevher çıkarılabilir olduğu teknik ve ekonomik açıdan kanıtlandıktan sonra meydana gelen harcamaların muhasebeleştirilmesi hususlarında bu bölüm standartlarından yararlanılmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 157).

2.2.9.1. İlk Kayıt ve Sonraki Ölçüm

Arama ve değerlendirme varlıkları ilk defa kayıt edilirken maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Sonraki ölçümde maliyet bedelinden amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararı indirilmiş tutar üzerinden yapılmaktadır (BOBİ FRS, pr.8.4-7).

Değer düşüklüğü durumu incelendiğinde, arama değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşabileceğini gösteren durum ve şartların mevcut olması halinde söz konusu varlıklar değer düşüklüğü açısından değerlendirilmektedir (Doğan, 2018, s. 122; BOBİ FRS, pr.8.8).

Örnek: ARZ maden işletmesi, 03.01.2018 tarihinde maden arama faaliyetlerinde kullanmak üzere 200.000 TL bedelle kazı makinesi satın almıştır (KDV ihmal edilmiştir). Faydalı ömrü 5 yıl olan makine normal amortisman yöntemi ile itfa edilmektedir. Kalıntı değeri ise 30.000 TL'dir. Dönem sonu geldiğinde makinenin piyasa değeri ölçülmüş ve değerinin 150.000 TL olduğu tespit edilmiştir (Özbirecikli vd., 2017, s. 154).

3.01.2018		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	200.000	
102 BANKALAR HS.		200.000
<i>Kazı makinesi alımı kaydı</i>		
/		

Ayrılacak amortisman tutarı: $200.000 - 30.000 = 170.000$ TL

Amortisman : $170.000 \times (1/5\text{yıl}) = 34.000$ TL

31.12.2018		
756 MAD. KAY. ARAN. VE DEĞ. GİD. HS.	34.000	
258 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN. HS. (-)		34.000
<i>Kazı makinesinin amortisman kaydı</i>		
/		

Dönem sonu defter değeri: $200.000 - 34.000 = 166.000$ TL

Değer düşüklüğü : $166.000 - 150.000 = 16.000$ TL

31.12.2018		
756 MAD. KAY. ARAN. VE DEĞ. GİD. HS.	16.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZL. HS.		16.000
<i>Kazı makinesinin değer düşüklüğü kaydı</i>		
/		

MSUGT-VUK'da madencilik arama ve geliştirme harcamalarının gider olarak kaydedilmesi veya aktifleştirilmesi konusunda düzenlemeye yer verilmemiş, harcamaların maliyet bedeli ile kayıt edileceği bildirilmiştir. Vergi yasalarınca, petrol arama ruhsatının elde edilmesinde katlanılan giderler, geliştirme giderleri ve işletme giderleri maddi olmayan duran varlık olarak aktive alınmaktadır (Karapınar vd., 2010, s. 64).

MSUGT-VUK'da madenler özel tükenmeye tabi varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Madenlerin aranması, çıkarılması ve geliştirilmesi için yapılan maliyetler ve madencilik faaliyeti ile ilişkili yapılan işlemlerin kayıt altına alınmasında Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap grubu ve altında yer alan hesap kalemleri kullanılmaya devam etmektedir.

2.2.9.2. Sunum

Arama ve değerlendirme varlıkları, özellikleri göz önüne alınarak duran varlıklar grubunda sınıflandırılmakta, bu sınıflandırma tutarlı olarak sürdürülmektedir. İşletme, arama ve değerlendirmeye ilgili muhasebe politikalarını, arama ve değerlendirmeden

kaynaklı varlık ve yükümlülüklerini, gelir gider ve esas ve yatırım faaliyetlerinden doğan nakit akışlarını dipnotlarda açıklayıp sunmalıdır (BOBİ FRS, pr.8.10-11).

Maden varlığı edinmede, satın alma yolu ile ve arama yolu ile olmak üzere iki yoldan söz edilmektedir. Satın alınan madencilik hakkı 260 Haklar grubunda takip edilmekte, ruhsat alındığında da VUK'a göre itfa edilmektedir. Maden, arama yolu ile edinilmiş ise muhasebeleştirme yapılan arama faaliyeti harcamaları, maden rezervinin bulunması veya bulunmamasına göre farklılık arz etmektedir. Maden rezervi bulunmuş ise 271 No'lu arama giderleri hesabında, bulunmaması halinde 750 No'lu AR-GE hesabında takip edilmektedir. Dönem sonunda da yansıtma hesabı ile 630 No'lu hesap ile giderleştirilmektedir (Yardımcıoğlu vd., 2014, s. 77).

2.2.10. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğü, yetersiz üretim talebi, demode olma veya eskime, ihmal veya kötü yönetim sonucu meydana gelmektedir. Ek olarak üretim hattının satılması veya işletmenin tasfiyesi, varlıkların kamulaştırılması ve içinde bulunulan piyasada üretimin durmasıdır (Akgün, 2009, s. 3).

Varlıkların değer düşüklüğü ibareleri gösterip göstermediği raporlama dönemi sonunda kontrol edilmekte, böyle bir ibarenin bulunması halinde, söz konusu varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, pr.18.4). BOBİ FRS'ye göre varlıklarda değer düşüklüğü Şekil 17'deki gibi ifade edilmiştir.



Şekil 17. BOBİ FRS, Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Kaynak: KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3, İstanbul, 2017, s.80.

Varlığın, satışa ilişkin maliyetlerden arındırılmış, gerçeğe uygun değeri ve kullanım değeri arasından daha fazla olan değer geri kazanılabilir değerdir. Varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerden daha büyük olursa değer düşüklüğü zararı oluşturmaktadır. Finansal Durum Tablosunda varlıkların geri kazanılabilir tutarından yüksek bir değer ile gösterilmemesi gerekmektedir (BOBİ FRS, pr.18.3).

MSUGT-VUK'a göre maddi duran varlıkların değerlemesinde maliyet bedeli kullanılmaktadır. Değer düşüklüklerinin kayda alınması hususunda açık bir hüküm yer almamaktadır. MSUGT-VUK'da "fevkalade amortisman" uygulaması kullanılmaktadır. Bu duruma göre, konu ile ilgili bakanlıkların görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmiş oranların kullanılması öngörülmüştür (VUK, m. 317).

2.2.10.1 Değer Düşüklüğü Göstergeleri

Varlığın değerinde çeşitli sebepler nedeni ile düşüşler görülebilmektedir. Piyasa değerinin normalden fazla değer kaybetmesi, işletmenin bulunduğu piyasada olumsuz etki yaratan gelişmeler olması, piyasa faiz oranlarının iskontolar üzerindeki etkisi, varlıkta meydana gelen hasar ve demode olduğuna dair belirtiler vb. gibi unsurlar değer düşüklüğüne ilişkin göstergeler olarak değerlendirilebilmektedir (BOBİ FRS, pr.18.5). Bu göstergeler işletme içinden ya da dışından olmakla birlikte, bunların dışında da göstergeler bulunabilmektedir (Syzykova, 2016, s. 29).

2.2.10.2. Geri Kazanılabilir Tutar

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın satışından ya da kullanımından işletmenin elde etmeyi beklediği ekonomik faydalar olarak tanımlanmaktadır. Bu tutarın bulunması için net geçeğe uygun değer ve kullanım değeri hesaplanmakta, bu iki değerden büyük olanı geri kazanılabilir değer olmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 291).

BOBİ FRS'ye göre geri kazanılabilir tutar, her bir varlık için ayrı ayrı belirlenmektedir. Ancak bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaktadır. Bir varlığın nakit yaratan birimi, diğer varlıkların veya varlık gruplarının oluşturduğu nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur (BOBİ FRS, pr.18.7).

2.2.10.3. Değer Düşüklüğünün Kaydı

Bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre öncelikle yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, pr.18.27). MSUGT-VUK’da böyle bir hüküm yer almamaktadır. Şekil 19’da BOBİ FRS için değer düşüklüğünü kaydedilmesi ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.



Şekil 18. BOBİ FRS, Değer Düşüklüğü Kaydı

Kaynak: KGG, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3, İstanbul, 2017, s.84.

2.3. GELİR VE BENZERİ UNSURLARIN RAPORLANMASI

Bu bölüm kapsamında, gelir ve benzeri unsurların raporlanması ana başlığının altında hasılat ve devlet teşvikleri hükümleri incelenmiştir. Bölümlerin incelenmesinde, öncelikle iki mevzuat arasında değerlendirme ve karşılaştırma yapılabilecek hususlara değinilmiştir.

2.3.1. Hasılat

BOBİ FRS hasılatı, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlamıştır. Bölüm kapsamında mal satışları, hizmet sunumu, işletmenin

yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı işlemleri yer almaktadır (Çalış ve Hışman, 2019, s. 361; BOBİ FRS, pr.5.3).

MSUGT'ye göre hasılatın kaynakları mal satışı, hizmet sunumu ve inşaat sözleşmeleridir (Doğın, 2018, s. 120). VUK'a göre ise mal ve hizmet satışından elde edilen hasılat, faturanın kesilmesiyle tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir (Kıymetli şen ve Özbirecikli, 2018 s. 467).

2.3.1.1. Hasılatın Kayda Alınması ve Ölçümü

BOBİ FRS'ye göre işletmeye girecek ekonomik faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve bu ekonomik faydanın giriş olasılığının yüksek olması, hasılatın kayda alınmasında ölçüt olarak belirtilmiştir (BOBİ FRS, pr.5.5).

MSUGT-VUK'a göre mal satışından ve hizmetin ifasından oluşan hasılat, faturanın kesildiğı anda tahakkuk etmekte ve kayıt altına alınmaktadır (VUK, m. 229).

BOBİ FRS'ye göre hasılatın ölçümü alınması beklenen ya da alınan bedel üzerinden iskontolar indirildikten sonraki tutar üzerinden yapılmaktadır (BOBİ FRS, pr.5.8). MSUGT-VUK'a göre hasılat, satış iskontolarının satış fiyatından düşölmesi ile bulunan bedel üzerinden ölçölmektedir.

BOBİ FRS'ye göre elde edilen hasılatın bir yıl ya da daha kısa bir zamanda tahsil edileceğı tahmin ediliyorsa vade farkı ayrıştırılmadan, tahsil edilen ya da tahsil edilmesi öngörölen bedel ile ölçölmektedir. Eğer bu bedel bir yıldan daha uzun bir zamanda tahsil edilecek ise vade farkları ayrıştırmak sureti ile peşin bedel ile ölçüm yapılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2018, s. 801; BOBİ FRS, pr.5.9).

Örnek: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren PR işletmesi 02.03.2018 tarihinde 180.000 TL maliyetli ve satış fiyatı 240.000 TL olan ticari mallarını 300.000 TL fiyat ile RT işletmesine 5 ay vade ile satmıştır (KDV ihmal edilmiştir).

Hesaplanan vade farkı 5 ay için 60.000 TL'dir. BOBİ FRS' ye göre bu fark satış hasılatı olarak muhasebeleştirilir.

2.03.2018		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	300.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		300.000
<i>Ticari malların satış kaydı</i>		
/		
2.03.2018		
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS. (-)	180.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.		180.000
<i>Yapılan satışın maliyet kaydı</i>		
/		

MSUGT-VUK'a göre, vadenin bir yıl veya yıldan kısa ya da uzun olmasına bakılmaksızın vadeli bedelin tümü hasılatın konusunu oluşturmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5). Hasılatı oluşturan bedel sadece işletmenin kendi namına sağladığı sağlayacağı ekonomik faydalardan oluşmalıdır. Diğer gruplardan kurumlardan elde edilen gelirler hasılat kapsamında değerlendirilmemelidir.

2.3.1.2. Mal Satışı ve Hizmet Sunumu

Mal satışına ilişkin hasılatın kayda alınması bazı ölçütlerin sağlanmasına bağlı bulunmaktadır. Malların mülkiyetinin getirdiği riskler ile faydaların alıcıya bırakılması, satılmış mallarda bir kontrolün kalmaması, hasılatın ölçümünün net bir şekilde yapılabilmesi, hasılatı konu işlemten kaynaklı faydanın elde edilme olasılığının yüksek olması ve hasılatı konu işlem için katlanılmış maliyetlerin net bir şekilde ölçülebiliyor olması hasılatın kayıt edilmesi için gerekli unsurlardır (BOBİ FRS, pr.5.14).

BOBİ FRS'ye göre sonucunun güvenilir bir biçimde öngörüldüğü hizmet sunumlarından kaynaklanan işlemlerin hasılatından elde edilen bedel, raporlama dönemi sonunda tamamlanma düzeyi itibari ile kayıt edilmektedir. Hasılatın bu tamamlanma düzeyini dikkate alarak kayıt edilmesine tamamlanma yüzdesi yöntemi adı verilmektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hasılat hizmet sunumu yapılan dönemde finansal tablolarda sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.5.18).

MSUGT-VUK’a göre hasılat, işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde sattığı mal ya da hizmetler karşılığında aldığı ya da tahakkuk ettirdiği toplam değerleri kapsamaktadır. Hizmet sunumunun hasılat kaydedilebilmesi için hizmetin ifasının tamamlanmış olması gerekmektedir (Memiş, 2018, s. 240).

BOBİ FRS’ye göre hizmet sunumunun kayıt edilmesi için de bazı ölçütler belirtilmiştir. Hasılat tutarının net olarak ölçülebilir olması, hasılatı konu işlemde kaynaklı faydanın elde edilme olasılığının yüksek olması, raporlama döneminin sonunda hasılatı konu işlem için tamamlanma düzeyinin net şekilde ölçülebilir olması, hasılatı konu işlem için katlanılmış maliyetlerin net bir şekilde ölçülebiliyor olması hasılatın kayıt edilmesi için gerekli unsurlardır (BOBİ FRS, pr.5.19).

2.3.1.3. İnşa Sözleşmeleri

İnşa sözleşmesi bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir (BOBİ FRS, pr.5.22). İnşaat işleri yapısından dolayı tamamlanması uzun yıllar süren işlerdir. Bu yüzden tahmini maliyetlerde zaman zaman değişiklikler görülebilmektedir. Hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerde yaşanan bir değişikliğin etkisi muhasebe tahminlerinde bir değişiklik biçiminde ileriye dönük olarak uygulanmaktadır. Başka bir deyişle değişiklik sebebiyle geriye dönük düzeltme yapılmamakta, değişiklik cari dönem ve gelecek dönemlere etki etmektedir (Çatıkkaş vd., 2018, s.196).

BOBİ FRS’ye göre inşa sözleşmelerinde sonucun güvenilir bir biçimde öngörülebildiğinde sözleşme ile alakalı hasılat ile maliyetler tamamlanma düzeyi kapsamında raporlama dönemi sonunda kâr ya da zarara aktarılmaktadır. Güvenilir tahmin edilebilen sonucun anlamı gelecekteki maliyetlerin ve fatura bedellerinin tahsil edilebilir olduğuna ilişkin güvendir (BOBİ FRS, pr.5.23-24).

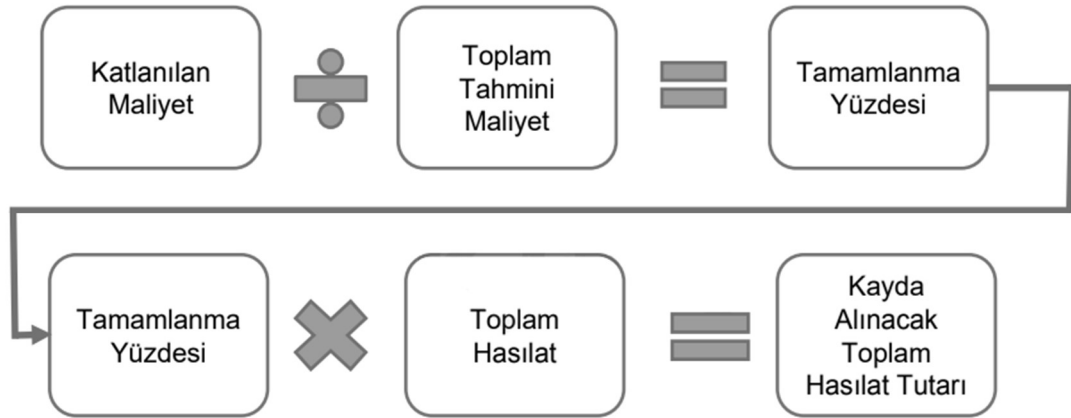
MSUGT-VUK’a göre hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin tamamlandığı dönemde muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır. İnşaat sözleşmelerinden doğan hasılat tutarı, işin bittiği yıl

belirlenmekte ve hasılatın tamamı o yılın gelir ve gideri arasında gösterilmektedir (Yıkılmaz vd., 2016, s. 148).

2.3.1.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Yapılan işin tam olarak bitmesi beklenmeksizin ve döneme ait gelir ve giderlerin işin tamamlanma oranına göre ilgili dönem kâr veya zarar tablosuna aktarılması “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntemle göre dönemsellik ilkesi gözetilerek ihtiyaca uygun, nitelikli ve güvenilir bir raporlama yapılabilmektedir (Gençoğlu, 2017, s. 10).

BOBİ FRS’de tamamlanma düzeyi, tamamlanmış işin en iyi biçimde ölçüleceği yöntemin kullanılması ile tespit edilmektedir. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı kullanılabilecek yöntemlerdendir (BOBİ FRS, pr.5.31). BOBİ FRS’ye göre tamamlama yüzdesi yöntemi Şekil 19’da şu şekilde ifade edilmiştir.



Şekil 19. BOBİ FRS, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Kaynak: KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 2, İstanbul, 2017, s.29.

MSUGT-VUK’da tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde taahhüt edilen iş bitirildiğinde hasılat ve kar-zarar raporlanmaktadır. Bir dönemi aşan yıllara yaygın inşaat işlerinde, her dönemin sonunda kar-zarar raporlanmamakta sonuçların karşılaştırması yapılmamaktadır. Bu nedenle inşaat maliyetlerinin önceden

tahmin edilmesi gerekmemektedir. İş bitirildiğinde kar ve zarar hesaplanacağı için, gerçek maliyet rakamlarının belirlenmesi yeterli olacaktır. Ayrıca kar, inşaat taahhüt işinin bitiminde hesaplanarak, raporlanmakta ve vergilendirilmektedir (Gücenme Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018, s. 137).

Hizmet sunumu ya da inşaa sözleşmesi ile ilgili birtakım maliyetler oluşabilmektedir. Yapılan işin veya hizmetin tamamlanmış kısmını ilgilendiren, geri kazanılma olasılığının yüksek olması kaydı ile kâr ya da zarar olarak raporlanmayıp “Peşin Ödenmiş Giderler” olarak sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.5.33).

2.3.1.5. Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

İşletme varlıkları işletme dışı unsurlarca kullanıldığında faiz, isim hakkı ya da kâr payı gelirleri ortaya çıkmaktadır. Nakit ya da nakit benzerleri kullandırıldığında talep edilen bedel faiz, işletmenin patent, marka, yazılım programları gibi uzun vadeli varlıklarını kullandırıldığında talep edilen bedel isim hakkı ve işletme kârının özkaynak hamillerine payları oranında dağıtılması da kâr payı olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, pr.5.36-39). Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri şöyle kayıt edilir:

- Faiz, Finansal Araçlar bölümündeki gibi etkin faiz yöntemi ile hesaplanarak,
- İsim hakları bağlı bulundukları sözleşmelerin özü esas alınarak,
- Kâr payı pay sahiplerinin payına düşen ödemeye hak kazandığı anda kayıt altına alınmaktadır (BOBİ FRS, pr.5.41).

2.3.2. Devlet Teşvikleri

Devletler vatandaşlarının refahını yükseltmek amacı ile bazı durumlarda gelirlerinin bir kısmından vazgeçerek bazı politikalar geliştirmekte ve uygulamaktadır. Uyguladığı bu politikalardan biri de devlet teşvikleridir (Onacak ve Çukacı, 2018, s. 116).

Devlet teşvikleri, gelişmesi amaçlanan bölgeler için ya da daha hızlı ve fazla geliştirilmek istenen ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından her türlü maddi ve maddi olmayan unsurlar ile desteklenmesidir (Onay, 2016, s. 32).

2.3.2.1. Devlet Teşviklerinin Amacı ve Kapsamı

Devlet teşviklerinin amacı, işletmeleri sağlanan ya da yararlanılan bu teşvik olmadan yapılamayacak işlerin yapılmasına yönlendirmektir. Teşviklerde esas olan kaynak transferidir. Devlet belirli sektör ve bölgeleri desteklemek için işletmelere kaynak aktarabilir bu kaynaklar devlet teşvikleridir. Bunlara ek olarak işletmelerin yurt dışındaki tanıtım ve fuar giderleri desteklenen bölgeler için arsa tahsisi de örnekler arasında gösterilebilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 275).

2.3.2.2. Kayıt ve Ölçüm

İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılmaktadır. İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler ise performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılınca ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar Finansal Durum Tablosunda “Ertelenmiş Gelirler” kalemi içerisinde gösterilmektedir. (BOBİ FRS, pr.16.7). Teşvikler varlıkların gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir. Piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan krediler, bu kredi için devlete yapılacak geri ödemelerin benzer bir kredi için uygulanan piyasa faiz oranıyla iskonto edilmesiyle hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ölçülerek Finansal Durum Tablosunda “Diğer Finansal Yükümlülükler” kalemi içinde gösterilmektedir. Devletten alınan kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna yansıtılan finansal yükümlülük arasındaki fark bu bölüm uyarınca devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, pr.16.9).

MSUGT’de doğrudan böyle bir bölüm olmasa da VUK’da teşvik belgeli yatırımlardan kaynaklı primlerin hasılat yazılabileceği gibi sabit yatırım maliyetlerinden indirilebileceği ifade edilmiştir (VUK, 176 Sıra No’lu Tebliği).

2.4. DÖNEMSEL UNSURLARIN RAPORLANMASI

Bu bölümde, dönemsel unsurların raporlanması ana başlığının altında Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar ile Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

incelenmiştir. Bölümlerin incelenmesinde, öncelikle iki mevzuat arasında değerlendirme ve karşılaştırma yapılabilecek hususlara değinilmiştir.

2.4.1.Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bu bölüm daha önceki bölümlerde ayrıca değinilen karşılıklar dışında, kıdem tazminatı, işletmeden çıkması muhtemel ekonomik faydalarla ilgili karşılıklar, şarta bağlı yükümlülük ve varlıklar için uygulanmaktadır.

2.4.1.1. Karşılıklar

Karşılık, gerçekleşeceği zaman ya da tutarı belli olmayan yükümlülük olarak tanımlanmaktadır. Garantilere, davalara, müşteri iadelerine, bir tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin yükümlülükler karşılıklara örnek olarak gösterilebilmektedir. Kayda alınması gerekmeyen yükümlülükler ve varlıkların defter değerindeki düzeltmelere bu bölümdeki hükümler uygulanmamaktadır (amortisman, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri vb.) (BOBİ FRS, pr.19.4).

MSUGT-VUK'a göre karşılık, hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara denmektedir (VUK, m. 288). Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan "İhtiyatlılık Kavramı" da işletmelere karşılık ayırma konusunda olanak tanımaktadır (1 Seri No'lu MSUGT).

BOBİ FRS'de sadece işletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumlarında karşılık ayrılması öngörülmüştür (Yıldırım, 2019, s. 425; BOBİ FRS, pr.19.5).

Karşılık işletmenin ilerideki faaliyetleri ile ilgisi olmayan geçmiş dönemlerdeki işlemler ve olaylardan kaynaklanan yükümlülükler için ayrılabilir (BOBİ FRS, pr.19.8).

Karşılık birden fazla unsur için hesaplanıyor ise karşılık tutarının bütün sonuçlar gözetilerek, gerçekleşebilme olasılıkları ile ağırlıklandırılması ve tahmin edilmesi gerekmektedir. Hesaplamanın böyle yapıldığı bir durumda zararın gerçekleşme olasılığına göre karşılık tutarında da değişiklik olacaktır. Bilinen bütün sonuçlar için, belli bir aralıkta sürekliliğin var olması halinde bu aralıktaki orta nokta karşılık tutarını belirleyebilmekte ve kullanılabilmektedir (BOBİ FRS, pr.19.11).

Örnek: Özel bir elektronik cihaz üreten AA işletmesi cihazlarına satışından itibaren 4 aylık garanti vererek 500 adet satmıştır. Üretilen cihazların garanti kapsamında iki türlü maliyeti oluşmaktadır. Birinci arıza grubunda maliyet 300 TL, ikinci arıza grubunda ise 50 TL olarak belirlenmiştir. İşletmenin daha önceki tecrübelerinden ürünlerinden %80 oranında hiçbir arıza ve soruna rastlanmazken, %5’inde yüksek maliyetli arıza ve %15’inde de düşük maliyetli tespit edilmiş ve beklenti bu yöndedir. Devam eden süreçte bu ürünlerden garanti süresince herhangi bir garanti maliyeti oluşturacak geri dönüş alınmamıştır. Buna göre işletme karşılık ayırmak için şu işlemleri yapacaktır (Gökçen vd., 2018, s. 454):

500 adet	x	80%	x	0	:	0	TL
500 adet	x	5%	x	300	:	7.500	TL
500 adet	x	15%	x	50	:	3.750	TL
							11.250 TL

olarak karşılık tutarını hesaplayacaktır ve bu rakam karşılık olarak ayrılacaktır.

		1.01.2018		
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ HS.			11.250	
VEYA				
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS. (-)				
375 GARANTİ KARŞILIKLARI HS.				11.250
<i>Garanti karşılığı ayrılması</i>				
		/		

Garanti süresince satılan ürünlerden garanti maliyeti oluşturacak geri dönüş alınmadığından ayrılan karşılık iptal edilecektir.

1.05.2018		
375 GARANTİ KARŞILIKLARI HS.	11.250	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. HS.		
VEYA		
621 SAT. TİC. MAL MALİYETİ HS. (-)		11.250
<i>Garanti karşılığının iptali</i>		
/		

Karşılığın münferit bir unsurdan kaynaklandığı durumlarda gerçekleşme olasılığı en güçlü tahmin karşılık tutarını belirleyebilmektedir. Karşılık tutarlarında daha gerçekçi bir tahmin için böyle bir durumda bile mümkün olan diğer sonuçlarda dikkate alınmalıdır (BOBİ FRS, pr.19.12).

Örnek: İşletme aleyhine açılmış olan ticari bir davayı avukatlarından aldığı bilgilere göre kaybedeceğini ve tazminat ödeyeceğini öğrenmiştir. İşletmenin avukatları tecrübelerine dayanarak işletmenin %80 ihtimalle 75.000 TL, %20 ihtimal ile de 300.000 TL tazminat ödeyeceğini öngörmektedir. Bu durumda işletme yüksek ihtimal olan 75.000 TL tazminatı ödeyeceğini öngörmektedir. Ancak diğer ihtimalde tutar olarak oldukça yüksek olduğundan dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısı ile işletmenin en gerçekçi tahmini 75.000 TL'den daha yüksek olacak ve şu şekilde hesaplanacaktır:

75.000	x 80%	:	60.000	TL
300.000	x 20%	:	60.000	TL
120.000 TL				

olarak hesaplanır ve karşılık ayrılır.

MSUGT'ye göre karşılıklar muhasebeleştirilebilir, ancak VUK'a göre şarta bağlıdır. VUK'a göre alacaklara karşılık ayrılabilmesi için dava sürecinin başlamış olması gerekirken, yükümlük için de davanın kaybedilip yükümlülük altına girilen tutarın kesinleşmesi beklenmektedir. (Doğan, 2018, s. 126).

2.4.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Raporlama yapılan dönemin sonunda kıdem tazminatına ait yükümlülük ile ilgili tahminler yapılmakta, yapılan bu tahminlerden kıdem tazminatı yükümlülüklerinde bir artış ortaya çıkmakta ve giderleştirilmektedir. Kıdeme esas ücret üzerinden hesaplanan kıdem tazminatında, iş gücü devir hızı ve daha önce gerçekleşmiş kıdem tazminatı gibi unsurlar dikkate alınmaktadır (Gücenme Gençoğlu ve Kurt, 2019, s. 351; BOBİ FRS, pr.19.17).

Örnek: Bir çalışan 31.12.2017 tarihinde ABC işletmesinde işe başlamıştır. 31.12.2018 tarihi itibarıyla, çalışan 2.500 TL brüt ücret ve 300 TL yol ve yemek yardımı almaktadır. 31.12.2019 tarihi itibarıyla ise ücret 2.900 TL'ye, yol ve yemek yardımı ise 400 TL'ye yükselmiştir. Geçmiş yıl istatistikleri, ABC işletmesinde çalışanların yaklaşık %50'sinin kıdem tazminatı almadan işten ayrıldığını göstermektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017, s. 321).

Tazminat
Yükü : Giydirilmiş Ücret x Kıdem x Kıdem Tazminatı Alma Oranı

31.12.2018 : 2.800 x 0,50 = 1.250 TL

31.12.2019 : 3.300 x 0,50 = 1.650 TL

2019 yılındaki kıdem tazminatı artışı 400 TL'dir. Bu tutarın tamamı faaliyet gideri olarak kayda alınacaktır.

31.03.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	400	
472 KIDEM TAZM. KARŞILIK. HS.		400
<i>Kıdem tazminatı artışı kaydı</i>		
/		

MSUGT-VUK'a göre, kıdem tazminatı ancak ödendiği anda gider olarak alakalı hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre işçilerin çalıştıkları döneme paralel olarak gider olarak

kaydedilmektedir. Ancak kıdem tazminatının yasal olarak ödenmesi gerektiği dönemde vergi matrahından mahsup edilebilecek bir gider olarak kabul edilmektedir (Parlakkaya, 2010, s. 278).

2.4.1.3. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler

Şarta bağlı varlık, 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 (BOBİ FRS, pr.19.21).

Örnek: Bir futbol kulübü ligde bulunan diğer kulüpler gibi müsabakaları yayınlayan işletme ile yayın anlaşması imzalamıştır. Anlaşmaya göre kulüp kazanacağı ve beraberlikle sonuçlanan müsabakalara göre farklı yayın ücreti alacaktır. Buna göre, işletmenin gelirlerinde sonuçlara göre değişiklik olacağından, işletme bu gelirleri finansal tablosunda göstermeyecek finansal etkilerine dipnotlarda yer verecektir (KGK, BOBİ FRS sunum 3, s. 70).

Şarta bağlı yükümlülük, 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. Şarta bağlı yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi gibi nedenlerle kayda alınamayan mevcut bir yükümlülüktür (BOBİ FRS, pr.19.18).

Örnek: İşletme avukatları işletmenin aleyhine açılmış bir dava hakkında işletme yönetimine davanın kaybedilme olasılığının çok düşük olacağı ve muhtemel tazminat yükümlülüğünün de belirsiz olduğu konusunda bilgi vermiştir. Buna göre, işletme bu yükümlülüğü finansal tablolarda göstermeyecek ancak dipnotlarda olası finansal etkilerine yer verecektir (KGK, BOBİ FRS sunum 3, s. 71).

BOBİ FRS'ye göre, şarta bağlı varlıktan dolayı işletmenin ekonomik fayda sağlaması muhtemelse, dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın olası finansal etkisine ilişkin bilgilere yer verilmektedir. Aynı şekilde, şarta bağlı yükümlülüğün dolayı işletmeden kaynak çıkışının olma ihtimali

çok düşük değilse, dipnotlarda şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılmakta ve şarta bağlı yükümlülüğün olası finansal etkisine yer verilmektedir. Ancak hem şarta bağlı varlıklar hem de şarta bağlı yükümlülükler Finansal Durum Tablosunda gösterilmemektedir (Doğan, 2018, s. 127; BOBİ FRS, pr.19.20,22,23).

MSUGT-VUK'a göre şarta bağlı gelirler ve kârların gerçekleşme ihtimali olsun ya da olmasın tahakkuk olarak kayıt edilmemekte, dipnotlarda açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun bir biçimde tahmin edilebilir giderler ve zararlar ise tahakkuk edilerek gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 477).

2.4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

MSUGT-VUK'a göre gelir üzerinden alınan vergiler gibi bir düzenleme bulunmadığından bu bölümde BOBİ FRS hükümlerine göre genel bir inceleme yapılacaktır.

Finansal tablolara aktarılan işlemlerden dolayı bazı vergiler doğmaktadır. Cari ya da sonraki döneme ait bu vergilerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu vergiler döneme ait vergi ve ertelenmiş vergiye ait tutarlardan oluşmaktadır (BOBİ FRS, pr.23.2). Büyük işletmeler ertelenmiş vergiye ait tutarlarını hem konsolide hem de münferit finansal tablolarında zorunlu olarak sunarken, diğer işletmeler için zorunlu değildir. Eğer bu işletmeler ihtiyari olarak konsolide finansal tablo hazırlar ise zorunlu, münferit finansal tabloları için isteğe bağlıdır (BOBİ FRS, pr.23.3).

Mali kârdan hesaplanmış tüm vergiler gelir üzerinden alınan vergi olarak değerlendirilmektedir. Özkaynağa dayalı yatırım kârı, faiz geliri, isim hakkı geliri, stopaj yolu ile ödenecek vergi tutarları da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Ancak katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi sosyal güvenlik primleri gibi kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler bu kapsama alınmamaktadır (BOBİ FRS, pr.23.5,6).

2.4.2.1. Dönem Vergisi

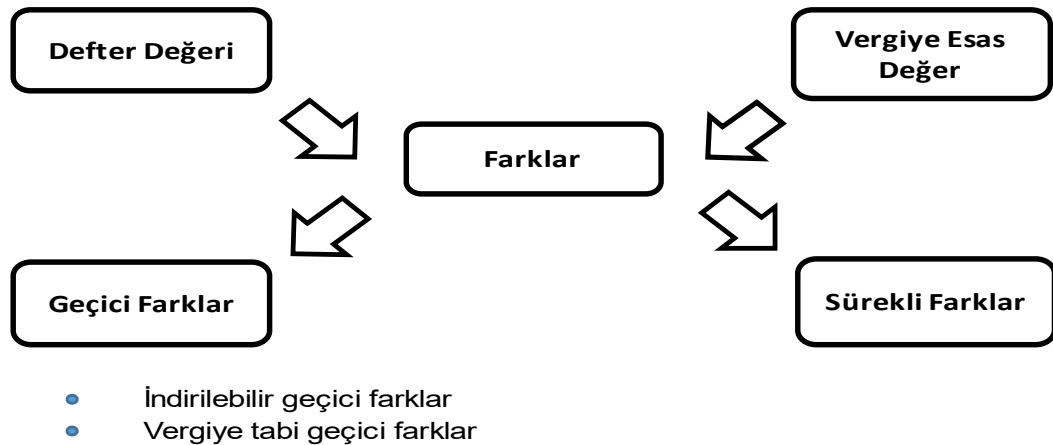
Cari dönemde oluşan kârdan ödenen vergi dönem vergisidir. Dönem vergisiyle ilgili finansal tablolarda olan varlık ve yükümlülükler, mahsup edilebilmesine ilişkin

yasal bir hakkın bulunması ve mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması gibi durumlar varsa mahsup edilmektedir (BOBİ FRS, pr.23.10).

2.4.2.2. Ertelenmiş Vergi

Ertelenmiş vergi, bir varlıktan sağlanacak fayda ya da bir borcun ifasının gelecekte gerçekleşeceği beklentisi sebebiyle bu varlık ya da borcun (yükümlülüğün) mukayyet değeri ile vergi değeri arasında meydana gelen geçici farklar üzerinden hesaplanmış vergidir (Tekşen, 2010, s. 299). Bununla birlikte ticari kâr ile mali kâr arasında hiçbir zaman ortadan kalkmayacak farklılıklar bulunmakta ve sürekli farklar olarak tanımlanmaktadır. Örneğin vergi cezaları bu kapsamdadır. Vergi cezaları işletmenin kârını azaltır ancak vergi mevzuatı bunu kâr azaltıcı bir unsur olarak kabul etmemektedir. Kısaca sürekli farklar, vergi mevzuatınca kâr zarar tablosunda veya özkaynaklar kalemindeki gelir gider tutarlarının vergilendirilmemesi, daha düşük ya da yüksek bir tutardan vergilendirilmesi veya indirim konusu yapılmamasından oluşmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 386).

BOBİ FRS'ye göre 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 (BOBİ FRS, pr.23.12). Şekil 20'de BOBİ FRS'ye göre ertelenmiş vergi ile ilgili bilgiler verilmiştir.



Şekil 20. BOBİ FRS, Ertelenmiş Vergi

Kaynak: KGG, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Sunum 3, İstanbul, 2017, s.91.

Bir varlığın vergiye esas değeri, o varlık için defter değerinin geri kazanıldığı anda sağlanan ve üzerinden vergi alınacak değerden, vergi açısından indirilebilir tutardır. Gelecekte sağlanacak ekonomik değer verginin konusu değilse bu varlık için vergiye esas değer defter değeri ile aynıdır (BOBİ FRS, pr.23.15). Ertelenmiş vergi varlığı, ilgili dönemde mali kar hesaplanırken ticari kardan indirilmesi mümkün olmayan geçici farkların geleceğe aktarılarak, gelecek dönemlerde; bu dönem fazladan ödenen verginin geri kazanılmasıdır. Bu yöntemle gelecek dönem ödenecek vergi azaltılabilecektir. Bu hali ile ertelenmiş vergi varlığı finansal durum tablosunda duran varlıkların altında raporlanmaktadır (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 258).

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir (BOBİ FRS, pr.23.15).

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, işletmelerin ilgili dönemde vergi yükümlülüklerinin hesaplanacağı mali karlarını düşürecek geçici farkların değerlendirmeye alınarak, vergi yükümlülüklerini gelecekteki bir döneme taşımalarıdır. İşletme bu işlem ile bu dönem yükleneceği vergi borcunu gelecek bir döneme aktarmış olmaktadır. Bu hali ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal durum tablosunda uzun vadeli yabancı kaynakların altında raporlanmaktadır (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 260).

Örnek: ART işletmesi cari dönemdeki ticari karı 400.000 TL, mali karı ise 360.000 TL'dir. Aradaki 30.000 TL farkın ayrılan kıdem tazminatı karşılığında, 10.000 TL farkın da borsadaki hisse senetlerinin değerlemesinin yapılması sonucu olduğu bilinmektedir. Oluşan farkın 30.000 TL'lik kısmı indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığını oluşturur. Hisse senedi değerlemesinden oluşan 10.000 TL'lik kısım da vergilendirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü meydana getirir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 388):

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerinin oluşması ile ilgili durumlar aşağıdaki tabloda ifade edilmektedir.

Tablo 11. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Nedenleri

Durum		Farkın Niteliği	Sonuç
Aktifler	Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
	Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Pasifler	Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
	Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Özcan, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, **UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi**, Cilt 4, Sayı 4, 2016, s-148.

2.4.2.3. Ertelenmiş Verginin Ölçümü

Ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülmektedir. BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi varlığı ya da borcunun iskonto edilmediği belirtilmiştir (BOBİ FRS, pr.23.35,37).

2.4.2.4. Ertelenmiş Verginin Sunumu

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü Finansal Durum Tablosunda ayrı olarak sunulmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklarda, yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında gösterilmektedir. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü dönen varlık ya da kısa vadeli yükümlülük grubunda sunulmamaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü Kâr Zarar Tablosunda ise “Vergi Gideri” kaleminde sunulmaktadır. Fakat ertelenmiş vergi gideri ya da geliri, aynı veya farklı bir dönemde kâr veya zarara aktarılmayan bir işlemten kaynaklanıyorsa ertelenmiş vergi tutarı işlemin etkisinin yansıtıldığı özkaynak grubunda sunulmaktadır (BOBİ FRS, pr.23.38,40).

3. BOBİ FRS İLE MSUGT-VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN UYGULAMA ÜZERİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde, LNS İşletmesinin MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış temel finansal tabloları; işletme verilerinden elde edilen bilgiler, raporlama dönemi ve raporlama döneminden sonraki olaylar, muhasebe politikaları ve tahminlerinden kaynaklı farklılıklar dikkate alınarak BOBİ FRS'ye uygun olarak yeniden oluşturulmuştur. Hem MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış, hem de BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş bu finansal tablolar oran analizleri kullanılarak analiz edilmiştir. Analizler sonucunda ortaya çıkan bulgular MSUGT-VUK ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılarak farklılıklar incelenmiştir.

3.1. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI

Finansal tablolar genel anlamda, muhasebe sisteminde kayıt altına alınan ve üretilen bilgilerin, bu bilgilere ihtiyaç duyan bilgi kullanıcılarına sunulması için düzenlenen statik ve dinamik finansal araçlardır (Durmuş, 2015, s. 1).

Finansal tablo kullanıcıları, analistler, yatırımcılar, yöneticiler, kredi kurumları, devlet vb. kendilerine sunulan bu bilgiler ışığında ileriye dönük kararlar alabilmekte, işletmenin etkinlik, verimlilik ve parasal imkanlarını değerlendirebilmekte, ekonomik kararlar alabilmektedir. Bununla birlikte bu finansal bilgileri kullanacak gruplar, alınacak makro ekonomik kararları destekleyebilmekte, işletmenin denetlemesine imkân verecek verilere ve bilgilere sahip olabilmektedir.

Bu bağlamda finansal tabloların karar alıcıların ve bilgi kullanıcılarının görüşlerini direkt olarak etkileme potansiyeli vardır. Bu yüzden finansal tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir.

Uygulamanın amacı, MSUGT-VUK ve ilave hususları ile BOBİ FRS arasında farklılıkların, uygulama örneğine konu olan LNS İşletmesinin MSUGT-VUK ile düzenlenmiş finansal tabloları ve ek bilgileri çerçevesinde incelenmesidir. Hem MSUGT-VUK hem de BOBİ FRS ile düzenlenmiş finansal tabloların farklılıklarından ortaya çıkan

verilerin karar alıcılar açısından ne gibi yeni durumlar getirdiğini irdelemek tespitlerde bulunmaktadır. Uygulamada MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş olan bilanço ve gelir tablosu, ek bilgiler ve finansal tablolardan alınan veriler ile birlikte düzeltme işlemleri ve muhasebe kayıtları yapılarak BOBİ FRS'ye göre uygun finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu düzenlenmiştir. Uygulamanın kapsamı LNS İşletmesinin finansal tabloları ve ek bilgileri ile sınırlı tutulmuştur.

3.2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada, sosyal bilimlerde kullanılan anket yöntemi, tarihi çalışma yöntemi, deney yöntemi, örnek vaka yöntemi gibi başlıca kullanılan yöntemler arasından örnek vaka yöntemi tercih edilmiştir.

Neden ve nasıl sorularına cevap aranan bu yöntem için araştırmayı gerçekleştiren kişi veya kişilerin davranışsal olaylardaki kontrolü aranmamaktadır. Bu yöntemin pozitif yönleri; işletmeler tarafından kabul görmüş maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını belirlemek için uğraş veren araştırmacılara bu konuda önemli fırsatlar sunulması, yine bu alan kapsamında yapılan çalışmalar için belirlenen hedeflere ulaşma anlamında en çok kullanılan ve en uygun bulunan yöntemler arasında olması ve araştırmayı gerçekleştiren kişi veya kişilerin yaptıkları çalışmanın özellikli konularını fark edebilmesini mümkün kılmasıdır. Bu alanda kullanılan yöntemler arasında araştırmayı yapan kişi veya kişilerin zamanını daha fazla alan bu yöntemde, çalışmanın bir örneği temsil ettiği ve ulaşılan bulgularında aynı türden olaylar ile benzeşmediği durumlarda genel bir kanıya varmanın zor olması ve örnek vaka çalışmasının muhatabı olan işletmeye olan sorumluluklar da yöntemin araştırmacı açısından araştırmanın sınırlarını daraltmaktadır (Kıymetli Şen, 2010, s.362; Coşkun Aslan, 2006, s.131).

3.3. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

LNS Tekstil ve Pazarlama A.Ş. 20 Şubat 2010 tarihinde İstanbul'da kurulmuştur. LNS Tekstil ve Pazarlama AŞ'nin ana faaliyet konusu LNS markası bünyesinde kendi ürettiği giyim ürünlerini ve aynı sektör firmalarından satışa hazır olarak aldığı tekstil ürünlerinin satışını ve pazarlamasını yapmaktır.

Henüz halka açılmamış olan işletme tek hisseli bir ortaklık yapısına sahiptir. İşletme bünyesinde 23 ofis çalışanı, 46 işçi, 7 iş geliştirme uzmanı, 1 iş güvenliği uzmanı, 1 hukuk birimi çalışanı ve 2 iç denetim uzmanı istihdam etmektedir.

Kendi özkaynaklarını kullanarak finansman ihtiyacını karşılayan işletme, yabancı kaynaklar ihtiyacını banka kredileri ile sağlamaktadır. Kredi kullanımında yurt içi banka kredileri tercih edilmektedir. Sermayesi 65.000.000 TL olan işletmenin tüm sermayesi ödenmiştir. İşletme bünyesinde aynı zamanda iç denetim uzmanları bulundurmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olan işletme 2017 yılı döneminde finansal tablolarını MSUGT-VUK hükümlerine göre oluşturmuştur. BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı önceki iki dönem itibari ile belirtilen hadleri aşan işletme, büyük işletme sıfatı ile finansal tablolarını 2018 cari dönemi ile birlikte BOBİ FRS'ye göre hazırlayacaktır. Bu bilgilere göre uygulama, BOBİ FRS'ye ilk geçiş uygulaması olacaktır.

3.4. BOBİ FRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZELTİLMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

Bu bölümde işletmenin MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloları BOBİ FRS'ye göre değerlendirilerek işletme yetkili organları ile düzeltme yapılacak veriler belirlenmiş, düzeltme kayıtları yapılmış ve hesap grupları bazında açıklanmıştır. Düzeltme gerektirmeyen ve BOBİ FRS ile düzenlenmiş finansal tablolara olduğu gibi geçirilen hesap gruplarına değinilmemiş ve ayrıca açıklamalar yapılmamıştır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de olduğu gibi düzeltme kayıtlarında KGK tarafından taslağı yayımlanmış olan finansal raporlama standartlarına uygun yen hesap planı taslağı hesaplarına yer verilecektir.

3.4.1. BOBİ FRS'ye Göre Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması

İşletmenin MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış 31.12.2017 finansal tabloları şu şekilde sunulmuştur:

LNS İŞLETMESİ 31.12.2017 BİLANÇOSU

HESAP ADI	AKTİF	
I. DÖNEN VARLIKLAR		89.863.444
HAZIR DEĞERLER		630.512
1. KASA	527.086	
2. BANKALAR	103.426	
MENKUL KIYMETLER		118.000
1. HİSSE SENETLERİ	118.000	
TİCARİ ALACAKLAR		18.834.450
1. ALICILAR	9.652.483	
2. ALACAK SENETLERİ	9.177.500	
3. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.467	
4. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.228.582	
5. ŞÜPHELİ TİC.AL. KARŞIĞI (-)	-1.228.582	
DİĞER ALACAKLAR		247.842
1. PERSONELDEN ALACAKLAR	73.082	
2. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	174.759	
STOKLAR		69.995.142
1. İLK MADDE VE MALZEME	17.432.603	
2.YARI MAMULLER	0	
3. MAMULLER	31.723.358	
4. TİCARİ MALLAR	20.839.180	
5. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.		
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		37.498
1. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	8.990	
2. İNDİRİLECEK KDV	0	
3. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	7.468	
4. PERSONEL AVANSLARI	21.040	
II. DURAN VARLIKLAR	0	7.989.273
TİCARİ ALACAKLAR		12.015.415
1. ALICILAR	12.015.415	
MADDİ DURAN VARLIKLAR		7.375.605
1. ARAZİ VE ARSALAR	1.535.820	
2. BİNALAR	4.800.000	
3. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.064.700	
4. TAŞITLAR	595.983	
5. DEMİRBAŞLAR	154.375	
6. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-775.272	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		63.668
1. HAKLAR	76.720	
2. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	250.000	
3.ÖZEL MALİYETLER	75.180	
4. DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIK.	54.946	
5. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-393.178	
GELECEK YILLARA AİT GİD.VE GEL.		550.000
1. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	550.000	
AKTİF (VARLIKLAR) Toplam	109.868.132	109.868.132

LNS İŞLETMESİ 31.12.2017 BİLANÇOSU

HESAP ADI	PASİF	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		25.148.238
MALİ BORÇLAR		8.337.146
1. BANKA KREDİLERİ	8.241.800	
2. DİĞER MALİ BORÇLAR	95.347	
TİCARİ BORÇLAR		12.553.856
1. SATICILAR	6.757.158	
2. BORÇ SENETLERİ	5.796.698	
ALINAN AVANSLAR		4.273.533
1. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	4.273.533	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.		23.786
1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	8.125	
2. ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ	15.661	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		-40.082
1. DÖN.KARI VER.VE DİĞ.YÜK. KARŞ.	93.730	
2. DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VER.VE YÜK (-)	-133.812	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		7.516.798
TİCARİ BORÇLAR		7.344.959
1. SATICILAR	7.344.959	
KARŞILIKLAR		
1. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		
DİĞER BORÇLAR		149.425
1. KAMUYA OL.ERT.VEYA TAKSİT.BORÇLAR	149.425	
GEL.YIL.ÂİT GELİR.VE GİDER TAH.		22.414
1. GİDER TAHAKKUKLARI	22.414	
III. ÖZKAYNAKLAR		77.203.096
ÖDENMİŞ SERMAYE		65.000.000
1. SERMAYE	65.000.000	
2. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	0	
KÂR YEDEKLERİ		2.126.229
1. YASAL YEDEKLER	225.744	
2. ÖZEL FONLAR	1.900.485	
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		9.601.784
1. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	9.601.784	
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		475.083
1. DÖNEM NET KÂRI	475.083	
PASİF (KAYNAKLAR) Toplam	109.868.132	109.868.132

LNS İŞLETMESİ 01.01 - 31.12.2017 GELİR TABLOSU

GRUP - HESAP ADI	CARİ DÖNEM	
BRÜT SATIŞLAR		60.352.518
1. YURT İÇİ SATIŞLAR	57.698.174	
2. YURT DIŞI SATIŞLAR	2.654.345	
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-168.181
1. SATIŞTAN İADELER (-)	-168.181	
NET SATIŞLAR		60.184.337
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-52.760.064
1. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	-48.610.111	
2. SATILAN TİC.MALLAR MALİYETİ (-)	-4.149.953	
3. STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. (-)		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		7.424.273
FAALİYET GİDERLERİ		-2.591.741
1. PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİD. (-)	-1.608.218	
2. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-983.524	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		4.832.531
DİĞER FAAL. OL. GELİR VE KARLAR		1.626.831
1. FAİZ GELİRLERİ		
2. KAMBİYO KÂRLARI	1.626.831	
3. REESKONT GELİRLERİ		
2. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		
DİĞER FAAL. OL. GİDER VE ZARARLAR		-5.584.744
1. KARŞILIK GİDERLERİ		
1. KAMBİYO ZARARLARI (-)	- 5.584.744	
3. REESKONT GİDERLERİ		
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		-214.945
1. KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. (-)	- 214.945	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		659.674
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		192.567
1. DİĞ.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	192.567	
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-311.407
1. DİĞER O. DIŞI GİD.VE ZARAR.(-)	- 311.407	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		540.835
K. D.K.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. (-)	- 65.752	-65.752
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	475.083	475.083

BOBİ FRS'ye geçmeden önce TFRS'yi uygulayan işletmelerden hariç olarak, BOBİ FRS'yi ilk defa uygulayacak bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlaması gerekmemektedir. Muafiyetten yararlanan

işletmeler cari dönem için hazırlayacakları finansal tablolarla beraber dönem başına ait BOBİ FRS açılış bilançosu hazırlamaktadır (BOBİ FRS, pr.27.3).

BOBİ FRS Açılış Finansal Durum tablosu hazırlanırken aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir (BOBİ FRS, pr.27.5):

- Bu Standarda göre finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlıklar ve yükümlülükler açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır.
- Bu Standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediğı varlık ve yükümlülükler açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz.
- nceki finansal raporlama çerçevesine göre bu Standart hükümlerinden farklı bir şekilde sınıflandırılmış olan varlık, yükümlülük veya zkaynak kalemleri bu Standarda uygun olarak yeniden sınıflandırılır.
- Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılan tüm varlık ve ykmllklerin ölçümünde bu Standart uygulanır.

BOBİ FRS’ye göre hazırlanan Açılış Finansal Durum Tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen aynı tarihli Finansal Durum Tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bunun sonucu olarak ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihinden önceki işlemlerden veya olaylardan kaynaklanır. Bu nedenle söz konusu düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla doğırudan “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemi içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir zkaynak kalemi içerisinde) gösterilir (BOBİ FRS, pr.27.7).

LNS işletmesi de BOBİ FRS’yi ilk defa 1.1.2018 tarihi ile başlayan raporlama dönemine ait finansal tablolarının hazırlanmasında uygulayacaktır. BOBİ FRS ilk geçiş muafiyetinden yararlanmayı tercih eden işletme, 1.1.2018 BOBİ FRS açılış finansal durum tablosunu hazırlayacaktır. BOBİ FRS’ye geçişten önceki dönem ve işlemlerinden kaynaklı düzeltmeleri de finansal raporlama standartlarına uygun yeni hesap plan taslağında yer alan “573 İlk Geçişte Ortaya ıkan Kârlar” ile “583 İlk Geçişte Ortaya ıkan Zararlar” hesabında izleyecektir.

İşletmenin 2017 döneminde elde ettiği 475.083 TL dönem net kârı geçmiş yıllar kârları olarak kayıt edilmektedir.

	/		
590 DÖNEM NET KÂRI HS.		475.083	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.			475.083
<i>Dönem kârının geçmiş yıllar kârlarına aktarılması</i>			
	/		

Nakit ve Nakit Benzerleri

Türkiye’de VUK’a göre bütün yabancı paralar borsa rayiciyle değerlendirilerek işlem görmektedir. Eğer borsa değeri mevcut değilse Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit edeceği kurlar kullanılmaktadır (VUK, m.280). Döneme ait veriler aşağıdaki gibidir:

HAZIR DEĞERLER		630.512
1. KASA	527.086	
2. BANKALAR	103.426	

BOBİ FRS’ye göre “Nakit ve Benzerleri” hesap grubunda bulunan kasa ve bankalar, gerçeğe uygun değer kullanılarak raporlanır. İşletmenin dönem sonu kasa sayımında herhangi bir uyumsuzluk tespit edilmemiştir. Bankalarında vadeli mevduatı, kasasında yabancı para bulunmamaktadır.

Kasa hesabında iki düzenleme arasında bir değerlendirme farkı bulunmaması ve hesaplarda herhangi bir döviz cinsinden mevduat olmadığından kasa hesabına ait bir işlem yapılmamıştır. Bankalar hesabında bulunan 103.426 TL’nin de vadesiz mevduattan oluştuğu bilinmektedir.

Finansal Yatırımlar

VUK hükümleri hisse senetleri için alış bedeliyle değerlendirilir şeklindedir. Dönem verileri aşağıdaki gibidir:

MENKUL KIYMETLER		118.000
1. HİSSE SENETLERİ	118.000	

BOBİ FRS'ye göre borsada ya da örgütlenmiş piyasalarda değ rlenen  zkaynak araçlarındaki yatırımlar gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017, s. 8).

İşletmenin kayıtlarındaki hisse senetlerinin daha önce değerlemeye tabi tutulmadığı bilgisi alınmıştır. Gerçeğe uygun değeri 128.000 TL olarak tespit ettirilmiştir. BOBİ FRS ve yeni hesap planı tasla ına göre hisse senetleri “110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabında izlenecektir.

110 GUD FARK. KÂR VEYA ZAR. YANSITILAN F�NANSAL YATIRIMLAR HS. 573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN K�R. HS.		10.000	
<i>Hisse senetlerinin değerlemesi</i>			10.000

Alı� değeri	:	118.000 TL
Gerçeğe Uygun Değeri	:	128.000 TL
Değerleme Farkı	:	10.000 TL

Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer ile de erlemesinden ortaya çıkan 10.000 TL değer artı ı vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

Ticari Alacaklar

MSUGT'ye göre, karşılıklar muhasebele tirilebilir, ancak VUK'a göre şarta bağlıdır. VUK'a göre alacaklara karşılık ayrılabilmesi için dava sürecinin ba lamı  olması gerekirken, yükümlük için de davanın kaybedilip yükümlülük altına girilen tutarın kesinleşmesi beklenmektedir. (Doğan, 2018, s. 126). VUK'a göre, senetli alacaklar ile senetli borçlar mukayyet değeri ile de erlenmekte, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile de erlenebilmektedir. Senetsiz alacaklar ile senetsiz borçlar da mukayyet değeri ile de erlenmektedir (VUK, Madde 281; 285). Döneme ait veriler aşağıdaki gibidir:

TİCARİ ALACAKLAR		18.834.450
1. ALICILAR	9.652.483	
2. ALACAK SENETLERİ	9.177.500	
3. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.467	
4. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.228.582	
5. ŞÜPHELİ TİC.AL. KARŞIĞI (-)	-1.228.582	
TİCARİ ALACAKLAR		12.015.415
1. ALICILAR	12.015.415	

BOBİ FRS'ye göre raporlama yapılacak dönemin sonunda işletme, uygun ve kabul edilebilir bir gerekçe ile tahsil edilmesi şüpheli duruma gelen gelecekteki ticari ve diğer alacakları hakkında tahminlerde bulunmalıdır. Tahmin edilen bu alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplamalıdır (BOBİ FRS, pr.9.10).

Ticari alacaklar grubu incelendiğinde tahsil edilmesi şüpheli duruma düşmüş ve daha önce karşılık ayrılmamış olan 75.000 TL şüpheli alacak tespit edilmiştir. Bu alacaklara karşılık ayrılmıştır.

	/		
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.		75.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAK. HS.			75.000
<i>Vadesi geçmiş alacakların şüpheli hale gelmesi</i>			
	/		

	/		
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		75.000	
129 TİC. ALC. DEĞ. DÜŞ. KAR. HS. (-)			75.000
<i>Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması</i>			
	/		

Şüpheli alacaklar karşılığından kaynaklanan 75.000 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

BOBİ FRS'ye göre alacaklar gibi borçlar da senede bağlı olsun ya da olmasın vadesi bir yılı aşmıyorsa itibari değeri ile, vadesi bir yıldan daha uzun ise itfa edilmiş değeri ile değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, pr.9.8). Buna göre, vadesi bir yıldan uzun ticari alacakların vadeleri ayrılmış, bilançoda net değerine indirilmiştir. Dönem sonunda da döneme isabet eden faiz geliri raporlanmış alacakların net değeri hesaplanmıştır.

Alacakların Kayıtlı Tutarı	:	12.015.415 TL
Alacakların Net Değeri	:	10.420.000 TL

Buna göre etkin faiz oranı;

$$\begin{aligned}\text{Bugünkü Değer} &= \frac{\text{Vadeli Değer}}{(1 + t)^n} \\ 10.420.000 &= \frac{12.015.415}{(1 + t)^2} \\ (1 + t)^2 &= 12.015.415 / 10.420.000 \\ (1 + t)^2 &= 1,153111 \\ 1 + t &= \sqrt{1,147862} \\ 1 + t &= 1,07382999 \\ t &= 0,073830\text{'dur.}\end{aligned}$$

Bulunan etkin faiz oranı ile değerlendirme yapılacak ticari alacakların döneme ait defter değeri çarpıldığında, raporlama dönemindeki ticari alacakların faiz geliri ve dönem sonu değeri hesaplanmış olur.

$$\begin{aligned}10.420.000 \times 0,073830 &= 769.308 \text{ TL} \\ 11.189.308 \times 0,073830 &= 826.107 \text{ TL} \\ &1.595.415 \text{ TL}\end{aligned}$$

DÖNEM	DEFTER DEĞERİ	HESAPLANAN FAİZ	NAKİT GİRİŞİ	DÖNEM SONU DEĞERİ
2.017	10.420.000	769.308	-	11.189.308
2.018	11.189.308	826.107	12.015.415	-

Hesaplanan vade farkı da şu şekilde kayıtlara alınmıştır:

583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.	1.595.415	
228 ERTL. VADE FARKI GELİR. HS. (-)		1.595.415
<i>Alacaklardan vade farkının ayrılması</i>		

Ticari alacakların değerlemesinden oluşan 1.595.415 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

Stoklar

VUK'a göre, stokların vadeli alımlarında vade farkları stokun maliyetine eklenir. Stokun kredili olarak alınması halinde maliyete ilave edilmesi zorunlu değildir (VUK, 238 Sayılı Genel Tebliği). Döneme ait veriler aşağıdaki gibidir:

STOKLAR		69.995.142
1. İLK MADDE VE MALZEME	17.432.603	
2.YARI MAMULLER	0	
3. MAMULLER	31.723.358	
4. TİCARİ MALLAR	20.839.180	

Stokların maliyet bedeli içinde yer alan ve vadesi bir yıldan uzun vadeli alışlardan kaynaklanan vade farklarının BOBİ FRS hükümlerine göre etkin faiz yöntemi ile hesaplanarak ertelenmiş faiz gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Kayıtlardaki stoklar incelenmiş, bazı stoklarda kredili alımlardan oluşan ve henüz vadesi gelmemiş hammadde alımlarından kaynaklı vade farkları tespit edilmiştir. Tespit edilen vade farkları stokların maliyetinden düşülecek, ayrıştırılacaktır.

İlk Madde ve Malzemenin Vade Farkı Tespit Edilen Kayıtlı Tutarı	:	4.662.501 TL
Hesaplanan Vade Farkı	:	657.757 TL
Net Değeri	:	4.004.744 TL

428 ERTL. VADE FARKI GİDER. HS. (-)	657.757	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		657.757
<i>Stokların vade farkının ayrıştırılması</i>		

Stoklar, maliyet bedeliyle NGD arasından düşük olanı ile değerlendirilir. NGD; işletmenin rutin faaliyetleri çerçevesinde beklenen satış fiyatından, beklenen tamamlanma maliyetleri ile satışın yapılabilmesi için katlanılacak beklenen maliyetlerin düşülmesiyle bulunan tutardır (BOBİ FRS, pr.6.4).

İşletme stoklarındaki vade farklarının ayrıştırılmasından sonra kalan stoklardan ticari mallar için 20.350.000 TL ve mamuller stoku için de 30.879.524 TL NGD hesaplanmıştır.

Ticari Mallar

Maliyet Değeri	:	20.839.180 TL
Net Gerçekleşebilir Değeri	:	20.350.000 TL
Değer Düşüklüğü	:	489.180 TL

Mamuller

Maliyet Değeri	:	31.723.358 TL
Net Gerçekleşebilir Değeri	:	30.879.524 TL
Değer Düşüklüğü	:	843.834 TL

583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		1.333.014	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KAR. HS.			1.333.014
<i>Stok değer düşüklüğü kaydı</i>			

Stokların vade farkı ayırtırmamasından kaynaklanan 657.757 TL ve stok değer düşüklüğü karşılığından kaynaklanan 1.333.014 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

Diğer Dönen Varlıklar

Bu hesap grubunda avans hesapları takip edilmekte ve defter değerleri ile finansal tablolarda takip edildiğinden bir düzeltme veya sınıflandırma işlemi yapılmamıştır.

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

MSUGT/VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlenir (VUK, m. 269; 273). Maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetinin varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar olan kısmı aktifleştirilmektedir. Varlığın iktisap edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetinin maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK, 163 Sayılı Genel Tebliği). Döneme ait veriler aşağıdaki gibidir:

MADDİ DURAN VARLIKLAR		7.375.605
1. ARAZİ VE ARSALAR	1.535.820	
2. BİNALAR	4.800.000	
3. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.064.700	
4. TAŞITLAR	595.983	
5. DEMİRBAŞLAR	154.375	
6. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-775.272	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		63.668
1. HAKLAR	76.720	
2. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	250.000	
3. ÖZEL MALİYETLER	75.180	
4. DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIK.	54.946	
5. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-393.178	

BOBİ FRS'ye göre amortisman işlemi, iktisadi kıymet kullanılabilecek durumda olduğu zaman başlamakta, finansal tablolardan çıkarılması ile son bulmaktadır. Bu nedenle dönemde kullanımına başlanan iktisadi kıymetler kullanıldıkları güne göre kıst amortisman işlemine tabi tutulmaktadır (BOBİ FRS, pr.12.26).

Maddi Duran Varlıklar Birikmiş Amortisman

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Birikmiş Amortisman

258 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.	120.000		
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.	36.500		
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.			156.500
<i>Amortisman yöntemi farkının kayıt edilmesi</i>			

İşletmenin kıst amortisman yöntemini kullanmasından maddi duran varlıklar için 120.000 TL ve maddi olmayan duran varlıklar için de 36.500 TL vergiye tabi geçici fark oluşmuştur. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

BOBİ FRS'ye göre bir maddi duran varlık yatırım amaçlı elde tutuluyorsa gerçeğe uygun değer ya da defter değeri üzerinden yatırım amaçlı gayri menkullere taşınmaktadır (BOBİ FRS, pr.13.18). İşletmenin kayıtlarında faaliyetlerini sürdürdüğü bina ve arsasının dışında kalan bina ve arsasının yatırım amaçlı olarak tutulduğu bilinmektedir. Bu binanın kayıtlı değeri 3.800.000 TL, arsanın kayıtlı değerinin de 1.235.000 TL olduğu bilinmektedir. İşletme değerleme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yöntemini tercih etmiştir. Arsanın gerçeğe uygun değeri 1.279.180 TL, binanın 3.825.050 TL'dir. Bina'nın birikmiş amortismanı 96.000 TL'dir. BOBİ FRS ve yeni hesap planı taslağına göre bu maddi duran varlıklar yeniden sınıflandırılacak "245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesabında izlenecektir.

Binanın Kayıtlı Değeri	:	3.800.000 TL
Binanın Birikmiş Amortismanı	:	96.000 TL
Binanın Defter Değeri	:	3.704.000 TL
Binanın Gerçeğe Uygun Değeri	:	3.825.050 TL
Binanın Değer Artışı	:	25.050 TL
Arsanın Kayıtlı Değeri	:	1.235.000 TL
Arsanın Gerçeğe Uygun Değer	:	1.279.180 TL
Arsanın Değer Artışı	:	44.180 TL

245 GUD İLE ÖLÇ. YAT. AM. GAY. MEN. HS			
245.01 ARAZİ VE ARSALAR	1.279.180		
245.02 BİNALAR	3.825.050		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)	96.000		
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.			165.230
250 ARAZİ VE ARSALAR HS.			1.235.000
252 BİNALAR HS.			3.800.000
MDV yeniden sınıflandırması ve yeniden değerlendirme kaydı			

Değerlemelerden kaynaklanan 165.230 TL vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

İşletme kayıtlarında 1.064.700 TL tesis makine ve cihazı bulunmaktadır. Birikmiş amortismanları 550.025 TL, satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değeri 415.020 TL ve kullanım değeri de 325.450 TL’dir.

Kayıtlı Değer	:	1.064.700 TL
Birikmiş Amortisman	:	550.025 TL
Defter Değeri	:	514.675 TL
415.020 TL > 325.450 olduğundan,		
Defter Değeri	:	514.675 TL
Geri Kazanılabılır Tutar	:	415.020 TL
		-
Değer Düşüklüğü	:	99.655 TL

/			
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		99.655	
257 MDV DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK. HS. (-)			99.655
<i>Tesis Mak.ve Cihaz değer düşüklüğü kaydı</i>			
/			

Tesis makine ve cihazların değerlemesinden oluşan 99.655 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

İşletmenin 250.000 TL tutarındaki kuruluş ve örgütlenme gideri BOBİ FRS’ye göre aktifleştirilemeyeceğinden gider olarak kayıt edilmiştir.

/			
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		200.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		50.000	
262 KURUL. VE ÖRGÜTL. GİDER. HS			250.000
<i>Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı</i>			
/			

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinden oluşan 200.000 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

İşletmenin kiracı olarak bulunduğu bir ofis binası için özel maliyet niteliğinde harcamaları bulunmaktadır. Aktifleştirilen 75.180 TL tutarındaki bu özel maliyet için %25 itfa payı ayrılmıştır. BOBİ FRS'ye göre özel maliyetler ilgili bulunduğu varlık hesaplarında takip edilmektedir. Buna göre sınıflandırma yapılarak, amortismanları da ilgili gruba alınacaktır. Amortisman sürelerinde bir farklılık olmadığından ertelenmiş vergi oluşmayacaktır.

	/			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS.			75.180	
256.01 PAZARLAMA OFİSİ YENİLEME GİDERİ				75.180
264 ÖZEL MALİYETLER HS.				
Özel maliyetlerin yeniden sınıflandırılması				
	/			
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)			18.795	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. HS. (-)				18.795
İtfa edilen demirbaşların düzeltilmesi				
	/			

Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu hesap grubu defter değeri ile raporlandığından herhangi bir düzenleme sınıflandırma ve düzeltme işlemi yapılmamıştır.

Mali Borçlar

Mali borçlar hesap grubu kredilerden oluşmaktadır. Kredi vade ve faiz oranları bilinmemektedir. Kayıtlı değeri ile takip edilmektedir.

Ticari Borçlar

MSUGT-VUK'a göre senetli ve senetsiz borçlar mukayyet değeri ile değerlendirilmektedir. Dönemin sonunda reeskont isteğe bağlı olarak uygulanabilmektedir. (VUK, m. 281-285). Döneme ait veriler aşağıdaki gibidir:

TİCARİ BORÇLAR		12.553.856
1. SATICILAR	6.757.158	
2. BORÇ SENETLERİ	5.796.698	
TİCARİ BORÇLAR		7.344.959
1. SATICILAR	7.344.959	

BOBİ FRS'de bir yıldan uzun ticari alacaklarda olduğu gibi, bir yıldan uzun ticari borçlar da itfa edilmiş değerle değerlendirilmektedir. Buna göre, daha önce ayrıştırılmış stok vade farkları toplam uzun vadeli ticari borçlardan düşüldükten sonra kalan vadesi bir yıldan uzun ticari borçların vadeleri de ayrılmış, bilançoda net değerine indirilmiştir. Dönem sonunda da döneme isabet eden faiz gideri raporlanmış borçların net değeri hesaplanmıştır.

Uzun Vadeli Ticari Borçlar	:	7.344.959 TL
Daha Önce Vade Farkı Ayrıştırılmış Stoklara İlişkin Ticari Borçlar	:	4.662.501 TL
Değerlenecek Ticari Borç Tutarı	:	2.682.458 TL
Değerlenecek Ticari Borçların Net Değeri	:	2.298.250 TL

Bu bilgilere göre etkin faiz oranı şu şekilde bulunur:

$$\begin{aligned}\text{Bugünkü Değer} &= \frac{\text{Vadeli Değer}}{(1 + t)^n} \\ 2.298.250 &= \frac{2.682.458}{(1 + t)^2} \\ (1 + t)^2 &= 100.631 / 87.231 \\ (1 + t)^2 &= 1,167174 \\ 1 + t &= \sqrt{1,153615}\end{aligned}$$

$$1 + t = 1,08035835$$

$$t = 0,080358$$

Bulunan etkin faiz oranı ile değerlendirilecek ticari borçların döneme ait defter değeri çarpıldığında, raporlama dönemindeki ticari borçların faiz geliri ve dönem sonu değeri hesaplanmış olur.

2017 Değerlenecek Ticari Borç Defter Değeri	:	2.298.250
Etkin Faiz Oranı	:	0,080358
Vade Farkı	:	184.684
2018 Değerlenecek Ticari Borç Defter Değeri	:	2.482.934
Etkin Faiz Oranı	:	0,080358
Vade Farkı	:	199.524
Kayıt Edilecek Vade Farkı (184.684+199.524)	:	384.208

DÖNEM	DEFTER DEĞERİ	HESAPLANAN FAİZ	NAKİT GİRİŞİ	DÖNEM SONU DEĞERİ
2017	2.298.250	184.684	-	2.482.934
2018	2.482.934	199.524	2.682.458	-

Hesaplanan vade farkı da şu şekilde kayıtlara alınmıştır:

/ 428 ERTL. VADE FARKI GİDER. HS. (-) 573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS. <i>Ticari Borçlardan vade farkının ayrıştırılması</i> /	384.208	384.208
---	---------	---------

Ticari borçların değerlemesinden kaynaklanan 384.208 TL vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler içinde vergi ve SSK primleri bulunmakta olup, ödenecek vergi ve SSK primleri defter değeri ile raporlanmaktadır. Herhangi bir düzeltme veya sınıflandırma işlemi yapılmamıştır.

Borç ve Gider Karşılıkları

MSUGT-VUK'a göre, kıdem tazminatı ancak ödendiği anda gider olarak alakalı hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. İşletme verilerine göre kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı tespit edilmiştir.

İşletmeler, raporlama dönemi sonunda üzerine düşen kıdem tazminatı borcu ile ilgili tahminlerde bulunarak önceki dönemler itibari ile oluşan farkları, artışları hesaplayarak raporlarda gider olarak göstermektedir. Kıdem tazminatı çalışanların kıdem tazminatına has ana ücretleri üzerinden, işletmenin daha önceki dönemlere ait kıdem tazminatı istatistikleri ve verileri dikkate alınarak hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, pr.19.17).

Hesaplamalara göre dönem için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılığının 180.000 TL olduğu bilinmektedir.

	/			
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		180.000		
472 KIDEM TAZM. KARŞILIK. HS.				180.000
<i>Kıdem tazminatı karşılığı kaydı</i>				
	/			

Kıdem tazminatı hesaplamaları neticesinde ayrılan 180.000 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

Özkaynaklar

Özkaynaklar hesap grubundaki kalemler kayıtlı değerleri ile finansal tablolarda yer aldıklarından herhangi bir düzeltme ya da sınıflandırma işlemine tabi tutulmamıştır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülükleri

İşletme MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarda belirtilen ek bilgilere göre BOBİ FRS'ye göre düzeltmeleri uygulamış, ertelenmiş vergi hesaplamalarını yapmıştır. Vergi oranı %22'dir.

Geçici farkların detayı ve ertelenmiş vergi etkisi şu şekilde özetlenmiştir:

Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	75.000	16.500
Ticari Alacaklar Reeskontu	1.595.415	350.991
Tesis Makine Cihazlar Değer Düşüklüğü	99.655	21.924
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	200.000	44.000
Stok Vade Farkı	657.757	144.707
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.333.014	293.263
Kıdem Tazminatı Karşılığı	180.000	39.600
Brüt Ertelenmiş Vergi Varlıkları	4.140.841	910.985

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi
Hisse Senetleri Değer Artış Kazancı	10.000	2.200
Maddi Duran Varlıklar Amortismanı	120.000	26.400
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanı	36.500	8.030
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değer Artışı	165.230	36.351
Ticari Borçlar Reeskontu	384.208	84.526
Brüt Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	715.938	157.506

Netleştirilmiş Vergi Varlığı – (Yükümlülüğü)	3.424.903	753.479
---	------------------	----------------

Net ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	753.749	
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.		753.749
(3.424.903 x 0,22)		
Ertelenmiş verginin kayda alınması		

İşletmenin finansal verilerinden ve mali işler yönetiminden edinilen bilgiler kapsamında önceki dönem finansal tabloların düzeltmeleri ve sınıflandırmalarından sonra oluşturulan BOBİ FRS açılış bilançosu ve düzeltmelere ilişkin dönem verileri karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Sınıflandırmalar yeni hesap planı taslağındaki hesaplar kullanılarak yapılmıştır.

LNS İŞLETMESİ 31.12.2017 BİLANÇOSU - 01.01.2018 FİNANSAL DURUM TABLOSU

HESAP ADI	ÖNCEKİ DÖNEM	DÜZELTME	BOBİ FRS AÇILIŞ
I. DÖNEN VARLIKLAR	89.863.443		87.807.672
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	630.512		630.512
100. NAKİT KASASI	527.086		527.086
102. BANKALAR	103.426		103.426
FİNANSAL YATIRIMLAR	118.000		128.000
110 GUD FARK. KAR VEYA ZAR. YANS. YAT.	118.000	10.000	128.000
115. BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT			0
TİCARİ ALACAKLAR	18.829.983		18.754.983
120. MÜŞTERİDEN ALACAKLAR	9.652.483	-75.000	9.577.483
121. ALACAK SENETLERİ	9.177.500		9.177.500
127. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.228.582	75.000	1.303.582
128. ERTL. VADE FARKI GELİRL.	0		0
129. TİCARİ ALACAKLAR DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI (-)	-1.228.582	-75.000	-1.303.582
DİĞER ALACAKLAR	252.309		252.309
134. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.467		4.467
135. PERSONELDEN ALACAKLAR	73.082		73.082
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	174.759		174.759
137. ŞÜPHELİ DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			0
139. ŞÜPHELİ DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR KARŞ.			0
STOKLAR	69.995.142		68.004.371
150. İLK MADDE VE MALZEME	17.432.603	-657.757	16.774.846
151. YARI MAMULLER	0		0
152. MAMULLER	31.723.358		31.723.358
153. TİCARİ MALLAR	20.839.180		20.839.180
158. STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIKLARI (-)		-1.333.014	-1.333.014
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	37.498		37.498
190. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	8.990		8.990
191. İNDİRİLECEK KDV	0		0
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	7.468		7.468
194. VERİLEN İŞ VE PERSONEL AVANSLARI	21.040		21.040
II. DURAN VARLIKLAR	20.004.688		19.342.333
TİCARİ ALACAKLAR	12.015.415		10.420.000
220. MÜŞTERİDEN ALACAKLAR	12.015.415		12.015.415
221. ALACAK SENETLERİ			
228. ERTL. VADE FARKI GELİRL. HS.		-1.595.415	-1.595.415

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER					5.104.230
245. GUD İLE ÖLÇÜLEN YAT. AMAÇ. GAY.			1.235.000	5.104.230	
			3.800.000		
			69.230		
MADDİ DURAN VARLIKLAR		7.375.605			2.513.335
250. ARAZİ VE ARSALAR	1.535.820		-1.235.000	300.820	
252. BİNALAR	4.800.000		-3.800.000	1.000.000	
253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.064.700			1.064.700	
254. TAŞITLAR	595.983			595.983	
255. DEMİRBAŞLAR	154.375			154.375	
256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			75.180	75.180	
257. MDV DEĞ. DÜŞÜKL. KARŞILIĞI (-)			-99.655	-99.655	
258. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	-775.272		120.000	-578.067	
			96.000		
			-18.795		
ŞEREFİYE VE MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR		63.668			-156.217
261. HAKLAR	76.720			76.720	
262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	250.000		-250.000	0	
264. GELİŞTİRME MALİYETLERİ	75.180		-75.180	0	
266. DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR	54.946			54.946	
268. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	-393.178		36.500	-287.883	
			50.000		
			18.795		
PEŞİN ÖDENMiŞ GEL. VE GİD. TAHAKKUK.		550.000			550.000
280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	550.000			550.000	
ERTELENMiŞ VERGİ VARLIĞI		0			910.985
289. ERTELENMiŞ VERGİ VARLIĞI			910.985	910.985	
AKTİF TOPLAMI	109.868.132	109.868.132	-2.718.126	107.150.006	107.150.006

LNS İŞLETMESİ 31.12.2017 BİLANÇOSU - 01.01.2018 FİNANSAL DURUM TABLOSU

HESAP ADI	ÖNCEKİ DÖNEM	DÜZELTME	BOBİ FRŞ AÇILIŞ
I. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	25.148.238		25.148.238
FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER	8.337.146		8.337.146
300. BANKA KREDİLERİ	8.241.800		8.241.800
307. DİĞER FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER	95.347		95.347
TİCARİ BORÇLAR	12.553.856		12.553.856
320. SATICILAR	6.757.158		6.757.158
321. BORÇ SENETLERİ	5.796.698		5.796.698
326. DİĞER TİCARİ BORÇLAR			
328. ERTL. VADE FARKI GİDERLERİ			
ALINAN AVANSLAR	4.273.533		4.273.533
345. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	4.273.533		4.273.533
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.	23.786		23.786
360. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	8.125		8.125
365. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	15.661		15.661
DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	-40.082		-40.082
370. DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	93.730		93.730
371. DÖNEM KAR. PEŞ. ÖD. VER. DİĞ. YAS. YÜK.	-133.812		-133.812
KARŞILIKLAR	0		0
379. DİĞER KARŞILIKLAR			0
II. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	7.516.798		6.812.339
TİCARİ BORÇLAR	7.344.959		6.302.994
420. SATICILAR	7.344.959		7.344.959
421. BORÇ SENETLERİ			
428. ERTL. VADE FARKI GİDERLERİ		-657.757 -384.208	-1.041.965
DİĞER BORÇLAR	149.425		149.425
436. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	149.425		149.425
KARŞILIKLAR	0		180.000
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		180.000	180.000
ERTELENMİŞ GEL. VE GİD. TAHAKKUKLARI	22.414		22.414
485. GİDER TAHAKKUKLARI	22.414		22.414
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	0		157.506
489. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		157.506	157.506
III. ÖZKAYNAKLAR	77.203.096		75.189.428
ÖDENMİŞ SERMAYE	65.000.000		65.000.000
500. SERMAYE	65.000.000		65.000.000
KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR	2.126.229		2.126.229
540. KÂRDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER	225.744		225.744
547. SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	1.900.485		1.900.485
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	9.601.784		11.071.201
570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	9.601.784		9.601.784
573. İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN KARLAR		1.469.417	1.469.417
GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	0		-3.483.085
583. İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR		-3.483.085	-3.483.085
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	475.083		475.083
590. DÖNEM NET KÂRI	475.083		475.083
PASİF TOPLAMI	109.868.132	109.868.132	107.150.006

3.4.2. Cari Dönem Finansal Tabloların BOBİ FRS'ye Göre Düzeltilmesi ve Sınıflandırılması

BOBİ FRS'ye göre hazırlanan açılış bilançosu ile birlikte 2018 cari dönemine ait düzeltme ve sınıflandırma işlemleri yapılmaktadır. Cari dönem ait finansal bilgiler ve destekleyici veriler işletme mali işler yönetimi tarafından verilmiş ve tespit ettirilmiştir.

İşletmenin MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış cari dönem bilanço ve gelir tablosu şu şekildedir:

LNS İŞLETMESİ 31.12.2018 BİLANÇOSU

AKTİF	CARİ DÖNEM	
I. DÖNEN VARLIKLAR		94.674.759
HAZIR DEĞERLER		1.133.345
1. KASA	327.086	
2. BANKALAR	806.259	
MENKUL KIYMETLER		200.000
1. HİSSE SENETLERİ	200.000	
TİCARİ ALACAKLAR		21.450.781
1. ALICILAR	14.455.402	
2. ALACAK SENETLERİ	6.990.415	
3. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.963	
4. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.365.091	
5. ŞÜPHELİ TİC.AL. KARŞIĞI (-)	-1.365.091	
DİĞER ALACAKLAR		247.842
1. PERSONELDEN ALACAKLAR	73.082	
2. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	174.759	
STOKLAR		71.601.127
1. İLK MADDE VE MALZEME	16.132.603	
2.YARI MAMULLER	0	
3. MAMULLER	31.723.358	
4. TİCARİ MALLAR	23.745.165	
GELEC. AYLARA AİT GİDER. VE GELİR TAHAK.		118.000
1. GELİR TAHAKKUKLARI	118.000	
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		41.664
1. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	9.989	
2. İNDİRİLECEK KDV	0	
3. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	8.298	
4. PERSONEL AVANSLARI	23.378	
II. DURAN VARLIKLAR		23.938.238
TİCARİ ALACAKLAR		15.620.040
1. ALICILAR	15.620.040	

MADDİ DURAN VARLIKLAR		7.491.137
1. ARAZİ VE ARSALAR	1.535.820	
2. BİNALAR	4.800.000	
3. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.183.000	
4. TAŞITLAR	662.203	
5. DEMİRBAŞLAR	171.528	
6. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-861.413	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		70.743
1. HAKLAR	85.244	
2. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	250.000	
3. ÖZEL MALİYETLER	111.312	
4. DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIK.	61.051	
5. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-436.864	
GELECEK YILLARA AİT GİD.VE GEL.		756.317
1. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	756.317	
AKTİF (VARLIKLAR) Toplam	118.730.995	118.730.995

LNS İŞLETMESİ 31.12.2018 BİLANÇOSU

PASİF	CARİ DÖNEM	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		23.301.283
MALİ BORÇLAR		6.771.410
1. BANKA KREDİLERİ	6.676.064	
2. DİĞER MALİ BORÇLAR	95.347	
TİCARİ BORÇLAR		11.243.422
1. SATICILAR	6.577.137	
2. BORÇ SENETLERİ	4.666.286	
ALINAN AVANSLAR		5.304.558
1. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	5.304.558	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.		26.429
1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	9.027	
2. ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ	17.402	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		-44.536
1. DÖN.KARI VER.VE DİĞ.YÜK. KARŞ.	104.144	
2. DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VER.VE YÜK (-)	-148.680	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		17.453.177
TİCARİ BORÇLAR		17.262.245
1. SATICILAR	17.262.245	
DİĞER BORÇLAR		166.028
1. KAMUYA OL.ERT.VEYA TAKSİT.BORÇLAR	166.028	
GEL.YIL.AİT GELİR.VE GİDER TAH.		24.904

1. GİDER TAHAKKUKLARI	24.904	
III. ÖZKAYNAKLAR		77.976.535
ÖDENMİŞ SERMAYE		65.000.000
1. SERMAYE	65.000.000	
2. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	0	
KÂR YEDEKLERİ		2.151.312
1. YASAL YEDEKLER	250.827	
2. ÖZEL FONLAR	1.900.485	
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		10.051.784
1. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	10.051.784	
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		773.439
1. DÖNEM NET KÂRI	773.439	
PASİF (KAYNAKLAR) Toplam	118.730.995	118.730.995

LNS İŞLETMESİ 01.01- 31.12.2018 GELİR TABLOSU

GRUP- HESAP ADI	CARİ DÖNEM	
BRÜT SATIŞLAR		100.587.531
1. YURT İÇİ SATIŞLAR	96.163.623	
2. YURT DIŞI SATIŞLAR	4.423.908	
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-280.302
1. SATIŞTAN İADELER (-)	-280.302	
NET SATIŞLAR		100.307.228
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-87.933.440
1. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	-81.016.852	
2. SATILAN TİC.MALLAR MALİYETİ (-)	-6.916.588	
3. STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. (-)		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		12.373.788
FAALİYET GİDERLERİ		-4.319.569
1. PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİD. (-)	-2.680.363	
2. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-1.639.206	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		8.054.219
DİĞER FAAL. OL. GELİR VE KARLAR		2.693.021
1. FAİZ GELİRLERİ		
2. KAMBİYO KÂRLARI	2.688.722	
3. REESKONT GELİRLERİ		
2. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	4.298	
DİĞER FAAL. OL. GİDER VE ZARARLAR		-9.307.906
1. KARŞILIK GİDERLERİ		
1. KAMBİYO ZARARLARI (-)	-9.307.906	
3. REESKONT GİDERLERİ		
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		-358.242

1. KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. (-)	-358.242	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		1.081.091
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		320.945
1. DİĞ.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	320.945	
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-519.011
1. DİĞER O. DIŞI GİD.VE ZARAR. (-)	-519.011	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		883.026
K. D.K.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. (-)	-109.587	-109.587
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	773.439	773.439

Nakit ve Nakit Benzerleri

İşletmenin MSUGT-VUK ile düzenlenmiş cari dönem finansal tablolarında hazır değerler grubu aşağıdaki gibidir:

HAZIR DEĞERLER		1.133.345
1. KASA	327.086	
2. BANKALAR	806.259	
GELEC. AYLARA AİT GİDER. VE GELİR TAHAK.		118.000
1. GELİR TAHAKKUKLARI	118.000	

İşletmenin dönem sonu kasa sayımında herhangi bir uyumsuzluk tespit edilmemiştir. Kasada yabancı para bulunmamaktadır.

Banka hesaplarında bulunan 806.259 TL mevduatın 723.333 TL'si vadeli mevduattan oluşmaktadır. Bu vadeli mevduat için döneme ait 118.000 TL faiz tahakkuk etmiştir. Etkin faiz hesaplaması sonucu döneme ait faiz tahakkuku 97.500 TL hesaplanmıştır.

Banka hesaplarında vadeli veya vadesiz herhangi bir döviz cinsinden para bulunmamaktadır. BOBİ FRS ve yeni hesap planı taslağına göre faiz tahakkuku, “Gelir Tahakkukları” hesabı yerine “Bankalar” hesabında izlenmektedir. Mevduatın vadeli olması nedeniyle “Bankalar” hesabı yerine “115 Bankalardaki Vadeli Mevduat” hesabında takip edilmesi gereken vadeli mevduat bu hesaba aktarılmıştır.

Bu verilere göre bankalardaki vadeli mevduatın durumu şöyledir:

Vadeli Mevduat	:	723.333 TL
VUK' a Göre Hesaplanan Faiz	:	118.000 TL
BOBİ FRS'ye Göre Hesaplanan Faiz	:	97.500 TL
Faiz Farkı	:	20.500 TL
Dönem Sonu Vadeli Mevduat Tutarı	:	820.833 TL

BOBİ FRS’ye göre “Gelir Tahakkukları” hesabı yerine “Bankalar” hesabı, mevduatın vadeli olması nedeniyle “Bankalar” hesabı yerine “115 Bankalardaki Vadeli Mevduat” hesabı kullanılmaktadır.

102 BANKALAR HS.	118.000	118.000
181 GELİR TAHAKKUKLARI HS.		
<i>Hesapların BOBİ FRS ve Yeni Hesap Planına göre sınıflandırılması</i>		

660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ HS.	20.500	20.500
102 BANKALAR HS.		
<i>Etkin faiz hesaplamasından kaynaklanan fark kaydı</i>		

115 BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT HS.	820.833	820.833
102 BANKALAR HS.		
<i>Hesapların BOBİ FRS ve Yeni Hesap Planına göre sınıflandırılması</i>		

BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken faiz kaydı:

	/			
115 BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT HS.			97.500	
660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ HS.				97.500
<i>BOBİ FRS faiz tahakkuku kaydı</i>				
	/			

Etkin faiz hesaplanmasından kaynaklanan 20.500 TL faiz farkı indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

Finansal Yatırımlar

İşletmenin MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş cari dönem finansal tablolarında döneme ait menkul kıymetler aşağıdaki gibidir:

MENKUL KIYMETLER		200.000
1. HİSSE SENETLERİ	200.000	

İşletmenin kayıtlarında bulunan ve gerçeğe uygun değer yöntemi ile takip edilen hisse senetlerinin dönem sonundaki borsa değeri 245.000 TL'dir. Hisse senetlerindeki 45.000 TL değer artış kazancının 10.000 TL'si 2017 yılına aittir. Bundan dolayı cari dönem gelir tablosuna 35.000 TL olarak kaydedilecektir. Çünkü 10.000 TL "573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Kârlar" hesabında bulunmaktadır.

BOBİ FRS ve yeni hesap planı taslağına göre hisse senetleri finansal yatırımlar grubunda "110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar" hesabında döneme ait değer artışları da "665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları" hesabında izlenecektir.

Cari Dönem Değer Artış Kazancı	:	45.000 TL
Önceki Dönem Değer Artış Kazancı	:	10.000 TL
Döneme Kayıt Edilecek Tutar	:	35.000 TL

110 GUD FARK. KÂR VEYA ZAR. YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR	45.000	
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.		10.000
665 NAK. VE NAK. BNZ.VAR.İLE MEN. KIYM. YAT. İLİŞ. DEĞ. ARTIŞ KAZ.HS.		35.000
<i>Hisse senetlerinin değerlemesi</i>		

Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden ortaya çıkan 45.000 TL değer artışı vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri olarak raporlanacaktır.

Ticari Alacaklar

İşletmenin MSUGT-VUK ile düzenlenmiş cari dönem finansal tablolarında döneme ait ticari alacaklar aşağıdaki gibidir:

TİCARİ ALACAKLAR		21.450.781
1. ALICILAR	14.455.402	
2. ALACAK SENETLERİ	6.990.415	
3. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.963	
4. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.365.091	
5. ŞÜPHELİ TİC.AL. KARŞIĞI (-)	-1.365.091	
TİCARİ ALACAKLAR		15.620.040
1. ALICILAR	15.620.040	

İşletmenin ticari alacakları üzerinde yapılan tetkiklerde tahsili şüpheli duruma düşmüş alacak tutarı 1.495.000 TL olarak tespit ettirilmiştir. Önceki döneme ait şüpheli alacak tutarı da 75.000 TL olarak kayıtlara alınmıştır.

Cari Dönem Ayrılan Karşılık	:	1.495.000 TL
Önceki Dönem Ayrılan Karşılık	:	75.000 TL
Döneme Kayıt Edilecek Tutar	:	1.420.000 TL

İlk Madde ve Malzemenin Vade Farkı	:	12.120.000 TL
Tespit Edilen Kayıtlı Tutarı		
Net Değeri	:	10.548.693 TL
Hesaplanan Vade Farkı	:	1.571.307 TL
Önceki Dönem Vade Farkı	:	657.757 TL
Döneme Kayıt Edilecek Tutar	:	913.550 TL

	/		
428 ERTL. VADE FARKI GİDER. HS. (-)		1.571.307	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.			913.550
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.			657.757
<i>Stokların vade farkının ayrıştırılması</i>			
	/		

Stokların vade farkı ayrıştırmasından kaynaklanan 1.571.307 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

BOBİ FRS hükümlerince stoklar, maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Her dönem sonunda stokların değer düşüklüğü ölçülmekte, değerlendirilmektedir. Stoklarda değer düşüklüğü tespit edilir ise maliyet değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülmektedir. Stoklar vade farklarından ayrıştırıldıktan sonra net gerçekleşebilir değerleri hesaplanmıştır.

Ticari Mallar

Maliyet Değeri	:	23.745.165
Net Gerçekleşebilir Değeri	:	23.125.247
Değer Düşüklüğü	:	619.918

İlk Madde Malzeme

Maliyet Değeri	:	16.132.603
Vade Farkı	:	585.625
Net Gerçekleşebilir Değeri	:	14.589.740
Değer Düşüklüğü	:	957.238

Cari Dönem Hesaplanan Değer Düşüklüğü	:	1.577.156
Önceki Dönem Hesaplanan Değer Düşüklüğü	:	756.783
Döneme Kayıt Edilecek Tutar	:	820.373

583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.	756.783	
626 STOK DEĞER DÜŞ. KAR. GİDERLERİ HS. (-)	820.373	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KAR. HS. (-)		1.577.156
<i>Stok değer düşüklüğü kaydı</i>		

Stok değer düşüklüğü hesaplamaları sonucunda oluşan 1.577.156 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

Diğer Dönen Varlıklar

Bu hesap grubunda avans hesapları takip edilmekte ve defter değerleri ile finansal tablolarda takip edildiğinden bir düzeltme veya sınıflandırma işlemi yapılmamıştır.

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

MSUGT-VUK'a göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Sonraki ölçümde ise ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle raporlanmaktadır (Doğan, 2017, s. 123). Döneme ait veriler aşağıdaki gibidir:

MADDİ DURAN VARLIKLAR		7.491.137
1. ARAZİ VE ARSALAR	1.535.820	
2. BİNALAR	4.800.000	
3. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.183.000	
4. TAŞITLAR	662.203	
5. DEMİRBAŞLAR	171.528	
6. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-861.413	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		70.743
1. HAKLAR	85.244	
2. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	250.000	
3. ÖZEL MALİYETLER	111.312	
4. DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIK.	61.051	
5. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-436.864	

İşletmenin kayıtlarında bulunan kendi kullandığı bina ve arsasının dışında yatırım için edinildiği bilgisi mevcut olan bina ve arsanın BOBİ FRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkuller grubunda sınıflandırılması gerekmektedir.

İşletme değerleme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yöntemini tercih etmiştir. Arsanın gerçeğe uygun değeri 1.304.380 TL, binanın gerçeğe uygun değeri de 3.930.000 TL'dir. Bina'nın mevcut finansal tablolardaki birikmiş amortisman tutarı 192.000 TL'dir. Bu binanın mevcut finansal tabloda maddi duran varlık olarak sınıflandırıldığı ve amortismanına tabi tutulduğu görülmektedir. Özünde yatırım amaçlı edinilen bina artık yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırıldığından birikmiş amortismanları da kapatılacaktır.

BOBİ FRS ve yeni hesap planı taslağına göre bu maddi duran varlıklar yeniden sınıflandırılarak "245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesabında izlenecektir. Cari dönemin değer artış kazancı da "647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar" hesabında izlenecektir.

Bina Kayıtlı Değer	:	3.800.000 TL
Bina Gerçeğe Uygun Değer	:	3.930.000 TL
Bina Birikmiş Amortisman	:	192.000 TL
Binanın Değer Artışı	:	130.000 TL
Arsa Kayıtlı Değer	:	1.235.000 TL
Arsa Gerçeğe Uygun Değer	:	1.304.380 TL
Arsanın Değer Artışı	:	69.380 TL
Cari Dönem Hesaplanan Değer Artışı	:	391.380 TL
Önceki Dönem Hesaplanan Değer Artışı	:	165.230 TL
Döneme Kayıt Edilecek Tutar	:	226.150 TL

/			
245 GUD İLE ÖLÇ. YAT. AM. GAY. MEN. HS			
245.01 ARAZI VE ARSALAR	1.304.380		
245.02 BİNALAR	3.930.000		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)	192.000		
250 ARAZI VE ARSALAR HS.		1.235.000	
252 BİNALAR HS.		3.800.000	
647 YAT. AMAÇ. GAY. MENK.		226.150	
ELDE EDİLEN GEL. VE KAZ. HS.			
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.		165.230	
MDV yeniden sınıflandırması ve yeniden değerlendirme kaydı			
/			

Değerlemelerden kaynaklanan 391.380 TL vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanları kıst amortisman uygulanarak yeniden hesaplanmıştır. Maddi duran varlıklar için birikmiş amortisman farkı 135.250 TL, maddi olmayan duran varlıklar için birikmiş amortisman farkı da 57.352 TL olarak tespit edilmiştir. İşletmenin kıst amortisman hesaplamasından kaynaklanan fazladan ayırdığı amortisman iptal edilmiştir.

Cari Dönem Hesaplanan Amortisman Farkı	:	192.602 TL
Önceki Dönem Hesaplanan Amortisman Farkı	:	185.000 TL
Döneme Kayıt Edilecek Tutar	:	7.602 TL

Maddi Duran Varlık

Kayıtlı Tutar	:	861.413 TL
Amortisman Farkı	:	135.250 TL
Yat. Amç. Gm. Sınıflandırmasından	:	192.000 TL
Hesaplanan Tutar	:	534.163 TL

Maddi Olmayan Duran Varlık

Kayıtlı Tutar	:	436.864 TL
Amortisman Farkı	:	57.352 TL
Hesaplanan Tutar	:	379.512 TL

	/		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		135.250	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		57.352	
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.			185.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.			7.602
<i>Amortisman yöntemi farkının kayıt edilmesi</i>			
	/		

Hesaplanan amortisman farklarından oluşan maddi duran varlıklardan 135.250 TL ve maddi olmayan duran varlıklardan da 57.352 TL vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

İşletme kayıtlarında 1.183.000 TL tutarında tesis makine ve cihazı bulunmaktadır. Birikmiş amortismanları 750.000 TL, satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değeri 315.800 TL ve kullanım değeri de 225.650 TL'dir.

Kayıtlı Değer	:	1.183.000 TL
Birikmiş Amortisman	:	650.000 TL
Defter değeri	:	533.000 TL

315.800 TL > 225.650 TL olduğundan,

Geri Kazanılabılır Tutar	:	315.800 TL
Değer Düşüklüğü	:	533.000 TL
	:	-315.800 TL
	:	<u>217.200 TL</u>

Önceki Dönem Değer Düşüklüğü : 99.655 TL
Cari Dönem Değer Düşüklüğü : 217.200 TL

	/		
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		99.655	
654 ES.FAA.DİĞ. ÇEŞ. GİDER VE ZAR. HS. (-)		117.545	
257 MDV DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK. HS. (-)			217.200
<i>Tesis Mak.ve Cihaz değer düşüklüğü kaydı</i>			
	/		

Tesis makine ve cihazların değerlemesinden oluşan 217.200 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

İşletmenin 250.000 TL tutarındaki kuruluş ve örgütlenme gideri birikmiş amortismanı da hesaplanarak aktiften çıkartılmış, 2017 döneminde giderleştirilmiştir. Önceki dönemde giderleştirildiğinden dolayı “583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar” hesabında yer almakta, cari dönem gideri olarak kayıt edilmemektedir.

	/		
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.		200.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		50.000	
262 KURUL. VE ÖRGÜTL. GİDER. HS			250.000
<i>Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı</i>			
	/		

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinden oluşan 200.000 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

İşletmenin kiracı olarak bulunduğu ek ofis binası için özel maliyet niteliğinde harcamaları bulunmaktadır. Aktifleştirilen 111.312 TL tutarındaki bu özel maliyet için %25 itfa payı ayrılmıştır. BOBİ FRS’ye göre özel maliyetler ilgili bulunduğu varlık hesaplarında takip edilmektedir. Buna göre sınıflandırma yapılarak, amortismanları da ilgili gruba alınacaktır. Amortisman sürelerinde bir farklılık olmadığından ertelenmiş vergi oluşmayacaktır.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 264 ÖZEL MALİYETLER HS.	111.312	111.312
<i>Özel maliyetlerin yeniden sınıflandırılması</i>		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-) 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. HS. (-)	27.828	27.828
<i>İtfa edilen demirbaşların düzeltilmesi</i>		

Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu hesap grubu defter değeri ile raporlandığından herhangi bir düzenleme sınıflandırma ve düzeltme işlemi yapılmamıştır.

Mali Borçlar

Mali borçlar hesap grubu kredilerden oluşmaktadır. İşletmenin sağladığı krediler rotatif kredilerden oluştuğundan faiz oranları ve vadeleri değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle işletmenin kredileri kayıtlı değeri ile takip edilmektedir.

Ticari Borçlar

MSUGT-VUK'a göre, senetli alacaklar ve senetli borçlar kayıtlı değeri ile değerlendirilmektedir. Reeskont uygulaması isteğe bağlı olarak uygulanabilmektedir. (VUK, m. 281-285). İşletmenin MSUGT-VUK ile düzenlenmiş finansal tablolarında ticari borçlar grubu aşağıdaki gibidir:

TİCARİ BORÇLAR		11.243.422
1. SATICILAR	6.577.137	
2. BORÇ SENETLERİ	4.666.286	
TİCARİ BORÇLAR		17.262.245
1. SATICILAR	17.262.245	

BOBİ FRS'ye göre alacaklar gibi borçlar da senede bağlı olsun ya da olmasın vadesi bir yılı aşmıyorsa itibari değeri ile vadesi bir yıldan daha uzun ise itfa edilmiş değeri ile değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, pr.9.8). Bir yıldan uzun vadeli satışlara ait vade farklarının finansal tablolarda satış gelirleri içerisinde değil, ertelenen faiz gelirleri grubunda gösterilmesi gerekmektedir.

BOBİ FRS'de uzun vadeli ticari alacaklarda olduğu gibi, uzun vadeli ticari borçlar da itfa edilmiş değerle değerlendirilmektedir. Buna göre, stok vade farkları düşüldükten sonra vadesi bir yıldan uzun ticari borçların vadeleri ayrılmış, bilançoda net değerine indirilmiştir. Dönem sonunda da döneme isabet eden faiz gideri raporlanmış, borçların net değeri hesaplanmıştır.

Stok Vade Farklarından Arındırılmış Borçların Kayıtlı Tutarı	:	5.142.245 TL
Borçların Net Değeri	:	4.301.690 TL
Hesaplanan Vade Farkı	:	840.555 TL
Önceki Dönem Vade Farkı	:	384.208 TL
Cari Dönem Yansıtılan Vade Farkı	:	456.347 TL

428 ERTL. VADE FARKI GİDER. HS. (-)	840.555	
620 SATILAN MAMUL. MALİY. HS (-)	456.347	
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.		384.208
<i>Ticari Borçlardan vade farkının ayrıştırılması</i>		

Ticari borçların değerlemesinden kaynaklanan 840.555 TL vergiye tabi geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gideri oluşturacaktır.

Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler içinde vergi ve SSK primleri bulunmakta olup, ödenecek vergi ve SSK primleri defter değeri ile raporlanmaktadır. Herhangi bir düzeltme veya sınıflandırma işlemi yapılmamıştır.

Borç ve Gider Karşılıkları

MSUGT'ye göre, karşılıklar muhasebeleştirilebilir, ancak VUK'a göre şarta bağlıdır. VUK'a göre alacaklara karşılık ayrılabilmesi için dava sürecinin başlamış olması gerekirken, yükümlük için de davanın kaybedilip yükümlülük altına girilen tutarın kesinleşmesi beklenmektedir. İşletmenin MSUGT-VUK'a göre işlem yapmadığı aleyhine açılmış bir davası bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre işletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumlarının varlığı halinde karşılık kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, pr.19.5).

İşletme hukuk biriminden, hakkında açılan 914.500 TL tutarındaki davanın aleyhine sonuçlanacağı bilgisini alınmıştır. İşletmeden bu dava için 150.000 TL olası nakit çıkışı beklenmektedir.

	/			
654 ES.FAA.DİĞ. ÇEŞ. GİDER VE ZAR. HS. (-)			150.000	
379 DİĞER KARŞILIKLAR HS.				150.000
<i>Dava tazminatı için karşılık ayrılması</i>				
	/			

Dava tazminatı için hesaplanan karşılıktan oluşan 150.000 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

MSUGT-VUK’a göre, kıdem tazminatı ancak ödendiği anda gider olarak alakalı hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. İşletme raporlama dönemi sonunda kıdem tazminatı hesaplamıştır. Hesaplamalara göre, bulunan kıdem tazminatı karşılığı 453.750 TL’dir. Önceki döneme ait kıdem tazminatı karşılığı da 180.000 TL’dir.

583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZAR. HS.	180.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	273.750	
472 KIDEM TAZM. KARŞILIK. HS.		453.750
<i>Kıdem tazminatı karşılığı kaydı</i>		

Kıdem tazminatı için hesaplanan karşıliktan oluşan 453.750 TL indirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri doğuracaktır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlölükleri

İşletme MSUGT-VUK’a göre hazırlanmış finansal tablolarda belirtilen ek bilgilere göre BOBİ FRS’ye göre düzeltmeleri uygulamış, ertelenmiş vergi hesaplamalarını yapmıştır. Vergi oranı %22’dir.

Finansal tablolara aktarılan faaliyetler ve olaylardan kaynaklı oluşan, cari ya da gelecek dönemler ile ilgili ertelenmiş vergilerin kayıtlara geçmesi gerekmektedir. Kayıt altına alınmış vergiyi döneme ait vergi ile ertelenmiş vergi tutarları oluşturur (BOBİ FRS, pr.23.2). Ertelenmiş vergi; “varlıkların ve yükümlölüklerin 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” (BOBİ FRS, pr.23.12).

Varlık ve yükümlölüklerin vergiye tabi değerleri ile muhasebe kayıtlarındaki değeri arasındaki farklılaşma ertelenen vergiyi doğurmaktadır. Ancak bu farklılaşma sürekli değil geçici bir farklılaşmadır. Farklılaşma sonucunda daha sonra ortadan kalkan farklılık, vergi konusunda daha az ödeme yapılmasını gerektiriyorsa, ertelenmiş vergi varlığı, daha fazla vergi ödenmesini gerektiriyorsa, vergisel dezavantaj sağlıyorsa

ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 388). Buna göre işletme 31.12.2018 itibari ile ertelenmiş vergi varlığını ve yükümlülüğünü hesaplamıştır. Geçici farkların detayı ve ertelenmiş vergi etkisi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi
Vadeli Mevduat Etkin Faiz Farkı	20.500	4.510
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	1.495.000	328.900
Ticari Alacaklar Reeskontu	2.074.040	456.289
Stok Vade Farkı	1.571.307	345.688
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.577.156	346.974
Tesis Makine Cihazlar Değer Düşüklüğü	217.200	47.784
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	200.000	44.000
Dava Tazminatı Karşılığı	150.000	33.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı	453.750	99.825
Brüt Ertelenmiş Vergi Varlıkları	7.758.953	1.706.970

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi
Hisse Senetleri Değer Artış Kazancı	45.000	9.900
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değer Artışı	391.380	86.104
Maddi Duran Varlıklar Amortismanı	135.250	29.755
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanı	57.352	12.617
Ticari Borçlar Reeskontu	840.555	184.922
Brüt Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	1.469.537	323.298

Netleştirilmiş Vergi Varlığı – (Yükümlülüğü)	6.289.416	1.383.672
---	------------------	------------------

Net ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.383.672	
573 İLK GEÇİŞ. ORT. ÇIKAN KÂR. HS.		753.749
692 SÜRD.FAALİY. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ HS.		629.923
(6.289.416 x 0,22)		
Net ertelenmiş vergi varlığının kayda alınması		

İşletmenin finansal verilerinden ve mali işler yönetiminden edinilen bilgiler kapsamında düzeltilmiş olan önceki dönem finansal tabloların ve oluşturulan BOBİ FRS açılış bilançosunun verileri de dikkate alınarak cari dönem BOBİ FRS için finansal tablolar oluşturulmuştur. Düzeltmelere ilişkin dönem verileri karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Sınıflandırmalar yeni hesap planı taslağındaki hesaplar kullanılarak yapılmıştır.

LNS İŞLETMESİ 31.12.2018 BİLANÇOSU - 31.12.2018 FİNANSAL DURUM TABLOSU

HESAP ADI	MSUGT-VUK	DÜZELTME	BOBİ FRS
I. DÖNEN VARLIKLAR	94.674.758		90.831.552
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.133.345		410.012
100. NAKİT KASASI	327.086		327.086
102. BANKALAR	806.259	-20.500 118.000 -820.833	82.926
FİNANSAL YATIRIMLAR	200.000		1.065.833
110 GUD FARK. KAR VEYA ZAR. YANS. YAT.	200.000	45.000	245.000
115. BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT		820.833	820.833
TİCARİ ALACAKLAR	21.445.817		19.995.817
120. MÜŞTERİDEN ALACAKLAR	14.455.402	-1.450.000	13.005.402
121. ALACAK SENETLERİ	6.990.415		6.990.415
127. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.365.091	1.450.000	2.815.091
128. ERTL. VADE FARKI GELİRL.			
129. TİCARİ ALACAKLAR DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI (-)	-1.365.091	-1.450.000	-2.815.091
DİĞER ALACAKLAR	252.804		207.804
134. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	4.963		4.963
135. PERSONELDEN ALACAKLAR	73.082		73.082
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	174.759	-45.000	129.759
137. ŞÜPHELİ DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		45.000	45.000
139. ŞÜPHELİ DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR KARŞ.		-45.000	-45.000
STOKLAR	71.601.127		69.110.421
150. İLK MADDE VE MALZEME	16.132.603	-913.550	15.219.053
151. YARI MAMULLER	0		0
152. MAMULLER	31.723.358		31.723.358
153. TİCARİ MALLAR	23.745.165		23.745.165
158. STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIKLARI (-)		-1.577.156	-1.577.156
GELECEK AYLARA AİT GİDER. VE GELİR TAH.	118.000	-118.000	0
181. GELİR TAHAKKUKLARI	118.000		

DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		41.664			41.664
190. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	9.989			9.989	
191. İNDİRİLECEK KDV	0			0	
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	8.298			8.298	
194. VERİLEN İŞ VE PERSONEL AVANSLARI	23.378			23.378	
II. DURAN VARLIKLAR		23.938.238			23.737.949
TİCARİ ALACAKLAR		15.620.040			13.546.000
220. MÜŞTERİDEN ALACAKLAR	15.620.040			15.620.040	
221. ALACAK SENETLERİ					
228. ERTL. VADE FARKI GELİRL. HS.			-2.074.040	-2.074.040	
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER					5.234.380
245. GUD İLE ÖLÇÜLEN YAT. AMAÇ. GAY.			3.800.000	5.234.380	
			1.235.000		
			199.380		
MADDİ DURAN VARLIKLAR		7.491.137			2.649.671
250. ARAZİ VE ARSALAR	1.535.820		-1.235.000	300.820	
252. BİNALAR	4.800.000		-3.800.000	1.000.000	
253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.183.000			1.183.000	
254. TAŞITLAR	662.203			662.203	
255. DEMİRBAŞLAR	171.528			171.528	
256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			111.312	111.312	
257. MDV DEĞ. DÜŞÜKL. KARŞILIĞI (-)			-217.200	-217.200	
258. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-861.413		-27.828	-561.991	
			192.000		
			135.250		
ŞEREFİYE VE MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR		70.743			-155.389
261. HAKLAR	85.244			85.244	
262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	250.000		-250.000	0	
264. GELİŞTİRME MALİYETLERİ	111.312		-111.312	0	
266. DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR	61.051			61.051	
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-436.864		27.828	-301.684	
			57.352		
			50.000		
PEŞİN ÖDENMİŞ GEL. VE GİD. TAHAKKUKLARI		756.317			756.317
280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	756.317			756.317	
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		0			1.706.970
289. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			1.706.970	1.706.970	
AKTİF TOPLAMI	118.730.995	118.730.995	-4.161.494	114.569.501	114.569.501

LNS İŞLETMESİ 31.12.2018 BİLANÇOSU - 31.12.2018 FİNANSAL DURUM TABLOSU

HESAP ADI	MSUGT-VUK		DÜZELTME	BOBİ FRS	
I. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		23.301.283			23.451.283
FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER		6.771.410			6.771.410
300. BANKA KREDİLERİ	6.676.064			6.676.064	
307. DİĞER FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER	95.347			95.347	
TİCARİ BORÇLAR		11.243.422			11.243.422
320. SATICILAR	6.577.137			6.577.137	
321. BORÇ SENETLERİ	4.666.286			4.666.286	
326. DİĞER TİCARİ BORÇLAR					
328. ERTL. VADE FARKI GİDERLERİ					
ALINAN AVANSLAR		5.304.558			5.304.558
345. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	5.304.558			5.304.558	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.		26.429			26.429
360. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	9.027			9.027	
365. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	17.402			17.402	
DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		-44.536			-44.536
370. DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	104.144			104.144	
371. DÖNEM KAR. PEŞ. ÖD. VER. DİĞ. YAS. YÜK.	-148.680			-148.680	
KARŞILIKLAR		0			150.000
379. DİĞER KARŞILIKLAR			150.000	150.000	
II. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		17.453.177			15.818.363
TİCARİ BORÇLAR		17.262.245			14.850.383
420. SATICILAR	17.262.245			17.262.245	
421. BORÇ SENETLERİ					
428. ERTL. VADE FARKI GİDERLERİ			-1.571.307 -840.555	-2.411.862	
DİĞER BORÇLAR		166.028			166.028
436. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	166.028			166.028	
KARŞILIKLAR		0			453.750
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			453.750	453.750	
ERTELENMİŞ GEL. VE GİD. TAHAKKUKLARI		24.904			24.904
485. GİDER TAHAKKUKLARI	24.904			24.904	
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		0			323.298
489. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			323.298	323.298	
III. ÖZKAYNAKLAR		77.976.535			75.299.855
ÖDENMİŞ SERMAYE		65.000.000			65.000.000
500. SERMAYE	65.000.000			65.000.000	
KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR		2.151.312			2.151.312
540. KÂRDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER	250.827			250.827	
547. SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	1.900.485			1.900.485	
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		10.051.784			12.207.728
570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	10.051.784			10.051.784	
573 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN KARLAR			2.155.944	2.155.944	
GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI					-2.906.853
583 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR			-2.906.853	-2.906.853	
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		773.439			-1.152.332
590. DÖNEM NET KÂRI	773.439		-1.925.771	-1.152.332	
PASİF TOPLAMI	118.730.995	118.730.995	-4.161.494	114.569.501	114.569.501

LNS İŞLETMESİ 01.01.2018 - 31.12.2018 GELİR TABLOSU - KÂR ZARAR TABLOSU

HESAP ADI	MSUGT-VUK		DÜZELTME	BOBİ FRŞ	
BRÜT SATIŞ HASILATI		100.587.531			100.108.906
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	96.163.623		-478.625	95.684.998	
601. YURTDIŞI SATIŞLAR	4.423.908			4.423.908	
SATIŞ HASILATINDAN İNDİRİMLER		-280.302			-280.302
610. SATIŞTAN İADELER	-280.302			-280.302	
SATIŞLARIN MALİYETİ		-87.933.440			-88.297.466
620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	-81.016.852		456.347	-80.560.505	
621. SATILAN TİC.MALLAR MALİYETİ (-)	-6.916.588			-6.916.588	
626. STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. (-)			-820.373	-820.373	
ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ		-4.319.569			-4.585.717
631. PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİD. (-)	-2.680.363			-2.680.363	
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-1.639.206		7.602 -273.750	-1.905.354	
ESAS FAAL. DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR		3.013.965			3.240.115
640. ESAS FAAL.ALC. İLŞ. VADE FAR. GEL. ESAS FAAL. İLGİLİ KUR FAR.KAZ.	2.688.722			2.688.722	
647. YAT. AMAÇ. G. MENK. ELD. EDİL. GEL. VE KAZ.			226.150	226.150	
649. DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GELİR VE KAZANÇ.	325.243			325.243	
ESAS FAAL. DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARAR. (-)		-9.826.917			-11.993.087
650. TİC. BORÇ. İLİŞ. VADE FAR. GİD. VE ESAS FAAL. İLGİLİ KUR FAR. ZARAR.	-9.307.906			-9.307.906	
651. ESAS FAAL. ALC. İLŞ. DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.			-1.420.000	-1.420.000	
654. ESAS FAAL. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARAR.			-117.545 -150.000	-267.545	
659. DİĞER FAAL. ÇEŞ. GİDER VE ZARAR.	-519.011			-519.011	
FİNANSAL GELİRLER					14.500
660. MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ			-20.500	-20.500	
665. NAK. VE NAK. BENZ. MEN. KIY. YAT. DEĞ. ART.			35.000	35.000	
FİNANSAL GİDERLER		-358.242			-358.242
670. KISA VAD. FİN. BORÇ. MALY.	-358.242			-358.242	
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		773.439			-1.152.332
690. SÜRD. FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	883.026			-1.672.668	
691. SÜRD. FAAL. DÖNEM KARI YAS. VERGİ GİD.	-109.587			-109.587	
692. SÜRD. FAAL. ERT. VERG. GEL.GİD. ETKİSİ			629.923	629.923	
693. SÜRD. FAAL. DÖN. NET KARI VEYA ZARARI	773.439	773.439	-1.172.022	-1.152.332	-1.152.332

3.5. MSUGT/VUK İLE BOBİ FRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARIN ANALİZİ

Bu bölümde, 31.12.2018 tarihi itibarıyla MSUGT-VUK verilerine göre hazırlanmış bilanço ve 01.01.2018- 31.12.2018 dönemine ait gelir tablosu ilgili ek bilgiler kullanılarak oluşturulmuş, 31.12.2018 tarihli BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu ve 01.01.2018 - 31.12.2018 dönemi Kâr Zarar Tablosu analiz edilerek bir karşılaştırma yapılmıştır.

Tüm analiz tekniklerinin kullanılması gerekliliği uygulama kapsamı ve finansal analizin amacına bağlıdır. Bazı analizlerde daha fazla analiz tekniği kullanılması gerektiği gibi, bazı analizlerde belli başlı bazı analizlerin kullanılması istenen sonuca ulaşmak için yeterli olabilmektedir (Durmuş, 2015, s. 163).

Çalışmada farklı dönemlerin cari dönem ile karşılaştırılmasından çok MSUGT-VUK ve BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarının birbirleri ile arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle oran analizlerinin kullanılması tercih edilmiştir. Oran analizlerinden likidite oranları, finansal yapı oranları, faaliyet oranları ve kârlılık oranları kullanılacaktır.

3.5.1. Likidite Oranları

Firmanın aktifinde bulunan hızlıca nakit değere dönüştürebileceği varlıkların değerlendirmesinde kullanılan oranlardır. Likidite oranları firmanın vadesi gelen, gelmiş borçlarının karşılanabilme kabiliyetidir (Peker ve Baki, 2011, s. 10)

Buna göre, bu çalışmada dört likidite oranı kullanılacaktır.

3.5.1.1 Cari Oran

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Cari Oran} &= \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}} \\ &= \frac{94.674.759}{23.301.283} = 4,06\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Cari Oran} &= \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}} \\ &= \frac{90.831.552}{23.451.283} = 3,87\end{aligned}$$

Cari oran işletmenin her 1 TL kısa vadeli borca karşın ne kadar dönen varlığa sahip olduğunu göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde bu oran 2 olarak kabul edilse de gelişmekte olan ülkeler için 1,5 oranında olması beklenmektedir. Uygulama yaptığımız işletmenin MSUGT-VUK verilerine göre hazırlanmış finansal tablolarında cari oran 4,06, BOBİ FRS standartlarına göre düzenlenmiş finansal tablolarda ise 3,87 olarak bulunmuştur.

Bu oranlar her iki durumda da seviyenin üzerinde seyretmiştir. Bunun nedeni dönen varlık kalemi içindeki varlık kalemlerinin niteliğine göre ya da sektörel özelliklere göre de açıklanabilmektedir. Çalışmanın ilgisi her iki finansal tablonun analizindeki farklılıklardır. Cari oranın BOBİ FRS ile düzenlenen finansal tablolarda daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu aşamada temel fark, dönen varlık kaleminde görülmektedir. Ticari alacaklarda reeskont uygulanmış olması, stokların maliyetlerindeki faiz giderlerinin ayrı olarak gösterilmesi ve stokların yeniden değerlendirilmesi dönen varlıklar kaleminde bu farkı oluşturmuştur. Aynı şekilde ticari borçlar kaleminde de düşüş görülmektedir. Bunun da reeskont işlemlerinden kaynaklandığı görülmektedir.

Cari oran hem dönen varlık hem de kısa vadeli yükümlülük açısından değerlendirildiğinde, ticari alacağı ile borcu ve stoku bulunan işletmeler için reeskont ve değerlemeler yapılması gerekeceğinden, BOBİ FRS ile düzenlenmiş finansal tablolarda daha düşük oranlı çıkması beklenmektedir.

3.5.1.2. Likidite Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Likidite Oranı} &= \frac{\text{Dönen Varlıklar} - \text{Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}} \\ &= \frac{23.073.632}{23.301.283} = 0,99\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Likidite Oranı} &= \frac{\text{Dönen Varlıklar - Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}} \\ &= \frac{21.721.131}{23.451.283} = 0,93\end{aligned}$$

Asit test oranı olarak da ifade edilen bu oran cari oranın daha hassas bir tamamlayıcısıdır. Dönen varlıkların içinden stokların çıkarılması ile daha likit bir oran yapısı sağlanmış olur. Başka bir deyişle işletme stoklarını satamaz ise borcunu karşılama oranını belirlemeye yardımcı olur (Karagül, 2013, s. 65). Ancak oranın tek başına değerlendirilmesi yeterli olmayacaktır. Bu oran için 1 seviyesi makul görülmektedir.

Örnek uygulamada MSUGT-VUK verilerine göre düzenlenmiş finansal tablolarda asit test oranı 0,99, BOBİ FRS standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 0,93 çıkmıştır. Her iki finansal tablo oranları karşılaştırıldığında MSUGT verilerine göre düzenlenmiş finansal tablolarda oranın daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ticari alacak ve ticari borç kalemlerinde uygulanan reeskont işlemleri BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardaki oransal düşüklüğü açıklamaktadır.

3.5.1.3. Nakit Oran

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Nakit Oran} &= \frac{\text{Hazır Değerler + Menkul Kıymetler}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}} \\ &= \frac{1.333.345}{23.301.283} = 0,0572\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Nakit Oran} &= \frac{\text{Nakit ve Benzerleri + Menkul Kıymetler}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}} \\ &= \frac{1.475.845}{23.451.283} = 0,0629\end{aligned}$$

Nakit oran diğer iki oran da göz önüne alındığında en hassas oran olarak yorumlanabilir. İşletmenin yıl boyunca stoklarını satamaması alacaklarını tahsil edememesi durumunda kısa vadeli yükümlülüklerini ne oranda karşılayabileceği hakkında cevaplar bulabileceği bir orandır (Durmuş, 2015, s. 209). Tek olarak bir oranın değerlendirilmesi doğru olmamakla birlikte bu oranın 0,20 seviyesi altına düşmemesi beklenmektedir.

Uygulama yapılan işletmenin MSUGT-VUK verilerine göre düzenlenmiş finansal tablolarında nakit oran 0,0572, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 0,0629 olarak görülmektedir. Nakit oran her iki düzenlemeye göre de genel seviyenin altında olmasına karşın, daha doğru bir değerlendirme yapabilmek için stokların ve alacakların nitelikleri göz önünde bulundurulmalıdır.

3.5.1.4. Stok Bağımlılık Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned} \text{Stok Bağımlılık Oranı} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar - (Hazır Değerler + Menkul Kıymetler)}}{\text{Stoklar}} \\ &= \frac{21.967.938}{71.601.127} = 0,307 \end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned} \text{Stok Bağımlılık Oranı} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler - (Nakit ve Benzerleri + Menkul Kıymetler)}}{\text{Stoklar}} \\ &= \frac{21.975.438}{69.110.421} = 0,318 \end{aligned}$$

Stok bağımlılık oranı, kısa vadeli borçların ödenmesinde, işletmenin stoklarına ne oranda bağlı olduğunu gösterir. Diğer likidite oranlarına ek olarak kullanılmaktadır. Hazır değerler ile karşılanamayan kısa vadeli borçların stoklarlar satılarak karşılanması durumunda ne kadarlık bir stok ile karşılanabileceğini ölçen orandır (Akkuş, 2018, s.17).

Örnek uygulamada MSUGT-VUK’a göre hazırlanmış finansal tablolarda stok bağımlılık oranı 0,307, BOBİ FRS’ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda ise 0,318 çıkmıştır. Sonuçlar her ne kadar stoklara bir bağımlılık ifade etse de bu aşama stokların niteliği önem arz etmektedir. Bu oran da BOBİ FRS’ye göre düzenlenmiş finansal tablolar için kısa vadeli yükümlülükler ve stoklardaki düzeltmeler oranı etkileyen faktörlerdir.

3.5.2. Finansal Yapı Oranları

Finansal yapı oranları, işletme bilançolarında özsermaye ile borçlar arasındaki bağlantıyı oransal olarak ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu orana göre işletmenin özkaynak yeterliliği, kaynak yapısı içindeki özkaynak ve borç dengesi, özkaynak olarak temin edilen fonların aktifte ne tür dönen varlık ve duran varlık olarak kullanıldığı ölçülmektedir (Gümüş ve Bolel, 2016, s. 89). Çalışmada beş finansal yapı oranına yer verilmiştir.

3.5.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı

MSUGT-VUK’a göre;

$$\begin{aligned}\text{Finansal Kaldıraç Oranı} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar} + \text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}} \\ &= \frac{40.754.460}{118.730.995} = 0,3432\end{aligned}$$

BOBİ FRS’ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Finansal Kaldıraç Oranı} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler} + \text{Uzun Vadeli Yükümlülükler}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}} \\ &= \frac{39.269.646}{114.569.501} = 0,3427\end{aligned}$$

Finansal kaldıraç oranı, işletme varlıklarının ne kadarının yabancı kaynaklarla karşılandığını göstermektedir. Borç oranı da denmektedir. Bu oranda dengenin iyi sağlanması büyük önem arz etmektedir. Bu oran normalden yüksekse işletmenin sabit yükümlülükleri karşılayamayacağı, fazla düşük olursa da firmanın yabancı kaynaklara oranla özkaynaklardan daha fazla yararlandığını ortaya koymaktadır (Başar 2012, s. 139).

Uygulama yapılan işletmenin verilerine göre, MSUGT-VUK’a göre hazırlanmış finansal tablolarda finansal kaldıraç oranı 0,3432, BOBİ FRS standartlarına göre düzenlenmiş finansal tablolarda da 0,3427 olarak bulunmuştur. Bu orandaki değişim yüzdesel olarak düşük olsa da değişimin unsurları incelendiğinde BOBİ FRS’ye göre düzenlenen finansal tablolarda yapılan Ticari Borçlar grubundaki düzeltmeler Uzun Vadeli Yükümlülüklerde bir azalmaya sebep olmuştur. Varlık toplamı ise Ticari Alacakların reeskontu, stoklardan vade farklarının ayrıştırılması, stokların net gerçekleşebilir değere düşürülmesi, amortisman hesaplamalarındaki düzeltmeler sebebi ile daha düşük bulunmuştur.

3.5.2.2. Finansman Oranı

MSUGT-VUK’a göre;

$$\begin{aligned} \text{Finansman Oranı} &= \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar} + \text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}} \\ &= \frac{77.976.535}{40.754.460} = 1,91 \end{aligned}$$

BOBİ FRS’ye göre;

$$\begin{aligned} \text{Finansman Oranı} &= \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler} + \text{Uzun Vadeli Yükümlülükler}} \\ &= \frac{75.299.855}{39.269.646} = 1,92 \end{aligned}$$

Finansman oranı, işletme sermayesinin ne ölçüde yabancı kaynaklardan ne ölçüde özkaynaklardan meydana geldiğini ifade etmektedir. Borçluluk oranı olarak da bilinen finansman oranı, özkaynakların yabancı kaynaklara karşı duruşunu göstermektedir. Oranın 1 olması kabul görürken, faaliyet konusu, yatırım durumu, gibi unsurlara göre farklılık gösterebilmektedir (Tekin, 2017, s. 59).

Uygulama yapılan işletme verilerinde, MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda finansman oranı, 1,91, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 1,92 olarak görülmektedir.

3.5.2.3. Özkaynak Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Özkaynak Oranı} &= \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}} \\ &= \frac{77.976.535}{118.730.995} = 0,6567\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Özkaynak Oranı} &= \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}} \\ &= \frac{75.299.854}{114.569.501} = 0,6572\end{aligned}$$

Özkaynak oranı, işletmenin varlıklarının ne kadarını özkaynaklar ile karşıladığını gösteren orandır. Bu oranda bir dengenin olması, işletme için önemli bir unsurdur. Orandaki düşük seviye negatif bir durum yaratmaktadır. İşletmenin yükümlülüğünü yerine getirmede sorun yaşayacağını göstergesi olabilmektedir. Oranın yüksek olması ise uzun vadeli borç ödemede rahat bir mali yapının göstergesi olabilmektedir (Akça, 2018, s.37).

Örnek uygulamada MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarda özkaynak oranı 0,6567, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda da 0,6572

çıkıştır. Bu oranın yüzdesel değişimi görece düşük çıkmasına karşın işletmelerin aktif pasif yapılarına göre değişiklik gösterecektir.

3.5.2.4. İmmoblizasyon Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{İmmoblizasyon Oranı} &= \frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Özkaynaklar}} \\ &= \frac{23.938.238}{77.976.535} = 0,307\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{İmmoblizasyon Oranı} &= \frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Özkaynaklar}} \\ &= \frac{23.737.949}{75.299.854} = 0,315\end{aligned}$$

İmmobilizasyon oranı işletmenin maddi duran varlıklarının ne kadarının özkaynaklar ile karşılandığını gösterir. Oranın 1'den küçük olması, duran varlıkların tamamının özkaynaklar ile finanse edildiğini ortaya koymaktadır. Oranın 1'den büyük olması da duran varlık harcamalarının bir kısmı için borçlanma yoluna gidildiğini göstermektedir (Başar, 2012, s. 141).

Örnek işletmede, BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolarda bu oran daha yüksek çıkmıştır. MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarda immobilizasyon oranı 0,307, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda da 0,315 olduğu görülmektedir.

Bunun sebebi, işletmenin duran varlıklarındaki düzeltmelerin olmasına rağmen özkaynaklarda dönem net kârının oransal olarak daha güçlü bir değişim göstermesidir. Genel olarak duran varlıkların yapısına göre; immobilizasyon oranı hem MSUGT-VUK için hem de BOBİ FRS için farklılık gösterebilmektedir.

3.5.2.5. Borç / Özkaynak Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Borç/Özsermaye Oranı} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar} + \text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Özkaynaklar}} \\ &= \frac{40.754.460}{77.976.535} = 0,523\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Borç/Özsermaye Oranı} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler} + \text{Uzun Vadeli Yükümlülükler}}{\text{Özkaynaklar}} \\ &= \frac{39.269.646}{75.299.854} = 0,522\end{aligned}$$

Borç / Özkaynak oranı, işletmenin aktifleri için kullandığı fonlamada özkaynak yabancı kaynak dengesini ifade etmektedir. Düşük çıkması tercih oranın düşük olması durumunda işletmenin kendi kaynaklarından yararlandığını, büyük seyreden oran ise işletmenin borçlanma konusunda daha istekli ve kararlı olduğunu ifade edebilmektedir.

Uygulama yapılan işletme verilerinde, MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda Borç / Özkaynak oranı, 0,523, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 0,522 olarak görülmektedir.

3.5.3. Faaliyet Oranları

Faaliyet oranları, işletmelerin varlıklarını ve kaynaklarını ne oranda verimli kullanabildiklerini belirlemek için kullanılmaktadır. Faaliyet rasyoları kapsamında aktif ve pasif içindeki bazı kalemlerin devir hızları hesaplanarak aralarındaki ilişki tanımlanır (Aydoğdu, 2010, s.71). İşletmenin sahip olduğu varlıkların işletme faaliyetlerinde ne kadar verimli kullanıldığını ölçmeye yaramaktadır. Çalışmada temel üç oran ile analiz yapılacaktır.

3.5.3.1. Alacak Devir Hızı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Alacak Devir Hızı} &= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ortalama Ticari Alacaklar}} \\ &= \frac{100.307.228}{20.137.905} = 4,981\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Alacak Devir Hızı} &= \frac{\text{Satış Hasılatı}}{\text{Ortalama Ticari Alacaklar}} \\ &= \frac{100.108.906}{19.375.400} = 5,167\end{aligned}$$

Alacak devir hızı, dönem içinde işletme alacaklarının kaç defa tahsil edildiğini ifade etmektedir. Bu oran, belirli bir dönemdeki kredili satışlara ait tutarının ticari alacaklara ait tutara ya da aylık ortalama ticari alacak miktarına oranı hesaplanarak bulunmaktadır. Alacak devir hızını hesaplamak için kullanılan ticari alacakların yürütülen ana faaliyetlerden oluşması gerekmektedir. Ticari alacakların kredili satışlardan oluştuğu göz önüne alınırsa, alacak devir hızının hesaplanmasında da kredili satışların kullanılması uygundur. Ancak bu verinin bilinmemesi ya da sağlıklı bir şekilde ulaşılamaması durumunda net satışlar tutarı da kullanılabilir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.662).

Alacakların tahsilinin hızlı gerçekleşmesi olumlu karşılanmaktadır. Ancak tahsilat sürelerinin uzaması alacaklarda birikme anlamına gelebilmekte, etkin olmayan satış politikalarının işareti olabilmektedir.

Uygulama yapılan işletme verilerinde, MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda alacak devir hızı 4,981, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 5,167 olarak görülmektedir. BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda alacak devir hızının yüksek çıktığı görülmüştür. Nedeni, ticari alacaklar grubundaki şüpheli alacaklara karşılık ayrılması ve ticari alacakların reeskontu gibi unsurların BOBİ FRS hükümlerine göre düzeltilmiş olmasıdır.

3.5.3.2. Stok Devir Hızı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Stok Devir Hızı} &= \frac{\text{Satışların Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}} \\ &= \frac{87.933.440}{70.798.134} = 1,24\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Stok Devir Hızı} &= \frac{\text{Satışların Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}} \\ &= \frac{88.297.466}{68.557.421} = 1,28\end{aligned}$$

Stok devir hızı, işletme bünyesinde bulunan stokların nakde döndürülebilme hızını ifade etmektedir. Bir başka ifade ettiği durum ise stokların dönem içindeki yenilenme süresidir. Bu oranın sektörel oranlara göre ya da işletmenin kendi dönemlerine göre artış eğiliminde olması olumlu bir gelişme olarak algılanmaktadır. Stok devir hızının düşük olması ise işletmenin bünyesinde çok fazla stok olduğunu etkin bir satış politikası yürütemediğini ifade etmektedir (Ağırbaş, 2015, s.182).

Örnek uygulamada MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarda stok devir hızı 1,24, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda ise 1,28 hesaplanmıştır. Stok devir hızı, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda daha yüksek hesaplanmıştır. Bunun sebebi ise stoklarda faiz giderlerinin ayrıştırılması stokların değerlemelerinin yapılması gibi BOBİ FRS uyarınca stoklarda yapılan düzeltmelerdir.

3.5.3.3. Aktif Devir Hızı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Aktif Devir Hızı} &= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}} \\ &= \frac{100.307.228}{118.730.995} = 0,845\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Aktif} \\ \text{Devir Hızı} &= \frac{\text{Satış Hasılatı}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}} \\ &= \frac{100.108.906}{114.569.501} = 0,874\end{aligned}$$

Bu oran, işletme varlıkları ile yapılan satışların oranını ifade eder. Aktif devir hızı, varlıkların etkin kullanılıp kullanılmadığı konusunda bir ölçü oranıdır. Aktif devir hızının yüksek olması kaynakların daha etkin ve verimli kullanıldığını anlatmaktadır. Düşük aktif devir hızı ise işletmede kullanılmayan bir kapasitenin olduğunu etkin ve verimli bir kaynak kullanımının olmadığını ifade etmektedir (Başar, 2012, s. 145).

Uygulama yapılan işletme verilerinde, MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda aktif devir hızı, 0,845, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 0,874 olarak görülmektedir. BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar ile MSUGT ilkelerine göre düzenlenmiş finansal tablolarda bu oran birbirine çok yakındır. Bu durum, satış hasılatı ve net satışlar aynı kalırken ve hacim olarak yüksek iken, aktif toplamında yapılan düzeltmelerin aktifi azaltmış olması ancak oranı önemli ölçüde değiştirebilecek kadar etki edememesindendir.

3.5.4. Kârlılık Oranları

İşletmeler kâr elde etmek hedefi ile kurulmaktadır. Kârlılık oranları hedeflenen bu karların ne derece yeterli veya ne derece yetersiz olduğunun saptanmasında kullanılan oranlardır. Ayrıca bu oran işletmenin satış gelirlerinin oranlanması özsermaye ve varlıklarının getiri oranlarının ölçülmesini de sağlamaktadır. Örnek uygulamada dört kârlılık oranı kullanılacaktır.

3.5.4.1. Özkaynak Kârlılık Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Özkaynak Karlılık} \\ \text{Oranı} &= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Özkaynaklar}} \\ &= \frac{773.439}{77.976.535} = 0,010\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Özkaynak Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Özkaynaklar}} \\ &= \frac{-1.152.332}{75.299.855} = -0,015\end{aligned}$$

Özkaynak kârlılık oranı işletmenin faaliyet kullanımı için ayırdığı sermayenin bir birimi için ne kadar kâr elde edildiğini ifade eden orandır. Bu oran hesaplanırken net kâr özkaynaklar oranı kullanılmaktadır. Bu oran vergi oranlarında meydana gelebilecek değişimlerin dönemsel karşılaştırmalara etkisi gözetildiğinde vergi öncesi kâr ile de hesaplanabilmektedir (Karagül, 2013, s. 75).

Uygulama yapılan işletme verilerinde, MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda özkaynak kârlılığı oranı, 0,010, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise -0,015 olarak görülmektedir.

BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda özkaynak karlılığının daha düşük çıktığı ve negatif olduğu görülmüştür. Nedeni, net kârdaki belirgin azalmadır. İki düzenleme arasında MSUGT-VUK'da bazı kalemlere ilişkin değerleme hükümlerine yer verilmemiş ihtiyari bırakılmış ya da gider olarak kayıt edilmesine yer verilmemiştir. BOBİ FRS'ye göre, MSUGT-VUK'da değerleme hükmü bulunmayan, gider kayıt edilemeyen birçok unsurun, aktifte bulundurulmaması daha net ve şeffaf bir raporlama yapılması için değerleme yapılarak gider kayıt edilmesi hükümleri yer bulmuştur. İki düzenleme arasında ki bu temel fark net kâr üzerinde belirgin şekilde görülmektedir. Özkaynak grubunda da azalma görülmüştür ancak oransal olarak net kârdaki kadar olmadığından özkaynak oranındaki düşüş değişmemiştir.

3.5.4.2. Net Kârlılık Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Net Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}} \\ &= \frac{773.439}{100.307.228} = 0,0077\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Net Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Satış Hasılatı}} \\ &= \frac{-1.152.332}{100.108.906} = -0,0115\end{aligned}$$

Net kârlılık oranı, işletmenin her bir birimlik net satışının karşılığında sağladığı kârı ifade etmektedir. Net kâr hacmi vergiler düşüldükten sonraki kâr hacmini gösterdiğinden bütün faaliyetlerin sonucu hakkında bilgileri verir. Etkin ve verimli bir faaliyet sonucuyla birlikte değerlendirildiğinde oranın yüksek olması işletme için olumludur (Ağırbaş, 2015, s. 187).

Örnek uygulamada MSUGT-VUK verilerine göre hazırlanmış finansal tablolarda net kârlılık oranı 0,0077, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda ise -0,0115 hesaplanmıştır. BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolara göre net kârlılık oranı daha düşük çıkmıştır. Değişim göstermeyen net satışlar ve satış hasılatı ile BOBİ FRS'ye göre düzeltmeler ve ayrılan karşılık giderleri sebebiyle azalış gösteren net kâr, BOBİ FRS standartlarına göre düzenlenmiş finansal tablolardaki net kâr oranının düşüklüğünü açıklamaktadır.

3.5.4.3. Brüt Kârlılık Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned}\text{Brüt Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Brüt Satış Karı}}{\text{Net Satışlar}} \\ &= \frac{12.373.788}{100.307.228} = 0,123\end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned}\text{Brüt Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Brüt Kar}}{\text{Satış Hasılatı}} \\ &= \frac{11.531.137}{100.108.906} = 0,115\end{aligned}$$

Brüt kârlılık oranı, işletmenin net satışlar içinden ne kadarlık bir kısmını brüt satış kârı olarak elde ettiğini ifade etmektedir. Brüt satış karının faaliyet giderlerini ve oluşan diğer giderleri karşıladıktan sonra işletmeye makul bir kârı sağlaması beklenmektedir. Zaman içinde yükselen bir eğilim gösteren brüt kâr, diğer etkenler de gözetilerek işletme için olumlu bir gelişme olabilmektedir (Acar, 2003, s 28).

Uygulama yapılan işletme verilerinde, MSUGT-VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda brüt kârlılık oranı 0,123, BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda ise 0,115 olarak görülmektedir.

MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarda bu oran BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolara oranla daha yüksek çıkmıştır. Bunun sebebi, BOBİ FRS'ye göre yapılan düzeltmeler kapsamında stok değer düşüklüğünün satışların maliyetine ilave edilmesi olarak açıklanabilir.

3.5.4.4. Faaliyet Kârlılığı Oranı

MSUGT-VUK'a göre;

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Faaliyet Karı}}{\text{Net Satışlar}} \\ &= \frac{8.054.219}{100.307.228} = 0,080 \end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre;

$$\begin{aligned} \text{Faaliyet Karlılık Oranı} &= \frac{\text{Esas Faaliyet Karı}}{\text{Satış Hasılatı}} \\ &= \frac{6.945.420}{100.108.906} = 0,069 \end{aligned}$$

Faaliyet kârlılığı oranı, İşletmenin ana faaliyetlerinden elde ettiği kârın ölçülmesini ifade eden orandır. Bu oran esas faaliyetlerle ilgili olduğundan yüksek seyretmesi ve zamanla artış göstermesi işletme için pozitif bir gelişmedir (Karagül, 2013, s. 74). Örnek uygulamada MSUGT-VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarda faaliyet kârlılığı 0,080, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda ise 0,069 olarak hesaplanmıştır.

BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolara göre faaliyet kârlılığı oranı daha düşük çıkmıştır. BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda karşılık giderleri ve reeskont faiz giderlerinin esas faaliyetlerden diğer giderler olarak esas faaliyet karından düşülmüş olması faaliyet karını düşürmüş, bunun paralelinde de faaliyet kârlılığı oranının azalmasına sebep olmuştur.



4. SONUÇ

Günümüz dünyasında teknolojinin çok hızlı gelişmesi ve yaygın bir şekilde kullanılması iletişim sorununu ortadan kaldırmıştır. Globalleşme sayesinde insanlar sosyal ve kültürel açıdan daha güçlü bir iletişim halindeyken, ekonomik ve finansal etkileşimde de oldukça birbirine yakın bir çevrenin içerisinde yer almaktadır. Bu durum gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin arasındaki ticareti kolaylaştırmakta, işletmelerin dünyadaki farklı piyasalara ve bireysel müşterilere ulaşabilmelerini sağlamaktadır. Bu gelişmeler dünyayı ortak bir pazara dönüştürmektedir. Oluşan bu ortak pazarın düzenlenmesi ve kontrol altında tutulması için bazı standartlara ve uluslararası kurallara ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlardan bir tanesi de işletmelerin finansal tablolarını oluşturup sunarken kullandığı finansal raporlama standartlarıdır. Bu ihtiyacı karşılayabilmek için IASB tarafından yayınlanmış IAS/IFRS'lere uygun olarak Türkiye'de TMS/TFRS'ler yayınlanmıştır. AB'de IFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren 2013/34/EU sayılı direktife uygun olarak hazırlamaktadır. Türkiye'de de TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin bu direktife uygun olarak AB standartlarında finansal raporlama yapabilmeleri, daha nitelikli ve daha faydalı finansal bilgi üretebilmeleri için BOBİ FRS yürürlüğe alınmıştır.

Türkiye'de muhasebe düzenlemeleri ve uygulamalarının vergi merkezli olması finansal raporlama standartlarıyla birlikte değerlendirildiğinde daha fazla sorgulanır olmaya başlamıştır. BOBİ FRS'nin yayımlanması ile birlikte belirli ölçekte ve belirlenmiş kriterlere uygun işletmelerin mecburi olarak uyguladıkları finansal raporlama standartlarının uygulama kapsamı genişlemiş, daha fazla işletme tarafından uygulanması için yeni kriterler belirlenmiştir. Bununla birlikte mevcut muhasebe sistemi ile finansal raporlama standartları arasındaki farklar daha da gün yüzüne çıkmıştır.

Çalışmanın amacı da bu farklılıkların ortaya konulması ve işletmelerin finansal tablolarında ne gibi etkilerinin olduğunun bir uygulama üzerinde değerlendirilmesidir. Bu bağlamda çalışmanın ikinci bölümünde tüm farklılıklara değinilmiş, uygulamada da temel olarak bazı bölümlerin etkilerinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Mevcut uygulama ile BOBİ FRS hükümleri arasında stokların değerlemesinde ve muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar görülmüştür. Stoklarda değer düşüklüğü bunlardan birisidir. Mevcut uygulamada ekonomik sebeplerin oluşturduğu değer düşüklüğü, teknolojik gelişmeler ve maddi unsurlardan kaynaklanan değer düşüklüğü düzenlemiştir. Maliyet bedeli ile değerleme anındaki satış tutarındaki karşılaştırmada değer düşüklüğünün %10 olması durumunda emsal bedel uygulanabileceği hükmüne yer verilmiştir. BOBİ FRS'ye göre her raporlama dönemi sonunda maliyet değerinin geri kazanılabilir olup olmadığı yani stokların değer düşüklüğü tespiti yapılmaktadır. Stokların zayi olması, çeşitli nedenlerle kullanılamayacak duruma gelmesi, satışa hazır duruma getirmek için katlanılan maliyetlerin artması, satış fiyatının azalması veya düşünülen satış maliyetinin yükselmesi sebebi ile stoklarda değer düşüklüğü meydana gelebilmektedir. Bu durumda maliyet değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülmekte, bu tutar değer düşüklüğü zararı olarak kayıt altına alınmakta ve satışların maliyetine yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunda raporlanmaktadır. Mevcut uygulama değer düşüklüğü kapsamını belirgin olarak çizdiğinden BOBİ FRS'ye göre ayrılmış değer düşüklüğü karşılıkları mevcut uygulamada gider kabul edilmeyecektir.

Bir başka farklılık oluşturan bölüm de alacak ve borçlar, vadeli alış ile vadeli satışlardır. BOBİ FRS'ye göre finansal tablolarda vadesi bir yılın üzerinde olan ticari alacak ve borçlar senede bağlı olsun veya olmasın itfa edilmiş değerleriyle, vadesi bir yılın altında olanlar ise itibari değerleriyle izlenmektedir. Vadesi bir yıldan daha az olan diğer alacak ve borçlar itibari değerleriyle, bir yıldan daha uzun olan alacak ve borçlar ise itfa edilmiş değerleri ile ölçülmektedir. Vade farkları da faiz geliri veya gideri olarak kayıt edilmektedir. Mevcut uygulama hükümlerinde vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılmamakta vade farkının ayrı bir şekilde gösterilmesine gerek duyulmamaktadır. İki düzenleme arasında reeskont işlemleri açısından da farklılıklar tespit edilmiştir. Mevcut uygulamada sadece senetli alacakların isteğe bağlı olarak reeskonta tabi tutulabileceği, senetsiz alacakların da reeskonta tabi tutulduklarında gider olarak kabul edilmeyeceği hükmü yer bulmuştur. BOBİ FRS'ye göre bir yıldan uzun vadeli alacak ve borçların vade farkları etkin faiz yöntemi kullanılarak ayrıştırılmakta faiz geliri veya gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Her iki düzenlemeye göre de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen maddi duran varlıklar BOBİ FRS'ye göre, bir yıldan kısa vadeyle alınıyorsa vade farkı alınan varlığın maliyetine ilave edilerek aktifleştirilmektedir. Vade bir yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılmakta, finansman gideri olarak dönemin kâr zarar tablosuna kayıt edilmektedir. Mevcut uygulamaya göre maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin alınan maddi duran varlığın elde edildiği dönem sonuna kadar olan kısmı için aktifleştirilme yapılmaktadır. Bu dönemden sonra meydana gelen borçlanma maliyetleri isteğe bağlı olarak ya varlığın maliyetine eklenmekte ya da gider olarak kayıt edilebilmektedir. BOBİ FRS'ye göre zorunlu olan amortisman uygulamasında faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminler uyarınca belirlenirken, mevcut uygulamaya göre amortisman ayrılması isteğe bağlı faydalı ömür ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar da her iki düzenleme için maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Mevcut uygulamada araştırma geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenirken, BOBİ FRS'de araştırma giderleri kâr veya zarara, geliştirme safhasında yapılan giderler ise varlığın maliyetine eklenmektedir. BOBİ FRS'de sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için ve belirsiz ömre sahip varlıklar için (5 yıldan az 10 yıldan fazla olmamak üzere) işletme tarafından belirlenmekte, mevcut uygulamada Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Mevcut uygulamaya göre değer düşüklüğü kapsamında olmayan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar BOBİ FRS'ye göre değer düşüklüğü açısından da değerlemeye tabi tutulmaktadır. Buna göre bu konuda da farklılıklar oluşmaktadır.

Karşılıklar bölümü de iki düzenleme arasındaki farklılıklardandır. Mevcut uygulamada MSUGT'ye göre karşılıklar muhasebeleştirilirken, VUK'a göre bazı şartlara bağlanmıştır. Alacaklar için karşılık ayrılabilmesi dava sürecinin başlamış olmasına, yükümlülük için de davanın sonuçlanıp yükümlülük altına girilen bedelin kesinleşmiş olması şartlarına bağlıdır. BOBİ FRS'ye göre güvenilir kanıtlar ile desteklenebilen değer düşüklüğü için karşılık ayrılabilir. Ayrıca işletmenin geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve yükümlülüğe ait tutarın güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumunda da karşılık ayrılabilir. İki düzenleme arasındaki bir diğer farklılık da kıdem tazminatı karşılıkları ile ilgilidir. BOBİ FRS'ye göre ilgili oldukları döneme ait kıdem tazminatı karşılıkları tahmin

edilmekte, tahmin edilen karşılıklar sonucunda hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülük artışları giderleştirilmektedir. Mevcut uygulamaya göre ise kıdem tazminatı ancak ödendikten sonra gider olarak ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. Buna göre ödeme yapılmadan önce ayrılmış kıdem tazminatı karşılıkları mevcut uygulamada gider olarak kabul edilmemekte, indirim konusu yapılamamaktadır.

Uygulama yapılan işletme özelinde değerlendirildiğinde, BOBİ FRS kapsamında yapılan düzeltmeler işletmenin satış maliyetlerinde artışla birlikte işletmenin brüt kârında azalmalara sebebiyet vermiştir. Reeskont uygulamalarında işletmenin alacaklarında düşüş, stoklar ile ilgili değer düşüklüğü ve vadeli alımlardan kaynaklanan vade farklarının ayrıştırılması da stokların değerinde azalış olarak gözlemlenmiştir. Maddi duran varlıklardaki değerlemeler ve amortisman uygulamaları da bu kalemlerin değerlerinde değişikliklere neden olmuştur. Yine ticari borçlar için yapılan reeskont uygulaması da borçlarda düşüşü beraberinde getirmiştir. Mevcut uygulamaya göre ödenmediği sürece finansal tablolara bir etkisi olmayan kıdem tazminatı, finansal tablolar BOBİ FRS'ye göre düzenlendiğinde bir yükümlülük olarak kayıt edilmiş, esas faaliyet kârlılığında bir düşüşe neden olmuştur. BOBİ FRS finansal tablolarında raporlanan karşılıklar da bir gider unsuru olarak kârlılık oranlarında azalmalara sebep olmuştur. Mevcut uygulamada yer almayan ertelenmiş vergi, BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolarda dönem kârı veya zararından sonra dönem net kârı veya zararı hesaplanırken, ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak finansal tablolara yansıtılacak ve net kâr veya zararda artışa ya da azalışa neden olacaktır. Uygulamada da bu durum net kârda bir düşüşe neden olmuştur.

İşletmelerin aktif ve pasif yapılarına göre değişiklik göstermekle birlikte mevcut uygulamada finansal tabloların aktifinde yer alan birçok unsur BOBİ FRS'ye göre giderleştirilmekte, bu da işletmelerin kârlılıklarında düşüşlere sebep olmaktadır. Kârlılık oranlarına direkt olarak etki edebilecek bir unsur da reeskont uygulamalarıdır. BOBİ FRS uygulayan işletmeler için ticari alacaklarının ticari borçlarından yüksek olması reeskonta tabi tutulduklarında kârlarını azaltacak, ticari borçlarının ticari alacaklarından yüksek olması da kârlarını yükseltecektir.

Sonuç olarak çalışmanın da amacı olan mevcut muhasebe sistemi MSUGT-VUK ve BOBİ FRS hükümlerinin karşılaştırılmasından ticari kâr ve mali kâra ulaşılan finansal

tablolar arasında belirgin farkların olduğu tespit edilmiştir. BOBİ FRS Türkiye’de vergi hükümleri gözetilerek düzenlenmiş MSUGT ve vergi muhasebesi için kullanılmaya alışılmış Tek Düzen Hesap Planının eksiklerini tamamlayıcı uygulamaları beraberinde getirmiştir. Amacı paralelinde BOBİ FRS’nin vergi muhasebesi ve raporlamasından öteye geçerek güvenilir, karşılaştırılabilir ve nitelikli bilgi sunan finansal raporlamayı ön plana çıkardığı söylenebilmektedir.

Türkiye’de MSUGT ve Tek Düzen Hesap Planı ile başlayan TMS/TFRS ile devam eden finansal raporlama standartları uygulamaları BOBİ FRS ile hem muhasebe hem de raporlama alanında yeni bir vizyon kazanmıştır. Bu alanda BOBİ FRS ile sağlanan ivme, denetime tabi olmayan ve küçük işletmeler içinde uyumlu bir standart seti ile devam ettirildiğinde daha anlaşılabilir ve şeffaf bir finansal raporlamayı yaygınlaştıracaktır ki bu alanda da KGK, KÜMİ FRS’yi taslak olarak yayınlamıştır. Bununla birlikte taslağı yayınlanan yeni hesap planı da bu alandaki çalışmaları pekiştirmiştir. Yapılan bu çalışmaların tek tip finansal tablo ve raporlama konusunda önemli gelişmeler olduğu düşünülmektedir.

Çalışmanın BOBİ FRS ve MSUGT karşılaştırması ile birlikte yeni hesap planı taslağının gerek örneklerde gerekse bir bütün olarak vaka uygulamasında kullanılmasının gelecekte tek tip finansal tablolara ve raporlama sistemine evirileceği düşünülen muhasebe bilgi sistemi çerçevesine bir örnek olarak bu alanda yapılacak çalışmalara mukayese desteği muhasebe ve finansal raporlama uygulayıcıları için literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- AĞIRBAŞ, İ. (2015). *Sağlık Kurumlarında Kurumsal Yönetim* (3 b.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.
- AKDOĞAN, N, TENKER, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri* (12 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- BAŞAR, B. (2012). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* (1 b.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.
- GENÇOĞLU, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- GÖKÇEN, G, ATAMAN, B, ÇAKICI, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları* (2 b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- KARAGÜL, A. (2013). *Mali Analiz* (1 b.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.
- KARAPINAR, A, EFLATUN, A.O. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları* (1 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZBİRECİKLİ, M, KIYMETLİ ŞEN, İ, TÜM, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Açıklamalarla BOBİ FRS* (1 b.). Ankara: Detay Yayıncılık.

Sürekli Yayınlar:

- ACAR, M. (2003). Tarımsal İşletmelerde Finansal Performans Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (20), 21-37.
- AKDOĞAN, N, SEVİLENGÜL, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84), 29-70.
- AKGÜN, A. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2), 1-34.
- AKKUŞ, M. (2018). Konkordato Kurumu ve Firmaların Konkordato İlanının Ekonomik Ve Mali Etkileri. *Proceedings Book*, 1-24.
- ARISOY, K. (2018). Stok Satın Alma Maliyetlerinde Vade Farkının Vergi Usul Kanunu, TMS 2 ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi. *Pressacademia*, 7 (68), 356-358.
- ATAMAN AKGÜL, B. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Türk Vergi Düzenlemeler ve Mevzuatıyla Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (25), 41-45.
- ATAMAN, B, CAVLAK, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168.

- AYBOĞA, H. (2000). İştiraklerle İlgili Uluslararası ve Türkiye’deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, (53), 89-99.
- ÇALIŞ, Y, HIŞMAN, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11 (4), 355-377.
- ÇATIKKAŞ, Ö, ESEN, Ö.M, ŞUEKİNCİ, C. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği. *Sayıştay Dergisi*, (108), 191-209.
- ÇİFTÇİ, Y, SARIOĞLU, L. (2007). Nakit Akış Tablosu İle İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 10 (1), 181-200.
- ÇİFTÇİ, Y, YILMAZ, F. (2003). Uzun Vadeli Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesinde Maliyet Yönteminin Kullanılması (Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Uygulamaların Karşılaştırılması). *Öneri Dergisi*, 5 (20), 83-95.
- DEMİRCİ, Ş, KIVRAKLAR, M. K. (2018). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 508-531.
- DOĞAN, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 115-132.
- DURMUŞ. (2015). *Finansal Tablolar Analizi* (6 b.). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- ERDEM, Ü. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları 3: İşletme Birleşmeleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (47), 149-170.
- ERGİN, N. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*, (418), 9-20.
- GERSİL, A. (2014). Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS Açısından Karşılaştırılması. *Dayanışma Dergisi*, (121), 37-42.
- GÖKÇEN, G, ÖZTÜRK, E, GÜLEÇ, F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (2), 437-457.
- GÖKÇEN, G, ÖZTÜRK, E, GÜLEÇ, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/FRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (3), 413-430.
- GÜCEME GENÇOĞLU, Ü, İŞSEVEROĞLU, G. (2018). Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama. *International Journal of Social Inquiry*, 11 (2), 135-151.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ü, KURT, Y. (2019). Türkiye’de Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre İhtiyatlılık İlkesinin Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 345-354.

- GÜLEÇ, Ö. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (4), 901-921.
- GÜMÜŞ, U, BOLEL, N. (2016). Rasyo Analizleri İle Finansal Performansın Ölçülmesi: Borsa İstanbul'da Faaliyet Gösteren Havayolu Şirketleri'nde Bir Uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (2), 87-96.
- GÜRDAL, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 1-12.
- HAFTACI, V, KILINÇ, Y. (2013). KOBİ TFRS'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (25), 75-96.
- KARACAN, S, 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*, 11 (56), 799-813.
- KARAKAYA, G, SEVİM, C. (2016). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (3), 255-270.
- KARAPINAR, A, ZAİF, F, TORUN, S. (2010). Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (3), 43-68.
- KARASİOĞLU, F, ERDEMİR, N. (2005). Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5 (2), 145-167.
- KAYA, G. (2015). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25 (1), 105-121.
- KAYA, H. (2010). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2), 262-285.
- KIYMETLİ ŞEN, İ, KARAGÜL, A.A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan (Özel Sayı)*, 169-187.
- KIYMETLİ ŞEN, İ, ÖZBİRECİKLİ, M. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları ve Mevcut Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklılıklar. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, (Özel Sayı)*, 462-484.
- MEMİŞ, M. (2018). Hasılatların Muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS Karşılaştırması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (19), 236-249.
- ONACAK, D, ÇUKACI, Y.C. (2018). Devlet Teşviklerinin Tms 20, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (28), 115-130.

- ONAY, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 31-45.
- ÖNCÜ, M, ÇÖMLEKÇİ, İ, KARTAL, O. (2012). Ara Dönem Gelir Tabloları İle Yıllık Dönem Sonu Gelir Tabloları Arasındaki İlişki: Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Araştırma. *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (2), 62-79.
- ÖMÜRBEK, V, ÖZTÜRK, M. (2013). Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili İmkb 100 Şirketlerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (3), 1-14.
- ÖZCAN, A. (2016). UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 4 (4), 144-150.
- PARLAKKAYA, R. (2010). Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10 (19), 269-291.
- PEKER, İ, BAKİ, B. (2011). Gri İlişkisel Analiz Yöntemiyle Türk Sigortacılık Sektöründe Performans Ölçümü. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (7), 1-18.
- SABUNCU, B. (2019). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (1), 1-26.
- SELVİ, Y, ERCAN, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında Stoklar. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 47-57.
- SOYSAL, M, YERELİ, A. (2009). Ara Dönem Gelir Tablosu Kalemleri Yardımıyla Yıllık Dönem Sonu Değerlerinin Tahmin Edilebilirliği. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (1), 161-172.
- SYZDYKOVA, A. (2016). Türkiye'de TFRS'ye Göre Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi: Bist 100 Şirketleri Tarafından Kullanılan İskonto Oranlarının Analizi. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 2 (2), 23-40.
- TEKŞEN, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (2), 297-317.
- TUĞAY, O, KADRİYE, A. (2019). Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6 (2), 563-567.
- YALÇIN, S. (2019). Muhasebe Mevzuatı ve Standartlarında Kiralama İşlemleri: Muhasebeleştirme, Ölçüm, Sunum ve Açıklamalar. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 18 (72), 1619-1620.
- YALÇIN, S. (2019). TFRS, BOBİ FRS VE MSUGT'de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Alanya Akademik Bakış Dergisi* 3(3), 321-341.
- YALÇIN, S. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde

Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 202-222.

YARDIMCIOĞLU, M, COŞKUN, S, COŞKUN, S, KOCAMAZ, H. (2014). Maden İşletmelerinde Maden Varlıklarının Edinimi, Hazırlık, Geliştirme ve Arama Giderlerinin TFRS'ye Göre Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 71-84.

YELGEN, E, UYAR, S. (2018). BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 98-109.

YIKILMAZ, S, DERAN, A, ERDURU, İ. (2016). Hasılat Yaratıcı İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (4), 143-164.

YILDIRIM, G. (2019). BOBİ FRS Karşılıklar Standardı ve Uygulaması. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, 421-431.

YILMAZ, E. (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (22), 232-248.

YÜCEL, S, ÖNCÜ, M, AKAYTAY, A. (2018). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (39), 283-304.

ZOR, İ, DİNÇ, Y, CENGİZ, S. (2014). İşletme Birleşmelerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları: UFRS/UMS ve VUK Kapsamında İncelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12 (1), 17-43.

Tezler:

COŞKUN ASLAN, M. (2006) “Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlarının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul).

AKÇA, C. (2018). *Mali Tablolar Analiz Tekniklerini Kullanarak Yönetim Performansının Değerlendirilmesi: Bir Banka Uygulaması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul).

AYDOĞDU, S. (2010). *Altı Sigmayı Kullanan Bir İşletmenin Mali Tablolar Analizi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul).

KIYMETLİ ŞEN, İ. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul).

KIYMETLİ ŞEN, İ. (2010). *Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama* (Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul).

MARGOS, Ş. (2010). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul).

SAYARI, N. (2008). *UFRS 3R Kapsamında İşletme Birleşmeleri* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara).

TEKİN, İ. (2017). *Finansal Analiz Teknikleri ve Finansal Analiz Üzerine Bir Uygulama* (Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman).

İnternet Kaynakları:

KGK. (2017). Basın Duyurusu. 2017/2. 03.09.2018 tarihinde, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2 %20 bas %C4 % B1 n% 20 duyurusu.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20bas%C4%B1n%20duyurusu.pdf) adresinden alındı.

KGK. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 1. Sunum: 23. 09.2018 tarihinde, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4% B0 %20FRS%20Sunumlar/1_%20Oturumyeni.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/1_%20Oturumyeni.pdf) adresinden alındı.

KGK. (2017). BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı. İstanbul.

KGK. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2. Sunum: 29.10. 2018, tarihinde, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4% B0 %20FRS%20Sunumlar/2_%20Oturumyeni.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/2_%20Oturumyeni.pdf) adresinden alındı.

KGK. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 3. Sunum: 03.10. 2018, tarihinde, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4% B0 %20FRS%20Sunumlar/3_%20Oturumyeni.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/3_%20Oturumyeni.pdf) adresinden alındı.

KGK. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı, 03.10. 2019, tarihinde, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Uygulama%20Kapsam%C4%B1na%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1%20G%C3%BCncel\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Uygulama%20Kapsam%C4%B1na%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1%20G%C3%BCncel(1).pdf) adresinden alındı.

KGK. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 20.10. 2019, tarihinde, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20.pdf> adresinden alındı.

Kanun ve Tebliğler:

GİB. (1961). Vergi Usul Kanunu.

GİB. (1985). 163 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

GİB. (1985). 176 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

GİB. (1992). 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

GİB. (1995). 238 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

GİB. (2003). 11 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

GİB. (2003). 319 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

GİB. (2004). 333 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

KGK. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı. Ankara.

