

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANS PROGRAMI**

**TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE HAZIRLANAN
BİLANÇOLARIN BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİNE GÖRE
YENİDEN DÜZENLENMESİ: BİR UYGULAMA**

Mehtap GÖLCÜK

**Danışman
Doç. Dr. Umut Ali Koray KAYALIDERE**

MANİSA, 2020

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANS PROGRAMI**

**TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE HAZIRLANAN
BİLANÇOLARIN BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİNE GÖRE
YENİDEN DÜZENLENMESİ: BİR UYGULAMA**

Mehtap GÖLCÜK

**Danışman
Doç. Dr. Umut Ali Koray KAYALIDERE**

MANİSA, 2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanan bilançoların BOBİ FRS geçiş hükümlerine göre yeniden düzenlenmesi: Bir uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

08/06/2020

Mehtap GÖLCÜK

İmza

ÖZET

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE HAZIRLANAN BİLANÇOLARIN BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİNE GÖRE YENİDEN DÜZENLENMESİ: BİR UYGULAMA

Son yıllarda küreselleşme olgusunun hızla gelişmesi finansal yatırımcılar açısından ortak bir finansal tablo dili oluşturulması bakımından önemli hale gelmiştir. Bu nedenle Türkiye’de halka açık işletmeler Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) uygulamaktadırlar. Ancak ticari faaliyet gösteren her işletmenin halka açık olmaması sebebiyle UFRS uygulamıyor oluşu ve mevcut muhasebe sisteminin (MSUGT) de uluslararası alanda anlaşılabilir kalması nedeniyle yeni bir standart doğması gerekli görülmüştür. Bu nedenle 2017 yılında KGK tarafından yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türk muhasebe uygulamaları ve bunlara uygun hazırlanan finansal tablolar, uluslararası anlamda daha anlaşılabilir kılınmaya çalışılmıştır. Buna göre 2018 yılı dönem sonu itibariyle bağımsız denetime tabi olacak kadar büyük ölçekli ancak UFRS uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS’ye göre finansal tablo hazırlanması hükmü getirilmiştir. Hem MSUGT’a hem de BOBİ FRS’ye göre finansal tablo hazırlamakla yükümlü işletmeler açısından; MSUGT’a uygun hazırlanan finansal tabloların, BOBİ FRS’ye uygun olarak dönüştürülmesi gündeme gelmiştir. İşletmelerin finansal tablolarını dönüştürürken standardın 27. Bölümünde yer alan geçiş hükümlerini rehber edinmeleri gerekmektedir. Bu çalışmada amaçlanan, iki standart arasındaki muhasebe uygulamalarının farklılıklarına dikkat çekerek, dönüşüm uygulayacak olan işletmelere yardımcı olmaktır. Buna göre çalışmanın birinci bölümünde, MSUGT ile BOBİ FRS, kavramsal çerçeve açısından kıyaslanarak açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise bazı hesap kalemlerinin her iki standartta da muhasebeleştirilme işlemlerine ilişkin açıklamak yapılmıştır. Son bölümde ise örnek bir işletmenin MSUGT’a göre hazırladığı bilançosu BOBİ FRS’ye uygun hale dönüştürülmüştür. Çalışmada, ayrıntılı ve derinlemesine bilgiler verilmesi amaçlandığından örnek olay yöntemi esas alınmıştır. Sonuç olarak BOBİ FRS’ye uygun finansal tablo dönüştürme aşamasında kavramsal çerçeve, muhasebe politikaları, ölçüm esasları ve

muhasebeleştirme kurallarının farklılık arz etmesi ve bu nedenlerle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin önemli rol oynadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelime: UFRS, MSUGT, BOBİ FRS, TDHP, Finansal Tabloların Dönüştürülmesi.



ABSTRACT

PREPARATION OF BALANCE SHEETS, INITIALLY PREPARED BASED ON UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM, ACCORDING TO BOBI FRS TRANSITIONAL PROVISIONS: AN APPLICATION

The rapid development of the globalization phenomenon in recent years has become important for financial investors in terms of creating a common financial statement language. Therefore, public enterprises in Turkey adopt the International Financial Reporting Standards (IFRS). However, it has been deemed necessary to create a new standard because non-public commercial businesses do not apply IFRS and the existing accounting system (MSUGT) is incomprehensible internationally. Therefore, Turkish accounting practices and financial statements prepared in accordance with them have been tried to be made more understandable internationally via the Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (BOBI FRS) published by KGK in 2017. Hence, as of the end of 2018, a provision about the requirement to prepare financial statements according to the BOBI FRS introduced for businesses that are large enough to be subject to independent audit but do not apply IFRS. Conversion of financial statements prepared in accordance with MSUGT to BOBI FRS has come to the agenda for businesses that are obliged to prepare financial statements according to both MSUGT and BOBI FRS. Businesses should use the guidance of transitional provisions in part 27 of the standard when converting their financial statements. The aim of this study is to assist the businesses that will implement transformation by drawing attention to the differences in accounting practices between the two standards. Accordingly, in the part of the study, MSUGT and BOBI FRS are tried to be explained by comparing them in terms of conceptual framework. In the second part, explanation about the recognition of items of account that subject to the conversion in both standards are made. In the last part, the balance sheet prepared by a sample enterprise according to the Uniform Account Plan (TDHP) bring in compliance with BOBI FRS. Since it is aimed to give detailed and in-depth information, the case study method was taken as the method in the study. As a result, it has been determined that deferred tax assets and deferred tax liabilities play

an important role in the process of converting financial statements in accordance with the BOBI FRS due to the difference in the conceptual framework, accounting policies, measurement principles and accounting rules.

Key Words: IFRS, MSUGT, BOBI FRS, TDHP, Conversion of Financial Statements.



TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Umut Ali Koray KAYALIDERE' ye teşekkürlerimi sunarım. Çalışmanın uygulama aşamasında bilgi ve tecrübesi ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen hocam, Sayın Doç. Dr. Rabia AKTAŞ'a teşekkürü bir borç bilirim.

Gerek iş hayatımda gerekse tez çalışmam sürecinde gün, saat ve zaman ayrımı yapmaksızın her an sorularıma en derin bilgileriyle cevaplar veren, babacan ve fedakâr bir yapıyla bana her zaman yardımcı olan çok Sayın SMMM Emin TRAMPET'e sonsuz sevgi ve saygılarımı sunarak bir ömür kendisine müteşekkir kalacağımı belirtmek isterim.

Bu çalışmanın örnek uygulama kısmında kullanılmak üzere, işletmesine ait verileri tarafımla paylaşmaktan çekinmeyen şirket yetkililerine de saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

25 yıldır bana emek veren, hiçbir fedakârlıktan kaçınmayan, sevgi ve desteğini benden esirgemeyen annem Hamide Gölcük ve babam Hüseyin Gölcük'e ve bu zorlu süreçte beni manevi anlamda her zaman desteklemiş sevgili dostlarıma sevgi ve saygılarımla...

Mehtap GÖLCÜK
Manisa, 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZET	VI
ABSTRACT	VIII
TEŞEKKÜR.....	X
KISALTMALAR	XV
TABLolar LİSTESİ	VI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI İLE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NDEKİ KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK AÇIKLANMASI

1.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYGULAMALARI	5
1.2. MSUGT VE BOBİ FRS'NİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	7
1.2.1. BOBİ FRS'de Kavramsal Çerçeve.....	8
1.2.2. Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	8
1.2.3. Genel Finansal Raporlama İlkeleri.....	10
1.2.4. BOBİ FRS ve MSUGT'a Göre Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar ve Özellikleri.....	15
1.2.4.1. Finansal Durum Tablosu	16
1.2.4.2. Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Kayda Alınma Ölçütleri	17
1.2.4.3. Kar veya Zarar Tablosu.....	17
1.2.4.4. Özkaynak Değişim Tablosu	18
1.2.4.5. Nakit Akış Tablosu	18
1.2.5. Muhasebe Politikaları	19
1.2.5.1. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler.....	20
1.2.5.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	21
1.2.5.3. Yanlılıklar	22
1.2.5.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	23

İKİNCİ BÖLÜM
BAZI FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN BOBİ FRS HÜKÜMLERİNE
UYGUN OLARAK AÇIKLANMASI

2.1. BOBİ FRS'DE YER ALAN BAZI ÖNEMLİ MUHASEBE İŞLEMLERİNİN AÇIKLANMASI.....	25
2.1.1. Hasılatların Muhasebeleştirilmesi.....	25
2.1.1.1. Hasılatın Kayda Alınması	26
2.1.1.2. Hasılatın Ölçümü	27
2.1.1.3. İnşa Sözleşmeleri	29
2.1.2. Stokların Muhasebeleştirilmesi.....	30
2.1.2.1. Stokların İlk Kez Edinilmesi.....	31
2.1.2.2. Stok Maliyetini Oluşturan Kalemler	31
2.1.2.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	33
2.1.2.4. Stokların Dönem Sonlarında Değerlemesi.....	34
2.1.3. Finansal Araçlar ve Özkaynakların Muhasebeleştirilmesi.....	36
2.1.3.1. Finansal Varlıklar Ve Finansal Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi.....	36
2.1.3.2. Finansal Varlıklara İlişkin Kalemlerin Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi	37
2.1.3.3. Borçlanma Araçları	38
2.1.3.4. Özkaynak Araçları	38
2.1.4. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	39
2.1.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayda Alınması.....	39
2.1.4.2. Maddi Duran Varlıkların Yedek Parça Ve Bakım Onarım Giderleri	39
2.1.4.3. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesi	40
2.1.4.5. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçümü.....	41
2.1.4.5.1. Maliyet Modeli Yöntemi.....	42
2.1.4.5.2. Yeniden Değerleme Modeli Yöntemi	43
2.1.4.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	43
2.1.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi.....	46
2.1.5.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kez Kayda Alınması	46
2.1.5.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Bakım, Onarım Ve Yenileme İşlemleri	47

2.1.5.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elde Edilmesi.....	47
2.1.5.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Dönemlerde Ölçümü	48
2.1.5.4.1. Maliyet Modeli Yöntemi.....	49
2.1.5.4.2. Gerçeğe Uygun Değerleme Modeli Yöntemi	50
2.1.5.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirmesi.....	50
2.1.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	51
2.1.6.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kez Kayda Alınması.....	51
2.1.6.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmesi	52
2.1.6.3. ARGE Çalışmaları	53
2.1.6.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerdeki Ölçümü	54
2.1.6.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa.....	55
2.1.7. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	56
2.1.8. Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	57
2.1.9. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	59
2.1.9.1. Karşılıklar.....	59
2.1.9.1.1. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü.....	59
2.1.9.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı.....	60
2.1.9.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler	60
2.1.9.3. Şarta Bağlı Varlıklar	60
2.1.10. Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	61
2.1.10.1. Ağırlıklı Olarak Kullanılan Para Birimi.....	62
2.1.10.2. Yabancı Para Birimi Cinsinden İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ..	62
2.1.10.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi.....	63
2.1.11. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi	63
2.1.11.1. Dönem Vergisi	63
2.1.11.2. Ertelenmiş Vergi	64
2.1.11.4. Geçici Farklar.....	64
2.1.12. Dipnotlar	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİNE GÖRE, MSUGT'A UYGUN HAZIRLANAN BİLANÇOLARIN BOBİ FRS FİNANSAL DURUM TABLOSUNA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ: BİR UYGULAMA

3.1. BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİ	67
-------------------------------------	----

3.1.1. Geçiş İşlemlerinde Yapılması Zorunlu Uygulamalar	68
3.1.2. Geçiş İşlemlerinde Uygulanabilecek Muafiyetler.....	69
3.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN TASLAK HESAP PLANI.....	70
3.2.1. Dönen Varlık Gruplarının Karşılaştırılması.....	71
3.2.2. Duran Varlık Gruplarının Karşılaştırılması	73
3.2.3. Kısa Vadeli Yükümlülük Gruplarının Karşılaştırılması	75
3.2.4. Uzun Vadeli Yükümlülük Gruplarının Karşılaştırılması	77
3.2.5. Özkaynak Gruplarının Karşılaştırılması	78
3.3. LİTERATÜR TARAMASI	80
3.4. ÖRNEK UYGULAMA	83
3.4.1. Çalışmanın Amacı.....	83
3.4.2. Çalışmanın Yöntemi	84
3.4.3. İşletme İle İlgili Genel Bilgiler	86
3.4.4. Uygulama	90
3.4.4.1. Dönen Varlık Hesaplarının Dönüşümü.....	90
3.4.4.2. Duran Varlık Hesaplarının Dönüşümü.....	99
3.4.4.3. Kısa Vadeli Finansal Yükümlülük Hesaplarının Dönüşümü	106
3.4.4.4. Uzun Vadeli Finansal Yükümlülük Hesaplarının Dönüşümü.....	111
3.4.4.5. Özkaynak Hesaplarının Dönüşümü.....	112
3.4.5. Dönüşüm Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	119
SONUÇ	121
KAYNAKÇA.....	124
EKLER.....	130

KISALTMALAR

Bkz	Bakınız
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IASC	International Financial Reporting Standards
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
M.Ö.	Milattan Önce
MSUGT	Maliye Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS/TFRS	Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

TABLolar LİSTESİ

TABLO 1. BOBİ FRS VE MSUGT'A GÖRE FİNANSAL BİLGİLERİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ.....	10
TABLO 2. BOBİ FRS VE MSUGT'A GÖRE FİNANSAL TABLO İLKELERİ.....	14
TABLO 3. BOBİ FRS VE MSUGT'A GÖRE HAZIRLANMASI GEREKEN FİNANSAL TABLOLAR.....	15
TABLO 4. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE YANLIŞLIKLARA İLİŞKİN BOBİ FRS VE MSGUT UYGULAMALARI.....	23
TABLO 5. MSUGT VE BOBİ FRS HÜKÜMLERİNE GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	30
TABLO 6. VUK VE BOBİ FRS AÇISINDAN STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI.....	33
TABLO 7. MSUGT VE BOBİ FRS HÜKÜMLERİNE GÖRE STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	35
TABLO 8. BOBİ FRS VE MSUGT AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	45
TABLO 9 VUK VE BOBİ FRS'DE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	56
TABLO 10. GÜL AŞ. 2017 YILINA AİT VERİLER.....	86
TABLO 11. GÜL AŞ. 2018 YILINA AİT VERİLER.....	86
TABLO 12. GÜL AŞ. 2018 YILI BİLANÇOSU (MSUGT)	86
TABLO 13. GÜL AŞ. 2018 YILINA AİT GELİR TABLOSU (MSUGT).....	89
TABLO 14. VERGİ GELİRİ ETKİSİ YARATAN ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI TABLOSU	114
TABLO 15. VERGİ GİDERİ ETKİSİ YARATAN ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ TABLOSU.....	114

GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarının ilk olarak kimler tarafından kullanıldığı bilinmese de insanoğlunun başlangıcı ile ortaya çıktığı düşünülmektedir. Bununla birlikte M.Ö. pek çok farklı medeniyetin muhasebeyi kullandığı bilinmektedir. Günümüzde kullandığımız muhasebe uygulamalarının temeli, 1363 yılında ‘‘Abdullah İbn Muhammed’’ tarafından yazılan ‘‘Risale-i Felekkiye’’ isimli eserde atılmış olsa da, muhasebeye ilişkin ilk basılmış eser olan ‘‘Summa Arithmetika’’, 1494 yılında İtalyan matematikçi Luca Pacioli tarafından ele alınmıştır.

15 ve 16. yüzyıllarda coğrafi keşiflerin hız kazanması ülkeler arası ticareti de canlandırmıştır. Ardından yaşanan Sanayi Devrimi ile işletmeler, makine gücünü de kullanarak daha kısa sürede daha fazla miktarda ürünü üretilip satarak, hem ulusal hem de uluslararası arenada ticareti geliştirmişlerdir. Bu gelişmeler sonucunda, işletmelerin kapasiteleri büyümüş ve muhasebe uygulamalarına verilen önem daha da artmıştır. Ayrıca ticaret, din, hukuk, devlet, bilim ve teknoloji gibi faktörlerin varlığı da muhasebenin öneminin fark edilmesine katkı sağlamıştır.

Ülkemizde ise muhasebe uygulamalarının başlangıcı cumhuriyetten önceki tarihlere dayanmaktadır. İlk kez 1850 yılında, muhasebenin belli başlı bir yapıya kavuşturulması amacıyla ‘‘Kanunname-i Ticaret’’ yayımlanmıştır. Bundan tam yüz yıl sonra 1950’lerde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6752 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda ticari işletmelerin muhasebe kayıtlarını nasıl yapacağına ilişkin hususlar belirlenmiştir.

1960’lı yılların başında muhasebe uygulamaları işletmeler için bir külfet olarak görülmekteydi. İşletmeleri bu külfetten kurtarmak, muhasebe maliyetlerini azaltmak ve tek düze bir yapı oluşturmak amacıyla 1964 yılında ‘‘İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun’’ çıkartılmıştır. Bu kanuna dayanarak da ‘‘İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu’’ kurulmuştur. Söz konusu komisyon, 1968 yılında geliştirdiği tek düzen uygulamaların, İktisadi Devlet Teşekküllerinde zorunlu ancak özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerde isteğe bağlı olarak uygulanabileceğini duyurmuştur.

Muhasebe uygulamalarını tek düze bir sisteme oturtma çalışmaları devam etmiş ve bu amaçla 1971’de Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu kurulmuştur. Kurulan bu komisyonun görevi, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) için bir muhasebe sistemi hazırlamaktır. Yapılan çalışmalar sonucunda 7 Temmuz 1971

günü çıkartılan kararname ile söz konusu sistem KİT'lerde 1972 yılı dönem başı itibariyle yürürlüğe girmiştir. KİT'lerde bu düzenlemeler yapılırken özel sektörde de Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) tabi kurumların tek düzeliğini sağlamak amacıyla, 1984 yılında SPK tarafından özel sektörde ilk kez toplu bir şekilde kullanılan Standart Hesap Planı yayımlanmıştır. 1986 yılında ise Tek Düzen Hesap Planı ve İzahnamesi, bankaların muhasebe işlemlerini standartlaştırmak için kullanılmaya başlanmıştır. Tüm bu çalışmalara rağmen özel sektörde faaliyet sürdüren bütün işletmelerin uygulayabileceği bir düzen söz konusu olmamıştır.

Bu eksikliği gidermek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı önderliğinde, 1990 yılında kurulan Muhasebe Standardı Komisyonu ‘‘Muhasebe Usul ve Esaslarını’’ belirlemiştir. Belirlenen bu esaslar çerçevesinde, 26 Aralık 1992’de 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSGUT), 1994 yılı başı itibariyle bilanço esasına göre defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişilerce uygulanmaya başlanmıştır.

Son yıllarda küreselleşmenin hız kazanması ve ülkeler arası ticaret sınırlılıklarının esnemesi çok uluslu şirketlerin doğmasına zemin hazırlamıştır. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren ve finansal varlıkları teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören bu işletmeler, daha fazla yeni yatırımcıya ulaşmak ve mevcut yatırımcılarını bilgilendirmek için finansal tablolarını kamuya sunmakla yükümlüdür. Ancak her bir ülkenin farklı muhasebe mevzuatına sahip olması bu tip işletmeler için birtakım zorluklar yaratmakta ve maliyetlere neden olmaktadır. Bu sıkıntıları gidermek ve uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dili yaratmak amacıyla, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. 150’den fazla ülkenin katılımıyla gerçekleşen görüşmeler neticesinde, dünya genelinde uygulanacak muhasebe standartlarını belirleme çalışmaları yapılmıştır. Bu komite 2000 yılından sonra Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu adını almıştır. 2005 yılından itibaren birçok Avrupa ülkesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) halka açık işletmelerce uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye’de ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum çalışmaları ilk kez 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standardı Kurulu’nun (TMUDESK) kurulmasıyla başlamıştır. Ancak bu kurumun uygulamalarının yeterince benimsenmemesi dolayısıyla 1999 yılında kurulan ve 2002’de faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Bu

kurul, Türkiye’de faaliyet gösteren halka işletmelerin, bankaların, bireysel emeklilik ve sigorta şirketlerinin finansal raporlarını uluslararası standartlara entegre etmek için 2011 yılına kadar çalışmıştır. 2011 yılında ise Bakanlar Kurulu kararıyla tüm yetkilerini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu’na (KGK) bırakmıştır.

Kamu Gözetimi Kurumu, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile ilgili düzenlemelere ek olarak, MSUGT’a tabi olan ancak TMS/TFRS’leri uygulamayan işletmeler için de birtakım düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu bu düzenlemeleri de 29 Aralık 2014 tarihinde, ‘‘TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar’’ adı altında yayınlamıştır. Bu hususların yayınlanmasındaki temel sebep ise, MSGUT’un vergisel kaygılarla hazırlanmış bir tebliğ olmasıdır. Söz konusu hükümler tekrar güncellenerek, 2015 yılında Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) adıyla yeniden yayımlanmıştır.

29 Temmuz 2017 tarihinde Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi hakkındaki çalışmalar neticelenip, 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de ‘‘Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’’ (BOBİ FRS) olarak yayımlanmıştır. Buna göre 2018 yılı dönem başından itibaren bağımsız denetime tabi olup, TMS/TFRS uygulama zorunluluğu bulunmayan büyük ve orta büyüklükteki işletmeler, finansal tablolarını hazırlarken BOBİ FRS hükümlerine de tabi olacaklardır.

Bu çalışmada MSUGT’a göre hazırlanan en temel iki finansal tablodan birisi olan bilançonun, henüz çok yeni bir uygulama olan BOBİ FRS hükümlerine göre yeniden düzenlenmesidir amaçlanmaktadır. Bu sebeple de bilançolarını MSUGT’a göre hazırlayan ama BOBİ FRS’ye dönüştürmekle yükümlü olan işletmelerin yapacakları uygulamalarda, onlara yardımcı olmaya ve bilimsel literatüre katkı sağlanmaya çalışılacaktır.

Birinci bölümde, öncelikle Türkiye’deki mevcut muhasebe sistemlerinden MSUGT ve BOBİ FRS açıklanmaya çalışılacaktır. Sonrasında ise BOBİ FRS’de yer alan ve finansal tablolar oluşturulurken temel alınan kavramsal çerçevenin, MSUGT’taki benzer ya da farklı uygulamaları analiz edilip yorumlanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölüm ise üçüncü bölüme hazırlık niteliğinde olup, üçüncü bölümdeki örnek uygulamada yer alan bilanço kalemleriyle ilgili olan ve genellikle en fazla

kullanılan BOBİ FRS bölümleri açıklanmaya çalışılacaktır. Bu açıklamalar yapılırken MSUGT'taki uygulama farklılıkları ya da benzerlikleri ele alınacaktır.

Son bölümde ise Türkiye'de BOBİ FRS ile VUK karşılaştırması yapan ve finansal tablo dönüştüren eserlere ait literatür taraması kısmı yer alacaktır. Ardından BOBİ FRS 27. Bölüm geçiş hükümlerinden hareketle örnek bir işletmeden alınan gerçek rakamlar ile söz konusu işletmenin bilançosu BOBİ FRS'ye uyumlu hale dönüştürülmeye çalışılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI İLE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL
TEBLİĞİ'NDEKİ KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN KARŞILAŞTIRMALI
OLARAK AÇIKLANMASI

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebenin tarihsel süreçte Türkiye'deki gelişim ve değişiminin nasıl gerçekleştiği açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca Türkiye'de henüz çok yeni bir uygulama olan, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında (BOBİ FRS) finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin belirlenen kavramsal çerçeve açıklanacak ve bu açıklamalardan hareketle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile arasındaki benzer ve farklı uygulamalar ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

1.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYGULAMALARI

Türkiye'de 90'lı yıllardan önce muhasebe uygulamaları açısından ortak bir düzen söz konusu değildi. 1971 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) uygulayacağı muhasebe ilkeleri belirlenmişti. 1984 yılında ise Sermaye Piyasası Kurulu tarafından halka açık işletmelerin muhasebe işlemlerinde uygulayacağı Standart Hesap Planı yayımlanmıştı. Ancak belirlenen bu ilkeler KİT'ler ve halka açık şirketler haricinde ticari faaliyet gösteren işletmeler tarafından uygulanmıyordu. Bu durum da söz konusu işletmelerin hazırladığı finansal tablo bilgilerinin güvenilirliği açısından sakınca yaratıyordu. Tüm bu olumsuzlukları gidermek, Türkiye'de ticari faaliyet gösteren tüm işletmeler için ortak bir muhasebe ve finansal raporlama sistemi oluşturmak, kalkınma politikalarının belirlenmesinde rol oynamak, işletmelerde denetim mekanizmasının kurulması ve devletin vergisel kontrolü sağlaması amacıyla tek düze bir muhasebe sistemi yaratmak zaruri hale gelmişti¹.

3568 Sayılı ‘Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik’ Kanunu’nun 13 Haziran 1989 tarihinde kabulü ile muhasebe uygulamalarının belli esaslar çerçevesinde düzenlenme süreci hız kazanmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda, 1990 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı

¹ Özcan Özal ve diğerleri, **Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Punto Yayıncılık, İzmir, 1993, s.21.

önderliğinde toplanan Muhasebe Standartları Komisyonu uzun süren çalışmalar sonucunda ‘‘Muhasebe Usul ve Esaslarını’’ hazırlamıştır. Hazırlanan bu usul ve esaslar ‘‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’’nin bir alt maddesi olarak 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yayımlanan bu usul ve esaslar 1993 yılı isteğe bağı tutularak, 1994 yılından itibaren bilanço usulüne göre defter tutan tüm tüzel ve gerçek kişi işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan ana başlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Muhasebenin temel kavramları
- Muhasebe politikalarının açıklanması
- Mali tablolar ilkeleri
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması
- Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

Türkiye’de faaliyet gösteren ve bilanço usulüne uygun olarak defter tutan işletmelerin muhasebe uygulamaları MSUGT’a tabi olmakla beraber; Finansal varlıkları borsada işlem gören ve kamuya hesap verme zorunluluğu bulunan şirketler (KAYİK), finansal tablolarını MSUGT yanı sıra Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardına (TMS/TFRS) da uygun olarak hazırlamak zorundadır. Çünkü söz konusu işletmeler finansal tablolarını bilgi kullanıcılarına arz etmekle, hem mevcut yatırımcılarını bilgilendirme yükümlülüğünü yerine getirir hem de yeni yatırımcılara ulaşma imkânı bulur. Bu yeni yatırımcılar ulusal düzeyde olabileceği gibi uluslararası arenada da bulunabilir. Dolayısıyla tüm dünyada ortak bir finansal raporlama dili olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Türkiye’de de kabul görmüştür.

Buna göre 2013 yılında KGK tarafından yayınlanan bildiriye bağımsız denetime tabi olan işletmelerin TMS/TFRS uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Ancak bağımsız denetime tabi tüm işletmelerde bu uygulamanın meşakkatli olacağı anlaşılıp bu şirketler KAYİK’ler ile sınırlandırılmıştır². KAYİK’ler kamu yararını ilgilendiren şirketler olarak finansal araçları sermaye piyasasında işlem gören ve

² Aysun Mozeikçi ve Kevser Şahinoğlu, **BOBİ FRS’nin Getirdiği Değişikliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi: Kırklareli İlinde Bir Araştırma**, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kırklareli, Cilt:7, Sayı:2, 2018, s.39.

herhangi bir kıstas aranmaksızın bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir. Ayrıca KAYİK'lere ek olarak TMS/TFRS uygulama zorunluluğu bulunan işletmeler;

- Kredi kurumları
- Hisse senedi aracı kurumları
- Bankalar
- Sigorta ve emeklilik şirketleridir.

Ülkemizde halka açık işletmeler TMS/TFRS uygulamak zorunda iken, bağımsız denetime tabi olup, TMS/TFRS uygulamayan işletmeler ise "Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standardı" (BOBİ FRS) hükümlerine tabidir. Bu standarda ihtiyaç duyulma sebebi; TMS/TFRS'lerin uygulamasının uzmanlık gerektirmesi ve söz konusu uygulamaların karışık olması, MSGUT'un da daha çok vergisel kaygılarla hazırlanması ve denetim mekanizmasını zorlaştırmasıdır. Bu sebeplerle ulusal bir finansal raporlama standardı olan BOBİ FRS 29 Temmuz 2019 Tarihli Mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanıp 2018 yılı dönem başı itibariyle de uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler BOBİ FRS'ye tabidir. Bir işletmenin bağımsız denetime tabi olma şartı 2020 yılı için;

- Aktif büyüklüğü en az 35 Milyon TL,
 - Yıllık net satış hasılatı en az 70 Milyon TL,
 - Ortalama çalışan sayısı en az 175 kişi ve
- BOBİ FRS'de belirlenen büyük ölçekli işletmelerin hadleri ise;
- Aktif büyüklüğü en az 75 Milyon TL,
 - Yıllık net satış hasılatı en az 150 Milyon TL,
 - Ortalama çalışan sayısı en az 250 kişi,

Kriterlerinden en az ikisini, ardı ardına iki raporlama döneminde ve varsa bağlı ortaklığı ile birlikte sağlayan işletmelerin BOBİ FRS hükümlerine tabi olduğu bildirilmiştir. BOBİ FRS 27 Bölüm ve 9 Ek'ten oluşmaktadır.

1.2. MSUGT VE BOBİ FRS'İN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

İşletmelerin bir ticari faaliyet dönemi sonunda hazırlayacakları finansal tablolarında uyguladıkları usul ve esasların tamamı kavramsal çerçeveyi oluşturur. Kavramsal çerçeve, muhasebe uygulamalarının belirli bir nizamda tutulması, hazırlanan finansal tabloların anlaşılabilirliğini kolaylaştırmak, daha kolay

yorumlanabilmesini sağlamak ve karşılaştırılabilir olması hususunda sağladığı fayda oldukça önemlidir. Kavramsal çerçeve bir BOBİ FRS bölümünden ziyade, BOBİ FRS'ye uygun finansal tablo hazırlayan işletmelere bir yol göstericidir. MSUGT'ta muhasebe uygulamaları hususunda usul ve yöntemler belirlenmiş olmakla birlikte; finansal tablolara kaynak sağlayan muhasebe mevzuatında belirlenen politikaları uygulamak daha çok işletmenin seçimine bırakılmıştır. BOBİ FRS ise bu açıdan biraz daha kısıtlayıcı bir tutumdadır.

1.2.1. BOBİ FRS'de Kavramsal Çerçeve

İşletmeler finansal bilgi kullanıcılarına ve işletme ile ilgili diğer taraflara bilgi vermekle yükümlüdürler. Bu nedenle BOBİ FRS'ye tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda, işletmelerin mali yapısı ile ilgili faydalı bilgiler sunmak oldukça önemlidir. Buna ek olarak söz konusu bilgi kullanıcılarından, iç bilgi kullanıcısı olan yöneticilerin de işletmenin hangi seviyeye geldiği konusunda bilgi edinmelerine katkı sağlamak amaçlanır³. MSUGT'a göre de hazırlanacak finansal tabloların amaçları BOBİ FRS ile paralellik göstermekte olup; bilgi kullanıcılarına gerekli mali bilgileri sağlamak, işletmenin nakit akışlarını nasıl değerlendirmesi gerektiği konusunda bilgi vermek ve varlıkları ile kaynakları arasındaki değişimleri tespit ederek işletmenin faaliyet neticelerini ölçmektir⁴.

Hem BOBİ FRS'de hem de MSUGT'ta finansal raporlamanın temel amacı; finansal bilgi kullanıcılarına sunulacak faydalı finansal bilgilerin daha ayrıntılı olarak açıklanmasıdır. Bu nedenle bir sonraki bölümde finansal bilgilerin sahip olması gereken niteliksel özelliklerin ne olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.2. Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

BOBİ FRS'ye göre faydalı finansal bilgiler iki başlık altında incelenmektedir. Bunlar temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak sınıflandırılabilir. Temel niteliksel özellikler tüm işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken mecburi olarak sağlamak zorunda olduğu niteliklerdir. Destekleyici

³ KKG, BOBİ FRS, Paragraf 1.2.

⁴ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2003, s.10.

niteliksel özellikler ise temel niteliksel özelliklerin yanı sıra finansal tablo bilgilerine daha güvenilir bir biçim kazandırmak amacıyla sağlanması gereken bilgilerdir⁵.

Temel Niteliksel Özellikler: Finansal tablolarda kullanılan bilgilerin ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunumdan sapmadan hazırlanması, söz konusu finansal tabloların en temel niteliksel özelliğini oluşturur.

Finansal tablo kullanıcılarının, tablolarda sunulan finansal bilgileri geçmiş, güncel ve gelecekteki kararlarında kullanabilmeleri söz konusu ise bu bilgi ihtiyaca uygun bilgidir. Buna bağlı olarak, eğer finansal bilgi kullanıcıları bir finansal tablo kalemindeki değişimden etkilenerek finansal kararlarını değiştiriyorlarsa söz konusu bilgi ihtiyaca uygunluk açısından önemlidir⁶.

Gerçeğe uygun sunum ise finansal tablolara yansıtılan bilgilerin tam, hatasız ve tarafsız olma ölçütlerinden hepsinin sağlanması durumunda gerçekleşir. Buna göre finansal tablo bilgilerinin eksiksiz bir şekilde, bilinçli olarak saptırılmadan ve finansal bilgi kullanıcılarını olumlu veya olumsuz bir düşünceye yönlendirmeye çalışmadan sunulduğu durumlarda gerçeğe uygun sunum ilkesi sağlanmış olur⁷.

Destekleyici Niteliksel Özellikler: Finansal tablolardaki destekleyici nitelikteki bilgiler ise temel nitelikteki bilgilere ek olarak finansal tabloda yer alan kalemlerin anlaşılabilir olması, karşılaştırılabilir olması ve zamanında sunulmuş olmasıyla açıklanabilir.

Buna göre anlaşılabilir bilgi, finansal tablolara yansıtılan bilgilerin, bu bilgileri yeteri kadar anlayıp yorumlayabilecek seviyede muhasebe ve finansal bilgi sahibi olan bilgi kullanıcıları tarafından kullanılabilmesidir⁸.

Bilgi kullanıcıları finansal kararlarını alırken, ilgili tablosunu inceledikleri işletmeleri diğer işletmelerin performanslarıyla kıyaslamak isteyebilirler. Hatta aynı işletmenin farklı dönemlerdeki finansal raporlarını karşılaştırarak karar vermenin daha doğru olacağını düşünebilirler. Bu nedenle işletmelerin hazırladıkları finansal tablolardaki bilgilerin dönemler itibarıyla karşılaştırılabilir olması açısından tutarlı olması da gerekmektedir. Eğer işletme dönemler arasında muhasebe politikalarında

⁵ Özlem Nilüfer Karataş Aracı ve İsmail Bekçi, **MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi**, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:12, Sayı:3, 2019, s.871.

⁶ BOBİ FRS Paragraf 1.7.

⁷ Orhan Çelik, **Muhasebe ve Finansal Raporlama**, SPL Yayınları, 2017, s.194.

⁸ BOBİ FRS Paragraf 1.11.

değişiklik yaptıysa, karşılaştırılabilirliği sağlamak adına söz konusu değişikliği de dipnotlarda açıklaması gerekmektedir⁹.

Finansal tablo bilgilerinin, bilgi kullanıcıları tarafından ihtiyaç duyulduğu zaman diliminde kullanıma hazır halde bulunması bu bilgilerin zamanında sunulmuş olduğunu gösterir¹⁰.

Yapılan bu açıklamalar neticesinde, mali tablolarda yer alması gereken finansal bilgilerin niteliksel özelliklerinin BOBİ FRS ve MSUGT mevzuatındaki sınıflandırmasının daha açık ve anlaşılabilir kılınması için Tablo 1 hazırlanmıştır.

Tablo 1. BOBİ FRS ve MSUGT'a Göre Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

BOBİ FRS'ye Göre Faydalı Finansal Bilginin <u>Temel</u> Özellikleri	BOBİ FRS'ye Göre Faydalı Finansal Bilginin <u>Destekleyici</u> Özellikleri	MSUGT'a Göre Finansal Tablo Bilgileri
İhtiyaca Uygunluk	Anlaşılabilirlik	Anlaşılabilir
Gerçeğe Uygun Sunum	Karşılaştırılabilirlik	İhtiyaca Uygun
	Zamanında Sunum	Güvenilir
		Karşılaştırılabilir
		Zamanında Sunum

Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere, MSUGT'a uygun düzenlenecek olan mali tablo bilgilerinin niteliksel özellikleri BOBİ FRS'deki gibi bir ayrıma tabi tutulmamıştır. Yani finansal bilgiler, temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak ayrılmadan; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunulmuş olması gerektiği bildirilmiştir.

Finansal tablolara yansıtılan finansal kalemlerin taşınması gereken bilgilerin niteliksel özelliklerine değindikten sonra genel finansal raporlama ilkelerinin ne olduğu ele alınacaktır.

1.2.3. Genel Finansal Raporlama İlkeleri

İşletmelerin finansal tablolarını oluşturma sürecinde uyması gereken öyle ilkeler vardır ki, bu ilkeler olmadan finansal tablolardaki bilgilerin nitelikleri de

⁹ Remzi Örtten ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s.6.

¹⁰ BOBİ FRS Paragraf 1.13.

gerekli özellikleri taşımaz. Finansal tabloları bu ilkeler doğrultusunda oluşturma hem BOBİ FRS hem de MSUGT'ta oldukça önemlidir.

İşletmenin Sürekliliği: İşletme finansal tablolarını hazırlarken ticari faaliyetlerini sonsuza kadar sürdüreceğini varsaymalıdır. İşletme ömrünün, sahip veya sahiplerinin ömürleri ile kısıtlı olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak gelecek dönemlerde ticari faaliyetlerin sürdürülebileceği konusunda herhangi bir belirsizlik söz konusu ise bu durum sebepleriyle birlikte dipnotlarda açıklanmalıdır¹¹.

Tahakkuk Esası: İşletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan nakit giriş ve nakit çıkışlarının, işletmenin varlık ve kaynak kalemlerinde artış veya azalış yarattığı anda finansal tablolara yansıtılmasını ifade eder¹².

İhtiyatlılık: Bu kavram gereği işletme gelecekte karşısına çıkabilecek riskli durumlara karşı tedbirli davranmalıdır. Şöyle ki, var olan borç kalemlerini raporlarken gelecekte var olması muhtemel borç kalemlerini de raporlamalı ve bu kalemler için karşılık ayırmalıdır. Alacak kalemlerinde ise sadece ve sadece hali hazırda var olan alacak kalemlerini kayıtlarına yansıtmalıdır. Bu durumda gerçek kar olduğundan daha fazla bir tutarda belirlenmez ve gerçeğe uygun sunum ilkesine göre de davranılmış olur¹³.

Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik: Finansal tablolar hazırlanmadan önce bir finansal bilgi kaleminin biliniyor olması, finansal bilgi kullanıcılarının mevcut kararlarını değiştirmesinde etkili olacaksa o bilgi önemlidir. Ayrıca hesap planları hazırlanırken birbirleriyle ilişkili olan kalemler aynı hesap sınıfı altında finansal tabloda ayrıca gösterilir. Söz konusu hesap sınıfından ayrı olarak bulunan bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığını anlamak için ona benzer kalemlerle karşılaştırmak gereklidir. Eğer bu kalem gerçekten önemliyse finansal tablolarda benzerleriyle olan bir sınıfta ya da dipnotlarda gösterilmelidir¹⁴.

Mahsup Yasağı: Bu standarda göre işletme gelirleri giderler ile varlıkları da yükümlülükleri ile mahsup edilemez. Ancak standartta izin verilen veya zorunlu bulunan hallerde söz konusu kalemlerin mahsup edilmesine müsaade edilir¹⁵.

¹¹ BOBİ FRS Paragraf 1.14 ve 1.15.

¹² BOBİ FRS Paragraf 1.16.

¹³ Ümit Gücenme Gençoğlu ve Yusuf Kurt, **Türkiye'de Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre İhtiyatlılık İlkesinin Uygulanması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Özel Sayı, 2019, s.346.

¹⁴ BOBİ FRS Paragraf 1.19 ve 1.20.

¹⁵ BOBİ FRS Paragraf 1.21.

Raporlama Sıklığı: Normal koşullar altında finansal tablolar yılda en az bir defa sunulmalıdır. Ancak bazı durumlarda raporlama süreleri uzayabilir veya kısalabilir. Bu durumda raporlamanın zaman aralığının değişimine ilişkin gerekli bilgilendirmeler dipnotlarda yapılmalıdır¹⁶.

Karşılaştırmalı Bilgi: Finansal tablolarını ilk kez BOBİ FRS hükümlerine uygun olarak hazırlayacak olan ve karşılaştırmalı sunum muafiyetinden faydalanan işletmelerin geçmiş dönemlere ait finansal tablolarını cari dönemle karşılaştırmalı olarak sunmaları zorunlu değildir. Bu muafiyetten faydalanan işletmeler bu hususu dipnotlarında açıklamakla yükümlüdür. Ancak söz konusu muafiyetten yararlanmayan işletmeler finansal tablolarını bir önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlamalıdır¹⁷.

Sunumda Tutarlılık: Hazırlanan finansal tablo kalemlerinin sunumunda yıllar itibariyle değişiklikler yapılmamalı ve işletmenin faaliyet gösterdiği tüm yıllara ait finansal tablolar tutarlı olmalıdır. Ancak gerekli durumlarda finansal tablo kalemlerinde değişiklik yapılmaması gerçeğe uygun sunuma ters düşüyorsa işletme bu tutarlılıktan vazgeçebilir ve gerekli değişiklikleri yapabilir¹⁸.

BOBİ FRS’de ‘‘Genel Finansal Raporlama İlkeleri’’ olarak açıklanan bu 8 ilke MSUGT’ta ‘‘Muhasebenin Temel Kavramları’’ şeklinde ve 12 madde olarak yer almaktadır.

Sosyal sorumluluk kavramı: Muhasebe işlemlerinin ve bunun sonucunda sunulan finansal tabloların sonuçlarının tüm toplumun çıkarlarını gözeterek şekilde hazırlanması gerektiğini vurgular.

Kişilik kavramı: İşletmenin sahipleri ve diğer ilişkili taraflardan bağımsız bir kişiliği olduğunu ve işletmenin ticari işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde de bu kişiliğin muhatap alınması gerektiğini anlatır.

İşletmenin sürekliliği: İşletme ömrünün sahiplerinin ömrüyle sınırlı olmadığını ve sonsuza kadar devam edeceğini varsayan bir temel ilkedir.

Dönemsellik kavramı: İşletmenin sonsuz kabul edilen ticari hayatının takibinin kolaylaşması açısından belli dönemlere bölünmesidir. Genellikle bu dönemler 1 yıl olmakla beraber işletmenin yapısına göre bir yıldan daha kısa veya uzun sürelerde de olabilir.

¹⁶ BOBİ FRS Paragraf 1.22.

¹⁷ BOBİ FRS Paragraf 1.23, 1.24 ve 1.25.

¹⁸ BOBİ FRS Paragraf 1.26.

Parayla ölçme kavramı: Bu kavram gereği işletmelerin muhasebe uygulamaları belli başlı bir ölçüte göre yapılmalıdır. Bu ölçüt ise ulusal para birimidir. Yani muhasebe uygulamalarının ulusal para birimi üzerinden yapılması gerektiği bu kavram gereğidir.

Maliyet esası kavramı: Maliyetinin ölçülmesi ve belirlenmesi mümkün olan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde söz konusu kalemlerin işletmeye olan maliyetlerinin esas alınması gerektiğini anlatan kavramdır.

Tarafsızlık ve belgelendirme: Muhasebeye ilişkin kayıtların gerçek ve objektif belgelerle kanıtlanacak şekilde yapılması gerekmektedir. Kayıtlar da olduğu haliyle ve saptırılmadan yapılmalıdır.

Tutarlılık kavramı: Dönemsellik kavramı gereğince işletmelerin bir faaliyet dönemi içinde, uyguladığı muhasebe politikalarının diğer dönemlerde de aynı şekilde uygulanması sonucu hazırlanan finansal tablolar tutarlıdır. Ancak bir faaliyet döneminden diğerine geçişte bir politika değişikliği olması durumunda bu değişiklik uygulanmalı ve dipnotlarda açıklanmalıdır.

Tam açıklama kavramı: Finansal bilgi kullanıcılarının verecekleri finansal kararlara fayda sağlaması bakımından, mali tablolarda belirtilmesi gereken tüm finansal bilgi kalemlerinin yeterince açık bir şekilde yansıtılmasıdır. Bu kavram gereğince, finansal tablo kalemlerinde olmayan ancak işletmenin arz etmekte önemli gördüğü açıklamalar da dipnotlarda yazılmalıdır.

İhtiyatlılık kavramı: İşletme sahiplerinin ticari faaliyetlerini gerçekleştirirken, gelecekte ortaya çıkabilecek olumsuz durum ve olaylara karşı tedbirli olmasıdır.

Önemlilik: Finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek nitelikte olan mali tablo bilgileri önemlidir.

Özün önceliği kavramı: Muhasebe uygulamaları gerçekleştirilirken kullanılan hesap kalemlerinin biçimsel yapısından ziyade özünü yansıtması gerektiğini ifade eder.

Buraya kadar yapılan açıklama ve tanımlar tablo 2’de daha net ve anlaşılabilir şekilde gösterilmeye çalışılacaktır.

Tablo 2. BOBİ FRS ve MSUGT'a Göre Finansal Tablo İlkeleri

BOBİ FRS'ye Göre Finansal Raporlama İlkeleri	MSUGT'a Göre Temel Kavramlar
İşletmenin Sürekliliği	Sosyal Sorumluluk Kavramı
Tahakkuk Esası	Kişilik Kavramı
İhtiyatlılık	İşletmenin Sürekliliği Kavramı
Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik	Dönemsellik Kavramı
Mahsup Yasağı	Parayla Ölçülme Kavramı
Raporlama Sıklığı	Maliyet Esası Kavramı
Karşılaştırmalı Bilgi	Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
Sunumda Tutarlılık	Tutarlılık Kavramı
	Tam Açıklama Kavramı
	İhtiyatlılık Kavramı
	Önemlilik Kavramı
	Özün Önceliği Kavramı

Tablo 2 ve öncesinde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere hem BOBİ FRS'de hem de MSUGT'ta "işletmenin sürekliliği" ilkesi yer almakta ve bu ilkelere yapılan tanımlar birbirleriyle büyük ölçüde örtüşmektedir. Buna ek olarak her iki mevzuatta da işletmelerin "ihtiyatlılık" ilkesine uygun davranması gerektiği açıklanmış ve bariz risklerden korunmak için işletme yöneticilerinin ihtiyatlı karar alması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca BOBİ FRS'de "finansal tabloların sunumunda önemlilik" kavramı olarak yer alan tanım, MSUGT'taki "tam açıklama kavramı" ve "önemlilik" ilkesi ile uyumaktadır. BOBİ FRS'de "sunumda tutarlılık" olarak açıklanan ilke ile MSUGT'ta yer alan "tutarlılık kavramı" benzer yaklaşımlar olarak yorumlanabilir.

Benzer isimler ile yer almasa da BOBİ FRS'deki "raporlama sıklığı" ilkesi ile MSUGT'taki "dönemsellik kavramı" işletmelerin raporlama dönemlerine vurgu yapmak bakımından benzer noktalara temas etmişlerdir. Ayrıca MSUGT'taki dönemsellik kavramının BOBİ FRS'deki "karşılaştırmalı bilgi" ilkesi ile de bağlantısı kurulabilir. Çünkü MSUGT'a göre dönemsellik kavramıyla raporlama yapan işletmeler, dönemler itibarıyla karşılaştırılması daha kolay tablolar hazırlamış olacaklardır.

Buraya kadar anlatılanlarda BOBİ FRS ya da MSUGT'a tabi olarak finansal tablo hazırlamakla sorumlu işletmelerin uyması gereken en temel kurallar ve çerçeveler belirtilmeye çalışılmıştır. Tüm bu bilgiler ışığında BOBİ FRS'de ve

MSUGT'ta bir faaliyet dönemi içinde, işletmelerin hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tabloların neler olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.4. BOBİ FRS ve MSUGT'a Göre Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar ve Özellikleri

BOBİ FRS hükümlerine tabi olan işletmelerin düzenlemesi gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin bulunduğu dipnotlar şeklindedir¹⁹. MSUGT'ta ise finansal tablolar, temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Buna göre temel finansal tabloları tüm işletmeler sunmakla mükellef iken, ek finansal tablolar belli büyüklüğün üzerindeki işletmeler tarafından hazırlanmak zorundadır. Temel finansal tablolar; bilanço ve gelir tablosu olmak üzere iki adettir. Ek finansal tablolar ise nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve fon akım tablosu olarak sıralanabilir. Sözel ifade ile anlatılmaya çalışılanları aşağıdaki tablo 3'te daha net olarak görebiliriz.

Tablo 3. BOBİ FRS ve MSUGT'a Göre Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar

BOBİ FRS'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar	MSUGT'a göre hazırlanması gereken <u>temel</u> finansal tablolar	MSUGT'a göre hazırlanması gereken <u>ek</u> finansal tablolar
Finansal Durum Tablosu	Bilanço	Nakit Akış Tablosu
Kar veya Zarar Tablosu	Gelir Tablosu	Özkaynak Değişim Tablosu
Özkaynak Değişim Tablosu		Kar Dağıtım Tablosu
Nakit Akış Tablosu		Satışların Maliyeti Tablosu
Açıklama ve Dipnotlar		Fon Akış Tablosu

Hem bu çalışmanın temel konusu olması dolayısıyla hem de iki muhasebe mevzuatında da en temel finansal tablo olması nedeniyle, bu çalışmada bilanço daha derinlemesine açıklanacaktır. Ancak diğer finansal tabloların da bilançoya bilgi sağlaması, işletmenin mali durumunu daha derinlemesine ve farklı boyutlarıyla göstermeleri sebebiyle söz konusu tabloların da içeriklerinin anlatılması faydalı olacaktır.

¹⁹ BOBİ FRS Paragraf 1.3.

1.2.4.1. Finansal Durum Tablosu

Bir işletmenin bir faaliyet yılı içerisindeki finansal durumunu genel kabul görmüş belli hesap kodları ile açıklamak suretiyle dönem sonlarında hazırlanan tabloya finansal durum tablosu denir. Finansal durum tablosunda, işletmenin bir faaliyet dönemi içerisindeki varlık, kaynak ve öz kaynak kalemleri hakkında derinlemesine bilgiler verilir. Buna göre varlık, kaynak ve öz kaynaklar finansal durum tablosunun unsurlarını oluşturur²⁰.

Varlıklar; geçmiş işlemlerden kaynaklanan ve muhasebe kayıtlarının yapıldığı süre içinde işletmenin bünyesinde bulunup, gelecekteki ticari işlemlerinde de işletmeye katkı sağlaması beklenen kalemlerdir. Varlıkları, dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak sınıflandırmak mümkündür. Dönen varlıklar bir faaliyet dönemi içerisinde elden çıkarılması sonucu parasal karşılığının alınması ya da tükenmesi beklenen, nakit veya yüksek likiditeye sahip değerlerdir. Duran varlıklar ise, dönen varlık tanımını karşılamayan diğer tüm kalemlerdir. Uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar duran varlıkları oluşturur²¹.

Yükümlülükler; geçmiş işlemlerden kaynaklanan ve gereğinin yapılması durumunda gelecekte işletmeye yararlı olacak unsurların işletmenin kontrolünden çıkmasına neden olacak kalemlerdir. Varlıklar gibi yükümlülükler de iki başlık altında incelenebilir. Bunlardan ilki olan kısa vadeli yükümlülükler, işletmenin bir faaliyet dönemi içerisinde ödemekle mükellef olduğu borçlarıdır. Bir diğer başlık olan uzun vadeli yükümlülükler ise, işletmenin birden fazla faaliyet dönemi için ödemekle yükümlü olduğu borçlarıdır²².

Öz kaynaklar; işletmenin sahip olduğu varlıklardan, işletmenin yerine getirmekle mükellef olduğu yükümlülüklerin indirilmesi suretiyle elde edilir²³.

Finansal durum tablosu, MSUGT'un "mali tablolar" başlığında tanımlanan "bilanço" ile bağdaştırılabilir. MSUGT'un iki temel finansal tablolarından birisi olan bilanço, BOBİ FRS'de sunulan finansal durum tablosuyla benzer olarak iki ana unsuru bünyesinde barındırır. Bunlar varlıklar ve kaynaklar olarak tanımlanabilir. BOBİ FRS'deki varlıklar MSUGT'un bilanço dengesinin iki temel faktöründen birisi olan "varlıklara" karşılık gelirken, yükümlülükler de "kaynaklara" karşılık kabul

²⁰ BOBİ FRS Paragraf 1.29 ve 1.30.

²¹ BOBİ FRS Paragraf 1.31 ve 1.41.

²² BOBİ FRS Paragraf 1.32, 1.42, 1.44 ve 1.45.

²³ BOBİ FRS Paragraf 1.37.

edilebilir. MSUGT'a göre varlıklar; dönen ve duran varlıklar olarak ikiye ayrılırken; kaynaklar ise kısa vadeli yabancı kaynak, uzun vadeli yabancı kaynak ve öz kaynaklar şeklindedir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere finansal durum tablosu unsurları ile bilanço unsurlarının bazılarının isimleri farklı ancak temel mantığı iki mevzuatta da aynı şekilde işlemektedir.

1.2.4.2. Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Kayda Alınma Ölçütleri

BOBİ FRS'de bir varlık ya da yükümlülük kaleminin kayda alınabilmesi için iki faktörün sağlanmış olması gerekmektedir. Bunlardan ilki, bu varlık yahut yükümlülük kalemlerinin işletmeye girişinin muhtemel olmasıdır. Diğer faktör ise söz konusu varlık ya da yükümlülük kalemlerinin ölçümünün güvenilir bir biçimde yapılabilmesidir. BOBİ FRS'de finansal durum tablosunda, birçok finansal tablo kalemi için farklı ölçüm esasları belirlenmiştir. Ancak başka bir ölçüm esası hükmü bulunmadıkça varlık ve borç kalemleri ilk kayda almada "maliyet bedeli" ile ölçülür²⁴.

MSUGT'ta varlık ve yükümlülüklere ilişkin herhangi bir resmi belgenin bulunması halinde ilgili belgeye ilişkin muhasebe kayıtları derhal gerçekleştirilir. Mevcut muhasebe sistemi bu yönüyle BOBİ FRS'den biraz farklı bir yaklaşım gösterir. Ayrıca MSUGT'ta BOBİ FRS ile ortak değerlendirme ölçütü olan "maliyet bedeli" bulunmakla beraber, BOBİ FRS kapsamında olmayan; borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel ve vergi değeri gibi pek çok farklı değerlendirme ölçütü bulunmaktadır. Dolayısıyla finansal işlemler kayda alınırken söz konusu bu farklı değerlendirme ölçütlerinin kullanıldığı durumlarda MSUGT ile BOBİ FRS açısından uyumsuzluk yaşanacaktır.

1.2.4.3. Kar veya Zarar Tablosu

İşletmenin bir finansal dönemine ilişkin finansal performansını izleyebilmek amacıyla hazırlanan ve bu performans sonucu elde edilen gelir ve giderler ile bu gelir ve giderlerin net sonucunu gösteren tablodur. Kar veya zarar tablosunun unsurları gelir ve gider olarak iki şekilde tanımlanabilir. Buna göre gelirler; İşletmenin varlık

²⁴ BOBİ FRS Paragraf 1.33 ve 1.34.

kalemlerindeki artış veya bu kalemlerin değerinde yaşanan artışlar şeklinde tanımlanabildiği gibi, yükümlülüklerdeki azalmalar da gelir olarak değerlendirilir. Giderler ise, işletmenin ortaklarına yapılan dağıtımlar dışında, varlık kalemlerindeki azalış veya bu kalemlerin değerinde yaşanan azalışlar şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca yükümlülüklerdeki artışlar da gider olarak tanımlanabilmektedir.²⁵

Bu standartta tanımlanan kar veya zarar tablosu, MSUGT'taki mali tablolardan olan "gelir tablosu" ile benzerlik göstermektedir. BOBİ FRS'de kar veya zarar tablosunun iki temel unsuru olan gelir ve gider tanımları yapılmıştır. MSUGT'taki gelir tablosunda ise gelir ve gider kalemleri ayrıca tanımlanmamıştır. Buna göre MSUGT gelir tablosunda; işletmenin esas faaliyetlerden gelirleri, süreklilik arz eden diğer faaliyetlerinden gelirleri ve süreklilik arz etmeyen olağandışı faaliyetlerinden gelirleri ile esas faaliyetlerinden kaynaklanan giderleri, süreklilik arz eden diğer faaliyetlerden kaynaklanan giderleri ve süreklilik arz etmeyen olağandışı faaliyetlerden kaynaklanan giderleri kalemleri takip edilir.

1.2.4.4. Özkaynak Değişim Tablosu

Standartta özkaynak değişim tablosu, finansal durum tablosunun unsurlarından biri olan özkaynak bölümündeki finansal kalemlerin artmasının veya azalmasının izlenmesinin mümkün olduğu bir finansal tablo olarak tanımlanmıştır. MSUGT'ta da bu tanımla denk düşen bir tanım yapılmış olup, söz konusu finansal tablonun aynı amaçlar doğrultusunda hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.

1.2.4.5. Nakit Akış Tablosu

Nakit; Bir işletmenin sahip olduğu nakit değerler ile vadesiz mevduat tutarlarını ifade eder. Nakit Benzerleri ise, hızlı ve kolay bir şekilde nakde çevrilebilen ve likiditesi yüksek olan kısa vadeli yatırımlardır.²⁶

Hem BOBİ FRS'de hem de MSUGT'ta nakit akış tablosu, bir işletmenin kontrolünde bulunan nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişinin ve işletmeden çıkışının takip edilmesi işlevini sağlayan finansal tablo olarak tanımlanmıştır. Nakit

²⁵ BOBİ FRS Paragraf 1.46,1.48 ve 1.49.

²⁶ Selin Aslan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Nakit Akış Tablosu, Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri ve Uygulaması**, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2019, s.4.

akış tablosu ile bu nakit giriş ve çıkışlarının kaynaklarını ve kullanım alanlarını görmek mümkündür. Tanım olarak aynı çıkış noktasında olmalarından, bu iki mevzuatın nakit akışlarının kaynakları konusunda paralel görüşlerde olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca her iki mevzuatta da nakit akış tablolarının nakit esasına göre düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre nakit akışlarının üç tane kaynağı olduğu vurgulanmaktadır. Bunlar; Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sıralanabilir. BOBİ FRS'de bu nakit akış kaynakları ayrıntılarıyla açıklanmasına rağmen MSUGT'ta, işletmenin bir faaliyet dönemi içerisinde elde ettiği tüm gelir kalemlerinden yine tüm gider kalemlerinin indirilmesi suretiyle sağlanan nakit akışlarının kaynakları ayırım yapılmaksızın finansal tabloya yansıtılır. MSUGT'un nakit akış tablosunu ek finansal tablo olarak kabul etmesi nedeniyle BOBİ FRS'ye göre daha yüzeysel bir yapıda olduğu söylenebilir²⁷.

Finansal tabloları tanımlamak adına yapılan bu açıklamaların akabinde bu tabloların hazırlanması aşamasında uygulanması gereken muhasebe politikalarını açıklamak daha aydınlatıcı olacaktır.

1.2.5. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tablolar hazırlanırken ve muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilirken esas alınıp uygulanan tüm yöntemlerdir. Örneğin; amortisman ayırma yöntemleri veya stok değerlendirme yöntemleri için MSUGT'ta birkaç farklı muhasebe politikası uygulanabilir. Bu politikaları seçme hakkı bazı durumlarda işletmelerin seçimine bırakılırken, bazı durumlarda da mecburi olarak uygulanmaktadır.

İlerleyen bölümde muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişikliklere değinilerek, muhasebe süreci işletilirken ortaya çıkabilecek yanlışların ne anlam ifade ettiği ve bu unsurların BOBİ FRS-MSUGT uygulamaları ele alınacaktır.

²⁷ Süleyman Bayrakçıoğlu ve Osman Bayrı, **Nakit Akışlarının Raporlanmasının Tarihsel Gelişimi**, Sosyal Beşeri ve İdari Bilimlerde Yenilikçi Yaklaşımlar Dergisi, 2019, s.98.

1.2.5.1. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

BOBİ FRS “kavramsal çerçeve ve finansal tablolar” bölümünde finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasının öneminden bahsedilmiştir. Bu nedenle işletmelerin gerçeğe en uygun sunumu sağlamak amacıyla uyguladıkları muhasebe politikalarının kendi yapılarına en uygun politika olup, gerçeğe uygun sunumu yansıtıp yansıtmadığını kontrol etmeleri gerekmektedir. Yapılan bu kontroller sonucunda eğer bir politika değişikliğine gidilmesinin, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum açısından daha sağlıklı bilgiler sağlayacağı kanaatine varılıyorsa işletme politika değişikliği yapmalıdır.

Bu gibi durumlarda politika değişikliği geriye yönelik yapılır. Ayrıca standartlarda yapılan bazı güncellemeler sonucunda da işletme hali hazırda uyguladığı muhasebe politikalarını değiştirmek zorunda kalabilir. Bu durumda ilgili değişikliği nasıl uygulanacağına ilişkin hükümler varsa politika değişikliği ilgili hükümlere uygun olarak tamamlanır. Fakat böyle bir hüküm olmaması durumunda ilgili değişiklik geriye doğru olarak uygulanır²⁸.

Geriyeye Yönelik Uygulama: Bu uygulamada değiştirilen muhasebe politikaları en baştan beri uygulanıyormuş gibi güncellenir. Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalemler yeni politikaya göre düzeltilir²⁹.

İleriye Dönük Uygulama: Değişikliğe uğrayan muhasebe politikasının önceki dönemlere uygulanmasıyla, cari dönemdeki finansal kalemlere olan birikimli etkinin belirlenmesi imkânsız hale gelebilir. Bu durumda söz konusu değişiklik birikimli etkinin belirlenebildiği en erken tarihten itibaren ileriye doğru uygulanmaya başlanır³⁰.

Örneğin, işletme daha güvenilir bilgiler vereceğini düşünerek; maddi duran varlık sınıfında bulunan varlık kalemlerini ilk kayda almadan sonraki değerlemelerinde maliyet yöntemiyle değerlerken, yeniden değerlendirme yöntemine geçebilir. Bu durumda politika değişimi geriye doğru uygulanmaz. Yeni politika söz konusu değişikliğe gidildiği tarihten itibaren ileriye yönelik uygulanmaya başlanır³¹.

²⁸ BOBİ FRS Paragraf 3.8 ve 3.10.

²⁹ BOBİ FRS Paragraf 3.11.

³⁰ BOBİ FRS Paragraf 3.14.

³¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017, s.21.

MSUGT'ta da BOBİ FRS'de olduğu gibi bazı muhasebe politikalarının uygulaması işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Ayrıca MSUGT'ta finansal tabloların hazırlanması sürecinde kullanılan politikaların dipnotlarda açıklamalarının yapılması, dönemler arası mali tabloların uyumunu sağlamak ve karşılaştırılabilirliğini korumak açısından gerekli görülmüştür. Ancak BOBİ FRS'den farklı olarak MSUGT'ta kullanılan muhasebe politikalarının geriye dönük olarak düzeltilmesi zorunlu tutulmayıp; gelecek dönemleri etkileyecek bir değişiklik yapılması durumunda bu değişikliğin sebeplerinin açıklanması ve politika değişimindeki etkilerin, ilgili finansal tablo kalemlerine yansıtılması gerekmektedir.

1.2.5.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Ticari işlemlerin bir takım belirsizliklerle karşı karşıya kalması durumunda muhasebe kayıtları tahminler doğrultusunda gerçekleştirilebilir. Bu tahminlerin yapıldığı dönem ile sonraki dönemlerde bu tahminlere ilişkin elde edilen bilgilerin uyumsuz olması durumunda ilgili tahminlerin değiştirilmesi gerekir. Yapılması gereken değişiklik sadece ilgili dönemi etkiliyorsa, değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına dâhil edilir. Ancak değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecekteki dönemleri de etkileyecek bir durum söz konusu ise, hem söz konusu dönemin hem de gelecek dönemlerin kar veya zararına dâhil edilir³².

MSUGT ihtiyatlılık kavramı gereği herhangi bir gider kaleminin gerçekleşme ihtimali ortaya çıktığı anda kayda alınması gerektiği, gelir kalemlerinde ise kayda almak için kesinlik olması gerektiği belirtilse de bazı durumlarda işletme yöneticilerinin inisiyatifine dayanılarak, tahminlerle kayıtlar yapılabilir. Fakat gelecekte bu tahminlerle yapılan muhasebe kayıtlarının finansal tablolara yansıtılmasından sonra tahminlerde değişiklikler ortaya çıkabilir. Bu durumda ilgili kalem kar ya da zararı etkileyen bir sonuç doğuruyorsa bu tahminler ve yansıtıldığı finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

³² BOBİ FRS Paragraf 3.16, 3.18 ve 3.20.

1.2.5.3. Yanlışlıklar

Yanlışlıklar, muhasebe kayıtları yapılırken, ölçüm esasları uygulanırken, finansal tablolar sunulurken ve açıklanırken hata veya hile yapılması sonucunda ortaya çıkar. Bu yanlışlıklar içinde bulunulan faaliyet dönemi sona ermeden fark edilirse hemen düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda yanlışlıklar içinde bulunulan dönemde değil daha sonraki süreçte fark edilebilir. Bu tip hatalar da geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta şu ki; geriye dönük olarak yapılan düzeltmelerde, yanlışlığın fark edildiği cari dönemin kar veya zarar tutarı etkilenmez³³.

Geriye dönük düzeltme iki şekilde gerçekleştirilebilir;

- Yanlışlığın yapıldığı dönemdeki ilgili finansal tablo kaleminin tutarı düzeltilir,
- Yanlışlık karşılaştırmalı olarak sunulan tabloların en erken döneminden daha da önce yapıldıysa, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin yanlışlıktan etkilenen finansal tablo kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir³⁴.

VUK'a göre bilanço usulüne tabi olan mükelleflerin geğmiş dönem finansal tablo kalemlerinde yapılmış olan hatalar kar veya zarar tutarını etkiliyorsa söz konusu değişiklik yıllık gelir veya kurumlar vergisi tutarını etkiler. Bu durumda da yapılan düzeltmeler, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilmelidir. Hile konusu ise VUK'ta açıkça bir tanımlaması olmayıp cezai bazı yaptırımları olan bir kavramdır.³⁵

Buraya kadar anlatılmaya çalışan muhasebe politikası, tahminler ve yanlışlıklarla ilgili bilgiler Tablo 4'te özetlenmeye çalışılmıştır.

³³ BOBİ FRS Paragraf 3.23, 3.25 ve 3.27.

³⁴ BOBİ FRS Paragraf 3.28.

³⁵ Mete Yiğitler, Rabia Aktaş ve A.U. Koray Kayalıdere, **Silsile Halindeki Muhasebe Hilelerinin Etkileri ve Finansal Tablolara Yansıması: Bir Örnek Olay Çalışması**, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:13, Sayı:2, 2020, s.404.

Tablo 4. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklara İlişkin BOBİ FRS ve MSGUT Uygulamaları

	BOBİ FRS	MSGUT
Politika Değişikliği	Geriye dönük uygulama	Mali tablolara önemli ölçüde etki edebilecek bir politika değişikliği olduysa bunun etkileri dipnotlarda açıklanmalıdır.
Tahmin Değişikliği	İleriye yönelik uygulama	İşletmenin kar/zarar tutarını etkileyen değişimler ve bunların parasal tutarlarının açıklanması.
Yanlılıklar	Geriye dönük düzeltme	Muhasebe kayıtlarının tekniğine uygun olarak düzeltilmesi gerekir.

Kaynak:http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/1_%20Oturumyeni.pdf, 24.12.2019.

Muhasebe tahminlerine göre yapılan kayıtlar, dönem içinde fark edilmeyen yanlışlık ve hatalar bilanço tarihinden sonra değişebilir ya da düzeltilme ihtiyacı ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda neler yapılması gerektiği bir sonraki başlıkta açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.5.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

İşletmeler genellikle finansal tablolarını bir takvim yılı esasına uygun olarak düzenler. Yani başlangıcı 1 Ocak bitişi 31 Aralık olarak kabul edilir. Finansal tablolara yansıtılan verilerin son tarihi 31 Aralık olsa dahi, söz konusu tablolar aynı gün sunuma hazır hale gelmez. Hazırlanması ve sunuma hazır hale gelmesi açısından yönetim organı tarafından onaylanması için bir süre gerekebilir. BOBİ FRS'nin bu bölümünde raporlama dönemi sonu itibariyle ve yönetim organının finansal tabloyu onayladığı tarih arasında geçen süre içinde meydana gelen olayların finansal tablolara nasıl yansıtılacağı açıklanmıştır.

Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar: Bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar bilanço tarihi itibariyle bilinmektedir. Bu olaylara ilişkin yeni gelişmeler ise finansal tablolar henüz yönetim organınca onaylanmadan meydana gelmiştir. Bu nedenle finansal tabloyu etkileyen söz konusu yeni gelişmelerin etkisi finansal tablolara düzeltme olarak yansıtılmalıdır.

Yani bilanço tarihi itibariyle bilinmesi şartıyla, bilanço tarihi ile onay tarihi arasında finansal tablo kalemlerinde meydana gelen yeni gelişmeler için düzeltme yapılması gerekir³⁶.

Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar: Bilanço tarihi ile onay tarihi arasında ortaya çıkan yeni finansal gelişmeler bilanço tarihi itibariyle bilinmiyorsa finansal tabloda herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez. Bu gelişmeler finansal tablonun sunulduğu dönemden sonra ortaya çıkmıştır. Ancak bu bilgiler önemliyse dipnotlarda açıklanması gerekmektedir³⁷.



³⁶ BOBİ FRS Paragraf 4.4.

³⁷ BOBİ FRS Paragraf 4.6 ve 4.7..

İKİNCİ BÖLÜM

BAZI FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN BOBİ FRS HÜKÜMLERİNE UYGUN OLARAK AÇIKLANMASI

Bilindiği üzere işletmeler finansal tablolarını bir ticari faaliyet döneminin sonunda sunarlar. Bu finansal tabloları hazırlarken kullandıkları verileri ise dönem içinde gerçekleştirdikleri muhasebe kayıtlarından hareketle elde ederler.

BOBİ FRS toplamda 27 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde üzerinde durulan konular, standardın; 1., 2., 3. ve 4. bölümlerinden sağlanan bilgilerden hareketle ele alınmıştır. Standardın söz konusu bölümlerinde ağırlıklı üzerinde durulan konu, finansal tabloların hazırlanması aşamasında uyulması gereken kavramsal çerçevenin nasıl olması gerektiğidir. İkinci bölümde ise bu çalışmaya örnek oluşturan işletmenin finansal tablo kalemlerinin, BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde kullanılacak olan Standart hükümleri üzerinde durulacaktır.

2.1. BOBİ FRS'DE YER ALAN BAZI ÖNEMLİ MUHASEBE İŞLEMLERİNİN AÇIKLANMASI

Bu başlık altında örnek uygulamaya konu olan bilanço kalemlerinin BOBİ FRS'deki uygulama ve muhasebeleştirme yöntemleri ele alınacaktır. Buna göre ilk olarak BOBİ FRS 5. bölümde yer alan hasılatların muhasebeleştirilme hükümlerini açıklayan kısım irdelenecektir.

2.1.1. Hasılatların Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS'de bir işletmenin ticari faaliyetlerinden elde edebileceği hasılatın kaynağı 4 unsurla belirlenmiştir. Bunlar; işletmenin gerçekleştirdiği mal satışları, ifa ettiği hizmetler, yapmakla yükümlü olduğu inşa sözleşmeleri ve varlıklarını başkalarına kullandırmaktan elde ettiği faizler, isim hakları ve kar payları şeklinde gerçekleşebilir.

MSUGT'ta ise hasılatın kaynağı; mal satışlarından, hizmet ifalarından ve inşa sözleşmelerinden elde edilen gelirler olarak kabul edilmektedir³⁸. MSUGT'ta, BOBİ

³⁸ Aziz Doğan, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2018, s.120.

FRS'den farklı olarak başkalarına kullandırmaktan kaynaklanan faiz, isim hakkı ve kar payları hasılatın kaynağı olarak değerlendirilemez.

2.1.1.1. Hasılatın Kayda Alınması

Birinci bölümde finansal durum tablosu unsurlarının kayda alma ölçütleri başlığında da açıklandığı üzere (Bkz., 1.bölüm s.17), işletme tarafından belirlenen hasılat tutarları kayda alınırken; öncelikle bu gelir kalemlerinin işletmeye girişinin muhtemel olması, sonrasında ise güvenilir bir şekilde ölçebilmesi gerekmektedir. Ardından bu tutarlar hasılatı sağlayan ticari işlemlere göre muhasebeleştirilir.

Mal Satışlarından Sağlanan Hasılatın Kayda Alınması: Genel kayda alınma ölçütleri sağlandıktan sonra; mal satışlarının hasılatı yansıtılması konusunda dikkat edilmesi gereken diğer bir önemli gösterge de, satışa konu olan ürünlerin önemli risk ve getirilerinin de alıcıya devredilmiş olmasıdır. Yani işletmenin, sattığı malların üzerinde hali hazırda bir kontrol yetkisi bulunmaması durumunda mal satışına ilişkin işlemler hasılat olarak muhasebeleştirilebilir³⁹.

MSUGT'ta işletmenin satmış olduğu mal kalemlerini hasılat olarak kayda alabilmesi için, ilgili satışa ilişkin VUK'ta kabul görmüş bir belgenin varlığı aranmaktadır.

Hizmet İfalarından Sağlanan Hasılatın Kayda Alınması: Hizmet sunumuna ilişkin hasılatlar muhasebe kayıtlarına yansıtılırken tamamlanma düzeyi dikkate alınmalıdır. Tamamlanma düzeyi yöntemine göre, bir hizmet sunumundan elde edilen hasılat kayda alınırken söz konusu hizmetin bir raporlama dönemi içinde ne kadar sunulduğu ölçülerek finansal tablolara yansıtılır⁴⁰. Böylece hizmet sunumundan kaynaklanan hasılatın ilgili dönemde hesaplanan kar/zarar tutarları üzerindeki etkileri de tespit edilebilir⁴¹.

Vergi Usul Kanununda belirlenen hükümlere göre hasılatın kayda alınması için satışa konu mal veya hizmetin teslimi veya ifası gerekmektedir. Ayrıca hizmet sunumunun finansal tablolara yansıtılabilmesi için hizmetin ifa edilmesinden sağlanan gelir tutarının kesinleşmesi gerekmektedir⁴². Tamamlanma yüzdesi

³⁹ BOBİ FRS Paragraf 5.14.

⁴⁰ BOBİ FRS Paragraf 5.18.

⁴¹ Gürbüz Gökçen ve diğerleri, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Beta Basım Yayım, 2. Baskı, İstanbul, 2016, s.282-283.

⁴² VUK, Madde 229.

yöntemi, hizmet ifalarının muhasebeleştirilmesi için söz konusu olan bir yöntem değildir. VUK'a uygun olarak sadece inşa sözleşmeleri için tamamlanmış taahhüt yönteminin kullanılması uygun görülmüştür⁴³.

Faiz, İsim Hakkı ve Kar Payı Gelirlerinden Sağlanan Hasılatın Kayda Alınması: Mal satışı ve hizmet ifasında olduğu gibi ekonomik faydaların işletmeye girişlerinin mümkün olması ve tutarlarının güvenilir biçimde ölçülebiliyor olması; faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin kayda alınmasında da ortak bir ölçüttür. Ancak faiz gelirleri muhasebeleştirilirken "etkin faiz yöntemi", isim hakları muhasebeleştirilirken "tahakkuk esası" ve temettü gelirleri muhasebeleştirilirken de "tahsil etme hakkı" söz konusu kalemler için özellik oluşturur.

Faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında uygulanması gereken etkin faiz yöntemi; Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin, etkin faiz oranı kullanılarak indirgenmiş bugünkü değerleri ile döneme ilişkin faiz gelir ya da giderlerinin çarpımı sonucu bulunan tutarların ilgili oldukları dönemler itibariyle kar/zarara yansıtılmasıdır.⁴⁴ MSUGT'a göre ise işletmeler faiz gelir-giderlerini hesap ederken basit faiz yöntemini kullanırlar.

Tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen isim haklarında ise; işletmenin isim hakkını kullandırmaktan sağladığı nakit girişlerinin gerçekleştiği dönem fark etmeksizin, söz konusu olay işletmenin varlıklarına etki ettiği anda finansal tablolara yansıtılır. MSUGT'ta isim haklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin özel bir husus bulunmazken tahakkuk esası MSUGT'a uygun bir yöntemdir.

Tahsil etme hakkı ise, şirket yönetimince kar payı dağıtımına başlanacak tarih ile ortaya çıkar. VUK'ta da geçerli bir uygulama olan bu yöntem talep hakkı şeklinde yer almaktadır⁴⁵

2.1.1.2. Hasılatın Ölçümü

BOBİ FRS' ye göre satış hasılatı hesaplanırken tahsil edilen veya tahsil edilmesi beklenen bedeller dikkate alınır. Şöyle ki, alınan veya alınması muhtemel

⁴³ GVK, Madde 12.

⁴⁴ BOBİ FRS Paragraf 9.15.

⁴⁵ İbrahim Güler, **BOBİ FRS Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2018, s.85.

olan satış bedellerinden, eğer varsa, satış iskontoları düşülmek suretiyle kayda alınması gereken hasılat tutarı ölçülmüş olur⁴⁶.

İşletmenin, bedelini bir yıl içerisinde tahsil etmeyi beklediği satışları peşin satışlarıdır. Bir raporlama döneminden daha uzun sürede tahsil etmeyi beklediği satışları ise vadeli satış olarak tanımlanmıştır. Buna göre işletme vadeli bir satış gerçekleştirdiğinde; öncelikle peşin bedel üzerinden vade farkı hesaplar sonra bir yılda tahsil edeceğini öngördüğü peşin tutarını ise hasılat olarak kayda alır. Ayırtırdığı vade farkını da faiz geliri olarak kayda alır. BOBİ FRS' ye göre faiz hesabında etkin faiz yöntemi esas alınmaktadır⁴⁷.

Eğer işletme satın aldığı malların karşılığında parasal bir bedel ödemeyip, takas yapıyorsa burada dikkat edilmesi gereken husus; takasa konu olan mal veya hizmetler benzer özellik ve değere sahipse hasılat sayılmaz. Ancak benzer özellik ve değere sahip olmayan mal veya hizmetler takas edilmiyorsa, takasa konu mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden hasılat olarak kayda alınması gerekir⁴⁸.

BOBİ FRS ile kıyaslandığında MSUGT'ta hasılat olarak ölçülürken; tahsil edilen bedellerden satış iskontolarının indirilmesi gerekir.⁴⁹ Bununla beraber vadeli satışlar konusunda BOBİ FRS ile MSUGT arasında uyumsuzluk olduğu anlaşılmaktadır. Söyle ki, MSUGT'a göre vade farkı ile peşin bedel ayırımı yapılmaksızın vade farkları da satış tutarına eklenip hasılat olarak kayda alınmalıdır. Bu nedenle de hazırlanan finansal tablolarda vade farkı tutarları ayrıca bir hesap kaleminde muhasebeleştirilmez⁵⁰.

VUK'a göre, takasa konu alım satımlarda mal veya hizmetin benzer özelliğe ve değere sahip olup olmaması hasılatın ölçümünde bir ayırım yaratmaz. Kanuna göre, işletme takas yoluyla satmış olduğu mal veya hizmeti emsal bedelini dikkate alarak hasılat kaydeder⁵¹.

⁴⁶ BOBİ FRS Paragraf 5.8.

⁴⁷ BOBİ FRS Paragraf 5.9.

⁴⁸ BOBİ FRS Paragraf 5.12.

⁴⁹ Doğan, s.120.

⁵⁰ MSUGT, Bölüm 5.

⁵¹ VUK, Madde 267.

2.1.1.3. İnşa Sözleşmeleri

Bir varlığın veya özellikleri, fonksiyonu ve nihai kullanım amacı yönünden birbiriyle ilişkili birden fazla varlığın inşa edilmesi için taraflarca imzalanan sözleşmelere inşa sözleşmeleri denir⁵². Yapıp satmak, kullanmak veya yap-işlet-devret amacıyla yapılan inşaatlar bu standart kapsamında olmayıp; varlıkların yıkımı, yenileme ve peyzaj çalışmaları için yapılan sözleşmeler de inşa sözleşmeleri kapsamında değerlendirilebilir⁵³. İnşa sözleşmeleri de hizmet ifasında olduğu gibi tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilir.

İnşa sözleşmelerinde hasılatın konusu; başlangıçta anlaşmaya varılan bedel, sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemeleri şeklinde gerçekleşebilir. BOBİ FRS hasılat standardının hasılatı kayda almasının genel kuralı olan güvenilir şekilde ölçüm ve faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması inşa sözleşmeleri için de geçerlidir. Ancak sözleşme konusu işteki değişiklikler ek ödeme talepleri ve teşvik gelirleri hasılat olarak kayda alınacağında, güvenilir biçimde ölçülebilmesinin yanı sıra sözleşmenin diğer tarafı açısından da onaylanmasının muhtemel olması gerekmektedir⁵⁴.

VUK'a göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri tamamlandığı dönemin finansal raporlarına yansıtılır. Bu nedenle BOBİ FRS'de geçerli olan tamamlanma yüzdesi yöntemi, MSUGT'taki finansal tablolara yansıtmanın bir ölçütü olarak kabul edilemez.

Buraya kadar sözel ifadelerle anlatılmaya çalışılanlardan hareketle, BOBİ FRS ve MSUGT'taki hasılatların muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri Tablo 5'te özetleyebiliriz.

⁵² BOBİ FRS Paragraf 5.22.

⁵³ Güler, s.107.

⁵⁴ Güler, s.109.

Tablo 5. MSUGT ve BOBİ FRS Hükümlerine Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ÖLÇÜTLER	MSUGT	BOBİ FRS
Genel Kayda Alma	Mal teslimi-Hizmet ifasına ilişkin fatura düzenlenmesi	Faydaların güvenilir biçimde ölçülmesi ve işletmeye girişinin muhtemel olması
Ölçüm	Satış fiyatından indirilen iskontolar	Alınan ya da alınması beklenen bedelden indirilen iskontolar
Vade Farkları	Vade farkı ayrıştırılmaz maliyete dâhil edilir	1 yılı aşan satışlarda vade farkı ayrıştırılır.
Hizmet İfası	Hizmet ifa edildiğinde ve ifadan kaynaklı gelir kesinleştiğinde	Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilir
İnşa Sözleşmeleri	İnşaatin bitiminde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilir
Faiz	Basit faiz veya efektif faiz	Etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, **Hasılatların Muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS Karşılaştırması**, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kars, Cilt:10, Sayı:19, 2019, s.245-246.

Standartta hasılat kalemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin gerekli görülen açıklamalar yapıldıktan sonra, Standartta bir sonraki bölüm olan (6. Bölüm) stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

2.1.2. Stokların Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde bir işletmenin stok kalemlerinin değerlemesi, maliyetlerinin hesaplanması ve stok kalemlerine ilişkin envanter işlemlerinin esasları belirlenmiştir. Standartta göre 6. Bölümde ele alınan stoklar, bir işletmenin kontrolünde bulunan hammaddeler, yarı mamul maddeler ve üretimi tamamlanıp satışa hazır hale gelen mamullerden oluşur. Buna ek olarak satmak amacıyla bünyede bulundurulmuş ticari mallar da stoklar dâhilinde ele alınır⁵⁵.

⁵⁵ BOBİ FRS Paragraf 6.2.

2.1.2.1. Stokların İlk Kez Edinilmesi

Stoklara ilişkin kalemler ilk kez edinildiyse işletmeye neden olduğu maliyetin bedeli ile kayda alınır⁵⁶.

VUK bu noktada standart ile paralel bir tutumda olup, bilançolara yansıtılacak olan stok kalemlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedelleri (Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı) ile kayda alınması gerektiğini tebliğ eder⁵⁷.

2.1.2.2. Stok Maliyetini Oluşturan Kalemler

Standartta göre stokların maliyetlerini oluşturan kalemler; satın alma maliyetleri, dönüştürme aşamasında katlanılan maliyetler, diğer maliyetler, hizmet işletmelerinde maliyetler ve tarımsal üretim yapan işletmeler için, canlı varlıkların hasadından elde edilen ürünlerin maliyetleri olarak sıralanabilir.

Satın Alma Maliyetleri: Stokların satın alma maliyetleri tespit edilirken; satın alma fiyatına, stokların edinilme aşamasında katlanılan tüm maliyetler eklenir ve satıcı işletmenin alıcı işletmeye sağladığı indirimler düşülür⁵⁸.

Stok kalemleri muhasebeleştirilirken, dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan birisi vade farkıdır. Şöyle ki, standartta bir yıl vadeli olarak gerçekleşen stok alışları peşin alım olarak değerlendirilir ve vade farkı hesaplanmaz. Ancak bir yılı aşkın sürede ödeyerek edinilen stok alımlarında vade farkları faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu durumdaki faiz hesaplamaları etkin faiz yöntemine göre yapılır⁵⁹.

VUK'ta ise stok kalemleriyle ilişkili olan vade farkları ayrı olarak muhasebeleştirilmez, stoğun maliyetine dâhil edilir⁶⁰.

Standartta stok maliyetleri içinde sayılabilecek kalemlerden birisi de borçlanma maliyetleridir. Yani oluşum süreci bir yıldan daha uzun süren stoklara ilişkin borçlanmalardan kaynaklanan maliyetler söz konusu stok kalemi, satışa hazır

⁵⁶ BOBİ FRS Paragraf 6.4.

⁵⁷ VUK, Madde 262 ve 274.

⁵⁸ BOBİ FRS Paragraf 6.7.

⁵⁹ Güler, s.136.

⁶⁰ VUK, 238 Sayılı Tebliğ.

hale gelene kadar ilgili varlığın maliyetine eklenir. Ancak ilgili stok tamamlandığında devam eden bir borçlanma maliyeti varsa katlanılan bu tutar giderleştirilir⁶¹.

Dönüştürme Maliyetleri: Yarı mamul veya mamul imal eden bir işletmenin söz konusu kalemleri elde ederken katlanmış olduğu sabit, değişken ve işçi giderlerinin yarattığı maliyetlerdir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise, faaliyet giderleri dönüştürme maliyetlerinin içine dâhil edilemez⁶².

MSUGT'ta göre mamul veya yarı mamul üretilmesi için üretime gönderilen hammadde kalemlerine ilişkin sabit, değişken ve işçilik giderleri stoğun maliyetine dâhil edilir. Ancak BOBİ FRS ile uyumsuz olduğu nokta; MSUGT'ta faaliyet giderlerinin de dönüştürme giderleri içinde kabul edilmesidir.

Diğer Maliyetler: Stok kalemlerinin belli işlemlerden geçerek hâlihazırda buldukları konuma getirilmesi hususunda katlanılan tüm maliyetler bu başlık altına dâhil edilebilir⁶³.

Hizmet İşletmelerinde Maliyetler: İşletmenin bir hizmeti gerçekleştirebilmesi için istihdam ettiği personel ücreti, ilgili personel veya personellerin diğer masrafları ve yine bu hizmetin sunumu ile alakalı tüm giderleri, hizmet işletmelerinin stok maliyetlerini oluşturur⁶⁴. Söz konusu maliyetler ise tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılır⁶⁵.

Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti: Tarımsal üretim yapan işletmeler için, canlı varlıklardan elde ettiği et, süt, yumurta gibi hasat kalemleri, satış maliyeti düşüldükten sonra elde edilen net gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ancak sonraki ölçümlerde ilgili oldukları bölümler uyarınca muhasebeleştirilir⁶⁶.

⁶¹ Başak Ataman ve Hakan Cavlak, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması**, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:2, Sayı:3, 2017, s.160.

⁶² BOBİ FRS Paragraf 6.11.

⁶³ BOBİ FRS Paragraf 6.14.

⁶⁴ BOBİ FRS Paragraf 6.17.

⁶⁵ Orhun Ünal, **TMS-2 Stoklar Standardının BOBİFRS Stoklar İle TMS-18 Hasılat Standardının BOBİFRS Hasılat İle Karşılaştırılması**, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018, s.86.

⁶⁶ BOBİ FRS Paragraf 7.1, 7.11, 6.18.

2.1.2.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

BOBİ FRS’de stok maliyetlerini belirlerken fiili maliyet yöntemi esas alınmalıdır. MSUGT’a göre de “gerçek parti maliyeti” olarak adlandırılan bu yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak standart stokların maliyetlerini hesaplarken 4 farklı yöntem daha kullanılmasına müsaade etmiştir. Bu yöntemlerin neler olduğu ve MSUGT’ta hangi yöntemlerle uyumlu olduğu ya da zıt düştüğü Tablo 6’da hazırlanmış olup, daha ayrıntılı açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

Tablo 6. MSUGT ve BOBİ FRS Açısından Stok Maliyetlerinin Hesaplanması

MSUGT	BOBİ FRS
Gerçek Parti Maliyeti	Fiili Maliyet Yöntemi
Standart Maliyet Yöntemi	Standart Maliyet Yöntemi
FİFO Yöntemi	FİFO Yöntemi
Ortalama Maliyet Yöntemi	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
LİFO Yürürlükten Kaldırılmıştır	LİFO Yöntemi Standartta Yer Almaz
	Perakende Yöntemi

Standart Maliyet Yöntemi: İşletme yarı mamul ya da mamul üretimi yaparken; kullandığı hammaddelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeylerini dikkate alıp, gerektiğinde bu normal saydığı düzeyleri de güncelliyorsa standart maliyet yöntemi kullanmaktadır. MSUGT’ta da kabul gören bu yöntemde; stok kalemleri üretilirken muhasebeleştirme işlemlerinin bu yöntemde göre yapılmasında sakınca yoktur.

FİFO Yöntemi: İşletmenin edindiği ilk stok kalemini ilk satması ya da ilk ürettiği stokları ilk satması şeklinde işleyen bir yöntemdir. Bu yöntemin MSUGT’ta da uygulanabilir bir stok maliyeti izleme süreci olduğu bilinmektedir.

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemi uygulayan işletmeler, öncelikle dönem başında depolarında bulunan mal mevcudunun maliyetlerini hesaplarlar, sonra da dönem içinde satın aldıkları ya da ürettikleri mamullerin maliyetlerini toplarlar. Sonuçta, bulunan bu toplam tutarları ise toplam mal miktarına bölerek ilgili mamul kalemlerinin ağırlıklı ortalama maliyetini bulmuş olurlar. MSUGT’ta “ortalama maliyet” olarak tanımlanan bu yöntemin kullanılmasına müsaade edilmiştir. Şunu da belirtmekte fayda vardır ki, MSUGT’ta ortalama maliyet yöntemi daha çok “hareketli ortalama yöntemi (ağırlıklı ortalama yöntemi)”

ve ‘‘periyodik ağırlıklı ortalama yöntemi (tartılı ağırlıklı ortalama yöntemi)’’ olarak iki farklı şekilde uygulanmaktadır.

Buna göre MSUGT’ta uygulanan hareketli ortalama yönteminde; her ilk madde ve malzeme alışından sonra yeni bir ortalama fiyat hesaplanır ve tekrar yeni bir ürün alınana ya da üretilene kadar, üretime gönderilen birimler bu fiyata göre değerlendirilir. Ortalama fiyat hesaplanırken öncelikle, mevcut stok kalemlerinin değeri, yeni satın alınan ya da üretilen stok kalemlerinin değerleri ile toplanır. Sonra mevcut stok kalemlerinin miktarı ile yeni satın alınan ya da üretilen stokların miktarları toplanır. Son aşamada ise bu iki toplam birbirlerine bölünür.

Periyodik ağırlıklı ortalama yönteminde ise, hareketli ortalama yönteminde hesaplandığı gibi bir ortalama fiyat tespit edilir. Ancak burada tespit her stok kalemi alışında ya da üretiminde yeniden hesaplanmaz. Buradaki ortalama fiyat hesabı yalnızca dönem sonlarında bir defaya mahsus yapılır.⁶⁷

BOBİ FRS standardında yer almayan bir diğer yöntem olan LİFO yöntemi, VUK’ta da 5024 sayılı enflasyon düzeltmesi kanunu ile 01.01.2004 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.⁶⁸

Perakende Yöntemi: Perakende satış yapan işletmeler tarafından uygulanması daha kullanışlı bir yöntem olan bu yöntemde; işletmenin stokları için belirlediği satış bedelinden, uygun bir brüt kar marjı tutarı çıkartılır.⁶⁹ MSUGT’ta perakende yöntemi gibi bir tanım ve uygulama bulunmamaktadır.

2.1.2.4. Stokların Dönem Sonlarında Değerlemesi

Hem BOBİ FRS hükümlerine göre hem de MSUGT’ta bir faaliyet dönemi sonunda işletmeler sahip oldukları tüm stok kalemlerini değerlemeye tabi tutarlar. BOBİ FRS uygulayan işletmeler değerlendirme yapılırken iki unsuru dikkate almalıdırlar. Bunlardan ilki maliyet bedeli diğeri ise net gerçekleşebilir değerdir. Bu iki değerden hangisi daha düşük ise o bedel stoğun değerlendirme işlemi sonundaki yeni değerini gösterir.⁷⁰

⁶⁷ Süleyman Yükçü, ‘‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’’, 8. Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2015, s.124-126.

⁶⁸ VUK, Madde 274.

⁶⁹ BOBİ FRS Paragraf 6.19.

⁷⁰ BOBİ FRS Paragraf 6.4.

Eğer dönem sonunda yapılan değerlemede stokların maliyet bedeli, net gerçekleşebilir değer tutarını aşılıyorsa burada değer düşüklüğü zararı tespit edilmiş olur⁷¹. Değer düşüklüğü testine tabi tutulan bir stoğun net gerçekleşebilir değerinin arttığı gözlemlenirse yani, değerleme gününde değer düşüklüğüne ilişkin bir gösterge söz konusu olmazsa, daha önce ayrılan karşılık tutarı iptal edilir. İptal edilen tutarlar söz konusu stok kalemlerinin maliyet bedelinden büyük olamaz⁷².

VUK'ta ise herhangi bir stok kaleminin değer düşüklüğüne uğradığının tespit edilebilmesi için stoğun değerleme günündeki satış bedelinin maliyet bedeline oranla %10 ve üzerinde bir düşüş göstermesi gerekmektedir. Bu durumda stoğun yeni değeri takdir yoluyla belirlenir⁷³.

Stoklarla ilgili buraya kadar değinilen tüm konuların daha net anlaşılabilmesi ve MSGUT ile benzer ve farklı yönlerinin daha açık vurgulanabilmesi amacıyla Tablo 7 düzenlenmiştir.

Tablo 7. MSUGT ve BOBİ FRS Hükümlerine Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi

	MSUGT	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme	Maliyet Bedeli	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı
Vade-Kur Farkı	Maliyet Bedeli İçinde İzlenir	Bir Yıldan Kısa Vadeli Satın Alımlarda Vade Farkı Yoktur.
Özellikli Varlık Sınıfında Stoklarda Vade-Kur Farkı	Maliyet Bedeli İçinde İzlenir	Üretimi 1 Yıldan Uzun Süren Stoklar İçin Katlanılan Borçlanma Maliyetleri Satışa Hazır Hale Gelene Kadar Stok Maliyetine Dahil Edilir.
Hizmet Maliyetleri	Ayrı Bir Hesapta İzlenmez	Ayrı Bir Hesapta İzlenmez.
Değer Düşüklüğü	Satış Bedeli, Maliyet Bedelinin %10 veya Altında Olursa, Değer Düşüklüğü Vardır. Karşılık Giderlerinde Raporlanır.	Net Gerçekleşebilir Değer, Maliyet Bedelinden Düşük ise Değer Düşüklüğü Vardır. Satışların Maliyeti Kaleminde Raporlanır.

Kaynak: Kadriye Arısoy ve Osman Tuğay, “ Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama” İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:33, Sayı 1, Ocak 2019, s.156-157.

⁷¹ BOBİ FRS Paragraf 6.22.

⁷² BOBİ FRS Paragraf 6.25.

⁷³ VUK, Madde 274.

Standartta ‘stoklar’ bölümünden sonra ‘tarımsal faaliyetler’ ve ‘maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi’ ile ilgili bölümler yer almaktadır. Ancak bu çalışmada yer alan örnek uygulamadaki işletmenin tarımsal ya da maden kaynaklarıyla ilgili bir faaliyeti bulunmadığından ilgili bölümler bu çalışmanın içinde anlatılmayacaktır. Bu nedenle Standartta da takip eden bölüm olan (9. Bölüm) finansal araçlar ve özkaynaklar kısmı ele alınacaktır.

2.1.3. Finansal Araçlar ve Özkaynakların Muhasebeleştirilmesi

Standartın bu bölümünde ne anlatıldığına geçmeden önce BOBİ FRS’ye göre ‘finansal araç’ tanımını yapmakta fayda vardır. Buna göre BOBİ FRS’de finansal araçlar, bir işletmenin sahip olduğu finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal yükümlülüğünde ya da özkaynaklarına dayalı finansal araçlarında artışa neden olan sözleşmeler olarak nitelendirilmektedir.⁷⁴ Bu bölümde; finansal varlıklar, finansal borçlar, işletmenin fon sağlamak amacıyla ihraç ettiği öz kaynak araçları ve diğer finansal varlıkların muhasebeleştirilme hükümlerine ilişkin açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

MSUGT’ta BOBİ FRS’de olduğu gibi ‘finansal varlıklar’ şeklinde bir tanım yoktur. Ancak BOBİ FRS’de finansal varlıklar olarak açıklanan bölümdeki tanım ve uygulamalar MSUGT’taki ‘ticari alacaklar, ticari borçlar, diğer alacaklar ve diğer borçlar’ kalemleriyle bağdaştırılabilir.

2.1.3.1. Finansal Varlıklar Ve Finansal Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS’ye göre işletmelerin bir finansal varlık veya yükümlülüğü finansal tablolarına yansıtılabilmeleri için finansal araca ilişkin bir sözleşmenin mevcut olması gerekmektedir⁷⁵.

BOBİ FRS hükümlerine göre bir işletmenin ticari veya diğer faaliyetlerinden kaynaklanan ve herhangi bir senede bağlı olan veya olmayan finansal varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde vade gözetilir. Buna göre bir yıldan daha kısa vadeli olup; herhangi bir senede dayanan ya da dayanmayan, ticari veya diğer

⁷⁴ Güler, s.217.

⁷⁵ BOBİ FRS Paragraf 9.3.

sebeplerden kaynaklanan tüm varlık ve yükümlülükler nominal değeri üzerinden kayda alınır. Bir yıldan daha uzun vadeli olan varlık ve yükümlülükler ise itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülür⁷⁶. Finansal varlıklar ve yükümlülüklerle ilişkin tüm değerlendirme farkları kar/zarar olarak finansal tablolara yansıtılır⁷⁷.

MSUGT'a göre ise ticari alacak, ticari borç, diğer alacak ve diğer borç kalemlerine ilişkin ortaya çıkan vade farkları bu kalemlerin içine dâhil edilir ayrıca hesaplanması ya da gösterilmesi gerekmez.

2.1.3.2. Finansal Varlıklara İlişkin Kalemlerin Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi

Standardın bu bölümünde yapılan açıklamalara göre; bir raporlama dönemi sonunda işletme, herhangi bir gerekçeye dayanarak ticari ya da diğer alacaklarında bir değer düşüklüğü olduğunu saptarsa bu düşüşe ilişkin karşılık ayrılmalıdır. Standartta işletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen finansal varlıkları hariç olmak üzere bütün alacak kalemleri için karşılık ayrılması mümkün iken, VUK'a göre sadece ticari kazançlardan kaynaklanan ve ödenmediği için icra veya dava sürecinde olan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması uygundur⁷⁸.

İtibari değer üzerinden ölçülen alacaklar için değer düşüklüğü hesaplanacaksa; alacağın defter değeri ile vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahmini tutar birbirinden çıkartılır. Eğer defter değeri, tahsil edilmesi beklenen tutardan büyükse değer düşüklüğü olduğu şeklinde yorumlanır. Çıkan tutar da değer düşüklüğü zararını göstermektedir.⁷⁹

İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen alacaklar için ise; varlığın defter değerinden, varlığa ilişkin tahmini nakit akışlarının etkin faiz oranına göre indirgenmiş bugünkü değerleri indirilir.

Önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı hesaplanmış bir varlık kaleminde, değer düşüklüğü zararına ilişkin bir durum olduğu tespit edilirse, söz konusu bu değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir nokta

⁷⁶ BOBİ FRS Paragraf 9.9.

⁷⁷ Ataman ve Cavlak, s.160.

⁷⁸ Doğan, s.122.

⁷⁹ BOBİ FRS Paragraf 9.37/c.

vardır ki; iptal edilen değer düşüklüğü zararından sonra tespit edilen tutar, varlığın yeni değeri defter değerini aşamaz.⁸⁰

2.1.3.3. Borçlanma Araçları

BOBİ FRS kapsamındaki borçlanma araçları; işletmenin ticari ve diğer faaliyetlerinden kaynaklanmayan alacakları ve borçlanma araçlarıdır. Borçlanma araçlarına ilişkin ilk muhasebeleştirilmede, işlem maliyetleri de dikkate alınarak işlem fiyatı esas alınır. Dönem sonlarında ise borçlanma araçlarındaki ölçüm itfa edilmiş değer üzerinden ölçülür⁸¹.

BOBİ FRS'deki borçlanma araçları MSUGT'taki "menkul kıymetler" grubuna bazı yönleri ile benzemektedir. Yani BOBİ FRS mevzuatında, işletmelerin sahip olduğu yatırım amaçlı bonolar, tahviller, hisse senetleri olarak yer alan borçlanma araçları; MSUGT'ta menkul kıymetler olarak değerlendirilir. Ancak BOBİ FRS'nin borçlanma aracı olarak nitelendirdiği bankalardaki vadeli mevduatlar MSUGT'ta hazır değer olarak kayıtlara yansıtılır. Buradan hareketle BOBİ FRS'de borçlanma aracı olarak nitelendirilen finansal varlık ve yükümlülüklerin de tamamen olmasa da bir kısmının MSUGT'taki menkul kıymetler grubu ile uyumlu olduğu söylenebilir.

2.1.3.4. Özkaynak Araçları

Bir işletmeye ait tüm yükümlülük kalemleri varlık kalemlerinden düşüldüğünde kalan paylara ilişkin sözleşmeler özkaynak aracı olarak nitelendirilir⁸².

Özkaynak araçlarının muhasebeleştirme ölçütü olarak işlem gördükleri piyasalar dikkate alınır. Buna göre eğer bir özkaynak aracı borsa gibi teşkilatlanmış bir piyasada işlem görüyorsa ilk muhasebeleştirilmesi işlem fiyatı dikkate alınarak ve işlem maliyetleri kar/zarara yansıtılarak yapılır. Ama teşkilatlanmış bir piyasada işlem görmeyen özkaynak araçları ilk kez muhasebeleştirildiğinde işlem maliyeti de

⁸⁰ BOBİ FRS Paragraf 18.32 ve 18.35

⁸¹ Osman Tuğay ve Kadriye Arısoy, **Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması**, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Burdur, Cilt:6, Sayı:2, 2019, s.567.

⁸² Güler, 251.

dâhil edilmiş işlem fiyatları ile dikkate alınır. Raporlama zamanında ise eğer varsa değer düşüklüğü miktarı maliyet bedelinden düşülerek muhasebeleştirilir⁸³.

Standartta finansal araçlar ve özkaynaklar bölümünden sonra ‘‘iştiraklerdeki yatırımlar’’ ve ‘‘müşterek girişimlerdeki yatırımlar’’ bölümleri gelmektedir. Ancak örnek uygulamada yer alacak işletmemizde herhangi bir iştirak yatırımı veya müşterek girişim bulunmadığından söz konusu bölümler bu çalışmada yer almamaktadır. Bu nedenle sonraki bölümde (12. Bölüm) maddi duran varlıklara ilişkin hükümler irdelenecektir.

2.1.4. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bu bölüm kapsamında; maddi duran varlıkların kayda alma ölçütleri, amortisman yöntemleri ve değer düşüklüğü ölçümü gibi konularda açıklamalar ele alınacaktır. Hem BOBİ FRS’de hem de MSUGT’ta maddi duran varlıklar grubu bulunmaktadır.

2.1.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayda Alınması

Bir maddi duran varlığın ilk defa elde edilmesi söz konusu olduğunda işletmeye mal olduğu bedeli ile kayıtlara alınır. Varlığın alımında, satın alıma bağlı katlanılan giderler ile varlığın kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan giderler toplamının, varlık satın alınırken ödenen satış fiyatından indirilmesiyle bulunan değer, maddi duran varlığın maliyet bedelidir⁸⁴.

BOBİ FRS ile uyumlu bir çerçevede olan Vergi Usul Kanunu’na göre de maddi duran varlıklar ilk kez kayda alınıyorsa maliyet bedeli ile değerlenir⁸⁵.

2.1.4.2. Maddi Duran Varlıkların Yedek Parça Ve Bakım Onarım Giderleri

İşletmeler maddi duran varlıklarını daha uzun ömürlü kullanabilmek ve verimlerini arttırabilmek amacıyla ilgili varlıklara ilişkin yedek parçalar kullanabilir veya ilgili varlıkların bakımlarını düzenli bir şekilde yaptırabilir. Ancak her yedek

⁸³ BOBİ FRS Paragraf 9.20 ve 9.21.

⁸⁴ BOBİ FRS Paragraf 12.11.

⁸⁵ VUK, Madde 269.

parça ya da bakım malzemesi maddi duran varlık olarak değerlendirilemez. Sadece işletme tarafından kullanım süresi bir yıldan uzun olan yedek parça ve bakım malzemeleri bu bölüm kapsamında yer alır. Bu durumdaki parçalar ve bakım araçlarının, varlığın ticari defterlerdeki kayıtlı değerine ilave edilmesi gerekmektedir⁸⁶.

Hem BOBİ FRS hem de VUK açısından ortak bir görüş olarak, maddi duran varlığın kullanım ömrünü uzatan tüm harcamalar varlığın maliyetine dahil edilmelidir. Ayrıca kullanım ömrü bir yıldan daha kısa olan veya olağan bakım onarım niteliğinde yapılan harcamalar doğrudan gider yazılır. Ancak VUK ile BOBİ FRS'nin bu konuda ayrı uygulama gösterdikleri nokta; BOBİ FRS'de bir yedek parça ya da bakım onarım giderinin amortismanına tabi tutulabilmesi için varlığın bünyesine girmesi gerekirken, VUK'ta bu yedek parçalar veya bakım onarım giderleri işletmenin aktifine girdiği andan itibaren amortismanına tabi tutulmaya başlanır⁸⁷.

2.1.4.3. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesi

BOBİ FRS'de maddi duran varlıklar; satın alma yoluyla, takas işlemleriyle ya da işletme bünyesinde inşa edilmesi yoluyla elde edilebilir.

Vadeli Olarak Satın Alınması: Eğer bir maddi duran varlık kalemi bir yıldan daha kısa vadeli ödenerek satın alındıysa, alış bedeli ile kayda alınır. Ancak bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme süresiyle satın alındıysa alış bedeli ile kayda alınır, vade farkı ise faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Burada vade farkı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanır⁸⁸.

Takas Yoluyla Edinilmesi: İşletmeler maddi duran varlık kalemlerini satın alma yoluyla edinebildiği gibi takas yoluyla da edinebilirler. Takas işlemi sırasında üç ihtimal mevcuttur. Bunlardan ilki, işletmenin takas ederek elden çıkarmak istediği varlığa karşılık yine bir varlık almasıdır. Diğer ihtimal, elden çıkarmak istediği varlığa karşılık hem parasal tutar hem de parasal olmayan bir varlık kabul etmesidir. Son ihtimal ise, takas yoluyla edinmek istediği varlığa hem parasal kalem hem de parasal olmayan bir kalem vermeyi kabul etmesidir.

⁸⁶ BOBİ FRS Paragraf 12.3 ve 12.4.

⁸⁷ Serkan Yücel, M. Akif Öncü ve Ali Akaytay, **Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması**, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Van, Sayı:39, 2018, s.290, 291, 297.

⁸⁸ BOBİ FRS Paragraf 12.9.

Maddi duran varlıkların parasal olmayan kalemlerle takas edilmesi durumunda, söz konusu değiş-tokuşu konu varlıkların kayıtlı defter değerleri esas alınarak maliyet bedelleri belirlenir.

BOBİ FRS Paragraf 12.12’de ‘*İşletme takas işleminde parasal olmayan kalemlerin yanında parasal kalem de almış ise, elden çıkarttığı parasal olmayan kalemin değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir*’ şeklinde bir hüküm belirlenmiştir. Aynı mantık ile eğer işletme takas karşılığında hem parasal hem de parasal olmayan bir kalem elden çıkarmışsa; elden çıkardığı parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödediğı parasal bedelin gerçeğe uygun değerini de ekler.⁸⁹

VUK’a göre takas işlemlerinde emsal bedeli uygulanması uygun görülmüştür.

İşletme Bünyesinde İmal veya İnşaa Edilerek Edinilmesi: İşletmeler bazı durumlarda duran varlık kalemlerini kendileri inşa etme ya da üretme yolunu tercih edebilirler. Buna göre elde edilmesi bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar, standardın 17. Bölümünde yer alan ‘Borçlanma Maliyetleri’ bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak muhasebeleştirilir. Yani işletmenin imal ettiği varlıklar kullanıma hazır hale gelene kadar katlanılan giderler, varlığın maliyetine dâhil edilir.⁹⁰

VUK’ta vade farkları maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir. Kanunda varlığın edinimine ilişkin katlanılan kredi faizleri, varlık elde edilene kadar maliyete dâhil edilir. Bu dönemden sonra maliyete eklenir ya da gider kaydedilir⁹¹.

2.1.4.5. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçümü

İşletme, bünyesindeki maddi duran varlıklarını dönem sonlarında değerlerken, maliyet modeli yöntemini ya da yeniden değerleme modeli yöntemini kullanabilir. İki yöntemden birisini seçip uygulamakta özgürdür. Ancak seçmiş olduğu herhangi bir değerleme modelini ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamak zorundadır.

⁸⁹ BOBİ FRS Paragraf 12.12.

⁹⁰ BOBİ FRS Paragraf 17.2.

⁹¹ VUK 163 ve 334 No’lu Genel Tebliğ.

2.1.4.5.1. Maliyet Modeli Yöntemi

Bu yöntemde, bir maddi duran varlık kalemi ilk kez aktifleştirildikten sonra ekonomik ömrü boyunca, söz konusu varlık için amortisman ayırma işlemi yapılır. Ayrılan amortisman tutarları da ilgili bir hesapta birikir. Maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde ölçümü yapılırken; birikmiş amortismanları ve eğer maddi duran varlıklara ilişkin bir değer düşüklüğü varsa bu değer düşüklüğü tutarları, maddi duran varlıkların maliyetinden düşülür⁹².

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığının tespitini yapabilmek için de öncelikle ilgili varlığa ilişkin geri kazanılabilir tutarın ne olduğu bilinmelidir. Bunun için ise iki önemli verinin karşılaştırılması gerekmektedir. Bunlar; varlığın gerçeğe uygun değerinden varlığın satın alım aşamasındaki katlanılan maliyetlerin düşülmesi sonucu bulunan değer ile kullanım değeridir. Bu iki değerden hangisi daha büyükse, o tutar varlığın geri kazanılabilir tutarını verir. Varlığın geri kazanılabilir tutarını sağlıklı bir biçimde belirlemek mümkün değilse, varlığın kullanım değeri geri kazanılabilir tutar olarak kabul edilir. Eğer bir varlığın kayıtlı defter değeri, o varlığa ilişkin geri kazanılabilir değer üzerine çıkıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır⁹³.

Maliyet modeline göre değerlendirilen ve öncesinde değer düşüklüğüne uğradığı belirlenen maddi duran varlıkların, değerlerinde sonraki dönemlerde artış yaşanabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda önceki değer düşüklüğü tutarı iptal edilir. Fakat bu iptal tutarı ilgili maddi duran varlık kaleminin hiç değer düşüklüğüne uğramadığı zamandaki defter değerini geçemez.

VUK'ta sonraki ölçümlerde de ilk kez kayda almada kabul edildiği gibi, varlıklar maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. Yeniden değerlendirme yöntemi VUK'ta yer almayan bir değerlendirme yöntemidir. Ayrıca BOBİ FRS'de maliyet yöntemini uygulayan işletmelerin amortisman ayırmaları zorunlu iken, VUK'a göre işletmelerin maddi duran varlıkları için amortisman ayırmaları konusu tercihlerine bırakılmıştır. VUK'a göre defter tutan işletmeler amortisman ayırmak istediklerinde, amortisman tabi tuttukları varlıkların ekonomik ömrünü belirlerken Maliye Bakanlığının açıkladığı hadleri dikkate almak zorundadırlar. Oysaki BOBİ FRS'de

⁹² BOBİ FRS Paragraf 12.15.

⁹³ Remzi Örtün ve diğerleri, s.440 ve 441.

amortismanına tabi varlığın faydalı ömrünü tahmin etmek işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır⁹⁴.

2.1.4.5.2. Yeniden Değerleme Modeli Yöntemi

Maddi duran varlıkların dönem sonlarındaki değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin esas alınması durumunda; maddi duran varlıklar ilk kayda alındığı tarihten sonraki ölçüm tarihlerinde yeniden değerlemeye tabi tutulurlar. Yani söz konusu varlık kalemlerinin değerlemenin yapıldığı tarihte sahip olduğu gerçeğe uygun değeri, o varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarını ifade eder⁹⁵.

Maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda defter değerlerinin, yeniden değerlendirme sonucunda eski tutarlarının üzerine çıkması durumunda, maddi duran varlık değer artışına uğramış demektir. Tespit edilen bu artış tutarı hemen "yeniden değerlendirme yedeği" kalemine kaydedilir. Daha sonraki ölçümlerinde ise yeniden değerlemeden kaynaklı değer azalışı tespit edilirse bu azalış daha önce ayrılan yedekten karşılanır⁹⁶.

2.1.4.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

BOBİ FRS hükümlerine göre maddi duran varlıklar için amortisman gideri ayırmak zorunludur. Şayet bir maddi duran varlık kaleminin satılması veya gelecekte işletmeye herhangi bir katkı sağlamasının beklenmemesi nedeniyle finansal tablo dışı bırakılması söz konusu olursa, ilgili varlığa amortisman ayırma işlemine de son verilir⁹⁷. Standart maddi duran varlıklar için amortisman ayırma işlemlerinde 3 yöntemle izin vermektedir.

Normal Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde, öncelikle amortisman ayrılacak kaleme ilişkin belirlenen amortisman oranları tespit edilir. Sonra maddi duran varlığın maliyet bedeli ile belirlenen amortisman oranı çarpılarak amortisman olarak ayrılması gereken tutar belirlenmiş olur. Son aşamada ise bu tutar varlığın ekonomik ömrü boyunca eşit olarak dağıtılır.

⁹⁴ İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbirecikli, **BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/IFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme**, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı, 2018, s.472.

⁹⁵ BOBİ FRS Paragraf 12.16.

⁹⁶ BOBİ FRS Paragraf 18.27.

⁹⁷ BOBİ FRS Paragraf 12.21 ve 12.35.

Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman): Azalan bakiyeler yönteminde dikkate alınacak olan amortisman oranı, normal amortismanına konu oranın iki katıdır. Bu oran tespit edildikten sonra ilgili varlığın maliyet bedeli ile çarpılır. Çarpım sonucu bulunan tutar ise amortismanına konu varlığın kayıtlı defter değerinden indirilir. Varlığın değeri, hurda değerinin altına indiğinde amortisman ayrılmasına son verilir. Bu yöntem işletmeler için bir teşvik gibi görülmektedir. Çünkü ilk yıllarda, amortisman uygulanacak olan varlığın kayıtlı bedeli en yüksek seviyesinde olacaktır. Böylece işletmeler de daha fazla amortisman ayırarak verginin bir bölümünün daha sonraki yıllara aksamasını sağlayacaklardır.⁹⁸

Üretim Miktarı Yöntemi: Bu yöntemde normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortismandan farklı olarak varlığın ekonomik ömrü üzerinden amortisman ayırma işlemi yapılmaz. İşletmenin ürettiği varlığın üretim miktarları ya da işletme tarafından varlığın beklenen kullanım ömrü üzerinden amortisman ayırma işlemi yapılır⁹⁹.

VUK'a göre maddi duran varlıklara ilişkin amortisman ayırma giderleri, varlığa ilişkin gider olarak kabul edilir. Vergi Usul Kanununda amortisman ayırma işlemi 4 ayrı şekilde gerçekleştirilebilir bunlar; normal amortisman, hızlandırılmış amortisman, madenlerde amortisman ve kıst amortisman olarak belirtilmiştir.

Normal amortisman ve hızlandırılmış amortisman BOBİ FRS'de uygulandığı şekliyle birebir aynı şekilde MSGUT'un maddi duran varlık kalemlerine de uygulanabilir. Madenlerde amortisman maden işletmelerine has bir amortisman yöntemidir. Kıst amortisman ise işletmenin sahibi olduğu binek araçlara uyguladığı bir amortisman yöntemidir. İlaveten tüm bunların dışında bir de fevkalade amortisman vardır. Fevkalade amortisman ise her zaman ve her işletme tarafından uygulanamayacak bir yöntem olup; işletmenin sadece doğal afet, kaza, yangın gibi koşullar altında ve belli sürelerde uygulayabileceği bir amortisman yöntemidir¹⁰⁰.

BOBİ FRS'de işletmenin sahip olduğu binalar arsa payından ayrı olarak kayda alındığı için sadece bina amortismanına tabidir. Oysa VUK'a uygun

⁹⁸ Yükçü, s.559.

⁹⁹ Mustafa Çanakçıoğlu, **Tax Procedure Law And Within The Context Of Accounting Standards Of Turkey: Depreciation Applications Of Tangible Fixed Assets**, PressAcademia Procedia, İstanbul, Cilt:7, Sayı:12, 2018, s.78.

¹⁰⁰ VUK, Madde 317.

gerçekleştirilen kayıtlarda arsa ve bina ayrımı yapılmadığından binalar arsası ile birlikte amortismanına tabi tutulmaktadır¹⁰¹.

Maddi duran varlıklar sınıfıyla ilgili buraya kadar anlatılan ve MSUGT ile karşılaştırılmaya çalışılan tüm bilgiler Tablo 8’de özetlenmeye çalışılacaktır. Böylece karşılaştırmaların yapılmasının da kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.

Tablo 8. BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması

UYGULAMA	BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Parçalara Ayırarak Amortisman Ayrılması	Mümkündür	Parçalara ayırma söz konusu değildir.
Amortismanına Tabi Değer	Maliyet bedelinden hurda değeri çıkartılır	Maliyet bedeli
Yararlı Ömür	İşletme tarafından belirlenir	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir
Yararlı Ömrün Değişmesi	Her dönem gözden geçirilir	Olağan üstü bir durum olmadıkça, sabittir
Kıst Amortisman	Tüm maddi duran varlıklarda uygulanır	Yalnızca binek otomobillerde uygulanır
Amortisman Yöntemleri	Normal Amortisman Azalan Bakiyeler Üretim Miktarı	Normal Amortisman Azalan Bakiyeler Fevkalade Amortisman
Azalana Bakiyeler Yöntemine Göre Ayrılan Amortismanlarda Oranlar	Herhangi bir kısıtlama söz konusu değildir	%50’yi aşamaz
Amortisman Yöntemleri Arasında Geçişler	Maddi duran varlığın kullanım biçimi değişirse yöntem de değişir	Sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin verir.

Kaynak: Serkan Yücel ve Mehmet Akif Öncü ve Ali Akaytay, s.297,298.

Maddi duran varlıklara ilişkin gerekli açıklamalar yapıldıktan sonra BOBİ FRS’de de takip eden bölüm olan (13. Bölüm) yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklanmaya çalışılacaktır.

¹⁰¹ Güler, s.355.

2.1.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin öncelikli amaçları ticari faaliyet gerçekleştirmek olsa da yaptıkları bazı faaliyetlerle karlılık oranlarını arttırmak isteyebilirler. Örneğin, işletme ticari faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla bir bina inşa ettirebilir. Binada bir süre faaliyet sürdürdükten sonra bu binayı boşaltıp daha büyük bir binaya geçmek isteyebilir. Bu aşamada işletme ilk inşa ettirdiği binayı satmak yerine kira geliri elde etmek ya da söz konusu binanın değerinde daha da artış olacağı beklentisi ile daha sonraki bir zaman diliminde satmak amacıyla bünyesinde tutabilir.

Çalışmanın bu bölümünde işletmelerin yatırım yapmak amacıyla bünyelerinde bulundurduğu gayrimenkullerinin muhasebeleştirilmesi hususlarında açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yayımlanan hesap planında 'yatırım amaçlı gayrimenkul' gibi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle de VUK'a uygun defter tutan işletmelerin yatırım amacıyla bünyesinde bulundurduğu gayrimenkulleri, sahip oldukları niteliklere göre maddi duran varlıklar ya da maddi olmayan duran varlıklar grupları içinde gösterilmektedir¹⁰².

2.1.5.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kez Kayda Alınması

Bir yatırım amaçlı gayrimenkul işletme tarafından ilk defa kayda alınacağına, "maddi duran varlıklar" bölümündeki hükümlere göre muhasebeleştirilir, yani maliyet bedel ile ölçülür¹⁰³.

MSGUT'un muhasebe uygulamalarında "yatırım amaçlı gayrimenkuller" diye bir varlık tanımı olmadığından söz konusu kalemler maddi duran varlıklar gibi değerlendirilerek hem ilk edinimlerinde hem de sonraki dönemlerde maliyet bedelleri ile değerlendirilirler¹⁰⁴.

¹⁰² Birsal Sabuncu, **Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması**, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara, Cilt:12, Sayı:1, 2019, s.4.

¹⁰³ BOBİ FRS, Paragraf 13.5.

¹⁰⁴ Sabuncu, s.4.

2.1.5.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Bakım, Onarım Ve Yenileme İşlemleri

Hem BOBİ FRS hem de VUK açısından ortak bir görüş olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin yapılan, gayrimenkulün kullanım ömrünü uzatmaya yönelik olmayan sıradan bakım onarım giderleri doğrudan gider olarak kaydedilmelidir. Yine görüş birliği sağlayan standart ve mevcut muhasebe sisteminde, yatırım amaçlı gayrimenkullerin kullanım ömrünü uzatacak ve performansını arttıracak bir yenileme gideri varlığın maliyetine dâhil edilmelidir¹⁰⁵.

2.1.5.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elde Edilmesi

Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin 3 şekilde elde edilebileceği belirlenmiştir. Bu bölümde söz konusu edinme yöntemlerinin neler olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.

Satın Alma Yoluyla Edinme: Satın alma yoluyla edinilen bir yatırım amaçlı gayrimenkulde öncelikle satın alma şeklini dikkate almalıyız. Eğer bir yatırım amaçlı gayrimenkul, ödemesi bir yılı geçmeyecek şekilde satın alınıyorsa vade farkı hesaplamaya gerek olmadan, doğrudan alış bedelinden ticari iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki bedeli ile muhasebeleştirilir. Ancak alımda bir yıldan daha uzun süren bir ödeme söz konusuysa, öncelikle etkin faiz yöntemine göre vade farkı tutarı hesaplanır. Sonrasında ise hesaplanan bu tutar faiz gideri olarak kaydedilir¹⁰⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda ise uzun vadeli alımlara ilişkin vade farklarının, edinilen varlığın maliyetine dahil edilmesi genel bir uygulamadır. Her ne kadar MSUGT'ta yatırım amaçlı gayrimenkuller şeklinde özel bir tanım olmasa da, işletmenin yatırım amacıyla bünyesinde bulundurduğu varlıkların uzun vadeli alımlarında, oluşabilecek vade farklarının ilgili varlığın maliyetine dâhil edilmesi uygundur.

Takas Yoluyla Edinme: Daha önce maddi duran varlıkların takas edilmesi yoluyla edinilmesine ilişkin başlıkta da değinildiği üzere; işletmeler yatırım amaçlı gayrimenkul kalemlerini satın alma yoluyla edinebildiği gibi takas yoluyla da edinebilirler. Takas işlemi sırasında üç ihtimal mevcuttur. Bunlardan ilki, işletmenin

¹⁰⁵ Güler, s.387-388.

¹⁰⁶ Paragraf 13.5 atfı sebebiyle, Paragraf 12.9.

takas ederek elden çıkarmak istediği varlığa karşılık yine bir varlık almasıdır. Diğer ihtimal ise, elden çıkarmak istediği varlığa karşılık hem parasal tutar hem de parasal olmayan bir varlık kabul etmesidir. Son olarak da, takas yoluyla edinmek istediği varlığa hem parasal kalem hem de parasal olmayan bir kalem vermeyi kabul etmesidir.(Bkz., 2.Bölüm, s.40).

İki adet varlığın karşılıklı olarak takas edilmesi durumunda, söz konusu değiş-tokuşa konu varlıkların kayıtlı defter değerleri esas alınarak maliyet bedelleri belirlenir.

İşletmenin bir yatırım amaçlı gayrimenkulünü parasal ve parasal olmayan kalemler karşılığında teslim etmeyi kabul etmesi söz konusu olduğunda; elden çıkardığı varlığın defter değerinden, aldığı parasal kalemin gerçeğe uygun değeri çıkartılır. Ödenen parasal kalemlerin gerçeğe uygun değeri ise elden çıkartılan parasal olmayan varlığın defter değerine eklenir. Böylece işletme ilgili takas işleminin maliyeti bedelini tespit etmiş olur.

İşletme bir yatırım amaçlı gayrimenkulü takas yoluyla edinme karşılığında hem parasal hem de parasal olmayan bir kalem vermeyi kabul ederse; elden çıkarttığı varlığın defter değerine, ödemiş olduğu parasal kalemin tutarını ekler. Bu hesaplama sonucu bulunduğu tutar söz konusu takas işleminin maliyet bedelidir.¹⁰⁷

Vergi Usul Kanunu'nda ise takasa konu işlemlerde emsal bedel uygulanması gerekmektedir.

İşletme Bünyesinde İmal veya İnşa Edilerek Edinilmesi: İşletmeler yapımı bir yıldan kısa süren ve kendi bünyelerinde oluşturduğu yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetlerinin ölçümünde, satın alma yoluyla edindiği yatırım amaçlı gayrimenkullerde uyguladığı yöntemleri kullanabilirler. Yani bu varlıkları maliyet bedelleriyle ölçebilirler.¹⁰⁸ Fakat yapımı ve inşası bir yıldan daha uzun süren yatırım amaçlı gayrimenkullerin yapımıyla ilgili olan borçlanma maliyetleri varlık tamamlanana kadar ilgili varlığın maliyetine dahil edilir.

2.1.5.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Dönemlerde Ölçümü

BOBİ FRS hükümlerine tabi işletmeler için, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ölçümünden sonraki ölçümlerinde, maliyet modeli ya da gerçeğe uygun

¹⁰⁷ BOBİ FRS Paragraf 13.5 atfı sebebiyle 12.12.

¹⁰⁸ BOBİ FRS Paragraf 13.5 atfı sebebiyle 12.11.

değerleme yöntemlerinden biri seçilerek kullanılabilir. Ancak bir defa gerçeğe uygun değerlendirme modelini seçip uygulayan işletmeler daha sonra politika değişikliğine giderek maliyet modeline geçiş yapamazlar¹⁰⁹.

BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkul tanımı yapılmak suretiyle belirlenen bu bölümdeki varlıkların MSUGT’ta maddi duran varlık gibi düşünülerek işlem yapılmasının uygun olacağı daha önce ifade edilmiştir. MSUGT’ta maddi duran varlıkların değerlemesinde sadece maliyet modeline izin verilmesi ve maddi duran varlık kalemlerine ilişkin sadece amortisman tutarlarının gider olarak kabul edileceği hususu göz önünde bulundurulursa; MSUGT’ta da yatırım amaçlı gayrimenkul kalemlerine maliyet modeli uygulanabilir yorumu yapılabilir.

2.1.5.4.1. Maliyet Modeli Yöntemi

Yatırım amaçlı gayrimenkullerini değerlerken maliyet modelini uygulayacak işletmeler için iki faktör çok önemlidir. Bunlardan birincisi birikmiş amortisman tutarı diğeri ise değer düşüklüğü zararıdır. Şöyle ki; bir yatırım amaçlı gayrimenkul işletmenin aktifine alındığında söz konusu varlığa ilişkin amortisman ayrılmaya başlanır ve söz konusu varlık dönem sonlarında değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Ayrılan amortisman tutarları ve eğer varsa değer düşüklüğü zararları, faaliyet dönemi sonundaki değerlendirme gününde varlığın maliyet bedelinden indirilerek varlık değerlendirilmiş olur.

MSUGT’ta yatırım amaçlı gayrimenkullerin değer düşüklüğüne ilişkin bir düzenleme yoktur. Ancak kanunda, işletmeye ait herhangi bir maddi duran varlık kaleminin yangın, sel, hırsızlık gibi olağanüstü sebeplerle değer düşüklüğüne uğraması sonucu fevkalade amortisman ayrılabilir. Ayrıca işletme tüm maddi duran varlıkları için amortisman ayırabilir. BOBİ FRS’den farklı olarak MSUGT’taki amortisman tutarları hesaplanırken Maliye Bakanlığı’nın belirlediği oranlar dikkate alınmalıdır.

Değer düşüklüğüne uğrayan yatırım amaçlı gayrimenkullerin daha sonraki değerlendirme çalışmalarında değer artışı yaşadığı saptanabilir. Bu durumda hesaplanacak bu değer artışı, önceki dönemde hiç değer düşüklüğü olmasaydı var olacak defter değerini aşamaz.

¹⁰⁹ BOBİ FRS Paragraf 13.8.

2.1.5.4.2. Gerçeğe Uygun Değerleme Modeli Yöntemi

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkullerini maliyet modelinin yanı sıra gerçeğe uygun değerleri ile de ölçülebilirler. Bu yöntemde ise işletmeler daha önce kayda aldıkları yatırım amaçlı gayrimenkullerini sonraki dönemlerde değerlerken, varlığın değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini dikkate alırlar.

Gerçeğe uygun değerlerde dönemler itibariyle meydana gelen değişiklikler kar/zarar kalemlerine kaydedilir. Her ne kadar bir kere gerçeğe uygun değerlendirme yöntemini uygulamış olan işletmelerin, sonraki ölçümlerinde maliyet yöntemini kullanmaları yasak olsa da; eğer işletme bu yöntemle göre değerlendirme yaparken çok zorlanırsa, yatırım amaçlı gayrimenkullerini maliyet bedelleriyle ölçebilir. Tekrar gerçeğe uygun değerlendirme yöntemine göre ölçmek mümkün hale geldiğinde, izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemeye devam eder¹¹⁰.

MSUGT'ta gerçeğe uygun değerlendirme modeli kabul edilen bir uygulama değildir.

2.1.5.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirilmesi

Eğer işletmenin bünyesinde yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilen bir kalem daha farklı bir amaçla kullanılmaya başlanacaksa, bu durumda kullanılması amaçlanan sınıfa transfer edilir¹¹¹.

Transfer sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli husus transfer edilmek istenen kalemin ilk kayda almadan sonraki dönemlerde nasıl değerlendirildiğidir. Eğer transfer edilecek kalem için, öncesinde yeniden değerlendirme modeli kullanıldıysa; transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri saptanır. Sonrasında ise eğer gerçeğe uygun değerinde bir değişim varsa bu tutar kar veya zarara yansıtılır ve belirlenen güncel gerçeğe uygun değer varlığın transfer bedelini oluşturur. Eğer maliyet modeli kullanıldıysa; transfer bedeli olarak net defter değeri dikkate alınır¹¹².

VUK'ta işletmenin varlıklarının sınıf değiştirilmesi hususunda bir hüküm bulunmamaktadır.

¹¹⁰ BOBİ FRS Paragraf 13.9 ve 13.10.

¹¹¹ BOBİ FRS Paragraf 13.16.

¹¹² BOBİ FRS Paragraf 13.9.

BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkuller bölümünden sonra ele alınan sınıf maddi olmayan duran varlıklar olduğundan dolayı, bundan sonraki bölümde maddi olmayan duran varlıklar (Bölüm 14) grubuna açıklık getirilecektir.

2.1.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde işletmelerin sahip oldukları maddi olmayan duran varlıklarını nasıl muhasebeleştireceğine ilişkin açıklamalar irdelenecektir.

İşletme bünyesinde bulunan bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için iki önemli niteliği taşıması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, söz konusu varlığın sözleşmeye taraf olma sonucunda işletmeye bir hak sağlaması ya da diğer kanuni haklardan kaynaklanmasıdır. Ayrıca bu hakların işletmeden ayrılabilir durumda olması koşulu bulunmaktadır. Diğer önemli nokta ise varlığın; sözleşme marifetiyle, tanımı yapılabilen bir varlık ya da borçlanma kalemi içinde veya kendi başına alım-satım, kiralamaya, lisanslamaya veya takasa konu olabiliyor olmasıdır¹¹³.

MSUGT’ta da maddi olmayan duran varlıklar; maddesel olarak bir varlığı olmayan ancak işletmenin yarar sağladığı ve işletmeye ilgili varlığı patent altına alma hakkı tanıyan varlıklar ve şerefîye kalemleri olarak kabul edilir¹¹⁴. MSUGT’ta şerefîyeler maddi olmayan duran varlıklar içinde değerlendirilirken; BOBİ FRS’de şerefîyeler maddi olmayan duran varlıklar dâhilinde değerlendirilemez.

Eğer bir varlık kalemi bünyesinde hem maddi hem de gayri maddi duran varlık özelliği gösteriyorsa, hangi özelliğinin daha baskın olduğuna bakılır. Örneğin; bir varlığın maddi olmayan duran varlık özelliği taşımasına rağmen, maddi duran varlık özellikleri daha ağır basıyorsa maddi duran varlık olarak kayda alınır¹¹⁵.

2.1.6.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kez Kayda Alınması

Maddi olmayan duran varlık kalemleri işletme tarafından ilk kez edinildiğinde maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Bu aşamada maliyet bedeli

¹¹³ BOBİ FRS Paragraf 14.2 ve 14.3.

¹¹⁴ Süleyman Yükçü, **Genel Muhasebe**, 7. Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2014, s.580.

¹¹⁵ BOBİ FRS Paragraf 14.6.

hesaplanırken; maddi olmayan varlıklar için ödenen bedelden eğer varsa iskontolar indirilir ve satın alma sırasında katlanılan maliyetler dâhil edilir¹¹⁶.

VUK da maddi olmayan duran varlıkların kayıtlara alınması konusunda BOBİ FRS ile paralel bir bakış açısına sahiptir. Yani maddi olmayan duran varlıklar ilk kez kayda alınmada maliyet bedeli ile kayda alınır. Sonraki dönemlerde değerlendirirken de amortisman ayrılması gerekmektedir¹¹⁷.

2.1.6.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmesi

Standartta maddi olmayan duran varlıkların edinimi 3 şekilde gerçekleşmektedir.

Satın Alma Yoluyla Edinme: Tıpkı maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerde olduğu gibi, bir maddi olmayan duran varlık satın alınırken ödeme süreleri dikkate alınır. Bir maddi olmayan duran varlık kalemi bir yıl vadeden daha kısa bir sürede ödemek suretiyle satın alınıyorsa vade farkı ayrıştırılmasına gerek yoktur. Ama bir yıldan daha uzun bir sürede ödemek için satın alınıyorsa, etkin faiz yöntemine göre hesap edilen faiz tutarı vade farkı olarak dikkate alınır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir¹¹⁸.

MSUGT'ta işletmelerin bir yıldan daha uzun süre ödeyerek edindiği varlıklara ilişkin ödediği vade farkları, ilgili varlığın maliyet bedeline dahil edilir. Bu yönüyle BOBİ FRS ve mevcut muhasebe uygulamaları farklılık arz etmektedir.

Bir işletme kendi bünyesinde maddi olmayan duran varlık yaratmak isteyebilir. Bu varlığı oluşturma süresi bir yılın üzerine çıkıyorsa bu aşamada maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkması için katlanılan maliyetler borçlanma maliyeti kapsamında değerlendirilir ve maddi olmayan duran varlıklar kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine dâhil edilir¹¹⁹.

VUK açısından ise maddi olmayan duran varlık işletme bünyesinde yaratılıyorsa, iktisap edildiği tarihe kadar söz konusu varlığın yapımına ilişkin borçlanma giderleri varlığın maliyetine dâhil edilir. Sonraki dönemlerde ise maliyete ya da gidere kaydetme hususu işletmenin tercihine bırakılmıştır¹²⁰.

¹¹⁶ BOBİ FRS Paragraf 14.7.

¹¹⁷ VUK, Madde 326.

¹¹⁸ BOBİ FRS Paragraf 14.9.

¹¹⁹ BOBİ FRS Paragraf,14.10.

¹²⁰ VUK, Madde 269.

İş Birleşmeleri Yoluyla Edinme: İşletmenin başka bir işletme ile birleşmesi sonucunda elde etmiş olduğu maddi olmayan duran varlıklar kayda alınırken ‘‘gerçeğe uygun değer’’ dikkate alınır. Yani işletmenin varlığı edindiği tarihte, söz konusu varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği pazar fiyatı dikkate alınır¹²¹.

Takas Yoluyla Edinme: Maddi olmayan duran varlıkların takasa konu olması söz konusu olduğunda, daha önce maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller bölümlerinde ‘‘takas yoluyla edinme’’ başlıklarında açıklandığı şekliyle maliyet belirlemesi yapılabilir (Bkz., 2.bölüm, s.40,47).

Maddi olmayan duran varlıkların parasal olmayan kalemlerle takas edilmesi durumunda, söz konusu değiş-tokuşa konu varlıkların kayıtlı defter değerleri esas alınarak maliyet bedelleri belirlenir.

İşletmenin bir maddi olmayan duran varlığını parasal ve parasal olmayan kalemler karşılığında teslim etmeyi kabul etmesi söz konusu olduğunda; elden çıkardığı varlığın defter değerinden, aldığı parasal kalemin gerçeğe uygun değeri çıkartılır. Ödenen parasal kalemlerin gerçeğe uygun değeri ise elden çıkartılan parasal olmayan varlığın defter değerine eklenir. Böylece işletme ilgili takas işleminin maliyeti bedelini tespit etmiş olur.

İşletme bir maddi olmayan duran varlığı takas yoluyla edinme karşılığında hem parasal hem de parasal olmayan bir kalem vermeyi kabul ederse; elden çıkarttığı varlığın defter değerine, ödemiş olduğu parasal kalemin tutarını ekler. Bu hesaplama sonucu bulduğu tutar söz konusu takas işleminin maliyet bedelidir.¹²²

Vergi Usul Kanunu’nda ise takasa konu işlemlerde emsal bedelin dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.6.3. ARGE Çalışmaları

Son yıllarda teknolojik gelişmelerin artması sonucu artan rekabet ortamında işletmeler; faaliyet gösterdikleri sektörlerde adını duyurmak, fark yaratmak ve bunun sonucunda da daha karlı olmak amacıyla ARGE harcamalarını arttırmışlardır. Bir işletmenin var olan maddi olmayan duran varlıklarını geliştirmek, yenilemek yahut daha önce hiç icat edilmemiş bir ürünü yaratmak aşamasında katlandığı giderler ARGE harcamaları olarak değerlendirilir. Böyle durumlarda ARGE harcamaları iki

¹²¹ Güler, s424.

¹²² BOBİ FRS Paragraf 14.12.

yönlü ele alınır. Şöyle ki, araştırma harcamaları doğrudan gider kaydedilir. Geliştirme harcamaları ise aşağıdaki koşulları gerçekleştirdiği takdirde aktifleştirilir;

- Varlığın tamamlanabilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- İşletme varlığı tamamlarsa, bu varlığı kullanma veya satma amacının olması,
- Varlığın bir piyasasının olması,
- Varlığa ilişkin harcamaların güvenilir biçimde ölçülebiliyor olması¹²³.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesine göre Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından ARGE çalışması olarak kabul edilen çalışmalara ilişkin tüm giderler işletme kazancında indirim konusu yapılabilecektir. MSUGT'ta ise ARGE harcamaları için amortisman ayrılması kabul edilebilir bir uygulamadır. Fakat bu çalışmalar sonucunda bir kıymet oluşmazsa, işletme yaptığı tüm harcamaları doğrudan gider yazacaktır¹²⁴.

ARGE çalışmaları sonucunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi durumunda bu varlıklar da %20 oranla amortisman tabi tutulur.¹²⁵

Sonuç olarak BOBİ FRS ile mevcut muhasebe uygulamaları arasında bir karşılaştırma yapılacak olursa; geliştirme giderleri her iki mevzuatta da aktifleştirilirken, araştırma giderleri VUK'ta aktifleştirilip, BOBİ FRS'de doğrudan gider yazılır.

2.1.6.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerdeki Ölçümü

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almadan sonraki değerlemeler sırasında sadece maliyet modeli yöntemiyle değerlendirilir¹²⁶. Buna göre BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlık kalemlerinin sonraki değerlemelerinde gerçeğe uygun değerlendirme modeli kullanılmaz. Maliyet bedeliyle değerlemeye göre; öncelikle bir maddi olmayan duran varlık kaleminin biriken amortisman tutarları ve varsa değer düşüklüğü tutarları tespit edilir, sonra ilk kayda almadaki maliyet bedelinden bu tutarlar indirilir. Değer düşüklüğü testine ilişkin gerekli açıklamalar daha önce "maddi duran varlıklar" ve "yatırım amaçlı gayrimenkuller" bölümündeki

¹²³ BOBİ FRS Paragraf 14.15, 14.16 ve 14.17.

¹²⁴ MSUGT Bölüm 5.

¹²⁵ 333 Sıra No'lu VUKGT.

¹²⁶ BOBİ FRS, Paragraf, 14.21.

‘‘maliyet modeliyle değerleme’’ başlıkları altında açıklanmıştır (Bkz., 2.Bölüm, s.43,49).

Bu noktada MSUGT ile BOBİ FRS’nin ortak bir görüş içinde olduğu söylenebilir. Çünkü MSUGT’ta da işletme varlıkları sadece maliyet bedelleri ile kayda alınıp, dönem sonlarında da ilgili varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanların düşülmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Daha önce değer düşüklüğü tespit edilen bir maddi olmayan duran varlık kaleminde sonrasında değer artışı olması mümkün olabilir. Ancak bu artış geçmiş dönemde yaşanan değer düşüklükleri hiç olmasaydı var olacak olan defter değerini aşamaz.

VUK’ta doğal afetler sonucu ya da yeni teknolojiler sebebiyle değer düşüklüğüne uğrayan varlıklara fevkalade amortisman yöntemi uygulanır.

2.1.6.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

Çalışmanın bu bölümünde; itfa uygulamasında faydalı ömrünün sınırlı olup olmaması durumuna göre bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Faydalı ömürleri belirli olan maddi olmayan duran varlık kalemlerinde itfa payı bu ömür süresince düzenli bir şekilde dağıtılır. Bu dağıtım yapılırken doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarları yöntemlerinden birisi kullanılır. Faydalı ömür ise işletme tarafından tahmini bir biçimde saptanır¹²⁷.

Faydalı ömrü belirsiz bir maddi olmayan duran varlık kalemi varsa bu durumda itfa süresi beş ile on yıl aralığında belirlenmelidir. Ancak bu durumda faydalı ömür her yıl gözden geçirilir¹²⁸.

Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili buraya kadar ele alınan tüm açıklamalar Tablo 9’da özetlenmeye çalışılmıştır.

¹²⁷ BOBİ FRS Paragraf 14.22, 14.24 ve 14.30.

¹²⁸ BOBİ FRS Paragraf 14.33.

Tablo 9 MSUGT ve BOBİ FRS'de Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	MSUGT	BOBİ FRS
Muhasebeleştirme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Araştırma Giderleri	Giderleştirilir ya da maliyete dahil edilir	Kar/zarara yansıtılır
Geliştirme Giderleri	Giderleştirilir ya da maliyete dahil edilir	Belirli şartlar sağlanırsa aktifleştirilir
Sınırlı Ömre Sahip MODV'da Amortisman	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir	İtfa süresi işletme tarafından belirlenir
Sınırsız Ömre Sahip MODV'da Amortisman	5 eşit taksit	5-10 yıl arasında belirlenir.

Kaynak: İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbirecikli, s.473.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar bölümünden sonra sırasıyla "kiralamalar" ve "devlet teşvikleri" bölümleri açıklanmıştır. Ancak bu çalışmada örnek olarak incelenecek işletmede herhangi bir kiralama işlemi gerçekleşmemiş ve devlet teşviki sağlanması gibi bir durum söz konusu olmamıştır. Bu nedenle çalışmanın bir sonraki bölümünde "borçlanma maliyetleri" (17. Bölüm) bölümünden hareketle muhasebeleştirme hükümleri ele alınacaktır.

2.1.7. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Standardın bu bölümünde işletmelerin, yapımı ya da inşası bir yıldan daha uzun süren varlıklarının inşası ya da oluşturulması sırasında borçlanılmasından kaynaklanan borçlanma maliyetlerinin, finansal kiralamalara ilişkin finansman giderlerinin ve kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre işletmeler stok kalemlerini, maddi duran varlıklarını, yatırım amaçlı gayrimenkullerini veya maddi olmayan duran varlıklarını üretirken ya da inşa ettirirken, eğer bu kalemlerin yapımları bir yıldan uzun sürüyorsa; bu varlıkların elde edilmesi için katlanılan maliyetler, vade farkları ve kur farkları gibi giderler borçlanma maliyetleri olarak değerlendirilir.¹²⁹

Borçlanma maliyetleri amaçlanan kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine dahil edilir. Kullanıma hazır hale geldikten sonra ise aktifleştirilmesine

¹²⁹ Paragraf 17.2.

son verilir. VUK'ta ise borçlanma maliyetleri varlık elde edilene kadar BOBİ FRS'de olduğu gibi varlığın maliyetine dahil edilir. Varlık elde edildikten sonraki dönemde ise istenirse gidere, istenirse maliyete kaydedilir.¹³⁰

Standardın borçlanma maliyetleri bölümünden sonra izleyen bölümde ‘‘Varlıklarda Değer Düşüklüğü’’ (18. Bölüm) konusu ele alınmıştır.

2.1.8. Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin bünyesinde bulunan varlıkların gerçek değerlerinden daha yüksek bir tutarla izlenmesi, işletme için fazladan bir vergi yükü doğuracaktır. Bu nedenle işletmeler finansal tablolarda, ederinden daha fazla değere sahip olan varlıklarını değer düşüklüğü testine tabi tutarak ilgili varlıkların gerçekçi tutarlarını belirlerler. Genellikle de değer düşüklüğü testi dönem sonlarında bir takım varlık kalemlerine yapılır. Bu bölümde de bir işletmenin mevcudunda bulunan varlıklarının ya da işletmeye nakit sağlayan birimlerinin uğradıkları değer düşüklüklerinin nasıl muhasebeleştirileceği hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Değer düşüklüğü kapsamında olmayan varlık kalemleri şu şekilde sıralanabilir;

- Stoklar,
- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Finansal varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Ertelenmiş vergi varlıkları.¹³¹

Bir işletme, varlıklarının ya da kendisine nakit sağlayan birimlerinin değer düşüklüğü ile ilgili tespitini yapmak isterse, birden fazla adımı takip etmelidir. Öncelikle, değer düşüklüğü tespiti yapmak istediği varlığa ilişkin satış maliyetlerinin düşüldüğü gerçeğe uygun değeri ile varlığın kullanım değerini kıyaslar. Bu kıyas sonucunda söz konusu iki değerden büyük olanı da ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını verir. Sonraki adımda ise bu varlığın geri kazanılabilir tutarı ile muhasebe kayıtlarındaki net defter değeri kıyaslanır. Bu kıyaslama sonucunda eğer varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden büyük ise varlık değer düşüklüğüne

¹³⁰ VUK, Madde 163 ve 238.

¹³¹ BOBİ FRS Paragraf 18.2.

uğramamıştır. Ancak varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden küçük ise varlığın değer düşüklüğüne uğradığı anlaşılır.

Bir varlığın değer düşüklüğü testini yapabilmek için satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değerinin ikisini de bilmeye gerek yoktur. Bu iki değerden birisi biliniyorsa ve bu değerden birisi de varlığın defter değerini aşıyorsa değer düşüklüğünün olmadığı söylenebilir¹³².

MSUGT’ta varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp, uğramadığının değerlendirilmesi hususunda bir hüküm bulunmamaktadır. Çünkü işletmelerin varlıkları sadece maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir ve dönem sonlarında ilgili varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarları varlığın kalıntı bedelinden indirilir. Dolayısıyla MSUGT için sadece amortisman giderleri varlığa ilişkin indirilebilir gider olarak kabul edilir. Ancak işletme, varlıklarında değer kaybı yaşatacak olağan üstü durumlarla karşılaşır (yangın, doğal afet gibi mücbir sebepler) söz konusu süreç sonlanana kadar fevkalade amortisman yöntemini uygulayabilir.

İşletmenin maliyet bedeli ile değerlendirilen ve değer düşüklüğü testine tabi tutulan varlıklarında değer düşüklüğüne uğradığına dair bir gösterge olması durumunda söz konusu düşüklük kar/zarara yansıtılır. Bu zarar tutarları varlığın kapsamına girdiği bölüme ilişkin gider kaleminde gösterilir¹³³.

Her raporlama dönemi sonunda işletme varlıkları ve nakit sağlayan diğer birimlere uygulanan değer düşüklüğü testi yinelenir. Buna göre daha önce tespit edilen düşüklük tutarının değişip değişmediğine bakılır ve eğer değer düşüklüğünde bir artış yaşandıysa yeni tutara göre güncellenir. Ama değer düşüklüğünde bir azalma olduysa daha önce tespit edilen düşüklük tutarları iptal edilir. Bu noktada iptal edilen tutar, değer düşüklüğü zararı hiç kayda alınmasaydı sahip olacağı tutardan fazla olamaz.

BOBİ FRS’de şerefiye kalemleri için değer düşüklüğü testi yapılmasına gerek yoktur¹³⁴. VUK’ta da şerefiyeler için değer düşüklüğü testi yapılamaz ancak 5 yıl boyunca amortisman tabi tutulur¹³⁵.

BOBİ FRS’de “varlıklarda değer düşüklüğü” bölümünde (19. Bölüm) ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra izleyen bölümde “karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar” açıklanmıştır. Bu nedenle bu çalışmada da

¹³² BOBİ FRS Paragraf 18.10.

¹³³ BOBİ FRS Paragraf, 18.27.

¹³⁴ BOBİ FRS Paragraf 18.23.

¹³⁵ VUK, Madde 326.

bir sonraki bölümde karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların muhasebeleştirilme ilkeleri ele alınacaktır.

2.1.9. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Çalışmanın bu bölümünde işletmenin çeşitli nedenlerle ayırdığı karşılıklar ile işletmenin belli bazı şartları yerine getirilmesiyle ortaya çıkan, şarta bağlı varlık ve yükümlülük kalemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümlere ışık tutulacaktır.

2.1.9.1. Karşılıklar

İşletmeler gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerinden kazanç elde etmeyi amaçlasalar da, iş hayatı dâhilinde çeşitli risklerle de karşı karşıya kalabilirler. Bu riskleri de en aza indirebilmek amacıyla, BOBİ FRS kavramsal çerçevedeki finansal raporlama ilkelerinde yer alan ‘‘ihtiyatlılık ilkesi’’ uyarınca gerek görülen hallerde karşılık ayırırlar.¹³⁶ BOBİ FRS 19. Bölümünde karşılıklar, ‘gerçekleşme zamanı ve risk tutarı hâlihazırda belli olmayan ve işletmeye yükümlülük yaratan’ bir nitelikte değerlendirilmektedir.¹³⁷

2.1.9.1.1. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

BOBİ FRS hükümlerine tabi olan işletmelerin karşılık ayırma işlemlerinde dikkat etmesi gereken ilk koşul; karşılık ayırmayı gerektiren yükümlülüğün, işletmenin geçmişte yapmış olduğu bir işlemde kaynaklanmasıdır. Sonrasında ise tutarı güvenilir bir biçimde ölçülen söz konusu yükümlülüğün, yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkma ihtimalinin yüksek olması gerekmektedir¹³⁸.

MSUGT’ta işletmelerin şüpheli işlemlerine karşılık ayırmalarına müsaade edilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir;

- Alacağın vadesinin ikiden fazla uzatılması,
- Protesto işleminin gerçekleşmiş olması,

¹³⁶ Gülçin Yıldırım, **BOBİ FRS Karşılıklar Standardı ve Uygulaması**, IBAD Sosyal Bilimler Dergisi, Özel Sayı, 2019, s.423.

¹³⁷ BOBİ FRS Paragraf, 19.4.

¹³⁸ BOBİ FRS Paragraf 19.5 ve 19.6.

- Dava ya da icra safhasına geçilmiş olması,
- Yazı aracılığıyla da alacağın ikiden fazla istenmiş olması.

Karşılık tutarları her dönem sonunda, karşılığa konu olan yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için en gerçekçi harcama tutarını yansıtacak şekilde tahmin edilebilmesi amacıyla tekrar gözden geçirilir.¹³⁹

2.1.9.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Kıdem tazminatı tutarları da işletmeler için bir yükümlülüktür. Bu durumda kıdem tazminat yükümlülüklerindeki her dönem sonunda yaşanan artışlar hesaplanarak gider kaydedilir.¹⁴⁰ BOBİ FRS’de kıdem tazminatı karşılıklarının gider olarak muhasebeleştirilmesinde, her dönem ortaya çıkan yükümlülük artışı dikkate alınırken; MSUGT’ta kıdem tazminatları sadece ödendiğinde finansal tablolarda kayda alınır.¹⁴¹

2.1.9.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler

BOBİ FRS’ye göre şarta bağlı yükümlülükler; işletmenin geçmiş işlemlerinden kaynaklanan ancak bu yükümlülüğün, gerçekleşmesinin tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmadığı bir veya daha çok olayın olup olmamasına bağlı bulunduğu durumlardır. Buna ek olarak, yine işletmenin geçmiş işlemlerinden kaynaklanan fakat; işletmeden varlık çıkışının muhtemel olmaması ya da yükümlülük tutarının güvenilir biçimde ölçülememesi gibi nedenlerle kayıtlara yansıtılmayan işlemler de şarta bağlı yükümlülük olarak nitelendirilmektedir¹⁴².

2.1.9.3. Şarta Bağlı Varlıklar

İşletmenin geçmiş işlemlerinden kaynaklanan, varlığın elde edilmesinin muhtemel olduğu, sahipliğinin tamamen işletmenin kontrolünde olmadığı ve belirsiz olayların gelecekte yaşanıp yaşanmaması sonucuna bağlı olan varlık kalemleridir.¹⁴³

¹³⁹ BOBİ FRS Paragraf 19.15.

¹⁴⁰ BOBİ FRS Paragraf, 19.17.

¹⁴¹ Doğan, s.126.

¹⁴² BOBİ FRS Paragraf, 19.18.

¹⁴³ BOBİ FRS Paragraf, 19.21.

Şarta bağlı varlıklar ve şarta bağlı yükümlülükler finansal tablolara yansıtılmaz. Ancak şarta bağlı yükümlülüklerin gerçekleşme ihtimali varsa finansal tablolara yansıtılmasa bile dipnotlarda açıklanır. Şarta bağlı varlıklarda ise, işletmeye giriş ihtimalinin yüksek olması durumunda, varlık kalemi olarak kayda alınır.¹⁴⁴

MSUGT'ta şarta bağlı varlık ya da şarta bağlı yükümlülük şeklinde bir tanım söz konusu değildir.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda varlıklara ilişkin karşılık ayırma işlemleri, şarta bağlı varlık ve yükümlülük kalemleri ele alınmış olup bu bölümden sonra Standartta da takip eden bölüm olan (20. Bölüm) "Yabancı Para Çevrim İşlemleri" açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.10. Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Standardın bu bölümünde, işletmelerin kullandığı yabancı paralara ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile para birimlerinin birbirlerine çevrilmesi işlemleri açıklanmıştır.

Burada açıklık getirmekte fayda görülen bir konuya değinilecektir. Standarda göre, büyük işletmeler zorunlu olarak, orta boy işletmeler ise isteğe bağlı olarak; eğer herhangi bir bağlı ortaklığa sahiplerse, konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlüdürler. Buna göre konsolide finansal tablolar; ana ortaklığın ve ana ortaklığa bağlı diğer ortaklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider, nakit girişi ve nakit çıkışı işlemlerinin tek bir işletme gibi hazırlandığı mali tablolardır.¹⁴⁵

Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü bulunan işletmeler bu tablonun yanında münferit olarak da finansal tablo hazırlamalıdır. Hem konsolide hem de münferit finansal tablo hazırlayan bu tip işletmeler, söz konusu iki finansal tablo için de aynı muhasebe politikalarını uygulamakla yükümlüdürler.¹⁴⁶

Standardın bu bölümünde konsolide finansal tablo hazırlamakla mükellef ancak, bağlı ortaklığı ile farklı para birimi kullanan işletmelerin de uygulaması gereken ilkeler ele alınmıştır. Ancak bu çalışmaya örnek uygulama olarak alınan işletmenin, herhangi bir bağlı ortaklığı bulunmadığından, yabancı para çevrimlerinin münferit finansal tablo hazırlayan işletmelerde nasıl gerçekleşeceğine ilişkin konuların üzerinde durulacaktır.

¹⁴⁴ BOBİ FRS Paragraf 19.20 ve 19.22.

¹⁴⁵ BOBİ FRS Paragraf 22.14.

¹⁴⁶ BOBİ FRS Paragraf 22.21.

2.1.10.1. Ağırlıklı Olarak Kullanılan Para Birimi

İşletmelerin faaliyet gösterdiği ortama uygun olarak kullandığı para birimi ağırlıklı kullandığı para birimidir. Yani bir işletme müşterilerinden alacaklarında, tedarikçilerine olan yükümlülüklerini yerine getirirken, çalışanlarının maaşlarını öderken, fon sağlarken ve sağladığı bu fona ilişkin yükümlülüklerini gerçekleştirirken hangi para birimini kullanıyorsa bu para birimini ağırlıklı olarak kullanıyor demektir¹⁴⁷.

2.1.10.2. Yabancı Para Birimi Cinsinden İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Standardın 20. Bölümünde yapılan açıklamalara göre işletmenin ağırlıklı olarak kullandığı para birimi haricindeki parasal değerleri yabancı para olarak nitelendirilir ve bu paralarla yapılan işlemler yabancı para işlemidir. Yabancı paralarla gerçekleştirilen işlemler ilk defa muhasebeleştirilirken, söz konusu işlem tarihindeki anlık kurlar dikkate alınarak, işletmenin ağırlıklı olarak kullandığı para birimine çevrilir. Anlık kurun belirlenmesinin zor olduğu durumlarda, olması gereken kura yakın bir kur değeri kabul edilebilir¹⁴⁸.

Yabancı para işlemlerinin dönem sonundaki ölçümleri yapılırken, bu işlemlerin parasal bir kalem olup olmaması ayrımı yapılır. Şöyle ki, parasal kalemler dönem sonundaki spot kur tutarı dikkate alınarak değerlendirilir. Parasal olmayan kalemler ise maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlemin gerçekleştiği tarihteki kurdan; gerçeğe uygun değerinden ölçülüyorsa, işlemin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değer tespit edildiği gündeki anlık kurdan değerlendirilir¹⁴⁹.

BOBİ FRS’de anlık kur tutarının belirlenmediği durumlarda dikkate alınan yaklaşık kur uygulaması MSUGT için uygun değildir. Çünkü VUK uyarınca yabancı para çevrim işlemlerinde kullanılacak kur, Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilmiş olmalıdır. Eğer bakanlıkça bir kur belirlenmediyse de TCMB tarafından ilan edilen döviz alış kurları esas alınmalıdır.

¹⁴⁷ BOBİ FRS Paragraf, 20.2, 20.3, 20.4.

¹⁴⁸ BOBİ FRS Paragraf 20.7, 20.8 ve 20.9.

¹⁴⁹ BOBİ FRS Paragraf, 20.13 ve 20.15.

2.1.10.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para biriminden ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilen paralardan, bu çevrim işlemlerine ilişkin kur farkları kaynaklanabilir. Bu farklar kazanç veya kayıp olarak gerçekleşebilir. İster parasal bir kalem ister parasal olmayan bir kalem olsun; çevrimden kaynaklanan bu kur kayıp ya da kazançları Kar veya Zarar tablosunda, yabancı para işleminin türüne göre, ilgili kalemlerde gösterilir.

KGK'nın yayımladığı BOBİ FRS'de yabancı para çevrim işlemleri standardından sonra izleyen bölümde "iş birleşmeleri"(21. Bölüm) ve "konsolide finansal tablolar" (22. Bölüm) konularına açıklık getirilmiştir. Ancak bu çalışmada dönüşüme konu olan işletmede herhangi bir işletme birleşmesi işlemi söz konusu olmadığından ve işletmeye ait bir bağlı ortaklık bulunmadığından ve dolayısıyla da işletme konsolide finansal tablo hazırlamayacağından, söz konusu bölümler bu çalışmaya dahil edilmemiştir. Bir sonraki bölümde "gelir üzerinden alınan vergiler" bölümü (23. Bölüm) ele alınacaktır.

2.1.11. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi

Bilindiği üzere devletin en önemli gelir kalemlerinden birisini vergiler oluşturur. Aslında VUK'un da VUK'a uygun olarak hazırlanmış MSGUT'un da temel amacı, devlet için vergi toplama sisteminin belli bir düzene oturtulmasını sağlamak ve işletmelere finansal performanslarını analiz edebilmek için ortak bir yapı oluşturmaktır. BOBİ FRS'ye tabi olan işletmelerde de bir faaliyet yılına ait elde edilen karlardan belli bir kısmı devlete vergi olarak ödenecektir. Standardın bu bölümünde bir işletmenin elde ettiği gelirleri üzerinden alınan vergilerin nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmış olup, kar üzerinden hesaplanmayan vergiler bu kapsamda değerlendirilmemiştir.

2.1.11.1. Dönem Vergisi

İşletmenin bir faaliyet dönemi içinde elde ettiği karı için ödenmesi gereken vergidir. Varlık ve yükümlülüklerle ilişkin yasal bir mahsup hakkının bulunması ve

verginin mahsup edilmiş tutar üzerinden ödenmesinin amaçlanması durumunda, vergiye tabi varlık ve yükümlülük kalemlerinde mahsup işlemi yapılabilir¹⁵⁰.

2.1.11.2. Ertelenmiş Vergi

BOBİ FRS'ye tabi olan işletmeler, bir faaliyet dönemi içinde gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerine ilişkin işlemleri hem VUK'a uygun hem de BOBİ FRS'ye uygun olarak kayda alırlar. VUK'a uygun kayıtlarını resmi ticari defterlerde (yevmiye, defteri kebir, envanter); BOBİ FRS hükümlerine uygun muhasebe kayıtlarını ise resmi defterler dışında gerçekleştirmelidirler. Bu kayıt farklılıkları dolayısıyla da işletmelerin VUK'a uygun kayıtlardan sağladığı mali karı yani vergi matrahı ile BOBİ FRS'ye uygun kayıtlardan sağladığı ticari karı farklılık arz edebilir. Bir işletmenin dönem sonunda VUK'a göre hesapladığı kar tutarı ile BOBİ FRS'ye göre hesapladığı kar arasında fark olması ve bu farkın geçici olması ertelenmiş verginin varlığını gösterir¹⁵¹. Standartta ertelenmiş vergiler için '*varlık kalemlerinin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya yükümlülük kalemlerinin defter değerleri üzerinden ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile diğer vergi indirimlerinin sonraki dönemlere taşınması suretiyle gelecek dönemlerde ödenmesi gereken ya da geri kazanılacak vergidir*' şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.¹⁵²

Ertelenmiş vergi farklarını doğuran sebepler ortadan kalktığında, ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi varlığı, geçerli olması beklenen vergi kanunlarına göre ölçülür. Buna göre BOBİ FRS'de finansal tablo hazırlayan işletmeler, vergiye tabi kazanç tutarını hesap ederken sürekli fark doğuran işlemleri dikkate almayacaklardır. Dikkate alınması gereken tutar sadece, ertelenmiş vergi farkı doğuran, geçici işlemler olacaktır.

2.1.11.4. Geçici Farklar

Sürekli farkların aksine gelecek ticari faaliyet dönemlerinde tekrar işletmenin karşısına çıkabilecek ve vergi matrahında değişime yol açabilecek farklardır.

¹⁵⁰ BOBİ FRS Paragraf 23.8, 23.10

¹⁵¹ Güler, s.663.

¹⁵² BOBİ FRS Paragraf 23.12.

Buradaki geçici farkların kullanımı sonucunda, MSUGT ile BOBİ FRS mevzuatı arasındaki muhasebeleştirme farklarından kaynaklanan ve bundan dolayı iki mevzuata göre de hesap edilen kar tutarları arasındaki farklar uyumlu hale gelir¹⁵³. Geçici farklar “indirilebilir geçici farklar” ve “vergilendirilebilir geçici farklar” olarak ikiye ayrılır.

İndirilebilir Geçici Farklar: Gelecek dönemlerde ödendiğinde, ilgili dönemin vergi matrahında indirim sağlayan farklardır. Dolayısıyla işletmenin gelecekteki vergi yükünü azalttığı için de ertelenmiş vergi alacağı doğururlar.¹⁵⁴ Buna göre, geçmiş dönemlerde kullanılmamış mali zararlar, vergi indirim ve istisnaları gibi unsurlar indirilebilir geçici farklar olarak düşünülebilir ve işletmeye ertelenmiş vergi alacağı sağlar.¹⁵⁵

Her raporlama döneminde finansal tablolar hazırlanırken, ertelenmiş vergi varlıklarının var olup olmadığı kontrol edilir. Ayrıca, iş birleşmesi niteliğinde olmayan ve ticari karı da mali karı da etkilemeyen işlemlerdeki muhasebeleştirme farkları için ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmasına gerek yoktur¹⁵⁶.

Gelecek dönemlerde bu geçici farkların aksine döneceği ve mali karın geçici farkların kullanılmasına yetecek kadar olması bekleniyorsa; bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerden kaynaklanan indirilebilir geçici farklar kadar ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir¹⁵⁷.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar: Cari dönemde mali kar hesaplanırken gelirlere dahil edilmemiş olup vergiye konu olmayan ancak gelecek yıllarda gelir kabul edilecek ve dolayısıyla vergi hesaplanmasına dahil edilecek gelir kalemleridir. Dolayısıyla vergilendirilebilir geçici farklar, vergiye konu oldukları dönemde ertelenmiş vergi borcuna neden olurlar. Bu durumda bu farklar için ertelenmiş vergi borcu tutarı muhasebeleştirilir. Gelecekte bu farklar tahsil edilirse de ilgili dönemde vergi matrahı artar¹⁵⁸.

Her raporlama döneminde, ertelenmiş vergi varlıkları gibi ertelenmiş vergi borcu için de gerekli kontroller yapılır. Ayrıca iş birleşmesi haricindeki işlemlerde

¹⁵³ Güler s.665.

¹⁵⁴ TMS-12 Paragraf 5.

¹⁵⁵ Selim Cengiz ve Büşra Tosunoğlu, **Ertelenmiş Vergiye Neden Olan Faktörlerin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama**, The Journal Of International Scientific Researches, Cilt:7, Sayı:2, 2017, s.70.

¹⁵⁶ BOBİ FRS Paragraf, 23.23.,23.31.

¹⁵⁷ BOB FRS Paragraf, 23.32, 23.34.

¹⁵⁸ Güler, s.688

ticari karı da mali karı da etkilemeyen muhasebeleştirme farkları için vergilendirilebilir geçici farkların hesaplanmasına gerek yoktur¹⁵⁹.

Gelecek dönemlerde bu geçici farkın aksine döneceği ve bu aksine dönme zamanları net olarak belirlenemiyorsa; bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerden kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar kadar ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir¹⁶⁰.

Ertelenmiş vergi tutarlarının BOBİ FRS’de gösterilmesi zorunlu iken, MSUGT’ta bu vergi tutarlarının finansal tablolara yansıtılması gerekmez.

Standartta gelir üzerinden alınan vergiler hakkında açıklamalar yapıldıktan sonra takip eden bölümlerde “ara dönem finansal raporlama” (24. Bölüm) ve “yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama” (25. Bölüm) bölümleri açıklanmaktadır. Ancak örnek işletme olarak ele alınan şirketin ara dönem finansal raporlama yapmaması ve enflasyon düzeltmesi uygulamaması sebebiyle söz konusu bölümler bu çalışma kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla bir sonraki bölümde, standartta da takip eden bölüm olan “dipnotlar” (26. Bölüm) bölümüne açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2.1.12. Dipnotlar

Bir işletmenin finansal tablolarında yer alan kalemlere yönelik açıklamalar ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgiler, finansal tabloların hazırlanması aşamasında dipnotlarda belirtilir. Standardın bu bölümünde de ilgili dipnotlarda yapılması lazım gelen açıklamalar yapılmaktadır. Dipnotlar hem MSUGT’ta hem de BOBİ FRS’de kullanılan açıklamalardır.

¹⁵⁹ BOBİ FRS Paragraf, 23.21.

¹⁶⁰ BOBİ FRS Paragraf, 23.33.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİNE GÖRE, MSUGT'A UYGUN HAZIRLANAN BİLANÇOLARIN BOBİ FRS FİNANSAL DURUM TABLOSUNA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ: BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle BOBİ FRS'nin 27. Bölümünde yer alan "Geçiş Hükümleri"ne ilişkin açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır. Hemen ardından KGK tarafından yayımlanan ve "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planında" yer alan hesap grup ve kalemlerine ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Sonrasında ise MSUGT ile BOBİ FRS arasındaki uygulama farklarını konu alan ve mali tablolara ilişkin dönüşüm yapan bazı eserlere yer verilecektir. Akabinde, bu araştırmanın amacına ve araştırma yöntemine ilişkin açıklamalar yapılmaya çalışılıp, bir adet örnek uygulama ele alınacaktır. Son aşamada da uygulama sonuçları değerlendirilecektir.

3.1. BOBİ FRS GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

Standardın bu bölümünde ilk defa BOBİ FRS'ye uygun olarak finansal tablo hazırlayacak olan işletmelerin, MSUGT'a göre hazırladıkları finansal tablolarını BOBİ FRS'ye uygun şekline nasıl dönüştürüleceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Önceki dönemlerde Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ya da başka bir finansal raporlama standardına uygun olarak finansal tablolarını hazırlayan işletmeler yahut; daha önce finansal bilgi kullanıcılarına tablolarını sunmamış olan işletmelerin BOBİ FRS'yi ilk defa uygulaması söz konusu olduğunda; mali tablolarını geçiş hükümlerine göre dönüştürürler. Eğer standart ilk kez uygulanıyorsa, ilk kez uygulandığı ve BOBİ FRS'ye uygun olduğu finansal tablolarda açıkça belirtilmelidir.¹⁶¹

Finansal tablolarını bir ya da birkaç dönemde BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletmelerin sonraki dönemlerde standardı uygulamayı bırakması ve cari dönemde tekrar uygulamaya başlaması durumunda, finansal tablolarını hazırlarken standardı uygulamaya hiç ara vermemiş gibi BOBİ FRS hükümlerini uygulamaya devam etmesi gerekmektedir. Ayrıca işletme standardı uygulamaya neden ara verdiğini ve

¹⁶¹ BOBİ FRS Paragraf 27.1.

tekrardan uygulamaya başlama gerekçesini finansal tablosunda açıklamakla yükümlüdür.¹⁶²

İşletmeler ilk kez BOBİ FRS'yi uygulayacaklarsa, geçmiş dönemlerde TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlayıp hazırlamadıklarını göz önünde bulundurmalarıdır. Çünkü eğer daha önceki dönemlerde TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlanmamış ise BOBİ FRS'ye uygun hazırlanacak finansal tabloların önceki dönemlerle karşılaştırmalı olarak hazırlanmasına gerek yoktur. Fakat önceki dönemlerde TFRS'ye uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların olması durumunda bu muafiyetten faydalanılamaz. Hazırlanması gereken finansal tablolar karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır.¹⁶³

3.1.1. Geçiş İşlemlerinde Yapılması Zorunlu Uygulamalar

BOBİ FRS standardına göre hazırlanacak açılış finansal durum tablolarında aşağıdaki işlemlerin yapılması zorunludur;

- Finansal tablolara yansıtılması zorunlu olan tüm varlık ve yükümlülükler açılış finansal durum tablosuna yansıtılır. Ancak standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve yükümlülükler de açılış finansal durum tablosunda yer alamaz.
- Eğer önceden kullanılan finansal raporlama çerçevesinde yer alan varlık veya yükümlülük kalemleri BOBİ FRS'den farklı bir şekilde sınıflandırıldıysa geçiş aşamasında bu varlık ve yükümlülük kalemleri standarda uygun olarak yeniden sınıflandırılır.
- Açılış finansal durum tablosuna konu olan tüm varlık ve yükümlülük kalemlerinin ölçümünde BOBİ FRS'deki ölçüm esasları dikkate alınır.¹⁶⁴

Önceki kullanılan finansal raporlama çerçevesi ile BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanan açılış finansal durum tablosunda uygulanan muhasebe politikaları farklılık arz edebilir. Bu durum sebebiyle yapılan düzeltmeler standarda geçiş tarihinde doğrudan ‘‘Geçmiş Yıllar Kar veya Zararları’’ kalemi içinde gösterilir.¹⁶⁵

Standarda geçiş ile birlikte kıdem tazminatı yükümlülüklerini ilk defa finansal tablolara yansıtacak işletmeler, geçiş tarihinden önceki dönemlere ilişkin olan kıdem

¹⁶² BOBİ FRS Paragraf 27.2.

¹⁶³ BOBİ FRS Paragraf 27.3 ve 27.4.

¹⁶⁴ BOBİ FRS Paragraf 27.5.

¹⁶⁵ BOBİ FRS Paragraf 27.7.

tazminatı toplamlarını on yılı aşmayacak biçimde eşit olarak ‘‘Geçmiş Yıllar Kaz veya Zararları’’ kalemlerine yansıtılabilmesine müsaade edilir.¹⁶⁶

3.1.2. Geçiş İşlemlerinde Uygulanabilecek Muafiyetler

Açılış finansal durum tablosunun hazırlanması aşamasında iki türlü muafiyet uygulanabilmektedir. Bunlar; bazı standart hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanmaması ve bazı standart hükümlerinin uygulanmaması hakkındaki muafiyetlerdir.¹⁶⁷

Geriyeye Dönük Düzeltme Gerektirmeyen Muafiyetler;

1. Geçiş tarihinden önce, önceki finansal raporlama çerçevesinde finansal tablo dışı bırakılmış olan finansal varlık ve yükümlülükler yeniden BOBİ FRS’de finansal durum tablosuna yansıtılmaz.
2. Önceki finansal raporlama çerçevesinde dikkate alınan tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt olmadığı sürece, BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tablolardaki tahminler de geçmişle uyumlu olmalıdır.¹⁶⁸

Geçiş Tarihten İtibaren Geri Dönük Uygulamadan Muaf Tutulabilecek İşlemler;

1. Geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan iş birleşmeleri işlemlerinin BOBİ FRS’ye uygun olarak hazırlanacak açılış finansal durum tablolarına yansıtılmasına gerek yoktur.
2. Geçiş tarihinden önce edinilmiş olan iştirak ve müşterek girişimlerin sonraki ölçümlerinde öz kaynak yöntemi kullanıldıysa bu yöntem geriye dönük olarak uygulamadan muaftır.
3. Geçiş tarihinden önce edinilmiş olan bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının geçiş tarihindeki maliyet bedeli belirlenirken, önceki finansal raporlama hükümlerine göre belirlenmiş olan defter değeri kullanılabilir.
4. Geçiş tarihinden önce önceki finansal raporlama çerçevesinde maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul ve maddi olmayan duran varlık kalemleri gerçeğe uygun değeri üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla ölçümlendiyse bu değer geçiş tarihinde ikame maliyet olarak kabul edilebilir.

¹⁶⁶ BOBİ FRS Paragraf 27.8.

¹⁶⁷ BOBİ FRS Paragraf 27.9.

¹⁶⁸ BOBİ FRS Paragraf 27.10/a ve 27.10/b.

5. Geçiş tarihinden önce, önceki finansal raporlama çerçevesine göre, belli bir olay sebebiyle varlık ve yükümlülük kalemlerinden bazıları gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi sebebiyle gerçekleşen ölçüm tutarları, ikame maliyet olarak kullanılabilir.¹⁶⁹

3.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN TASLAK HESAP PLANI

Türkiye’de ticari faaliyet gösteren tüm işletmeler muhasebe uygulamalarını gerçekleştirirken MSUGT’ta belirlenen hükümlere tabidir. MSUGT’un 5. ana başlığı altında yer Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) ise ilgili muhasebe uygulamalarını gerçekleştirirken tüm işletmelerde standart bir finansal tablo oluşturulması amacıyla kullanılan hesap kalemlerinin yer aldığı tablodur. Buna göre TDHP’de muhasebe uygulamalarına konu olan neredeyse tüm işlemlerin belli bazı isim ve kodları yer alır.

Ancak Türkiye’de geçerli olan tek muhasebe mevzuatı MSUGT olmayıp, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye tabi olan işletmeler de bulunmaktadır. Bu durumda hem MSUGT uygulayıp hem de TMS/TFRS ve BOBİ FRS hükümlerine göre raporlama yapan işletmelerin söz konusu standartlar uyarınca hazırladıkları mali tablolarında tam anlamıyla bir uyum bulunmamaktadır. İşte bu uyumsuzlukları sonlandırmak ve standartlar arası entegrasyonu sağlamak amacıyla, hem BOBİ FRS hem de TMS/TFRS’de kullanılmak üzere bir hesap planı oluşturma ihtiyacı doğmuştur. MSUGT’taki hesap planı ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS uygulamalarında kullanılacak hesap planları, tamı tamına birebir aynı olmamakla birlikte benzer kalemler bulunmaktadır.

Söz konusu benzerlik ve farkları daha net görebilmek maksadıyla çalışmanın ekinde yer alan Ek:1 ve Ek:2 bölümlerinde TDHP ve FRS Taslak Hesap Planı’na yer verilecektir. Ek’te verilen tablolardan hareketle bir sonraki bölümde söz konusu finansal tabloların varlık ve kaynaklarına (yükümlülüklerine) ilişkin hesap gruplarının genel bir kıyaslamasına yer verilmiştir.

¹⁶⁹ BOBİ FRS Paragraf 27.11/a, 27.11/b, 27.11/c, 27.11/ç, 27.11/d ve 27.11.e.

3.2.1. Dönen Varlık Gruplarının Karşılaştırılması

MSUGT'taki hesap planında "10 Hazır Değerler" hesap grubu FRS taslak hesap planındaki "10 Nakit ve Nakit Benzerleri" hesap grubu ile denkleştirilebilir. TDHP'deki hazır değerler hesap grubunda, nakit paralar veya likiditesi yüksek olan işletme varlıkları yer almaktadır. Bu hesap grubunda 5 adet hesap kalemi bulunmaktadır. FRS taslak hesap planındaki nakit ve nakit benzerleri hesap grubunda da TDHP'deki hazır değerlerde olduğu gibi işletmenin nakit ve nakit benzeri yani likit ve likiditesi yüksek varlıkları yer alır ve 9 adet hesap kalemi yer alır.

TDHP'de "11 Menkul Kıymetler" hesap grubunda faiz geliri, temettü getirisi ya da fiyat artışlarından yararlanılarak kar elde etme amaçlı elde tutulan finansal kaynaklara ilişkin kalemler yer alır. Bu grupta 5 adet hesap kalemi bulunmaktadır. FRS taslak hesap planında yer alan "11 Finansal Yatırımlar" grubu ise, nakit benzeri tanımını karşılayan yatırımlar haricinde ve 12 ay içinde nakde çevrilebilecek finansal yatırımların yer aldığı hesap grubudur ve 9 adet hesap kaleminden oluşur. Ayrıca FRS taslak hesap planında 11 numaraları grupta "Türev Araçlar" isimli bir grup daha bulunmaktadır.

TDHP'de "12 Ticari Alacaklar" hesap grubunda kısa vadede paraya dönüşmesi beklenen, ticari ilişki nedeniyle var olan senetli ve senetsiz alacakların olduğu hesap kalemleri bulunur. FRS taslak hesap planında da aynı adla yer alan "12 Ticari Alacaklar" grubunun işleyiş prensibi ve hesap kalemleri TDHP'dekine büyük ölçüde benzer. TDHP'de 9 adet kalem bulunmakla birlikte taslak hesap planında 10 adet hesap kalemi yer almaktadır.

Her iki hesap planında da "13 Diğer Alacaklar" grubu bulunmaktadır. Buna göre her iki hesap grubunda da ticari sebepler haricinde gerçekleşen ve tahsili 1 yıldan daha uzun sürmeyecek olan alacak kalemleri yer alır. Ancak TDHP'de 8 adet hesap kalemi bulunmasına rağmen FRS taslak hesap planında 9 adet kalem yer almaktadır.

FRS taslak hesap planında yer alıp da TDHP hesap planında yer almayan "14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar İle İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar" grubu bulunmaktadır. Bu hesap grubuna göre, hizmet ve inşa sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlar, bu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden

işletmeler tarafından, hak edişe bağlanmış sۆzleřme varlıklarının izlenmesinde kullanılır.

Her iki hesap planında da bulunan ‘‘15 Stoklar’’ grubunda, bir faaliyet dۆnemi içerisinde ۆretilmek veya satılmak ve nakde çevrilmek amaçlı elde tutulan kalemler bulunur. Ancak TDHP’de bu grupta 7 adet kalem bulunurken FRS’nin taslak hesap planında ilgili grupta 10 adet hesap kalemi bulunmaktadır.

FRS’ye uygun olan taslak hesap planında ‘‘16 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri’’ grubu TDHP’de 17 numaralı grupta yer almaktadır. Her iki hesap grubunda da yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, muhasebe işlemlerinde kullandıkları hesaplar yer almaktadır.

FRS’deki taslak hesap planında ‘‘17 Canlı Varlıklar’’ grubu olarak yer alan hesap grubunda TDHP’de olmayan hesap kalemleri bulunmaktadır. 17 numaralı grup, tarımsal faaliyetle uğraşan işletmelerin, tarımsal faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını izlediği hesap kalemlerine ait gruptur.

FRS taslak hesap planında ‘‘18 Peşin ۆdenmiř (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları’’ grubunun işleyiş mantığı TDHP’deki ile aynıdır. Yani iki hesap planında da sۆz konusu grupta; içinde bulunulan dۆnemde tahakkuk eden ama gelecek dۆnemlerde ۆdenmesi gereken gider ve gelir kalemleri bulunmaktadır. Ancak TDHP’de 2 adet hesap kalemi yer alırken FRS taslak hesap planında 5 adet kalem bulunmaktadır. Ayrıca bir diğer farklılık ise TDHP’de sayım ve tesellüm noksanları 19 numaralı grupta yer alırken FRS taslak hesap planında sayım ve tesellüm noksanları ve karşılıklarına ait hesap kalemleri de 18 numaralı grubun içinde yer alır.

Taslak hesap planında 19 numaralı hesap grubu iki ayrı başlık altında yer alır. ‘‘190-195 Diğer Dۆnen Varlıklar’’ grubu TDHP’deki ile aynı işleyiştedir. TDHP’de de BOBİ FRS’de de ‘‘19 Diğer Dۆnen Varlıklar’’ hesap grubunda, dۆnen varlıklarda yer almayan kalemler bulunmaktadır. Ancak FRS taslak hesap planında 19 numaralı grubun diğer başlığında ‘‘(196-199) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar’’ başlıklı bir hesap grubu daha yer almaktadır. Sۆz konusu grupta ise; satış amacıyla ya da ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıkların bulunduğu hesap kalemleri yer alır.

3.2.2. Duran Varlık Gruplarının Karşılaştırılması

FRS taslak hesap planında ‘‘20 (200-208) Finansal Yatırımlar’’ ve ‘‘(209) Türev Araçlar’’ adlı hesap grubu bulunmasına rağmen TDHP’de 20 numaralı bir hesap grubu bulunmayıp, duran varlıklar 22 numaralı gruptan başlar. FRS hesap planında (200-208) aralığındaki kalemleri kapsayan grupta, bir yıldan daha kısa vadeli olan menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımlar izlenir. ‘‘(209) Türev Araçlar’’ grubunda ise 12 aydan daha uzun süreyle elde bulundurulan türev araçlar yer alır.

Taslak hesap planında yer alıp TDHP’de yer almayan diğer bir grup ise ‘‘21 Ortaklıklardaki Yatırımlar’’dır. Buna göre taslak hesap planında söz konusu hesap grubunda; işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesap kalemleri vardır.

Hem TDHP’de hem de taslak hesap planında yer alan ve işletmenin bir yıldan daha uzun sürede nakde dönüşmesi öngörülme senetli ya da senetsiz alacaklarının bulunduğu hesap grubu ‘‘22 Ticari Alacaklar’’dır. Bu gruptaki hesap kalemleri işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan işlemleri göstermekte kullanılır. FRS’de bu grupta 10 adet hesap kalemi yer alırken, MSUGT’ta 6 adet hesap kalemi mevcuttur.

‘‘23 Diğer Alacaklar’’ hesap grubu her iki mevzuatta da bulunmakta olup; bir faaliyet döneminde nakde dönüşmesi öngörülme ve işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan diğer işlemlerin yer aldığı hesap kalemleri yer alır. TDHP’de bu hesap grubunda 7 adet hesap kalemi; taslak hesap planında ise 9 adet hesap kalemi bulunmaktadır.

Taslak hesap planında 24 numaralı hesap grubu TDHP’de de bulunmaktadır. Ancak TDHP’de ‘‘24 Mali Duran Varlıklar’’ hesap grubunda bir yıldan daha uzun vadeli amaçlarla elde tutulan veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş menkul kıymetler bu grupta yer alır. Taslak hesap planında ise 24 numaralı hesap grubu iki başlık halinde bulunmaktadır. Buna göre ‘‘(240-244) Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar’’ isimli grupta; hizmet ve inşa sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını bu sözleşmelerle ilgili yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kayıtlarına yansıtan işletmelerin muhasebeleştirme işlemlerinde kullandığı hesap kalemleri yer alır. Diğer başlık olan ‘‘(245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller’’

hesap grubunda da BOBİ FRS 13. Bölümde yer alan yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılan varlıklar izlenir.

Hem taslak hesap planında hem de TDHP’de yer alan ‘‘25 Maddi Duran Varlıklar’’ hesap grubunun içeriğinde işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve bir yıldan daha uzun sürede kullanılması amaçlanan fiziki varlıkların ve bu varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların izlendiği hesap kalemleri yer alır. Her iki hesap grubunda da 10 adet hesap kalemi bulunmaktadır.

TDHP’de ‘‘26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar’’ grubu, taslak hesap planında ‘‘26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar’’ grubu olarak yer almaktadır. TDHP’de, fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlanmayı beklediği giderleri ile belli koşullar altında, işletmenin belli bir şekilde yararlanmayı beklediği giderleri ve belli koşullar altında hukuki himaye gören haklar ve şerefiye kaleminin var olduğu hesap kalemleri yer alır. Taslak hesap planında ise; maddi olmayan duran varlıkların işletme içinde oluşturulmasına ve iş birleşmesi, teşvik ya da doğrudan satın alma yoluyla işletme dışında edinilmiş olmasına göre sınıflandırılarak oluşturulmuştur. TDHP’de 8 adet hesap kalemi bulunurken taslak hesap planında 10 adet kalem yer alır.

TDHP’de 27 numaralı hesap grubunda ‘‘Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar’’ bulunurken, taslak hesap planında 27 numaralı grupta ‘‘Canlı Varlıklar’’ yer alır. TDHP’de ilgili grupta; belli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan giderlere ilişkin hesap kalemleri yer alır. Taslak hesap planında ise; tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerin canlı varlıklarını ayrı bir hesapta izlediği gruptur. Buna göre, TDHP’de söz konusu grupta 5 adet hesap kalemi bulunurken, taslak hesap planında 10 adet hesap yer almaktadır.

Hem TDHP’de hem de taslak hesap planında 28 numaralı hesap grubu aynı içerikli hesap kalemlerinden oluşur. TDHP’de ‘‘28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları’’ isimli hesap BOBİ FRS’de ‘‘28 (280-288) Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları’’ olarak yer almaktadır. Buna göre söz konusu hesap gruplarında; cari dönemde tahakkuk eden fakat gelecek yıllarda ödenecek gider ile gelir kalemleri yer almaktadır. FRS taslak hesap planında 28 grubu 2 ayrı başlıkta yer alır. Diğer başlık olan ‘‘28 (289) Ertelenmiş Vergi Varlığı’’ grubunda da indirilebilir geçici farklar, kullanılmamış ve gelecek döneme devreden mali zararlar ile vergi avantajları kalemlerinde yer alan tutarlar izlenir.

Her iki hesap planında da yer alan ‘‘29 Diğer Duran Varlıklar’’ grubunda, diğer duran varlıklar kalemi içinde bulunmayan hesaplar yer almaktadır. Ancak TDHP’de 8 adet hesap bulunurken taslak hesap planında 7 adet hesap yer alır.

3.2.3. Kısa Vadeli Yükümlülük Gruplarının Karşılaştırılması

FRS hesap planında ‘‘30 (300-308) Finansal Yükümlülükler’’ olarak bulunan hesap grubu TDHP’de ‘‘30 Mali Borçlar’’ şeklinde yer alır. Söz konusu hesap gruplarında; finans kuruluşlarına olan finansal yükümlülükler, para ve sermaye piyasası araçları ve temin edilen finansal borçlar ile vadesi 1 yılın altına inmiş uzun vadeli finansal yükümlülüklerin izlendiği hesap kalemleri yer alır. Hem TDHP’de bu hem de FRS taslak hesap planında bu grupta 9 adet kalem yer alır.

FRS’ye uyumlu taslak hesap planında ‘‘30 (309) Türev Araçlardan Borçlar’’ grubu da yer alır. Bu grupta tek bir tane hesap kalemi yer alıp bu kalemde; Türev araçların 12 aydan daha kısa sürede yerine getirilmesi gereken yükümlülükler izlenir.

Her iki hesap planında da ‘‘31’’ grubu bulunmamasıyla birlikte ‘‘32 Ticari Borçlar’’ grubu aynı isimle yer alır. Buna göre bu hesap grubunda; işletmenin ticari işlemlerinden kaynaklanan ve bir yıl içinde yerine getirilmesi beklenen senetli ve senetsiz yükümlülüklerin izlenmesi söz konusudur. Ancak TDHP’de 5 adet hesap kalemi yer alırken taslak hesap planında 7 adet hesap bulunmaktadır.

FRS taslak hesap planında yer alan ‘‘33 Ticari Borçlar’’ aynı isimle TDHP’de de yer alır. Bu hesap gruplarında; bir faaliyet dönemi içerisinde ödenmesi gereken ve işletmenin ticari faaliyetleri dışında kalan diğer işlemleri nedeniyle var olan yükümlülüklerini izlediği hesap kalemleri yer alır. TDHP’de 6 adet hesap kalemi bulunmakla beraber taslak hesap planında 7 adet hesap yer almaktadır.

‘‘34’’ numaralı hesap grubu taslak hesap planında 2 ayrı başlık altında yer almaktadır. İlk başlık ‘‘(340-344) Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler’’ diğer başlık ise ‘‘(345-349) Alınan Avanslar’’ şeklindedir. Buna göre (340-344) arası grupta hizmet ve inşa sözleşmeleri için hakedişe bağlanmış tutarların, söz konusu işlere ilişkin sözleşmelerden kaynaklanan hasılatları aşması durumunda ortaya çıkan sözleşme yükümlülüklerinin izlendiği kalemler yer alır. (345-349) arası grupta ve TDHP’deki ‘‘34 alınan avanslar’’ grubunda işletmelerin üçüncü taraflardan aldığı avans tutarları izlenir.

“35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” hesabı her iki mevzuatın hesap planında yer almakta olup 2 adet ve aynı isimli hesap kalemleri bulunmaktadır. Bu hesap gruplarının içeriği; işletmenin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenledikleri hakediş bedellerinin izlendiği kalemlerden oluşmaktadır.

FRS taslak hesap planında da TDHP’de “36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler” grubu bulunmaktadır. Mevzuatlarda bu hesap gruplarında yer alan kalemlerin içeriği; işletmenin mükellef sıfatıyla ödemesi gereken vergilerin izlendiği hesaplar yer alır. TDHP’de bu grupta 4 adet hesap kalemi bulunmaktadır ama taslak hesap planında 8 adet hesap kalemi yer almaktadır.

Taslak hesap planı ve TDHP’de yer alan “37” numaralı hesap gruplarının ayrıştığı nokta; taslak hesap planında iki başlık halinde yer almasıdır. Buna göre taslak hesap planının 37 numaralı gruba ilişkin ilk başlığı olan “(370-371) Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” grubunda dönem karından ödenecek vergi ve diğer yükümlülükleri için ayırdığı karşılık tutarları yer alır. “(372-379) Karşılıklar” grubunda da “370-371 hesap grubunda izlenmeyen karşılık tutarları yer almaktadır. TDHP’de bu grupta 5 adet hesap kalemi yer almakta iken, FRS taslak planda 10 adet kalem yer alır.

Her iki hesap planında da “38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” grubu bulunmaktadır. Söz konusu gruplarda; içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ödenmesi gereken giderler ve gelir kalemleri yer almaktadır. Taslak hesap planında 4 adet kalem yer almakta ve TDHP’de 2 adet bulunmaktadır.

“39” numaralı hesap grubu taslak hesap planında 2 ayrı başlık altında incelenmektedir. Buna göre ilk başlık olan “(390-395) Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler” grubu, TDHP ile aynı mantıkta işler. Buna göre, kısa vadeli yükümlülükler/borçlar kapsamındaki diğer kalemlere yansıtılmayan işlemler bu hesap grubunun altındaki hesap kalemlerinde izlenir. Ancak “(396-399) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” grubu TDHP’de yer almaz. Bu hesap grubu BOBİ FRS’de de kullanılmaz, TFRS’ye özgür bir gruptur.

3.2.4. Uzun Vadeli Yükümlülük Gruplarının Karşılaştırılması

Hem TDHP’de hem de taslak hesap planında ‘‘40’’ numaralı grup yer almaktadır. Ancak taslak hesap planında 2 başlık altında incelenmektedir. Buna göre ‘‘400-408 Finansal Yükümlülükler’’ hesap grubu ile TDHP’de yer alan ‘‘40 Mali Borçlar’’ grubu aynı mantıkla çalışmaktadır. Söz konusu hesap grubunda; vadesine 1 yıldan daha uzun süre olan, banka ve finans kuruluşlarına olan yükümlülükler yer alır. Bir diğer başlık olan ‘‘409 Türev Araçlardan Borçlar’’ grubunda ise türev araçlardan kaynaklanan ve ödemesi bir yıldan daha uzun süre gerektiren yükümlülük kalemleri yer alır. Ayrıca bu grup, TDHP’de 7 adet kalemden; taslak hesap planında 8 adet kalemden oluşur.

Her iki hesap planında da 41 grubu bulunmamaktadır. Ancak her iki hesap planında ‘‘42 Ticari Borçlar’’ grubu yer almaktadır. Buna göre işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz borçlarının izlendiği hesap kalemleri bu grupta yer alır. TDHP’de 5 adet bulunan hesap kalemi, taslak hesap planında 6 adet yer almaktadır.

‘‘43’’ numaralı hesap grubu hem TDHP’de hem de taslak hesap planında yer almakta olup aynı konuları kapsar. Her iki hesap grubunda da işletmenin ticari faaliyetleri dışında meydana gelen ve vadesi 1 yıldan daha uzun olan borçlanma kalemlerinin kaydedildiği hesaplar yer alır. Ancak TDHP’de 6 adet kalem, taslak planda ise 7 adet hesap kalemi yer almaktadır.

Taslak hesap planında bulunan ‘‘44’’ numaralı grup 2 başlık altında incelenmektedir. Buna göre ‘‘(440-444) Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler’’ grubunda, bu sözleşmelerden sağlanan hasılatları aşması durumunda ortaya çıkan ve 12 aydan daha uzun süren yükümlülüklerle ilişkin kalemler yer alır. ‘‘(445-449) Alınan Avanslar’’ grubu ise TDHP’deki ‘‘44 Alınan Avanslar’’ hesap grubu aynı işleyiş mantığındadır. Yani işletmenin 3. kişilerden almış olduğu ve 12 ayı aşan avansların izlendiği hesap kalemleri yer alır. Buna göre taslak hesap planında 5 adet hesap kalemi yer almakta olup, TDHP’de 2 adet hesap kalemi yer alır.

Her iki hesap planında da ‘‘45’’ numara boş bırakılmıştır. Ancak ‘‘46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler’’ hesap grubu, yalnızca taslak hesap planında bulunur. Bu hesap grubunda; bir faaliyet yılından daha uzun vadeli olan ve

işletmelerin mükellef sıfatıyla ödeyeceği vergiler, resim ve harçların izlendiği hesaplar yer alır.

Her iki hesap planında da ‘‘47’’ hesap grubu bulunmaktadır. TDHP’de ‘‘47 Borç ve Gider Karşılıkları’’ olarak bulunan bu grup, BOBİ FRS’de ‘‘47 Karşılıklar’’ olarak yer alır. Buna göre bu grupta; bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ama tutarının ne olduğu kesin bilinmeyen ya da tutarı bilinen ama ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap kalemleri yer alır. Ancak TDHP’de bu grupta 2 adet kalem yer almakta iken taslak planda 7 adet kalem bulunur.

48 hesap grubu taslak hesap planında 2 başlık altında yer almaktadır. Buna göre ‘‘(480-488) Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları’’ hesabı; 12 aydan daha uzun süren, sonraki dönemlere ait peşin tahsil edilmiş gelirler ile söz konusu döneme ait olup, gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek gelirlerden oluşur. TDHP’de de aynı mantıkla çalışan ‘‘48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları’’ grubu yer alır. Ancak taslak hesap planında 48 numaralı grupta 4 adet hesap kalemi bulunmakta olup; TDHP’de 2 adet kalem yer alır. Taslak hesap planının 2. Başlığı olan ‘‘48 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü’’ adlı grupta, BOBİ FRS 23. Bölüm uyarınca tespit edilen vergiye tabi geçici farklar izlenir.

‘‘49 Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler/Yabancı Kaynaklar’’ her iki hesap planında da yer almaktadır. Buna göre söz konusu grupta; uzun vadeli yabancı kaynaklar kalemleri altında yer almayan diğer tüm hesaplar yer almaktadır. Her iki mevzuatta da ilgili grupta 3 adet hesap kalemi yer almaktadır.

3.2.5. Özkaynak Gruplarının Karşılaştırılması

Hem BOBİ FRS’de hem de TDHP’de ‘‘50 Ödenmiş Sermaye’’ hesap grubu bulunmaktadır. Bu grup, işletmeye tahsis edilen sermaye, ödenmemiş sermaye ve enflasyon koşullarında kullanılan sermaye düzeltmesi olumlu-olumsuz farklarının izlendiği hesaplardan oluşur. Ancak taslak hesap planında ayrıca ‘‘Paya dönüştürülen borçlanma araçları’’ da bulunmaktadır.

TDHP’de 51 grubu bulunamamakla beraber taslak hesap planında ‘‘51 Sermaye Katkıları’’ hesap grubu bulunur. Buna göre, işletmeye yapılan sermaye niteliğindeki ilave katkıların izlenmesinde bu hesap grubu kullanılır.

TDHP ve taslak hesap planında ‘‘52 Sermaye Yedekleri’’ grubu bulunmaktadır. Ancak TDHP’de söz konusu bu grupta 6 adet hesap kalemi yer alırken taslak hesap planında 4 adet hesap kalemi bulunur.

53 grubu her iki hesap planında da boş bırakılmıştır. Ancak 54 grubu her iki hesap planında da bulunmaktadır. Buna göre, kanunlar, ana sözleşme hükümleri ya da ortakların yetkili organları tarafından alınan kararlar gereği, dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş karlar bu gruptaki hesap kalemlerinde yer alır. TDHP’de bu grupta 5 adet kalem bulunurken taslak planda 10 adet hesap kalemi yer alır.

‘‘55 ve 56’’ numaralı hesap grupları TDHP’de yer almaz. Ancak FRS’ye uyumlu taslak hesap planında yer almaktadır. Buna göre, ‘‘55 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)’’ hesap grubu; BOBİ FRS kapsamında özkaynaklara yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonra, kar zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak olanların izlendiği hesaplardan oluşur. ‘‘56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)’’ grubunda ise, BOBİ FRS kapsamında özkaynaklara yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonra, kar zarar tablosu hesaplarına aktarılanların izlendiği hesaplar yer alır.

57 grubu hem taslak hesap planında hem de TDHP’de yer alır. Buna göre bu grupta TDHP’de sadece tek bir hesap kalemi bulunmakta olup; geçmiş yıllardan devreden kar tutarları yansıtılır. Ancak taslak hesap planında 5 adet hesap kalemi yer alır. Söz konusu hesap kalemlerine; geçmiş yıllardan devreden karlar, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, hata düzeltmeleri, yeniden sınıflandırma ve BOBİ FRS’ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan geçmiş yıl karları ve kar payı avansı nedeniyle geçmiş yıl karlarında yapılan düzeltmeler yansıtılır.

58 grubu hem taslak hesap planında hem de TDHP’de yer almaktadır. TDHP’de sadece tek bir hesap kalemi bulunmaktadır, ancak taslak hesap planında 4 adet kalem yer alır. Buna göre TDHP’deki 58 grubunda geçmiş yıllardan devreden zararlar kayda alınır. Taslak hesap planında; geçmiş yıllardan devreden zararlar, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, hata düzeltmeleri, yeniden sınıflandırma veya BOBİ FRS’ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkmış geçmiş yıl zararlarının izlendiği kalemler bu grupta yer alır.

‘‘59 Dönem Net Karı (Zararı)’’ hesap grubunda her iki hesap planında da yer almaktadır. Buna göre bu hesap gruplarında, işletmenin nihai faaliyet sonucunu

gösteren hesaplar yer alır. Her iki hesap grubunda da 2 adet hesap kalemi bulunmaktadır.

3.3. LİTERATÜR TARAMASI

Çalış ve Hışman'ın (2019) kaleme aldığı çalışmada, TFRS-15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı konu alınmıştır. Buna göre, BOBİ FRS 5. Bölümdeki hasılat hükümleri, mevcut muhasebe sisteminde hasılatın kayıtlanması, ölçümü ve sunumuna ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Açıklamalar, karşılaştırmaları daha net gösteren bir tablo ile desteklenmiştir. Son aşamada ise bu üç muhasebe mevzuatının da iki örnek uygulama üzerinde, benzer ve farklı yönleri açığa çıkartılmaya çalışılmıştır. Yazarlar tüm bu analizlerden yola çıkarak üç uygulama arasında hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda vade sürelerinin belirleyici olduğunu saptamışlardır. Buna göre VUK ile BOBİ FRS hasılatı muhasebeleştirilirken bir yıldan daha kısa sürede tahsil edilecekse vade farkı ayırmaksızın peşin satış gibi kabul edecektir. Ancak bir yıldan uzun olması durumunda VUK'ta vade farkı hesaplanmaz iken, BOBİ FRS'de vade farkı hesaplaması söz konusu olmaktadır. BOBİ FRS bu yönüyle TFRS-15 ile paralel bir tutum içerisindedir. Bir diğer çıkarım ise, yine BOBİ FRS ile TFRS'nin benzer uygulaması olan hizmet sunumu yahut inşa sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminin benimsenmesi, VUK'ta ise işin tamamlandığı dönemde kayda alınmasıdır. Yazarların tüm bu sayısal uygulama ve sözel açıklamaların sonucunda varmış olduğu yorum, BOBİ FRS ve TFRS-15'in hasılatların muhasebeleştirilmesi konusunda VUK'a göre daha aydınlatıcı bilgi verdiği şeklinde olmuştur.¹⁷⁰

Sabuncu'nun (2019) eserinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrıntılı bir şekilde tanım ve açıklamalarını yapmıştır. Sonrasında MSUGT ile BOBİ FRS açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerin farklı şekillerde edinilmesi, transfer bedellerinin muhasebeleştirilmesi ve elden çıkartılması durumunda ortaya çıkan farklılıklar yine örnek uygulamalar eşliğinde ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Sonuç olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerin MSUGT'de ayrı bir hesap grubu olarak bulunmadığı ve maddi duran varlık grubu içinde yer aldığı, ayrı bir grup olarak sınıflandırılmasının BOBİ FRS'de var olduğu vurgulanmıştır. Vadeli satın alma

¹⁷⁰ Yıldırım Ercan Çalış ve Burcu Hışman, **Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelemesi**, İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi, İstanbul, Cilt:11, Sayı:4, 2019.

konusunda da MSUGT'un vade farkı ayrıştırmasının gerekli görmediği ancak BOBİ FRS'de bir yıldan daha uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırması yapılması gerektiğine dikkat çekilmektedir.¹⁷¹

Yalçın'ın (2019) kaleme aldığı makalesinde, işletmelerin finansal araç olarak ellerinde bulundurmaları için edindikleri kıymetleri TFRS'de, BOBİ FRS'de ve MSUGT' de nasıl muhasebeleştirileceği, ölçüleceği ve değerlendirileceği ayrı ayrı açıklanmıştır. Bu açıklamalardan yola çıkarak söz konusu mevzuatlardaki finansal araçların muhasebeleştirme, ölçüm ve değerlendirme aşamalarındaki benzer ve farklı yönler tablo halinde daha net bir şekilde açıklanmıştır. Sonrasında ise tüm açıklamalar sayısal örneklerle desteklenmiştir. Yazarın son aşamada dikkat çektiği nokta ise BOBİ FRS'de ve MSUGT'de finansal varlıkların sınıflandırılmaları aşamasındaki farklar olmuştur. Ayrıca BOBİ FRS'de finansal varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulandığına, MSUGT'ta ise ölçümde borsa rayici ya da alış bedeli ile kayıt yöntemlerinden birine başvurulduğuna vurgu yapılmıştır. Yazara göre, her iki uygulamanın da ortak noktası olan durum ise, finansal varlıklardan elde edilen gelir ve karların gelir tablosuna yansıtılıyor olmasıdır.¹⁷²

Selvi ve Ercan'ın (2018) çalışmasında, stok kavramının ne olduğu, nasıl muhasebeleştirileceği ve hangi yöntemlerle değerlendirileceğini ve ölçüm yöntemlerine ilişkin BOBİ FRS, TMS ve VUK'taki uygulamaları ayrı ayrı anlatılmıştır. Yazarların tüm bu açıklamalarından sonra söz konusu mevzuatların arasında tespit ettikleri en önemli farklılığın, stokların vadeli alımlarında ortaya çıktığı durumlar olmuştur. Buna göre TMS ve BOBİ FRS bir yıldan uzun vadeli satın alma işlemlerinde, alınan stok kalemleri için vade farkı ayrımı yapılması gerektiğini savunurken; VUK'ta böyle bir uygulama söz konusu olmamaktadır. Ayrıca TMS/TFRS'de edinimi yahut yapım bir yıldan daha uzun süren stoklar özellikli varlık olarak tanımlanmıştır. Fakat VUK'ta iktisap edilmesi bir yıldan uzun süren varlıklara özellikli varlık gibi özel bir tanım söz konusu değildir. Yazarların dikkat çektiği bir diğer nokta ise sabit gerçeğe uygun değerden üretim maliyetine pay verme konusunda VUK'ta tam kapasite, TMS-2'de normal kapasite esas alınırken, BOBİ FRS'de işletmenin isterse tam

¹⁷¹ Birsal Sabuncu, **Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması**, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara, Cilt:12, Sayı:1, 2019.

¹⁷² Selçuk Yalçın, **TFRS, BOBİ FRS Ve MSUGT'de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum Ve Açıklamalar**, Alanya Akademik Bakış Dergisi, Alanya, Cilt:3, Sayı 3, 2019.

isterse normal kapasite kullanımı esas alabilmesi serbest bırakılmıştır. Dönem sonlarında stokların değerlemesine ilişkin BOBİ FRS ve TMS paralellik gösterip “Net Gerçekleşebilir Değer” kavramını benimser iken VUK, maliyet ve emsal bedelinden düşük olanın dikkate alınması gerektiğini vurgular. Tüm bu anlatımlar sonucunda eser sahipleri, BOBİ FRS’nin VUK’a göre daha kolay uygulanabilir olduğunu belirtmişlerdir.¹⁷³

Uzun’un (2018) eserinde, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK’ta yer alan maddi duran varlık hesap gruplarının değerlendirme ölçütleri, amortisman yöntemleri ve muhasebeleştirilme süreçleri hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Açıklamalar sonucunda elde edilen benzerlik ve farklılıklar tablolar ile desteklenmiştir. Yazar bu çalışmanın sonucunda VUK, TMS ve BOBİ FRS açısından maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi hususunda çoğunlukla farklı yöntemler olduğunu vurgulamış, sadece maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli üzerinden kayda alındıkları konusunda söz konusu üç mevzuatın da ortak fikirde olduğu sonucuna varmıştır.¹⁷⁴

Demir’in (2020) eserinde, BOBİ FRS ile VUK açısından muhasebeleştirme farklılıklarını ve dönüşüm uygulamalarını net bir biçimde açıklamak amaçlanmıştır. Bu nedenle BİRLİK A.Ş.’ye ait kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilanço, gelir tablosu ve diğer notlardan hareketle işletmenin bir faaliyet dönemi içerisinde gerçekleştirdiği ticari işlemleri BOBİ FRS’ye uygun bilançoya dönüştürülmüştür. Dönüşüm aşamasında öncelikle düzeltme kayıtları yapılmış, sonrasında ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları hesaplanmış ve sonuç olarak da BOBİ FRS hesap planına uyumlu hesap kalemlerini kullanmak suretiyle BİRLİK A.Ş. BOBİ FRS dönüştürülmüş bilançosu oluşturulmuştur.¹⁷⁵

¹⁷³ Yakup Selvi ve Melis Ercan, **BOBİ FRS Kapsamında Stoklar**, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt:16, Sayı:59, 2018.

¹⁷⁴ Erkan Uzun, **VUK, TMS/TFRS Ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması**, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı: 81, 2018.

¹⁷⁵ Şeref Demir, **Vergi Mizanından BOBİ FRS’ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 85, 2020.

3.4. ÖRNEK UYGULAMA

3.4.1. Çalışmanın Amacı

Türkiye’de faaliyet gösteren ve bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tamamı herhangi bir kapasite farkı ve özellikli durum gözetmeksizin muhasebe verilerini yansıttıkları finansal tablolarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bildirilen esasları dikkate alarak düzenlemektedir. Fakat bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler BOBİ FRS’ye tabidir. Bir işletmenin bağımsız denetime tabi olma şartı 2020 yılı için;

Aktif Büyüklüğü	En az 35 Milyon
Yıllık satış hasılatı	En az 70 Milyon
Ortalama çalışan sayısı	175

BOBİ FRS’de belirlenen büyük ölçekli işletmelerin hadleri ise;

Aktif Büyüklüğü	En az 75 Milyon
Yıllık satış hasılatı	En az 150 Milyon
Ortalama çalışan sayısı	250

Kriterlerinden en az ikisini, ardı ardına iki raporlama döneminde ve varsa bağlı ortaklığı ile birlikte sağlayan işletmelerin BOBİ FRS hükümlerine tabi olduğu bildirilmiştir.

Yukarıda belirtilen koşulları sağlayan işletmeler, MSUGT’a göre hazırladıkları finansal tablolarını BOBİ FRS’ye dönüştürürken, standardın 27. Bölümünde yer alan “Geçiş Hükümlerini” dikkate almalıdırlar. Bu bölümde, bilançolarını MSUGT’a göre hazırlayan işletmelerin, BOBİ FRS geçiş hükümlerine göre dönüştürecekleri Finansal Durum Tablolarını (bilanço) hazırlarken kolaylık sağlaması amaçlanmış ve bu geçiş işlemlerinin anlaşılmasını daha da kolaylaştırmak için bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Bu bölümde örnek uygulama olarak ele alınacak olan işletme orta büyüklükte bir işletme olacaktır. Veriler GÜL AŞ. şirketinin muhasebe departmanından sağlanmış olup, şirketin kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilanço ve gelir tablosunda bulunan bilgilerden sağlanacaktır. GÜL AŞ. Kişisel bakım ürünleri üretip satan bir firmadır. Halka açık bir şirket değildir. Bu nedenle TMS/TFRS hükümlerine uygun finansal tablo daha önce hiç uygulamamıştır. Şirket BOBİ FRS hükümlerine

tabi olma hadlerini 2017 ve 2018 yıllarında sağlamış bulunmaktadır. Tüm bu bilgilerden hareketle, uygulama kısmında ise 2018 yılına ait bilanço dönüştürülmeye çalışılacaktır.

3.4.2. Çalışmanın Yöntemi

Bilimsel bir çalışma hazırlanırken belli bazı usul ve yöntemlere uygun olarak hareket etmek gerekmektedir. Çünkü bu yöntemlerin belli bazı standartlar ile izlenmesi, söz konusu bilimsel çalışmaların da belli bir düzende olmasına katkı sağlar. Ayrıca araştırmacıya bir yol haritası kazandırır. Bu aşamada en önemli nokta ise araştırmacının üzerinde çalıştığı konuya en uygun araştırma yöntemini seçmesidir.

Bir araştırmacı, herhangi bir konu üzerinde çalışmaya başladığında ilk tespit etmesi gereken husus; araştırmanın nitel bir araştırma niteliğinde mi yoksa nicel bir araştırma niteliğinde mi olduğudur. Buna göre nicel araştırma; daha çok sayısal verilerden hareketle, ortaya atılan hipotezlerin test edildiği ve test sonuçlarının kanıtlanabilirliği üzerine gerçekleştirilen araştırmalardır.¹⁷⁶

Nitel araştırma ise, daha çok sosyal bilimlerde kullanılan ve sosyal olguları doğal ortamında araştırıp, anlamaya çalışarak kurulan hipotezlerin test edildiği araştırmalardır.¹⁷⁷

Bu çalışmada, eldeki mevcut verilerden hareketle derinlemesine açıklamalar yapmak ve yine bu açıklamalardan hareketle yeni yorumlar geliştirmek amaçlandığından, nitel bir araştırmadır. Nitel araştırmalar da; etnografi, tarihi araştırma, eylem araştırması, durum araştırması (örnek olay yöntemi), anlatı araştırması, temellendirilmiş teori, olgu bilim ve gelişimsel araştırmalar olarak bazı yöntemlerle gerçekleştirilebilir.¹⁷⁸

Nitel araştırmalar yöntem bakımından bu kadar fazla seçeneğe sahip olmasına rağmen bu çalışmada örnek olay yöntemi (olgu çalışması) yöntemi kullanılacaktır. Çünkü bu çalışmada, birbiriyle ilişkili olan iki adet muhasebe mevzuatı ile bunlara

¹⁷⁶ Murat Demirbaş, **Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Pegem Yayınları, Ankara, 2015, s.14.

¹⁷⁷ Ali Yıldırım ve Hasan Şimşek, **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.19.

¹⁷⁸ Şener Büyüköztürk ve diğerleri, **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Pegem Yayınları Ankara, 2014, s.18.

uygun hazırlanan finansal tabloların derinlemesine incelenmesi ve karşılaştırılarak yorumlanması söz konusudur.

Örnek Olay Yöntemi: Örnek olay yöntemi pek çok farklı şekilde tanımlanabilmektedir. Ancak en basit tanımı ile; bir veya birden fazla olayın, durumun veya olgunun derinlemesine incelendiği nitel bir araştırma yöntemidir.¹⁷⁹ Bu yöntemde hipotez üretme ve bu hipotezleri test etme sürecinden ziyade araştırmaya konu olan faktörlerin neler olduğu ortaya konulmaya çalışılır.¹⁸⁰

Örnek olay yönteminin uygulanması 5 başlık altında incelenebilir¹⁸¹;

- Tanımlayıcı Olay Çalışması; Mevcut muhasebe uygulamalarını tanımlayan olay çalışmalarıdır. Buna göre inceleme konusu olan muhasebe uygulamalarının benzer ya da farklı yönlerini daha net bir şekilde açıklayabilmek amacıyla birden fazla örneklem seçilebilmektedir.
- Örnek Gösterici Olay Çalışması; Firmaların kendi bünyelerinde geliştirdiği yeni muhasebe uygulamalarını açıklamak üzere uygulanan yenilikçi bir yöntemdir.
- Deneysel Olay Çalışması; Muhasebe araştırmacılarının geliştirdikleri yeni muhasebe tekniklerinin ve prosedürlerin ne olduğu, nasıl uygulanacağı ve uygulama aşamasında çıkabilecek zorlukları açıklamak için kullanılır.
- Keşfedici Olay Çalışması; Seçilen muhasebe uygulamalarının gerekçelerini anlamak ve açıklamak amacıyla gerçekleştirilen bir çalışmadır.
- Açıklayıcı Olay Çalışması; Mevcut muhasebe uygulamalarından seçilen belli bazı olguları ve olayları ayrıntılı bir şekilde açıklamak amacıyla kullanılan bir yöntemdir.

Bu çalışma ‘‘tanımlayıcı olay çalışması’’ ve ‘‘deneysel olay çalışması’’ yöntemlerine uygun düşmektedir. Çünkü MSUGT ile yeni bir muhasebe tekniği olan BOBİ FRS uygulamalarının hükümleri ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu açıklamalardan hareketle de karşılaştırmalar yapılarak benzer veya farklı yönleri ele alınmıştır.

¹⁷⁹ Frank E. Hagan, **Research Methods in Criminal Justice and Criminology**, 7. Baskı, Boston, 2006, s.240.

¹⁸⁰ L.E. Datta, **Case Study Evaluotions**, General Accounting Office, Washington D.C., 1990, s.24.

¹⁸¹ Robert W. Scapens, **Reseaching Management Accounting Praticce: The Role Of Cade Study Methods**, The British Accounting Review, Cilt:22, Sayı:3, İngiltere, 1990, s.265.

Çalışmada, tanımlayıcı ve deneysel olay çalışmasının gerçekleştirilebilmesi amacıyla veriler mevcut muhasebe mevzuatlarından ve örnek uygulamaya konu olan işletmenin sağladığı dokümanlardan elde edilmiştir.

3.4.3. İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

Örnek uygulamada Ankara ilinde faaliyet gösteren ve kişisel bakım ürünleri üretip satan (GÜL AŞ.) bir işletmenin finansal tablo verileri kullanılacaktır. İşletmenin 2017 ve 2018 verileri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 10. GÜL AŞ. 2017 Yılına Ait Veriler

Toplam varlıkları	52.159.866,13 TL
Yıllık satış hasılatı	108.733.121,63 TL
Ortalama çalışan sayısı	105

Tablo 11. GÜL AŞ. 2018 Yılına Ait Veriler

Toplam varlıkları	58.438.818,38 TL
Yıllık satış hasılatı	123.250.431,73 TL
Ortalama çalışan sayısı	98

İşletme halka açık bir şirket niteliğinde değildir ve daha önceki faaliyet dönemlerinde TMS/TFRS hükümlerine uygun finansal tablo hazırlamamıştır. Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda işletme; iki yıl art arda bağımsız denetime tabi olma ve BOBİ FRS'ye göre orta büyüklükte bir işletme olma şartlarını sağlamaktadır. Dolayısıyla 2018 yılı dönem başı itibariyle BOBİ FRS hükümlerine tabi olacaktır ve bu nedenle 2018 yılında MSUGT'a uygun olarak hazırlamış olduğu dönem sonu bilançosunu BOBİ FRS hükümlerine uygun olarak dönüştürmekle yükümlüdür. Aşağıda işletmenin 2018 yılına ait bilanço ve gelir tablosuna ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 12. GÜL AŞ. 2018 Yılı Bilançosu (MSUGT)

I-DÖNEN VARLIKLAR		52.480.408,79
10 Hazır Değerler		2.039.548,45
100 Kasa	40.180,51	
101 Alınan Çekler	680.000,00	
102 Bankalar	1.251.828,61	

108 Diğer Hazır Değerler	67.539,33	
11 Menkul Kıymetler		271.041,77
111 Özel Kesim Tah. Senet ve Bonoları	271.041,77	
12 Ticari Alacaklar		20.660.238,37
120 Alıcılar	9.480.049,23	
121 Alacak Senetleri	10.287.019,41	
127 Diğer Ticari Alacaklar	533.633,00	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	1.151.321,81	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(791.785,08)	
13 Diğer Alacaklar		728.382,39
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	728.382,39	
15 Stoklar		27.489.478,72
150 İlk Madde ve Malzeme	3.289.737,16	
153 Ticari Mallar	19.979.427,10	
159 Verilen Sipariş Avansları	4.220.314,46	
18 Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları		215.747,86
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	215.747,86	
19 Diğer Dönen Varlıklar		1.075.971,23
190 Devreden KDV	1.075.971,23	
II-DURAN VARLIKLAR		5.958.409,59
22 Ticari Alacaklar		13.969
226 Verilen Depozito ve Teminatlar	13.969,00	
25 Maddi Duran Varlıklar		5.913.610,59
250 Arazi ve Arsalar	3.017.764,82	
252 Binalar	1.836.900,59	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	422.361,15	
254 Taşıtlar	1.623.729,43	
255 Demirbaşlar	392.844,45	
257 Birikmiş Amortisman (-)	(1.548.699,42)	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	168.709,57	
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar		19.423,96
260 Haklar	2000,00	
264 Özel Maliyetler	5.127,12	
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	22.014,56	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	(9.717,72)	
28 Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları		11.406,04
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	11.406,04	
TOPLAM VARLIKLAR		58.438.818,38

III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		45.960.898,61
30 Mali Borçlar		16.014.696,95
300 Banka Kredileri	15.964.078,02	
309 Diğer Mali Borçlar	50.618,93	
32 Ticari Borçlar		23.471.251,35
320 Satıcılar	5.070.290,69	
321 Borç Senetleri	18.349.812	
329 Diğer Ticari Borçlar	51.148,66	
33 Diğer Borçlar		4.450.233,26
331 Ortaklara Borçlar	4.295.526,79	
335 Personele Borçlar	154.706,47	
34 Alınan Avanslar		1.414.706,13
340 Alınan Sipariş Avansları	1.414.706,13	
36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		591.719,87
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	346.790,78	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	54.448,63	
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	187.594,46	
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2886,00	
37 Borç ve Gider Karşılıkları		18.291,05
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılıkları	595.106,66	
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük. (-)	(576.815,61)	
IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		2.259.688,83
40 Mali Borçlar		386.406,04
400 Banka Kredileri	386.406,04	
43 Diğer Borçlar		1.873.282,79
431 Ortaklara Borçlar	1.873.282,79	
V-ÖZKAYNAKLAR		10.218.230,94
50 Ödenmiş Sermaye		6.500.000
500 Sermaye	6.500.000,00	
54 Kar Yedekleri		172.448,88
540 Yasal Yedekler	139.948,88	
549 Özel Fonlar	32.500	
57 Geçmiş Yıllar Karları		3.359.872,67
570 Geçmiş Yıllar Karları	3.359.872,67	
58 Geçmiş Yıllar Zararları		(1.741.488,94)
580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(1.741.488,94)	

59 Dönem Net Karı		1.927.398,33
590 Dönem Net Karı	1.927.398,33	
TOPLAM KAYNAKLAR		58.438.818,38

Tablo 13. GÜL AŞ. 2018 Yılına Ait Gelir Tablosu (MSUGT)

60 BRÜT SATIŞLAR		123.250.431,73
600 Yurt İçi Satışlar	97.282.760,54	
601 Yurt Dışı Satışlar	21.639.016,10	
602 Diğer Gelirler	4.328.655,09	
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(2.209.470,82)
610 Satıştan İadeler (-)	(1.579.598,44)	
611 Satış İskontoları (-)	(629.872,38)	
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(109.210.928,29)
620 Satılan Mamullerin Maliyeti(-)	(17.598.183,42)	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(90.862.208,92)	
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	(750.535,95)	
63 FAALİYET GİDERLERİ (-)		(4.958.602,04)
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(4.440.599,37)	
632 Genel Yönetim Giderleri (-)	(518.002,67)	
64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		231.580,76
642 Faiz Gelirler	22.570,90	
645 Menkul Kıymet Satış Karları	122.078,68	
646 Kambiyo Karları	86.931,18	
65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		(2.281.362,55)
654 Karşılık Giderleri (-)	(578.259,36)	
656 Kambiyo Zararları (-)	(1.703.103,19)	
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(2.011.900,38)
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.933.534,87)	
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(78.365,51)	
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		3.593,50
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	3593,50	
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		(290.836,92)
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(290.836,92)	
69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)		1.927.398,33
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	(595.106,66)	
692 Dönem Net Karı Veya Zararı	2.522.504,99	

Bu finansal tablolardaki bilgilerden hareketle bir sonraki bölümde işletmenin 2018 yılına ait olan bilançosu BOBİ FRS'ye uyumlu hale dönüştürülmeye çalışılacaktır.

3.4.4. Uygulama

Bu bölümde GÜL AŞ.'nin MSUGT'a göre hazırlanmış bilançosunun, BOBİ FRS'ye uygun bir yapıya dönüştürülmesinde kolaylık sağlaması açısından gerekli ilave bilgiler ile yapılması gereken dönüşüm kayıtları hesap kalemleri bazında tek tek ele alınacaktır.

3.4.4.1. Dönen Varlık Hesaplarının Dönüşümü

100 Kasa Hesabı: 2018 yılına ait bilançodaki kasa hesabında görüldüğü üzere bakiye 40.180,51 TL'dir. İşletmede döviz kasasının bulunmadığı yetkililerden alınan bilgilerden anlaşılmıştır.

Bu durumda TDHP'de "100 Kasa" hesabında bulunan 40.180,51 TL "10 Hazır Değerler" grubunda değil; taslak hesap planının "10 Nakit ve Nakit Benzerleri" hesap grubunun, "100 Nakit Kasa" kaleminde gösterilmelidir. Dönüşüm sonucunda yapılması gereken düzeltme kaydı aşağıda yer almaktadır;

31.12.2018

100 Nakit Kasası (Taslak Hesap Planı)	40.180,51	
100 Kasa (TDHP)		40.180,51

101 Alınan Çekler Hesabı: Bilançoda alınan çekler hesabında bulunan 680.000 TL tutarındaki çeklerin, işletmenin yurt içi satışları nedeniyle müşterilerinden alındığı ve ortalama vadesinin 400 gün olduğu tespit edilmiştir. Buna göre 600.000 TL'nin alınan çek tutarı, 80.000 TL'lik kısmının ise vade farkı olduğu bilinmektedir.

Bu durumda TDHP'de "101 Alınan Çekler" hesabında yer alan 680.000 TL'nin "10 Hazır Değerler" grubundan alınıp; BOBİ FRS'ye uyumlu taslak hesap planından hareketle "22 Ticari Alacaklar" grubundaki "222 Alınan İleri Tarihli Çekler" hesap kalemine aktarılması gerekecektir. Bu işleme ilişkin dönüşüm kaydının düzeltme maddesi şu şekildedir;

31.12.2018

222 Alınan İleri Tarihli Çekler (Taslak Hes. Plan)	680.000,00	
101 Alınan Çekler (TDHP)		680.000,00

Alınan çeklerin vadesi 365 günden daha uzun olduğundan, vade farkı tutarı ‘‘228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)’’ hesabına yansıtılacaktır. Karşılığında ise, çekin hangi ticari işlem sebebiyle alındığı değerlendirilip, söz konusu hesap borçlu çalışacaktır. GÜL AŞ., mal satışı sebebiyle müşteri işletmeden çek aldığı için ‘‘600 Yurt İçi Satışlar’’ hesabı kullanılacaktır.

BOBİ FRS’de ticari işlemlerden kaynaklanan vade farkları itfa edilmiş değerleri üzerinden etkin faiz oranına göre değerlendirilmelidir. Buna göre;

$$*Gelecek Değer = (Bugünkü Değer) \times (1+f)^2$$

$$680.000 = (600.000) \times (1+f)^2 \text{ ise, } (1+f)^2 = 680.000/600.000$$

$$(1+f)^2 = 1.1333 = (1+f) = \sqrt{1.1333} \text{ ise, } f=0,0645$$

Etkin Faiz Oranı %6,45 olarak tespit edilmiştir.

$$(680.000) \times (0,0645) = 43.860 \text{ TL}$$

Bu hesaplamalardan sonra MSUGT’a göre hazırlanan finansal tabloda, alınan çeklerin içinde yer alan vade farkı tutarı ile BOBİ FRS’ye uygun hesaplanan vade farkı tutarı arasında (80.000 – 43.860) 36.140 TL’lik bir fark olduğu görülecektir. Bu fark da dâhil edilerek yapılacak dönüşüm kayıtları ise şu şekilde olacaktır;

31.12.2018

600 Yurt İçi Satışlar (Taslak Hes. Plan)	80.000,00	
228 Ert. Vade Farkı Gelir. (-) (Taslak Hes. Plan)		36.140,00
640 Esas Faaliyet. Alacak. İliş. Vade Fark Gel. Ve Esas		43.860,00
Fa. İlgili Kur Farkı Kazanç. (Taslak Hes. Plan)		

Yapılan tüm bu hesaplamalardan sonra, 36.140 TL’nin geçici bir fark olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü MSUGT bilançosunda 80.000 TL olarak dikkate alınan vade farkının BOBİ FRS’ye göre hesaplanıp bu yıla tekabül eden kısmı 43.860 TL’dir. Bu nedenle 36.140 TL’nin, 2018 yılı kurumlar vergisi oranı olan %20’si kadar ertelenmiş vergi varlığı ve sürdürülebilir faaliyetlerden ertelenmiş vergi geliri etkisi doğacaktır.

102 Bankalar Hesabı: Banka hesabı ile ilgili yapılan analizlerde, bilançodaki bakiyenin 709.244,70 TL’si bankadaki vadesiz TL hesabında bulunan tutardır. İşletmenin bankada 100.000 TL’lik vadeli mevduat hesabı bulunmaktayken, bu

hesap 4 Ekim 2018 itibariyle kapatılmıştır. Kapatma işleminden sonra hesapta yer alan anapara ve faiz, vadesiz hesaba aktarılmıştır. Öte yandan bankada TL karşılığı 442.583,91 TL olan vadesiz USD (döviz tevdiat) hesabı bulunmaktadır.

Buna göre bankadaki vadesiz TL mevduat hesabındaki 709.244,70 TL itibari değeri ile değerlendirilip TDHP'deki "10 Hazır Değerler" hesap grubundaki "102 Bankalar" kaleminden; BOBİ FRS taslak hesap planındaki "10 Nakit ve Nakit Benzerleri" grubundaki "102 Bankalar" kalemine aktarılmalıdır;

31.12.2018

102 Bankalar (Taslak Hesap Planı)	709.244,70	
102 Bankalar (TDHP)		709.244,70

İşletmenin bankada yer alan 100.000 TL tutarındaki vadeli mevduatı için normal koşullarda "115 Bankalardaki Vadeli Mevduat" hesabını kullanması gerekirdi. Ancak işletme yıl bitmeden hesabı kapatıp anapara ve işleyen faizi de işletmenin bankadaki vadesiz hesabına dâhil ettiğinden, 102 Bankalar hesap kalemi kullanılacaktır. Faiz geliri ise taslak hesap planındaki kar zarar tablosunun ilgili kalemine aktarılacaktır.

31.12.2018

102 Bankalar (Taslak Hesap Planı)	100.000,00	
102 Bankalar (TDHP)		100.000,00
642 Faiz Gelirleri (TDHP)	22.570,90	
660 Mevduat Faiz Gelirleri (Taslak Hes. Planı)		22.570,90

Ayrıca işletmenin banka hesabında yer alan döviz tevdiat hesabındaki 442.583,91 TL dönem sonunda TCMB tarafından açıklanan kurlar üzerinden değerlendirilerek; eğer MSUGT bilançosundaki değerine göre artış varsa "664 Kur Farkı Karları" hesabına, eğer düşüş varsa da "674 Kur Farkı Zararları" hesabına aktarılacaktır. Ancak işletmenin "646 Kambiyo Karları" hesabında bulunan 86.931,18 TL zaten 31.12.2018 tarihindeki TCMB kurları dikkate alınarak hesaplandığından, herhangi bir kur farkı çıkmayacaktır. TL karşılığı 442.583,91 olan USD tutarı da nakit ve nakit benzerleri hesap grubundaki "102 Bankalar" hesap kalemine yansıtılacaktır.

31.12.2018

102 Bankalar (Taslak Hesap Planı)	442.583,91	
102 Bankalar (TDHP)		442.583,91
646 Kambiyo Karları (TDHP)	86.931,18	
664 Kur Farkı Karları (Taslak Hes. Plan)		86.931,18

Örnek oluşturması açısından, eğer işletme 4 Ekim 2018’de kapattığı vadeli hesabı kapatmasaydı, VUK’a göre elde edeceği faiz getirisinin tahakkuk eden tutarını şöyle kayda alacaktı;

31.12.2018

181 Gelir Tahakkukları	22.570,90	
642 Faiz Gelirleri		22.570,90

BOBİ FRS’ye uygun olarak faiz hesaplamak için söz konusu mevduat tutarı itfa edilmiş değeri üzerinden etkin faiz yöntemine göre hesaplanacaktı. Buna göre;

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecek Değer} / (1+f)^2 = 100.000$$

$$100.000 = 122.570,90 / (1+f)^2$$

$$(100.000) \times (1+f)^2 = 122.570,90$$

$$(1+f)^2 = 122.570,90 / 100.000 = (1+f)^2 = 1,2257$$

$$1+f = \sqrt{1,2257} \text{ ve } \sqrt{1,2257} = 1,1071 \text{ ise; } f = 0,1071$$

etkin faiz oranı = %10.71 olarak tespit edilir.

$$\text{Buna göre } (100.000) \times (\%10.71) = 110.710 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi MSUGT’ta tahakkuk eden tutar 22.570,90 TL iken BOBİ FRS’ye göre tahakkuk eden faiz tutarı 10.710 TL olacaktı. Aradaki 11.860,90 TL için düzeltme maddesi oluşturmak gerekecekti. Ayrıca 11.860,90 TL’nin %20’si kadar da ertelenmiş vergi varlığı ve sürdürülebilir faaliyetlerden ertelenmiş vergi geliri doğacaktı.

31.12.2018

573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Karlar (Taslak Hes. Plan)	11.860,90	
181 Gelir Tahakkukları (TDHP)		11.860,90

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı: Diğer hazır değerler kalemi için yapılan incelemeler, bu kalemin kredi kartlı satışlarından sağlanan alacaklar toplamından oluştuğunu göstermektedir. Ayrıca bu satışların vadesi bir yılı aşmamaktadır. Bu nedenle söz konusu hesapta bulunan 67.539,33 TL’nin de itibari değeri ile dikkate alınacaktır. TDHP’deki ‘‘10 Hazır Değerler’’ hesap grubundaki ‘‘108 Diğer Hazır

Değerler” hesap kaleminden; taslak hesap planındaki “10 Nakit ve Nakit Benzerleri” hesap grubunda yer alan “104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar” hesap kalemine aktarılacaktır. Gerekli dönüşüm kayıtları ise şu şekilde gerçekleştirilecektir;

31.12.2018

104 Kredi Kartıyla Yapılan Satış. Nakit	67.539,33	
Benzeri Niteliğindeki Alacaklar (Taslak Hes. Plan)		
108 Diğer Hazır Değerler (TDHP)		67.539,33

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları: Bu hesaba ilişkin yapılan analizlerde bakiyenin 271.041,77 TL olduğu görülmektedir. İşletme yönetiminden alınan bilgilere göre, söz konusu özel sektör tahvillerinin kısa vadeli getiri elde etmek amaçlı edinildiği ve borsada işlem gördüğü anlaşılmıştır. BOBİ FRS hükümlerine göre teşkilatlanmış piyasa veya borsada işlem gören menkul kıymetlerin değerlemesi, dönem sonlarındaki gerçeğe uygun değeri ile gerçekleşir. BOBİ FRS’ye geçişte değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri 415.691,35 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda TDHP’de yer alan “11 Menkul Kıymetler” hesap grubunun kalemi olan “111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları” hesabında yer alan 271.044,77 TL’lik tutar bu tahvillerin defter değeridir. Bu durumda da BOBİ FRS “11 Finansal Yatırımlar” hesap grubunun alt kalemi olan “110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabına yansıtılması gerekmektedir. Fakat gerçeğe uygun değerden, defter değerinin çıkartılması sonucunda elde edilen bedel;

Gerçeğe Uygun Değeri – Defter değeri = (415.691,35) – (271.044,77) = 144.649,58 TL, bu tahvil yatırımının gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesinden sağlanan faiz getirisi tutarını göstermektedir. Bu durumda 144.649,58 TL’nin %20’si kadar, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve sürdürülebilir faaliyetlerden ertelenmiş vergi gideri etkisi söz konusu olacaktır.

31.12.2018

110 G.U.D. Farkı Kar veya Zarara	415.691,35	
Yansıtılan Finansal Yatırımlar (Taslak Hes. Plan)		
111 Özel Kes. Tah., Snt ve Bono. (TDHP)		271.044,77
665 Nakit ve Nakit Benz. Var. İle Men. Kıy.		144.649,58
Yat. İlişkin Değer Artış Kazanç. (Taslak Hes. Plan)		

120 Alıcılar Hesabı: GÜL AŞ.'nin bilançosunda "Alıcılar" kaleminde yer alan 9.480.049,23 TL'nin 12 ay içerisinde tahsil edilmesi beklenen müşterilerinden senetsiz ticari alacağı olduğu görülmüştür. Bu nedenle tutarda herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Ancak söz konusu tutar TDHP'de "12 Ticari Alacaklar" hesap grubu içerisindeki "120 Alıcılar" kaleminde değil, dönüşüm gereği taslak hesap planına uygun olan "12 Ticari Alacaklar" hesap grubundaki "120 Müşterilerden Alacaklar" kaleminde gösterilmelidir.

31.12.2018

120 Müşterilerden Alacaklar (Taslak Hes. Plan)	9.480.049,23	
120 Alıcılar (TDHP)		9.480.049,23

121 Alacak Senetleri (128 Şüpheli Ticari Alacaklar ve 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-) Düzeltmesi İle): İşletmenin 1 yıl içerisinde tahsil etmeyi beklediği senetli ticari alacaklar toplamı 10.287.019,41 TL olarak bilançoda görülmektedir. İşletmenin müşterisi olan X AŞ. KDV dâhil 1.151.321,81 TL'lik mal almış ve karşılığında GÜL AŞ.'ye senet keşide etmiştir. Müşteri firma, vade tarihi dolduğunda, alacak tutarları 3 defa istemesine ve üstelik protesto çekilmesine rağmen ödeme yapmamıştır. Bu durumda GÜL AŞ. söz konusu şüpheli alacak tutarının 791.785,08 TL'lik tutarı kadar karşılık ayrılmıştır.

Bu durumda TDHP'deki "12 Ticari Alacaklar" grubunda yer alan ve işletmenin tahsilinin şüpheli hale gelen alacaklarını yansıttığı "128 Şüpheli Ticari Alacaklar" kalemi BOBİ FRS'ye uyumlu hale dönüştürülecektir. Yani BOBİ FRS taslak hesap planındaki "12 Ticari Alacaklar" grubunda yer alan "127 Şüpheli Ticari Alacaklar" kalemine aktarılacaktır.

31.12.2018

127 Şüpheli Ticari Alacaklar (Taslak Hes. Plan)	1.151.321,81	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar (TDHP)		1.151.321,81

Şunu da belirtmekte fayda vardır ki; VUK'a göre şüpheli hale gelen ticari alacaklara herhangi bir dava konusu olmadıkça karşılık ayrılmaz fakat BOBİ FRS'de şüpheli alacak kalemi tespit edildiğinde karşılık ayırmak gerekmektedir. Örnek uygulamadaki bilançoda şüpheli alacakların 791.785,08 TL'lik kısmı için karşılık ayrıldığı görülmektedir. Buna göre yapılacak dönüşümde öncelikle hesaplar ilgili oldukları mevzuatların hesap planlarındaki ilgili kalemlere yansıtılacaktır. Bilançoda

görülen şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılık tutarları da BOBİ FRS’de ilgili olduğu hesaba aktarılacaktır.

31.12.2018

129 Şüp. Tic. Alacak. Karş. (-) (TDHP)	791.785,08	
129 Tic. Alacak. Değ. Düş. Karş. (-) (Taslak Hes. Plan)		791.785,08
651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri (-) (Taslak Hes. Plan)	791.785,08	
654 Karşılık Giderleri (-) (TDHP)		791.785,08

BOBİ FRS’de herhangi bir alacak kalemi tahsil edilemediğinde illaki davaya konu olmasına gerek yoktur. Söz konusu alacak kalemi şüpheli hale geldiğinde karşılık ayrılması gerekmektedir. Buna göre aradaki fark kadar (1.151.321,81 – 791.785,08) 359.536,73 TL’nin %20’si kadar ertelenmiş vergi varlığı ve sürdürülebilir faaliyetlerden ertelenmiş vergi geliri etkisi ortaya çıkacaktır.

31.12.2018

651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri (-) (Taslak Hes. Plan)	359.536,73	
129 Tic. Alacak. Değ. Düş. Karş. (-) (Taslak Hes. Plan)		359.536,73

Buna göre alacak senetlerinin BOBİ FRS’ye uygun dönüşümü de şu şekilde olacaktır;

31.12.2018

121 Alacak Senetleri (Taslak Hesap Planı)	10.287.019,41	
121 Alacak Senetleri (TDHP)		10.287.019,41

127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı: Bilançoda ‘‘127 Diğer Ticari Alacaklar’’ hesabında yer alan 533.633 TL işletmenin deposunda çıkan yangından sonra sigorta şirketinin işletmeye ödeyeceği tutardır. Bu tutarda herhangi bir değişim yapılmadan doğrudan taslak hesap planında yer alan ‘‘12 Ticari Alacaklar’’ grubunun ‘‘126 Diğer Ticari Alacaklar’’ hesap kalemine aktarılacaktır.

31.12.2018

126 Diğer Ticari Alacaklar	533.633	
127 Diğer Ticari Alacaklar		533.633

136 Diğer Çeşitli Alacaklar: Bilançoda ‘‘136 Diğer Çeşitli Alacaklar’’ hesabında yer alan 728.382,39 TL BOBİ FRS finansal durum tablosuna yansıtılırken

herhangi bir değişiklik yapılmayacaktır ve itibari değeri ile işlem görecektir. Ancak taslak hesap planındaki ‘‘13 Diğer Alacaklar’’ hesap grubundaki ‘‘136 Diğer eşitli Alacaklar’’ kalemine aktarılacaktır.

31.12.2018

136 Diğer eşitli Alacaklar (Taslak Hesap Planı)	728.382,39	
136 Diğer eşitli Alacaklar (TDHP)		728.382,39

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı: İşletmenin deposunda mamul elde etmek amacıyla bulunan ilk madde ve malzeme tutarı bilançoda da görüldüğü gibi 3.289.737,16 TL’dir. İşletme kişisel bakım ürünleri ürettiği ve ürünlerin de bozulma kapasitesi yüksek olduğu için bu hammaddeleri 12 ay içinde tedarikçiden almış, işlemiş ve satmışa hazır hale getirmiştir. Bu hesapta yer alan tutar, BOBİ FRS taslak hesap planındaki ‘‘15 Stoklar’’ grubunda yer alan ‘‘150 İlk Madde ve Malzeme’’ hesabında gösterilecektir.

31.12.2018

150 İlk Madde ve Malzeme (Taslak Hesap Planı)	3.289.737,16	
150 İlk Madde ve Malzeme (TDHP)		3.289.737,16

153 Ticari Mallar Hesabı: İşletmenin ‘‘153 Ticari Mallar’’ hesabında bulunan ticari malların fiili envanteri tamamlanmış ve sonuçta 19.979.427,10 TL’lik mal bulunduğu tespit edilmiştir. Bu hesapta bulunan 5.529.427,10 TL’lik tutar vade farkını ifade etmektedir. Bilindiği üzere MSUGT’ta edinilen ticari mallar için ödenecek vade farkları, söz konusu malın maliyet bedeline eklenir. Ancak BOBİ FRS’de bu tutarı ayrı bir hesapta göstermek gerekeceğinden dönüşüme ilişkin düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Buna göre öncelikle, TDHP’de ‘‘153 Ticari Mallar’’ hesabında yer alan tutar taslak hesap planında karşılığı olan ‘‘153 Ticari Mallar’’ hesabına aktarılacaktır. Ardından vade farkına ilişkin tutar ‘‘328 Ertelenmiş Vade Farkı Gideri’’ hesabında gösterilecektir. Bu durumda finansal durum tablosunda ‘‘153 Ticari Mallar’’ hesabında gösterilecek olan tutar net tutar olmalıdır.

Finansal Durum Tablosuna Yansıtılacak Net Tutar;

$$19.979.427,10 - 5.529.427,10 = \underline{14.450.000}$$

BOBİ FRS’de ticari işlemlerden kaynaklanan vade farkları itfa edilmiş değerleri üzerinden etkin faiz oranına göre değerlendirilmelidir. Buna göre;

$$*Gelecek Değer = (\text{Bugünkü Değer}) \times (1+f)^2$$

$$19.979.427,10 = (14.450.000) \times (1+f)^2 \text{ ise,}$$

$$(1+f)^2 = 19.979.427,10/14.450.000,00$$

$$(1+f)^2 = 1.38265 = (1+f) = \sqrt{1.38265} \text{ ise, } f=0,17586$$

Etkin Faiz Oranı %17,58 olarak tespit edilmiştir.

$$(19.979.427,10) \times (0,17586) = 3.512.383,28 \text{ TL}$$

Bu durumda (5.529.427,10 – 3.512.383,28) 2.017.043,82 TL'nin %20'si kadar ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olacak ve ertelenmiş vergi geliri söz konusu olacaktır. Yapılacak düzeltme kayıtları ise;

31.12.2018

153 Ticari Mallar (Taslak Hesap Planı)	19.979.427,10	
153 Ticari Mallar (TDHP)		19.979.427,10
328 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-) (Taslak Hes. Plan)	2.017.043,82	
650 Tic. Borç. İliş. Vade Farkları ve Esas Faal.	3.512.383,28	
İlgili Kur Farkı Zararları (-) (Taslak Hes. Plan)		
153 Ticari Mallar (Taslak Hes. Plan)		5.529.427,10

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı: İşletmenin 2018 dönemi boyunca sipariş ettiği stok kalemlerine ilişkin ödediği avans tutarı 4.220.314,46 TL'dir. Bilançoda "159 Verilen Sipariş Avansları" hesabında yer alan bu tutar, BOBİ FRS'ye dönüşümde taslak hesap planındaki "159 Verilen Sipariş Avansları" hesap kalemine aktarılmalıdır.

31.12.2018

159 Verilen Sipariş Avansları (Taslak Hesap Planı)	4.220.314,46	
159 Verilen Sipariş Avansları (TDHP)		4.220.314,46

180 Gelecek Aylara Ait Giderler: İşletme 6 aylık kira bedelini 31 Aralık 2018 tarihinde peşin ödemiştir. Buna göre söz konusu kira bedeli 215.747,86 TL'dir. 180 hesapta yer alan toplam 215.747,86 TL'lik bakiyenin, BOBİ FRS'ye dönüşümü sağlanırken; taslak hesap planındaki "18 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları" hesap grubunun "180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler" kalemine yansıtılacaktır.

31.12.2018

180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler (Taslak Hesap Planı)	215.747,86	
180 Gelecek Aylara Ait Gid. (TDHP)		215.747,86

190 Devreden KDV Hesabı: Bilançoda ‘‘190 Devreden KDV’’ hesabında yer alan 1.075.971,23 TL’lik tutar BOBİ FRS’ye dönüştürülürken taslak hesap planında yer alan ‘‘19 (190-195) Diğer Dönen Varlıklar’’ hesap grubunun alt kalemi olan ‘‘190 Devreden KDV’’ hesabına kaydedilecektir.

31.12.2018

190 Devreden KDV (Taslak Hesap Planı)	1.075.971,23	
190 Devreden KDV (TDHP)		1.075.971,23

3.4.4.2. Duran Varlık Hesaplarının Dönüşümü

226 Verilen Depozito ve Teminatlar: Bu hesapta bulunan 13.287,87 TL’nin herhangi bir vade farkına konu olmadığı bilinmektedir. Söz konusu depozito ticari malları depolamak amacıyla kiralanan deponun tazminatı olup, depo boşaltılana kadar bu hesapta bekletilecektir. TDHP’de ‘‘226 Verilen Depozito ve Teminatlar’’ hesabına yansıtılan bu söz konusu tutar, BOBİ FRS finansal durum tablosundaki duran varlıklar grubundaki ‘‘23 Diğer Alacaklar’’ hesap grubundaki ‘‘234 Verilen Depozito ve Teminatlar’’ hesabına aktarılacaktır.

31.12.2018

234 Verilen Depozito ve Teminatlar (Tas. Hes. Plan)	13.969,00	
226 Verilen Depozito ve Teminatlar (TDHP)		13.969,00

250 Arazi ve Arsalar Hesabı: Arazi ve arsalar hesabında yer alan 3.017.764,82 TL tutarındaki bakiye işletmenin değer artışı sağladığında satmayı planladığı bir arsadır. Elde tutma amacı yönünden ‘‘Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller’’ hesap kalemine yazılmalıdır. Standarda göre işletme yatırım amacıyla elde tuttuğu gayrimenkullerini yeniden değerlemeye tabi tutmaktadır. VUK’ta boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmamakta sadece üzerinde tesis bulunan araziler adına amortisman ayrılabilir. Buna göre ‘‘250 Arazi ve Arsalar’’ hesabında yer alan 3.017.764,82 TL’si BOBİ FRS taslak hesap planından hareketle ‘‘24 (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller’’ hesap grubundaki ‘‘245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller’’ hesabına yazılmalıdır. Yeniden değerlendirme sonucunda tespit edilen tutar 5.000.000 TL olup, bu tutar da taslak hesap planındaki gelir tablosu kalemlerinden olan ‘‘647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar’’ hesabına yansıtılmalıdır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin defter değerleri ile yeniden

değerleme tutarı arasındaki fark olan (5.000.000 – 3.017.764,82=) 1.982.235,18 TL'nin %20'si kadarlık ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğacaktır.

31.12.2018

245 GUD İle Ölçülen Yatırım Amaçlı G.menkuller (Taslak Hesap Planı) 250 Arazi ve Arsalar (TDHP)	3.017.764,82	3.017.764,82
245 GUD İle Ölçülen Yatırım Amaçlı G.menkuller (Taslak Hesap Planı) 647 Yat. Amaç. G.menkullerden. Elde Ed. Gel. ve Kazançlar (Taslak Hesap Planı)	1.982.235,18	1.982.235,18

252 Binalar Hesabı: Bu hesapta yer alan 1.836.900,59 TL VUK'a göre söz konusu binanın defter bedelidir. Ayrıca binalara ilişkin birikmiş amortisman tutarı da 918.450,20 TL'dir. BOBİ FRS'de bina ve üzerinde yer aldığı arsa ayrı ayrı değerlendirilir. Yapılan tespitler sonucunda bina bedelinin 1.000.000 TL, binanın üzerine kurulu arsanın ise 836.900,59 TL olduğu belirlenmiştir.

Binanın üzerinde yer aldığı arsaya, BOBİ FRS 12. Bölüme göre amortisman ayrılmaması dolayısıyla arsa olduğu gibi taslak hesap planındaki "25 Maddi Duran Varlıklar" grubu içindeki "250 Arazi ve Arsalar" kalemine 836.900,59 TL olarak yansıtılacaktır. Bu durumda yapılacak düzeltme kayıtları;

31.12.2018

250 Arazi ve Arsalar (Taslak Hesap Planı) 252 Binalar (TDHP)	836.900,59	836.900,59
---	------------	------------

İşletmedeki muhasebe politikaları seçimi sırasında binaların sonraki dönem değerlemelerinde yeniden değerlendirme modeli benimsenmiştir. Bu nedenle işletme, binalarına ilişkin gerekli incelemeleri uzmanlara yaptırmış ve gerçeğe uygun değer tutarı 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre yapılacak hesaplamalar aşağıda incelenebilir;

* Binanın Kayıtlı Değeri – Birikmiş Amortisman Tutarı = Net Defter Değeri*
(1.000.000) - (918.450,20) = 81.549,80 TL; binanın net defter değeridir.

Binaya ilişkin G.U.D. = 1.200.000 TL'dir.

Değer artış oranı = G.U.D./Net Defter Değeri

1.200.000/81.549,80 = 12,26244; değer artış oranıdır.

* Binaya Eklenecek Tutar = (Kayıtlı Değer x Değer Artış Oranı) – (Kayıtlı Değer)*
(1.000.000) x (12,26244) = 12.262.440 TL

$$(12.262.440) - (1.000.000) = 11.262.440 \text{ TL}$$

$$* \text{ B. Amortismana Eklenecek Tutar} = \frac{(\text{Amortisman Tutarı} \times \text{Değer Artış Oranı})}{(\text{Amortisman Tutarı})}$$

$$(918.450,20) \times (12,26244) = 11.262.440,00 \text{ TL}$$

$$(11.262.440,47) - (918.450,20) = 10.343.980,27 \text{ TL}$$

Binaların yeniden değerlemeye tabi tutulması sonucunda değer düşüklüğüne uğradığına dair herhangi bir gösterge olmadığından değer düşüklüğü testi yapılmamıştır. Bu hesaplamalara göre, işletmenin bilançosunda yapılacak düzeltme kaydı şu şekilde olacaktır;

31.12.2018

252 Binalar (Taslak Hes. Plan)	11.262.440	
258 Birikmiş Amortismanlar (-) (Taslak Hes. Plan)		10.343.980,27
551 M.D.V. Yeniden Değ. Artışları (Tas. Hes Plan)		918.459,73

İşletme, yeniden değerlendirme işlemi sonucu 918.459,73 TL'nin %20'si kadarlık bir kadar ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile karşı karşıyadır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı: İlgili hesapta bulunan 422.361,15 TL işletmedeki makine ve cihazların kayıtlı değeridir. İşletmenin makine ve cihazlarını sonraki dönemlerde değerlerken kullandığı muhasebe politikası maliyet modeliyle değerlendirme yöntemidir. Maliyet modeli yöntemiyle değerlemede varlığın kayıtlı değerinden birikmiş amortismanlar ve eğer varsa değer düşüklüğü tutarları indirilir. Buna göre, varlığa ilişkin birikmiş amortisman tutarı ise 181.011,93 TL'dir.

Buna göre, işletmenin bilançosunda yapılacak düzeltme kaydı şu şekilde olacaktır;

31.12.2018

253 Tesis, Makine ve Cihazlar (Taslak Hesap Planı)	422.361,15	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar (TDHP)		422.361,15
257 Birikmiş Amortismanlar (-) (TDHP)	181.011,93	
258 Birikmiş Amortismanlar (-) (Taslak Hes. Plan)		181.011,93

Değer düşüklüğü testi için gerekli olan bilgiler ise şu şekildedir;

- Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 112.000 TL
- Varlığın kullanım değeri de 120.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre hesaplamalar şu şekilde gerçekleşecektir;

*Öncelikle kullanım değeriyle (120.000) , satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (112.000) karşılaştırılacak ve büyük olan tutar geri kazanılabilir değer olarak

tespit edilecektir. Buna göre bu makine ve cihaz kalemlerinin geri kazanılabilir tutarı 120.000 TL olarak bulunmuştur.

*Sonrasında varlıkların net defter değerleri tespit edilmelidir. Yani kayıtlı değerden (422.361,15), birikmiş amortisman tutarları (181.011,93) indirilmelidir. Böylece bulunan 241.349,22 TL varlıkların net defter değerini gösterir.

*Son aşamada ise geri kazanılabilir tutar (120.000 TL) ile net defter değeri (241.349,22) karşılaştırılarak küçük olan tutar belirlenmeli ve bu tutar söz konusu varlıkların yeni değeri olarak kayda alınmalıdır.

Varlıkların defter değeri (241.349,22), geri kazanılabilir tutarlarını (120.000) 121.349,22 TL aşmıştır. Bu da demektir ki; söz konusu varlıklar değer düşüklüğü uğramıştır ve defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşan kısım kadar karşılık ayrılması gerekmektedir.

31.12.2018

651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer	121.349,22	
Düşüklüğü Karşılık Giderleri (Taslak Hes. Plan)		
257 M.D.V. Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		121.349,22
(Taslak Hesap Plan)		

Yeniden değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılığı tutarı olan, 121.349,22 TL'nin %20'si kadar ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir işlem olduğu anlaşılmaktadır.

254 Taşıtlar Hesabı: Hesabın bakiyesi 1.623.729,43 TL'dir. Birikmiş amortisman tutarı ise 369.879,27 TL'dir. Yapılan analizlerde, yeniden değerlendirme tutarı ise 1.800.000 TL'dir. Taşıtlar sonraki dönemlerde değerlendirirken, yeniden değerlendirme modeli uygulanmıştır.

Taşıtların Kayıtlı Değeri – Birikmiş Amortisman Tutarı = Net Defter Değeri
(1.623.729,43) – (369.879,27) = 1.253.850,16 TL; taşıtların net defter değeridir.

Taşıtlara ilişkin G.U.D. = 1.800.000 TL'dir.

Değer artış oranı = G.U.D./Net Defter Değeri

1.800.000/1.253.850,16 = 1,43557; değer artış oranıdır.

* Taşıtlara Eklenecek Tutar = (Kayıtlı Değer x Değer Artış Oranı) – (Kayıtlı Değer)*

(1.623.729,43) x (1,43557) = 2.330.977,25 TL

(2.330.977,25) – (1.623.729,43) = 707.247,82 TL

* B. Amortisman Eklenecek Tutar = (Amortisman Tutarı x Değer Artış Oranı) – (Amortisman Tutarı)*

$$(369.879,27) \times (1,43557) = 530.987,58 \text{ TL}$$

$$(530.987,58) - (369.879,27) = 161.108,31 \text{ TL}$$

Yapılan hesaplamalar sonucunda taşıtların herhangi bir değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir gösterge olmadığından değer düşüklüğü testi yapılmamıştır. Bu hesaplamalara göre, işletmenin bilançosunda yapılacak aktarma kaydı şu şekilde olacaktır;

31.12.2018

254 Taşıtlar (Taslak Hesap Planı)	707.247,82	
258 Birikmiş Amortismanlar (-)		161.108,31
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		546.139,51

Buna göre işletmenin taşıtlarının yeniden değerlendirilmesi sonucu yaşanan 546.139,61 TL'lik değer artışının %20'si kadarlık bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

255 Demirbaşlar Hesabı: Hesabın bakiyesi 392.844,45 TL, birikmiş amortismanlarının tutarı ise 78.568,89 TL şeklindedir. İşletmenin BOBİ FRS'ye geçiş dolayısıyla demirbaşlarını sonraki dönemlerde değerlemek için seçtiği muhasebe politikası, maliyet modeliyle değerlemedir. Öncelikle demirbaşlara ilişkin birikmiş amortismanlar indirilecek, ardından değer düşüklüğü testi yapılacaktır.

31.12.2018

255 Demirbaşlar (Taslak Hesap Planı)	392.844,45	
255 Demirbaşlar (TDHP)		392.844,45
257 Birikmiş Amortismanlar (-) (TDHP)	78.568,89	
258 Birikmiş Amortismanlar (-) (Taslak Hes. Planı)		78.568,89

Birikmiş amortismanlar varlığın defter değerinden indirildikten sonra değer düşüklüğü testine geçilecektir. Buna göre, demirbaşlara ilişkin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer tutarı 412.000 TL ve kullanım değeri de 425.000 TL olarak tespit edilmiştir. Yapılacak işlemler şu şekildedir;

*Öncelikle kullanım değeriyle (425.000), satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (412.000) karşılaştırılacak ve büyük olan tutar geri kazanılabilir değer olarak tespit edilecektir. Buna göre bu makine ve cihaz kalemlerinin geri kazanılabilir tutarı 425.000 TL olarak bulunmuştur.

*Sonrasında varlıkların net defter değerleri tespit edilmelidir. Yani kayıtlı değerden (392.844,45), birikmiş amortisman tutarları (78.568,89) indirilmelidir. Böylece bulunan 314.275,56 TL varlıkların net defter değerini gösterir.

*Son aşamada ise geri kazanılabilir tutar (425.000) ile defter değeri (314.275,45) karşılaştırılarak küçük olan tutar belirlenmeli ve bu tutar söz konusu varlıkların yeni değeri olarak kayda alınmalıdır.

Bu hesaplamalardan anlaşılıyor ki, işletme bünyesinde bulunan demirbaş kalemlerinin geri kazanılabilir tutarı, net defter değerlerini aşmıştır. Yani herhangi bir değer düşüklüğü olduğu söylenemez.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı: VUK'ta gerçekleştirilen yatırımlar somut olarak hayata geçmeden yani işletme tarafından iktisap edilmeden amortisman tabii tutulması kabul edilmez. Bu nedenle ilgili hesapta bulunan 168.709,57 TL'lik yapılmakta olan yatırıma ait herhangi bir amortisman tutarı bulunmamaktadır. Çünkü söz konusu projenin 2020 yılında tamamlanması beklenmektedir. Buna göre BOBİ FRS'de ilgili hesap kalemine söz konusu tutar doğrudan aktarılacaktır.

BOBİ FRS'de yapımı 1 yıldan daha uzun süren varlıkların tamamlanma yüzdesine göre kayda alınması gerektiği bilinmektedir. Ancak BOBİ FRS'de de yapımı uzun süren yatırımlar hayata geçmeden amortisman ayrılamaz.

31.12.2018

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar (Taslak Hesap Plan)	168.709,57	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (TDHP)		168.709,57

260 Haklar Hesabı: Haklar hesabında bulunan 2000 TL TDHP'de "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu içinde ve "260 Haklar" hesabında izlenirken, BOBİ FRS'ye geçişte de "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" grubunda ve "261 Haklar" kalemine yansıtılmalıdır. Bu yansıtma yapılırken herhangi bir dönüşüm işlemi yapılmayacaktır.

31.12.2018

261 Haklar (Taslak Hesap Plan)	2.000	
260 Haklar (TDHP)		2.000

264 Özel Maliyetler Hesabı: İşletme kiralık olarak kullandığı depo binasına 5.127,12 TL'lik klima taktırmıştır. Buna ilişkin birikmiş amortisman tutarı ise 2.100

TL olarak tespit edilmiştir. MSUGT'un hesap planında ‘‘26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar’’ içerisinde yer alan bu kalem BOBİ FRS’de ‘‘25 Maddi Duran Varlıklar’’ hesap grubu içinde, ilgili olduğu hesap kalemine yansıtılacaktır. Söz konusu klimalar demirbaş niteliğinde olduğundan, bu tutarın BOBİ FRS’ye uyumlu taslak hesap planındaki ‘‘255 Demirbaşlar’’ hesabına atılması uygundur.

BOBİ FRS’de özel maliyet hesabı tanımlanmamıştır ve bu hesaptaki tutarların maddi duran varlıklara yansıtılması sebebiyle bu hesapla ilgili olan birikmiş amortisman tutarları da maddi duran varlıklar için ayrılan amortisman kalemi olan ‘‘257 Birikmiş Amortismanlar’’ kalemine aktarılmalıdır.

31.12.2018

255 Demirbaşlar (Taslak Hesap Planı)	5.217,12	
264 Özel Maliyetler (TDHP)		5.127,12
268 Birikmiş Amortisman(-) (TDHP)	2.100	
257 Birikmiş Amortisman(-) (Taslak Hes. Plan)		2.100

Yapılan bu düzeltmeler sonucunda demirbaşlar kaleminin güncel kaydı;

31.12.2018

255 Demirbaşlar (Taslak Hesap Planı)	398.061,57	
255 Demirbaşlar (TDHP)		398.061,57
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	80.668,89	
258 Birikmiş Amortismanlar (-)		80.668,89

Amortisman süreleri eşit kabul edildiğinde ve demirbaşlar kaleminde herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmediğinden ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü söz konusu olamaz.

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı: Diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabında yer alan 22.014,56 TL’ye ait birikmiş amortisman tutarı 7.617,72 TL’dir. Standardın, maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilme sürecinde sadece maliyet yöntemiyle değerlendirilmesine müsaade etmesi dolayısıyla maddi olmayan duran varlık kalemlerinin düzeltilmesi aşamasında sadece bu yöntem uygulanacaktır. Buna göre öncelikle birikmiş amortisman tutarları indirilecektir;

31.12.2018

266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Taslak Hes. Planı)	22.014,56	
257 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TDHP)		22.014,56
268 Birikmiş Amortismanlar (-) (TDHP)	7.617,72	
268 Birikmiş Amortismanlar (-) (Taslak Hes. Planı)		7.617,72

Birikmiş amortismanlar varlığın defter değerinden indirildikten sonra, değer düşüklüğü testi yapılacaktır. Buna göre varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 25.000 TL ve kullanım değeri 21.000 TL'dir. Buna göre öncelikle değer düşüklüğü olup olmadığı kontrol edilecektir.

*Öncelikle kullanım değeriyle (21.000) , satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (25.000) karşılaştırılacak ve büyük olan tutar geri kazanılabilir değer olarak tespit edilecektir. Buna göre bu makine ve cihaz kalemlerinin geri kazanılabilir tutarı 25.000 TL olarak bulunmuştur.

*Sonrasında varlıkların defter değerleri tespit edilmelidir. Yani kayıtlı değerden (22.014,56), birikmiş amortisman tutarları (7.617,72) indirilmelidir. Böylece bulunan 14.396,84 TL varlıkların defter değerini gösterir.

*Son aşamada ise geri kazanılabilir tutar (25.000) ile defter değeri (14.396,84) karşılaştırılarak küçük olan tutar belirlenmeli ve bu tutar söz konusu varlıkların yeni değeri olarak kayda alınmalıdır.

Bu hesaplamalara göre varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü saptanamamıştır.

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı: Hesapta yer alan 11.406,04 TL BOBİ FRS'ye dönüştürülürken taslak hesap planındaki karşılığı olan " 280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler" hesap kalemine herhangi bir düzeltme işlemi yapılmadan doğrudan yansıtılmalıdır.

31.12.2018

280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler (Taslak Hesap Planı)	11.406,04	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler (TDHP)		11.406,04

3.4.4.3. Kısa Vadeli Finansal Yükümlülük Hesaplarının Dönüşümü

300 Banka Kredileri Hesabı: İşletme 10.02.2018 ticari mal alımında kullanmak amacıyla 9 ay vadeli ve 15.964.078,02 TL'lik banka kredisinin X Bankasından

sağlamıştır. Bu hesapta bulunan krediye ilişkin banka masrafı ve faiz gideri toplamı 1.926.381,59 TL olup, gelir tablosundaki ‘‘660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)’’ hesabında yer almaktadır ve BOBİ FRS’ye dönüşüm aşamasında taslak hesap planındaki ‘‘670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)’’ hesabına aktarılmalıdır. Çekilen bu kısa vadeli krediye ilişkin, etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplanmasına gerek yoktur. Çünkü kısa vadede VUK’a uygun gerçekleştirilen basit faiz hesabı ile etkin faiz hesabı arasında pek de bir fark yoktur.

BOBİ FRS’ye göre yapılacak dönüşüm kayıtları şöyle olacaktır;

31.12.2018

300 Banka Kredileri (TDHP)	15.964.078,02	
300 Banka Kredileri (Taslak Hesap Planı)		15.964.078,02

309 Diğer Mali Borçlar Hesabı: İşletme acil nakit ihtiyacı sebebiyle işletmeye komşu başka bir işletmeden 50.618,93 TL’lik borç almıştır. Bu kalemdede yer alan tutar BOBİ FRS’ye dönüştürülürken de banka kredilerinde olduğu gibi, kısa vadeli bir yükümlülük olduklarından itibari değerleri ile değerlendirilecek ve finansal tablolara olduğu gibi yansıtılacaklardır. Bu hesapta bulunan tutar BOBİ FRS finansal durum tablosunda, yeni taslak plana uygun olarak ‘‘30 (300-308) Finansal Yükümlülükler’’ grubu altında ve ‘‘307 Diğer Finansal Yükümlülükler’’ kalemine yazılmalıdır. Buna göre yapılacak düzeltme kaydı;

31.12.2018

309 Diğer Mali Borçlar (TDHP)	50.618,93	
307 Diğer Finansal Yükümlülükler (Taslak Hes. Plan)		50.618,93

320 Satıcılar Hesabı: İşletmenin 2018 faaliyet döneminde tedarikçilerine ödemekle yükümlü olduğu senetsiz alacaklarını gösteren hesapta 5.070.290,69 TL bulunmaktadır. Bu hesaba ilişkin yapılan analizlerde tedarikçilere olan borçların tamamı kısa vadeli olduğundan TDHP’deki ‘‘320 Satıcılar’’ hesabından, taslak hesap planındaki ‘‘320 Satıcılar hesabına aktarım yapılacaktır.

31.12.2018

320 Satıcılar (TDHP)	5.070.290,69	
320 Satıcılar (Taslak Hesap Planı)		5.070.290,69

321 Borç Senetleri Hesabı: İşletmenin 2018 yılı içinde kısa vadeli, senetli satışlar karşılığı kayda aldığı hesapta 18.349.812 TL’lik senet mevcudu vardır. Satıcılar hesabındaki mantıkla hareket edilerek kısa vadeli senetli satış tutarları da

itibari değeri ile değerlenecektir. Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplanıp reeskont işlemi yapılmasına gerek yoktur. Bu nedenle finansal durum tablosundaki ‘‘321 Ticari Borçlar’’ kalemine 18.349.812 TL yazılmalıdır.

31.12.2018

321 Borç Senetleri (TDHP)	18.349,812	
321 Borç Senetleri (Taslak Hesap Planı)		18.349,812

329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı: İşletmenin 2018 faaliyet dönemi içerisinde müşterilerine teslim etmek için yaptığı nakliyat giderleri 51.148,66 TL’dir. Bu hesapta yer alan 51.148,66 TL BOBİ FRS finansal durum tablosu oluşturulurken ilgili olduğu hesap grubundaki kaleme yansıtılacaktır. Başkaca bir değişime uğramayacaktır.

31.12.2018

329 Diğer Ticari Borçlar (TDHP)	51.148,66	
329 Diğer Ticari Borçlar (Taslak Hesap Planı)		51.148,66

331 Ortaklara Borçlar Hesabı: İşletmenin 6 adet ortağı bulunmaktadır ve ortakların 2018 yılı içerisinde kişisel hesaplarından işletmenin kasasına aktardığı tutar 4.295.526,79 TL olarak kayıtlara yansımıştır. Bu hesapta BOBİ FRS’ye dönüşüm aşamasında herhangi bir değişim olmayacaktır. Ancak TDHP ile aynı ismi taşıyan taslak plandaki ‘‘33 Diğer Borçlar’’ hesap grubuna ve ‘‘331 Ortaklara Borçlar’’ kalemine aktarılacaktır.

31.12.2018

331 Ortaklara Borçlar (TDHP)	4.295.526,79	
331 Ortaklara Borçlar (Taslak Hesap Planı)		4.295.526,79

335 Personele Borçlar Hesabı: İşletmenin pazarlama müdürü Ayşe Hanım sık sık Őehir değiştirerek işletme ile ilgili satış çevresi oluşturmaya çalışmaktadır. Ayşe hanımın iş ile ilgili yaptığı giderler nedeniyle kişisel hesabından ödediği ve iş seyahati dönüşü işletmeden aldığı personele toplam tutar 154.706,47 TL’dir. Buna göre dönüşüm aşamasında TDHP’deki hesap kalemlerinden BOBİ FRS taslak hesap planı kalemlerine dönüşümle birlikte gerekli düzeltmeler yapılacaktır.

31.12.2018

335 Personele Borçlar (TDHP)	154.706,47	
335 Personele Borçlar (Taslak Hesap Planı)		154.706,47

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı: İşletmenin sipariş üzerine ürettiği ürünlerinden aldığı avansların yansıtıldığı bu hesabın bakiyesi 1.414.706,19 TL'dir. Bu tutar TDHP'de '34 Alınan Avanslar' hesap grubunu altındaki '340 Alınan Sipariş Avansları' kalemine kaydedilmiştir. Ancak BOBİ FRS'ye dönüşümde '34 (345-349) Alınan Avanslar' hesap grubundaki '345 Alınan Sipariş Avansları' hesabına yansıtılacaktır.

31.12.2018

340 Alınan Sipariş Avansları (TDHP)	1.414.706,19	
345 Alınan Sipariş Avansları (Taslak Hes. Plan)		1.414.706,19

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı: İşletmenin 2018 faaliyet dönemi içerisinde tahakkuk etmiş ama henüz ödememiş olduğu tüm KDV, Kurumlar Geçici Vergisi, Sorumlu Sıfatıyla Tahsil Ettiği Gelirlerden Kaynaklanan Vergiler ile diğer tüm vergi kalemlerinin tamamı bu hesaba yansıtılmış olup bakiyesi 346.790,78 TL olarak bilançoda görülmektedir. Ancak BOBİ FRS'de söz konusu vergi kalemlerinin tamamı için ayrı hesaplar açılmıştır ve ilgili hesaplara dağıtılmalıdır. İşletmece yapılan tespite göre 2018 yılı biterken tahakkuk etmiş ve Vergi İdaresine ödenmesi gereken vergilerin dağılımı;

*KDV Vergisi: 46.000

*Muhtasar Vergisi: 100.000

*Damga Vergileri: 790,78

*Kurum Geçici Vergiler Toplamı: 200.000

Bilindiği gibi MSUGT'ta '360 Ödenecek Vergi ve Fonlar' hesabında işletmenin tahakkuk eden ancak henüz ödemesinin gerçekleşmediği vergileri yer almaktadır. İşletme son ödemesi 26 Ekim 2018'de olan Muhtasar Beyannameye ilişkin vergisini ve 26 Kasım 2018'de Kurumlar Geçici Beyannameye ilişkin vergisini ödeyememiş ve Aralık 2018 dönemine ait KDV Vergisi ile birlikte hepsini bir sonraki dönemde ödeyebileceğini belirtmiştir.

Bu bilgilerden hareketle yapılacak düzeltme kaydı şu şekilde olacaktır.

31.12.2018

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar (TDHP)	346.790,78	
360 Gelir Üzerinden Al. Ver. (Taslak Hes. Plan)		200.000,00
361 Sorumlu Sıfatıyla Öd. Ver. (Taslak Hes. Plan)		100.000,00
362 Ödenecek KDV (Taslak Hes. Plan)		46.000,00
364 Ödenecek Diğer Vergiler (Taslak Hes. Plan)		790,78,00

Bu kayda göre VUK'a uygun hazırlanan bilançodaki "36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesap grubundaki "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabı BOBİ FRS'ye uygun hazırlanan taslak hesap planından hareketle ilgili oldukları hesap kalemlerine aktarılmıştır.

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri: İşletmenin 2018 yılı içerisinde sosyal güvenlik kurumunun belirlediği kesintiler doğrultusunda, çalışanlarının maaşlarından kestiği ve işverenin kendi adına ilgili kuruma ödeyeceği tutarlar bu hesapta izlenir. Söz konusu ödemelere ilişkin toplam bakiye 54.448,63 TL'dir. Bu dönüşümden hareketle işletme BOBİ FRS'ye uyumlu hesapları kullanarak gerekli düzeltmeleri yapmalıdır.

31.12.2018

361 Ödenecek Sos. Güv. Kes. (TDHP)	54.448,63	
365 Ödenecek Sos. Güv. Kes. (Taslak Hes. Plan)		54.448,63

Bu düzeltme kaydından sonra bilançoda "368 Vadesi Geçmiş, Ertilenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesabı ile "369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler" hesabı da BOBİ FRS'de ilgili olduğu hesap kalemine aktarılacaktır. Bu kalemlere ait hesap gruplarının ve hesap kalemlerini adı TDHP'de ve taslak hesap planında aynı şekilde yer almaktadır.

31.12.2018

368 Vad. Geç. Ert. veya Taksit. Ver ve Diğ. Yük. (TDHP)	187.594,46	
368 Vad. Geç. Ert. veya Taksit. Ver. ve Diğ. Yük. (Tas. Hes. Planı)		187.594,46
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler (TDHP)	2886,00	
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler(Tas. Hes. Plan.)		2886,00

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları: İşletmenin vergi yükümlülükleri için ayırdığı karşılıklar toplamı 595.106,66 TL'dir. MSUGT'ta dönem sonunda bu hesapta yer alan tutar "691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabına aktarılır. Ancak BOBİ FRS'de bu hesap "691 Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)" hesabı ile çalışır. TDHP'de de MSUGT'ta da 691 hesap bulunmasına rağmen bu hesapların isimleri farklı şekilde tanımlanmıştır. Buna göre yapılacak düzeltme kaydı şöyle olacaktır;

31.12.2018

370 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş. (TDHP)	595.106,66	
370 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş. (Taslak Hes. Plan)		595.106,66
691 Sürdürülen Faaliyetlerden Dön. Karı Yasal Vergi Gideri (Taslak Hes. Plan)	595.106,66	
691 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş. (TDHP)		595.106,66

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-):

İşletmenin ‘‘193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar’’ hesabında yer alan bakiyesi, dönem sonunda ‘‘371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri’’ hesabına aktarılır. Buna göre işletmenin 2018 yılı içinde ödediği vergilerin izlendiği hesapta 576.815,61 TL bakiye yer almaktadır. BOBİ FRS’de de bu hesap aynı hesap numarası ve aynı isimler yer almaktadır. Buna göre yapılacak düzetme kaydı;

31.12.2018

371 Dön. Karı. Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük. (-) (Taslak Hesap Planı)	576.815,61	
371 Dön. Kar. Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük. (-) (TDHP)		576.815,61

3.4.4.4. Uzun Vadeli Finansal Yükümlülük Hesaplarının Dönüşümü

400 Banka Kredileri Hesabı: İşletme 06/06/2018 tarihinde Y Bankasından 24 ay vadeli ve 500.000 TL değerinde bir kredi kullanmıştır. Bu kredi için toplamda 144.269,78 TL’lik bir faiz gideri söz konusudur. İşletme 2018 yılı içerisinde, ilgili kredi için 113.593,96 TL anapara ve 58.750,99 TL faiz ödemesi gerçekleştirmiştir. Buna göre 2018 yılı bilançosunda ‘‘400 Banka Kredileri’’ hesabında 386.406,96 TL bakiye bulunmaktadır. Bu bakiye işletmenin, kredinin anapara taksitlerini ödedikten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Finansman gideri tutarı ise ilgili gider hesabında (661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri) takip edilmiştir.

Dönüşüme konu olan 2018 yılı bilançosunda, uzun vadeli kredisi için ödediği vade farkını BOBİ FRS’ye uyumlu hale getirmek için etkin faiz yöntemine göre yeniden hesaplanmalıdır. Buna göre;

$$500.000 = 644.269,78 / (1+f)^2, 500.000 \times (1+f)^2 = 644.269,78, (1+f)^2 = 1,2885 \quad \text{ise}$$
$$\sqrt{(1+f)^2} = \sqrt{1,2885}, 1+f = 1,1351 \quad \text{ise } f=0,1351 \quad \text{ve } f = \%13,51(\text{etkin faiz oranı})$$

06/07/2018; 144.269,78 x (0,1351) = 19.490,84

06/08/2018; 124.778,94 x (0,1351) = 16.857,63

06/09/2018; 107.921,31 x (0,1351) = 14.580,16

06/10/2018; 93.341,15 x (0,1351) = 12.610,38

06/11/2018; 80.730,77 x (0,1351) = 10.906,72

06/12/2018; 69.824,05 x (0,1351) = 9.433,22

83.878,95 TL

İşletmenin 2018 yılı içerisinde, MSUGT'a uygun olarak muhasebeleştirdiği faiz tutarı 58.750,99 TL iken; BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesi gereken faiz tutarı 83.878,95 TL olmalıdır. Buna göre arada 25.127,96 TL'lik bir fark oluşmaktadır. Bu farkın %20'si kadarı da ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğuracaktır.

31.12.2018

400 Banka Kredileri (TDHP)	386.406,04	
400 Banka Kredileri (Taslak Hes. Planı)		386.406,04
671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (Taslak Hesap Planı)	58.750,99	58.750,99
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (TDHP)		
671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (Taslak Hesap Planı)	25.127,96	25.127,96
485 Gider Tahakkukları (Taslak Hesap Planı)		

431 Ortaklara Borçlar Hesabı: İşletmenin 6 ortağının da cebinden işletmeye yansıtıkları toplam tutar 1.873.282,79 TL olup söz konusu hesapta yer almaktadır. 431 hesabı MSUGT'ta da BOBİ FRS'de de aynı numara ve isimle yer aldığından başka bir değişiklik olmadan sadece hesaplar arası geçiş yapılacaktır.

31.12.2018

431 Ortaklara Borçlar (TDHP)	1.873.282,79	
431 Ortaklara Borçlar (Taslak Hesap Planı)		1.873.282,79

3.4.4.5. Özkaynak Hesaplarının Dönüşümü

500 Sermaye Hesabı: İşletme ortaklarının işletmeye koyduğu 6.500.000 TL'lik sermaye tutarının BOBİ FRS'ye uyumlu taslak hesap planındaki karşılığı da "500 Sermaye" olarak yer aldığından dönüşüm hesaplar arasında yapılacaktır.

31.12.2018

500 Sermaye (TDHP)	6.500.000	
500 Sermaye (Taslak Hesap Planı)		6.500.000

540 Yasal Yedekler ve Özel Fonlar Hesabı: İşletmenin dönem karından ayırdığı 735.055,54 TL'lik yedek BOBİ FRS'de de "540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler" hesabına aktarılacaktır. 32.500 TL'lik özel fonları ise "548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar" hesabına dönüştürülür.

31.12.2018

540 Yasal Yedekler	139.948,88	
540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler		139.948,88

31.12.2018

549 Özel Fonlar	32000	
548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar		32000

570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı: Hesapta bulunan 3.359.872,67 TL BOBİ FRS aynı numara ve isimle yer alan hesaba aktarılacaktır.

31.12.2018

570 Geçmiş Yıllar Karları (TDHP)	3.359.872,67	
570 Geçmiş Yıllar Karları (Taslak Hesap Planı)		3.359.872,67

580 Geçmiş Yıl Zararları Hesabı: Hesapta yer alan 1.741.488,94 TL'lik geçmiş yıl zararı BOBİ FRS'de ilgili olduğu hesaba dönüştürülecektir.

31.12.2018

580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) (TDHP)	1.741.488,94	
580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) (Taslak Hesap Planı)		1.741.488,94

591 Dönem Net Zararı Hesabı: Dönüşüm kayıtları ve yapılan diğer düzenlemeler sonucunda dönem zararı tutarı belirlenmiştir. Buna göre yapılacak düzeltme kaydı ise;

31.12.2018

591 Dönem Net Zararı (TDHP)	216.762,54	
693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı (Taslak Hesap Planı)		216.762,54

GÜL AŞ.'nin ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlıklarını ayrıntılı bir şekilde görebilmek için Tablo 14 ve Tablo 15 düzenlenmiştir.

Tablo 14. Vergi Geliri Etkisi Yaratan Ertelemiş Vergi Varlığı Tablosu

AÇIKLAMA	FARK TUTARI	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI ETKİSİ
Alınan Çeklerin İtfa Edilen Değeri Üzerinden Hesaplanan Vade Farkı	36.140,00	7.228,00
Alacak Senetleri İçin Ayrılan Karşılık Giderleri	359.536,73	71.907,34
Tic. Mal. Vadeli Satışından Doğan Vade Farkı	2.017.043,82	403.408,76
Tesis. Makine ve Cihazlar İçin Ayrılan Karşılık Giderleri	121.349,22	24.269,84
TOPLAMLAR	2.534.069,77	506.813,95

Buna göre işletmenin ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle ortaya çıkan vergi geliri etkisi toplam 506.813,94 TL'dir.

Yukarıdaki hesaplamalar ve Tablo 14'ten elde edilen verilere göre ertelenmiş vergi varlığı (geliri etkisi) kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

31.12.2018

289 Ertelemiş Vergi Varlıkları	506.813,94	
692 Sürdürülebilir Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir-Gider Etkisi (+/-)		506.813,94

Tablo 15. Vergi Gideri Etkisi Yaratan Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü Tablosu

AÇIKLAMA	FARK TUTARI	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ ETKİSİ
Menkul Kıymetlerin Yeniden Değerlenmesinden Sağlanan Değer Artışı	144.649,58	28.929,91
Taşıtların Yeniden Değerlenmesinden Kaynaklanan Değer Artışı	546.139,51	109.227,90
Binaların Yeniden Değerlenmesinden Kaynaklanan Değer Artışı	918.459,73	330.306,70
Arazilerin Yeniden Değerlenmesinden Kaynaklanan Değer Artışı	1.982.235,18	396.447,03

Uzun Vadeli Kredilere İlişkin Hesaplanan Vade Farkının Etkin Faiz Yöntemine Göre Hesaplanması	25.127,96	5.025,59
TOPLAMLAR	3.616.611,96	723.322,39

Yukarıdaki hesaplamalar ve Tablo 15'ten elde edilen verilere göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü (gider etkisi) kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

31.12.2018

692 Sürdürülebilir Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi (+/-)	723.322,39	
489 Ertelenmiş Vergi Varlığı		723.322,39

Tablo 14 ve 15'te de görüldüğü gibi işletmenin ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve vergi geliri etkisi toplamı (-723.322,39+506.813,95) 216.508,44 TL'dir. Yani 506.913,95 TL kara eklenecek tutar iken, 723.322,39 TL kardan indirilecek olan tutarı ifade etmektedir. Buna göre işletmenin kar tutarı 216.508,44 TL azalacaktır.

Buraya kadar yapılan açıklama ve dönüşüm işlemlerinden sonra BOBİ FRS'ye uygun dönüşümü tamamlanmış finansal durum tablosu aşağıda verilmektedir.

GÜL AŞ. 2018 Yılı Dönüştürülmüş Bilançosu

I-DÖNEN VARLIKLAR		46.056.094,54
10 Nakit ve Nakit Benzerleri		1.359.548,45
100 Nakit Kasa	40.180,51	
102 Bankalar	1.251.828,61	
104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar	67.539,33	
11 Finansal Yatırımlar		415.691,35
110 G.U.D. Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Fin. Yatırımlar	415.691,35	
12 Ticari Alacaklar		20.300.701,64
120 Müşterilerden Alacaklar	9.480.049,23	
121 Alacak Senetleri	10.287.019,41	
126 Diğer Ticari Alacaklar	533.633,00	
127 Şüpheli Ticari Alacaklar	1.151.321,81	
129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	(1.151.321,81)	
13 Diğer Alacaklar		728.382,39
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	728.382,39	

15 Stoklar		21.960.051,62
150 İlk Madde ve Malzeme	3.289.737,16	
153 Ticari Mallar	14.450.000,00	
159 Verilen Sipariş Avansları	4.220.314,46	
18 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları		215.747,86
180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler	215.747,86	
19 Diğer Dönen Varlıklar		1.075.971,23
190 Devreden KDV	1.075.971,23	
II-DURAN VARLIKLAR		9.516.109,01
22 Ticari Alacaklar		643.860,00
222 Alınan İleri Tarihli Çekler	680.000,00	
228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	(36.140,00)	
23 Diğer Alacaklar		13.969,00
234 Verilen Depozito ve Teminatlar	13.969,00	
24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		5.000.000,00
245 G.U.D. İle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5.000.000,00	
25 Maddi Duran Varlıklar		3.323.663,18
250 Arazi ve Arsalar	836.900,59	
252 Binalar	12.262.440,00	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	422.361,15	
254 Taşıtlar	2.330.977,25	
255 Demirbaşlar	398.061,57	
257 M.D.V. Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	(121.349,22)	
258 Birikmiş Amortismanlar (-)	(12.974.437,73)	
259 Yapılmakta Olan Yatırımlar	168.709,57	
26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar		16.396,84
261 Haklar	2000,00	
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	22.014,56	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	(7.617,72)	
28 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları		518.219,99
280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler	11.406,04	
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	506.813,95	
TOPLAM VARLIKLAR		55.572.203,55
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		43.943.854,79
30 Finansal Yükümlülükler		16.014.696,95

300 Banka Kredileri	15.964.078,02	
307 Diğer Finansal Yükümlülükler	50.618,93	
32 Ticari Borçlar		21.454.207,53
320 Satıcılar	5.070.290,69	
321 Borç Senetleri	18.349.812,00	
326 Diğer Ticari Borçlar	51.148,66	
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	(2.017.043,82)	
33 Diğer Borçlar		4.450.233,26
331 Ortaklara Borçlar	4.295.526,79	
335 Personele Borçlar	154.706,47	
34 Alınan Avanslar		1.414.706,13
345 Alınan Sipariş Avansları	1.414.706,13	
36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		591.719,87
360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	200.000,00	
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler	100.000,00	
362 Ödenecek KDV	46.000,00	
364 Ödenecek Diğer Vergiler	790,78	
365 Sosyal Güvenlik Kesintileri	54.448,63	
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	187.594,46	
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2886,00	
37 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		18.291,05
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılıkları	595.106,66	
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)	(576.815,61)	
IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		3.008.139,18
40 Finansal Yükümlülükler		386.406,04
400 Banka Kredileri	386.406,04	
43 Diğer Borçlar		1.873.282,79
431 Ortaklara Borçlar	1.873.282,79	
48 (480-488) Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları		25.127,96
485 Gider Tahakkukları	25.127,96	
48 Ertelenmiş Veri Yükümlülüğü		723.322,39
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	723.322,39	
V-ÖZKAYNAKLAR		8.620.209,58
50 Ödenmiş Sermaye		6.500.000
500 Sermaye	6.500.000,00	

54 Kar Yedekleri ve Fonlar		172.448,88
540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler	139.948,88	
548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar	32.500,00	
55 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)		546.139,51
551 M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	546.139,51	
57 Geçmiş Yıllar Karları		3.359.872,67
570 Geçmiş Yıllar Karları	3.359.872,67	
58 Geçmiş Yıllar Zararları		(1.741.488,94)
580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(1.741.488,94)	
59 Dönem Net Karı (Zararı)		(216.762,54)
591 Dönem Net Zararı	(216.762,54)	
TOPLAM KAYNAKLAR		55.572.203,55

Dönüştürülmüş bilançodan sonra gelir tablosu hesapları da taslak hesap planında yer alan hesap kalemlerine uygun olarak dönüştürülmüştür.

GÜL AŞ. 2018 Yılına Ait Dönüştürülmüş Gelir Tablosu

60 BRÜT SATIŞ HASILATI		123.170.431,73
600 Yurtiçi Satışlar	97.202.760,54	
601 Yurtdışı Satışlar	21.639.016,10	
609 Diğer Satış Hasılatları	4.328.655,09	
61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLERİ (-)		(2.209.470,82)
610 Satıştan İadeler (-)	(1.579.598,44)	
611 Satış İskontoları (-)	(629.872,38)	
62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)		(109.210.928,29)
620 Satılan Mamuller Maliyeti(-)	(17.598.183,42)	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(90.862.208,92)	
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	(750.535,95)	
63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)		(4.958.602,04)
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(4.440.599,37)	
632 Genel Yönetim Giderleri (-)	(518.002,67)	
64 ESAS FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR		43.860,00
640 Esas Faaliyet Alacakların İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları	43.860,00	
64 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR		1.985.828,68
647 Yat. Amaç. Gayrimen. Elde Edilen Gelir ve Kazançlar	1.982.235,18	
649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar	3.593,50	

65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)		(4.571.528,59)
650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları 8-)	(3.512.383,28)	
651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)	(1.059.145,31)	
65 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR		(290.836,92)
659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	(290.836,92)	
66 FİNANSAL GELİRLER		376.230,34
660 Mevduat Faiz Gelirleri	22.570,90	
664 Kur Farkı Kazançları	86.931,18	
665 Nakit ve Nakit Benzerleri Varlıklar İle Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları	144.649,58	
666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar İle Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar	122.078,68	
67 FİNANSAL GİDERLERİ(-)		(3.740.131,53)
670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)	(1.933.534,87)	
671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetler (-)	(103.493,47)	
674 Kur Farkı Zararları (-)	(1.703.103,19)	
69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		(216.762,54)
690 Sürdürülebilir Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı	645.108,48	
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)	(595.106,66)	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi	(216.508,44)	
693 Sürdürülebilir Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı	(216.762,54)	

3.4.5. Dönüşüm Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Gül AŞ'nin 2018 yılında TDHP'ye uygun hazırlanan bilançosunun BOBİ FRS'ye uygun hale dönüştürülmesi sonucunda, bilanço kalemleri arasında bazı farklılıklar olduğu gözlemlenmektedir. Bu farklılıkların bir kısmı hesap isimlerinden kaynaklanan sınıflandırma değişikliği; bir kısmı ise değerlendirme farkı kaynaklıdır. Ancak temel sebep uygulanan muhasebe politikalarındaki farklılıklardır. Ayrıca TDHP'ye uygun hazırlanan bilançoda yer almayan bazı hesap kalemleri de BOBİ FRS'ye uygun hazırlanan taslak hesap planından hareketle dönüştürülmüş tabloda yerini almıştır.

Bilanço hazırlanırken destek alınan ve bilançoya bilgi saylayan bir diğer finansal tablo gelir tablosu olup, GÜL AŞ'nin dönüştürülmüş bilançosunu etkileyecek olan gelir tablosu kalemleri de dönüşüme uğramıştır.

Dönüştürmeler sonucunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, dönüştürülmüş bilançonun kar tutarını büyük oranda azaltıcı bir etkiye bulunmuştur. Çünkü işletmenin maddi duran varlıklarını yeniden değerlemekten kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, diğer ertelenmiş vergi varlıkları kalemlerinden daha fazladır.

Sonuç olarak dönüşüm işlemi sonucunda firmanın kar tutarı daha azalmış hatta zarara dönüşmüştür. Bunun en büyük sebebi ise maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarının yüksek olmasıdır.

SONUÇ

Günümüzde küreselleşmenin çok büyük bir ölçüde ilerlediği yadsınamaz bir gerçektir. Küreselleşmenin temelini oluşturan faktörlerden en temeli ticaret ve finans işlemleridir. İşletmeler hem yaptıkları ticaret işlemlerini muhasebeleştirirken hem de finansal piyasalar aracılığı ile fon sağlamayı hedeflerken, tüm ülkelerdeki finansal yatırımcılar, denetçiler ve işletme sahipleri açısından anlaşılabilir olmayı isterler. Dolayısıyla da dünya çapındaki halka açık işletmelerin tamamının aynı finansal tablo hazırlama hükümlerine tabi olması açısından uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) hazırlanmıştır.

Türkiye’de mevcut muhasebe sistemi olan MSUGT ise bilanço usulüne tabi olan tüm işletmeler tarafından esas alınan bir düzenleme olup, bu işletmelerin muhasebe işlemlerini ve buna bağlı olarak oluşturdukları finansal tablolarını söz konusu tebliğe uygun olarak hazırlamakla yükümlüdürler. Ancak doğaldır ki MSUGT’a uygun hazırlanan finansal tabloların anlaşılabilirliği sadece Türkiye sınırları içerisinde geçerli olup uluslararası arenadaki yatırımcılar açısından anlaşılabilmesi mümkün değildir.

MSUGT’un oldukça vergisel bir kaygı ile hazırlanması ve uluslararası anlamda yatırımcı olan kimseler için anlam ifade etmemesi, UFRS standartlarının da sınırlı bazı işletmelerce uygulanması (KAYİK) dolayısıyla 2017 yılında KGK tarafından BOBİ FRS hükümleri yayımlanmıştır. Bu standarda göre halka açık nitelikte olmayan, UFRS uygulamayan ancak en az bağımsız denetime tabi olacak kadar büyük ölçekli olan işletmelerin hazırlaması gereken finansal tabloların hükümleri belirlenmiştir. Böylece mevcut muhasebe tebliği ile gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının ve hazırlanan finansal tabloların vergisel kaygulardan uzaklaşması söz konusu olmuştur. Ayrıca bu standart ile Türkiye’de faaliyet gösterip belli bir büyüklüğün üzerinde olan işletmeler açısından, uluslararası anlamda daha anlaşılabilir finansal tablolar hazırlamak amaçlanmıştır. Nitekim UFRS ile BOBİ FRS standartlarında aynı taslak hesap planının kullanımı söz konusudur.

Bir işletme dönem sonu itibarıyla BOBİ FRS hükümlerine uygun finansal tablo hazırlayacaksa, standarda ilk geçiş işlemlerini gerçekleştirirken standardın 27. Bölümünde yer alan açıklamaları dikkate almalıdır. Buna göre tabi olunan MSUGT hükümlerinden hareketle hazırlanan bilanço kalemlerinin tek tek dönüşüm işlemleri gerçekleştirilmelidir. Dönüşüme konu olan dönemden sonraki dönemlerde ise işletme

dönüşüm hükümlerine uygun değildir; BOBİ FRS'nin bölümlerine göre muhasebeleştirme işlemlerini yapmalıdır. Yani finansal tabloları dönüştürme işlemi sadece ilk geçişte uygulanacaktır.

İlk geçişte finansal tablo verilerinde fark yaratan temel unsurlardan birisi ertelenmiş vergi varlıkları diğeri ise ertelenmiş vergi yükümlülükleri kalemleridir. Çünkü işlemlerin muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe politikaları MSUGT ile BOBİ FRS'de farklılık arz etmektedir. Söz konusu bu farklılıklar kalıcı olduğu sürece ertelenmiş vade varlığı ya da yükümlülüğü doğurmaz. Ancak geçici farklar ise ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğünden bahsetmek mümkündür.

Uygulama kısmında görüleceği üzere 2018 yılı bilançosu ile, bu bilançonun dönüştürülmüş halinin 10 nakit ve nakit benzerleri grubu içinde farklılaştığı görülmektedir. Bu farklılığın asıl sebebi, çeklerin vadeli bir şekilde kabul edilmiş olmasıdır. İşletme 2018 yılı bilançosunu hazırlarken MSUGT'a göre çekler için herhangi bir vade farkı ayırımı yapmadan kayda almıştır. Ancak dönüşümde çeklerin vadelerini dikkate alarak ve bu vade farkının etkin faiz yöntemine uygun olarak hesaplanmasıyla iki finansal tablo arasında fark olmuştur. Söz konusu vadeli çekler bu hesap grubundan ayrılıp duran varlıklardaki ilgili olduğu hesap grubuna aktarılmıştır ve vade farkı etkin faiz yöntemine göre hesaplanıp 12 Ticari Alacaklar hesap grubuna dâhil edilmiştir.

2018 yılı bilançosu ile dönüştürülmüş bilanço arasındaki bir diğeri farklı tutar ise 11 Finansal Yatırımlar hesap grubundan kaynaklanmaktadır. Çünkü THDP'ye uygun hazırlanan bilançoda söz konusu grup maliyet bedeliyle kayıtlanırken BOBİ FRS'de, teşkilatlanmış piyasalardaki gerçeğe uygun değeri dikkate alınmıştır.

İki finansal tablo arasında farklılık arz eden diğeri bir hesap grubu ise, Ticari Alacaklar kısmında görülmektedir. Çünkü MSUGT'ta şüpheli halde olan ancak şüpheli tutarın ancak belli bir kısmı için ayrılan karşılıklar söz konudur. Oysa BOBİ FRS'de şüpheli haldeki tüm alacaklar için karşılık ayrılmış olması fark yaratan bir husus olmuştur. Ayrıca MSUGT'ta vade farklarının ilgili varlık ya da kaynak kaleminin bünyesine dahil edilmesi, BOBİ FRS'de ise ayrıca başka bir hesapta yer alması söz konusudur. Bu vade farklarının da BOBİ FRS'de ilgili hesap grubunda yer alması 12 Ticari Alacaklar grubunun tutarlarında fark olmasına sebep olmuştur.

15 Stoklar grubunun dönüştürülmeden önceki tutarından farklı olduğu görülmektedir. Bu farklılığın temel sebebinin de, işletmenin ticari mallarının vadeli bir biçimde alınmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

MSUGT'ta yer almayıp BOBİ FRS'de tanımlanan bazı hesap kalemlerinin varlığı da farklılık yaratan önemli unsurlardan birisidir. Örneğin uygulamada, yatırım amaçlı gayrimenkuller isimli bir hesap grubunun MSUGT'ta yer almayıp BOBİ FRS'de tanımlanmış olması sebebiyle dönüştürülmüş bilançoda farklı bir hesap grubu açılmıştır. Bu gibi farklı hesap gruplarının varlığı ve iki finansal tablo arasındaki dönüşümden kaynaklanan kalıcı farklar; ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü doğurmayacaktır.

Sonuç olarak dönüşüme tabi tutulan finansal tablolarda kaynaklanan farklılıkların temel sebebinin muhasebe politikalarının, hesap kalemlerinin ve vade farkları gibi sebeplerden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Söz konusu farklı uygulamaların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları tutarları da dönüşüm sürecinde hesap kalemi tutarlarında fark yaratan en önemli unsur olmuştur.

BOBİ FRS'ye geçiş ile birlikte işletmeler uluslararası finansal raporlama standartlarına tabi olmasalar da, uluslararası anlamda daha anlaşılır finansal tablolar hazırlayacaklardır. MSUGT'ta geçerli olamayan muhasebe politikaları, faiz hesabı ve hesap kalemleri gibi pek çok finansal tablo unsuru BOBİ FRS'de kabul gördüğünden UFRS'ler ile daha uyumlu bir hale getirilmiş finansal tablolar ortaya çıkacaktır.

KAYNAKÇA

Acaravcı, A. (2018). *Muhasebe, Finans ve İktisat Araştırma Örnekleri*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Akdoğan, N. (2019). Finansal Raporlama, Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tek Düzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (12):745-785.

Akdoğan, N ve Sevilengül, O. (2003). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyıl Aslan, S. (2019). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Nakit Akış Tablosu, Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri ve Uygulaması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alan, M. (2018). *Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının BOBİ FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Uygulama Örnekleri*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar İle BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. (64):453-478.

Antepli, A. (2018). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: BOBİ FRS ve TMS 41 Çerçevesinde Teorik İnceleme. *Journal of Social And Humanities Sciences Resarch*. (30): 3984-3992.

Aracı Karataş, Ö. N. ve Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (12): 857-884.

Arısoy, K. (2018). *Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısında İncelenmesi: Bir Uygulama*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Burdur: Mehmet Akif Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arısoy, K. ve Tuğay, O. (2019). Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslar arası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. (33): 155-178.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. (2):153-168.

Bayrı, O., Acar D., ve Senal S. (2019). Finansal Yatırımların TFRS9 ve BOBİ FRS Kapsamında Sınıflandırılması ve Gelir Vergisi Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. (21): 563-550.

Bulut Deniz, M. ve Çukacı Y.C. (2018). Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi. *Turkish Studies*. (13): 147-163.

Çalış, Y. E. ve Hışman, B. (2019). Hasılatın TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. (11): 355-377.

Çanakçıoğlu, M. (2018). Tax Produce Low And Within The Contex Accounting Standars Of Turkey: Depreciation Applications Of Tangible Fixed Assest. *Pressacademia Procedia*. (7): 72-80.

Çelik, O. (2003). *Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği*. Ankara:Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Matbaası.

Dabbağoğlu, K. Ve Dursun G.D. (2018) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Kapsamında Ticari Mal Maliyeti. *İzmir Democracy Univercity Social Sciens Journal Idosus*. (31):31-43.

Datta, L. E. (1990). *Case Study Evaluotions*. Wahington: General Accounting Office.

Demir, Ş. (2020). Vergi Mizanından BOBİ FRS'ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (85):1-24.

Demirbaş, M. (2015). *Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Pegem Yayınları.

Demirci, Ş. D. ve Kıymaz Kıvraklar, M. (2018). Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 508-531.

Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle TMS/TFRS Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. (9):770-786.

Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 115-130.

Durmaz, M. H. (1994). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe*. Konya: Mimoza Yayınevi.

Elitaş, C. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. (16): 113-126.

Ergun, Ü. (2000). *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Finansal Raporlar*. İzmir: İlkem Ofset.

Gökçen, G., Öztürk E. ve Güleç Ö.F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlama Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*'' , Cilt:3, Sayı:2, 2018, ss.437-457

Gökgöz, M. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*. (1): 167-177.

Gönen, S. (2019). Satışlarının Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. (8):12-22.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 1-23.

Gücenme Gençoğlu, Ü., Önce, S., Ekergil, V., Köse, T., ve Başar, B. (2018). *Genel Muhasebe-II*. Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Kurt, Y. (2019). Türkiye'de Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre İhtiyatlılık İlkesinin Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 345-354.

Gökçen, G., Ataman B. ve Çakıcı C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. (10): 901-921.

Güler, İ. (2018). *BOBİ FRS Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Hagan, E. F. (2006). *Research Methods in Criminal Justice and Criminology*. Boston. 7. Baskı.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırması. *Uluslar arası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. (11): 799-813.

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

Kaya, P. (2018). Stoklara İlişkin TMS2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. (20): 262-285.

Kaygusuz, S., Aslan Ü., ve Kepçe N. (2015). *Genel Muhasebe-I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

KGK. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*.

Kıllı, M. Ve Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi. *Anemon Muş Alpaslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (6): 1093-1104.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 462-484.

Marşap, B. ve Yanık, S. (2019). Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinin IFRS16 ve BOBİ FRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (21): 1-15.

Memiş, M. Ü. (2019). Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS Karşılaştırması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (10): 238-249.

Örten, R., Kaval H., ve Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özcan, Ö., Yıldırım, O. Ve Tek, N. (1993). *Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. İzmir: Punto Yayıncılık.

Özata, D. (2016). *Çağdaş Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Otomotiv Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir Firma Örneği*.

(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özbek, C. Y. (2019). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının Maliyet Hesapları Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 355-376.

Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Açısından Karşılaştırması. *İşletme Araştırma Dergisi*. (9): 594-617.

Sabuncu, B. (2019). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (12): 1-26.

Scapens, R.W. (1990). Reseaching Management Accounting Praticce: The Role Of Cade Study Methods. *The British Accounting Review*. (22): 65-78.

Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında Stoklar. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. ss.47-57.

Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi

Şeker, N. (2018). *Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı İle Finansal Raporlama Standartları (TFRS 15-BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Toroslu, M. Vefa. (2012). *Muhasebe Teorisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Tuğay, O. ve Arısoy K. (2019). Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (6): 563-577.

Turan, Z. ve Bayram, E. (2019). Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamaları Bağlamında Yeni Hesap Planı Düzenlemeleri. *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1-10.

Uzun, E. (2018). VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 344-354.

Uzun Kocamış, T. ve Yıldırım, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve TMS/TFRS Stoklar Standardının Karşılaştırması. *Vergi Sorunları Dergisi*. (351): 90-102.

Ünal, O. (2018). *TMS2 Stoklar Standardının BOBİ FRS Stoklar İle, TMS 18 Hasılat Standardının BOBİ FRS Hasılat İle Karşılaştırılması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yalçın, S. TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Alanya Akademik Bakış Dergisi*. (3): 321-341.

Yelgen, E. Ve Uyar S. (2018). BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 98-109.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2013). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldırım, G. (2019). BOBİ FRS Karşılıklar Standardı Ve Uygulaması. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*. 421-431.

Yiğitler, M., Aktaş R., ve Kayalidere, U.A. Silsile Halindeki Muhasebe Hilelerinin Etkileri ve Finansal Tablolara Yansımaları: Bir Örnek Olay Çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (13) s.401-427.

Yücel, S., Öncü M.A. ve Akaytay, A. Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (39): 283-304.

Yükçü, S. (2015). *UFRS Örneklili, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayıncılık.

Yükçü, S. (2014). *Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örneklili Genel Muhasebe*. İzmir: Altın Nokta Yayıncılık.

EKLER

EK:1

TEK DÜZEN HESAP PLANI

I- DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

- 100 Kasa
- 101 Alınan Çekler
- 102 Bankalar
- 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
- 108 Diğer Hazır Değerler

11 MENKUL KIYMETLER

- 110 Hisse Senetleri
- 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları
- 112 Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları
- 118 Diğer Menkul Kıymetler
- 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

- 120 Alıcılar
- 121 Alacak Senetleri
- 122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 123 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)
- 124 Kazanılmış Finansal Kiralama Gelirleri (-)
- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 127 Diğer Ticari Alacaklar
- 128 Şüpheli Ticari Alacaklar
- 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

- 131 Ortaklardan Alacaklar
- 132 İştiraklerden Alacaklar
- 133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 135 Personelden Alacaklar
- 136 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 138 Şüpheli Diğer Alacaklar
- 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

15 STOKLAR

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 151 Yarı Mamuller Üretim
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

159 Verilen Sipariş Avansları

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

179 Taşeronlara Verilen Avanslar

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

181 Gelir Tahakkukları

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

192 Diğer Katma Değer Vergisi

193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar

195 İş Avansları

196 Personel Avansları Hesabı

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı (-)

II- DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 Alıcılar

221 Alacak Senetleri

222 Alacak Senetleri Reeskontu (-)

224 Kazanılmış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)

226 Verilen Depozito ve Teminatlar

229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

231 Ortaklardan Alacaklar

232 İştiraklerden Alacaklar

233 Bağlı Ortaklardan Alacaklar

235 Personelden Alacaklar

236 Diğer Çeşitli Alacaklar

237 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240 Bağlı Menkul Kıymetler

241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

242 İştirakler

243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)

244 İştiraklere Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

245 Bağlı Ortaklıklar

246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)

247 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

248 Diğer Mali Duran Varlıklar

249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 Arazi ve Arsalar

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

259 Verilen Avanslar

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 Haklar

261 Şerefiye

262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

264 Özel Maliyetler

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268 Birikmiş Amortismanlar (-)

269 Verilen Avanslar

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

271 Arama Giderleri

272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

278 Birikmiş Tükenme Payları (-)

279 Verilen Avanslar

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler

281 Gelir Tahakkukları

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

291 Diğer Yıllara İndirilecek KDV

292 Diğer KDV

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

294 Elden Çıkarılan Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
299 Birikmiş Amortismanlar (-)

III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300 Banka Kredileri
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)
303 Uzun Vadeli Kredilerin Ana Para Taksit ve Faizleri
304 Tahvil Anapara Borç Taksitleri ve Faizler
305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler
306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları Hesabı (-)
309 Diğer Mali Borçlar

32 TİCARİ BORÇLAR

320 Satıcılar
321 Borç Senetleri
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)
326 Alınan Depozito ve Teminatlar
329 Diğer Ticari Borçlar

33 DİĞER BORÇLAR

331 Ortaklara Borçlar
332 İştiraklere Borçlar
333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar
335 Personele Borçlar
336 Diğer Çeşitli Borçlar
337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

34 ALINAN AVANSLAR

340 Alınan Sipariş Avansları
349 Alınan Diğer Avanslar

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350 Yıllara Yaygın İnşa ve Onarım Hakediş Bedelleri
358 Yıllara Yaygın İnşa Enflasyon Düzeltme Hesabı

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37 BORÇ VE İDER KARŞILIKLARI

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri

372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

373 Maliyet Giderleri Karşılığı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler

381 Gider Tahakkukları

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi

392 Diğer Katma Değer Vergisi

393 Merkez ve Şubeler Cari Hespaları

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400 Banka Kredileri

401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)

405 Çıkarılmış Tahviller

407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)

409 Diğer Mali Borçlar

42 TİCARİ BORÇLAR

420 Satıcılar

421 Borç Senetleri

422 Borç Senetleri Reeskontu (-)

426 Alınan Depozito ve Teminatlar

429 Diğer Ticari Borçlar

43 DİĞER BORÇLAR

431 Ortaklara Borçlar

432 İştiraklere Borçlar

433 Bağlı Ortaklıklara Borçlar

436 Diğer Çeşitli Borçlar

437 Diğer Borç Senetleri Reeskontu

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilen Borçlar

44 ALINAN AVANSLAR

440 Alınan Avanslar

449 Alınan Diğer Avanslar

47 BORÇ CE GİDER KARŞILIKLARI

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

481 Gider Tahakkukları

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492 Gelecek Yıllara Ertelenmiş veya Terkin Edilecek KDV

493 Tesise Katılma Payları

499 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

V- ÖZKAYNAKALAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

52 SERMAYE YEDKELERİ

520 Hisse Senetleri İhraç Primleri

521 Hisse Senedi İptal Karları

522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları

523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

524 Maliyet Artış Fonu

529 Diğer Sermaye Yedekleri

54 KAR YEDEKLERİ

540 Yasal Yedekler

541 Statü Yedekler

542 Olağanüstü Yedekler

548 Diğer Kar Yedekleri

549 Özel Fonlar

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 Geçmiş Yıllar Karları

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580 Geçmiş Yıllar Zararları

59 DÖNEM NET KARI

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı (-)

EK:2**BOBİ FRS TASLAK HESAP PLANI****I- DÖNEN VARLIKLAR****10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**

- 100 Nakit Kasası
- 101 Alınan Çekler
- 102 Bankalar
- 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
- 104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar
- 105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler
- 106 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar
- 108 Banka Mevzuatı Limit Kullanımları (-)
- 109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR

- 110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 112 İtfâ Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 113 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 114 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
- 115 Bankalardaki Vadeli Mevduat
- 116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri
- 117 Diğer Finansal Yatırımlar
- 118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

11 (119) TÜREV ARAÇLAR

- 119 Türev Araçlar

12 TİCARİ ALACAKLAR

- 120 Müşterilerden Alacaklar
- 121 Alacak Senetleri
- 122 Alınan İleri Tarihli Çekler
- 123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
- 124 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
- 125 Üye Aidatlarından Alacaklar
- 126 Diğer Ticari Alacaklar
- 127 Şüpheli Ticari Alacaklar
- 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

- 131 Ortaklardan Alacaklar
- 132 Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar
- 133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar

134 Verilen Depozito ve Teminatlar

135 Personelden Alacaklar

136 Diğer Çeşitli Alacaklar

137 Şüpheli Diğer alacaklar

138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE

İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinde Varlıklar

141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar

142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar

143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

15 STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzeme

151 Yarı Mamuller

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

156 Yoldaki Stoklar

157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

159 Verilen Sipariş Avansları

16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

160-167 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

168 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

169 Taşeronlara Verilen avanslar

17 CANLI VARLIKLAR

170 Tarla Bitkileri

171 Bahçe Bitkileri

172 Büyükbaş Hayvanlar

173 Küçükbaş Hayvanlar

174 Kanatlı Hayvanlar

175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

179 Verilen Sipariş Avansları

18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler

- 181 Gelir Tahakkukları
182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri
188 Sayım ve Tesellüm Noksanları
189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)
19 (190-195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
190 Devreden KDV
191 İndirilecek KDV
192 Diğer KDV
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
194 Verilen İş ve Personel Avansları
195 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR
196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar
197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar
198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar
199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

II- DURAN VARLIKLAR

- 20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR
200 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
202 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
203 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
204 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
205 Bankalardaki Vadeli Mevduat
206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları
207 Diğer Finansal Yatırımlar
208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
20 (209) TÜREV ARAÇLAR
209 Türev Araçlar
21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)
210 İştiraklerdeki Yatırımlar
211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar
212 Bağlı Ortaklıklar
218 Ortaklıklardaki Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)
219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
22 TİCARİ ALACAKLAR
220 Müşterilerden Alacaklar
221 Alacak Senetleri
222 Alınan İleri Tarihli Çekler

223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar

224 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar

225 Üye Aidatlarından Alacaklar

226 Diğer Ticari Alacaklar

227 Şüpheli Ticari Alacaklar

228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

231 Ortaklardan Alacaklar

232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar

233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar

234 Verilen Depozito ve Teminatlar

235 Personelden Alacaklar

236 Diğer Çeşitli Alacaklar

237 Şüpheli Diğer Alacaklar

238 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET

SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN

FİNANSAL VARLIKLAR

240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerden Varlıklar

241 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar

242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar

243 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

244 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

248 Birikmiş Amortismanlar (-)

249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 Arazi ve Arsalar

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

258 Birikmiş Amortismanlar (-)

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

26 ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 Şerefiye

261 Haklar

262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar

264 Geliştirme Maliyetleri

265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları

266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

268 Birikmiş Amortismanlar (-)

269 Verilen Avanslar

27 CANLI VARLIKLAR

270 Tarla Bitkileri

271 Ağaçlar

272 Büyükbaş Hayvanlar

273 Küçükbaş Hayvanlar

274 Kanatlı Hayvanlar

275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

277 Birikmiş Amortismanlar (-)

278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

279 Verilen Avanslar

28 (280-288) PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler

281 Gelir Tahakkukları

28 (289) ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

292 Diğer KDV

293 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

299 Birikmiş Amortismanlar (-)

III- KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER

300 Banka Kredileri

301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar

302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri

303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler

304 Çıkarılmış Bonolar, Senetler ve Diğer Borçlanma Araçları

305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri

306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri

307 Diğer Finansal Yükümlülükler

308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)

30 (309) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR

309 Türev Araçlardan Borçlar

32 TİCARİ BORÇLAR

320 Satıcılar

321 Borç Senetleri

322 Verilen İleri Tarihli Çekler

324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar

325 Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar

326 Diğer Ticari Borçlar

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

33 DİĞER BORÇLAR

331 Ortaklara Borçlar

332 Bağlı Ortaklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar

333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

334 Alınan Depozito ve Teminatlar

335 Personele Borçlar

336 Diğer Çeşitli Borçlar

338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET

SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER

340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler

341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler

34 (345-349) ALINAN AVANSLAR

345 Alınan Sipariş Avansları

346 Alınan İş Avansları

348 Alınan Diğer Avanslar

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler
362 Ödenecek KDV
363 Ödenecek ÖTV
364 Ödenecek Diğer Vergiler
365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
<u>37 (370-371) DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI</u>
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)
<u>37 (372-379) KARŞILIKLAR</u>
372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları
373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
374 Gider Karşılıkları
375 Garanti Karşılıkları
376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
378 Çevre Düzenleme Karşılıkları
379 Diğer Karşılıklar
<u>38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</u>
380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler
382 Alınan Devlet Teşvikleri
385 Gider Tahakkukları
388 Sayım ve Tesellüm Fazlaları
<u>39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</u>
391 Hesaplanan KDV
392 Diğer KDV
393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
395 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yükümlülükler
<u>39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER</u>
397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler
IV- UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
<u>40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER</u>
400 Banka Kredileri
401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler
405 Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları
406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri

407 Diğer Finansal Yükümlülükler
408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)
<u>40 (409) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR</u>
409 Türev Araçlardan Borçlar
<u>42 TİCARİ BORÇLAR</u>
420 Satıcılar
421 Borç Senetleri
422 Verilen İleri Tarihli Çekler
424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar
426 Diğer Ticari Borçlar
428 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
<u>43 DİĞER BORÇLAR</u>
431 Ortaklara Borçlar
432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
434 Alınan Depozito ve Teminatlar
435 Personele Borçlar
436 Diğer Çeşitli Borçlar
438 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
<u>44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER</u>
440 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler
441 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
<u>44 (445-449) ALINAN AVASLAR</u>
445 Alınan Sipariş Avansları
446 Alınan İş Avansları
448 Alınan Diğer Avanslar
<u>46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER</u>
460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler
469 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
<u>47 KARŞILIKLAR</u>
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları
473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
475 Garanti Karşılıkları
476 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
478 Çevre Düzenleme Karşılıkları
479 Diğer Karşılıklar

48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER

TAHAKKUKLARI

480 Ertelemiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler

482 Alınan Devlet Teşvikleri

485 Gider Tahakkukları

48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü

49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

492 Diğer KDV

494 Tesise Katılma Payları

495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler

V- ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları

51 SERMAYE KATKILARI

510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları

511 Sermaye Tamamlama Fonu

512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları

515 Geri Alınmış Paylar (-)

516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 Pay İhraç Primleri

521 Pay İptal Karları

522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler

523 Pay İhraç Giderleri (-)

54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR

540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler

541 Statü Yedekler

542 Olağanüstü Yedekler

543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler

544 Girişim Sermayesi Fonu

545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları

546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri

547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları

548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar

549 Diğer Kar Yedekleri

55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)

- 550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)
554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)
555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)
556 Yabancı Para Çevrim Farkları İle Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
557 Özkaynak Yöntemi İle Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar
558 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)
559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler

56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)

- 560 Yabancı Para Çevrim Farkları
561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları
563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)
564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler
565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler
566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler
567 Özkaynak Yöntemi İle Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)
569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

- 570 Geçmiş Yıllar Karları
571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Karları
572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Karları
573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Karlar
579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580 Geçmiş Yıllar Zararları

581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları

582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları

583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı (-)

