



**MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS'NİN ÖLÇME/DEĞERLEME VE RAPORLAMA
ESASLARINA GÖRE ANALİZİ**
(Yüksek Lisans Tezi)

Eren PEKTAŞ

KÜTAHYA – 2018

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS'NİN ÖLÇME/DEĞERLEME
VE RAPORLAMA ESASLARINA GÖRE ANALİZİ**

Danışman:
Prof. Dr. Ahmet AĞCA

Hazırlayan:
Eren PEKTAŞ

Kütahya – 2018

Kabul ve Onay

Eren PEKTAŞ'ın hazırladığı "MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'nin Ölçme/Değerleme ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi" başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2018

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof. Dr. Ahmet AĞCA (Danışman)		
Prof. Dr. M. Mesut KAYALI		
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ		

Doç. Dr. Ayhan KAHRAMAN
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS’NİN ÖLÇME/DEĞERLEME VE RAPORLAMA ESASLARINA GÖRE ANALİZİ” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2018

Eren PEKTAŞ

Özgeçmiş

Eren PEKTAŞ 04 Eylül 1991 tarihinde Nevşehir’de doğdu. İlköğretim eğitimini Rauf Nail Akman Okulunda, lise eğitimini ise Kapadokya Çok Programlı Lisesinde 2009 yılında tamamladı. 2010 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu’nda Muhasebe bölümünde başladığı lisans eğitimini 2015 yılında tamamlayarak 2016 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı’nda yüksek lisansına başladı.



ÖZET

MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS'NİN ÖLÇME/DEĞERLEME VE RAPORLAMA ESASLARINA GÖRE ANALİZİ

PEKTAŞ, Eren
Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet AĞCA
Aralık 2018, 251 Sayfa

İşletmelerin farklı ülkelerde faaliyet göstermesi, muhasebe uygulamalarının da bulunduğu ülke mevzuatlarına göre hazırlanması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Farklı mevzuatlara göre hazırlanan muhasebe sistemleri ve finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının, işletmelerin finansal performanslarını karşılaştırılmasını güçleştirmektedir. Bu durum yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartları ile bütün dünyada ülke uygulamalarında yeknesaklığı sağlanması, KOBİler için de özel bazı çalışmaların yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. KOBİler için, ihtiyaçlarına uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan onlara özgün daha yalın bir standart yayımlanması ihtiyacı gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda KGK tarafından 2014 yılında yerel finansal raporlama standardı çıkarılması için çalışmalara başlanmış, yapılan bu çalışmalar 2017 yılında sonuçlanmıştır. 29 Temmuz 2017 tarihli 30138 sayılı resmi gazetede Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), AB 34 numaralı direktifiyle uyumlu bir şekilde hazırlanarak 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Bu çalışmanın amacı, Muhasebede yer alan ölçme/değerleme ve raporlama uygulamalarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) açısından karşılaştırmalı olarak inceleyip uygulamada oluşabilecek benzerliklerin ve farklılıkların varlığını ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: MSUGT, BOBİ FRS, TMS/TFRS, Ölçme, Değerleme, Raporlama, Standart, VUK

ABSTRACT**ANALYSIS OF MSUGT, BOBI FRS AND TMS / TFRS ON MEASUREMENT /
VALUATION AND REPORTING PRINCIPLES****PEKTAŞ, Eren****Master's Thesis, Department of Business Administration****Thesis Advisor: Prof. Ahmet AĞCA****December 2018, 251 papers**

The operation of enterprises in different countries has resulted in the preparation of the accounting practices in accordance with the legislation of the country. Accounting systems and financial statements which prepared in accordance with different legislation make it difficult to compare financial performance of users of financial statements. This situation revealed the necessity of conducting some special works for SMEs with the international financial reporting standards issued in order to ensure uniformity in the country practices all over the world. For SMEs, the need to publish a simpler standard for them, without leaving the general structure of the full set, has come into consideration. In line with this, in 2014, the KGK initiated efforts to issue a local financial reporting standard and these efforts were finalized in 2017. In the Official Gazette No. 30138 dated July 29, 2017, the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBI FRS) was prepared in accordance with EU-34 and put into effect as of 01.01.2018. The purpose of this study is to examine and evaluate the measurement/valuation and reporting applications which included in accounting in terms of MSUGT BOBI FRS and TMS / TFRS.

Key Words: MSUGT, BOBI FRS, TMS / TFRS, Measurement, Valuation, Reporting, Standard, VUK

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR.....	xx
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ	5
1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Türk Muhasebesinin Doğuşu ve Gelişimi.....	5
1.1.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebenin Gelişimi.....	8
1.1.2.1. 1926-1960 Arası Kanun- 1 Ticaret ve Muhasebenin gelişimi	8
1.1.2.2. 1960 Sonrası ve Günümüze Kadar Olan Dönemde Muhasebe	10
1.2. MUHASEBE STANDARTLARI	12
1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartların Tarihsel Gelişimi.....	13
1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmalar Yapan Kurumlar .	14
1.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	14
1.2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	15
1.2.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	16
1.2.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)	17
1.2.2.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	17
1.2.2.6. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO).....	18
1.2.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi	18
1.2.4. Türkiye’de Muhasebe Standartları’na Yönelik Çalışmalar Yapan Kurumlar .	19
1.2.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	19
1.2.4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	20
1.2.4.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	21
1.2.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	21
1.2.4.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) .	22
1.3. KGK’YA GÖRE TMS/TFRS’YE TABİ İŞLETMELER	23
1.4. BOBİ FRS VE BOBİ FRS’YE TABİ İŞLETMELER	24

İKİNCİ BÖLÜM

ÖLÇME/DEĞERLEME VE RAPORLAMA HAKKINDA TEMEL KAVRAMLAR

2.1. ÖLÇME/DEĞERLEME ESASLARI.....	28
2.1.1. MSUGT ve VUK Açısından Ölçme/Değerleme Esasları	28
2.1.2. Standartlar Açısından Ölçme/Değerleme Esasları	29
2.2. FİNANSAL TABLOLAR	31
2.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Bilanço	32
2.2.1.1. Bilançonun Düzenlenmesi ve Bilançonun Biçimsel Yapısı.....	32
2.2.1.2. Bilanço İlkeleri	37
2.2.2. TMS/TFRS'ye Göre Finansal Durum Tablosunun Unsurları ve Sunulması...	40
2.2.3. BOBİ FRS'ye Göre Finansal Durum Tablosu, Unsurları ve Sunulması.....	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS'NİN ÖLÇÜM/DEĞERLEME VE
RAPORLAMA ESASLARINA GÖRE ANALİZİ

3.1. LİTERATÜR TARAMASI.....	49
3.2. DÖNEN VARLIKLARIN ANALİZİ	54
3.2.1. Hazır Değerler	54
3.2.1.1. Kasa	55
3.2.1.2. Çekler	57
3.2.1.3. Bankalar.....	59
3.2.1.4. Diğer Hazır Değerler	62
3.2.2. Menkul Kıymetler	63
3.2.2.1. Hisse Senetleri	63
3.2.2.2. Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	65
3.2.2.3. Diğer Menkul Kıymetler	68
3.2.3. Alacaklar	69
3.2.3.1. Alıcılar.....	69
3.2.3.2. Alacak Senetleri	71
3.2.3.3. Verilen Depozito ve Teminatlar	73
3.2.3.4. Şüpheli Ticari Alacaklar.....	75
3.2.4. Diğer Alacaklar	77
3.2.4.1. Ortaklardan Alacaklar	77
3.2.4.2. İştiraklerden Alacaklar	78
3.2.4.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	80
3.2.4.4. Personelden Alacaklar	81
3.2.4.5. Diğer Çeşitli Alacaklar	83
3.2.5. Stoklar	84
3.2.5.1. İlk Madde ve Malzeme.....	85
3.2.5.2. Yarı Mamuller – Üretim.....	87
3.2.5.3. Mamuller	88
3.2.5.4. Ticari Mallar	89
3.2.5.5. Diğer Stoklar	91

3.2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	93
3.2.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	94
3.2.7.1. Gelecek Aylara Ait Giderler	94
3.2.7.2. Gelir Tahakkukları	95
3.2.8. Diğer Dönen Varlıklar	96
3.3. DURAN VARLIKLARIN ANALİZİ	97
3.3.1. Ticari Alacaklar	98
3.3.1.1. Alıcılar	98
3.3.1.2. Alacak Senetleri	100
3.3.1.3. Verilen Depozito ve Teminatlar	101
3.3.2. Diğer Alacaklar	103
3.3.2.1. Ortaklardan Alacaklar	103
3.3.2.2. İştiraklerden Alacaklar	104
3.3.2.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	106
3.3.2.4. Personelden Alacaklar	107
3.3.2.5. Diğer Çeşitli Alacaklar	109
3.3.3. Mali Duran Varlıklar	110
3.3.3.1. Bağlı Menkul Kıymetler	110
3.3.3.2. İştirakler	112
3.3.3.3. Bağlı Ortaklıklar	114
3.3.3.4. Diğer Mali Duran Varlıklar	115
3.3.4. Maddi Duran Varlıklar	117
3.3.4.1. Arazi ve Arsalar	117
3.3.4.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	119
3.3.4.3. Binalar	121
3.3.4.4. Tesis, Makine ve Cihazlar	122
3.3.4.5. Taşıtlar	124
3.3.4.6. Demirbaşlar	125
3.3.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	126
3.3.4.8. Yapılmakta Olan Yatırımlar	128
3.3.4.9. Verilen Avanslar	129
3.3.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	130
3.3.5.1. Haklar	131
3.3.5.2. Şerefiye	132
3.3.5.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	134
3.3.5.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	135
3.3.5.5. Özel Maliyetler	136
3.3.5.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	138
3.3.5.7. Verilen Avanslar	139
3.3.6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	140
3.3.6.1. Arama Giderleri	140
3.3.6.2. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	142
3.3.6.3. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	143
3.3.6.4. Verilen Avanslar	145
3.3.7. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	146

3.3.7.1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	146
3.3.7.2. Gelir Tahakkukları	147
3.3.8. Diğer Duran Varlıklar.....	149

3.4. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLARIN ANALİZİ 150

3.4.1. Mali Borçlar	150
3.4.1.1. Banka Kredileri	150
3.4.1.2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri.....	151
3.4.1.3. Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri	153
3.4.1.4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	154
3.4.1.5. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	156
3.4.1.6. Diğer Mali Borçlar	157
3.4.2. Ticari Borçlar	159
3.4.2.1. Satıcılar.....	159
3.4.2.2. Borç Senetleri	160
3.4.2.3. Alınan Depozito ve Teminatlar	162
3.4.2.4. Diğer Ticari Borçlar	163
3.4.3. Diğer Borçlar	164
3.4.3.1. Ortaklara Borçlar	165
3.4.3.2. İştiraklere Borçlar	166
3.4.3.3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	167
3.4.3.4. Personele Borçlar	169
3.4.3.5. Diğer Çeşitli Borçlar	170
3.4.4. Alınan Avanslar.....	171
3.4.4.1. Alınan Sipariş Avansları	172
3.4.4.2. Alınan Diğer Avanslar.....	173
3.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkedişleri	174
3.4.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler.....	175
3.4.6.1. Ödenecek Vergi ve Fonlar.....	175
3.4.6.2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri.....	177
3.4.6.3. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler.....	178
3.4.6.4. Ödenecek Diğer Yükümlülükler	180
3.4.7. Borç ve Gider Karşılıkları	181
3.4.7.1. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları.....	181
3.4.7.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı	182
3.4.7.3. Maliyet Giderleri Karşılığı	184
3.4.7.4. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	185
3.4.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	186
3.4.8.1. Gelecek Aylara Ait Gelirler	186
3.4.8.2. Gider Tahakkukları.....	187
3.4.9. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	188

3.5. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLARIN ANALİZİ 190

3.5.1. Mali Borçlar	190
---------------------------	-----

3.5.1.1. Banka Kredileri	190
3.5.1.2. Çıkarılmış Tahviller	191
3.5.1.3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	193
3.5.1.4. Diğer Mali Borçlar	194
3.5.2. Ticari Borçlar	196
3.5.2.1. Satıcılar	196
3.5.2.2. Borç Senetleri	198
3.5.2.3. Alınan Depozito ve Teminatlar	199
3.5.2.4. Diğer Ticari Borçlar	201
3.5.3. Diğer Borçlar	202
3.5.3.1. Ortaklara Borçlar	203
3.5.3.2. İştiraklere Borçlar	204
3.5.3.3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	205
3.5.3.4. Kamuya Olan Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar	207
3.5.3.5. Diğer Çeşitli Borçlar	209
3.5.4. Alınan Avanslar	210
3.5.4.1. Alınan Sipariş Avansları	210
3.5.4.2. Alınan Diğer Avanslar	211
3.5.5. Borç ve Gider Karşılıkları	213
3.5.5.1. Kıdem Tazminatı Karşılığı	213
3.5.5.2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	214
3.5.6. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	215
3.5.6.1. Gelecek Yıllara Ait Gelirler	215
3.5.6.2. Gider Tahakkukları	217
3.5.7. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	218
3.6. ÖZSERMAYENİN ANALİZİ	219
3.6.1. Ödenmiş Sermaye	219
3.6.1.1. Sermaye	219
3.6.1.2. Ödenmemiş Sermaye	221
3.6.2. Sermaye Yedekleri	222
3.6.2.1. Hisse Senetleri İhraç Primleri	222
3.6.2.2. Hisse Senedi İptal Kârları	223
3.6.2.3. MDV Yeniden Değerleme Artışları	224
3.6.2.4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	226
3.6.2.5. Diğer Sermaye Yedekleri	227
3.6.3. Kâr Yedekleri	228
3.6.3.1. Yasal Yedekler	228
3.6.3.2. Statü Yedekleri	229
3.6.3.3. Olağanüstü Yedekler	230
3.6.3.4. Diğer Kâr Yedekleri	231
3.6.3.5. Özel Fonlar	232
3.6.4. Geçmiş Yıllar Kârları	233
3.6.4.1. Geçmiş Yıllar Kârları	233
3.6.5. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	235
3.6.5.1. Geçmiş Yıllar Zararları	235

3.6.6. Dönem Net Kârı (Zararı)	236
3.6.6.1. Dönem Net Kârı	236
3.6.6.2. Dönem Net Zararı (-).....	237
SONUÇ	239
KAYNAKÇA	241
DİZİN	249



TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1: MSUGT'ye Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı	33
Tablo 2.2: TMS/TFRS'ye Göre Örnek Finansal Durum Tablosu.....	42
Tablo 2.3: BOBİ FRS'ye Göre Finansal Durum Tablosu.....	45
Tablo 3.1: Kasa Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	57
Tablo 3.2: Çek Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	59
Tablo 3.3: Banka Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	61
Tablo 3.4: Diğer Hazır Değerler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	63
Tablo 3.5: Hisse Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	65
Tablo 3.6: Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bono Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	67
Tablo 3.7: Diğer Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması .	69
Tablo 3.8: Alıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	71
Tablo 3.9: Alacak Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	73
Tablo 3.10: Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	74
Tablo 3.11: Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	76
Tablo 3.12: Ortaklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması ...	78
Tablo 3.13: İştiraklerden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması ..	80
Tablo 3.14: Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	81
Tablo 3.15: Personelden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması...	83
Tablo 3.16: Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması..	84
Tablo 3.17: İlk Madde ve Malzeme Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması..	86
Tablo 3.18: Yarı Mamuller – Üretim Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	87
Tablo 3.19: Mamuller Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	89
Tablo 3.20: Ticari Mallar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	91
Tablo 3.21: Diğer Stoklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	92
Tablo 3.22: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	93

Tablo 3.23: Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	95
Tablo 3.24: Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	96
Tablo 3.25: Diğer Dönen Varlıklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	97
Tablo 3.26: Alıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	99
Tablo 3.27: Alacak Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	101
Tablo 3.28: Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	102
Tablo 3.29: Ortaklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	104
Tablo 3.30: İştiraklerden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	105
Tablo 3.31: Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	107
Tablo 3.32: Personelden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	108
Tablo 3.33: Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	110
Tablo 3.34: Bağlı Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	112
Tablo 3.35: İştirakler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	114
Tablo 3.36: Bağlı Ortaklıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	115
Tablo 3.37: Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	117
Tablo 3.38: Arazi ve Arsalar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	119
Tablo 3.39: Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	121
Tablo 3.40: Binalar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	122
Tablo 3.41: Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	123
Tablo 3.42: Taşıtlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	125
Tablo 3.43: Demirbaşlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	126

Tablo 3.44: Diğer maddi duran varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	127
Tablo 3.45: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	129
Tablo 3.46: Verilen Avanslar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	130
Tablo 3.47: Haklar hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	132
Tablo 3.48: Şerefiye Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	133
Tablo 3.49: Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	135
Tablo 3.50: Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	136
Tablo 3.51: Özel Maliyetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	137
Tablo 3.52: Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	139
Tablo 3.53: Verilen Avanslar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	140
Tablo 3.54: Arama Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	141
Tablo 3.55: Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	143
Tablo 3.56: Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	144
Tablo 3.57: Verilen Avanslar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	146
Tablo 3.58: Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	147
Tablo 3.59: Gelir Tahakkukları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	148
Tablo 3.60: Diğer Duran Varlıklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	149
Tablo 3.61: Banka Kredileri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	151
Tablo 3.62: Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri Hesabının Ölçüm, Değerleme Ve Raporlanması	152
Tablo 3.63: Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	154

Tablo 3.64: Çıkarılmış Bonolar ve Senetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	155
Tablo 3.65: Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	157
Tablo 3.66: Diğer Mali Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	158
Tablo 3.67: Satıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	160
Tablo 3.68: Borç senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	161
Tablo 3.69: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	163
Tablo 3.70: Diğer Ticari Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	164
Tablo 3.71: Ortaklara Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	166
Tablo 3.72: İştiraklere Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	167
Tablo 3.73: Bağlı Ortaklıklara Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	169
Tablo 3.74: Personele Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	170
Tablo 3.75: Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması ...	171
Tablo 3.76: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	173
Tablo 3.77: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	174
Tablo 3.78: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	175
Tablo 3.79: Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	176
Tablo 3.80: Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	178
Tablo 3.81: Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	179
Tablo 3.82: Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	181

Tablo 3.83: Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	182
Tablo 3.84: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	183
Tablo 3.85: Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	184
Tablo 3.86: Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	186
Tablo 3.87: Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	187
Tablo 3.88: Gider Tahakkukları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	188
Tablo 3.89: Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	189
Tablo 3.90: Banka Kredileri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	191
Tablo 3.91: Çıkarılmış Tahviller Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	192
Tablo 3.92: Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	194
Tablo 3.93: Diğer Mali Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	196
Tablo 3.94: Satıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	197
Tablo 3.95: Borç Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	199
Tablo 3.96: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	200
Tablo 3.97: Diğer Ticari Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	202
Tablo 3.98: Ortaklara borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	204
Tablo 3.99: İştiraklere Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması.....	205
Tablo 3.100: Bağlı Ortaklıklara Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	207
Tablo 3.101: Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	208
Tablo 3.102: Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması .	210

Tablo 3.103: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	211
Tablo 3.104: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	212
Tablo 3.105: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	214
Tablo 3.106: Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	215
Tablo 3.107: Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	216
Tablo 3.108: Gider Tahakkukları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	217
Tablo 3.109: Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	219
Tablo 3.110: Sermaye Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	220
Tablo 3.111: Ödenmemiş Sermaye Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	221
Tablo 3.112: Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	223
Tablo 3.113: Hisse Senedi İptal Kârları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	224
Tablo 3.114: M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	225
Tablo 3.115: İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	227
Tablo 3.116: Diğer Sermaye Yedekleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	228
Tablo 3.117: Yasal Yedekler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	229
Tablo 3.118: Statü Yedekleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	230
Tablo 3.119: Olağanüstü Yedekler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	231
Tablo 3.120: Diğer Kâr Yedekleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	232
Tablo 3.121: Özel Fonlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	233
Tablo 3.123: Geçmiş Yıllar Kârları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	234

Tablo 3.123: Geçmiş Yıllar Zararları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	235
Tablo 3.124: Dönem Net Kârı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	237
Tablo 3.125: Dönem Net Zararı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması	238



KISALTMALAR

BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BİST	Borsa İstanbul
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşkilatı
KOBİ TFRS	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LİBOR	Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu/ Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
vb.	ve benzer

vs.	ve saire
VUK	Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi





TEZ METNİ

GİRİŞ

Tüm dünyada yaşanan küreselleşme ile birlikte işletmeler uluslararası pazarda faaliyet göstermeye başlamışlardır. İşletmelerin farklı kıta ve ülkelerde faaliyet göstermesi, muhasebe uygulamalarının da bulunduğu ülke mevzuatlarına göre hazırlanması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Farklı mevzuatlara göre hazırlanan muhasebe sistemleri ve finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının, işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle finansal tabloların karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için işletmelerin ortak bir muhasebe dili kullanması ihtiyacı doğmuştur. Oluşan bu durumda finansal tabloların, kullanıcılarına güvenilir, karşılaştırılabilir ve yorumlanabilir tek bir dilde UFRS'ye uygun bir şekilde sunulmasının önemi daha da artmıştır.

Yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartları ile bütün dünyada ülke uygulamalarında tekdüzeliği sağlanması, bu konuda Kobiler için de özel bazı çalışmaların yapılması ihtiyacını ortaya çıkartmıştır. UMS/UFRS'ler, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamada zor ve karmaşık olduğu görülmüştür. Bu nedenle Kobiler için, ihtiyaçlarına uygun, tam setin genel yapısından uzaklaşmadan onlara özgün daha kolay bir standart yayımlanması gereksinimini gündeme gelmiştir.

Bu durumun sonucunda 2009 yılında uluslararası muhasebe standartları kurulu KOBİ UFRS'yi yayımlanmış ve yürürlüğe girme zamanını ülkelerin tercihlerine bırakmıştır.

2013 tarihinde Avrupa Birliği 34 numaralı direktifini yayımlamış ve uluslararası muhasebe standartları kapsamı dışında kalan işletmelerin düzenlemesi gerekli olan finansal tabloları belirlemiştir.

Ülkemizde ise MSUGT'nin vergi temelli olması ve çağdaş ihtiyaçları karşılamaktan uzak kalması, TMS/TFRS'nin ise karmaşık bir yapıya sahip olmasından dolayı birçok işletme tarafından uygulanamaması Kamu Gözetimi Kurumu'nun bu konuda bir çalışma yapması gereksinimini gerektirmiştir. Bu sebeple KGK tarafından 2014 yılında yerel finansal raporlama standardı çıkarılması için çalışmalara başlanmıştır. Yapılan bu çalışmalar 2017 yılında sonuçlanmış ve 29 Temmuz 2017 tarihli 30138 sayılı

resmi gazetede Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), AB 34 numaralı direktifiyle uyumlu bir şekilde hazırlanarak 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

BOBİ FRS uygulamadaki boşluğu doldurmak amacıyla çıkarılmıştır. BOBİ FRS'nin amacı, finansal tablolardaki bilgileri kullanacak kişi ve kurumların ihtiyaçlarına uygun olarak standardı uygulayan işletmelerin tablolarında işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde anlaşılabilir ve kaliteli finansal tabloların oluşturulmasıdır.

BOBİ FRS, bağımsız denetim uygulamalarına tabi olup da TMS/TFRS uygulamalarının dışında kalan işletmelerin uygulayacağı bir finansal raporlama standardı setidir. Ülkemizde BOBİ FRS'nin uygulama kapsamı TMS/TFRS uygulayan işletmelerden daha geniş olacağı görülmektedir. Bu nedenle BOBİ FRS ülkemizdeki muhasebe mevzuatında önemli bir yere sahip olacaktır.

Bu çalışmanın amacı, Muhasebede yer alan ölçme/değerleme ve raporlama uygulamalarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'ni karşılaştırmalı olarak inceleyip uygulamada oluşabilecek benzerliklerin ve farklılıkların varlığını ortaya koymaktır.

Çalışmada ölçme, değerlendirme ve raporlama uygulamaları, MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS açısından ayrı ayrı incelenmiş buna ek olarak uygulamadaki duruma ne gibi etkileri olduğu karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Bu sayede finansal tabloları kullanacak kişi ve kurumların ve bu tabloları hazırlayanların karşılaştıkları farklılıklar ve benzerlikler bu çerçevede ortaya konulmaya çalışılmıştır.

“Muhasebe uygulamalarında önemli bir yer tutan Ölçme/Değerleme ve Raporlama kavramları, MSUGT'ye, BOBİ FRS'ye ve TMS/TFRS'ye göre incelendiğinde ne gibi sonuçlarla karşılaşılacaktır?” sorusu ve bu sorunun cevabı ülkemizdeki işletmeler ve bu işletmelerin finansal tablolarını kullananlar için çok fazla önem arz etmektedir.

Konunun bilanço kalemleri üzerinden, mevcut yasal düzenlemeler dikkate alınarak irdelenmiş olması, literatüre yararlı olabilecektir.

Çalışmada gerçekleştirilen karşılaştırma, ölçme, değerlendirme ve raporlama açılarından ele alınarak hazırlanmıştır. Ele alınan konular sadece MSUGT'nin atıfta bulunduğu 213 sayılı VUK'un ilgili kanun hükümleri ve KGK tarafından yayınlanan BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de mevcut hükümler açısından incelenmiştir.

Çalışmada özellikle MSUGT'nin bu çalışma konusuyla ilgili olarak atıfta bulunduğu VUK'un ilgili hükümleri ve bu hükümler çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan mevcut tebliğler ile KGK tarafından yayınlanan BOBİ FRS ile TMS/TFRS bilanço kalemleri üzerinden kapsamlı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın konusuyla ilgili olup muhasebe literatüründe yer alan dergi, makale, kitap gibi birçok metaryal taranmış ayrıca seminer ve konferans çalışmaları da incelenmiştir. Bunların haricinde çalışma ile alakalı olduğu durumlarda diğer vergi kanunları da dikkate alınarak değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM
TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Türk Muhasebe Sisteminin Gelişimi

Türk Muhasebe sisteminin gelişimini ele alan çalışmalar incelendiğinde genel olarak Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki temel başlık altında incelendiği görülmektedir. Bu çalışmada da muhasebenin gelişimi literatüre uygun şekilde anlatılacaktır.

1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Türk Muhasebesinin Doğuşu ve Gelişimi

Eski Orta Asya Türk devletleri incelendiğinde, yerleşik hayat düzeninin olmaması nedeniyle ticaretin gelişmemesi, bir muhasebe sisteminin oluşmasını uzun yıllar olumsuz şekilde etkilemiştir. Uygur Devletiyle yerleşik hayata geçişin başlaması ve ticaretin gelişmesi muhasebe sisteminin doğuşunu ve gelişimini sağlamıştır.

Türk devletlerinde muhasebe sistemine yönelik ilk ciddi kavramlar Karahanlılar döneminde “Kutadgu Bilig” adlı eserde yer almaktadır. Bu eserdeki Hazinedar ve Kâtip kavramlarının muhasebeciye benzer yetki ve sorumluluklara sahip devlet memuru oldukları görülmektedir. Karahanlılar döneminde muhasebenin daha çok devlet muhasebesi şeklinde olduğunu söylemek mümkündür (Katkat Özçelik, 2017:397).

1071 Malazgirt Meydan Muharebesinin kazanılmasından sonra Türklere Anadolu'nun kapısı açılmış ve Türkler Anadolu Selçuklu Devletini kurmuşlardır. Anadolu Selçuklu Devletinin kurulmasıyla birlikte Anadolu muhasebe kayıt kültürü gelişmiştir (Güvemli, 2015:7). Anadolu muhasebe kayıt kültürü (1256-1353) yılları arasında günümüz İran topraklarında kurulan İlhanlı Devleti'nin mali yönetimi ve devlet muhasebesi düzenlerinden etkilenmiştir.

Abbasilerde doğan ve Moğolların Bağdatı fethinden sonra İlhanlılarda gelişen ve Anadolu'da önce Selçuklu Devleti, sonra da Osmanlı Devleti'yle mükemmelleşen ve Osmanlı'nın tanzimat dönemine kadar kullanılan merdiven kayıt yöntemi Türk muhasebe sisteminde önemli bir yer oluşturmaktadır.

Bilinen en uzun ömürlü kayıt tekniklerinden birisi olan Merdiven Yöntemi, kayıt biçimi, yukardan aşağıya doğru, ana tutar ve bu tutarı oluşturan ayrıntıları kapsadığı için Merdiven Yöntemi olarak isimlendirilmiştir (Elitaş vd., 2008:1).

Merdiven yönteminin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Devlet muhasebesi için kullanılmıştır.
- Vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanır.
- Vergi gelir ve türlerinin alt alta kaydedilerek toplanması şeklinde gerçekleştirilir.
- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.
- Tahakkuk tutarı başka bir yerde takip edilmektedir.
- Miktar ve tutar yazmaya elverişli bir yapıya sahiptir.
- Tek bir kayıt ile devletin bir yıllık gelirlerinin kaydının yapılmasını sağlar (Elitaş vd., 2008:180–82).

Osmanlı Devleti bu dönemlerde kullanılan defterlerin kayıtlarını ve yıllık gelir ve gider kayıtlarını merdiven yöntemini kullanarak, tahakkuk esasına göre yapardı. Bu kayıtlarda zaman zaman siyakat yazı ve rakamlarının kullanıldığı da görülmektedir. Merdiven yöntemini, Osmanlı muhasebecileri, devlet muhasebesinin değişen koşullarına göre geliştirerek 1850 yılına kadar kullanmışlardır. İşletmecilikte kâr hesaplamaya ve yatırımları yönetmeye dönük ihtiyaçları karşılayamayınca da, yöntem terk edilmiş ve çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir (Güvemli, 2015:13).

Devlet bütçe gelir ve giderlerinin takip edilmesinde kullanılan merdiven yöntemi Osmanlı devletinde 500, Ortadoğu’da 1.100 yıla yakın bir süre kullanılmıştır.

Ulusal muhasebe sisteminin gelişimi açısından dönüm noktası olarak sayılabilecek dönem Osmanlı’da merdiven kayıt tekniğinin terk edilip çift taraflı kayıt sisteminin tanınmaya başlanması ile birlikte açıklanmaktadır. Kendine özgü bir muhasebe sistemi kayıt tekniği kullanan Osmanlı’da, özellikle batılılaşma hareketleri bu dönemdeki muhasebenin kurumsallaşmasında önemli bir rol oynamıştır (Uçma, 2007:155). Bu dönemde muhasebenin gelişimi Osmanlı Devleti’nin Fransa Devleti ile olan yakın ilişkileri sebebiyle Fransa’nın etkisi altında kalarak gerçekleşmiştir.

Tanzimat dönemi sonrasında Osmanlı Devleti’nin 1807 yılında Napolyon’un kaleme aldığı dört kitaptan oluşan Fransa’nın Ticaret Kanunu’nun birinci ve üçüncü kitaplarının tercümesinden oluşan Kanunname-i Ticaret Kanunu 1850 yılında Osmanlı’da yürürlüğe konulmuştur (Sipahi ve Küçük, 2011:23). Bu yasada ilk kez çift taraflı kayıt yöntemi ile ilgili defter düzeni yer alıyordu. Ancak o tarihte muhasebe

mesleğinde çift taraflı kayıt yöntemi hakkında bilgisi olan ne bir muhasebeci vardı, ne de çift taraflı kayıt yöntemini anlatan bir kitap bulunuyordu. Yasanın etkisi, Osmanlı Bankası gibi, kimi yabancı kuruluşların kuruluşunu kolaylaştırma ve muhasebe düzenlerinin kurulmasını sağlamakla sınırlı kalmıştır (Güvemli vd., 2013:23).

Kanunname-i Ticaret kanunuyla birlikte Osmanlı 1875 yılında çift taraflı kayıt yönteminin başarısından söz edilerek devlet tarafından kabulüyle, devlet muhasebesinin çift taraflı kayıt yöntemine geçiş süreci başlamış ve bu süreç Türk muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşma çabalarının en önemli temelini oluşturmuştur. Bu süreci, Türk muhasebe sisteminin gelişme doğrultusunu belirleyen bir düzenleme olarak görmek mümkündür (Güvemli vd., 2013:24). Bu kanunla birlikte muhasebe sistemine ikisi zorunlu biri zorunlu olmayan üç adet defter de uygulamaya girmiştir. Bunlar;

- Günlük defter: Günümüz yevmiye defterine benzeyen ticari işlemlerin aktif ve pasif şeklinde kayıt yapıldığı, masraf ve gelir tutarlarının aydan aya beyan edilmesine olanak veren defterdir.
- Envanter defteri: Her yılın sonunda yapılan sayım sonucunda aktif ve pasiflerin yazıldığı defterdir.
- Kopya defteri: Ticari yazışmaların kopyalandığı defterdir.

Günlük defter ve envanter defteri imzalı olur. Bu imzalar, ticaret mahkemesi hâkimi, yoksa belediye başkanı ya da yardımcısı tarafından yapılır ve defterler on yıl süre ile saklanır. Düzgün tutulan defterler tüccarlar arasında delil olabilir. Şahıs firmalarında da bu defterlerin tutulması zorunludur (Sipahi ve Küçük, 2011:183).

Kanunname-i Ticaret aynı zamanda yevmiye ve kopya defterinde yazıların bozuk olmaması, daha sonra ekleme yapılmaya elverişli olabilecek derecede satırlar arasında boş yer bırakılmaması, satırlar arasına ve kayıt altlarına kelimeler eklenmemesi, yanlışlıkla yazılan yazı ve rakamların karalanmayarak üzerlerinin çizilmesi ile yetinilmesi ve kaydın yeniden yazılması gibi defter tutma biçimi hakkında da önemli hükümlere yer vermiştir(Sipahi ve Küçük, 2011:184).

Bu dönemde yaşanan bu değişimler Osmanlı Devleti'nin vergi sistemini de etkilemiştir. Osmanlı Devleti'nde batılılaşma hareketleri ile kaldırılan cizye vergisinin boşluğunu doldurmak için vergi reformlarına gidilmiştir. Bu boşluğu doldurmak için ilk

kez yıllık gelir üzerinden vergi alınması öngörülmüştür. Yapılan yasal düzenlemeyle birlikte o zamana kadar devlet kesiminde gelişen muhasebe sisteminin artık özel kesimde de gelişmesinin önü açılmış oluyordu (Güvemli vd., 2013:26). Ancak 1879-1885 yılları arasındaki bu gelişmelerin etkisi otuz yıl kadar devam edebilmiştir. 1912-1922 yılları arasında yaşanan savaşlar muhasebe mesleğindeki gelişmelerin yarım kalmasına neden olmuştur (Arıkan ve Güvemli, 2013:42).

1.1.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebenin Gelişimi

1.1.2.1. 1926-1960 Arası Kanun- ı Ticaret ve Muhasebenin gelişimi

Bu dönemde cumhuriyet henüz ilan edilmişti. Yapılan savaşların ülke ekonomisine ve sosyal yapıya verdiği tahribat çok ağır olmuştu ve zayıf bir ekonomiyi hızlı bir şekilde dünya ekonomisinin içerisine kazandırmak gerekiyordu. İçinde bulunulan durum sebebiyle Cumhuriyeti kuran yöneticilerce, mali ve ekonomik kararların karma ekonomi modeli kapsamında alınması uygun görülmüştür (Arıkan ve Güvemli, 2013:42).

Cumhuriyet'i kuranların şöyle bir yol izledikleri görülmektedir:

Önce yasal düzenlemeleri gündemlerine almışlardır. Cumhuriyetin ilanından sonra, 1924 yılında Anayasa'yı, 1925 yılında Türk Medeni Kanunu'nu kabul ederek altyapıyı oluşturmuşlardır. Bundan sonra da Türk Ticaret Kanunu'nu ve vergi yasalarını ele almışlardır. Vergi yasalarının tamamı muhasebe kayıtlarından vergi alınmasını öngörüyordu. Vergi alınacak işletmelerin oluşması için de karma ekonomi düzenini oluşturmaya yönelmişlerdir. Bir yandan devlet iktisadi kuruluşları oluşturulurken, öte yandan da Teşvik-i Sanayi Kanunu-1927 kabul edilerek özel kesimin büyümesini temin etmeye çalışmışlardır (Güvemli vd., 2013:27).

Bu dönemin ilk uygulaması 1926 yılında yürürlüğe giren ve Alman Ticaret Kanunu'ndan alınan 856 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. Böylelikle Alman etkisi Türkiye'deki muhasebe sistemi üzerinde kendisini göstermeye başlamıştır (Uçma, 2007:159). Bu kanunda “şirket hesaplarının tutuluş şekli” ve “karın hesaplanması” konuları üzerinde durulmuş; “hesap dönemleriyle sınırlı olarak envanter çalışmaları”,

“bilanço ve kar-zarar tablolarının düzenlenmesi” gibi konular hükme bağlanmıştır (Hiçşmaz, 1970:60).

1926-1930 yılları arasında yayınlanan vergi kanunları, muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini bütün bir asır boyunca etkileyecek asıl yasal düzenlemeler olmuştur. Yayınlanan bu vergi kanunları;

- Kazanç Vergisi Kanunu
- Muamele Vergisi Kanunu
- Dâhili İstihlak Vergisi Kanunu'dur.

Bu vergi kanunları vergi için muhasebe düşüncesini gündeme getirmiş ve muhasebe mesleğinin gelişme sürecini maliye vekâletine yönlendirmiştir. Muhasebe mesleğini vergiciliğe yönelten bu üç kanun, muhasebe uygulamalarına beyan sistemini getirerek çağdaş vergicilik düşüncesine uygun bir düzenleme yaptığı bilinmektedir (Arıkan ve Güvemli, 2013:44).

Türkiye’de hesap planı kullanımı, 1933 yılında Sümerbank ile başlamıştır. Sümerbank’ın kullanmış olduğu, Alman bilim adamlarının hazırladığı hesap planı Almanya’nın hesap planından geliştirilmiştir. Sümerbank’ın hesap planı önce KİT’lerde kullanılmış sonra özel sektöre yayılmıştır. Bu hesap planı uzun yıllar ülkede kullanılmıştır. Ancak ilerleyen zamanlarda talepleri karşılamamasından dolayı 1964, 1971 ve 1984 yıllarında hesap planında değişikliğe gidilmiştir (Durmuş ve Arat, 2004:97).

Cumhuriyet’in ilanının ardından önemli bir gelişme gösteren ve muhasebeciye duyulan ihtiyacı artıran vergi kanunları, 1949 vergi Reformu’ndaki kanunlara ve daha sonraki yıllarda yeni kanunlara yerlerini bırakmıştır. Bu kanunlar da muhasebe uygulamalarını etkilemeye ve muhasebeciye duyulan ihtiyacı artırmaya devam etmiştir (Güvemli vd., 2013:31).

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu 1949 yılında yapılmış olan vergi reformudur. Bu dönemde çıkarılan Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar vergisi Kanunu (KVK) gibi kanunlar belge ve kayıt düzeni ile bilanço

ve gelir tablolarını etkileyerek muhasebeye şekil vermiştir (Gücenme ve Arsoy Poroy, 2006:309).

1950 yılına gelindiğinde ise çeşitli üniversiteler ve ticaret okulları bünyelerinde muhasebe eğitime yer vermeye başlamıştır (Gücenme ve Arsoy Poroy, 2006:310). Bu dönemde muhasebe öğretiminin gelişmesine rağmen ticari işlemlerde muhasebenin kullanılması yerleşmemiş, işlerin cep defterleri, takvim yaprakları hatta sigara paketlerine kaydedilmesi ile yetinilmiştir. Cumhuriyet döneminde iktisadi Devlet Teşekküllerinin kurulması, milli bankaların çoğalması ve iş hayatının genişlemesi ile hissedilen gereksinim üzerine orta ve lise dereceli ticaret okulları kurulmuştur (Sayar, 1958:5).

1957 yılına gelindiğinde 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Alman bilim adamı Prof. Ernst Hirsch başkanlığında bir komisyon tarafından hazırlanmıştır. Bu kanunla da özellikle anonim ortaklıkların muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve temel zorunlulukları getirilmiştir (Akdoğan ve Aydın,1987:86).

1.1.2.2. 1960 Sonrası ve Günümüze Kadar Olan Dönemde Muhasebe

Bu dönemin ilk yıllarında ülke planlı kalkınma modeline geçmiş ve muhasebe alanında yeni atılımlar yapılmıştır.

Türkiye'deki muhasebe alanındaki Amerikan etkisi Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Kurulu'nun 1950 tarihinde Türkiye'ye gelmesi ve James M. Barker başkanlığında Türkiye'nin iktisadi durumu hakkında bir yıl süren bir çalışma sonucunda bir rapor yayınlamasıyla artmıştır. Bu raporun muhasebe sistemi açısından en önemli özelliği, bu raporda Türkiye'deki muhasebe eğitiminin ve muhasebecilerin ruhsatları konusunda acil bir sisteme ihtiyaç duyulduğunun belirtilmesidir. Bununla birlikte yine bu rapora göre, muhasebe terminolojisinde ve muhasebe pratiklerinde tek tip bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir (Brookner ve Heilman,1960:33 aktaran Uçma, 2007:168).

1960 yılında "Hazinenin ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin Bir Kısım Borçlarının Tahkimi Hakkında Kanun" çıkarılmış ve bu kanun gereği bir kurul oluşturulmuştur. Oluşturulan kurulun hazırladığı rapor yetersiz görülünce 1961 yılında revizyon komitesi

kurulmuştur. Komite 1962 yılında çalışmalarını tamamlayıp İktisadi Devlet Teşekküllerinin muhasebe sisteminin dayanacağı muhasebe ilkelerini belirleyecek “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulmasını önermiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987:86).

Revizyon komitesinin önerisi sonucu 1964 yılında 440 sayılı “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun” çıkarılmış ve İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyona muhasebe usullerinin iyileştirilmesi ve tek düzen haline getirilmesi için araştırmalar yapma görevi verilmiş ve komisyon 1968 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ni ortaya çıkarmıştır. Bu sistem geniş ölçüde Amerikan muhasebesi sisteminden yararlanılarak oluşturulmuştur. Komisyon tarafından oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ilk olarak iktisadi devlet teşekkülleri için zorunlu, özel sektör içinse isteğe bağlı olması gerektiği önerilmiştir (Yalkın, 2006:12). Bunun sebebi; oluşturulan tekdüzen muhasebe sistemi daha çok iktisadi devlet teşekküllerinin kullanımını için hazırlandığından özel sektörün kullanamayacağı bilanço ve sonuç hesaplarının bulunmasıdır.

1971 yılında kurulan KİT Reform Komisyonunun alt komisyonu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu, KİT’lerin görüşleri de dikkate alınarak tasarlanan sistemde değişiklikler yaparak Tekdüzen Muhasebe Sistemini 1972 tarihinden itibaren yirmi yedi Kamu İktisadi Teşebbüsünde uygulanmaya başlamıştır. Aynı yıl bankalar ve uygulama alanına giren sanayi işletmelerinde maliyet muhasebesi ile ilgili esasların saptanması görevi kurulan Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu’na verilmiştir (Sevilengül, 2007:14).

Sermaye Piyasası Kurulu, 2499 sayılı SPK’nın kapsamına giren anonim ortaklıkların ve aracı kurumların kullanması için 1983 yılı başında Mali Tablo formları ve 1984 yılı başında Genel Hesap Planı yayınlamıştır. Yayımlanan bu iki tebliğe göre SPK’ya bağlı kurumlar ayrıntılı ve özet olmak üzere iki tip bilanço ve gelir tablosu yayınlaması gerekliliği getirilmiştir (www.spk.gov.tr, 2018).

Bankalar Birliğince hazırlanmış olan Bankalar için Tekdüzen Hesap Planı bankaların şeffaf bankacılık ilkelerine göre faaliyette bulunmaları gerekliliği sebebiyle 1986 yılı başından itibaren uygulamaya konulmuştur (Yalkın, 2006:13).

Maliye Bakanlığı'nın girişimiyle 1950'lerin ortalarında başlayan, muhasebe mesleğini yasal düzenlemeye kavuşturma süreci 1989 yılında sonuç vermiş ve 1.6.1989 tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilmiştir. 2008 yılında Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılmasıyla yasanın adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değiştirilmiştir (Arıkan ve Güvemli, 2013:48).

Görüldüğü üzere ülkemizde muhasebe uygulamaları kanun ve yönetmelikler çerçevesinde şekillenmiş, muhasebe standartları yayınlayan kurullar oluşmamıştır. Bu durum Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) TÜRMOB bünyesinde faaliyete geçtiği 1994 yılına kadar devam etmiştir. Bu kurul tarafından yasal yaptırım gücü bulunmayan 19 adet standart yayınlanmıştır (Altıntaş, 2011:178). İlk defa, kamu dışından sivil bir kuruluşun başlattığı bu çalışmalar uzun soluklu olmamıştır. TMUDESK'in yerine 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Dinç ve Atasel, 2016:273).

2014 yılında yayınlanan 660 sayılı KHK ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" kurulmuş ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun bütün yetkileri bu kuruma devredilmiştir.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların menfaatlerini ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız şekilde hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ve finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir şekilde sunumunu sağlamaktır. Bu yönde ilk olarak borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (Kgg.gov.tr, 2018).

1.2. Muhasebe Standartları

Dünyada küreselleşme ile başlayan uluslararası sermaye hareketleri, ulusal işletmelerin mevcut muhasebe uygulamalarını dünya genelinde ortak bir muhasebe dili anlayışı oluşacak şekilde yeniden düzenlemelerini gerektirmiştir. Bu sebeple ortak bir muhasebe dili için 1970'li yıllarda başlatılan çalışmalar, zamanla daha da hızlanarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın doğmasına sebep olmuştur.

Muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanan muhasebe standartları, mali tablo ve raporlar ile bunlara esas olan mali verilerin standart kurallara göre işlenmesini ve bunlara dayanılarak çıkarılan mali raporlarda birliği sağlar (Sayar, 2002:77).

1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartların Tarihsel Gelişimi

Muhasebe Standartları, işletmenin dili olarak kabul edilen muhasebenin tüm bilgi kullanıcıları tarafından evrensel bir ölçüde okunabilmesi amacı ve uyumlaştırma çalışmalarının başlaması ile ortaya çıkmıştır (Ağca, 2003:27). Uluslararası Muhasebe Standartlarının temelini 1973 yılında IFAC tarafından Sydney'deki 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi'ni takiben 10 ülkenin ulusal muhasebe organının bir araya gelmesi ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulması kararının alındığı anlaşma oluşturmaktadır (Aysan, 2007:52). Kurulan bu komitenin temel amacı muhasebede uluslararası standartların oluşturulmasıdır. Bu amaç çerçevesinde kurul 1975 yılında IAS 1 ve IAS 2 başlıklı iki standart yayınlamıştır. IFAC 1978 yılında UMSK'yi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır.

1982 yılında genişleyerek 17 üyeye sahip olmuş olan UMSK, IFAC ile daha yakın çalışmalar yürütmeye başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının küreselleşme yolunda dönüm noktası sayılacak gelişme ise 1989 yılında Avrupa Muhasebe Federasyonunun Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş olmasıdır.

1995 yılında AB Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile Uluslararası Menkul Değerler Örgütü arasında temel standartları tamamlama konusunda yapılan anlaşmayı destekleme kararı almıştır. Bu kararı takiben AB'deki çok uluslu işletmelerin komite tarafından hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarını izleyeceğini bildirmiştir (Aysan, 2007:53).

2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi adıyla standartlar oluşturan komite, 2001 yılı itibariyle IASB-International Accounting Standards Board

(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ismini almıştır (Karabayır ve Ertugay, 2010:196).

2002 yılına kadar UMSK'nın yayınladığı UMS'lere uyum çalışmasına dâhil olmayan ABD bu tarihte Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne bağlı olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından organize edilen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan GAAP ile küresel düzeyde uygulanan UFRS'yi uyumlaştırma çalışmasına başlanması kararı alınmıştır.

Aynı yıl içerisinde Avrupa Birliğince, üye devletlerin menkul kıymetler borsalarında listelenen şirketlerin 01/01/2005'ten itibaren UFRS'yi kullanması kararı alındı. Böylelikle 2002 yılında hem ABD'nin kendi mevzuatını standartlara uyumlaştırma kararı hem de AB'nin çalışmaları ile UFRS küresel boyutta bir standart haline geldi.

1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmalar Yapan Kurumlar

Çalışmanın bu bölümünde Muhasebe Standartlarına önemli ölçüde yön veren kuruluşlar ele alınacaktır. Bu kuruluşları:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

Olarak sıralayabiliriz.

1.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

IASC, kurucu ülkelerin (ABD Almanya, Avustralya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Japonya, Kanada, Meksika) muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucu kamu yararı için, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve

karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmek amacıyla 1973 yılında kurulmuştur.

Kurum, İlk standart taslağını 1974'te yayınlamıştır. Standartlar 1973 ile 2001 yılları arasında IASC yönetim kurulunun onayıyla IAS kodlu numaralarla isimlendirilerek yürürlüğe girmiştir. Bu yıllar arasında 41 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamış olsa da bunların bazılarını yıllar içinde iptal etmiştir. Yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarının, uluslararası düzeyde yaygın hale gelmesi ise Avrupa Birliği'nin uluslararası muhasebe standartlarına uyulması konusunda karar almasından sonra olmuştur.

Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IFAC ve IASC genel kurulunda, IASC, bir üst yapı olarak IASC Vakfı'na (IASCF) dönüştürülmüş ve uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi yeni kurulan IASB'a devredilmiştir.

1.2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (IASC) dayanmaktadır. Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırmayla uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi IASB'a devredilmiştir. IASB Nisan 2001'den sonra kendi döneminde yayınlanan standartları IFRS(UFRS) olarak adlandırma kararı almıştır. Ayrıca daha önce komite onayı ile çıkarılmış olan tüm IAS(UMS)'lerin de yürürlükte kalmasını kararlaştırmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) temel görevleri aşağıda belirtilmiştir:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirlerine yakınsamak,
- Taslaklar çıkartmak ve çıkarılan bu taslakları geliştirmek ve onaylamak,
- Hazırlanmakta olan standartlarla alakalı ulusal standartları ve uygulamaları incelemek,
- Görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler oluşturmak,
- Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin danışmak,

- Standartların uygulanabilirliğini incelemek amacıyla saha analizi yapma (www.tsb.org.tr, 2018).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu muhasebede uluslararası bir standart oluşturma konusunda çalışma yapan en önemli kuruluş konumunda yer almaktadır. BM, OECD, IOSCO ve AB gibi önemli kuruluşların, uluslararası muhasebe standardı oluşturma görevini IASB'a bırakmaları ve uluslararası işletmelerin UFRS'yi kullanma yükümlülüğü getirmeleri bunun IASB'nin öneminin göstergesi olarak gösterilebilir. (Parlakkaya, 2004:125).

Kurul, 2018 yılı itibariyle 17 adet IFRS yayınlamış ve 27 adet IAS(UMS)'yi kabul ve revize etmiştir.

1.2.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

7 Ekim 1977'de Münih'te, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC, muhasebecilik mesleğinin güçlendirilmesi ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkı sağlamak suretiyle kamu yararına hizmet etmeyi amaç edinmiş muhasebe mesleğinin global bir organizasyondur. Bu gelişimi:

- Denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve muhasebe meslek mensupları için eğitimde yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesi ve bunların benimsenmesi ve kullanılmasını sağlayarak,
- Üye kuruluşları arasında işbirliğini kolaylaştırarak,
- Diğer uluslararası örgütlerle işbirliği yaparak,
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü görevini yerine getirerek sağlamaktadır.

Kamu idaresi, eğitim, devlet hizmetleri, endüstri ve ticaret alanlarında neredeyse 3 milyon muhasebeciyi temsil eden IFAC 1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan faaliyetlerine, şu anda dünya çapında 130'dan fazla ülkede 175'in üzerinde üyeye sahip bir şekilde devam etmektedir (www.ifac.org, 2018)

1.2.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

FEE, Belçika kanunlarına göre “uluslararası bir örgüt” olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde kurulmuştur. FEE, AB kurumları nezdinde, Avrupa’da muhasebe mesleğinin önemli temsilcisi durumundadır. FEE’nin amacı, işverenlerin ve müşterilerin çıkarlarına hizmet ederek, mesleğin ayrıcalığını ve niteliklerini anlatmaktır. FEE; Avrupa muhasebecilerinin çıkarlarını kapsayan çok geniş bir alanda faaliyet göstermektedir. Bu faaliyet alanları arasında; denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, hukuk, bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasaları, mesleğin yasal düzenlemeleri gibi konular yer almaktadır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:464).

Federasyon 7 Aralık 2016 tarihinde ismini “Accountancy Europe” olarak değiştirmiştir. Kuruluş 1 milyon muhasebe meslek mensubu, denetçi ve danışmanı temsil eden 37 ülkeden 51 meslek kuruluşunu bir araya getirmektedir. Kuruluşun çalışma alanları Raporlama ve Şeffaflık, Denetim, İyi Yönetişim ve Sürdürülebilir Ekonomi, Finans ve Yatırım, Vergi ve son olarak Profesyonel konulardan oluşmaktadır (www.accountanceurope.eu, 2018).

1.2.2.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

1973 yılında kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, bağımsız, özel, kar amacı gütmeyen, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyan kamu ve özel şirketler ile kar amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını belirleyen bir kuruluştur. FASB, finansal muhasebe standartlarını, yatırımcılara ve finansal raporları kullanan diğer kişilere faydalı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir süreçle geliştirir ve yayınlar. FASB’in misyonu, yatırımcılara ve diğer finansal rapor kullanıcılarına yararlı bilgiler sağlamak ve bu standartları nasıl en etkin şekilde anlayacağı ve uygulayacağı konusunda paydaşları eğitmek için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını hazırlamak ve iyileştirmektir (www.fasb.org, 2018).

1.2.2.6. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

1983'te kurulmuş olan IOSCO, dünyadaki menkul kıymet düzenleyicilerini bir araya getiren ve menkul kıymetler sektörü için küresel standart belirleyicisi olarak kabul edilen uluslararası bir kurumdur. IOSCO, üyelerine ve diğer düzenleyicilerine yüksek kaliteli teknik destek, eğitim ve öğretim ve araştırma imkânı sunarak, sağlam küresel sermaye piyasaları ve güçlü bir küresel düzenleyici çerçeve inşa etmeyi amaçlamaktadır.

IOSCO, IASB tarafından oluşturulan UFRS/UMS'leri desteklemiş ve üyelerine UFRS/UMS'leri kullanma yükümlülüğünü uygun görmüştür. IOSCO her sene üyeleri tarafından tespit edilen gereksinimler doğrultusunda yerel eğitim seminerleri düzenlemektedir. Bu seminerlere ülkemiz de katılım sağlamaktadır.

1.2.3. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Türk işletmelerinin uluslararası piyasalarda kendilerini kabul ettirebilmeleri, finansman olanaklarına daha kolay erişebilmeleri, yabancı işletmelerin ülkemizdeki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, Türk işletmelerinin uluslararası pazarlarda rekabet gücüne sahip olabilmesi için UMS/UFRS'ler önemli rol oynayacak özelliğe sahiptir (Kocamaz, 2012:110).

Ülkemizde şirketlerin dünya borsalarında işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticari bağlarının gelişmesi muhasebe alanında da önemli gelişmelere yol açmıştır. Bu gelişmeler, UMS'lere uygun finansal tabloların kullanılmasının önemini ortaya koymuştur. Bu sayede, ülkemizdeki muhasebe standartlarının da UMS/UFRS'lerle uyumunun sağlanması önem kazanmıştır(Sayar, 2002:75-76).

Türkiye'de muhasebe standartları alanındaki gelişmeler incelendiğinde bu gelişmelerin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği ve genel olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin mevcut uygulamalarının örnek alınması yoluyla bu ülkelerin uygulamalarının etkilerinde kalındığı bilinmektedir (Sayar, 2002:77).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kurulması ülkemizde muhasebe standartları açısından en önemli adımlardan biridir. 9 Şubat 1994 yılında kurulan kurulun amacı, ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni

gerçekleştirmektedir. TMMOB, 2002 yılına dek ondokuz adet Türkiye Muhasebe Standardı yayınlamıştır.

Türkiye’de, muhasebe standartları ile ilgilenen birçok kurum olmuştur. Bunlar; Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurullarıdır. Bu kurullar, yaptıkları çeşitli çalışmalarla, ülkemizde muhasebe standartları kültürünün yerleşmesi konusunda önemli katkılar yapmışlardır. Ancak, muhasebe standartlarıyla bu kadar fazla kurumun ilgilenmesi, karmaşaya sebep olmuştur. Bu nedenle, ülke genelinde muhasebe standardı yayınlamak amacıyla, 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

1.2.4. Türkiye’de Muhasebe Standartları’na Yönelik Çalışmalar Yapan Kurumlar

Türkiye’de muhasebe standartlarına yönelik yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde; muhasebe standartlarının gelişiminde, katkı veren yasal statüye sahip bazı kuruluşlar işletmeleri yönlendirici çalışmalarda bulunmuştur.

Bu kuruluşları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

1.2.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

SPK, 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve kitlesel bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla kurulmuştur (www.spk.gov.tr, 2018).

Sermaye Piyasası Kurulu’nun muhasebe standartlarıyla ilgili çalışması ilk olarak 2003 yılında Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara Uyum

Projesiyle olmuştur. Projeye birlikte UFRS ile bağıntılı 33 adet muhasebe standardı hazırlanmış ve 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı Resmi Gazete 'de Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ olarak yayımlanmıştır. Yayımlanan tebliğ ile SPK'ya tabi şirketler için 01.01.2005 tarihinden itibaren ilk ara mali tablolarından itibaren geçerli olmak üzere finansal tablolarını zorunlu olarak standartlara uygun biçimde raporlamaya başlamışlardır. Buna göre TMS/TFRS'lerin ülkemizde uygulanmaya başlanması ilk SPK tarafından gerçekleştirilmiştir.

09.04.2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yürürlüğe giren Seri:XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile 01.01.2008 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın temel alınacağını belirtmiş ve standart hazırlama yetkisi TMSK'ya bırakılmıştır.

1.2.4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

BDDK, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız karar organlarına kavuşturulması yönündeki politikalar doğrultusunda, 23 Haziran 1999 tarih ve 23734 sayılı resmi gazetede yayımlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kamu tüzel kişiliğine, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuştur. BDDK'nın amacı, görev ve yetkileri kapsamındaki kuruluşların faaliyetlerini güvenli ve sağlam şekilde gerçekleştirmesini, kredi sisteminin etkin şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamak ve bu doğrultuda finansal piyasaların gelişmesine ve finansal istikrara katkıda bulunmaktır (www.bddk.org.tr, 2018).

BDDK, bu çerçevede 2002 senesinde "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni yürürlüğe koymuştur. Bu yönetmelikle bankacılık sektörüyle alakası olan ondokuz tane muhasebe standardı ülkemizde uygulamaya konulmuştur. 2006 yılında muhasebe uygulama yönetmeliği ile yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve yerine bankacılık sektörü için TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ler zorunlu hale getirilmiştir.

1.2.4.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TМУDESK)

TМУDESK, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, birlik yönetim kurulunun kabul ettiği bir yönergeye dayanılarak 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur (Erol ve Aslan, 2017:66).

TМУDESK, ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesindeki ilkeleri belirlemek ve mali tabloların bağımsız denetiminde esas alınacak denetim standartlarını saptamak üzere TMSK kurulana kadar çalışmalarını sürdürmüş ve bu süre içerisinde Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) geliştirmek için çalışmalar yapmıştır. Bu doğrultuda ayrıntılı çalışmalar gerçekleştirebilmek ve standartları saptamak için bünyesinde otuz komisyon oluşturmuştur (Yalkın vd., 2005:297)

TМУDESK 2003 senesine kadar, uluslararası muhasebe standartlarına erişmek için bir adım olarak nitelendirilebilecek 23 adet TMS yayımlamıştır. Ancak yayımlanan bu standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücünün olmayışından dolayı uygulamaya konulması konusunda istenen başarı elde edilememiştir (Parlakkaya, 2004:132).

1.2.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMSK, ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamalarla alakalı çok başlılığı ortadan kaldırmak üzere 4487 sayılı kanunla muhasebe standartlarını hazırlamak ve yayınlamak için kurulmuştur. Kurul, idari ve mali bağımsızlığa haiz kamu tüzel kişiliği olan bir kuruluştur. TMSK bu yetkisini kullanır iken güncel dünya uygulamalarıyla entegre olmak ve AB mevzuatı ile de uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'ni benimseme kararı almıştır (Uluslan, 2010:77)

TMSK'nın kuruluş amacı; mali tabloların gerçeğe uygun durumunu yansıtan, karşılaştırılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi sağlamak ve kamu yararının elde edilmesi amacıyla uygun bir şekilde uygulanacak olan Ulusal Muhasebe Standartları'nı belirlemek ve yayınlamaktır (Sayar, 2002:79).

Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’na paralel olarak Türkiye Muhasebe Standartları’nın yayınlanması ile birlikte 2005 senesinden itibaren SPK mevzuatına tabi payları borsada işlem gören işletmelerin TMS’leri uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Bu tarih, ilk defa Türkiye’de gerçeğe uygun finansal rapor hazırlama zorunluluğunun getirilmesi açısından önemlidir.

2011 yılında yayımlanan 660 sayılı KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kapatılmış ve yetkileri aynı kararnameyle kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na aktarılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Seti; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Yorumlardan oluşmaktadır. Günümüzde söz konusu bu standartlar setinin tam metinlerine Kamu Gözetimi Kurumu’nun resmî web sitesinden ulaşılabilmekte, dünya ile eş zamanlı olarak yapılan güncellemeler hakkında bilgi edinilebilmektedir.

1.2.4.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

KGK, 02/11/2011 tarihinde bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen 660 sayılı KHK ile kurulmuştur (Kgg.gov.tr, 2018).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görevleri şunlardır:

- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim firmalarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında uygulama birliğini, güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu TMS’leri hazırlamak ve yayınlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) hazırlamak ve yayınlamak (Kgg.gov.tr, 2018).

Kurulun görevleri kapsamında yer alan Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması yetkisiyle kurul 2018 yılı itibariyle toplam 26 adet muhasebe standardı ile 16 adet finansal raporlama standardı yayınlamıştır. Ayrıca finansal raporlamanın ve standartların kapsamını belirlemek amacıyla kavramsal çerçeve ve TMS/TFRS’lerin bazıları için detaylı açıklamalar ve örnek uygulamalar içeren 22 adet yorum yayınlamıştır. Kurulun 2018 yılı itibariyle yayınladığı standartların sayısı 42 adettir.

Ayrıca 30138 sayılı Resmi Gazete’de 29 Temmuz 2017 tarihinde Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (BOBİ) için Finansal Raporlama Standardı hakkında tebliğ yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren bu tebliğ ile bağımsız denetime tabi olmasına rağmen TMS/TFRS’yi uygulamayan işletmelerin, TTK kapsamında finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama standartlarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

1.3. KGK’ya Göre TMS/TFRS’ye Tabi İşletmeler

Aşağıda yer alan kurum, kuruluş ve işletmelerin bireysel ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS'leri uygulamaları gerekmektedir.

06 Aralık 2012 tarih ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK’nın düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

- Menkul kıymetleri ve/veya türev ürünleri piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Konut ve varlık finansmanı fonları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezî saklama kuruluşları,
- Merkezî takas kuruluşları,

Sermaye piyasası araçları piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıda belirtilen üç kısıttan en az ikisini yerine getirenler:

- Varlık toplamı 15 milyon ve üzeri TL
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üzeri TL
- Personel sayısı 50 ve üstü.

19 Ekim 2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan işletmelerden;

- Bankalar,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktöring şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri üzerinde nitelikli paya sahip olan şirketler,
- Finansal holding şirketleri,
- Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

03/06/2007 tarih ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28 Mart 2001 tarih ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,

BİST Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili işletmelerin, kıymetli madenler aracı kurumların, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile uğraşan anonim şirketlerin TMS/ TFRS'leri uygulamaları gerekmektedir.

Ayrıca KGK tarafından yukarıda belirtilenler dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmelerin finansal tablolarını 2014 yılın itibari ile isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'ye uygun düzenleyebileceklerini veya yürürlükteki mevzuatı kullanmaya devam edebileceğini bildirmiştir.

1.4. BOBİ FRS ve BOBİ FRS'ye Tabi İşletmeler

BOBİ FRS, bağımsız denetime tâbi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir (Kgg.gov.tr, 2018).

BOBİ FRS'nin uygulanma amacı, TMS/TFRS'lerin büyük ve orta ölçekli işletmelerin gereksinimlerini karşılamada karmaşık ve zor olmasından dolayı, büyük ve orta ölçekli işletmelerin, ihtiyaçlarını karşılamak ve tam setin yapısından ayrılmadan bu işletmelere daha basit bir standart sunmaktır.

BOBİ FRS, gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası piyasalarda kendini gösterme imkânı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır. Ayrıca İşletmeler faaliyetlerini artırdığında ve bu nedenle sınıf değiştirdiğinde, tam standart setini uygulamaya başladıklarında sorunlar yaşanmayacaktır (Akdoğan, 2010:2).

BOBİ FRS'nin gelişimi, UMSK, KOBİ'ler için uluslararası bir dil oluşturmak amacıyla Temmuz 2009 tarihinde KOBİ UFRS'yi yayınlamasıyla başlamıştır (Ağca ve Dalkılıç, 2015:1). Yayımlanan bu standartla birlikte Ülkemizde'de KGK tarafından UMSK ile uyumlu bir şekilde KOBİ TFRS hakkındaki tebliği hazırlanmış ve 1 Kasım 2010 tarihinde yayımlanmıştır. Ancak 2013 yılında Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifini yayınlarak "önce küçük işletmeleri düşün" ilkesiyle mevcut uygulamaları sadeleştirme ve yerel mevzuatlarda standartlaşmaya gidilmesi yönünde görüş bildirmiştir.

AB Muhasebe Direktifinin yayınlanmasından sonra, KGK, 26/08/2014 tarihli 26 sayılı Kurul Kararıyla bağımsız denetime tabi KAYİK dışındaki işletmelerin, MSUGT hükümlerini uygulamaları ve bu hükümlere ek olarak KGK tarafından yayınlanan bağımsız denetim şartlarını sağlayan ancak TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının oluşturulmasında ve raporlamasında uygulanacak ilave hususları uygulamaları zorunlu tutulmuştur.

Bu ek hususların kesin çözüm olarak kullanılmayacağı düşüncesiyle KGK tarafından 2014 yılında YFRÇ çalışmalarına başlanmıştır. İngiltere ve İrlanda'nın yayınlamış olduğu FRS 102 esas alınarak hazırlanan YFRÇ, 2017 senesinde tamamlanmış ve 29/07/2017 tarih, 30138 sayılı Resmi Gazete'de Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ismiyle yayımlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olup, TMS/TFRS'ye tabi işletmelerin arasında yer almayan işletmeler, bireysel ve konsolide finansal tablolarının oluşturulmasında BOBİ FRS'yi uygulayacaklardır. Ancak Kamu Gözetim Kurumu söz konusu işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulayabileceğini belirtmiştir.

Bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin esaslar 26/05/2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararında belirlenmiştir.

Buna göre söz konusu Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararıyla aşağıdaki üç kısıttan en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları belirtilmiştir.

- Varlık toplamı 35 milyon TL
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL
- Personel sayısı 175 kişi.

2016 ve 2017 yıllarında yukarıda yer alan eşik değerleri aşan bu şirketler, 1/1/2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabidirler.

KGK verileri, 2016 da bağımsız denetim sözleşmesi imzalamış 6.250 işletme olduğunu göstermektedir. Bu şirketlerden Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tanımını karşılayan 1.550 işletme TFRS uygulamakta olup, kalan 4.700 işletme 1 Ocak 2018'den itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaktır (Kgg.gov.tr, 2018).



İKİNCİ BÖLÜM
ÖLÇME/DEĞERLEME VE RAPORLAMA HAKKINDA TEMEL
KAVRAMLAR

2.1. Ölçme/Değerleme Esasları

Değerleme temel olarak, “iktisadi bir kıymetin belli bir dönemdeki değerinin tespit edilmesini” ifade eder. Vergi Usul Kanunu değerlemeyi “vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin iktisadi kıymetlerin tespiti” olarak açıklamıştır (VUK, md. 258).

Standartlara göre değerlendirme kavramı ölçüm şeklinde isimlendirilmiştir. Ölçüm, finansal tablolarda bulunan öğelerin tahakkuk ettirilecek ve gösterilecek parasal tutarların tespit edilmesi işlemidir. VUK’a göre değerlemenin amacı vergi matrahını hesaplamaktır. TMS/TFRS’nin ise değerlendirme konusunda görüşü varlık ve kaynakların gerçek durumu yansıtması olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde MSUGT’nin atıfta bulunduğu VUK’nun değerlendirme esasları ile TMS/TFRS ile BOBİ FRS’de yer alan ölçüm esasları incelenecektir.

2.1.1. MSUGT ve VUK Açısından Ölçme/Değerleme Esasları

VUK kapsamında değerlendirme esasları kanunun madde 258 ile 268 arasında açıklanmıştır. VUK hükümlerine göre, iktisadi kıymetleri değerlerken her birini ayrı ayrı dikkate almak gerekmektedir.

VUK’da belirtilen ölçme/değerleme ölçüleri şunlardır:

Maliyet bedeli, iktisadi kıymetlerin satın alınması ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ek olarak yapılan giderlerin toplam tutarıdır. Diğer ifadeyle, iktisadi kıymetin satın alınıp da kullanılabilir hale getirilinceye kadar yapılan her türlü ödeme ile bir iktisadi kıymetin değerinin arttırılması için yapılan ödemeler o iktisadi kıymetin maliyetini oluşturur (VUK, md. 263).

Borsa rayici, borsalarda kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda belirgin kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlemeye öncelik eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK, md. 264).

Tasarruf değeri, iktisadi bir kıymetin değerlendirme gününde satılması varsayımı altında sahibi için ifade ettiği gerçek değerdir. Bu ifadeden iktisadi kıymetlerin dönem

sonunda satılması – elden çıkarılması halinde işletmeye kazandıracığı değeri ifade eder (VUK, md. 265).

Mukayyet değer, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değerle senetsiz alacak ve borçlar, aktif ve pasif geçici nitelikli hesaplar ile kuruluş ve örgütlenme giderleri değerlendirilir. Alacak ve borç senetlerinde reeskont ayırarak tasarruf değeri ile değerlendirme yöntemini kullanmak istemeyenler de eğer isterlerse senetli alacak ve borçlarını da mukayyet değerle değerleyebilirler (VUK, md. 266).

İtibari değer, nominal değer olarak da adlandırılan bu değerlendirme yöntemi iktisadi kıymetlerin üzerinde yazılı değerleri esas alındığı yöntemdir. (VUK, md.266).

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK, md. 267).

Emsal bedeli, gerçek bir bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilmesi muhtemel olmayan malların, değerlendirme tarihinde satılması durumunda benzerlerinin sahip olduğu değeridir. (VUK, md. 268).

Vergi Değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.

2.1.2. Standartlar Açısından Ölçme/Değerleme Esasları

TMS/TFRS, VUK'un aksine değerlendirme işlemlerini tek bir başlık olarak değil, her standartta ayrı olarak ilk ölçümleme ve sonraki dönemlerde yapılacak ölçümlemeyle alakalı ilkeleri belirtmiştir (Duman ve Yücenurşen, 2017:1315).

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ölçme esasları her iki standardın da kavramsal çerçeve kısmında açıklanmıştır. Standartların kavramsal çerçeveleri incelendiğinde VUK'da bahsedilen değerlendirme esaslarından farklı olduğu görülmektedir. TMS/TFRS'ye göre varlık ve yükümlülükleri değerlendirme ölçüleri temel olarak; tarihi maliyet, cari maliyet, bugünkü değer, gerçekleştirilebilir değer ve gerçeğe uygun değerden oluşmaktayken, BOBİ FRS'de tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerden oluşmaktadır.

Tarihi Maliyet: Varlıkların sahiplik haklarının işletmeye geçtiği tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile ya da onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile ya da işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Par. 4.55).

Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın ya da bu varlıkla eşdeğer bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit ya da benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarlarıyla gösterilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Par. 4.55).

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): İşletmenin normal akışı içerisinde, Varlıklar için, bir varlığın elden çıkarılması durumunda ele geçecek olan nakit ve benzerlerinin tutarını ifade ediyorken, Borçlar içinse, kapatılması uyarınca ödenmesi gerekli olan nakit ve nakit benzerleri değerinin iskonto olmamış tutarını ifade eder (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Par. 4.55).

Bugünkü Değer: İşletmenin normal akışı içerisinde varlıklar için, , ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerini, borçlar içinse kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerlerini ifade eder (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Par. 4.55).

Gerçeğe Uygun Değer: Her ne kadar kavramsal çerçevede ölçüm esasları başlığı altında yer almasa da gerçeğe uygun değer kavramına TMS'lerde sık sık yer verilmektedir. TFRS 13 gerçeğe uygun değeri, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. BOBİ FRS'de ise karşılıklı pazarda, bilgili ve alım/satım için istekli kişiler arasında bir varlığın değiş tokuş edilmesi veya bir yükümlülüğün tamamlanması halinde oluşacak tutardır (TFRS 13, Par. 2).

2.2. Finansal Tablolar

Finansal tablolar; işletmelerin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında bilgi veren raporlardır. Finansal tabloların, açıklamalarıyla beraber herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde hazırlanmaları gerekir. Ayrıca MSUGT, mali tabloların, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalarını belirtmiştir.

İşletmeler muhasebe sisteminde üretilen bilgileri işletme içinde ve dışındaki kullanıcılara finansal tablolar aracılığıyla iletirler.

Finansal tabloların temel amaçlarını;

- Karar vericilere ve diğer kullanıcılara yararlı bilgiler sağlamak.
- İşletmenin ekonomik varlıklarını ve bunların üzerindeki değişimleri göstermek.
- İşletmenin ilgili dönem içindeki finansal performansı hakkında bilgi edinmek.
- İşletmenin nakdi nasıl kazanıp harcadığı ve borçlanma, kar dağıtım politikası hakkında bilgi vermek
- Gelecekte elde edilecek nakit akımlarını değerlendirmek için faydalı bilgiler sağlamak şeklinde açıklanabilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-A).

TMS/TFRS ve BOBİ FRS ise finansal tabloların amacını, “geniş bir kullanıcı kitlesinin iktisadi kararlar almalarına destek olan işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak” şeklinde açıklamıştır. Sözü edilen standartlar ayrıca finansal tabloların, yöneticilerin işletme kaynaklarını ne kadar etkin kullandıklarını gösterdiğini belirtmektedir (TMS 1, Par.9; BOBİ FRS, Par. 1.2).

MSUGT'ye göre yedi adet finansal tablo mevcuttur. Bunlar:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu

- Özkaynaklar Değişim Tablosu olmak üzere iki adet tem ve beş adet ek finansal tablolardan oluşur (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-A).

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ise finansal tablolar en az aşağıdakilerden oluşur:

- Finansal Durum Tablosu,
- Kâr veya Zarar Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlr (TMS 1, Par. 10; BOBİ FRS, Par. 1.3)

Çalışmanın konusu finansal tablolar arasında yer alan Finansal Durum Tablosu (Bilanço) kalemlerinin incelenmesi olmasından dolayı ilerleyen bölümlerde finansal tablolardan Finansal Durum Tablosuna yer verilecektir.

2.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Bilanço

MSUGT'ye göre bilanço; “bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir mali tablodur” tanımlanmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. IV-1 a).

2.2.1.1. Bilançonun Düzenlenmesi ve Bilançonun Biçimsel Yapısı

Bilançonun aktifinde bulunan varlıklar, likidite yeteneklerine göre yani paraya çevrilme hızlarına göre en likit olandan en az likit olan değere doğru sıralanırlar. Bilançonun pasifinde bulunan kaynaklar ise vadelerine göre en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. IV-1 c).

Varlıklar, dönen ve duran varlıklar olarak iki gruba ayrılırlar. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl ya da işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklarda ise, normal koşullarda bir yıl içinde elden çıkarılması planlanmayan veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer alır (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. IV-1 c).

Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar vadesi bir yıldan az olan borçları kapsıyorken; uzun vadeli

yabancı kaynaklar vadesi bir yıldan uzun olan borçları kapsar. Özkaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine ayrılmış olan kaynakları kapsar (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. IV-1 c)

Bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Tabloda "Diğer" başlığı altında yer alan bir kalem tutarının, ait olduğu grubun toplam tutarının %20 sini aşması durumunda, bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. IV-1 c).

Tablo 2.1: MSUGT'ye Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı

... 31.12.200. TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU		
	Önceki Dön.	Cari Dönem
DÖNEN VARLIKLAR		
Hazır Değerler		
Kasa		
Aln. Çekler		
Bankalar		
Verln. Çek. ve Ödeme Emir.(-)		
Diğ. Hazır Değ.		
Menkul Kıymetler		
Hisse Senetleri		
Özel Ksm. Tahv. Senet ve Bon.		
Kamu Kesm. Tahv. Senet ve Bon.		
Diğ. Menkul Kıymt.		
Menkul Kıymtlr. Değer Düşük. Karş. (-)		
Ticari Alacaklar		
Alıclr.		
Alck. Sentleri		
Alck. Sentler. Reesk. (-)		
Kazanılmamış Finansal Kiralama		
Faiz Gelir. (-)		
Verln. Depozito ve Temint.		
Diğ. Tic. Alacklr.		
Şüph. Tic. Alacklr.		
Şüph. Tic. Alacklr. Karş. (-)		
Diğer Alacaklar		
Ort.lardan Alacklr.		
İştrklerden. Alacklr.		
Bağlı Ort.lıklardan Alacklr.		
Personelden Alacklr.		
Diğ. Çeşitli Alacklr.		
Diğ. Alck. Senetleri Reesk. (-)		
Şüph. Diğ. Alacklr.		
Şüph. Diğ. Alacklr. Karş. (-)		
Stoklar		
İlk Madde ve Malzm.		
Yarı Mamüller		
Mamüller		
Tic. Mall.		
Diğ. Stoklar		
Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)		
Veril. Sıprş. Avansl.		
Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.		
Yıll. Yayg. İnş. Ve On. Mal.		

Tablo 2.1: (Devam)

Yıll. Yayg. İnş. Enf.Düz. Hes. Taşeronl. Ver. Avansl. Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah. Gel. Ayl. Ait Gdr.ler Gel.Tahakk. Diğer Dönen Varlıklar Devr. KDV İndiril. KDV Diğ. KDV Peşin Ödenen Verg. ve Fon. Pers. Avansl. Say. ve Tesel. Noks. Diğ. Çeşitli Dön. Varlıklr. Diğ. Dönen Varlıklr. Karş. (-)		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		
DURAN VARLIKLAR		
Ticari Alacaklar		
Alıcılar		
Alck. Senetleri		
Alck. Senetleri Reeskontu (-)		
Kazanılmış. Finan. Kira. Faiz Gelir. (-)		
Veril. Dep. ve Teminat.		
Şüph. Alacklr. Karş. (-)		
Diğer Alacaklar		
Ort.lardan Alacklr.		
İştrklerden. Alacklr.		
Bağlı Ort.lıklardan Alacklr.		
Personelden Alacklr.		
Diğ. Çeşitli Alacklr.		
Diğ. Alck. Senetleri Reeskontu (-)		
Şüph. Alacklr. Karş. (-)		
Mali Duran Varlıklar		
Bağ. Menk. Kıymet.		
Bağ. Menk. Kıymet. Değer		
Düşüklüğü Karş. (-)		
İştirakler		
İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)		
İştirakler Sermaye Payları Değer		
Değer Düşüklüğü Karş. (-)		
Bağ. Ort.lıklar		
Bağ. Ort.lıklara Sermaye		
Taahhütleri (-)		
Bağ. Ort.lıklar Sermaye Payları		
Değer Düşüklüğü Karş. (-)		
Diğ. Mali Dur. Varlıklr. Karş. (-)		
Maddi Duran Varlıklar		
Arazi ve Aarsal.		
Y.altı ve Y.üstü Düzenl.		
Binalar		
Tesis, Mak. ve Cihaz.		
Taşıtlar		
Demirbaşlar		
Diğ. Maddi Dur. Varlıklr.		
Birikm. Amort.lar (-)		
Yapılmakta Olan Yatırm.		
Ver. Avansl.		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Haklar		

Tablo 2.1: (Devam)

Şerefiye Krlş. ve Örgtım. Gdr.leri Arştır. ve Gelştr. Gdr.leri Özel Maliyetler Diğ. Maddi Olmayan Dur. Varlıklr. Birikm. Amort.lar (-) Ver. Avansl. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Arama Gdr.leri Hazırlık ve Geliştirme Gdr.leri Diğ. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Birikm. Tükenme Payları (-) Verilen Avanslar Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Gelc. Yıll. Ait Gdr.ler Gel. Tahakk. Diğer Duran Varlıklar Gelecek Yıll. İndir. KDV Diğ. KDV Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Mad.D.V. Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar Diğ. Çeşitli Duran Varlıklar Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-) Birikm. Amort.lar (-)		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
Mali Borçlar		
Banka Kredileri		
Finansal Kir.İşleml. Doğan Borçlar		
Ert. Fin.Kir.Borçlanma Mal. (-)		
Uzun Vadeli Kredilerin		
Anapara Taksitleri ve Faizleri		
Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri		
Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		
Çıkarılmış, Diğ. Menkul Kıymetler		
Menkul Kıym. İhraç Fark. (-)		
Diğ. Mali Borç.		
Ticari Borçlar		
Satıcılar		
Borç Senetleri		
Borç Senetleri Reeskontu (-)		
Alın. Depozito ve Temin.		
Diğ. Tic. Borçlar		
Diğer Borçlar		
Ort.lara Borçlar		
İştiraklere Borçlar		
Bağlı Ort.lıklara Borçlar		
Personele Borçlar		
Diğ. Çeşitli Borçlar		
Diğ. Borç Senetleri Reeskontu (-)		
Alınan Avanslar		
Alın. Sip. Avansl.		
Alınan Diğ. Avanslar		
Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.		
Yıll. Yayg. İnş. Ve On. Hak. bedelleri		

Tablo 2.1: (Devam)

<p>Yıll. Yayg. İnş. Enflasyon Düz. Hesabı</p> <p>Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</p> <p>Ödenecek Vergi ve Fonları</p> <p>Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri</p> <p>Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğ. Yükümlülükler</p> <p>Ödenecek Diğ. Yükümlülükler</p> <p>Borç ve Gider Karşılıkları</p> <p>Dönem Karı Vergi ve Diğ.</p> <p>Yasal Yükümlülük Karş.kları</p> <p>Dönem Karın. Peşin Ödenn Ver. ve Diğ. Yüküml. (-)</p> <p>Kıdem Tazminatı Karş.</p> <p>Maliyet Gdr.leri Karş.</p> <p>Diğ. Borç ve Gdr. Karş.kları</p> <p>Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</p> <p>Gelc. Ayl. Ait Gelir.</p> <p>Gdr. Tahakk.</p> <p>Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</p> <p>Hesaplanan KDV</p> <p>Diğ. KDV</p> <p>Merkez Şub. Cari Hesabı</p> <p>Sayım ve Tesellüm Fazlaları</p> <p>Diğ. Çeşitli Yabancı Kaynaklar</p> <p>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</p> <p>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</p> <p>Mali Borçlar</p> <p>Bank. Kred.</p> <p>Fin. Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar</p> <p>Ertelnmiş. Fin.Kir.Borçlanma Mal. (-)</p> <p>Çıkarılmış. Tahv.</p> <p>Çıkarılmış. Diğ. Menk.</p> <p>Kıym.</p> <p>Menk. Kıym. İhraç Farkı (-)</p> <p>Diğ. Mali Borçlar</p> <p>Ticari Borçlar</p> <p>Satıcılar</p> <p>Borç Senetl.</p> <p>Borç Senetl. Reeskontu (-)</p> <p>Alın. Dep.ve Teminat.</p> <p>Diğ. Tic. Borçlar</p> <p>Diğer Borçlar</p> <p>Ort.lara Borçlar</p> <p>İştiraklere Borçlar</p> <p>Bağ.Ort.lıklara Borçlar</p> <p>Diğ. Çeşit. Borçlar</p> <p>Diğ. Borç Senetl.Reeskontu (-)</p> <p>Kamuya Olan Ert. veya Taksitl. Borçlar</p> <p>Alınan Avanslar</p> <p>Alın. Sip. Avansl.</p> <p>Alın. Diğ. Avansl.</p> <p>Borç ve Gdr. Karşılıkları</p> <p>Kıdem Tazm. Karş.kları</p> <p>Diğ. Borç ve Gdr. Karş.kları</p> <p>Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</p> <p>Gelc. Yıll. Ait Gelir.</p> <p>Gdr. Tahakk.</p>		
--	--	--

Tablo 2.1: (Devam)

Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Gelck. Yıll. Ekl. veya Terkin Edilen KDV Tesise Katılma Payları Diğ. Çeşitli Uzun Vad. Yab. Kay. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI ÖZKAYNAKLAR Ödenmiş Sermaye Serm. Ödenmemiş Serm. (-) Serm. Düzelt. Olumlu Farkl. Serm. Düzelt. Olumsuz Farkl. (-) Sermaye Ydk.leri Hisse Sen. İhr. Primleri Hisse Sen. İptal Kararları M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Malyt. Bed. Artışları Fonu Diğ. Sermaye Ydk.leri Kar Yedekleri Yasal Ydk.ler Statü Ydk.leri Olağanüstü Ydk.ler Diğ. Kar Ydk.leri Özel Fonlar Geçmiş Yıllar Karları Geçmiş Yıll. Kar. Geçmiş Yıllar Zararları (-) Geçmiş Yıll. Zarar. (-) Dönem Net Karı (Zararı) Dnm. Net Karı Dnm. Net Zararı (-) ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI		
---	--	--

Kaynak: 1 Sıra No.lu MSUGT

2.2.1.2. Bilanço İlkeleri

MSUGT, işletmelerin bilançolarını oluştururken uygulamaları gereken ilke ve esasları 1 Sıra No'lu MSUGT'de açıklamıştır. Bu açıklamalara göre bilanço ilkelerinin amacı; işletmenin hissedarları ile dışarıdan işletmeye sağlanan kaynaklar ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir zamanda işletmenin mali durumunun açıklıkla gerçeğe uygun olarak yansıtmaktır.

Bilançonun hazırlanması sırasında tüm varlıklar ve kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler.

MSUGT benimsenen bilanço ilkelerini; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar şeklinde gruplandırmış ve açıklamıştır.

Varlıklara İlişkin İlkeler:

İşletmenin bir sene ya da faaliyet dönemi içerisinde nakde dönüştürebilecek varlıkları bilançonun dönen varlık grubu içerisinde gösterilir. Bir yıldan uzun ya da faaliyet dönemi içerisinde nakde dönüştürülemeyen varlıklar ise duran varlıklar grubu içerisinde gösterilir. Ayrıca dönem sonu itibariyle duran varlıklar grubu içerisinde bulunan varlıklardan vadelerine bir yıldan az kalanlar dönen varlıkların ilgili hesabına aktarılır.

MSUGT varlıklara ilişkin ilkeleri açıklarken; “bilançoda yer alan varlıkların, bilanço tarihinde gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, değer düşüklükleri hesaplanarak karşılıkların ayrılması gerektir.” demiştir. Buna göre dönen varlıklar grubu içerisinde bulunan varlıklar içindeki ilgili kalemler ile duran varlık grubunda içerisinde bulunan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğ. duran varlıklar için yapılacak değerlendirme sonucu gereklilik durumunda ilgili VUK hükümlerine esas şekilde karşılık ayrılır (1 Sıra No’lu MSUGT, Böl. III-2 a).

Bilançonun varlık gruplarında bulunan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğ. ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi esas ilkedir. Ayrıca Peşin ödenen giderler ile gelir tahakkukları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrı bir şekilde gösterilmelidir. Duran varlıklar içinde bulunan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme payının birikmiş tutarları ayrı bir şekilde bilançoda yer almalıdır. (1 Sıra No’lu MSUGT, Böl. III-2 a).

Dönen ve duran varlıklar grubunda bulunan alacak senetlerinin, dönem sonu gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmeleri için reeskont işlemine tabi tutulmalıdırlar (1 Sıra No’lu MSUGT, Böl. III-2 a).

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar amortismanlarının birikmiş tutarı ayrı bir şekilde bilançonun içerisinde gösterilecektir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 a).

Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar, rehinler, ipotekler ve bilanço kapsamında bulunmayan diğer teminatların ve işletme varlıklarıyla alakalı sigorta tutarları kapsamları ve özellikleri bilançonun dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 a).

Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler:

İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde gösterilir. Bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçlarıysa bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde yer alır. Dönem sonunda uzun vadeli yabancı kaynaklarda bulunan hesaplardan vadelerine bir seneden az kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda uygun hesaplara devredilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 b).

Bilançonun yabancı kaynaklar gruplarında bulunan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrıca belirtilmesi esas ilkedir. Ayrıca Gelecek dönemlere ait gelirler ile Gider tahakkukları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 b).

Yabancı kaynaklar grubunda bulunan borç senetlerinin bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için reeskont işlemlerine tabi tutması gerekir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 b).

Tutarları hiçbir şekilde belirlenemeyen ya da durumları tam olarak belli olmayanlar da dahil olmak üzere, bütün yabancı kaynaklar kayıt ve tespit edilmeli ve işletmenin bilançolarında gösterilmelidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 b).

Özkaynaklara İlişkin İlkeler:

Özkaynaklar grubu, işletmenin sahibi veya işletmeye ortak olanların işletmenin varlıkları üzerinde bulunan haklarını oluşturur.

Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)'ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 c).

Özkaynaklar grubunun içinde işletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesiyle birlikte faaliyetler sonucu elde edilen ve işletmede bırakılan kârlarıyla dönem net kârı veya zararı bilançoda gösterilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 c).

Ödenmiş sermaye işletmenin bilançosunun içerisinde tek kalem olarak gösterilir. Ancak, sermaye farklı hisse gruplarına ayrılmış ise sermaye hesapları her grubun paylarını ve diğer özellikleri gösterecek şekilde dipnotlarda gösterilmelidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 c).

İşletmenin ortakları tarafından işletmeye konulan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmenin özkaynaklarında oluşan azalmalar; dönemsel ve kümülatif olarak takip edilmeli ve kaydedilmelidir. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilebilmesi için zararlar, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır (1 Sıra No'lu MSUGT, Böl. III-2 c).

2.2.2. TMS/TFRS'ye Göre Finansal Durum Tablosunun Unsurları ve Sunulması

TMS 1'de işletmeler finansal durum tablosunu, cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflama ve likidite esaslı sınıflama olmak üzere iki yöntemden birine göre sunabilmekle birlikte, yöntem seçiminde, işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenip belirlenememesine ve hangi yöntemin güvenilir bilgi sağlayacağına bakılması gerekmektedir (TMS 1, Par. 60).

TMS/TFRS'ye göre Finansal durum tablosu aşağıdaki hesap kalemlerini içermek zorundadır:

- Maddi duran varlık,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Finansal varlıklar
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- Canlı varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Karşılıklar,
- Finansal borçlar,
- Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları,
- Satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ve
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler (TMS 1, Par. 54).

TMS/TFRS'ye göre ertelenmiş vergiler, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçların finansal durum tablosunda ayrı olarak sınıflandırılması durumunda, kısa vadeli olarak sınıflandırılmaz.

TMS/TFRS finansal durum tablosunda kalemlerin hangi sıra ve biçimde sunulacağını açıklamaz. Standardı uygulayan işletmeler finansal durum tablolarını istedikleri şekilde sunabilirler. Ancak finansal durum tablosunda ayrı bir bölümde sunulmaya yeter ölçüde nitelik ve işlev olarak farklılaşan kalemleri TMS 1'de açıklamıştır.

KGK, 20 Mayıs 2013 tarihli ve 28652 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 04/01 Sayılı Kararıyla finansal kuruluşların dışında TMS/TFRS'yi uygulama zorunluluğu getirilen şirketlerin, TMS/TFRS kapsamında oluşturacakları finansal tablolara ilişkin "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"ni yayımlamıştır. Yayınlanan bu rehberle birlikte SPK, borsada işlem gören anonim şirketler için 31 Mart 2013 tarihinden sonra sona eren ara dönemlerden itibaren rehberde yer alan formatların kullanılmasını belirtmiştir.

Tablo 2.2: TMS/TFRS'ye Göre Örnek Finansal Durum Tablosu

XXX ŞİRKETİ BAĞMSZ. DENET. GEÇMİŞ/GEÇMEMİŞ XXX TARİH BİREY. FİNANS. DURUM TABLOSU			
	Dipnt Ref.	Cari Dön.	Geçmiş Dön.
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakt ve Nakt Benzr.			
- Fin. Yatr.			
- Tic. Alack.			
- İlişk. Taraf. Tic. Alack.			
- İlişk. Olmyn Taraf. Tic. Alac.			
- Diğ. Alack.			
- İlişk. Taraf. Diğ. Alack.			
- İlişk. Olmayn. Taraf. Diğ. Alack.			
- Stoklr			
- Peşin Ödnmş. Gid.			
- Cari Dön. Vergisiyle İlgili Varlk.			
- Diğ. Dön. Varlıklr.			
ARA TOPLAM			
- Satış Amçl. Sınıflandırılan Duran Varlk.			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar			
- Tic. Alack.			
- İlişk. Taraf. Tic. Alack.			
- İlişk. Olmayn. Taraf. Tic. Alack.			
- Diğ. Alack.			
- İlişk. Taraf. Diğ. Alack.			
- İlişk. Olmayn. Taraf. Diğ. Alack.			
- Fin. Yatımlar.			
- Bağlı Ort.			
- İş Ort.			
- İştirakler			
- Diğ. Fin. Yatımlar.			
- Yat. Amçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Dur. Varlk.			
- Maddi Olmyn. Dur. Varlk.			
- Peşin Ödnmş. Gid.			
- Ert. Vergi Varlığ.			
- Diğ. Dur. Varlk.			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- Kısa Vad. Borçlnmlr.			
- Uzun Vad. Borç. Kısa Vad. Kısm.			
- Diğ. Fin. Yükml.			
- Tic. Borçlar			
- İlişk. Taraf. Tic. Borç.			
- İlişk. Olmayn. Taraf. Tic. Borç.			
- Çalışanlara Sağln. Fayda. Kapsam. Borç.			
- Diğ. Borç.			
- İlişk. Taraf. Diğ. Borç.			
- İlişk. Olmayn. Taraf. Diğ. Borçlar			
- Ert. Gelir.			
- Dönem Kârı Vergi Yükml.			

Tablo 2.2: (Devam)

- Kısa Vad. Karş. - Çalışanlara Sağln. Fayda. İlişkn. Kısa Vad. Karş. - Diğ. Kısa Vad. Karş. - Diğ. Kısa Vad. Yükml.			
ARA TOPLAM			
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borç. - Diğ. Fin. Yükml. - Tic. Borçlar - İlişk. Taraflara Ticari Borç. - İlişk. Olmayn. Taraflara Tic. Borç. - Diğ. Borçlar - İlişk. Taraflara Diğ. Borçlar - İlişk. Olmayn. Taraflara Diğ. Borçlar - Ert. Gel. - Uzun Vad. Karş. - Çalışanlara Sağln. Fayda. İlişkn. Uzun Vad. Karş. - Diğ. Uzun Vad. Karş. - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borç. - Ert. Vergi Yükml. - Diğ. Uzun Vad. Yükml.			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
ÖZKAYNAKLAR - Öden. Serm. - Geri Alın. Paylar (-) - Paylara İlişkn. Prim. - Kâr ya da Zarar. Yndn. Sınıflndrlmyck Birik. Diğ. Kaps. Gelr. ya da Gid. - Kâr ya da Zararda Yendn. Sınıflndrlacak. Birik. Diğ. Kaps. Gel. ya da Gid. - Kârdan Ayrılın Kısıtlanmış Ydk. - Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları - Dönem Net Kâr/Zararı			
TOPLAM KAYNAKLAR			
TOPLAM KAYNAKLAR			

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

2.2.3. BOBİ FRS'ye Göre Finansal Durum Tablosu, Unsurları ve Sunulması

BOBİ FRS finansal durum tablosunu, işletmenin belirli bir zamandaki varlıklarını, yükümlülüklerini ve özkaynaklarını gösteren tablo olarak açıklamaktadır. Finansal durum tablosu işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlamak amacıyla hazırlanır ve varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar finansal durum tablosunun unsurlarını oluşturur (BOBİ FRS, Par. 1.29 ve Par.1.30).

BOBİ FRS, varlıkları “geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.”, yükümlülükleri ise “geçmişte meydana gelen

olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.” şeklinde açıklamıştır (BOBİ FRS, Par. 1.31-1.32). Özkaynaklar için ise “işletmeye ait varlıklardan işletme yükümlülüklerin çıkarılması işleminden kalan tutardır.” açıklaması yapılmıştır (BOBİ FRS, Par. 1.37).

BOBİ FRS’ye göre varlık ve yükümlülük tanımını karşılayan bir kalemin, finansal durum tablosuna alınması için aşağıda yer alan kısıtları sağlamış olması gerekir:

- Kalemin iktisadi faydalarının işletmeye giriş ya da çıkışının muhtemel olması
- Değerinin makul güvenceyle tespit edilebilmesi (BOBİ FRS, Par. 1.33).

BOBİ FRS’de Finansal Durum Tablosu içerisinde kısa ve uzun vadeler birbirlerinden ayrılarak sunulur. İşletmeler hazırlayacakları finansal durum tablosunu BOBİ FRS’de ek olarak sunulan Konsolide ve Münferit Finansal Durum Tablosu örneklerine uygun olarak hazırlamalıdır. Finansal Durum Tablosunu hazırlayan işletmeler, önceki ve cari dönem bakiyeleri olmayan kalemlere finansal tablolarda yer vermeyebilir (BOBİ FRS, Par. 1.38).

BOBİ FRS’de işletmeler finansal tablolarında önemli olarak gördükleri alt kalemlere ve ilave kalemlere BOBİ FRS eklerinde sunulan örneklere bağlı kalınması şartıyla yer verilebilir (BOBİ FRS, Par. 1.39).

Varlığın ya da yükümlülüğün finansal durum tablosunda bulunan birden çok kalemlerle alakalı olması halinde, bu varlıkların ya da yükümlülüğün başka kalemlerle ilişkisi tablonun dipnotlarda gösterilir (BOBİ FRS, Par. 1.40).

Finansal Durum Tablosunda dönen varlıklar ile duran varlıklar ve kısa vadeli yükümlülükler ile uzun vadeli yükümlülükler, ayrı ayrı bölümler halinde sunulur.

BOBİ FRS de varlıkların işlenmek üzere tedarik edilmesiyle nakit ya da nakit benzerine çevrilmesi arasında geçen süre işletmelerin faaliyet döngüsü olarak kabul edilir. İşletmelerin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemeyen durumlarda on iki ay olarak kabul edilir (BOBİ FRS 2017). Aşağıda örnek Finansal Durum Tablosu gösterilmektedir.

Tablo 2.3: BOBİ FRS'ye Göre Finansal Durum Tablosu

	Dipnot Ref.	Cari Dön.	Önc. Dön.
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzr.			
- Finansal Yatımlar.			
- Tic. Alack.			
- Diğ. Alack.			
-- Bağlı Ort., İştir. ve Müşterek Girişim. Alack.			
-- Ödeme Çağrısı Yapılmış Serm. Alac.			
-- Ortak. Alack.			
-- Diğ. Taraf. Alack.			
- Devm. Ed. İnşa Sözleş.'den Alack.			
- Stokl.			
-- Ham Madde ve Malz. Yarı Mamul.			
-- Mamull.			
-- Tic. Mall.			
-- Diğ. Stokl.			
-- Ver. Avansl.			
- Canlı Varlk.			
- Peş. Öden. Gid.			
- Peş. Öden. Vergi ve Benzr.			
- Diğ. Dön. Varlk.			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
- Tic. Alack.			
- Diğ. Alack.			
--Bağlı Ort., İştir. ve Müşt. Girişimlerden Alack.			
-- Ortak. Alack.			
-- Diğ. Taraf. Alack.			
-- Devm. Ed. İnşa Sözleş.'den Alack.			
- Fin. Yatımlar.			
-- Bağ. Ortkl. Yatımlar.			
-- İştirak. ve Müşt. Girişimdeki Yatımlar.			
-- Diğ. Finansal Yatımlar.			
- Özkayn. YönT. ile Değerl. Yatımlar.			
- Canlı Varlk.			
- Yatırm. Amaçlı G.menkul.			
- Mad. Dur. Varlk.			
-- Arazi ve Arsal. Bina.			
-- Y.altı ve Y.üstü Yapıl.			
-- Tesis, Mak.ve Cihaz. Taşıt.			
-- Demirbaşlar			
-- Yapılmakta. Olan Yatımlar.			
-- Diğ. Mad. Dur. Varlk.			
-- Veril. Avansl.			
- Maddi Olm. Dur.Varlk.			
-- Gelişt. Malyttri.			
-- Gayri Mad. Haklar			
-- Şerefiye			
-- Diğ. Mad. Olm. Dur. Varlk.			
-- Veril. Avansl.			
- Peş. Ödnmş. Gid.			
- Ert. Vergi Varlığı			

Tablo 2.3: (Devam)

- Diğ. Dur. Varlık.			
Toplam Duran Varlıklar			
TOPLAM VARLIKLAR			
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- Fin. Yükmlk.			
-- İhraç Edil. Menk. Kıym.			
-- Paylara Dönüşt. Borçlanma Arç.			
-- Finans Kuruluşlarına Borç.			
-- Diğ. Fin. Yükmlk.			
- Tic. Borç.			
- Diğ. Borç.			
-- Bağ. Ortak., İştirak. ve Müşt. Girişiml. Borç.			
-- Ortaklara Borç.			
-- Diğ. Taraf. Borç.			
- Devm. Ed. İnşa Sözleş.'den Borç.			
- Alın. Avansl.			
- Ödenck. Vergi ve Benz. Yükmlk.			
- Kısa Vadeli Karşık.			
-- Kıdem Tazm. Karşılıkları. Vergi Karşılıkları.			
-- Diğ. Kısa Vad. Karş.			
- Ert. Gelirl.			
- Diğ. Kısa Vad. Yükmlk.			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
- Fin. Yükmlk.			
-- İhr. Edil. Menk. Kıym.			
-- Paylara Dönüşt. Borçlanma Araçl.			
-- Finans Kuruluşlarına Borç.			
-- Diğ. Fin. Yükmlk.			
- Tic. Borç.			
- Diğ. Borç.			
-- Bağlı Ortak., İştirak. ve Müşt. Girişimlere Borç.			
-- Ortaklara Borç.			
-- Diğ. Taraf. Borç.			
- Devm Ed. İnşa Sözleş.'den Borç.			
- Alın. Avansl.			
- Ödenck. Vergi ve Benz. Yükmlk.			
- Uzun Vad. Karş.			
-- Kıdem Tazm. Karş.			
-- Vergi Karş.			
-- Diğ. Uzun Vad. Karş.			
- Ert. Gelirl.			
- Ert. Vergi Yüküml.			
- Diğ. Uzun Vad. Yükmlk.			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			

Tablo 2.3: (Devam)

ÖZKAYNAKLAR - Ödnmş. Serm. -- Serm. -- Ödenmemiş Serm. (-) -- Serm. Düzltm. Fark. - Geri Alınmş. Paylar (-) - Paylara İlişkin Primler - Yenidn Değrleme Yedeği - Yab. Para Çevrim Farkl. - Korunma Yedeği - Bağ. Ortaklırn., İştirklrn. ve Müştrk. Girişmlrn. Kazanç ve Kayıpl. Paylar* - Kâr Yedklr. -- Yasal Yedklr. -- Statü Yedklr. -- O.üstü Yedklr. -- Diğ. Kâr Yedklr. - Geçmş. Yıl. Kâr./Zarar. - Dnm. Net Kârı/Zararı Toplam Özkaynaklar			
TOPLAM KAYNAKLAR			

Kaynak: BOBİ FRS



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS’NİN ÖLÇÜM/DEĞERLEME VE
RAPORLAMA ESASLARINA GÖRE ANALİZİ

3.1. Literatür Taraması

Çalışmanın bu bölümünde MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'nin ölçüm/değerleme ve raporlama esasları incelenecektir.

Ölçüm/değerleme ve raporlama esasları incelendiğinde MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de farklılıkların olduğu görülmektedir.

Literatürde muhasebe uygulamalarını ve muhasebe standartlarını konu alan çok sayıda çalışma yer aldığı görülmektedir. Yapılan çalışmalar incelendiğinde Türkiye'de mevcut literatürde ilk olarak MSUGT, ardından TMS/TFRS'ler, daha sonra KOBİ FRS ve BOBİ FRS'ler hakkında çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Yapılan çalışmaların bir kısmı muhasebe mevzuatına dâhil edilen her yeni düzenlemenin sağlayacağı faydaları, mevcut muhasebe uygulamalarına getireceği değişiklikleri ve uygulama sürecinde işletmelerin karşı karşıya kalacağı zorlukları belirlemeye yönelik çalışmalardır.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de bulunan ölçüm/değerleme ve raporlamaya ilişkin hükümleri farklı açılardan inceleyen ve değerlendiren bazı çalışmalara ait özet bilgiler aşağıdaki sunulmuştur.

Akbulut (2008), varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümleri ayrıntılı olarak ele aldığı çalışmasında Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında yer alan değerlendirme hükümlerini karşılaştırarak, birbirleriyle benzeyen ve farklılık gösteren noktaları ortaya koymuştur.

Bayrı (2010), TMS/TFRS'yi uygulamaya başlayan işletmelerin gelir tablolarında biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından meydana gelen farklılıkları incelemiş, karşılaştırmalı analiz sonuçları MSUGT'ye ve TMS/TFRS'ye göre düzenlenen gelir tabloları arasında biçimsel değişiklikler, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar olduğunu belirtmiştir.

Gençtürk vd. (2011). Maddi Duran Varlıklarda meydana gelen farklı uygulamaları ele alan çalışmasında KOBİ TFRS'nin getirdiği yeniliklere değinerek Türk Vergi Mevzuatı ve Tam Set TFRS'ye nazaran maddi duran varlıklar açısından KOBİ standardının getirdiği farklılıkları incelemiş ve bu farklılıkları örneklerle açıklamaya çalışmıştır.

Durmuş vd. (2011), çalışmasında VUK uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları arasındaki farklılıkları özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Türkçe'ye çevrilen "Uluslararası KOBİ Muhasebe Standartları çerçevesinde ele alarak, "Değerleme" noktasındaki farklılıkları belirlemiş ve mali tablolara yansıtılma şekillerini göstermiştir. Çalışmada ayrıca KOBİ standartlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlar ve çözüm önerileri de sunulmuştur.

Utku ve Gürsoy (2011), KOBİ TFRS ile tam set TFRS arasındaki temel farklılıklar ve benzerlikleri incelemiş ve KOBİ TFRS'yi TMS/TFRS'ye göre daha basit, sadeleştirilmiş ve anlaşılabilir olarak tanımlamıştır.

Hatipoğlu (2012), Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16) ve KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS)'ndeki düzenlemeler doğrultusunda ele aldığı çalışmasında maddi duran varlıklarda amortisman ayrılması konusunu incelemiştir. Ayrıca düzenlemeler arasındaki farklılıkları açıklayarak, söz konusu farklılıkların finansal durum tablosu ve gelir tablosu üzerindeki etkisini ortaya koymuştur.

Akdoğan (2013), TMS/TFRS'de yer alan gerçeğe uygun değer ölçütünü, standart kapsamında açıklayarak VUK'daki değerlendirme ölçüleriyle örtüştüğü durumları incelemiştir. Buna göre VUK kanununda yer alan borsa rayici ve vergi değeri ölçütleri gerçeğe uygun değer kavramıyla birbirleriyle uyumlu olabileceğini belirtmiştir.

Akgün (2013), çalışmasında, inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulmasına ilişkin Türk Vergi Mevzuatında ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik kullanılan yöntemleri tanıtmış ve kullanılan yöntemleri örnekle açıklamıştır.

Kaya ve Dinç (2013), maddi duran varlıklardaki değer artış ve azalışlarına ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan düzenlemeleri ele almış ve maliyet ve yeniden değerlendirme modellerini örneklerle açıklamıştır. Ayrıca maddi duran varlıkların değer artış ve azalışlarında diğer muhasebe mevzuatlarıyla farklarını incelemiştir.

Abdioğlu vd. (2014), çalışmasında amortisman konusunda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki benzer ve farklı yönleri ortaya koymak

amacıyla Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlık kalemlerini incelemiştir.

Parlakkaya (2014), Kobi TFRS ile UFRS'yi incelemiş ve arasındaki farklılıkları ortaya çıkarmıştır. Çalışmasına göre Kobi TFRS, UFRS'nin basite indirgenmiş hali olarak UFRS'nin halka açık şirketlere sağladığı avantajları sunmaktadır.

Topçu ve Demirkol (2015), sermaye artırımı işlemlerini ele aldığı çalışmasında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan sermaye artırımı hükümleri ve sermaye artırımı işlemlerini karşılaştırarak muhasebe sürecini incelemiştir.

Tuğay (2015), maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarını TMS ve MSUGT açısından karşılaştırmış ve amortisman oranında, amortisman süresinde amortisman tabi değer belirlenmesinde, amortisman yönteminde ve amortisman ayırmada farklılıkların olduğunu tespit etmiştir.

Kalmış ve Dereköy (2015), TMS/TFRS'nin hasılat uygulamalarına getirmiş olduğu yenilikleri açıklamış ve hasılatın muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Ayrıca, TMS Hasılat Standardı ve MSUGT arasındaki benzerlik ve farklılıkları, örnek bir uygulamayla karşılaştırmıştır. Karşılaştırma sonucunda MSUGT ile TMS/TFRS arasında hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından önemli farklılıkların olduğu belirtilmiştir.

Zor vd. (2015), işletme birleşmelerinin mevzuat boyutunu ve muhasebe uygulamalarını Türk Vergi Mevzuatı ve TMS/TFRS açısından incelemiştir. Konuyla ilgili standartlar ve ülkemizdeki uygulamalar arasındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin mali tablolara yansıtılması ile ilgili muhasebe uygulamalarında önemli farklılıklar olduğunu belirtmiştir.

Ergin (2016), Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme ölçüleri açısından karşılaştırmış ve değerlendirme ölçüleri açısından TMS/TFRS ve VUK arasında farklılıklar olduğunu belirtmiştir. Bu farklılığın nedenini ise VUK'daki değerlendirme hükümleri vergi alacağının tespit edilmesini amaçlarken, TMS/TFRS finansal tablolardaki iktisadi

kıymetlerin güncel ve gerçeğe uygun değerleri üzerinden sunumunu amaçlamasına bağlamıştır.

Ataman ve Cavlak (2017), çalışmasında BOBİ FRS'nin genel özelliklerinden bahsetmiş ve bu standardın Tam Set TMS/TFRS ile karşılaştırmasını yapmıştır. Söz konusu iki düzenleme arasındaki benzerlik ve farklılıkların değerlendirilmesi BOBİ FRS'deki bölümler kapsamında yapılmış ve ortaya çıkan konularda genel bir değerlendirmede bulunulmuştur.

Cengiz (2017), çalışmasında finansal kiralama işlemlerinin Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standardı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı kapsamında mevzuat boyutuyla ilgili teorik bilgiler ile birlikte örnek uygulamayla finansal kiralama işlemlerinin VUK ve TMS 17'ye göre muhasebe uygulamalarının kiracı ve kiraya veren açısından benzerlikleri ve farklılıklarını incelemiştir.

Doğan (2017), çalışmasında BOBİ FRS'nin genel özelliklerini, yayımlanma gerekçelerini açıklamış ve BOBİ FRS ilkelerini TMS/TFRS'lerle karşılaştırmıştır. TMS/TFRS'lerle yapılan karşılaştırma neticesinde, BOBİ FRS'nin bazı yönlerinin benzerlik göstermesiyle birlikte, genelinde daha basit ilkeler içerdiğini ortaya koymuştur.

Duman ve Yücenurşen (2017), çalışmasında VUK ve TMS'leri uyarınca varlık ile borçların değerlendirme esaslarını incelemiş ve bunlar arasındaki benzerlik ve farklılıkların tespiti için karşılaştırma yapmıştır.

Gökçen ve Öztürk (2017), çalışmasında TFRS ve BOBİ FRS'deki düzenlemeler çerçevesinde normal maliyet yönteminin nasıl bir maliyet kayıt sistemine sahip olması gerektiğini ele almış ayrıca bahsi geçen standartlar kapsamındaki maliyet ölçümleme yöntemlerinin uygulanması sonucu elde edilecek olan hesaplama sonuçlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda da değerlendirmeler yapmıştır.

Gücenme Gençoğlu (2017), çalışmasında BOBİ FRS'yle TMS/TFRS'leri temel konuları ele alınarak karşılaştırmış, benzer ve farklı yönleri ortaya koymaya çalışmış ve BOBİ FRS'nin her bölümü için hangi TMS/TFRS dahilindeki düzenlemeye yer verdiğini özetlemiştir.

Kaya ve Atasel (2017), çalışmasında maddi duran varlıklar ve amortisman uygulamaları Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmış olup, özellikle TMS hükümleri çerçevesinde azalan bakiyeler yönteminin uygulaması konusunda literatürdeki farklılıklar TMS felsefesi açısından incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, literatürde TMS kapsamında özellikle azalan bakiyeler yöntemine göre yapılan amortisman hesaplamalarında önemli farklılıklar olduğu tespit edilmiş, söz konusu farklılıklara yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Öztürk (2017), çalışmasında TFRS ve BOBİ FRS açısından finansal varlıkların karşılaştırmasını yapmıştır. Çalışmanın sonucunda ortaya çıkarılan farklılıkları çeşitli örnekler yardımıyla açıklamıştır. Ayrıca bu farklılıkların finansal raporlar üzerinde oluşturabileceği etkileri de değerlendirmiştir.

Yelgen ve Uyar (2018), çalışmasında BOBİ FRS açısından maddi duran varlıklara ilişkin ilk kayda alınma ve bu varlıklar ile alakalı amortisman ve değer düşüklüğü konuları ayrıntılı şekilde açıklamış, BOBİ FRS uygulamak zorunda olan işletmelerin MDV'lerin ölçüm esaslarında hangi değişikliklerle karşılaştıklarına ilişkin genel değerlendirme yapmış ve BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki farklılıkları ortaya koymuştur. Ardından, BOBİ FRS açısından Maddi Duran Varlıklarla ilgili olarak ilk kayda alınma ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konularına ilişkin çeşitli örnekler sunmuştur.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2018), çalışmasında BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT ve ilgili Vergi Usul Kanunu (VUK) maddelerini teorik olarak incelemiş ve BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile karşılaştırılması suretiyle BOBİ FRS'nin ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına sağlayacağı faydayı ele almıştır.

Tüm (2018), BOBİ FRS ile Bağımsız Denetim Standartlarını raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylar kapsamında incelemiş ve çalışmada finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması ve sunulması açısından raporlama tarihinden sonraki olayların muhasebeleştirme esasları ile bu olayların denetimi açısından bağımsız denetçilerin dikkate alması gereken hususları belirtmiştir.

Kaya (2018), çalışmasında TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan stoklara ilişkin hükümleri karşılaştırarak, standart setleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirtmiştir. Çalışmasına göre BOBİ FRS ve TMS/TFRS’nin arasındaki en temel farklılıkların stok maliyetlerinin belirlenmesine ilişkin hükümlerde ortaya çıktığını tespit etmiştir.

3.2. Dönen Varlıkların Analizi

Dönen varlıklar MSUGT’de “nakit şekilde bankada ve işletmenin kasasında tutulan varlıklarla normal şartlarda en fazla bir sene ya da işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde paraya dönüştürülmesi ya da tüketilmesi tahmin edilen varlık unsurlarını kapsar” şeklinde açıklanmıştır.

BOBİ FRS dönen varlıkları Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar(Bölüm 1) bölümünde TMS/TFRS’nin Finansal Tabloların Sunuluşu TMS 1 standardı ile uyumlu şekilde açıklamıştır. Buna göre bir varlığın dönen varlıklar içerisinde raporlanabilmesi için;

- İşletmelerin normal faaliyet dönemi içerisinde paraya dönüştürülmesinin, tüketilmesinin ya da satılmasının tahmin edilmesi,
- Ticari bir maksatla elde tutulması,
- Raporlama döneminden sonraki oniki ay içerisinde paraya dönüştürülmesinin beklenmesi ya da
- Nakit ya da nakit benzeri olması

Gerekmektedir. Yukarıdaki şartlarından herhangi birisini taşıyan varlıkların dönen varlıklar içerisinde raporlanması gerektiği belirtilmiştir (TMS 1, Par. 60; BOBİ FRS, Par. 1.41).

3.2.1. Hazır Değerler

Hazır değerler MSUGT’ye göre, nakit olarak elde ya da bankada bulunan varlıklar ile istenildiği vakit, değerinden kaybetmeden paraya dönüştürme imkânı bulunan varlıkları (Menkul kıymetler hariç) kapsar.

BOBİ FRS, MSUGT’de ki TDHP’de hazır değerler olarak yer alan hesap grubunu TMS/TFRS ile uyumlu şekilde sınıflandırmayı tercih etmiş ve nakit ve nakit benzeri varlıklar olarak sınıflandırmıştır.

Nakit ve nakit benzerleri varlıklar, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ve tutarları belli bir nakite kolaylıkla dönüştürülebilen ve değerindeki değişim riski önemsenecek kadar az olan kısa vadeli ve yüksek likiditeli yatırımları kapsar (BOBİ FRS, Par. 2.4).

3.2.1.1. Kasa

Kasa hesabı işletmelerin sahip olduğu nakit halindeki ulusal ve yabancı paraların kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Kasa hesabına gün içinde gerçekleşen, tahsil edilen peşin işlemlerden elde edilen paralar ile ödemeler ayrıntılı şekilde kaydedilmektedir. İşletmeler bu ilk muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştirirken, bir ölçüm esasına göre ölçmeli ve kayıtlarını bu esasa uygun olarak muhasebeleştirmelidirler. Ölçüm esası belirlenirken kasa hesabına kaydedilecek nakdin ulusal para birimi mi yoksa döviz cinsi nakit mi olduğu önem arz etmektedir.

Ulusal para birimi kasa hesabına ilk muhasebeleştirme sırasında muhasebe hesaplarını MSUGT’ye göre tutan işletmeler, VUK’un 284. maddesinde belirtildiği şekilde itibari (nominal) değeri üzerinden muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

BOBİ FRS, nakit varlıkları finansal varlıklar içerisinde sınıflandırmış ve Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında açıklamıştır. Bu bölümde yer alan açıklamalar dikkate alındığında anlaşılıyor ki işletmeler kasalarında bulunan ulusal para birimi cinsinden nakitlerini gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirmelidir.

TMS/TFRS, nakit mevcutların ilk muhasebeleştirme işlemlerini TMS 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında açıklamaktadır. TMS 39’a göre ulusal para biriminden nakit mevcutlar, ilk muhasebeleştirmede makul değerleri üzerinden muhasebeleştirilmelidir (Uluslararası, 2009:150).

Nakit varlıkların gerçeğe uygun değeri ve makul değeri, itibari değeriyle paralellik göstereceğinden MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS kasadaki ulusal para birimi mevcutlarının muhasebeleştirilmesi yönünden uyumluluk göstermektedir.

Döviz cinsinden nakit mevcutlarının ilk muhasebeleştirme sırasında MSUGT, vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre alış bedeli üzerinden, BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilmesini belirtmiştir.

Yılsonu yapılacak değerlendirme işlemlerinde ise, kasada bulunan ulusal para birimi cinsinden para mevcudunun yıl sonu değerlemesi MSUGT'de itibari (nominal) değer üzerinden gerçekleştirilir. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre ise gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemesi yapılmaktadır.

Ulusal para biriminin değerlemesini yaparken gerçeğe uygun değer itibari değer ile paralellik göstereceğinden dolayı muhasebe işlemlerini BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre gerçekleştiren işletmeler ile MSUGT'ye göre muhasebe işlemlerini gerçekleştiren işletmelerin ulusal para birimi değerlendirme uygulamaları birbirleriyle uyumluluk gösterecektir. Ayrıca işletmelerin kasa hesabında yer alan bakiyeleri ile kasa envanter sonuçlarının aynı olması gerekmektedir. Ulusal para biriminin kasa hesaplarında yılsonu değerlendirme farkının oluşması mümkün olmamaktadır (Çanakçıoğlu, 1998:85).

Yabancı paraların yılsonu değerlendirme işlemleri incelendiğinde defter kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler VUK'un 280. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yabancı paraların değerlemesinde borsa rayicine göre değerlendirme yöntemini kullanırlar. Eğer borsa rayici belli değilse Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilecek değerler ölçü olarak kullanılacaktır. Ancak ülkemizde yabancı paralar borsası bulunmadığından yabancı paraların tamamı Maliye Bakanlığı'nın her yıl VUK Genel Tebliği ile yayınladığı efektif alış kuru ile değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme farkları olumlu ise kambiyo karı olarak; olumsuz ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınır.

Diğer taraftan dönem içinde kurlar Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilmediğinden T.C. Merkez Bankası'nca her gün itibariyle ilan edilen efektif alış kurları esas alınarak değerlendirme işlemleri yapılmalıdır (Yıldız, 2016:42).

Kasa hesabının raporlanmasında MSUGT ile standartlar arasında finansal raporların şekilsel farklarından doğan farklılıklar görünmektedir. MSUGT kasa hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün hazır değerler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün nakit ve nakit benzerleri varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak kasa hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.1: Kasa Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Kasa TL	İtibari Değer	GUD	Makul Değer
	Kasa Döviz	Alış Bedeli	GUD	GUD
Değerleme	Kasa TL	İtibari Değer	GUD	Makul Değer
	Kasa Döviz	Borsa rayici Efektif Alış Kuru	GUD	GUD
Raporlama	Kasa TL	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Hazır Değerler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında
	Kasa Döviz			

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.1.2. Çekler

Bu bölümde, alınan çekler ile verilen çekler arasında incelenen tüm uygulamalarda ölçüm, değerlendirme ve raporlama farkları bulunmadığından bu hesapların analizi tek başlık altında yapılmıştır.

Çek bir bankaya hitaben ve belli kurallara uyularak yazılan bir ödeme emridir. TTK'nın 795. maddesine göre çekler görüldüğünde ödenir yani çekin vadesi yoktur. Ancak 6273 sayılı Çek Kanununda değişiklik yapılmasına dair kanun ile birlikte çek kullanımında önemli yasal değişiklikler yapılmıştır. Bu doğrultuda yeni kanun ile 31.12.2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz kabul edilmiştir. Bu sebep ile 31.12.2017 tarihine kadar vadeli çek uygulaması yasal dayanak kazanmıştır. Ayrıca ticari örf ve teamüller incelendiğinde çeklerin ileri tarihli olarak düzenlenebildikleri görülmektedir.

Alınan ve verilen vadeli çekler Türk vergi uygulamasında vadesiz çek kabul edilirken MSUGT çerçevesinde “özün önceliği kuralı” gereğince alacak ve borç senedi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, alınan ve verilen vadeli çeklerin değerlemesi senetli alacak ve borçların değerlemesi gibi olacaktır (Uluslan, 2009:150).

Çek hesapları, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, tahsil etmek için henüz bankaya verilmemiş ya da ciro edilmemiş olan çekler ile işletmenin bankalar aracılığıyla üçüncü kişilere çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemelerin izlendiği hesaplardır (MSUGT).

Çek hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

Çek hesaplarında muhasebeleştirme işlemleri MSUGT’ye göre itibari değeriyle gerçekleştirilmektedir. Yabancı para üzerinden düzenlenen çekler ise TL karşılığı ile kaydedilir (Sevilengül, 2007:177).

BOBİ FRS, alınan çekleri finansal varlıklar, verilen çekleri ise finansal borçlar olarak sınıflandırmış ve Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında açıklamıştır. Bu bölüme göre çekler hesapları ilk muhasebeleştirme sırasında eğer tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha az ise itibari değeriyle ölçülür. Ödemesi veya Tahsili bir yıldan uzun olacak çekler ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçümü yapılarak muhasebeleştirilir (KGK, 2018:53).

TMS/TFRS, alınan ve verilen çekleri BOBİ FRS ile uyumlu şekilde finansal varlık ve finansal borç olarak sınıflandırmıştır. TMS/TFRS’ye göre çekler hesabı ilk muhasebeleştirme sırasında çeklerde vade yoksa çek bedeliyle yani itibari değeriyle muhasebeleştirilmelidir. TMS/TFRS ile BOBİ FRS arasında vadeli çeklerin muhasebeleştirilmesinde çekin vade süresine göre ölçüm esası farklılık göstermektedir. TMS/TFRS’ye göre eğer çeklerde bir vade söz konusu ise vadenin süresine bakılmaksızın çekler iskonto edilmiş değeri ile muhasebeleştirilir.

Çek hesaplarının değerlendirme işlemi;

MSUGT’ye göre çekler kasa hesabında olduğu gibi itibari (nominal) değer ile değerlendirilir. Tutarları yabancı para birimiyle düzenlenmiş olan çekler bilanço günündeki

kur üzerinden Türk parasına çevrilerek değerlendirilmesi yapılmaktadır (Sevilengül, 2007:195).

BOBİ FRS, çeklerin yılsonu değerlendirme işlemlerinin gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmektedir. Vadesiz çeklerin gerçeğe uygun değeri, üzerinde yazılı olan itibari değeri olacaktır. Vadeli çeklerin değerlendirilmesi ise itfa edilmiş değeriyle değerlendirilecektir.

TMS/TFRS, çeklerin yılsonu değerlendirme işlemlerinin BOBİ FRS gibi gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmektedir. Vadesiz çeklerin gerçeğe uygun değeri, üzerinde yazılı olan itibari değeri olacaktır. Vadeli çeklerin değerlendirilmesi ise iskonto edilmiş değeriyle yapılacaktır.

MSUGT çek hesaplarını bilançonun dönen varlıklar bölümünün hazır değerler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün nakit ve nakit benzerleri varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak çek hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.2: Çek Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Vadesiz Çekler	İtibari Değer	İtibari Değer	İtibari Değer
	Vadeli Çekler	İtibari Değer	İtfa edilmiş değeri	İskonto edilmiş değeri
Değerleme	Vadesiz Çekler	İtibari Değer	İtibari Değer	İtibari Değer
	Vadeli Çekler	İtibari Değer	İtfa edilmiş değeri	İskonto edilmiş değeri
Raporlama	Vadesiz Çekler	Bilançonun Dön. Varlıkl. bölümünün Hazır Değerler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dön. Varlıkl. bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dön. Varlıkl. bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında
	Vadeli Çekler			

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.1.3. Bankalar

Bankalar hesabı, işletmelerin yurtiçi ve yurtdışı bankalar vb. finans kurumlarına vadeli, vadesiz ihbarlı ya da yabancı para cinsinden yatırılan ve çekilen paraların izlendiği hesaptır (Ergin, 2010:137).

Bankalarda açtırılan hesaplarda tutulan Türk ve yabancı mevduat, nakit gibi hemen kullanılabilir varlıklar olduklarından hazır değer olarak muhasebeleştirilirler (Sevilengül, 2007:117).

İşletmelerin banka hesaplarında bulunan bir yıldan uzun vadeli hesaplar için MSUGT’de yer alan tek düzen hesap planında herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak uygulamada vadeli mevduatın faizinden vazgeçmek koşuluyla her zaman çekilebilmesi nedeniyle dönen varlık sayılmaktadır (Ergin, 2010:137).

Banka hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT vadeli ve vadesiz mevduatları ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir (Sevilengül, 2007:119).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, vadeli ve vadesiz mevduatların ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Banka mevduatlarının gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinde birbirleriyle uyumludur.

Banka hesaplarının değerlendirme işlemleri;

MSUGT, bankalardaki ulusal para biriminden olan vadesiz mevduat hesaplarının değerlendirme işlemini mevduatın mukayyet (kayıtlı) değeri ile gerçekleştirilir. Yani bankalardaki mevduatın bilanço değeri defter kayıtlarında 102 Bankalar hesabının borç kalanıdır.

Bankalardaki yabancı para mevduatı kasa hesabındaki yabancı paralarda olduğu gibi kayda alındığı günkü kur üzerinden TL ye çevrilerek kayda alınırken, dönem sonunda ilan edilen değerlendirme kuru üzerinden değeri güncellenir.

VUK'nun 281. maddesine göre, alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Dolayısıyla vadeli mevduat hesaplarının açıldığı tarihten dönem sonuna kadar geçen sürenin faizi hesaplanarak, faiz gelirlerine

kaydedilecektir. Bu kayıt sırasında hesaplanan faiz henüz istenebilir durumda olmadığından gelir tahakkukları hesabına aktarılır (Aslan, 2008:52).

BOBİ FRS ve TMS/IFRS'de bankadaki mevduatlar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değerinin tespitinde ise ıskonto edilmiş maliyet değeri esas alınmaktadır. Vadeli mevduat hesaplarının vadeleri sonunda elde edilecek faiz gelirleri, faiz oranı ile ıskonto edilir. Bu işlemin sonunda elde edilen değer bilanço günündeki faiz gelirini gösterecektir (Akbulut, 2008:39).

MSUGT banka hesaplarını bilançonun dönen varlıklar bölümünün hazır değerler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün nakit ve nakit benzerleri varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak banka hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.3: Banka Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/IFRS
Ölçüm	Vadesiz TL	Mukayyet Değeri	GUD	GUD
	Vadeli TL	Mukayyet Değeri	GUD	GUD
	Vadesiz Döviz	Döviz Alış Kuru	GUD	GUD
	Vadeli Döviz	Döviz Alış Kuru	GUD	GUD
Değerleme	Vadesiz TL	Mukayyet Değeri	GUD	GUD
	Vadeli TL	Mukayyet Değeri	İtfa edilmiş değeri	İtfa edilmiş değeri
	Vadesiz Döviz	Dönem sonu Açıklanan Kur	Banka Alış Kuru	Banka Alış Kuru
	Vadeli Döviz	Dönem sonu Açıklanan Kur ve Mukayyet değeri	İtfa edilmiş değeri	İtfa edilmiş değeri
Raporlama	Vadesiz TL	Bilançonun Dön. Varlıklr. bölümünün Hazır Değerler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dön. Varlıklr. bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dön. Varlıklr. bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında
	Vadeli TL			
	Vadesiz Döviz			
	Vadeli Döviz			

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.1.4. Diğer Hazır Değerler

Bu hesapta; içinde nakit para, çekler ve bankadaki paralar dışında kalan hazır değerler yer alır.

Diğer hazır değerler hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

Diğer hazır değerler hesaplarında muhasebeleştirme işlemleri MSUGT'ye göre mukayyet bedelle gerçekleştirilmektedir. Diğer hazır değerler Yabancı para üzerinden ise TL karşılığı ile kaydedilir.

BOBİ FRS, diğer hazır değerleri finansal varlıklar olarak sınıflandırmış ve Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında açıklamıştır. Bu bölüme göre bu hesap ilk muhasebeleştirme sırasında itibari değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS, diğer hazır değerleri BOBİ FRS ile uyumlu şekilde finansal varlık olarak sınıflandırmıştır. TMS/TFRS'ye göre bu hesaba uygun varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında itibari değeriyle muhasebeleştirilmelidir.

Diğer hazır değerler hesaplarının değerlendirme işlemi;

MSUGT, diğer hazır değerler hesabının değerlendirme işlemini mukayyet (kayıtlı) değeri ile gerçekleştirir.

BOBİ FRS, diğer hazır değerlerin yılsonu değerlendirme işlemlerinin gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmektedir.

TMS/TFRS, diğer hazır değerlerin yılsonu değerlendirme işlemlerinin BOBİ FRS gibi gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmektedir.

MSUGT Diğer Hazır Değerler hesaplarını bilançonun dönen varlıklar bölümünün hazır değerler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün nakit ve nakit benzerleri varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Hazır Değerler hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.4: Diğer Hazır Değerler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Hazır Değerler	Mukayyet Değer	İtibari Değer	İtibari Değer
Değerleme	Diğer Hazır Değerler	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Hazır Değerler	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Hazır Değerler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Nakit ve Nakit Benzeri Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.2. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetler, faiz geliri veya kar payı sağlamak veya fiyat hareketlerinden faydalanarak kar sağlamak amacıyla geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan tahvil, hisse senedi, hazine bonosu, yatırım fonu katılma belgesi vb. menkul kıymetleri kapsar (Sürmeli, 2009:165).

2499 sayılı SPK'da menkul kıymet, belirli bir tutarı temsil eden, ortaklık veya alacaklılık hakkı veren, birbirinin aynı, dönemsel getiri sağlayan, yatırım aracı şeklinde kullanılabilen, seriler şeklinde çıkarılan, ibareleri aynı olan kıymetli evrak olarak tanımlanmıştır. TTK'da ise hisse senetleri ve SPK tebliğlerinde bulunan sermaye piyasası araçları şeklinde tanımlanmıştır. VUK'da ise menkul kıymetle ilgili bir tanım bulunmamaktadır.

3.2.2.1. Hisse Senetleri

Hisse senetleri hesabı, işletmenin, fonlarını kısa süre için değerlendirmek amacıyla edindiği hisse senetlerinin izlendiği hesaptır (Sevilengül, 2007:202).

Bir şirkette sürekli ortak olmak amacıyla alınan veya değişik nedenlerle bir yıldan uzun süre elde bulundurulması düşünülen hisse senetleri bu hesaba dâhil edilmez.

İşletmenin, ortaklık amacı dışında geçici yatırım amacıyla gelirinden ve fiyat değişimlerinden yararlanmak, ancak nakit ihtiyacı durumunda satmak üzere satın alınan hisse senetleri bu hesabın içeriğini oluşturur.

Hisse senedinin ilk muhasebeleştirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSGUT'ye göre tutan işletmeler aldıkları hisse senetlerini ilk muhasebeleştirme sırasında VUK'un hükümlerine göre geçici yatırım amacıyla hisse senedi satın alındığında alış bedeliyle muhasebeleştirir. Alış bedelinin dışında alışla ilgili harcamalar ilgili gider hesabına kaydedilir.

BOBİ FRS, hisse senetlerinin ilk kayda alma sırasında borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak muhasebeleştirmiştir. Borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen hisse senetlerinin ölçümünün ise maliyet bedeliyle olması gerektiğini belirtmiştir.

TMS/TFRS, hisse senetlerinin ilk muhasebeleştirme işlemini gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak gerçekleştirmektedir.

Hisse senetlerinin değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre hisse senetleriyle portföyünün yüzde 51 ve üzeri ülkemizde kurulmuş olan işletmelerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılma belgeleri alış bedeli ile bunların dışındaki her türlü menkul kıymet ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici bulunamayan ve değerlendirme gününde hesaplanması mümkün olmayan kıymetler, alış bedeliyle değerlendirilir (Akbulut 2008:6). Ancak, "İhtiyatlılık kavramı" gereği varlıklar bilançoda, bilanço günündeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüğü tutarınca karşılık ayrılması zorunludur. Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri uyarınca da piyasa değeri alış değerinin altına inen hisse senetleri değerlendirme gününde piyasa değeri ile değerlendirilir. Bu çerçevede piyasa değeri, alış değerinin altına inen hisse senetleri için karşılık ayrılır. Bu durumda ayrılan karşılıklar VUK'a göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir (Aslan 2008:55).

BOBİ FRS, hisse senetlerinin değerlemesini ilk kayda alması sırasında olduğu gibi borsada ya da organize olmuş diğer piyasalarda işlemde olan hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri kara ya da zarara yansıtılan finansal varlık şeklinde değerlendirir. Borsada ya da organize olmuş diğer piyasalarda işlemde olmayan hisse senetlerinin değerlemesini ise maliyet bedelinden yapılmasını ancak değer düşüklüğü zararı

oluşmuşsa bu zarar maliyet bedelinden düşülerek değerlemesinin yapılması gerektiğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre hisse senetlerinin değerlendirme işlemleri TMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardında gerçeğe uygun değer olarak belirtilmiştir. Piyasa değeri bir hisse senedinin aktif piyasada satılması halinde elde edilecek tutar olduğundan borsada işlem gören hisselerin piyasa değeri, o hisse senedinin gerçeğe uygun değeri olarak, değerlemeye esas alınır (Sevilengül, 2007:203). Piyasa değeri belirlenemeyen hisse senetleri makul değerleri üzerinden değerlendirilir.

MSUGT hisse senetleri hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün menkul kıymetler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak hisse senetleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.5: Hisse Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Hisse Senetleri	Alış Bedeli	GUD Maliyet Bedeli	GUD
Değerleme	Hisse Senetleri	Borsa rayıcı Borsa Rayıcı yoksa Alış Bedeli	GUD Maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararı düşülerek	GUD
Raporlama	Hisse Senetleri	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Menkul Kıymetler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Finansal Yatırımlar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Finansal Yatırımlar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.2.2. Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar

Bu bölümde, Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar ile Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar arasında incelenen tüm uygulamalarda ölçüm, değerlendirme ve raporlama farkları bulunmadığından bu hesapların analizi tek başlık altında yapılmıştır.

Özel ve kamu kesim tahvil, senet ve bonolar ilk muhasebeleştirme işlemi;

Muhasebe sistemlerini MSUGT'ye göre tutanlar, VUK'nun 279. Maddesine göre, BİST Tahvil ve Bono Piyasasında işlem gören devlet tahvili ve hazine bonoları ile özel kesim tahvil ve bonoları borsa rayici ile muhasebeleştirilecektir.

Ancak borsada rayicin olmadığı veya muvazaa ile rayiç oluşturulduğu hallerde, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır (Yıldız, 2016:49). Faiz gelirleri elde edildiğinde daha önce tahakkuk ettirilmiş gelir yoksa tamamı 642 Faiz Gelirleri hesabının alacağına, faiz tahakkuk yoluyla 181 GELİR TAHAKKUKLARI hesabına alınmış ise bu kısmı aşan tutar 642 FAİZ GELİRLERİ hesabına alınır. Bu menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonunda alış değeri ile satış değeri arasındaki farklar 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI, 655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI hesabına alınır (Erdağ 2006).

BOBİ FRS, tahvil senet ve bonoları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümü incelendiğinde özel ve kamu kesimi tahvil senet ve bonolar ilk muhasebeleştirilmesi sırasında elde edilirken oluşan işlem maliyeti de üzerine eklenerek işlem fiyatları üzerinden kayda alınır.

TMS/TFRS, tahvil senet ve bonoları TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardında açıklamıştır. TFRS 9'a göre vade sonuna kadar tutulacak olan yatırım varlıklarının ilk muhasebeleştirmelerinde elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır. Bu varlıkların ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değeri işlem fiyatıdır. Vade sonuna kadar elde tutulacak varlıkların doğrudan ilişkili giderleri varlığın maliyetine eklenir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar dikkate alındığında standartların tahvil, senet ve bonoları ilk muhasebeleştirme esaslarının birbirleriyle uyum içinde olduğu gözlemlenmektedir.

Özel ve kamu kesim tahvil, senet ve bonolar değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre VUK hükümlerince borsada işlem gören tahviller borsa rayici ile borsada işlem görmeyen tahviller ise alış bedeli + işlemiş faiz tutarı ile değerlendirilir.

TTK ise borsada kayıtlı olan tahvil, senet ve bonoları borsa rayici, kayıtlı olmayanları ise maliyet değeri ile değerlenir hükmüne yer vermiştir.

Kamu kesimi tarafından çıkarılmış olan menkul kıymetler, Türk paralı ve döviz cinsinden veya dövizde endeksli olanları alış bedelleri ile değerlenir. Alış bedelinin döviz olması halinde, kur farklarından meydana gelen farklar, kamu kesim tahvil, senet ve bonoların bedellerine yansıtılmaz.

BOBİ FRS, tahvil, senet ve bonoların değerlemesini itfa edilmiş değeri ile gerçekleştirirken; TMS/TFRS ise borsada işlem gören tahvil senet ve bonoların değerlemesini piyasa değeriyle gerçekleştirilir.

MSUGT özel ve kamu kesim tahvil, senet ve bonolar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün menkul kıymetler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak özel ve kamu kesim tahvil, senet ve bonolar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.6: Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bono Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	Borsa Rayici Borsa Rayici yoksa Alış bedeli	İşlem Fiyatı	GUD
Değerleme	Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	Borsa rayici Borsa Rayici yoksa Alış Bedeli	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle	GUD
Raporlama	Özel ve Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Menkul Kıymetler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Finansal Yatırımlar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Finansal Yatırımlar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.2.3. Diğer Menkul Kıymetler

Bu hesap, hisse senetleri, kamu ve özel kesimin çıkarmış olduğu bono, tahvil ve senetlerin dışında kalan menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

Diğer Menkul Kıymetler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler diğer menkul kıymetler hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında; ilgili menkul kıymet borsada işlem görüyorsa borsa rayici, borsada işlem görmüyor veya borsa rayici hesaplanamıyor ise menkul kıymetin edinildiğindeki alış bedeli üzerinden ölçülerek kaydeder.

BOBİ FRS, diğer menkul kıymetler hesabına uygun varlıkları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümü incelendiğinde diğer menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirilmesi varlık elde edilirken katlanılan işlemlerin maliyetleri de eklenerek oluşan işlem fiyatı üzerinden gerçekleştirilir.

TMS/TFRS, diğer menkul kıymetleri TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardında açıklamıştır. TFRS 9'a göre vade sonuna kadar tutulacak olan yatırım varlıklarının ilk muhasebeleştirmelerinde elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır. Bu varlıkların ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değeri işlem fiyatıdır. Vade sonuna kadar elde tutulacak varlıkların doğrudan ilişkili giderleri varlığın maliyetine eklenir.

Diğer Menkul Kıymetler hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre menkul kıymetler VUK'un 279. maddesi uyarınca portföyünün yüzde 51 ve üzeri ülkemizde kurulmuş olan işletmelerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının katılım belgeleri alış bedeli ile bunların dışındaki her türlü menkul kıymet ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici bulunamayan ve değerlendirme gününde hesaplanması mümkün olmayan kıymetler, alış bedeliyle değerlendirilir.

BOBİ FRS, diğer menkul kıymetler hesabına uygun varlıkları borçlanma aracı olarak tanımlamış ve değerlemesinin etkin faiz ile itfa edilmiş değerlendirme yöntemine göre

gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. TMS/TFRS ise borçlanma araçları olarak sınıflandırılan diğer menkul kıymetleri gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT diğer menkul kıymetler hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün menkul kıymetler kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer menkul kıymetler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.7: Diğer Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Menkul Kıymetler	Borsa Rayici Borsa Rayici yoksa Alış bedeli	İşlem Fiyatı	GUD
Değerleme	Diğer Menkul Kıymetler	Borsa rayici Borsa Rayici yoksa Alış Bedeli	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle	GUD
Raporlama	Diğer Menkul Kıymetler	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Menkul Kıymetler Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Finansal Yatırımlar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Finansal Yatırımlar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.3. Alacaklar

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Ticari ilişkilerinden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacak varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir.

3.2.3.1. Alıcılar

İşletmenin kredili mal veya hizmet satışı yaptığı kimselere “alıcılar” veya “müşteriler” denmektedir. Alıcılar Hesabında işletmenin açık hesap şeklinde yaptığı kredili satışlar izlenmektedir. İşletme, güven duyduğu alıcılarına, karşılığında bir senet istemeksizin kredili satışlarda bulunur. Ticari alacaklar satışın gerçekleşmesi ya da hizmetin yerine getirilmesi anında doğar ve kayda alınır.

Alıcılar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre alıcılar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir. Satış akdi hükümlerine ve koşullarına uygun olarak satışın gerçekleşmesi üzerine, satışa konu olan mal ve hizmet bedelleri ile bunlara ilişkin giderler ve anlaşma uyarınca hesaba yürütülen faizlerde alıcılar hesabına ilk muhasebeleştirme sırasında eklenir (Sevilengül, 2007:233).

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz alacakları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümü incelendiğinde anlaşılıyor ki alıcılar hesabı BOBİ FRS'ye göre itibari değeriyle muhasebeleştirilmelidir.

TMS/TFRS, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari alacakları ilk defa finansal tablolara alınması sırasında işlem bedeli üzerinden muhasebeleştirir. Ancak, önemli bir finansman bileşenine sahip olan ticari alacaklar ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değerinin işlem fiyatından farklı olması durumunda bu varlık başlangıçta işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerinden finansal tablolara alınır.

Alıcılar hesabının değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmelerin senetsiz alacakları mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Ancak yabancı para birimi üzerinden alacaklar değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir. İsteyen mükellefler, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesi amacıyla reeskont işlemi yapabilirler. Ancak, alacak senetlerini reeskont uygulamasına tabi tutmayı tercih eden mükelleflerin, borç senetleri için de reeskont hesaplaması zorunludur.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacakların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir. Dönem sonunda BOBİ FRS ilkelerine göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklar tahmin edilerek bunlar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. BOBİ FRS'ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS'ye göre alacakların değerlemesi gerçekleştirilirken etkin faiz ile belirlenmiş itfa edilmiş maliyet bedeli bulunarak içeriindeki faiz ayıklanmakta ve kalan kısım hâsılat şeklinde kaydedilmektedir. Faiz gelirleriyse, önce ertelenmiş vade farkı geliri hesabında izlenmekte, dönemlere isabet eden faiz gelirleri bu dönemlere uygun bir şekilde dağıtılarak, vade sonunda ise bu hesap kapanmaktadır.

MSUGT alıcılar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün Ticari alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün Ticari alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak alıcılar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.8: Alıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alıcılar	Mukayyet Değeri	İtibari Değeri	İşlem Bedeli GUD
Değerleme	Alıcılar	Mukayyet Değeri	GUD	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle
Raporlama	Alıcılar	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.3.2. Alacak Senetleri

Alacak senetleri hesabı, işletmenin üçüncü kişilere sattığı mal ve gördüğü hizmetlere ya da senetsiz ticari alacaklara karşılık aldığı bono ve poliçelerin izlendiği hesaptır (Sevilengül, 2007:239)

Alacak senetleri hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler için VUK'un hükümlerine göre alacak senetleri hesabı, senedin üzerinde yazılı olan nominal değeri ile ilk kayda alma işlemi gerçekleştirilir (Ergin, 2010:154). Yabancı para cinsinden düzenlenmiş senetler işletmeye alındıkları tarihteki kur değeri ile ulusal para birimine çevrilerek kayda alınır.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz alacakları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Alıcılar hesabının muhasebeleştirme işlemi kısmında da bahsedildiği gibi alacak senetleri hesabı BOBİ FRS’ye göre itibari değeriyle muhasebeleştirilmelidir.

TMS/TFRS alacak senetlerini ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değeriyle ölçümünü gerçekleştirerek kayda alır. İşlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerine ilave edilir (Özerhan ve Yanık, 2012:191).

Alacak senetleri hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT’ye göre değerlendirme işlemi VUK’da belirlenen hükümlerce senetli alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilir. Senetlerin tasarruf değeri ile değerlendirilmesi halinde değerlemeye konu senedin nominal değeri ile peşin değeri arasındaki farkın belirlenmesi gerekir. Reeskont tutarının hesaplanmasında "iç iskonto" yöntemi benimsenmiştir. Reeskont faiz oranı senedin üzerinde yazılı olan faiz oranıdır. Senette faiz oranı belirtilmemişse Türk Lirası tutarlı senetlerde Merkez Bankası iskonto haddi faiz oranı olarak alınır. Yabancı para birimiyle düzenlenen senetler dönem sonunda dönem sonu kur değeri ile değerleri güncellenir. Yabancı paralı senetlerde faiz oranı olarak değerlendirme günündeki LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacak senetlerinin dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirileceğini belirtmiştir. Dönem sonunda BOBİ FRS ilkelerine göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklar tahmin edilerek bunlar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. BOBİ FRS’ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS’ye göre, değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken etkin faiz ile belirlenmiş itfa edilmiş maliyet bedeli bulunarak içindeki faiz ayıklanmakta ve kalan kısım hâsılat şeklinde kaydedilmektedir. Faiz gelirleri ise, önce ertelenmiş vade farkı geliri hesabında izlenmekte, dönemlere isabet eden faiz gelirleri bu dönemlere uygun bir şekilde dağıtılarak, vade sonunda ise bu hesap kapanmaktadır.

MSUGT alacak senetleri hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün ticari alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün ticari alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak alacak senetleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.9: Alacak Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alacak Senetleri	Mukayyet Değeri	İtibari Değeri	İşlem Bedeli GUD
Değerleme	Alacak Senetleri	Mukayyet Değeri	GUD	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle
Raporlama	Alacak Senetleri	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.2.3. Verilen Depozito ve Teminatlar

Bu hesap, işletmede, bir işin yapılmasının karşılığı olarak verilen ve iş tamamlandığında geri alınan, bir seneden kısa depozito ve teminatların değerlerinin takip edildiği hesaptır.

Verilen Depozito ve Teminatlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler verilen depozito ve teminatlarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değerini dikkate almalıdır.

BOBİ FRS'de verilen depozito ve teminatlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan ortaklardan alacaklar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de verilen depozito ve teminatlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 "Finansal

araçlar” standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmalarında esas alınacak değeri edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeridir.

Verilen Depozito ve Teminatlar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT’ye göre işletmeler verilen depozito ve teminatlarını dönem sonlarında mukayyet değeri ile değerleyeceklerdir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacakların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir. BOBİ FRS’ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS’ye göre TFRS 9’un hükümleri gereğince teminatlar dönemsonu değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Verilen depozito ve Teminatların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu değer etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmalıdır.

MSUGT verilen Depozito ve Teminatlar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün Ticari alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak verilen Depozito ve Teminatlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.10: Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değeri	İtibari Değeri	İşlem Bedeli GUD
Değerleme	Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değeri	GUD	GUD
Raporlama	Verilen Depozito ve Teminatlar	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.3.4. Şüpheli Ticari Alacaklar

Bu hesap, vadesi birden fazla uzatılmış ya da protesto yoluyla, birkaç kez istenilmiş veya dava ya da icra sürecinde olan alacakların takip edildiği hesaptır.

VUK şüpheli alacakları aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacalar şüpheli alacak sayılır (VUK, mad. 323). Standartlar ise şüpheli alacakları çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacaklar şeklinde ifade etmektedir.

Şüpheli Ticari Alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre şüpheli ticari alacaklar kayda alınırken, alacak hesapları tek tek incelenerek tahsili şüpheli hale gelenler tespit edilir ve bu alacaklar tasarruf değeri üzerinden şüpheli ticari alacak olarak muhasebeleştirilir. Şüpheli ticari alacaklar hesabına aktarılan alacaklar için öngörülen zarar kadar karşılık ayrılır (Sevilengül, 2007:271).

BOBİ FRS'de işletmeler dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen alacaklarını tahmin eder ve bu alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplar. Değer düşüklüğü BOBİ FRS'ye göre itfa edilen maliyet değeriyle, maliyet bedeliyle ya da itibari değeriyle ölçülen finansal varlıklara uygulanmaktadır. Muhasebe kayıtlarını BOBİ FRS'ye göre düzenleyen işletmeler tahsili şüpheli hale gelen alacaklarını ilk kayda alma sırasında itibari değeri üzerinden ölçümünü gerçekleştirmelidirler.

İşletme kayıtlarını TMS/TFRS'ye göre gerçekleştiren işletmelerin şüpheli ticari alacakları ilk kayda alma sırasında alacağın gerçeğe uygun değeriyle ölçümünün gerçekleştirilmesini belirtmiştir. TMS/TFRS'de ticari alacaklar mali tablolarda iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle yer almalıdırlar. Bu açıklamaya göre şüpheli ticari alacakların ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değeri

itfa edilmiş maliyet bedeli olacaktır. Standartlarda alacakların tahsil kabiliyeti yoksa VUK'daki gerekçelerin yerine gelmesi beklenmeden karşılık ayırmak gerekmektedir.

Şüpheli Ticari Alacaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre şüpheli alacaklar değerlendirilirken tahsili şüpheli hale gelmiş bulunan ticari alacakların bilanço günündeki değerine getirilmesi için karşılık ayrılır (Sevilengül, 2007:273). MSUGT, şüpheli alacakların değerlemesini gerçekleştirirken VUK hükümlerine göre mukayyet ya da tasarruf değeri ile değerlendirme yaparak muhasebeleştirilmelidir.

Muhasebe kayıtlarını BOBİ FRS'ye göre düzenleyecek işletmeler dönem sonunda ticari alacakların değerinin düştüğüne ilişkin gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu takdirde değer düşüklüğünü ilgili gider hesaplarına yansıtır. Ticari alacağın tahsilinin şüpheli halden çıkması durumunda değer düşüklüğü zararı iptal edilir.

TMS/TFRS'ye göre şüpheli hale gelen alacaklar, gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmesinden sonraki değerlendirme sırasında yine gerçeğe uygun değeriyle dönemsonu değerlendirme işlemine tabi tutulur.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında standartlar ile MSUGT arasında şüpheli alacakların ilk ve sonraki kayıtlarında farklılıklar bulunmadığı anlaşılmaktadır.

MSUGT şüpheli ticari alacaklar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün Ticari alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün Ticari alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Şüpheli Ticari Alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.11: Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Şüpheli Ticari Alacaklar	Tasarruf değeri	GUD (İtibari değer)	GUD
Değerleme	Şüpheli Ticari Alacaklar	Mukayyet ya da Tasarruf değeri	GUD	GUD

Tablo 3.11: (Devam)

Raporlama	Şüpheli Ticari Alacaklar	Bilançonun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında
-----------	--------------------------	---	--	--

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.4. Diğer Alacaklar

Diğer alacaklar, işletmenin esas faaliyeti dışında oluşmuş ve en fazla bir sene içerisinde tahsil edileceği tahmin edilen alacaklarla yine bu alacaklara ait şüpheli alacak ve karşılıklarının izlendiği hesap grubudur.

3.2.4.1. Ortaklardan Alacaklar

Bu hesap, işletmenin temel faaliyeti dışında oluşan işlemler sebebiyle ortaklarından alacaklı duruma düştüğü tutarın takip edildiği hesaptır.

Ortaklardan Alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre ortaklardan alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de ortaklardan alacaklar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan ortaklardan alacaklar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de ortaklardan alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklamıştır. TFRS 9 Finansal araçlar standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmalarında esas alınacak değeri edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeridir.

Ortaklardan Alacaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'de ortaklardan alacakların değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme hükümleri ticari alacakların değerlendirme hükümleriyle aynıdır. Buna göre ortaklardan

alacaklar ticari alacaklar gibi dönem sonunda mukayyet bedeliyle değerlendirilir. Döviz türünden alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacakların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir. Dönem sonunda BOBİ FRS ilkelerine göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklar tahmin edilerek bunlar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. BOBİ FRS'ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince alacaklar dönemsonu değerlendirme günlerinde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Ortaklardan alacakların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu değer etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmalıdır.

MSUGT ortaklardan alacaklar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak ortaklardan alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.12: Ortaklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ortaklardan Alacaklar	Mukayyet bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Ortaklardan Alacaklar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Ortaklardan Alacaklar	Bilançonun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.4.2. İştiraklerden Alacaklar

Bu hesap, işletmenin iştiraklerine faaliyet konusunun dışındaki işlemlerden dolayı olan alacaklarının izlendiği hesaptır.

İştiraklerden Alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre iştiraklerden alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de iştiraklerden alacaklar Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk muhasebeleştirmesinde itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan iştiraklerden alacaklar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de iştiraklerden alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 Finansal araçlar standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıklar ilk kayda alma sırasında elde etme maliyetinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

İştiraklerden Alacaklar hesabının değerlendirme işlemi;

İştiraklerden alacaklar hesabı MSUGT'de belirtilen diğer alacaklarla uyumlu şekilde mukayyet değeriyle değerlendirilir. Yabancı para türünden oluşacak iştiraklerden alacakların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığı'na yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince iştiraklerden alacakların değerlendirme günlerinde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. İştiraklerden alacakların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu değer etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmalıdır.

MSUGT iştiraklerden alacaklar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak iştiraklerden alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.13: İştiraklerden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İştiraklerden Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	İştiraklerden Alacaklar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	İştiraklerden Alacaklar	Bilançonun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.4.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

Bu hesap, işletmenin temel faaliyeti dışında oluşan işlemler sebebiyle ortaklarından alacaklı duruma düştüğü tutarın takip edildiği hesaptır.

Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT’ye göre bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS’de bağlı ortaklıklardan alacaklar Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk muhasebeleştirmesinde itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan bağlı ortaklıklardan alacaklar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS’de bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardında açıklamıştır. TFRS 9 Finansal araçlar standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alma sırasında elde etme maliyetinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT’de bağlı ortaklardan alacaklar ticari ve diğer alacakların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Yabancı para türünden oluşacak iştiraklerden alacakların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığı’nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacakların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir. Dönem sonunda BOBİ FRS esaslarına göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklar tahmin edilerek bunlar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. BOBİ FRS'ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince alacaklar dönem sonu değerlemesinde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Bağlı Ortaklardan alacakların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu değer etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmalıdır.

MSUGT bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.14: Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Bilançonun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.4.4. Personelden Alacaklar

Bu hesap işletmenin personellerinin işleme olan borçlarının takip edildiği hesaptır.

Personelden Alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre personelden alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir

BOBİ FRS'de personelden alacaklar ilk muhasebeleştirmesinde itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vadesi bir yılın altında olan personelden alacaklar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de personelden alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 Finansal araçlar standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıklar ilk kayda alınmaları sırasında edinim maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Personelden Alacaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'de personelden alacaklar, ticari ve diğer alacakların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Döviz cinsinden oluşacak personelden alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacakların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir. Dönem sonunda BOBİ FRS esaslarına göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklar tahmin edilerek bunlar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. BOBİ FRS'ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince alacaklar dönem sonu değerlemesinde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Personelden alacakların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu değer etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmalıdır.

MSUGT personelden alacaklar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak personelden alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.15: Personelden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Personelden Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Personelden Alacaklar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Personelden Alacaklar	Bilançonun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.4.5. Diğer Çeşitli Alacaklar

Ticari olmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır. İşletmelerin esas faaliyetlerinden oluşan işlemleri dışında olan ve yukarıda açıklananların dışarısında kalan alacaklar bu hesap içerisinde gösterilir ve değerlendirilir.

Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre diğer çeşitli alacaklar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de bu hesabın ilk kayda alınmasında itibari değeri esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vadesi bir seneyi geçmeyen ticari ve diğer alacaklar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de diğer çeşitli alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler ilk kayda alınması sırasında edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'de diğer çeşitli alacaklar da ticari ve diğer alacaklar gibi mukayyet bedeliyle değerlendirilir. Yabancı para türünden alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan alacakların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir. Dönem sonunda BOBİ FRS esaslarına göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklar tahmin edilerek bunlar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. BOBİ FRS'ye göre itibari değeri üzerinden kayda alınan varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması, alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tutar tahminiyle alacağın defter değerinin arasındaki farktır.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince alacaklar dönem sonu değerlemesinde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Diğer çeşitli alacakların değerlendirilme günündeki gerçeğe uygun değeri itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu değer etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmalıdır.

MSUGT diğer çeşitli alacaklar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer çeşitli alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.16: Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Çeşitli Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Diğer Çeşitli Alacaklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Çeşitli Alacaklar	Bilançonun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubu Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.5. Stoklar

Stok kavramı, bir ticarethaneye ait malların, malzemelerin veya gereçlerin, imalat safhasındaki ürünlerin ve ticaret ambalajlarının tümü şeklinde tanımlanır. İşletmeler satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı

maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Elinde bulundurduğu tüm bu varlıklara stok denir (Sevilengül, 2007:286).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS stokları birbirleriyle uyumlu bir şekilde aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlık olarak tanımlamıştır. Bu nitelikler;

- İşin doğal akışı içerisinde satılmak amacıyla elinde tutulan
- Satılmak amacıyla üretilen
- Üretim aşamasında veya hizmet verilmesinde kullanılması beklenen ilk madde malzemeler şeklindedir.

Stoklar her işletme için farklılık gösterir. Üretim işletmelerinde stoklar ilk madde malzeme yarı mamul, mamul türlerinden oluşurken, ticari işletmelerde stoklar daha çok ticari mallardan oluşur.

Stoklar grubu, işletmelerin satılmak, üretimde kullanmak ya da tüketilmek amacıyla elde ettiği, bir seneden daha az bir süre içerisinde kullanılacak olan ya da bir sene içinde nakde dönüştürüleceği düşünülen varlıklardan oluşur (Ergin, 2010:171).

3.2.5.1. İlk Madde ve Malzeme

İlk madde ve malzeme hesabı, üretimde ve diğer işletme çalışmalarında kullanılmak üzere, edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemenin izlendiği hesaptır.

İlk Madde ve Malzeme hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT ilk madde ve malzeme stoklarını ilk kayda alma sırasında maliyet bedeliyle ölçmektedir.

BOBİ FRS'de satılmak üzere üretilmekte olan ilk madde ve malzeme stoklarını, bir sene ya da daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınanlar vade farkı ayrıştırılmaksızın, bir seneden uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınanlar ise vade farkı ayrıştırılarak maliyet bedeliyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de ise TMS 2 kapsamında ise vadeli olarak alınmış bir stoka ilişkin vade farkı, stokun maliyetine dâhil edilmemekte, yani bütün vade farkları ayrıştırılarak maliyeti ölçülmektedir. Buna göre ilk madde ve malzeme stoklarının ilk

muhasebeleştirme işlemi sırasında vade farkı bir yıldan kısa olan stoklar ilk kayda alınırken MSUGT ile BOBİ FRS birbiriyle uyumluluk gösterirken, bir yıldan uzun vadeli ilk madde ve malzeme stoklarını ilk kayda alma sırasında BOBİ FRS ile TMS/TFRS birbiriyle uyumluluk gösterecektir.

İlk Madde ve Malzeme hesabının değerlendirme işlemi;

Muhasebe kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler değerlendirme işlemlerini gerçekleştirirken VUK'un 274'üncü maddesinde yer alan "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir" hükmüne göre ilk madde ve malzeme hesabının değerlemesini gerçekleştirmelidir.

İlk Madde ve Malzeme hesabının dönem sonunda ölçümü, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de benzerlik göstermektedir. Buna göre ilk madde ve malzeme stoklarının dönemsonu ölçümü, maliyet bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı üzerinden yapılmaktadır (Doğan, 2017:775).

MSUGT ilk madde ve malzeme hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlarken, standartlar ise finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak ilk madde ve malzeme hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.17: İlk Madde ve Malzeme Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İlk Madde ve Malzeme	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	İlk Madde ve Malzeme	Malyt. Bedeli	Malyt. bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı üzerinden	Malyt. bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı üzerinden
Raporlama	İlk Madde ve Malzeme	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.5.2. Yarı Mamuller – Üretim

Yarı mamuller-üretim hesabı, maliyet dönemi içinde yapılan üretim giderlerinin toplandığı hesaptır. Bu hesabın kalanı, üretim işlemleri tamamlanmış ürünlerin maliyetinin mamuller hesabına aktarılmasından sonra henüz tam mamul haline gelmemiş ürünlerin maliyetini gösterir.

Yarı Mamuller – Üretim hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT’de Yarı mamuller ilk kayda alınma sırasında maliyet bedeli ile kayda alınır. Yarı mamullerin maliyet bedeli mamuller için belirlenen esaslara göre belirlenir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS mamulleri ilk kayda alma sırasında mamullerin dönüştürme maliyeti esas alınarak hesaplanan maliyet bedeliyle kayda alınır.

Yarı Mamuller – Üretim hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT’ye göre yarı mamuller hesabının, mamüller kısmında açıklanan maliyet bedeliyle değerlemesi gerçekleştirilmelidir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, birbirleriyle uyumlu bir şekilde stokları değerlemede maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanını dikkate almaktadır. Net gerçekleştirilebilir değer, bir işletmenin, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. İşletmenin stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir.

MSUGT Yarı Mamuller – Üretim hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Yarı Mamuller – Üretim hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.18: Yarı Mamuller – Üretim Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Yarı Mamuller – Üretim	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli

Tablo 3.18: (Devam)

Değerleme	Yarı Mamuller – Üretim	Üretim maliyeti	Malyt. bedeliyle net gerçekleşebilir değerinden düşük olan üzerinden	Malyt. bedeliyle net gerçekleşebilir değerinden düşük olan üzerinden
Raporlama	Yarı Mamuller – Üretim	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.5.3. Mamuller

Mamuller hesabı, işletmenin satılmak üzere imal ettiği, satışa hazır hale gelmiş olan ürünlerin izlendiği hesaptır. Mamullerin maliyetinin saptanması maliyet muhasebesi sistemi içinde gerçekleşir.

Mamuller hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre mamuller ilk kayda alınması sırasında VUK'un 275. maddesi hükümlerine göre maliyet bedeli ile kayda alınır. Maliyet bedelini oluşturan unsurlar mamulün oluşturulmasında kullanılan hammaddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse ile ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşur. Genel yönetim giderlerinden mamule düşen kısmın mamulün maliyetine katılması işletmenin seçimine bırakılmıştır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS mamulleri ilk kayda alma sırasında mamullerin dönüştürme maliyeti esas alınarak hesaplanan maliyet bedeliyle kayda alınır. Dönüştürme maliyetleri, hammaddelerin yarı mamullere ve mamullere dönüştürülmesi aşamalarında, direkt işçilik gideri gibi mamul üretimiyle doğrudan ilişkili olan maliyetleri ve bu süreçte kullanılan sabit ve değişken genel üretim giderinden sistematik olarak dağıtılan tutarlardır. Faaliyet gideri, dönüştürme maliyeti şeklinde dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetlerine pay verilemez.

Mamuller hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre değerleme işlemini gerçekleştirecek işletmeler VUK'un 275'inci maddesinde yer alan hükme göre mamuller hesabını maliyet bedeliyle değerlemesini gerçekleştirmelidir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, birbirleriyle uyumlu bir şekilde stokları değerlemede maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanını dikkate almaktadır.

MSUGT mamuller hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak mamuller hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.19: Mamuller Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Mamuller	Malyt. Bedeli	Dönüştürme Maliyeti	Dönüştürme Maliyeti
Değerleme	Mamuller	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olan üzerinden	Malyt. bedeliye net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olan üzerinden
Raporlama	Mamuller	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.5.4. Ticari Mallar

Ticari mallar, işletmelerin herhangi bir değişikliğe uğratmadan veya çok az bir değişiklikle sonra satılması amacıyla satın aldığı mallardır. Ticari işletmeler kâr elde etmek amacıyla dışarıdan aldıkları ve ticari mallar hesabında izledikleri mallarını satarak sürekliliklerini sürdürmektedirler. Bu sebeple ticari işletmelerde en önemli varlık kalemi ticari mallardır. Ticari mallar hesabında izlenen stokun satın alınarak oluşması özelliği onu mamullerden ayırır. Satılmak üzere alınmış olması da bu stokları mamul dışında kalan satın alınmış stoklardan ayırır (Sevilengül, 2007:305).

Ticari Mallar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler, ticari mallar hesabına uygun stoklarını ilk kayda alma sırasında maliyet bedelini esas almalıdırlar.

BOBİ FRS, ticari malları Bölüm 6 “Stoklar” kısmında açıklamaktadır. Stoklar bölümüne göre “bir yıl ya da bir yıldan kısa vadeli ödemeler karşılığında alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmadan, nakit tutarlarıyla ölçülür.” denilmektedir. Ancak alınan bu stokların vade farkı bir yıldan daha uzun ise vade farkı ayrıştırılarak peşin değeri üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli alınan stokların peşin değeri hesaplanırken vade farkı peşin değerden çıkarılarak, faiz gideri olarak kaydedilir.

TMS/TFRS ticari mallar hesabını TMS 2: “Stoklar” standardında açıklamıştır. TMS 2: Stoklar standardına göre ticari mallar hesabının ilk kayda alınması sırasında maliyet bedeli esas alınmaktadır. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Stokların satın alma maliyeti satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır.

Vade farkı bir yıldan kısa olan ticari mal stokların ilk kayda alınması sırasında MSUGT ile BOBİ FRS açısından vade farkı maliyet bedeli içerisinde izlenmektedir. Ancak ticari malın vadesinin bir yılı aşması durumlarında vade farklarının ayrıştırılması gerektiği düşünülmektedir. TMS/TFRS açısından ise ticari malların vade farkının maliyet bedeli içerisinde değil, ayrıştırılarak dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Buna göre vade farkı bir yıldan kısa olan ticari malların ilk kayda alınması sırasında BOBİ FRS ve MSUGT arasında bir uyumluluk söz konusu iken, bir yılı aşan vade farkı olması durumunda BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında bir uyumluluk söz konusudur.

Ticari Mallar hesabının değerlendirme işlemi;

Muhasebe kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler ticari mallarının değerlemesini gerçekleştirirken VUK'un 274'üncü maddesinde yer alan “Satın alınan

veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirir” hükmüne göre değerlemesini gerçekleştirmelidir. Ticari malın değerlemesinde satış bedeli yüzde 10’dan fazla düştüğü durumda işletmeler, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü kullanabilirler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, birbirleriyle uyumlu bir şekilde stokları değerlemede maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanını dikkate almaktadır.

VUK’un 267. maddesinde tanımlanan emsal bedel, net gerçekleştirilebilir değer ve maliyetten düşük olanıyla değerlendirme metoduna karşılık gelmektedir. Buna göre satış bedellerindeki düşüş nedeniyle emsal bedel üzerinden değerlendirme yapacak olan işletmeler Standartlar ile uyumlu bir şekilde değerlendirme yapmış olacaktırlar.

MSUGT ticari mallar hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak ticari mallar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.20: Ticari Mallar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ticari Mallar	Malyt. Bedeli	Bir yıldan kısa vadeli stoklar ödenmesi beklenen nakit tutarı Bir yıldan uzun vadeli stoklar peşin değeri	Malyt. Bedeli
Değerleme	Ticari Mallar	Malyt. Bedeli Emsal Bedel	Malyt. Bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olan üzerinden	Malyt. bedeliye net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olan üzerinden
Raporlama	Ticari Mallar	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.5.5. Diğer Stoklar

İşletmenin elinde bulunan ve daha önce sayılmış olan hesapların hiç birine kaydedilemeyecek nitelikte, hurda, atık, fire gibi normal satış koşulları içinde satılmayacak stoklar bu hesapta izlenir (Ergin, 2010:199). Ekonomik veya fiziksel

sebeblerle değeri düşmüş olan stokların ayrı olarak takip edilmesi gerektiğinde bu mallar bulunduğu hesaptan diğer stoklar hesabına aktarılır.

Diğer Stoklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT, diğer stokları ilk kayıt sırasında maliyet bedeli ile ölçer ve kayıtlarına alır. Eğer bu hesapta kayda alınacak stok ekonomik veya fiziksel nedenlerle değer düşüklüğüne uğramışsa değer düşüklüğünün kesin olup olmaması malın bu hesaba kaydedileceği değeri etkileyecektir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de diğer stoklar hesabına uygun varlıklar için ilk kayda alınması sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde maliyet bedeli esas alınmaktadır.

Diğer Stoklar hesabının değerlendirme işlemi;

Muhasebe kayıtlarını MSUGT’ye göre gerçekleştiren işletmeler diğer stoklarının değerlemesini maliyet bedeli ile gerçekleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, birbirleriyle uyumlu bir şekilde stokları değerlemede maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerlerin düşük olanını dikkate almaktadır.

MSUGT Diğer Stokları bilançonun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün stoklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Stoklar ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.21: Diğer Stoklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Stoklar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Diğer Stoklar	Malyt. Bedeli Emsal Bedel	Malyt. Bedeli ile net gerçekleştir. değerinden düşük olanı üzerinden	Malyt. Bedeli ile net gerçekleştir. değerinden düşük olanı üzerinden
Raporlama	Diğer Stoklar	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen varlıklar bölümünün Stoklar kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Bu hesap, işletme tarafından üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlerden oluşan hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ilk kayda alınması sırasında dönem sonunda Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriken tutarlar, yansıtma hesabı aracılığıyla bu hesaba aktarılarak aktifleştirilir, mukayyet bedel ile kayda alınır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS hükümlerine göre, bu iki standart birbirleriyle uyumlu bir şekilde inşaat ve onarım maliyetleriyle ilgili yapılan harcamaların aktifte bekletilmesine gerek bulunmamakta, satılan hizmet maliyetine aktarılmaktadır. Alınan hak ediş tutarları ise, pasifte bekletilmeyip yapılan işin yüzdesine göre proje geliri olarak tahakkuk ettirilmektedir. Alınan hak ediş tutarı bulunmasa dahi işin tamamlanma yüzdesine göre gelirin tahakkuk kaydı yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerini dönem sonunda mukayyet bedel ile değerlendirilir.

MSUGT yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri bilançonun dönen varlıklar bölümünün yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri kısmında raporlarken, standartlarda ise doğrudan kar veya zarara aktarılır.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.22: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Mukayyet Bedel	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır
Değerleme	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Mukayyet Bedel	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır.

Tablo 3.22: (Devam)

Raporlama	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Kısımında	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır
-----------	---	--	------------------------------------	------------------------------------

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları grubu, içerisinde bulunulan dönemde ortaya çıkmış, ancak gelecek döneme ait olan giderlerle faaliyette bulunulan döneme ait ancak borç kayıt işlemi cari dönemden sonra yapılması gereken gelirlerden oluşur.

3.2.7.1. Gelecek Aylara Ait Giderler

Gelecek aylara ait giderler hesabı, peşin olarak ödenen ve içerisinde bulunulan dönemde gider hesabına kaydedilmemesi gereken, gelecek dönemlere ait giderlerin takip edildiği hesaptır.

Gelecek Aylara Ait Giderler ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler gelecek aylara ait giderler hesabına uygun giderleri ilk kayda alma sırasında mukayyet bedeliyle kayda alır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek aylara ait giderler hesabına uygun giderleri ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

Gelecek Aylara Ait Giderler hesabının değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler gelecek aylara ait giderler hesabına uygun giderleri yılsonunda değerlendirme işlemlerini gerçekleştirirken hesabının mukayyet değerine göre değerlendirme işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek aylara ait giderler hesabına uygun giderleri yılsonu değerlemesi sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

MSUGT gelecek aylara ait giderler hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün peşin ödenmiş giderler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak gelecek aylara ait giderler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.23: Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gelecek Aylara Ait Giderler	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Gelecek Aylara Ait Giderler	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Gelecek Aylara Ait Giderler	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar Bölümünün Peşin Ödenmiş Giderler	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar Bölümünün Peşin Ödenmiş Giderler

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.7.2. Gelir Tahakkukları

Bu hesap, işletme dışı kişi ve kurumlardan tahsili veya bunların adına kesin borç kayıt işlemi hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içerisinde bulunan döneme ait olan tutarların takip edildiği hesaptır.

Gelir Tahakkukları ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT gelir tahakkukları hesabına uygun varlıkları ilk kayda alma sırasında ilgili varlığın mukayyet değeriyle kayıt işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise tahakkuk eden gelirler ayrı bir hesapta bekletilmeyip doğrudan ilgili varlığın üzerine eklenerek kayda alınır. Örneğin; işletmenin aktifinde yer alan bir binadan elde edilen kira geliri var ise tahakkuk ettirilen kira gelirleri MSUGT’de gelir tahakkukları hesabında izlenirken standartlar doğrudan alacak olarak kaydeder.

Gelir Tahakkukları hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT gelir tahakkukları hesabına uygun varlıkları dönem sonunda varlığın mukayyet değeriyle değerlemektedir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS’de ise tahakkuk eden gelirler doğrudan ilgili varlığın üzerine eklendiği için bu hesapta herhangi bir değerlendirme gerçekleştirilmeyecektir.

MSUGT gelir tahakkukları hesabını bilançonun dönen varlıklar bölümünün gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar gelir tahakkukları hesabına uyan varlıkların doğrudan ilgili hesaplara aktarılmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak gelecek aylara ait giderler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.24: Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gelecek Aylara Ait Giderler	Mukayyet Bedel	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Değerleme	Gelecek Aylara Ait Giderler	Mukayyet Bedel	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Raporlama	Gelecek Aylara Ait Giderler	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Gelir Tahakkukları Kısmında	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.2.8. Diğer Dönen Varlıklar

Diğer dönen varlıklar, yukarıdaki hiçbir hesap grubu tanımlamalarına girmeyen diğer dönen varlık kalemlerinin yer aldığı hesap grubudur.

Diğer Dönen Varlıklar hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT diğer dönen varlıklar hesap grubuna uygun varlıkların ilk kayda alma sırasında mukayyet bedelini esas almaktadır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de diğer dönen varlıklar hesabına uygun varlıkların ilk kayda alınması sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.

Diğer Dönen Varlıklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT, diğer dönen varlıklar hesap grubuna uygun varlıkların dönem sonlarında değerlendirme işlemlerini mukayyet bedelini esas alarak gerçekleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS diğer dönen varlıklar hesabına uygun varlıkları dönem sonunda değerlendirme sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.

MSUGT diğer dönen varlıklar hesaplarını bilançonun dönen varlıklar bölümünün diğer dönen varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünün diğer dönen varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Dönen Varlıklar hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.25: Diğer Dönen Varlıklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Dönen Varlıklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Diğer Dönen Varlıklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Dönen Varlıklar	Bilançonun Dönen Varlıklar Bölümünün Diğer Dönen Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar Bölümünün Diğer Dönen Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Dönen Varlıklar Bölümünün Diğer Dönen Varlıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3. Duran Varlıkların Analizi

MSUGT tek düzen hesap planı açıklamalarına göre duran varlıklar grubu; bir seneden ya da işletmenin esas faaliyet döngüsünden daha uzun sürelerle, işletme

faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için kullanmak sebebiyle elde edilmiş ve ilke olarak bir senede ya da işletmenin doğal faaliyet döneminde paraya dönüştürülmesi ya da tüketilebilmesi beklenmeyen varlıkları kapsar.

3.3.1. Ticari Alacaklar

Ticari alacaklar grubu, bir seneden uzun süreli senetli ve senetsiz ticari alacakların takip edildiği hesapların yer aldığı gruptur. Bu hesaplarda yer alan varlıkların vadesi bir yılın altına indiğinde, dönen varlıklar içindeki ilgili kısa vadeli hesaplara aktarılmalıdır. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında gösterilir.

3.3.1.1. Alıcılar

Alıcılar hesabı işletmenin mal ve hizmet sattığı kişi ve kuruluşlardan olan bir yıldan uzun vadeli, senetsiz alacakların izlendiği hesaptır (Sevilengül, 2007:400).

Alıcılar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren işletmeler, alıcılar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemini dönen varlıklarda bulunan alıcılar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz alacakları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümü incelendiğinde anlaşılıyor ki bir seneden uzun vadesi bulunan alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari alacakları ilk defa finansal tablolara alınması sırasında işlem bedeli üzerinden muhasebeleştirir. Ancak, önemli bir finansman bileşenine sahip olan ticari alacaklar ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değerinin işlem fiyatından farklı olması durumunda bu varlık başlangıçta işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerinden finansal tablolara alınır.

Alıcılar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmelerin bir yıldan uzun vadeli senetsiz alacakları kısa vadeli senetsiz alacaklarıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Ancak yabancı para birimi üzerinden alacaklar değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir. Dönen varlıklarda yer alan ticari alacaklar hesabında belirtilen reeskont şartları duran varlıklar kısmında yer alan ticari alacaklar için de geçerlidir.

BOBİ FRS, uzun vadeli alacaklarını itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler. İtfa edilen değeriyle ölçülen alıcılar hesabı için değer düşüklüğü zararı, alıcılar hesabının kayıtlarda yer alan değeriyle bu hesaplara alakalı tahmin edilen nakit akışının, ilk muhasebeleştirilmedeki etkin faiz oranıyla bugüne indirgenmiş değerinin arasındaki farktır. Alıcılar hesabının değerinin düşüklüğü gözlemlenebilir ve bu gözlemi destekleyen bir kanıt bulunursa, değer düşüklüğü zararı alacaklar için "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kısmına aktarılır. Sonraki dönemlerde değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığı bir durumla karşılaşıldığında bu tutar "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" kısmında aktarılır.

TMS/TFRS'ye göre işletmeler, uzun vadeli ticari alacaklarını değerlendirirken, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli ticari alacaklarıyla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlemelidir.

MSUGT alıcılar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak alıcılar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.26: Alıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alıcılar Hesabı	Mukayyet Değeri	İtfa Edilmiş Değeri	İşlem bedeli
Değerleme	Alıcılar Hesabı	Mukayyet Değeri	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Alıcılar Hesabı	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Ticari Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Ticari Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Ticari Alacaklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.1.2. Alacak Senetleri

İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışından kaynaklanan vadesi bir yıldan uzun olan senetli alacakların izlendiği hesaptır (Ergin, 2010:209).

Alacak Senetleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren işletmeler, alacak senetleri hesabına uygun varlıklarını ilk muhasebeleştirme işlemini dönen varlıklarda bulunan alacak senetleri hesabıyla uyumlu bir şekilde nominal değerine göre gerçekleştirir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz alacakları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümü incelendiğinde anlaşılıyor ki bir seneden uzun vadesi bulunan alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'ye göre alacak senetleri ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerçekleştirilerek kayda alınmalıdır. İşlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerine ilave edilir (Özerhan ve Yanık, 2012:191).

Alacak Senetleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre uzun vadeli senetli alacakların dönem sonu değerlendirilmesi VUK'un hükümlerine göre kısa vadeli alacak senetleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Dönen varlıklarda yer alan alacak senetleri hesabında açıklanan değerlendirme esasları uzun vadeli alacak senetleri hesabı için de geçerlidir.

BOBİ FRS, itfa değeriyle kayda alınan alacak senetlerinin dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirileceğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre, değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken dönen varlıklarda yer alan alacak senetleri hesabıyla uyumlu olarak etkin faiz ile belirlenmiş itfa edilmiş maliyet bedeli bulunarak içindeki faiz çıkarılmakta ve kalan kısım hâsılat şeklinde kaydedilmektedir. Faiz gelirleriyse, önce ertelenmiş vade farkı geliri hesabında izlenmekte, dönemlere isabet eden faiz gelirleri bu dönemlere uygun bir şekilde dağıtılarak, vade sonunda ise bu hesap kapanmaktadır.

MSUGT Alacak Senetleri hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün Ticari alacakları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün ticari alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Alacak Senetleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.27: Alacak Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alacak Senetleri	Nominal Değeri	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Alacak Senetleri	Mukayyet Değeri	GUD	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle
Raporlama	Alacak Senetleri	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Ticari Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Ticari Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Ticari Alacaklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.1.3. Verilen Depozito ve Teminatlar

İşletmede, bir işin yapılmasının karşılığı olarak verilen ve iş tamamlandığında geri alınan, bir senedan uzun depozito ve teminatların değerlerin takip edildiği hesaptır.

Verilen depozito ve teminatlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler verilen depozito ve teminatlarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değerini dikkate almalıdır.

BOBİ FRS'de verilen depozito ve teminatlar hesabı, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir senedan uzun olan personelden alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli verilen depozito ve teminatlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS'nin bu standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın dönen varlıklarda yer alan diğer

alacaklar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Verilen depozito ve teminatlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de uzun vadeli verilen depozito ve teminatlar, ticari ve diğer alacakların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur.

BOBİ FRS, uzun vadeli verilen depozito ve teminatları, Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli verilen depozito ve teminatların, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli diğer alacaklarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT verilen depozito ve teminatlar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün ticari alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak verilen depozito ve teminatlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.28: Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değeri	İtibari Değeri	İşlem Bedeli GUD
Değerleme	Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değeri	GUD	GUD
Raporlama	Verilen Depozito ve Teminatlar	Bilançonun Duran Varlıklar bölümünün Ticari Alacaklar Grubu Altında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubunun Altında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar bölümünün Diğer Alacaklar Grubunun Altında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.2. Diğer Alacaklar

Ticari alacaklar dışında kalan, vadesi bir seneden uzun alacaklar duran varlıklar olarak diğer alacaklar bölümdeki hesaplarda izlenir. Söz konusu alacakların vadelerine bir seneden az kaldığında, bu gruptaki hesaplardan; dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır (Sevilengül, 2007:401).

3.3.2.1. Ortaklardan Alacaklar

İşletmenin ortaklarından olan, esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden doğma, bir yıldan uzun alacakların izlendiği hesaptır.

Ortaklardan Alacaklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre ortaklardan alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi dönen varlıklarda yer alan ortaklardan alacaklar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de ortaklardan alacaklar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir seneden fazla olan ortaklardan alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli ortaklardan alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 Finansal araçlar standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk ölçümlenmelerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın dönen varlıklarda yer alan diğer alacaklar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Ortaklardan Alacaklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de uzun vadeli ortaklardan alacakların değerlemesinde kısa vadeli ortaklardan alacaklar değerlendirme ölçüleri kullanılır. Buna göre uzun vadeli ortaklardan alacaklar kısa vadeli alacaklar gibi dönem sonunda mukayyet bedeliyle değerlendirilir. Yabancı para cinsinden alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli ortaklardan alacaklarını Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer alacaklarını, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli diğer alacaklarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT ortaklardan alacaklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak ortaklardan alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.29: Ortaklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ortaklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Ortaklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Ortaklardan Alacaklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.2.2. İştiraklerden Alacaklar

İşletmenin iştiraklerinden olan, ana faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden doğma, bir yıldan uzun alacakların izlendiği hesaptır.

İştiraklerden Alacaklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT’ye göre iştiraklerden alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS’de iştiraklerden alacaklar, Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir seneden fazla olan iştiraklerden alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS’de uzun vadeli iştiraklerden alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardında açıklamıştır. Bu standartta göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk ölçümlenmelerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın dönen varlıklarda yer alan diğer alacaklar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

İştiraklerden Alacaklar hesabı değerlendirme işlemi;

Uzun vadeli iştiraklerden alacaklar hesabı MSUGT’de belirtilen diğer alacaklarla uyumlu şekilde mukayyet bedeliyle değerlendirilir. Yabancı para cinsinden alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı’na yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli iştiraklerden alacaklarını Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirir.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer alacakları, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli diğer alacaklarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT İştiraklerden Alacaklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak İştiraklerden Alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.30: İştiraklerden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İştiraklerden Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	İştiraklerden Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	İştiraklerden Alacaklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.2.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

Bu hesap, işletmenin temel faaliyeti dışında olan işlemleri dolayısıyla oluşan bir seneden uzun bağlı ortaklıklardan olan alacakların takip edildiği hesaptır.

Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de bağlı ortaklardan alacaklar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir yıldan uzun olan bağlı ortaklardan alacaklar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli bağlı ortaklardan alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 Finansal araçlar standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın dönen varlıklarda yer alan diğer alacaklar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de uzun vadeli bağlı ortaklardan alacaklar, ticari ve diğer alacakların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Döviz cinsinden oluşacak bağlı ortaklıklardan alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli bağlı ortaklardan alacaklarını Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer alacakları, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli diğer alacaklarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabının ölçüm, değerleme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.31: Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.2.4. Personelden Alacaklar

Bu hesap, işletme bünyesinde çalışan işçi ve personelin işletmeye olan bir yıldan uzun çeşitli borçlarını kapsayan hesaptır.

Personelden Alacaklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre personelden alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de personelden alacaklar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir seneden fazla olan personelden alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli personelden alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS'nin bu standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk

ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın dönen varlıklarda yer alan diğer alacaklar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Personelden Alacaklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de uzun vadeli personelden alacaklar, ticari ve diğer alacakların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Yabancı para cinsinden alacakların dönemsonu değerlemesi Maliye Bakanlığı’nca yayınlanan döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli personelden alacakları Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer alacakları, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli diğer alacaklarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Personelden Alacaklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Personelden Alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.32: Personelden Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Personelden Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Personelden Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Personelden Alacaklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.2.5. Diğer Çeşitli Alacaklar

Bu hesap, ticari faaliyetlerden kaynaklanmayan ve yukarıda açıklanan hesapların herhangi birisine dâhil edilemeyecek olan uzun vadeli alacakların takip edildiği hesaptır.

Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre diğer çeşitli alacaklar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de diğer çeşitli alacaklar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer alacaklar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer alacaklar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir seneden fazla olan diğer çeşitli alacaklar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli diğer çeşitli alacaklar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklamıştır. TFRS'nin bu standardına göre diğer alacaklar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın dönen varlıklarda yer alan diğer alacaklar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de uzun vadeli diğer çeşitli alacaklar, ticari ve diğer alacakların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur.

BOBİ FRS, uzun vadeli diğer alacakları Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer alacakları, dönen varlıklarda yer alan kısa vadeli diğer alacaklarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Diğer Çeşitli Alacaklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer alacaklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.33: Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Çeşitli Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Diğer Çeşitli Alacaklar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Diğer Çeşitli Alacaklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Alacaklar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.3. Mali Duran Varlıklar

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan ya da bir yıllık süre içinde paraya çevrilme imkânı bulunmayan menkul kıymetlerle, hisse senedi çıkarmayan şirketlerdeki sermaye payları bu gruptaki hesaplarda izlenir (Sevilengül, 2007:403).

3.3.3.1. Bağlı Menkul Kıymetler

İşletmenin uzun vadeli elde tutmak amacıyla satın aldığı ancak yatırımda bulunduğu işletmenin sermayesinin %10'unun altında bir sermaye payını temsil eden menkul kıymetlerinin veya yasal zorunluluklarla elde tutulan hisse senedi dışı menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

Bağlı Menkul Kıymetler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre kayıtlarını tutan işletmeler bağlı menkul kıymetler hesabına uygun varlıklarının ilk kayda alınması sırasında alış bedellerini dikkate alarak kayıt işlemlerini gerçekleştirmelidirler. Bağlı menkul kıymetin varlıklara alınması sırasında yapılan giderler ilgili gider hesaplarında mahsuplaştırılır.

BOBİ FRS, bağlı menkul kıymetleri ilk kayda alma sırasında borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak muhasebelemiştir. Borsada veya

teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen hisse senetlerinin ölçümünü ise maliyet bedeliyle olması gerektiğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre bağlı menkul kıymetler hesabına uygun finansal varlıklar satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. TMS 39'a göre satılmaya hazır finansal varlıklar, ilk defa muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. İlgili finansal varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir.

Bağlı Menkul Kıymetler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSGUT'ye göre tutan işletmeler duran varlıklarında yer alan uzun vadeli menkul kıymetlerini dönen varlıklarda yer alan menkul kıymetlerle uyumlu bir şekilde, VUK'un hükümlerine göre alış bedeliyle ya da borsa rayici ile değerler. Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS, bağlı menkul kıymetlerin değerlemesini ilk kayda alması sırasında olduğu gibi borsada ya da organize olan diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak değerlendirir. Borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen bağlı menkul kıymetlerin değerlemesinin ise maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararı çıkarılarak yapılması gerektiğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre borsada işlem gören bağlı menkul kıymetler, piyasa değeriyle değerlendirilir. Piyasa değerinin olmaması durumunda, alış bedeliyle değerlendirilir. Getirisi belli bir vadeye bağlı menkul kıymetler ise, değerlemeye esas bedel, iktisap tarihinden, değerlendirme süresine kadar geçen süreye isabet eden getiri kısmının alış bedeline eklenmesi suretiyle hesaplanır (Akdoğan, 2001:75).

MSUGT Bağlı Menkul Kıymetler hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün mali duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Bağlı Menkul Kıymetler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.34: Bağlı Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Bağlı Menkul Kıymetler	Alış Bedeli	GUD Maliyet Bedeli	GUD
Değerleme	Bağlı Menkul Kıymetler	Alış Bedeli ya da Borsa Rayici	GUD Maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararı düşülerek	Piyasa Bedeli Alış Bedeli
Raporlama	Bağlı Menkul Kıymetler	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Mali Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.3.2. İştirakler

Bu hesap, işletmelerin, doğrudan ya da dolaylı bir şekilde başka şirketin yönetiminin ve ortaklığın politikalarının belirlenmesine katılmak üzere elde ettiği hisse senetleri ya da ortaklık payının en az %10 en fazla %50 oranında olan sermaye payları ya da oy haklarının takip edildiği hesaptır.

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardına göre iştirakler yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir. Bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir (TMS 28, md.5).

BOBİ FRS Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar kısmına göre iştirak kavramı, yatırım yapılan işletmenin üzerinde önemli etkisinin olduğu, müşterek girişim ya da bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmelerdir.

İştirakler hesabının ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre kayıtlarını tutan işletmeler iştirakler hesabına uygun varlıklarının ilk kayda alınması sırasında alış bedellerini dikkate alarak kayıt işlemlerini gerçekleştirmelidirler.

BOBİ FRS'ye göre işletmeler iştirakler hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında bölüm 10 iştiraklerdeki yatırımlar kısmında yer alan ilkelere göre maliyet bedeli üzerinden ölçerek kayıt işlemini gerçekleştirir. İlk kayda alma sırasında iştirakin maliyeti belirlenirken, transfer edilen bedelle birlikte iş birleşmesi ile doğrudan ilişkili olarak katlanılan maliyetlerin toplamı dikkate alınır.

TMS/TFRS'ye göre iştirakler hesabı TMS 28'de tanımlanmış ve ilk kayda alma sırasında hangi ölçüm esasının kullanılacağı açıklanmıştır. Buna göre işletme kayıtlarını TMS/TFRS'ye göre gerçekleştiren işletmeler, iştirakler hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında elde etme maliyeti ile muhasebeleştirir (Akbulut, 2008:20). İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar standardna göre, ilk kayda alınma sırasında işlemin masrafları da elde etme maliyetine dâhil edilmektedir.

İştirakler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSGUT'ye göre tutan işletmeler iştirakler hesabına uygun olan varlıklarını dönen varlıklarda yer alan menkul kıymetlerle uyumlu bir şekilde, VUK'un hükümlerine göre alış bedeliyle ya da borsa rayiciyle değerler. Borsa rayici olmayan ve değerlendirme gününde hesaplama işlemi makul bir güvenceyle yapılamayan menkul kıymetler, alış bedeliyle değerlendirilir.

BOBİ FRS'ye göre iştirakler, bireysel finansal tablolarda maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılarak değerlendirilmesi gerçekleştirilir. İştiraklerde bulunan yatırımlar konsolide finansal tablolarındaysa özkaynak yöntemiyle değerlendirilmesi gerçekleştirilir.

TMS/TFRS'ye göre iştirakler hesabı TMS 28 iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar standardında açıklanan özkaynak yöntemine göre değerlendirilir. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değerinin artırılması ya da azaltılması suretiyle finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir.

MSUGT İştirakler hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün mali duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak İştirakler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.35: İştirakler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İştirakler	Alış Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	İştirakler	Alış Bedeli ya da Borsa Rayici	Maliyet Yöntemi veya Özkaynak Yöntemi	Özkaynak Yöntemine
Raporlama	İştirakler	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Mali Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.3.3. Bağlı Ortaklıklar

Bağlı ortaklıklar hesabı, işletmenin yüzde elli oranından fazla sermaye veya oy hakkına sahip olduğu iştiraklerdeki sermaye paylarının izlendiği hesaptır.

Bağlı Ortaklıklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre kayıtlarını tutan işletmeler iştirakler hesabına uygun varlıklarının ilk kayda alınması sırasında alış bedellerini dikkate alarak kayıt işlemlerini gerçekleştirmelidirler.

BOBİ FRS'ye göre işletmeler bağlı ortaklıklar hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında bölüm 10 iştiraklerdeki yatırımlar kısmında yer alan hükümlere göre maliyet bedeli üzerinden ölçerek kayıt işlemini gerçekleştirir. Maliyet bedeli hesaplanırken iştirakler hesabında bahsedilen hesaplama ilkeleri bağlı ortaklıklar hesabına uygun varlıklar için de geçerlidir.

İşletme kayıtlarını TMS/TFRS'ye göre gerçekleştiren işletmeler bağlı ortaklıklar hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında iştirakler hesabındaki açıklamalara uygun olarak elde etme maliyeti ile muhasebeleştirir.

Bağlı Ortaklıklar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSGUT'ye göre tutan işletmeler bağlı ortaklıklar hesabına uygun olan varlıklarını dönen varlıklarda yer alan menkul kıymetlerle uyumlu bir şekilde, VUK'un hükümlerine göre alış bedeliyle değerler.

BOBİ FRS'ye göre bağlı ortaklıklar hesabı iştirakler hesabıyla uyumlu olarak, bireysel finansal tablolarında maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılarak konsolide finansal tablolarındaysa özkaynak yöntemiyle değerlemesi gerçekleştirilir.

TMS/TFRS bağlı ortaklıkları iştirakler hesabıyla uyumlu bir şekilde özkaynak yöntemine göre değerler.

MSUGT Bağı Ortaklıklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün mali duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Bağı Ortaklıklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.36: Bağı Ortaklıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Bağı Ortaklıklar	Alış Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Bağı Ortaklıklar	Alış Bedeli ya da Borsa Rayici	Maliyet Yöntemi veya Özkaynak Yöntemi	Özkaynak Yöntemine
Raporlama	Bağı Ortaklıklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Mali Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.3.4. Diğer Mali Duran Varlıklar

Bu hesap, yukarıda bahsi geçen hesaplardan hiçbirinin tanımlamasına uymayan ve de kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer mali duran varlıkların izlendiği hesaptır.

Diğer Mali Duran Varlıklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre kayıtlarını tutan işletmeler diğer mali duran varlıklar hesabına uygun varlıklarının ilk kayda alınması sırasında alış bedellerini dikkate alarak kayıt işlemlerini gerçekleştirmelidirler.

BOBİ FRS, diğer mali duran varlıklar ilk kayda alma sırasında borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak muhasebeleştirmiştir. Borsada veya

teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen hisse senetlerinin ölçümünü ise maliyet bedeliyle olması gerektiğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre diğer mali duran varlıklar hesabına uygun finansal varlıklar satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. TMS 39'a göre satılmaya hazır finansal varlıklar, ilk defa muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. İlgili finansal varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir.

Diğer Mali Duran Varlıklar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSGUT'ye göre tutan işletmeler duran varlıklarında yer alan diğer mali duran varlıklarını dönen varlıklarda yer alan menkul kıymetlerle uyumlu bir şekilde, VUK'un hükümlerine göre alış bedeliyle ya da borsa rayici ile değerler. Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS, diğer mali duran varlıkların değerlemesini ilk kayda alması sırasında olduğu gibi borsada ya da organize olmuş diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak değerlendirir. Borsada veya organize olmuş diğer piyasalarda işlem görmeyen bağlı menkul kıymetlerin değerlemesini ise maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararı çıkarılarak değerlemesi yapılması gerektiğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre borsada işlem gören diğer mali duran varlıklar, piyasa değeriyle değerlendirilir. Piyasa değerinin olmaması durumunda, alış bedeliyle değerlendirilir. Getirisi belli bir vadeye bağlı menkul kıymetler ise, değerlemeye esas bedel, iktisap tarihinden, değerlendirme süresine kadar geçen süreye isabet eden getiri kısmının alış bedeline eklenmesi suretiyle hesaplanır (Akdoğan, 2001:75).

MSUGT Diğer Mali Duran Varlıklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün mali duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün finansal yatırımlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Mali Duran Varlıklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.37: Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Mali Duran Varlıklar	Alış Bedeli	GUD Maliyet Bedeli	GUD
Değerleme	Diğer Mali Duran Varlıklar	Alış Bedeli ya da Borsa Rayici	GUD Maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararı düşülerek	Piyasa Bedeli Alış Bedeli
Raporlama	Diğer Mali Duran Varlıklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Mali Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Finansal Yatırımlar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar grubu MSUGT'ye göre “işletmenin faaliyetlerinde kullanılması amacıyla alınan ve tahmini yararlanma süresi bir seneden fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur” şeklinde tanımlanmıştır.

BOBİ FRS 12. bölümde TMS 16 ile uyumlu olarak maddi duran varlıkları “Üretiminde kullanmak, kiraya vermek ya da idari amaçlar için kullanmak üzere elde tutulan ve işletmenin birden çok faaliyet döneminde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir” şeklinde tanımlamıştır.

3.3.4.1. Arazi ve Arsalar

Bu hesap, üzerinde bir inşaa bulunmayan arazilerle herhangi düzenlemeye ya da işleme tabi tutulmamış bütün işletme arazilerin değerlerinin takip edildiği hesaptır.

Arazi ve Arsalar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT göre tutan işletmeler arazi ve arsalar hesabını ilk kayda alma sırasında VUK'un 269.maddesi hükümlerine göre arazi ve arsaların maliyet bedelini esas almalıdırlar.

BOBİ FRS ise arazi ve arsaları Bölüm 12 maddi duran varlıklar kısmında açıklamış ve ilk kayda alma sırasında maliyet bedelinin esas alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS arazi ve arsalar hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS arazi ve arsaların ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu gibi görünseler de maliyet bedelini ölçümü sırasında aralarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. MSUGT maliyet bedelinin ölçümü sırasında arazi ve arsa ediniminde vade farklarını dikkate almaz iken BOBİ FRS bir yıldan kısa vade farklarını arazi ve arsaların maliyeti içerisine eklenmesi gerektiğini belirtmiş; TMS/TFRS ise tüm vade farklarının arazi ve arsanın edinme maliyetinden ayrılması gerektiğini belirtmiştir.

Buna göre vade farkı bir yılda kısa olan arazi ve arsa alımlarında MSUGT ile BOBİ FRS ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumluluk gösterirken, vade farkı bir yıldan uzun olan alımlarda ise TMS/TFRS ile BOBİ FRS birbirleriyle uyumluluk gösterecektir.

Arazi ve Arsalar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre arazi ve arsalar hesabı izleyen dönemlerde amorti edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS'ye göre arazi ve arsalar hesabının değerlendirme işlemi için, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

Maliyet bedeli yöntemi ile değerlendirme işlemini gerçekleştirecek işletmeler maliyetlerden birikmiş amortismanıyla birlikte varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı indirdikten sonra kalan değerini esas almalıdırlar. Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile

değerleme yapacak olan işletmelerse yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, başlayarak birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarını arazi ve arsaların yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden düşülerek elde edilecek değeri, varlığın defter değeri üzerinden düzeltilmesiyle gerçekleştirir.

Gerek MSUGT’de gerekse standartlarda arazi ve arsaların sınırsız yararlı ömre sahip olmalarından dolayı amortismanına tabi tutulmazlar.

Buna göre değerlendirme işlemini maliyet bedeli yöntemine göre seçen işletmelerde MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS birbiriyle uyumluluk gösterecek iken yeniden değerlendirme modelini seçen işletmelerde BOBİ FRS ile TMS/TFRS amortisman uygulamaları ve değerlendirme işlemleri birbiriyle uyumluluk gösterecektir.

MSUGT arazi ve arsalar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Arazi ve Arsalar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.38: Arazi ve Arsalar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Arazi ve Arsalar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Arazi ve Arsalar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Arazi ve Arsalar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Maddi Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlık. Bölümünün Maddi Duran Varlık Kısmında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlık. Bölümünün Maddi Duran Varlık. Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirebilmek ya da kolaylaştırmak için yeraltı veya üstünde inşa edilen yol, köprü, vb. yapıların takip edildiği hesaptır.

Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'de yeraltı ve üstü düzenleri hesabının, ilk kayda alınması sırasında işlemin VUK'da yer alan hükümlere göre maliyet bedeliyle gerçekleştirilmesi ifade edilmiştir.

BOBİ FRS'ye göre kayıt tutan işletmeler ise, yer altı ve yer üstü düzenleri hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında Bölüm 12 maddi duran varlıklar bölümünde yer alan ilkelere göre maliyet bedelini esas almalıdır.

TMS/TFRS'ye göre kayıt tutan işletmeler yer altı ve yer üstü düzenleri hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan "varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür" ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır. Standarda göre, maddi duran varlığın maliyeti ilk defa elde edilmesi veya inşası sırasında oluşan ve sonradan ekleme, bakım ve kısmi yenileme için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır.

Yer altı ve yer üstü düzenleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre yeraltı ve üstü düzenleri VUK hükümleri gereğince maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu hesaptaki varlıklar dönem sonlarında amortisman işlemine konu edilir.

BOBİ FRS'ye göre yer altı ve yer üstü düzenleri hesabının değerlendirme işlemini, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisini kullanılabilir.

MSUGT yer altı ve yer üstü düzenleri hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak yer altı ve yer üstü düzenleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.39: Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Y.altı ve Y.üstü Düznleri	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Y.altı ve Y.üstü Düznleri	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Y.altı ve Y.üstü Düznleri	Bilançonun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablo.'nun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablo.'nun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.3. Binalar

Binalar hesabı, işletmenin binalarının ve bu binaların ayrılmaz parçalarının takip edildiği hesaptır.

Binalar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler binalar hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında VUK'un 269.maddesi hükümlerine göre maliyet bedelini esas almalıdırlar.

BOBİ FRS'ye göre kayıt tutan işletmeler ise, binalar hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında Bölüm 12 maddi duran varlıklar bölümünde yer alan ilkelere göre maliyet bedelini esas almalıdırlar.

TMS/TFRS'ye göre binalar hesabıyla alakalı konular TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer almaktadır. Bu standartta bulunan ilkelere göre binaların ilk kayda alınma sırasında maliyet bedelinin esas alınması belirtilmiştir.

Binalar hesabının ilk kayda alınması sırasında MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de maliyet bedelinin belirlenmesinde arazi ve arsalar bölümünde açıklanan farklılıklar binalar hesabı içinde geçerlidir.

Binalar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre binalar izleyen dönemlerde VUK hükümlerine göre amorti edilmiş maliyet bedeliyle değerlendirilir. Binanın yapıldığı arsa ve arazi maliyeti de binanın maliyetlerine eklenir.

BOBİ FRS'ye göre binalar hesabının değerlendirme işleminde, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

MSUGT Binalar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Binalar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.40: Binalar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Binalar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Binalar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Binalar	Bilançonun Dur. Varlıklr. Kısmının Mad. Dur. Varlıklr. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklr. Kısmının Mad. Dur. Varlıklr. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklr. Kısmının Mad. Dur. Varlıklr. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Tesis, makine ve cihazlar hesabı, üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

Tesis, Makine ve Cihazlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler tesis, makine ve cihazlar hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında VUK'un hükümlerine göre maddi duran varlıkların tüm hesap gruplarında olduğu gibi maliyet bedelini esas almalıdırlar.

BOBİ FRS'ye göre kayıt tutan işletmeler ise, tesis makine ve cihazlar hesabına uygun varlıklarını ilk kayda alma sırasında Bölüm 12 maddi duran varlıklar bölümünde yer alan ilkelere göre maliyet bedelinin esas alınması belirtilmiştir.

TMS/TFRS tesis makine ve cihazlar hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır. Standarda göre, maddi duran varlığın maliyeti ilk defa elde edilmesi veya inşası sırasında oluşan ve sonradan ekleme, bakım ve kısmi yenileme için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır.

Tesis, Makine ve Cihazlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de tesis, makine ve cihazlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Kullanımı için montajı zorunlu olan makineler, montajının tamamlandığı dönemde maliyeti oluşturularak aktifleştirilir.

BOBİ FRS'ye göre binalar hesabının değerlendirme işleminde, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

MSUGT tesis, makine ve cihazlar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Tesis, Makine ve Cihazlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.41: Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Tesis, Mak. ve Cih.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Tesis, Mak. ve Cih.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeliyle ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)

Tablo 3.41: (Devam)

Raporlama	Tesis, Mak. ve Cih.	Bilançonun Varlıkl. Mad. Dur. Bölümünde	Dur. Kısımının Varlıkl.	Finansal Tablosunun Dur. Kısımının Varlıkl. Bölümünde	Durum Dur. Varlıkl. Mad. Dur. Dur.	Finansal Tablosunun Dur. Kısımının Varlıkl. Bölümünde	Durum Dur. Varlıkl. Mad. Dur. Dur.
-----------	---------------------------	--	-------------------------------	---	---	---	---

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.5. Taşıtlar

Taşıtlar hesabı, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmede kullandığı tüm taşıtların takip edildiği hesaptır.

Taşıtlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler taşıtlar hesabını ilk kayda alma sırasında VUK'un hükümlerine göre maddi duran varlıkların tüm hesap gruplarında olduğu gibi maliyet bedelini esas almalıdırlar. Bir taşıtın maliyeti, alış bedeli, gümrük vergisi (ithal edildiyse), taşıma gideri, taşıma sırasında sigorta gideri, taşıt alım vergisi ve alımla ilgili diğer giderlerden oluşur.

BOBİ FRS ise taşıtlar hesabına uygun varlıklar için ilk kayda alma işlemini Bölüm 12 maddi duran varlıklar kısmında yer alan ilkelere uygun olarak maliyet bedelini esas almalı ve kayıtlarını gerçekleştirmelidirler.

TMS/TFRS taşıtlar hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan "varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür" ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır.

Taşıtlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre taşıtlar hesabına uygun varlıklar izleyen dönemlerde VUK hükümlerine göre amorti edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS'ye göre taşıtlar hesabının değerlendirme işleminde, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

MSUGT Taşıtlar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Taşıtlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.42: Taşıtlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Taşıtlar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Taşıtlar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Taşıtlar	Bilançonun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.6. Demirbaşlar

Demirbaş hesabı, işletmede aktif olarak kullanılan, ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyalardır. Masa, sandalye, televizyon, işyeri mutfağında kullanılan aletler, daktilo, temizlik aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir (Kökbulut, 2015:30).

Demirbaşlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler demirbaşlar hesabına uygun varlıkları ilk kayda alma sırasında VUK'un hükümlerine göre maddi duran varlıkların tüm hesap gruplarında olduğu gibi maliyet bedelini esas almalıdırlar.

BOBİ FRS ise demirbaşlar hesabına uygun varlıklar için ilk kayda alma işlemini Bölüm 12 maddi duran varlıklar kısmında yer alan ilkelere uygun olarak maliyet bedelini esas almalı ve kayıtlarını gerçekleştirmelidirler.

TMS/TFRS demirbaşlar hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır.

Demirbaşlar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler, demirbaşlar hesabına uygun varlıkları değerlendirirken maliyet bedeline göre değerlemelidir. Demirbaşlar hesabındaki varlıklar amortisman ve yenileme fonu uygulamasına konu edilebilir.

BOBİ FRS'ye göre demirbaş hesabının değerlendirme işleminde, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

MSUGT Demirbaşlar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Demirbaşlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.43: Demirbaşlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Demirbaşlar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Demirbaşlar	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Demirbaşlar	Bilançonun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısmının Mad. Dur. Varlıkl. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Bu hesap, maddi duran varlık grubunda bulunan hesapların kapsamlarına girmeyen maddi duran varlıkların takip edildiği hesaptır.

Diğer maddi duran varlıklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler maddi duran varlıklardaki hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen duran varlıklarını ilk kayda almada VUK'a göre maliyet bedelini esas alırlar.

BOBİ FRS ise diğer maddi duran varlıklar hesabına uygun varlıklar için ilk kayda alma işlemini Bölüm 12 maddi duran varlıklar kısmında yer alan “maddi duran varlık, ilk kayda alınmasında maliyet bedeli üzerinden ölçümü gerçekleştirilir” ilkesine uygun olarak maliyet bedelini esas almalı ve kayıtlarını gerçekleştirmelidirler.

TMS/TFRS diğer maddi duran varlıklar hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır.

Diğer maddi duran varlıklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’ye göre diğer duran varlık hesabında yer alan varlıkların maliyet bedeliyle değerlemesi gerçekleştirilir. Genel normlar dahilinde amortismanların uygulanmasına konu edilir.

BOBİ FRS’ye göre diğer maddi duran varlıklar hesabının değerlendirme işleminde, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

MSUGT diğer maddi duran varlıklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer maddi duran varlıklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.44: Diğer maddi duran varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğ. Mad. Dur. Varlıklr.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Diğ. Mad. Dur. Varlıklr.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)

Tablo 3.44: (Devam)

Raporlama	Diğ. Mad. Dur. Varlıklr.	Bilançonun Varlıklr. Mad. Dur. Bölümünde	Dur. Kısımının Varlıklr.	Finansal Tablosunun Varlıklr. Dur. Bölümünde	Durum Dur. Mad. Varlıklr.	Finansal Tablosunun Varlıklr. Dur. Bölümünde	Durum Dur. Mad. Varlıklr.
-----------	-----------------------------------	---	--------------------------------	---	------------------------------------	---	------------------------------------

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.8. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Bu hesap, işletmelerde, yapım aşamasında ve yapımı bittiğinde maddi duran varlık hesaplarına kayıt edilecek olan, bütün ilgili harcamaların takip edildiği hesaptır.

Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler yapılmakta olan yatırımlar hesaplarına uygun varlıkları ilk kayda almada VUK'a göre maliyet bedelini esas alırlar.

BOBİ FRS ise yapılmakta olan yatırımlar hesabına uygun varlıklar için ilk kayda alma işlemini Bölüm 12 maddi duran varlıklar kısmında yer alan ilkelere uygun olarak maliyet bedelini esas almalı ve kayıtlarını gerçekleştirmelidirler.

TMS/TFRS yapılmakta olan yatırımlar hesabı tanımına uyan varlıkları ilk kayda alma sırasında TMS 16 maddi duran varlıklar standardında yer alan “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” ilkesine göre maliyet bedelini esas almalıdır.

Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT yapılmakta olan yatırımlar dönem sonunda mukayyet bedeliyle değerlendirilir.

BOBİ FRS'ye göre yapılmakta olan yatırımlar hesabının değerlendirme işleminde, TMS 16 maddi duran varlıklar standardındaki düzenlemeler ile uyumlu bir şekilde, maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar yöntemlerinden birisi kullanılabilir.

MSUGT diğer maddi duran varlıklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

MSUGT yapılmakta olan yatırım hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlık kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.45: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Yapılmakta Olan Yat.	Maliyet Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Yapılmakta Olan Yat.	Mukayyet Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Yapılmakta Olan Yat.	Bilançonun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Dur. Varlıklar. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Dur. Varlıklar. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Dur. Varlıklar. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.4.9. Verilen Avanslar

Bu hesap, yurt içi ya da dışından satın almak üzere siparişi verilmiş maddi duran varlıkla alakalı olarak yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Sipariş avansı ile alakalı giderler de bu hesabın konusudur.

Verilen Avanslar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT verilen avansları ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, verilen avansların ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Verilen Avansların gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinden birbirleriyle uyumludur.

Verilen Avanslar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre verilen avanslar mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet değeri, dönem sonu itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de verilen avanslar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Verilen Avanslar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Verilen Avanslar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.46: Verilen Avanslar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Verilen Avanslar	Bilançonun Duran Varlıklar Kısmının Maddi Duran Varlıklar Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar Kısmının Maddi Dur. Varlıklar Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Kısmının Mad. Dur. Varlıklar Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

MSUGT'ye göre maddi olmayan duran varlıklar; “herhangi bir fiziksel varlığı olmayan ve işletmelerin belirli şekilde faydaalandığı ya da faydalanmayı beklediği aktifleştirilen giderlerle belirli koşulların altında hukuken himayesinde olan haklar ve şerefiyeleri ifade etmektedir”.

BOBİ FRS ise maddi olmayan varlıkları TMS/TFRS ile uyumlu olarak “fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklardır” şeklinde ifade etmektedir. Bir varlığın maddi olmayan duran varlık sınıfında

gösterilebilmesi için standartlar varlığın ayrılabilir olması veya varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerektiğini belirtmiştir.

3.3.5.1. Haklar

Haklar hesabı, işletmelerin belirli bir bedel ödeyerek sahip oldukları bazı hukuki tasarruflarla, kamunun işletmelere belirli alanlarda tanımış olduğu kullanma, istifade etme gibi yetkileri nedeniyle yaptığı harcamaların takip edildiği hesaptır.

Haklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre haklar hesabı ilk kayda alınması sırasında maliyet bedeliyle ölçülür.

BOBİ FRS'de Bölüm 14 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kısmında yapılan açıklamalar incelendiğinde anlaşılıyor ki maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülecektir.

TMS/TFRS'ye göre haklar hesabına uygun finansal varlıklar TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardına göre ilk kayda alma sırasında maliyet bedeliyle ölçülür. Bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade eder.

Haklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre haklar hesabında yer alan varlıklar değerlendirme sırasında VUK'un 269. maddesine göre maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maliyet bedeline doğrudan maddi olmayan duran varlığın edinilmesi için yapılmış olan tüm harcamalar dâhil edilmektedir.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların dönem sonunda değerlendirme işlemi için sadece maliyet yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların dönem sonu değerlendirme işlemi maliyet yöntemiyle gerçekleştirilmektedir.

TMS/TFRS'ye göre haklar hesabı, TMS 38 hükümleri uyarınca diğer tüm maddi olmayan duran varlıklarla uyumlu bir şekilde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme işlemi gerçekleştirilmelidir.

MSUGT haklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Haklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.47: Haklar hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Haklar Hesabı	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Haklar Hesabı	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Haklar Hesabı	Bilançonun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmyn. Dur. Varlık. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmyn. Dur. Varlık. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmyn. Dur. Varlık. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.5.2. Şerefiye

Şerefiye hesabı, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır.

Şerefiye hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT’ye göre bir işletme devralınırken ödenen şerefiye, ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değerleri ile muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS’de Bölüm 14 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kısmında yapılan açıklamalar incelendiğinde anlaşılıyor ki maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülecektir.

TMS/TFRS’ye göre şerefiye hesabında yer alan varlıklar, TMS 38’de yer alan hükümlere göre ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile muhasebeleştirilir.

Şerefiye hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre şerefiye hesabı değerlendirme sırasında VUK'un 282. maddesinde yer alan hükme göre mukayyet değer ile değerlendirilir ve beş yılda itfa edilir.

BOBİ FRS'de şerefiye hesabında yer alan maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme işleminde maliyet yönteminin kullanılması esas alınmıştır. Buna göre, şerefiye hesabında değer düşüklüğü tespit edildiğinde bu değer düşüklüğü gider olarak kaydedilir. Şerefiye hesabında yer alan varlık ömrünün tespit edilebilmesi durumunda itfa ömrü boyunca, tespit edilmesi mümkün olmadığında ise on yılda itfa edilmekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır.

TMS/TFRS'ye göre şerefiye hesabı, TMS 38 hükümleri uyarınca diğer tüm maddi olmayan duran varlıklarla uyumlu bir şekilde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir. TMS'de şerefiye, itfa edilmemekte, sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

MSUGT Şerefiye hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Şerefiye hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.48: Şerefiye Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Şerefiye	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Şerefiye	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Şerefiye	Bilançonun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmyn. Dur. Varlık. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmyn. Dur. Varlık. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmyn. Dur. Varlık. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.5.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabı, işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesaptır.

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değerleri ile muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS'de Bölüm 14 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kısmında yapılan açıklamalar incelendiğinde anlaşılıyor ki maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülecektir.

TMS/TFRS'ye göre kuruluş ve örgütlenme gideri hesabına uygun finansal varlıklar TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardına göre ilk kayda alma sırasında maliyet bedeliyle ölçülür. Bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade eder.

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların dönem sonunda değerlendirme işlemi için sadece maliyet yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların dönem sonu değerlendirme işlemi maliyet yöntemiyle gerçekleştirilmektedir.

TMS/TFRS'ye göre kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabı, TMS 38 hükümleri uyarınca diğer tüm maddi olmayan duran varlıklarla uyumlu bir şekilde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

MSUGT Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.49: Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Bilançonun Dur. Varlıkl. Kısımının Mad. Olmayan Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısımının Mad. Olmayan Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısımının Mad. Olmayan Dur. Varlıkl. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.5.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Bu hesap, işletmelerde ürünlerin ve teknolojilerin oluşturulması, mevcut olanların geliştirilmesi amacıyla yapılan her türlü harcamaların takip edildiği hesaptır.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değerleri ile muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS'de Bölüm 14 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kısmında yapılan açıklamalar incelendiğinde anlaşılıyor ki maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülecektir.

TMS/TFRS'ye göre araştırma ve geliştirme giderleri maliyet bedeliyle ölçülür. TMS 38 de yer alan hükümlere göre işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre, araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların dönem sonunda değerlendirme işlemi için sadece maliyet yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların dönem sonu değerlendirme işlemi maliyet yöntemiyle gerçekleştirilmektedir.

TMS/TFRS'ye göre araştırma ve geliştirme giderleri hesabı, TMS 38 hükümleri uyarınca diğer tüm maddi olmayan duran varlıklarla uyumlu bir şekilde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

MSUGT Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.50: Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Araştır. ve Geliştir. Gid.	Malyt. Bedeli	Maliyet Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Araştır. ve Geliştir. Gid.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Araştır. ve Geliştir. Gid.	Bilançonun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlık. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlık. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlık. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.5.5. Özel Maliyetler

Bu hesap, kiralanan gayrimenkullerin kullanılması için yapılan ve kira süresi sonunda kiralayan gayrimenkulün sahibine bırakılan, varlıkların takip edildiği hesaptır.

Özel Maliyetler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre aktifleştirilen özel maliyetler ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değerleri ile muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS'de Bölüm 14 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kısmında yapılan açıklamalar incelendiğinde anlaşılıyor ki maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülecektir.

TMS/TFRS'ye göre özel maliyetler maliyet bedeliyle ölçülür.

Özel Maliyetler hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre özel maliyetler hesabı, kira süresi içerisinde maliyet değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların dönem sonunda değerlendirme işlemi için sadece maliyet yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların dönem sonu değerlendirme işlemi maliyet yöntemiyle gerçekleştirilmektedir.

TMS/TFRS'ye göre özel maliyetler hesabı, TMS 38 hükümleri uyarınca diğer tüm maddi olmayan duran varlıklarla uyumlu bir şekilde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

MSUGT özel maliyetler hesabını bilançonun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak özel maliyetler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.51: Özel Maliyetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Özel Maliyetler	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Özel Maliyetler	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Özel Maliyetler	Bilançonun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlıklar. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlıklar. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlıklar. Bölümünde

3.3.5.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu hesap, maddi olmayan duran varlıkların içerisinde belirtilenlerin dışındaki diğer maddi olmayan duran varlıkların takip edildiği hesaptır.

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre diğer maddi olmayan duran varlık hesabına uygun varlıklar ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeli ile kaydedilir.

BOBİ FRS'de Bölüm 14 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kısmında yapılan açıklamalar incelendiğinde anlaşılıyor ki maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülecektir.

TMS/TFRS'ye göre haklar hesabına uygun finansal varlıklar TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardına göre ilk kayda alma sırasında maliyet bedeliyle ölçülür. Bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade eder.

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre, diğer maddi olmayan duran varlık hesabı maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların dönem sonunda değerlendirme işlemi için sadece maliyet yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların dönem sonu değerlendirme işlemi maliyet yöntemiyle gerçekleşmektedir.

TMS/TFRS'ye göre diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabı, TMS 38 hükümleri uyarınca diğer tüm maddi olmayan duran varlıklarla uyumlu bir şekilde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

MSUGT Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.52: Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğ. Mad. Olmayan Dur. Varlıkl.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli
Değerleme	Diğ. Mad. Olmayan Dur. Varlıkl.	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Diğ. Mad. Olmayan Dur. Varlıkl.	Bilançonun Dur. Varlıkl. Kısımının Mad. Olmayan Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısımının Mad. Olmayan Dur. Varlıkl. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıkl. Kısımının Mad. Olmayan Dur. Varlıkl. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.5.7. Verilen Avanslar

Bu hesap, Maddi olmayan duran varlık hesaplarıyla alakalı olarak yurt içindeki ya da dışındaki kişilere ya da kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır.

Verilen Avanslar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT verilen avansları ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, verilen avansların ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Verilen Avansların gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinden birbirleriyle uyumludur.

Verilen Avanslar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre verilen avanslar mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet değeri, dönem sonu itibarıyla Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de verilen avanslar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Verilen Avanslar hesabını bilançonun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlık bölümünün maddi olmayan duran varlık kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Verilen Avanslar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.53: Verilen Avanslar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Verilen Avanslar	Bilançonun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlıklar. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar. Kısmının Maddi Olmayan Dur. Varlıklar. Bölümünde	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlıklar. Kısmının Mad. Olmayan Dur. Varlıklar. Bölümünde

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Bu hesap grubu, işletmelerin maddi varlıklarla çok yakından ilişkisi olmayan ya da tüketime tabi varlıklar için yapılmış, üretim çalışmalarıyla zaman ve yoğunluk açısından ilişkili bir ömre sahip olan giderlerin yer aldığı gruptur.

3.3.6.1. Arama Giderleri

Arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi. Giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, jeoşimik vb.)

incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

Arama Giderleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT bu kıymetleri ilk kayda alma sırasında maliyet bedeli ile ölçer ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise bu kıymetleri ilk kayda alma sırasında MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS birbirleriyle uyumlu bir şekilde maliyet bedeliyle ölçer ve kayda alır.

Arama Giderleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT arama giderleri hesabına uygun varlıkları dönem sonunda değerlendirilen maliyet bedeli değerler.

BOBİ FRS arama giderlerini değerlendirirken bu varlıkları niteliklerine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırdıktan sonra maddi veya maddi olmayan duran varlık bölümüne uyumlu bir şekilde maliyet modeline göre değerlendirir.

TMS/TFRS ise bu varlıkları ilk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki model ya da TMS 38'deki model bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır.

MSUGT arama giderleri hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün özel tükenmeye tabi varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünde varlığın türüne göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Arama Giderleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.54: Arama Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Arama Giderleri	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli	Malyt. Bedeli

Tablo 3.54: (Devam)

Değerleme	Arama Giderleri	Malyet. Bedeli	İlgili Aktarıldıktan Maliyet Yöntemine Göre İtfa Edilir	Varlığa Sonra Göre	İlgili Aktarıldıktan Maliyet Yöntemine Göre veya Yeniden Değerleme Modeli	Varlığa Sonra Göre
Raporlama	Arama Giderleri	Bilançonun Dur. Varlıklar Bölümünün Özel Tüküme Tabi Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Dur. Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi veya Madde Olmayan Duran Varlıklar Kısımında		Finansal Durum Tablosunun Dur. Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi veya Madde Olmayan Duran Varlıklar Kısımında	

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.6.2. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

Bu hesap kalemi, işletmenin, maden yatağına ulaşmak için yaptıkları hazırlık harcamalarının ve maden yatağına yapılacak olan geliştirme giderlerinin takip edildiği hesaptır.

Hazırlık ve Geliştirme Giderleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT bu kıymetleri ilk kayda alma sırasında maliyet bedeli ile ölçer ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise bu kıymetleri ilk kayda alma sırasında MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS birbirleriyle uyumlu bir şekilde maliyet bedeliyle ölçer ve kayda alır.

Hazırlık ve Geliştirme Giderleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT hazırlık ve geliştirme giderleri hesabına uygun varlıkları dönem sonunda değerlerken maliyet bedeli değerler.

BOBİ FRS hazırlık ve geliştirme giderlerini değerlerken bu varlıkları niteliklerine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırdıktan sonra maddi veya maddi olmayan duran varlık bölümüne uyumlu bir şekilde maliyet modeline göre değerlendirir.

TMS/TFRS ise bu varlıkları ilk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır.

Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki model ya da TMS 38'deki model bu uygulama varlıklarının sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır.

MSUGT Hazırlık ve Geliştirme Giderleri hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün özel tükenmeye tabi varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünde varlığın türüne göre maddi veya madde olmayan duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak hazırlık ve geliştirme giderleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.55: Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	Maliyet Bedeliyle	İlgili Varlığa Aktarıldıktan Sonra Maliyet Yöntemine Göre İtfa Edilir	İlgili Varlığa Aktarıldıktan Sonra Maliyet Yöntemine Göre veya Yeniden Değerleme Modeli
Raporlama	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	Bilançonun Dur. Varlıklar Bölümünün Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi veya Madde Olmayan Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi veya Madde Olmayan Duran Varlıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.6.3. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Bu hesap, işletmelerin yukarıda açıklanan özel tükenmeye tabi varlıklar kısımlarına uymayan tükenmeye tabi diğer varlıkların tutarlarının takip edildiği hesaptır.

Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT bu kıymetleri ilk kayda alma sırasında maliyet bedeli ile ölçer ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise bu kıymetleri ilk kayda alma sırasında MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS birbirleriyle uyumlu bir şekilde maliyet bedeliyle ölçer ve kayda alır.

Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT diğer özel tükenmeye tabi varlıklar hesabına uygun varlıkları dönem sonunda değerlendirirken maliyet bedeli değerler.

BOBİ FRS bu varlıkları değerlendirirken bu varlıkları niteliklerine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırdıktan sonra maddi veya maddi olmayan duran varlık bölümüne uyumlu bir şekilde maliyet modeline göre değerlendirir.

TMS/TFRS ise bu varlıkları ilk muhasebeleştirilmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki model ya da TMS 38'deki model bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır.

MSUGT Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün özel tükenmeye tabi varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünde varlığın türüne göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.56: Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Maliyet Bedeliyle	İlgili Varlığa Aktarıldıktan Sonra Maliyet Yöntemine Göre İtfa Edilir	İlgili Varlığa Aktarıldıktan Sonra Maliyet Yöntemine Göre veya Yeniden Değerleme Modeli

Tablo 3.56: (Devam)

Raporlama	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Bilançonun Dur. Varlır. Bölümünün Özel Tüknmye. Tabi Varlır. Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlır. Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi Veya Madde Olmayan Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Dur. Varlır. Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi Veya Madde Olmayan Duran Varlıklar Kısımında
-----------	--	--	--	--

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.6.4. Verilen Avanslar

Bu hesap, işletmelerin özel tükenmeye tabi varlıkları için yapmış oldukları avansların takip edildiği hesaptır.

Verilen Avanslar hesabı ilk muhasebeleştirme;

MSUGT verilen avansları ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, verilen avansları ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Verilen Avansların gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinden birbirleriyle uyumludur.

Verilen Avanslar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre verilen avanslar mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet değeri, dönem sonu itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de verilen avanslar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Verilen Avanslar hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün özel tükenmeye tabi varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun

duran varlıklar bölümünde varlığın türüne göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Verilen Avanslar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.57: Verilen Avanslar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Verilen Avanslar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Özel Tükenebilir Tabi Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi Veya Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünde Varlığın Türüne Göre Maddi Veya Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.7. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu hesap grubu, içerisinde bulunulan dönemlerde oluşmasına rağmen gelecek yıllara ait olan giderlerle, işletmenin faaliyet döneminin sonraki yıllarında tahsil edilecek gelirden oluşmaktadır.

3.3.7.1. Gelecek Yıllara Ait Giderler

Gelecek yıllara ait gelirler hesabı, peşin ödenen ve içinde bulunulan dönem içerisinde bağlantılı gider hesabına kayıt işlemi yapılmaması gereken, gelecek yıllara ait giderlerin takip edildiği hesaptır.

Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre işletmeler gelecek yıllara ait giderler hesabına uygun giderleri ilk kayda alma sırasında mukayyet bedeliyle kayda alır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek yıllara ait giderler hesabına uygun giderleri ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler gelecek yıllara ait giderler hesabına uygun giderleri yılsonunda değerlendirme işlemlerini gerçekleştirirken hesabının mukayyet değerine göre değerlendirme işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek yıllara ait giderler hesabına uygun giderleri yılsonu değerlemesi sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

MSUGT gelecek yıllara ait giderler hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün peşin ödenmiş giderler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.58: Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gelck Yıl. Ait Gid.	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Gelck Yıl. Ait Gid.	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Gelck Yıl. Ait Gid.	Bilançonun Dur. Varlıklar Bölümünün Gelck. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tahakk. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Peşin Ödenmiş Gid. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Peşin Ödenmiş Gid. Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.7.2. Gelir Tahakkukları

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının, ilgili gelir hesabı karşılığında borç kaydedileceği hesaptır.

Gelir Tahakkukları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT gelir tahakkukları hesabına uygun varlıkları ilk kayda alma sırasında ilgili varlığın mukayyet değeriyle kayıt işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS’de ise tahakkuk eden gelirler ayrı bir hesapta bekletilmeyip doğrudan ilgili varlığın üzerine eklenerek kayda alınır.

Gelir Tahakkukları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT gelir tahakkukları hesabına uygun varlıkları dönem sonunda varlığın mukayyet değeriyle değerlemektedir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS’de ise tahakkuk eden gelirler doğrudan ilgili varlığın üzerine eklendiği için bu hesapta herhangi bir değerlendirme gerçekleştirilmeyecektir.

MSUGT gelir tahakkukları hesabını bilançonun duran varlıklar bölümünün gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar gelir tahakkukları hesabına uyan varlıkların doğrudan ilgili hesaplara aktarılmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Gelir Tahakkukları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.59: Gelir Tahakkukları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gelir Tahakkukları	Mukayyet Bedel	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Değerleme	Gelir Tahakkukları	Mukayyet Bedel	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Raporlama	Gelir Tahakkukları	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Gelck. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tahak. Kısmında	Gelir Tahak. Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gelir Tahakkukları Hesabına Uyan Varlıklar Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.3.8. Diğer Duran Varlıklar

Bu grupta, önceki bölümlerde anlatılan duran varlık kalemlerinden hiçbirine girmeyen özellikle de kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri yer alır.

Diğer Duran Varlıklar hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT diğer duran varlık hesap grubuna uygun varlıkların ilk kayda alma sırasında mukayyet bedelini esas almaktadır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de diğer duran varlıklar hesabına uygun varlıkların ilk kayda alınması sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.

Diğer Duran Varlıklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT diğer duran varlık hesap grubuna uygun varlıkların dönem sonlarında mukayyet bedelini esas alarak değerlendirme işlemlerini gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de diğer duran varlıkların hesabına uygun varlıkları dönem sonunda değerlendirme sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.

MSUGT diğer duran varlıklar hesapları bilançonun duran varlıklar bölümünün diğer duran varlıklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünün diğer duran varlıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Duran Varlıklar hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.60: Diğer Duran Varlıklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Duran Varlıklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Diğer Duran Varlıklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD

Tablo 3.60: (Devam)

Raporlama	Diğer Duran Varlıklar	Bilançonun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Duran Varlıklar Bölümünün Diğer Duran Varlıklar Kısmında
-----------	-----------------------	---	--	--

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4. Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Analizi

3.4.1. Mali Borçlar

Mali borçlar grubu, kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli mali borçların anapara taksit ve faizlerini kapsar.

3.4.1.1. Banka Kredileri

MSUGT'ye göre banka kredileri hesabına uygun yükümlülükler, bankalardan ve ya diğer finans kuruluşlarından alınmış olan vadeleri bir seneden kısa kredilere ilişkin tutarların takip edildiği hesap kalemidir.

Banka kredileri TMS/TFRS ve BOBİ FRS için, gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını ve sözleşmeye bağlı nakit ödeme yükümlülüğünü ifade eder.

Banka Kredileri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre banka kredileri hesabına uygun borçlar, ilk kayda alınması sırasında mukayyet değerlerine göre ölçülerek kayıtlara alınır.

BOBİ FRS'ye göre banka kredileri hesabına uyan yükümlülükler Bölüm 9 "Finansal araçlar ve Özkaynaklar" kısmında açıklanmıştır. Buna göre banka kredileri hesabına uyan yükümlülükler ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli üzerinden ölçülür.

TFRS'ye göre banka kredileri hesabına uygun finansal yükümlülüklerin ilk kayda alınması sırasında işletmeler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardı hükümlerine göre işlem maliyetlerini de ilave ederek gerçeğe uygun değerinden ölçerek kayıtlarına alır.

Banka Kredileri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre banka kredileri hesabı VUK'un 285. maddesi hükümleri gereği mukayyet değerleriyle değerlendirilir, değerlendirme gününde banka kredisine tahakkuk eden faiz kâr/zarar hesaplarına aktarılır.

BOBİ FRS banka kredileri hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirirken varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedeli üzerinden değerler.

TMS/TFRS'ye göre banka kredileri hesabına uygun borçlanmalar etkin faiz yöntemiyle hesaplanmış olan itfa edilmiş maliyetleriyle değerlendirilir.

MSUGT Banka Kredileri hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Banka Kredileri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.61: Banka Kredileri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Banka Kredileri	Mukayyet Değer	Maliyet Değeri	GUD
Değerleme	Banka Kredileri	Mukayyet Değer	Maliyet Değeri	İtfa Edilmiş. Malyt. Bedeli
Raporlama	Banka Kredileri	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Mali Borçl.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülklr. Bölümünün Kısa Vad. Borçlan.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülklr. Bölümünün Kısa Vad. Borçlan.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.1.2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri

MSUGT'ye göre bu hesap, vadelerine bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yılın altına düşenleri ve bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizlerini kapsar.

Uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre bu hesaba uygun borçlar, ilk kayda alınması sırasında mukayyet değerlerine göre ölçülerek kayıtlara alınır.

BOBİ FRS ise bu hesaba uyan yükümlülükleri ilk muhasebeleştirme sırasında itfa edilmiş maliyet değeriyle ölçerek kayda alır.

TFRS'ye göre bu hesaba uygun finansal yükümlülüklerin ilk kayda alma işlemi gerçeğe uygun değerinden gerçekleştirilir.

Uzun vadeli kredilerin anapara taksit ve faizleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre bu hesaba uygun yükümlülükler VUK'un 285. maddesi hükümleri gereği mukayyet değerleri ile değerlendirilir.

BOBİ FRS ise hesaba uygun yükümlülükleri değerlendirirken itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilir.

TMS/TFRS, uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri hesabını etkin faiz yöntemini kullanarak itfa edilmiş maliyetleri ile değerlendirilir.

MSUGT uzun vadeli kredilerin anapara taksit ve faizler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli yükümlülükler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.62: Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri Hesabının Ölçüm, Değerleme Ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Uzun Vad. Kred. Anap. Takst. ve Faizl.	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Maliyet Değer.	GUD

Tablo 3.62: (Devam)

Değerleme	Uzun Vad. Kred. Anap. Takst. ve Faizl.	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş. Malyt. Değer.	İtfa Edilmiş. Malyt. Değer.
Raporlama	Uzun Vad. Kred. Anap. Takst. ve Faizl.	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Mali Borçl.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yüküml. Bölümünün Kısa Vad. Borçlan.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yüküml. Bölümünün Kısa Vad. Borçlan.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.1.3. Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri

Bu hesap bilanço tarihinden sonra bir sene içerisinde ödenecek tahvil borcunun taksitleri ve tahvillerin tahakkuk eden ancak ödenmeyen tahvil faizlerinin takip edildiği hesaptır.

Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT bu hesaba uygun yükümlülükleri ilk muhasebeleştirilmesi sırasında yıl içinde ödenecek tahvilin nominal değeri üzerinden kaydımlı gerçekleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS birbirleriyle uyumlu bir şekilde hesaba uygun yükümlülükleri ilk kayda alırken itfa edilmiş maliyet değeri ile kayda alır.

Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT bu hesaba uygun yükümlülükleri değerlendirme sırasında yıl içinde ödenecek tahvilin nominal değerini dikkate alır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS birbirleriyle uyumlu bir şekilde hesaba uygun yükümlülükleri değerlendirirken itfa edilmiş maliyet değeri ile kayda alır.

MSUGT Tahvil Anapara Borç, Taksit ile Faizler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli yükümlülükler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.63: Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Tahv. Anap. Borç, Taksit, Faizler.	Nominal Değ.	İtfa Edlmş. Malyt. Değeri	İtfa Edlmş. Malyt. Değeri
Değerleme	Tahv. Anap. Borç, Taksit, Faizler.	Nominal Değ.	İtfa Edlmş. Malyt. Değeri	İtfa Edlmş. Malyt. Değeri
Raporlama	Tahv. Anap. Borç, Taksit, Faizler.	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Mali Borçl.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yüküm. Bölümünün Kısa Vad. Borçlan.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yüküm. Bölümünün Kısa Vad. Borçlan.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.1.4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler

Tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar bu hesapta izlenir.

Çıkarılmış Bonolar ve Senetler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT çıkarılmış bono ve senetlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bono ve senedin nominal değeri üzerinden kaydı gerçekleştirir.

BOBİ FRS ise çıkarılmış bono ve senetler hesabına uygun finansal yükümlülükleri borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve ilk kayda alınması sırasında işlem maliyetlerinin de bono ve senedin değeri üzerine eklenerek kayda alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre çıkarılmış bonolar ve senetler hesabına uygun yükümlülükler ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer olarak piyasa alış fiyatı dikkate alınarak kayıt işlemi gerçekleştirilir. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dâhil edilir.

Çıkarılmış Bonolar ve Senetler hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de çıkarılmış bono ve senetler hesabına uygun yükümlülüklerin değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken söz konusu bono ve senedin nominal değerine göre değerlemesi yapılır.

BOBİ FRS çıkarılmış bono ve senetler hesabına uygun yükümlülükleri Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar kısmında borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve değerlendirme işlemini açıklamıştır. BOBİ FRS borçlanma aracı olarak yer alan finansal yükümlülükleri değerlerken itfa edilmiş maliyet değeri ile değerler.

TMS/TFRS’de çıkarılmış bono ve senetler finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre tahviller hesabına uygun yükümlülüklerde yer alan tüm finansal araçlar etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplanan itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirilir.

MSUGT çıkarılmış bonolar ve senetler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak çıkarılmış bonolar ve senetler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.64: Çıkarılmış Bonolar ve Senetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	Nominal Değeri	İşlem maliyet	İşlem maliyeti
Değerleme	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	Nominal Değeri	İtfa Edilmiş. Malyt. Değeri	İtfa Edilmiş. Maliyt. Değeri
Raporlama	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Mali Borçl.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülklr. Bölümünün Kısa Vad. Borçlanmalar	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Kısa Vadeli Borçlanmalar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.1.5. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

Çıkarılmış bonolar ve senetler kapsamına alınamayan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT çıkarılmış diğer menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında menkul kıymetin nominal değeri üzerinden kaydı gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ise işletmelerin çıkardığı menkul kıymetleri finansal yükümlülüklerden borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve ilk kayda alınması sırasında işlem maliyetlerinin de menkul kıymetin değeri üzerine eklenerek kayda alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre ise çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabına uygun yükümlülükler ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer olarak piyasa alış fiyatı dikkate alınarak kayıt işlemi gerçekleştirilir. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dâhil edilir.

Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de çıkarılmış bono ve senetler hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken söz konusu bono ve senedin nominal değerine göre değerlendirilmesi yapılır. Döviz cinsinden çıkarılan menkul kıymetlerde değerlendirme işlemi nominal değer üzerinden kur değerlendirilmesi yapılarak gerçekleştirilir.

BOBİ FRS çıkarılmış menkul kıymetler hesabına uygun yükümlülükleri Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar kısmında borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve değerlendirme işlemini açıklamıştır. BOBİ FRS borçlanma aracı olarak yer alan finansal yükümlülükleri değerlendirirken itfa edilmiş maliyet değeri ile değerler.

TMS/TFRS'de çıkarılmış menkul kıymetler finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Buradan da anlaşılacağı gibi çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabına uyan tüm finansal araçlar etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplanan itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirme işlemi gerçekleştirilir.

MSUGT çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.65: Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	Nominal Değeri	İşlem maliyet	İşlem maliyeti
Değerleme	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	Nominal Değeri	İtfa Edilm. Maliyet Değeri	İtfa Edilm. Maliyet Değeri
Raporlama	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Mali Borçl.	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlüklr. Bölümünün Kısa Vad. Borçlanmalar	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlüklr. Bölümünün Kısa Vad. Borçlanmalar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.1.6. Diğer Mali Borçlar

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan mali borçların izlendiği hesaptır.

Diğer Mali Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında menkul kıymetin nominal değeri üzerinden kaydını gerçekleştirir.

BOBİ FRS ise işletmelerin diğer mali borçlarını finansal yükümlülüklerden borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve ilk kayda alınması sırasında işlem maliyetlerinin de menkul kıymetin değeri üzerine eklenerek kayda alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre ise diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülükler ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer olarak piyasa alış fiyatı dikkate alınarak kayıt işlemi gerçekleştirilir. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dâhil edilir.

Diğer Mali Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken söz konusu borcun nominal değerine göre değerlemesi yapılır.

BOBİ FRS diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülükleri Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar kısmında borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve değerlendirme işlemini açıklamıştır. BOBİ FRS borçlanma aracı olarak yer alan finansal yükümlülükleri değerlendirirken itfa edilmiş maliyet değeri ile değerler.

TMS/TFRS'de diğer mali borç hesabına uygun borçlar finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre diğer mali borçlar hesabında yer alan tüm finansal araçlar etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplanan itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirme işlemi gerçekleştirilir.

MSUGT diğer mali borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Mali Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.66: Diğer Mali Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğ.Mali Borçl.	Nominal Değeri	İşlem maliyet	İşlem maliyeti
Değerleme	Diğ. Mali Borçl.	Nominal Değeri	İtfa Edilmiş. Maliy. Değ.	İtfa Edilmiş. Maliy. Değ.
Raporlama	Diğ. Mali Borçl.	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Bölümünün Mali Borç Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülük. Bölümünün Kısa Vad. Borçlanma Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülük Bölümünün Kısa Vad. Borçlanma Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.2. Ticari Borçlar

Ticari borçlar hesap gurubu, kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesapları kapsar.

3.4.2.1. Satıcılar

Satıcılar hesabı, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır.

Satıcılar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre satıcılar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz borçları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümüne göre bir yıl ya da daha kısa olan borçlar itibari değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari borçları ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirir. Ticari Borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki gerçeğe uygun değeri işlem fiyatıdır.

Satıcılar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT, VUK'un 285. maddesi hükümlerine göre bir senet ya da çeke bağlı olmayan borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Döviz türünden çek ya da senede bağlı olmayan borçlar ise borsa rayiciyle değerlemeye tabi tutulmalıdır.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'de ise tüm borçların etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirilmeleri yapılmalıdır.

MSUGT Satıcılar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Satıcılar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.67: Satıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Satıcılar	Mukayyet Bedel	İtibari Değer	İşlem Fiyatı
Değerleme	Satıcılar	Mukayyet Bedel	GUD	İtfa Edilmiş Maliyet Değer
Raporlama	Satıcılar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.2.2. Borç Senetleri

Borç senetleri hesabı, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır.

Borç senetleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmeler VUK'un hükümlerine göre borç senetleri hesabını, senedin üzerinde yazılı olan nominal değeri ile ilk kayda alma işlemini gerçekleştirir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz borçları BÖLÜM 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Bölüm 9'da yapılan açıklamalara göre borç senetleri hesabının muhasebeleştirme işlemi BOBİ FRS'ye göre itibari değeriyle gerçekleştirilmelidir.

TMS/TFRS'ye göre borç senetleri ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerçekleştirilerek kayda alınmalıdır. İşlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerine ilave edilir.

Borç senetleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre borç senetleri hesabının değerlendirme işlemi VUK'da belirlenen hükümlerce mukayyet değer ile gerçekleştirilmelidir. Borç senetlerinde reeskont işlemleri ve yabancı para cinsinden borç senetlerinin değerlendirme işlemleri alacak senetleri kısmında yapılan açıklamalarla uyumludur.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borç senetlerinin dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirileceğini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre, değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken etkin faiz ile belirlenmiş itfa edilmiş maliyet bedeli bulunarak içindeki faiz çıkarılmakta ve kalan kısım hâsılat şeklinde kaydedilmektedir. Faiz gelirleriye, önce ertelenmiş vade farkı geliri hesabında izlenmekte, dönemlere isabet eden faiz gelirleri bu dönemlere uygun bir şekilde dağıtılarak, vade sonunda ise bu hesap kapanmaktadır.

MSUGT Borç senetleri hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Borç senetleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.68: Borç senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Borç senetleri	Mukayyet Değeri	İtibari Değeri	İşlem Bedeli GUD
Değerleme	Borç senetleri	Mukayyet Değeri	GUD	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle
Raporlama	Borç senetleri	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.2.3. Alınan Depozito ve Teminatlar

Bu hesap, üçüncü kişilere bir işi yaptırmak, bu kişilerin aldıkları bir değeri iade etmelerini sağlamak amacıyla ve bir sözleşmeden kaynaklanacak olan alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminatların izlendiği hesaptır.

Alınan Depozito ve Teminatlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre alınan depozito ve teminatlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi dönen varlıklarda yer alan ortaklardan alacaklar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de alınan depozito ve teminatlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan alınan depozito ve teminatlar itibari değerleriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de alınan depozito ve teminatlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklamıştır. TFRS 9 "Finansal araçlar" standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmaları sırasında elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

Alınan Depozito ve Teminatlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de alınan depozito ve teminatlar hesabının değerlemesinde mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden alınan depozito ve teminatların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirilmesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince ticari ve diğer borçlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Borçların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri etkin faizle itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

MSUGT Alınan Depozito ve Teminatlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum

tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Alınan Depozito ve Teminatlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.69: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alınan Depozito ve Teminatlar	Mukayyet bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Alınan Depozito ve Teminatlar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Alınan Depozito ve Teminatlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.2.4. Diğer Ticari Borçlar

Diğer ticari borçlar hesabı, yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınamayan ticari borçların izlendiği hesaptır.

Diğer Ticari Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre diğer ticari borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz borçları BÖLÜM 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümüne göre bir yıl ya da daha kısa olan borçlar itibari değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari borçları ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirir. Ticari Borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki gerçeğe uygun değeri işlem fiyatıdır.

Diğer Ticari Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT, VUK'un 285. maddesi hükümlerine göre bir senet ya da çeke bağlı olmayan borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Döviz türünden çek ya da senede bağlı olmayan borçlar ise borsa rayiciyle değerlemeye tabi tutulmalıdır.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS standardında tüm borçların etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyet değerleriyle değerlendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

MSUGT diğer ticari borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer ticari borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.70: Diğer Ticari Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Ticari Borçlar	Mukayyet Bedel	İtibari Değer	İşlem Fiyatı
Değerleme	Diğer Ticari Borçlar	Mukayyet Bedel	GUD	İtfa Edilmiş Maliyet Değer
Raporlama	Diğer Ticari Borçlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.3. Diğer Borçlar

Diğer Borçlar hesap grubu, ticari bir sebebe dayanmadan ortaya çıkmış ve en fazla bir sene içerisinde ödenmesi beklenen borçların takip edildiği hesapları barındırır.

3.4.3.1. Ortaklara Borçlar

Bu hesap, işletmenin, faaliyeti dışındaki işlemleri nedeniyle işletme ortaklarına borçlu duruma düştüğü tutarların takip edildiği hesaptır.

Ortaklara Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre ortaklara borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi dönen varlıklarda yer alan ortaklardan alacaklar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de ortaklara borçlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan ortaklara borçlar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de ortaklara borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 "Finansal araçlar" standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmaları sırasında elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

Ortaklara Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de ortaklara borçlar hesabının değerlemesinde mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden ortaklara borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince ticari ve diğer borçlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Borçların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri etkin faizle itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

MSUGT Ortaklara Borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun

kısa vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Ortaklara Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.71: Ortaklara Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ortaklara Borçlar	Mukayyet bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Ortaklara Borçlar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Ortaklara Borçlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.3.2. İştiraklere Borçlar

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusu dışarısındaki işlemleri nedeniyle iştiraklerine olan borçlarının takip edildiği hesaptır.

İştiraklere Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre iştiraklere borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de iştiraklerden borçlar Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk muhasebeleştirmesinde itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan iştiraklere borçlar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de iştiraklere borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 "Finansal araçlar" standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmaları sırasında elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

İştiraklere Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

İştiraklere borçlar hesabının MSUGT’de belirtilen diğer borçlarla uyumlu şekilde mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden ortaklara borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS’ye göre TFRS 9’un hükümleri gereğince ticari ve diğer borçlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Bu borçların değerlemesinde gerçeğe uygun değer, etkin faiz yöntemiyle maliyeti itfa edilerek çıkan tutar üzerinden değerlendirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

MSUGT İştiraklere Borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak İştiraklere Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.72: İştiraklere Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İştiraklere Borçlar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	İştiraklere Borçlar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	İştiraklere Borçlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.3.3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

Bu hesap, işletmelerin; sermaye taahhüdünden oluşacak olan borçlar haricinde işletmenin faaliyetinin dışında oluşan işlemler nedeniyle bağlı ortaklıklarına ait borçlarının takip edildiği hesaptır.

Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre bağı ortaklıklara borçlar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de bağı ortaklıklara borçlar Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesinde itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir yılı aşmayan bağı ortaklıklara borçlar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de bağı ortaklıklara borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 "Finansal araçlar" standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmaları sırasında elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

Bağı Ortaklıklara Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de bağı ortaklara borçlar ticari ve diğer borçların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Yabancı para türünden oluşacak bağı ortaklara borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince ticari ve diğer borçlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Borçların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri etkin faizle itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

MSUGT Bağı Ortaklıklara Borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Bağı Ortaklıklara Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.73: Bağlı Ortaklıklara Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.3.4. Personele Borçlar

Bu hesap, işletmenin çalışanlarına olan çeşitli borçların takip edildiği hesaptır.

Personele Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirme;

MSUGT'ye göre personele borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir

BOBİ FRS'de personele borçların ilk muhasebeleştirmesinde itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir seneyi aşmayan borçlar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de personele borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 "Finansal araçlar" standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal varlıkların ilk kayda alınmaları sırasında elde etme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

Personele Borçlar hesabı değerleme işlemi;

MSUGT'de personele borçlar, ticari ve diğer borçların değerleme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Yabancı para türünden oluşacak personele olan borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre TFRS 9'un hükümleri gereğince ticari ve diğer borçlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Borçların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri etkin faizle itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

MSUGT Personele Borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Personele Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.74: Personele Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS	
Ölçüm	Personele Borçlar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Personele Borçlar	Mukayyet bedel	GUD	GUD
Raporlama	Personele Borçlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.3.5. Diğer Çeşitli Borçlar

Bu hesap, ticari nitelikte olmayıp yukarıda bahsi geçen hesaplardan hiçbirinin kapsamına alınamayan çeşitli borçların izlendiği hesaptır.

Diğer Çeşitli Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre diğer çeşitli borçlar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de diğer çeşitli borçların ilk kayda alınmasında itibari değer ölçüsü esas alınmaktadır. Bu ölçüme göre vade süresi bir seneyi aşmayan borçlar itibari değeriyle ölçülmektedir.

TMS/TFRS'de diğer çeşitli borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemlerin ilk kayda alınması sırasında edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Diğer Çeşitli Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de diğer çeşitli borçlar da ticari ve diğer borçlar gibi mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Yabancı para türünden oluşacak diğer çeşitli borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, itibari değeriyle kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS’ye göre TFRS 9’un hükümleri gereğince ticari ve diğer borçlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir. Borçların değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değeri etkin faizle itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

MSUGT Diğer Çeşitli Borçlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Çeşitli Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.75: Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Çeşitli Borçlar	Mukayyet Bedel	İtibari değer	GUD
Değerleme	Diğer Çeşitli Borçlar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Çeşitli Borçlar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.4. Alınan Avanslar

Satış sözleşmeleri sebebiyle ya da diğer çeşitli nedenlerle, işletme tarafından işletme dışı kişi ve kurumlardan alınan avansların takip edildiği hesap grubudur.

3.4.4.1. Alınan Sipariş Avansları

Bu hesap, işletmelerin gelecekte yapacağı mal ya da hizmet satışlarıyla alakalı olarak peşin tahsil ettiği tutarların takip edildiği hesaptır.

Alınan Sipariş Avansları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT alınan sipariş avansları ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, alınan sipariş avansları ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Alınan sipariş avansları gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinde birbirleriyle uyumludur.

Alınan Sipariş Avansları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre alınan sipariş avansları mukayyet değerle değerlendirilir. Yabancı para türünden oluşacak alınan sipariş avanslarının dönem sonu değerlendirilmesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirilmesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de alınan sipariş avansları gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Alınan Sipariş Avansları hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün alınan avanslar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün alınan avanslar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Alınan Sipariş Avansları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.76: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alınan Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Alınan Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Alınan Sipariş Avansları	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Alınan Avanslar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Alınan Avanslar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Alınan Avanslar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.4.2. Alınan Diğer Avanslar

Özel bölümünde tanımlanan avanslar haricinde, işletmenin aldığı her türlü kısa vadeli avansların izlendiği hesaptır.

Alınan Diğer Avanslar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT alınan diğer avanslar ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, alınan diğer avanslar ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Alınan diğer avanslar gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinde birbirleriyle uyumludur.

Alınan Diğer Avanslar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre alınan diğer avanslar mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet değeri, dönem sonu itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de alınan diğer avanslar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Alınan Diğer Avanslar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün alınan avanslar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün alınan avanslar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Alınan Diğer Avanslar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.77: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alınan Diğer Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Alınan Diğer Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Alınan Diğer Avanslar	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Alınan Avanslar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Alınan Avanslar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Alınan Avanslar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkedişleri

İşletme tarafından üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin izlendiği hesaplardır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedişleri hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT’ye göre yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedişleri ilk kayda alınması sırasında mukayyet bedel ile kayda alınır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS hükümlerine göre, bu iki standart birbirleriyle uyumlu bir şekilde inşaat ve onarımla ilgili alınan hakkediş tutarları pasifte bekletilmeyip yapılan işin yüzdesine göre proje geliri olarak tahakkuk ettirilmektedir. Alınan hakkediş tutarı bulunmasa dahi işin tamamlanma yüzdesine göre gelirin tahakkuk kaydı yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedışleri hesabının değerleme işlemi;

MSUGT'ye göre yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedışleri dönem sonunda mukayyet bedel ile değerlenir.

MSUGT yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedışleri bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedışleri kısmında raporlarken, standartlarda ise doğrudan kar veya zarara aktarılır.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkararak yıllara yaygın inşaat ve onarım hakkedışleri ölçüm, değerleme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.78: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabının lm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
lm	Yıllara Yayg. İnşt. ve Onarım Hakedişleri	Mukayyet Bedel	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır
Değerleme	Yıllara Yayg. İnşt. ve Onarım Hakedişleri	Mukayyet Bedel	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır.
Raporlama	Yıllara Yayg. İnşt. ve Onarım Hakedişleri	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakkedışleri Kısmında	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır	Doğrudan Kar veya Zarara aktarılır

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.6. denecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Bu hesap grubu, işletmelerin sorumlu olarak, ödemekle yükümlü olduğu vergi, harç, vb. borçlarının takip edildiği hesap grubudur.

3.4.6.1. denecek Vergi ve Fonlar

İşletmelerin iktisadi faaliyette bulunmasının sonucu yasal düzenlemeler gereği mükellef ya da sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ödemesi gereken vergi, resim, harç ve fonlar bu hesapta izlenir.

denecek Vergi ve Fonlar hesabı ilk muhasebeleştirmesi;

MSUGT'ye göre ödenecek vergi ve fonlar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS’de ödenecek vergi ve fonların ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değer ölçüsü esas alınmaktadır.

TMS/TFRS’de ödenecek vergi ve fonlar hesabı kapsamına giren tüm işlemlerin ilk kayda alınması sırasında edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de ödenecek vergi ve fonlar hesabı mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS, ödenecek vergi ve fonlar olarak kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS’ye göre ödenecek vergi ve fonlar değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir.

MSUGT ödenecek vergi ve fonlar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler kısmında raporlarken, standartlarda BOBİ FRS finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ödenecek vergi ve benzeri yükümlülükler kısmında TMS/TFRS ise dönem kârı vergi yükümlülüğü kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.79: Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ödenecek Vergi ve Fonlar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Ödenecek Vergi ve Fonlar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Ödenecek Vergi ve Fonlar	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynkl. Bölümünün Ödenck. Vergi ve Diğ. Yükümlülklr. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Dönem kârı Vergi Yükümlülüğü Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.6.2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

İşletmenin, personelin hakkedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de ödenecek sosyal güvenlik kesintileri ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değer ölçüsü esas alınmaktadır.

TMS/TFRS'de ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin hesabı kapsamına giren tüm işlemlerin ilk kayda alınması sırasında edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabı mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri olarak kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre ödenecek sosyal güvenlik kesintileri değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir.

MSUGT ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler kısmında raporlarken, standartlarda ise BOBİ FRS finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ödenecek vergi ve benzeri yükümlülükler kısmında raporlarken TMS/TFRS ise çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.80: Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynak. Bölümünün Öden. Vergi ve Diğ. Yüküm. Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yüküm. Bölümünün Öden. Vergi vb. Yüküm. Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yüküm. Bölümünün Öden. Vergi vb. Yüküm. Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.6.3. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Bu hesap, yasal süresi içinde ödenemeyen vergi ve yükümlülüklerle erteleme ve taksitlendirme zamanı bilanço tarihinde bir seneden az olan vergi ve yükümlülüklerin takip edildiği hesaptır.

Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesabının ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre vade süresi geçirilmiş olan ya da taksitlendirilen vergiler ve diğer yükümlülüklerin ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de vade süresi geçirilmiş, ertelenmiş ya da taksitlendirilen vergiler ve diğer yükümlülükler ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değer ölçüsü esas alınmaktadır.

TMS/TFRS'de vade süresi geçirilmiş olan ya da taksitlendirilen vergiler ve diğer yükümlülükler kapsamına giren tüm işlemlerin ilk kayda alınması sırasında edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Vadesi Geçmiş Ertelenmiş ya da Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülük hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de vade süresi geçirilmiş olan ya da taksitlendirilen vergiler ve diğer yükümlülükler mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS, vade süresi geçirilmiş olan ya da taksitlendirilen vergiler ve diğer yükümlülükler olarak kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS’ye göre vade süresi geçirilmiş olan ya da taksitlendirilen vergiler ve diğer yükümlülükler değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir.

MSUGT Vadesi Geçmiş Ertelenmiş ya da Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler kısmında raporlarken, standartlarda BOBİ FRS finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ödenecek vergi ve benzeri yükümlülükler kısmında TMS/TFRS ise dönem kârı vergi yükümlülüğü kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.81: Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Vad. Geçmiş Ert. veya Taksit. Vergi ve Diğ. Yüküm.	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Vad. Geçmiş Ert. veya Taksit. Vergi ve Diğ. Yüküm.	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Vad. Geçmiş Ert. veya Taksit. Vergi ve Diğ. Yüküm.	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynak. Bölümünün Öden. Vergi ve Diğ. Yüküm. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Dönem kârı Vergi Yükümlülüğü Kısmında

3.4.6.4. Ödenecek Diğer Yükümlülükler

Bu hesap, yukarıda tanımlamaları yapılanlar haricinde olan yükümlülüklerin takip edildiği hesaptır.

Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre ödenecek diğer yükümlülükler hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de ödenecek diğer yükümlülüklerin ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değer ölçüsü esas alınmaktadır.

TMS/TFRS'de ödenecek diğer yükümlülükler hesabı kapsamına giren tüm işlemlerin ilk kayda alınması sırasında edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de ödenecek diğer yükümlülükler hesabı mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS, ödenecek diğer yükümlülükler olarak kayda alınan borçların dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre ödenecek diğer yükümlülükler değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmelidir.

MSUGT ödenecek diğer yükümlülükler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler kısmında raporlarken, standartlarda BOBİ FRS finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ödenecek vergi ve benzeri yükümlülükler kısmında TMS/TFRS ise dönem kârı vergi yükümlülüğü kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.82: Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ödenecek Vergi ve Diğ. Yükümlülükler. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.7. Borç ve Gider Karşılıkları

Bu grup, işletmelerin bilanço tarihlerinde belirgin olarak oluşan ancak tutarları tam olarak bilinmeyen ya da tutarları bilinebilmekle beraber tahakkuk zamanı bilinmeyen kısa vadeli borç ya da giderler için ayrılacak karşılıkların takip edildiği hesap grubudur.

3.4.7.1. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

Bu hesap, İşletmelerin dönem kârından hesaplanan vergiler, kesinti ve fonlar vb. diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların takip edildiği hesaptır.

Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmelerin hesaplayacakları vergiler ve diğer yasal yükümlülüklerin karşılıkları mukayyet bedeliyle ilk kayda işlemi gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden ölçerek kaydı gerçekleştirir.

Dönem Kârı Vergileri ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını her raporlama döneminin sonunda yeniden inceler ve bu raporlama dönemi itibarıyla değerlendirilen birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT dönem kârı vergilerin ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün borç ve gider karşılıkları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli karşılıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.83: Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Dönem. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yüküm. Karş.	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Değerleme	Dönem. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yüküm. Karş.	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Raporlama	Dönem. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yüküm. Karş.	Bilançonun Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Borç Ve Gider Karşılıkları Kısmında	Finansal Durum Tablosu Kısa Vad. Yüküm. Bölümü Kısa Vad. Karş. Kısmı	Finansal Durum Tablosu Kısa Vad. Yüküm. Bölümü Kısa Vad. Karş. Kısmı

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.7.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Bu hesapta, belirlenen hükümlere göre ayrılan ve bir sene içerisinde ödeneceği tahmin edilen kıdem tazminatı karşılıkları takip edilir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak kıdem tazminatı karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden ölçerek kaydı gerçekleştirir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak kıdem tazminatı karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını her raporlama döneminin sonunda yeniden inceler ve bu raporlama dönemi itibariyle değerlendirirken birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT kıdem tazminatı karşılığı hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynak bölümünün borç ve gider karşılıkları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli karşılıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.84: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Değerleme	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Raporlama	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Borç Ve Gid. Karşılıkları. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Kısa Vad. Karşılıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Kısa Vad. Karşılıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.7.3. Maliyet Giderleri Karşılığı

Bu hesap, aylık maliyeti belirlemekte, gelecek aylarda kesin tahakkuk işlemi gerçekleştirilecek giderler ile aylık maliyetlere pay verilmesiyle alakalı giderlerle ilişkili tahmin edilen giderlerin karşılıklarının takip edildiği hesaptır.

Maliyet Giderleri Karşılığı hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak maliyet giderleri karşılıkları mukayyet bedeli ile ilk kayda işlemi gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden ölçerek kaydı gerçekleştirir.

Maliyet Giderleri Karşılığı hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler dönem sonu itibariyle maliyet giderleri karşılığı olarak ayrılmış olan karşılıkları mukayyet bedeli ile değerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını her raporlama döneminin sonunda yeniden inceler ve bu raporlama dönemi itibariyle değerlerken birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT maliyet giderleri karşılığı hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün borç ve gider karşılıkları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli karşılıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Maliyet Giderleri Karşılığı hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.85: Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Maliyet Giderleri Karşılığı	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Değerleme	Maliyet Giderleri Karşılığı	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin

Tablo 3.85: (Devam)

Raporlama	Maliyet Giderleri Karşılığı	Bilançonun	Kısa	Finansal	Finansal
		Vad.	Yab.	Durum	Durum
		Kaynklr.		Tablosunun	Tablosunun
		Bölümünün	Borç	Kısa Vad.	Kısa Vad.
		Ve	Gid.	Yükümlülklr.	Yükümlülklr.
		Karşılıklı.		Bölümünün	Bölümünün
		Kısımında		Kısa Vad.	Kısa Vad.
				Karşılıklar	Karşılıklar
				Kısımında	Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.7.4. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Bu hesap, kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının takip edildiği hesaptır.

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak diğer borç ve gider karşılıkları mukayyet bedeli ile ilk kayda işlemi gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden ölçerek kaydı gerçekleştirir.

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler dönem sonu itibariyle bu şekilde ayrılmış olan karşılıkları mukayyet bedeli ile değerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını her raporlama dönemi sonunda yeniden inceler ve bu raporlama itibariyle değerlerken birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Diğer Borç, Gider Karşılıkları hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün borç, gider karşılıkları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün kısa vadeli karşılıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.86: Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Borç Gid. Karş.	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Değerleme	Diğer Borç Gid. Karş.	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Raporlama	Diğer Borç Gid. Karş.	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynak Bölümünün Borç Ve Gid. Karş. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Kısa Vad. Karşılıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Kısa Vad. Karşılıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde meydana gelen ancak gelecek aylara ait gelirler ile faaliyet dönemine ait olup ödenmesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur.

3.4.8.1. Gelecek Aylara Ait Gelirler

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin olarak tahsil edilen gelirlerin bir seneden kısa süreye ait olan kısımları bu hesapta izlenir.

Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler gelecek aylara ait gelirler hesabına uygun gelirleri ilk kayda alma sırasında mukayyet bedeliyle kayda alır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek aylara ait gelirler hesabına uygun gelirleri ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler gelecek aylara ait gelirler hesabına uygun gelirleri yılsonunda değerlendirme işlemlerini gerçekleştirirken hesabının mukayyet değerine göre değerlendirme işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek aylara ait gelirler hesabına uygun gelirleri yılsonu değerlemesi sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

MSUGT gelecek aylara ait gelirler hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün ertelenmiş gelirler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak gelecek aylara ait gelirler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.87: Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gel. Aylara Ait Gelir.	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Gel. Aylara Ait Gelir.	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Gel. Aylara Ait Gelir.	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynkl. Bölümünün Gel. Aylara Ait Gelir. Ve Gider Tahak. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülkl. Bölümünün Ertelnmş. Gelirler Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülükler Bölümünün Ertelenmiş Gelirler Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.4.8.2. Gider Tahakkukları

Bu hesap, ödemesi gelecek aylarda yapılacak olan ve belgelendirilebilecek olan gider tahakkukların takip edildiği hesaptır.

Gider Tahakkukları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT gider tahakkukları hesabına uygun varlıkları ilk kayda alma sırasında ilgili varlığın mukayyet değeriyle kayıt işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS’de ise tahakkuk eden giderler ayrı bir hesapta bekletilmeyip doğrudan ilgili hesabın üzerine eklenerek kayda alınır.

Gider Tahakkukları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT gider tahakkukları hesabına uygun varlıkları dönem sonunda varlığın mukayyet değeriyle değerlemektedir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS’de ise tahakkuk eden giderler doğrudan ilgili varlığın üzerine eklendiği için bu hesapta herhangi bir değerlendirme gerçekleşmeyecektir.

MSUGT gider tahakkukları hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar gider tahakkukları hesabına uyan giderler doğrudan ilgili hesaplara aktarılır.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak gider tahakkukları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.88: Gider Tahakkukları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gid. Tahakk.	Mukayyet Bedel	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Değerleme	Gid. Tahakk.	Mukayyet Bedel	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Raporlama	Gid. Tahakk.	Bilançonun Kısa Vad. Yabancı Kaynak. Bölümünün Gelec. Ay. Ait Gel. Ve Gid. Tahakkukları Kısmında	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır

3.4.9. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Bu hesap, yukarıda tanımlanan hesapların dışında olan diğer kısa vadeli yabancı kaynakların yer aldığı hesaplardır.

Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubuna uygun kaynakların ilk kayda alma sırasında mukayyet bedelini esas almaktadır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesabına uygun kaynakların ilk kayda alınması sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.

Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubuna uygun kaynakların dönem sonlarında mukayyet bedelini esas alarak değerlendirme işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesabına uygun kaynakları dönem sonunda birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT diğer kısa vadeli yabancı kaynak hesapları bilançonun kısa vadeli yabancı kaynak bölümünün diğer kısa vad. yabancı kaynak kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün diğer kısa vadeli yükümlülükler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.89: Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğ. Kısa Vad. Yab. Kaynak	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Diğ. Kısa Vad. Yab. Kaynak	Mukayyet Bedel	GUD	GUD

Tablo 3.89: (Devam)

Raporlama	Diğ. Kısa Vad. Yab. Kaynak	Bilançonun Kısa Vad. Yab. Kaynklr Bölümünün Diğ. Kısa Vad. Yab. Kaynklr. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülklr. Bölümünün Diğ. Kısa Vad. Yükümlülklr. Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Kısa Vad. Yükümlülklr. Bölümünün Diğ. Kısa Vad. Yükümlülklr. Kısmında
-----------	----------------------------	---	---	---

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5. Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Analizi

Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsar.

3.5.1. Mali Borçlar

Bu grupta, bilanço tarihinde vadelerine bir seneden daha çok zaman kalan, finans kuruluşlarından alınmış kredilerle işletme tarafından borçlanmak amacıyla ihraç edilen, menkul değerler takip edilir.

3.5.1.1. Banka Kredileri

Banka kredileri hesabı, banka vb. finans kuruluşundan alınmış uzun vadeli kredilerin takip edildiği hesaptır.

Banka Kredileri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre banka kredileri hesabına uygun borçlar, ilk kayda alınması sırasında mukayyet değerlerine göre ölçülerek kayıtlara alınır.

BOBİ FRS'ye göre banka kredileri hesabına uyan yükümlülükler Bölüm 9 "Finansal araçlar ve Özkaynaklar" kısmında açıklanmıştır. Buna göre banka kredileri hesabına uyan yükümlülükler ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli üzerinden ölçülür.

TFRS'ye göre banka kredileri hesabına uygun finansal yükümlülüklerin ilk kayda alınması sırasında işletmeler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardı hükümlerine göre işlem maliyetlerini de ilave edilerek gerçeğe uygun değerinden ölçerek kayıtlarına alır.

Banka Kredileri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre banka kredileri hesabı VUK'un 285. maddesi hükümleri gereği mukayyet değerleriyle değerlendirilir, değerlendirme gününde banka kredisine tahakkuk eden faiz kâr/zarar hesaplarına aktarılır.

BOBİ FRS banka kredileri hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirirken varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedeli üzerinden değerler.

TMS/TFRS'ye göre banka kredileri hesabına uygun borçlanmalar etkin faiz yöntemiyle hesaplanmış olan itfa edilmiş maliyetleriyle değerlendirilir.

MSUGT Banka Kredileri hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün uzun vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Banka Kredileri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.90: Banka Kredileri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Banka Kredileri	Mukayyet Değer	Maliyet Değeri	GUD
Değerleme	Banka Kredileri	Mukayyet Değer	Maliyet Değeri	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli
Raporlama	Banka Kredileri	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynkl. Bölümünün Mali Borçlar	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vad. Yükümlülkl. Bölümünün Uzun Vad. Borçlanmalar	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vad. Yükümlülkl. Bölümünün Uzun Vad. Borçlanmalar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.1.2. Çıkarılmış Tahviller

Bu hesap, işletmelerin çıkardığı tahvillerden vadesi bir seneyi geçen tahvillerin takip edildiği hesaptır. İşletmelerin erken paraya dönüştürülebilen ve hisse senediyle değiştirilebilen tahviller çıkarması durumunda bunlara ait tutarlar ve nitelikler dipnotlarda ayrıca belirtilir.

Çıkarılmış Tahviller hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT’de çıkarılmış tahvillerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında tahvilin itibari değeri üzerinden kaydı gerçekleştirir.

BOBİ FRS ise çıkarılmış tahviller hesabına uygun finansal yükümlülükleri borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve ilk kayda alınması sırasında işlem maliyetlerinin de tahvilin değeri üzerine eklenerek kayda alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS’ye göre çıkarılmış tahviller hesabına uygun yükümlülükler ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer olarak piyasa alış fiyatı üzerinden kayda alınır. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dâhil edilir.

Çıkarılmış Tahviller hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de çıkarılmış tahviller hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken söz konusu bono ve senedin itibari değerine göre değerlendirme yapılır.

BOBİ FRS çıkarılmış tahviller hesabına uygun yükümlülükleri Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar kısmında borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve değerlendirme işlemini açıklamıştır. BOBİ FRS borçlanma aracı olarak yer alan finansal yükümlülükleri değerlendirirken itfa edilmiş maliyet değeri ile değerler.

TMS/TFRS’de çıkarılmış menkul kıymetler finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabına uyan tüm finansal araçlar etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplanan itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirme işlemi gerçekleştirilir.

MSUGT çıkarılmış tahviller hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün uzun vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Çıkarılmış Tahviller hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.91: Çıkarılmış Tahviller Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Çıkarılmış Tahv.	İtibari Değer	İşlem Maliyeti	İşlem Maliyeti

Tablo 3.91: (Devam)

Değerleme	Çıkarılmış Tahv.	İtibari Değer	İtfa Edilmiş Maliyet	İtfa Edilmiş Maliyet
Raporlama	Çıkarılmış Tahv.	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Mali Borçlar	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vad. Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vad. Borçlanmalar	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vad. Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vad. Borçlanmalar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.1.3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

Bu hesap, işletmeler tarafından çıkartılmış katılma intifa senetleri hricinde kalan vadelerine bir seneden daha fazla süresi olan diğer menkul değerlerin takip edildiği hesaptır.

Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT çıkarılmış diğer menkul kıymetleri ilk muhasebeleştirilmesi sırasında menkul kıymetin nominal değeri üzerinden kaydını gerçekleştirir.

BOBİ FRS ise işletmelerin çıkardığı menkul kıymetleri finansal yükümlülüklerden borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve ilk kayda alınması sırasında işlem maliyetlerinin de menkul kıymetin değeri üzerine eklenerek kayda alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre ise çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabına uygun yükümlülükler ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer olarak piyasa alış fiyatı üzerinden kayda alınır. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dahil edilir.

Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de çıkarılmış bono ve senetler hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken söz konusu bono ve senedin nominal değerine göre değerlendirilmesi yapılır. Döviz cinsinden çıkarılan menkul kıymetlerde değerlendirme işlemi nominal değer üzerinden kur değerlemesi yapılarak gerçekleştirilir.

BOBİ FRS çıkarılmış menkul kıymetler hesabına uygun yükümlülükleri Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar kısmında borçlanma aracı olarak sınıflandırmış ve değerlendirme işlemini açıklamıştır. BOBİ FRS borçlanma aracı olarak yer alan finansal yükümlülükleri değerlerken itfa edilmiş maliyet değeri ile değerler.

TMS/TFRS'de çıkarılmış menkul kıymetler finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabına uyan tüm finansal araçların etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplanan itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirme işlemi gerçekleştirilir.

MSUGT çıkarılmış diğer menkul kıymetler hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün uzun vadeli borçlanmalar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.92: Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	İtibari Değeri	İşlem maliyet	İşlem maliyeti
Değerleme	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	İtibari Değer	İtfa Edil. Maliy. Değeri	İtfa Edil. Maliy. Değeri
Raporlama	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Mali Borçlanmlar.	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vad. Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vad. Borçlanmalar	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vad. Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vad. Borçlanmalar

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.1.4. Diğer Mali Borçlar

Yukarıda bahsi geçen hesap kalemlerinin her hangi birisinin tanımlarına uymayan değerlerin takip edildiği hesaptır.

Diğer Mali Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT diğer mali borçlar ilk muhasebeleştirilmesi sırasında menkul kıymetin nominal değeri üzerinden kaydını gerçekleştirir.

BOBİ FRS ise işletmelerin diğer mali borçlarını finansal yükümlülüklerden finansal borç olarak sınıflandırmış ve ilk kayda alınması sırasında işlem maliyetlerinin de menkul kıymetin değeri üzerine eklenerek kayda alınmasını belirtmiştir.

TMS/TFRS'ye göre ise diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülükler ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer olarak piyasa alış fiyatı üzerinden kayda alınır. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dâhil edilir.

Diğer Mali Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülükleri değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken söz konusu borcun nominal değerine göre değerlendirilmesi yapılır. Döviz cinsinden diğer mali borçlar değerlendirme işlemi nominal değer üzerinden kur değerlendirilmesi yapılarak gerçekleştirilir.

BOBİ FRS diğer mali borçlar hesabına uygun yükümlülükleri Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar kısmında finansal borç olarak sınıflandırmış ve değerlendirme işlemini açıklamıştır. BOBİ FRS finansal borç olarak yer alan finansal yükümlülükleri değerlendirirken itfa edilmiş maliyet değeri ile değerler.

TMS/TFRS'de diğer mali borç hesabına uygun borçlar finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre diğer mali borçlar hesabında yer alan tüm finansal araçlar etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplanan itfa edilen maliyet değerleriyle değerlendirme işlemi gerçekleştirilir.

MSUGT diğer mali borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün mali borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün finansal yükümlülükler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Mali Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.93: Diğer Mali Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğ. Mali Borç.	İtibari Değeri	İşlem maliyet	İşlem maliyeti
Değerleme	Diğ. Mali Borç.	İtibari Değer	İtfa Edil. Maliyt. Değeri	İtfa Edil. Maliyt. Değeri
Raporlama	Diğ. Mali Borç.	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynak. Bölümünün Mali Borç.	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Finansal Yükümlülükler	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Finansal Yükümlülükler

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.2. Ticari Borçlar

Bu hesap grubunda bilanço tarihinden itibaren vadelerine bir seneden fazla süre bulunan ticari borçlar yer alır. Bağlı ortaklıklara ve iştiraklere olan ticari borçların tutarları bilanço dipnotlarında belirtilir.

3.5.2.1. Satıcılar

Satıcılar hesabı, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçların izlendiği hesaptır.

Satıcılar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren işletmeler, satıcılar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemini kısa vadeli yabancı kaynaklarda bulunan satıcılar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz borçları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümüne göre vadesi bir seneden daha uzun olan ticari borçlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari borçlar ilk defa finansal tablolara alınması sırasında işlem bedeli üzerinden muhasebeleştirir.

Ancak, önemli bir finansman bileşenine sahip olan ticari borçlar ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değerinin işlem fiyatından farklı olması durumunda bu borçlar başlangıçta işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerinden finansal tablolara alınır.

Satıcılar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmelerin bir yıldan uzun vadeli senetsiz borçları Vergi Usul Kanunu 285. maddesine göre mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Döviz türünden çek ya da senede bağlı olmayan borçlar ise borsa rayiciyle değerlemeye tabi tutulmalıdır.

BOBİ FRS, uzun vadeli borçlarını itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirir. Satıcılara olan borcun değişken bir faiz oranı olması durumunda faiz oranı, sözleşmeye göre belirlenen dönemin etkin faiz oranıdır.

TMS/TFRS'ye göre işletmeler, uzun vadeli ticari borçlarını değerlendirirken, kısa vadeli yabancı kaynakta bulunan kısa vadeli ticari borçlarıyla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlemelidir.

MSUGT Satıcılar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Satıcılar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.94: Satıcılar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Satıcılar	Mukayyet Değeri	İtfa Edilmiş Değeri	İşlem bedeli
Değerleme	Satıcılar	Mukayyet Değeri	İtfa Edil. Malyt. Bedeli	GUD veya İtfa Edil. Malyt. Bedeli
Raporlama	Satıcılar	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.2.2. Borç Senetleri

Bu hesap, işletmelerin faaliyetiyle ilgili tüm mal ve hizmet alımından kaynaklanan vadesine bir seneden daha fazla süresi olan senetli borçların takip edildiği hesaptır.

Borç Senetleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren işletmeler, borç senetleri hesabına uygun varlıklarını ilk muhasebeleştirme işlemini kısa vadeli yabancı kaynaklarda bulunan borç senetleri hesabıyla uyumlu bir şekilde nominal değerine göre gerçekleştirir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz borçları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümüne göre vadesi bir seneden daha uzun olan borç senetleri itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'ye göre borç senetleri ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerçekleştirilerek kayda alınmalıdır. İşlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerine ilave edilir.

Borç Senetleri hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre uzun vadeli senetli borçların dönem sonu değerlemesi VUK'un hükümlerine göre kısa vadeli borç senetleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Dönen varlıklarda yer alan alacak senetleri hesabında açıklanan değerlendirme esasları uzun vadeli borç senetleri hesabı için de geçerlidir.

BOBİ FRS, itfa değeriyle kayda alınan alacak senetlerinin dönem sonlarında gerçeğe uygun değeriyle değerlendirileceğini belirtmiştir. Buna göre uzun vadeli borç senetlerinin dönem sonu değerlendirme işlemleri gerçeğe uygun değeri üzerinden gerçekleştirilecektir.

TMS/TFRS'ye göre, değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan borç senetleri hesabıyla uyumlu olarak etkin faiz ile belirlenmiş itfa edilmiş maliyet bedeli bulunarak içindeki faiz çıkarılmakta ve kalan kısım hâsılat şeklinde kaydedilmektedir. Faiz gelirleriyse, önce ertelenmiş vade farkı geliri hesabında

izlenmekte, dönemlere isabet eden faiz gelirleri bu dönemlere uygun bir şekilde dağıtılarak, vade sonunda ise bu hesap kapanmaktadır.

MSUGT Borç Senetleri hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Borç Senetleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.95: Borç Senetleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Borç Senetleri	Nominal Değeri	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Borç Senetleri	Mukayyet Değeri	GUD	GUD Etkin faiz ile itfa edilmiş değeriyle
Raporlama	Borç Senetleri	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.2.3. Alınan Depozito ve Teminatlar

Bu hesap, işletme dışı kişilerin bir işi gerçekleştirmek için yapılan sözleşmelerden doğan depozito ve teminatların vadeleri bir seneden uzun olan kısımlarının takip edildiği hesaptır.

Alınan Depozito ve Teminatlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre alınan depozito ve teminatlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan alınan depozito ve teminatlar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de alınan depozito ve teminatlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların vadesi bir seneden daha uzun olan alınan depozito ve teminatlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS’de alınan depozito ve teminatlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 ‘Finansal Araçlar’ standardında açıklanmıştır. TFRS’nin bu standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal yükümlülükler ilk ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan diğer borçlar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Alınan Depozito ve Teminatlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de alınan depozito ve teminatların değerlendirilmesinde kısa vadeli yabancı kaynaklar değerlendirme ölçüleri kullanılır. Buna göre uzun vadeli alınan depozito ve teminatlar kısa vadeli yabancı kaynaklar gibi dönem sonunda mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Döviz cinsinden alınan depozito ve teminatların değerlendirilmesinde mukayyet bedeli, döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, alınan depozito ve teminatları Bölüm 9 ‘Finansal Araçlar ve Özkaynaklar’ kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirilir.

TMS/TFRS ise alınan depozito ve teminatların, kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan kısa vadeli diğer borçlarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlendirilmesini gerçekleştirir.

MSUGT alınan depozito ve teminatlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak alınan depozito ve teminatlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.96: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alın. Depoz. ve Teminatlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Alın. Depoz. ve Teminatlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli

Tablo 3.96: (Devam)

Raporlama	Alın. Depoz. ve Teminatlar	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında
-----------	----------------------------	--	--	--

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.2.4. Diğer Ticari Borçlar

Bu hesapta, yukarıdaki hesap kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınamayan bir seneyi aşan ticari borçların izlendiği hesaptır.

Diğer Ticari Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren işletmeler, diğer ticari borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemini kısa vadeli yabancı kaynaklarda bulunan diğer ticari borçlar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirir.

BOBİ FRS, senetli ve senetsiz borçları BÖLÜM 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında finansal araçlar olarak tanımlamış ve ilk kayda alma işlemini açıklamıştır. Finansal araçlar ve özkaynaklar bölümüne göre vadesi bir seneden daha uzun olan ticari borçlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari borçların ilk defa finansal tablolara alınması sırasında işlem bedeli üzerinden muhasebeleştirir. Ancak, önemli bir finansman bileşenine sahip olan ticari borçlar ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değerinin işlem fiyatından farklı olması durumunda bu borçlar başlangıçta işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerinden finansal tablolara alınır.

Diğer Ticari Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre tutan işletmelerin bir yıldan uzun vadeli senetsiz borçları Vergi Usul Kanunu 285. maddesine göre mukayyet değerleriyle

değerlenir. Döviz türünden çek ya da senede bağlı olmayan borçlar ise borsa rayiciyle değerlemeye tabi tutulmalıdır.

BOBİ FRS, uzun vadeli borçlarını itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler. Satıcılara olan borcun değişken bir faiz oranı olması durumunda faiz oranı, sözleşmeye göre belirlenen dönemin etkin faiz oranıdır.

TMS/TFRS'ye göre işletmeler, uzun vadeli ticari borçlarını değerlerken, kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan kısa vadeli ticari borçlarıyla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlemelidir.

MSUGT diğer ticari borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün ticari borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün ticari borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer ticari borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.97: Diğer Ticari Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Ticari Borçlar	Mukayyet Değeri	İtfa Edilmiş Değeri	İşlem bedeli
Değerleme	Diğer Ticari Borçlar	Mukayyet Değeri	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Diğer Ticari Borçlar	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ticari Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.3. Diğer Borçlar

Bu hesap grubunda, bir ticari işlem olmaksızın meydana gelen, vadeleri bir seneden fazla olan borçlar yer alır.

3.5.3.1. Ortaklara Borçlar

İşletmenin esas faaliyet konusu haricinde yaptığı işlemlerden dolayı ortaklara olan borcunun vadeleri bir seneden fazla süreli olan tutarları bu hesapta izlenir.

Ortaklara borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre ortaklara borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan ortaklara borçlar hesabıyla uyumlu bir şekilde mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de ortaklara borçlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında bir seneden daha uzun olan ortaklara borçlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli ortaklara borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklamıştır. Bu standartta göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal yükümlülükler ilk ölçümlenmelerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan diğer borçlar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Ortaklara borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de uzun vadeli ortaklara borçların değerlemesinde kısa vadeli yabancı kaynaklar değerlendirme ölçüleri kullanılır. Buna göre uzun vadeli ortaklara borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklar gibi dönem sonunda mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden ortaklara borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli ortaklara borçları Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer borçların, kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan kısa vadeli diğer borçlarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Ortaklara borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Ortaklara borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.98: Ortaklara borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ortaklara borçlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Ortaklara borçlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Ortaklara Borçlar	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.3.2. İştiraklere Borçlar

İşletmenin esas faaliyet konusu haricinde yaptığı işlemlerden kaynaklanan, iştiraklerine olan vadeleri bir seneden fazla süreli olan borçları bu hesapta izlenir.

İştiraklere Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre iştiraklere borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de iştiraklere borçlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir seneden daha uzun olan iştiraklere borçlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli iştiraklere borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklamıştır. Bu standartta göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal yükümlülükler ilk ölçümlenmelerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

İştiraklere Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

Uzun vadeli iştiraklere borçlar hesabı MSUGT’de belirtilen diğer borçlarla uyumlu şekilde mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden iştiraklere borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli iştiraklere borçlarını Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirir.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer borçların, kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan kısa vadeli diğer borçlarla paralel bir şekilde gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT İştiraklere Borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak İştiraklere Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.99: İştiraklere Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İştiraklere Borçlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	İştiraklere Borçlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	İştiraklere Borçlar	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.3.3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

Bağlı ortaklıklara borçlar hesabı, işletmenin sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklara olan borçlarının izlendiği hesaptır.

Bağlı ortaklıklara borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre bağlı ortaklıklara borçlar hesabının ilk kayda alma işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de bağlı ortaklıklara borçlar, Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir yıldan uzun olan bağlı ortaklardan alacaklar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli bağlı ortaklıklara borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardında açıklanmıştır. Bu standartta göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal yükümlülüklerin ilk ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de uzun vadeli bağlı ortaklara borçlar, ticari ve diğer borçların değerlendirme işlemleriyle uyumlu bir şekilde mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Yabancı para türünden diğer çeşitli borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, uzun vadeli bağlı ortaklara borçlarını Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise uzun vadeli diğer borçların, gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.100: Bağı Ortaklıklara Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Bağ. Ortak. Borçlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Bağ. Ortak. Borçlar	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Bağ. Ortak. Borçlar	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynklr. Bölümünün Diğ. Borçlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğ. Borçlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğ. Borçlar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.3.4. Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar

Bu hesap, kamuya olan vergi vb. borçlardan ertelenmiş ya da taksitlendirilmiş olan ve bir seneden uzun bir sürede ödenecek olan borçların takip edildiği hesaptır.

Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçların ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre kamuya olan ertelenmiş ya da taksitlendirilmiş borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de kamuya olan ertelenmiş ya da taksitlendirilmiş borçlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında vadesi bir seneden daha uzun olan ertelenmiş ya da taksitlendirilmiş borçlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de uzun vadeli borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklanmıştır. TFRS 9 "Finansal araçlar" standardına göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal yükümlülükler ilk ölçümlerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan diğer borçlar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT’de kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar hesabının değerlemesinde kısa vadeli yabancı kaynaklar değerlendirme ölçüleri kullanılır. Buna göre kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar dönem sonunda mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden diğer çeşitli borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçları Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerler.

TMS/TFRS ise bu borçların, gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.101: Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Kamuya Ol. Ertelnmş. veya Taksitlnrlmş. Borç.	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Kamuya Ol. Ertelnmş. veya Taksitlnrlmş. Borç.	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Kamuya Ol. Ertelnmş. veya Taksitlnrlmş. Borç.	Bilançonun Uzun Vad. Yabancı Kaynaklar Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.3.5. Diğer Çeşitli Borçlar

Ticari nitelikte olmayıp yukarıda anlatılan hesaplardan hiçbirinin kapsamına alınamayan çeşitli borçlar bu hesapta izlenir.

Diğer Çeşitli Borçlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre diğer çeşitli borçlar hesabının ilk muhasebeleştirme işlemi mukayyet değerine göre gerçekleştirilir.

BOBİ FRS'de diğer çeşitli borçlar, Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında diğer borçlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre diğer borçlar olarak sınıflandırılan finansal araçların ilk kayda alınması sırasında bir seneden daha uzun olan diğer çeşitli borçlar itfa edilmiş değeriyle ölçülür.

TMS/TFRS'de diğer çeşitli borçlar hesabı kapsamına giren tüm işlemler TFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında açıklamıştır. Bu standartta göre diğer borçlar grubunu oluşturan tüm finansal yükümlülükler ilk ölçümlenmelerinde vadesinin durumuna bakılmaksızın uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan diğer borçlar grubuyla uyumlu bir şekilde edinme maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Diğer Çeşitli Borçlar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'de diğer çeşitli borçlar hesabının dönem sonunda mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Döviz cinsinden borçların dönem sonu değerlemesinde mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden diğer çeşitli borçların dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS, diğer çeşitli borçları Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında yer alan hükümlere göre itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirilir.

TMS/TFRS ise diğer çeşitli borçları, gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyet değeri ile dönem sonu değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT diğer çeşitli borçlar hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün diğer borçlar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer borçlar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Çeşitli Borçlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.102: Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğ. Çeşit. Borç.	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD
Değerleme	Diğ. Çeşit. Borç.	Mukayyet Bedel	İtfa Edilmiş Değeri	GUD veya İtfa edilmiş maliyet Bedeli
Raporlama	Diğ. Çeşit. Borç.	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynaklar Bölümünün Diğ. Borçlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Borçlar Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.4. Alınan Avanslar

Satış sözleşmeleri ve başka sebeplerle alınan ve vadeleri bir yılı aşan avanslar bu bölüm kapsamındadır.

3.5.4.1. Alınan Sipariş Avansları

Satış sözleşmesine dayanılarak işletme tarafından mal ve hizmetin teslim edilmesinden önce tahsil edilen bir yılı aşan avanslar bu hesapta izlenir.

Alınan Sipariş Avansları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT alınan sipariş avansları ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS, alınan sipariş avansları ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Alınan sipariş avansları gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarını muhasebeleştirme işlemlerinde birbirleriyle uyumludur.

Alınan Sipariş Avansları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre alınan sipariş avansları mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet bedeli dikkate alınır. Yabancı para türünden alınan sipariş avanslarının dönem sonu değerlemesi döviz kuruna göre yapılacak kur değerlendirme sonucuna göre revize edilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de alınan sipariş avansları gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Alınan Sipariş Avansları hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün alınan avanslar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün alınan avanslar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Alınan Sipariş Avansları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.103: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Alınan Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Alınan Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Alınan Sipariş Avansları	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Alınan Avanslar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Alınan Avanslar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Alınan Avanslar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.4.2. Alınan Diğer Avanslar

Bu hesap, satış sözleşmesine dayanılarak işletme tarafından mal veya hizmetlerin teslim edilmesinden önce tahsil edilen ve vadeleri bir seneden uzun avansların takip edildiği hesaptır.

Alınan Diğer Avanslar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT alınan diğer avanslar ilk muhasebeleştirme sırasında, ulusal para biriminden olan mevduat hesaplarını mukayyet değeriyle, yabancı para cinsinden olan vadesiz mevduatları ise kayda alındığı günkü TCMB döviz alış kuru esas alınarak muhasebeleştirir.

BOBİ FRS ve TMS/IFRS, alınan diğer avanslar ilk muhasebeleştirme işlemini, gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir. Alınan diğer avanslar gerçeğe uygun değeri ilk muhasebeleştirme sırasında mukayyet değeriyle paralellik göstereceğinden standartlar ve MSUGT mevduat hesaplarının muhasebeleştirme işlemlerinde birbirleriyle uyumludur.

Alınan Diğer Avanslar hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre alınan diğer avanslar mukayyet değeriyle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet değeri, dönem sonu itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir.

BOBİ FRS ve TMS/IFRS'de alınan diğer avanslar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.

MSUGT Alınan Diğer Avanslar hesabını bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünün alınan avanslar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yükümlülükler bölümünün alınan avanslar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Alınan Diğer Avanslar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.104: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/IFRS
Ölçüm	Alınan Diğer Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Alınan Diğer Avanslar	Mukayyet Değer	GUD	GUD

Tablo 3.104: (Devam)

Raporlama	Alınan Diğer Avanslar	Bilançonun Vadeli Kaynaklar Bölümünün Avanslar Kısmında	Kısa Yabancı Alınan	Finansal Tablosunun Yükümlülükler Bölümünün Avanslar Kısmında	Durum Kısa Vadeli Alınan	Finansal Tablosunun Yükümlülükler Bölümünün Avanslar Kısmında	Durum Kısa Vadeli Alınan
-----------	-----------------------------	---	---------------------------	---	--------------------------------	---	--------------------------------

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.5. Borç ve Gider Karşılıkları

Bu grupta bulunan hesaplar, bilanço döneminde kesin bir şekilde ortaya çıkan ancak tutarlarının tam olarak belirlenemediği ya da tutarları belirlenmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği belirlenemeyen uzun vadeli borçların ya da giderlerin takibi için ayrılmış olan karşılıkları barındırır.

3.5.5.1. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Bu hesap, belirlenecek esaslar kapsamında ayrılmış olan kıdem tazminatları karşılıklarının takip edildiği hesaptır.

Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak kıdem tazminatı karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden ölçerek kaydı gerçekleştirir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak kıdem tazminatı karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını her raporlama dönemi sonunda yeniden inceler ve bu raporlama dönemi itibariyle değerlerken birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün borç ve gider karşılıkları kısmında raporlarken, standartlar

finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün uzun vadeli karşılıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.105: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Değerleme	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Raporlama	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Borç ve Gider Karşılıkları Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vadeli Karşılıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vadeli Karşılıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.5.2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Bu hesap, bir seneden daha uzun vadeleri olan diğer borçlar ve giderlerin karşılıklarının takip edildiği hesaptır.

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler tarafından hesaplanacak diğer borç ve gider karşılıkları mukayyet bedeli ile ilk kayıt işlemi gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını ilk kayda alma sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden ölçerek kaydı gerçekleştirir.

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT'ye göre işletmeler dönem sonu itibariyle bu şekilde ayrılmış olan karşılıkları mukayyet bedeli ile değerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılık hesaplarını her raporlama dönemi sonunda yeniden inceler ve bu raporlama dönemi itibariyle değerlerken birbirleriyle uyumlu bir şekilde en gerçekçi tahmin üzerinden değerlemesini gerçekleştirir.

MSUGT Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün borç ve gider karşılıkları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün uzun vadeli karşılıklar kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.106: Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Değerleme	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	Mukayyet Bedel	GUD En Gerçekçi Tahmin	GUD En Gerçekçi Tahmin
Raporlama	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	Bilançonun Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Bölümünün Borç ve Gider Karşılıkları Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vadeli Karşılıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Uzun Vadeli Karşılıklar Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.6. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Bu hesap gurubunda, bir yıldan daha uzun döneme ait peşin tahsil olunan gelirler ve faaliyet döneminde meydana gelip gelecek bilanço dönemlerinde tediye edilecek giderler takip edilir.

3.5.6.1. Gelecek Yıllara Ait Gelirler

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin olarak tahsil edilen gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımları bu hesapta izlenir.

Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT'ye göre işletmeler gelecek yıllara ait gelirler hesabına uygun gelirleri ilk kayda alma sırasında mukayyet bedeliyle kayda alır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek yıllara ait gelirler hesabına uygun gelirleri ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler gelecek yıllara ait gelirler hesabına uygun gelirleri yılsonunda değerlendirme işlemlerini gerçekleştirirken hesabının mukayyet değerine göre değerlendirme işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS ise gelecek yıllara ait gelirler hesabına uygun gelirleri yılsonu değerlemesi sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle kayda alır.

MSUGT gelecek yıllara ait gelirler hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün ertelenmiş gelirler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.107: Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gel. Yıllara Ait Gelirler	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Gel. Yıllara Ait Gelirler	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Gel. Yıllara Ait Gelirler	Bilançonun Uzun Vadeli Yab. Kaynaklar Bölümünün Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ertelenmiş Gelirler Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Ertelenmiş Gelirler Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.6.2. Gider Tahakkukları

Bu hesap, ödemesi gelecek bilanço dönemlerinde yapılacak ve belgelendirilecek olan gider tahakkuklarının takip edildiği hesaptır.

Gider Tahakkukları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

MSUGT gider tahakkukları hesabına uygun varlıkları ilk kayda alma sırasında ilgili varlığın mukayyet değeriyle kayıt işlemlerini gerçekleştirir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS'de ise tahakkuk eden giderler ayrı bir hesapta bekletilmeyip doğrudan ilgili hesabın üzerine eklenerek kayda alınır.

Gider Tahakkukları hesabı değerlendirme işlemi;

MSUGT gider tahakkukları hesabına uygun varlıkları dönem sonunda varlığın mukayyet değeriyle değerlemektedir.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS'de ise tahakkuk eden giderler doğrudan ilgili varlığın üzerine eklendiği için bu hesapta herhangi bir değerlendirme gerçekleşmeyecektir.

MSUGT Gider Tahakkukları hesabını bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünün Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları kısmında raporlarken, standartlar gider tahakkukları hesabına uyan giderler doğrudan ilgili hesaplara aktarılır.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Gider Tahakkukları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.108: Gider Tahakkukları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Gider Tahakkukları	Mukayyet Bedel	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
Değerleme	Gider Tahakkukları	Mukayyet Bedel	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Giderler Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır

Tablo 3.108: (Devam)

Raporlama	Gider Tahakkukları	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynaklar Bölümünün Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları Kısmında	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır	Gider Tahakkukları Hesabına Uyan Doğrudan İlgili Hesaplara Aktarılır
-----------	--------------------	--	--	--

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.5.7. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Bu hesap, uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında tanımlanmamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynakların yer aldığı kısımdır.

Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesaplarının ilk muhasebeleştirme işlemi;

MSUGT diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap grubuna uygun kaynakları ilk kayda alma sırasında mukayyet bedelini esas almaktadır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesabına uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.

Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesabının değerlendirme işlemi;

MSUGT diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap grubuna uygun kaynakları dönem sonlarında mukayyet bedelini esas alarak değerlendirme işlemlerini gerçekleştirilir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesabına uygun kaynakları dönem sonunda değerlendirme sırasında birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle gerçekleştirmektedir.

MSUGT diğer uzun vadeli yabancı kaynak hesapları bilançonun uzun vadeli yabancı kaynak bölümünün diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun uzun vadeli yükümlülükler bölümünün diğer uzun vadeli yükümlülükler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesaplarının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.109: Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesaplarının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Değerleme	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	Mukayyet Bedel	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	Bilançonun Uzun Vad. Yab. Kaynaklar Bölümünün Diğer Uzun Vad. Yab. Kaynaklar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Uzun Vadeli Yükümlülükler Bölümünün Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6. Özsermayenin Analizi

Özsermaye, işletmelerin sahipleri ya da ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yatırdıkları sermaye yatırımının tutarlarını gösteren ödenmiş sermayeyle sermaye yedeklerini, geçmiş yılların kâr ve zararlarını ve dönemin net kârını ya da zararını kapsar.

3.6.1. Ödenmiş Sermaye

Bu hesap grubunda, işletmelerin ana sözleşmelerinde işletme ortaklarının taahhüt ettiği sermayelerin ödenmiş kısmıyla geriye kalan ödenmemiş tutarı yer alır.

3.6.1.1. Sermaye

Bu hesapta, işletme için ayrılan ya da işletmelerin ana sözleşmelerinde bulunan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş olan sermaye tutarı bulunur. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda çıkarılmış sermaye gösterilir. Kayıtlı sermaye için belirlenen tavan, ayrıca dipnotlarda gösterilir.

Sermaye hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler sermayeler hesabına uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda almalıdırlar.

BOBİ FRS işletme sermayelerinin ilk kayda alınması sırasında doğrudan maliyetlerin çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen nakdin itibari değeri üzerinden kayda alınır.

TMS/TFRS'ye göre işletme sermayelerinin ilk kayda alınması sırasında sermaye hesabına uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

Sermaye hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler sermayeler hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlendirirler.

BOBİ FRS işletme sermayelerini değerlendirme sırasında Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında bulunan hükümlere göre gerçeğe uygun değeriyle değerlendirirler.

TMS/TFRS'ye göre işletme sermayelerinin değerlendirme sırasında sermaye hesabına uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

MSUGT Sermaye hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün ödenmiş sermaye kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün ödenmiş sermaye kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Sermaye hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.110: Sermaye Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Sermaye	Mukayyet Değer	İtibari Değer	GUD
Değerleme	Sermaye	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Sermaye	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Ödenmiş Sermaye Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Ödenmiş Sermaye Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Ödenmiş Sermaye Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.1.2. Ödenmemiş Sermaye

Bu hesap, İşletmeler için ayrılan ya da ortaklar tarafından yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş olan kısmın takip edildiği hesaptır.

Ödenmemiş Sermaye hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler ödenmemiş sermaye hesabına uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS, işletmelerin ödenmemiş sermayelerini ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alır.

TMS/TFRS'ye göre işletme sermayelerinin ilk kayda alınması sırasında sermaye hesabına uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

Ödenmemiş Sermaye hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler ödenmemiş Sermayeler hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlendirirler.

BOBİ FRS işletmenin ödenmemiş sermayelerini değerlendirme sırasında Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında bulunan hükümlere göre gerçeğe uygun değerini dikkate alır.

TMS/TFRS'ye göre işletmenin ödenmemiş sermayeleri değerlendirme sırasında hesaba uygun yükümlülükler gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

MSUGT ödenmemiş sermaye hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün ödenmiş sermaye kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün ödenmiş sermaye kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak ödenmemiş sermaye hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.111: Ödenmemiş Sermaye Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Ödenmemiş Sermaye	Mukayyet Değer	GUD	GUD

Tablo 3.111: (Devam)

Değerleme	Ödenmemiş Sermaye	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Ödenmemiş Sermaye	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Ödenmiş Sermaye Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Ödenmiş Sermaye Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Ödenmiş Sermaye Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.2. Sermaye Yedekleri

Sermaye yedekleri hesap grubu, sermaye hareketleri sebebiyle ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların takip edildiği hesap grubudur.

3.6.2.1. Hisse Senetleri İhraç Primleri

Hisse senetleri ihraç primleri hesabı, yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarların takip edildiği hesaptır.

Hisse Senetleri İhraç Primleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin hisse senetleri ihraç primlerinin ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Hisse Senetleri İhraç Primleri hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler hisse senetleri ihraç primleri hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlendirirler.

BOBİ FRS, hisse senetleri ihraç primleri hesabını değerlendirme sırasında Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında bulunan hükümlere göre gerçeğe uygun değeriyle değerlendirirler.

TMS/TFRS'ye göre hisse senetleri ihraç primleri değerlendirme sırasında hesaba uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

MSUGT Hisse Senetleri İhraç Primleri hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün sermaye yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün paylara ilişkin primler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Hisse Senetleri İhraç Primleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.112: Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Hisse Senetleri İhraç Primleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Hisse Senetleri İhraç Primleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Hisse Senetleri İhraç Primleri	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Sermaye Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Paylara İlişkin Primler Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Paylara İlişkin Primler Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.2.2. Hisse Senedi İptal Kârları

İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.

Hisse Senedi İptal Kârları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin hisse senedi iptal kârları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Hisse Senedi İptal Kârları hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler hisse senedi iptal kârları hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS, hisse senedi iptal kârları hesabını değerlendirme sırasında Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında bulunan hükümlere göre gerçeğe uygun değeriyle değerler.

TMS/TFRS'ye göre hisse senedi iptal kârları değerlendirme sırasında hesaba uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

MSUGT Hisse Senedi İptal Kârları hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün sermaye yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün paylara ilişkin primler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Hisse Senedi İptal Kârları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.113: Hisse Senedi İptal Kârları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Hisse Senedi İptal Kârları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Hisse Senedi İptal Kârları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Hisse Senedi İptal Kârları	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Sermaye Yedekleri Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Paylara İlişkin Primler Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Paylara İlişkin Primler Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.2.3. MDV Yeniden Değerleme Artışları

İşletmenin aktifinde yer alan maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen değer artışları bu hesapta izlenir.

MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT’ye göre gerçekleştiren işletmeler MDV yeniden değerlendirme artışları hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS, MDV yeniden değerlendirme artışları hesabını değerlendirme sırasında Bölüm 12 “Maddi Duran Varlıklar” kısmında yer alan hükümlere göre gerçeğe uygun değeriyle değerler.

TMS/TFRS’ye göre MDV yeniden değerlendirme artışları, değerlendirme sırasında hesaba uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

MSUGT MDV Yeniden Değerleme Artışlar hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün sermaye yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün yeniden değerlendirme yedeği kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak MDV Yeniden Değerleme Artışlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.114: M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlar	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Sermaye Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Yeniden Değerleme Yedeği Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Yeniden Değerleme Yedeği Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.2.4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucunda, bu sermayeden işletmeye isabet eden kısmı gösterir.

İştirakler Yeniden Değerleme Artışları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

İştirakler Yeniden Değerleme Artışları hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler iştirakler yeniden değerlendirme artışları hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlendirirler.

BOBİ FRS, iştirakler yeniden değerlendirme artışları hesabını değerlendirme sırasında Bölüm 11 "İştiraklerdeki Yatırımlar" kısmında yer alan hükümlere göre gerçeğe uygun değeriyle değerlendirir.

TMS/TFRS'ye göre iştirakler yeniden değerlendirme artışları değerlendirme sırasında hesaba uygun yükümlülükleri gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır.

MSUGT iştirakler yeniden değerlendirme artışları hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün sermaye yedekleri kısmında raporlarken, standartlarda ise BOBİ FRS finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün iştiraklerin kazanç ve kayıplarından paylar, TMS/TFRS ise finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak iştirakler yeniden değerlendirme artışları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.115: İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Sermaye Yedekleri Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün İştiraklerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynklr. Bölümünün Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılck. Birikmiş Diğ. Kapsamlı Gelirler veya Giderler Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.2.5. Diğer Sermaye Yedekleri

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedeklerinin izlendiği hesaptır.

Diğer Sermaye Yedekleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Diğer Sermaye Yedekleri hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler diğer sermaye yedekleri hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlendirirler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise diğer sermaye yedekleri hesabını değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirirler.

MSUGT diğer sermaye yedekleri hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün sermaye yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün yeniden değerlendirme yedeği kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Diğer Sermaye Yedekleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.116: Diğer Sermaye Yedekleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Sermaye Yedekleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Diğer Sermaye Yedekleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Sermaye Yedekleri	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Sermaye Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Yeniden Değerleme Yedeği Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Yeniden Değerleme Yedeği Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.3. Kâr Yedekleri

Bu hesap grubunda, kanunların, işletme sözleşmelerinin ya da ortaklıkların yetkilileri tarafından alınmış olan kararlar neticesinde, dağıtılmamış veya işletmelerde alıkonmuş kârlar gösterilir.

3.6.3.1. Yasal Yedekler

Bu hesap, ülkelerin kanun hükümleri sonucunda ayrılan yedeklerin gösterildiği hesaptır.

Yasal Yedekler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Yasal Yedekler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler yasal yedekler hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise yedekleri değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT yasal yedekler hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün kâr yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün kâr yedekleri kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Yasal Yedekler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.117: Yasal Yedekler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Yasal Yedekler	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Yasal Yedekler	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Yasal Yedekler	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.3.2. Statü Yedekleri

Bu hesap, işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan hükümler çerçevesinde ayrılmış olan yedeklerin takip edildiği hesaptır.

Statü Yedekleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Statü Yedekleri hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler yasal yedekler hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise yedekleri değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT statü yedekleri hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün kar yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün kar yedekleri kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Statü Yedekleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.118: Statü Yedekleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Statü Yedekleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Statü Yedekleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Statü Yedekleri	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.3.3. Olağanüstü Yedekler

Sermaye şirketlerinde Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan kârlar bu hesapta yer alır.

Olağanüstü Yedekler hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Olağanüstü Yedekler hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler olağanüstü yedekler hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise yedekleri değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT olağanüstü yedekler hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün kar yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün kar yedekleri kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak olağanüstü yedekler hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.119: Olağanüstü Yedekler Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Olağanüstü Yedekler	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Olağanüstü Yedekler	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Olağanüstü Yedekler	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Yedekleri Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısımında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.3.4. Diğer Kâr Yedekleri

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan kârdan ayrılan diğer yedekler bu hesapta izlenir.

Diğer Kâr Yedekleri hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Diğer Kâr Yedekleri hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler diğer kâr yedekleri hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise yedekleri değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT diğer kâr yedekleri hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün kâr yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün kâr yedekleri kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak diğer kâr yedekleri hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.120: Diğer Kâr Yedekleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Diğer Kâr Yedekleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Diğer Kâr Yedekleri	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Diğer Kâr Yedekleri	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.3.5. Özel Fonlar

Bu hesapta işletmelerde bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlarla başka amaçlarla ayrılmış olan fonlar takip edilir.

Özel Fonlar hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Özel Fonlar hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler özel fonlar hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise özel fonları değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT özel fonlar hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün kâr yedekleri kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün kâr yedekleri kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Özel Fonlar hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.121: Özel Fonlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Özel Fonlar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Özel Fonlar	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Özel Fonlar	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Kâr Yedekleri Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.4. Geçmiş Yıllar Kârları

3.6.4.1. Geçmiş Yıllar Kârları

Bu hesapta işletmenin geçmiş faaliyet dönemlerine ait olan karlar ile işletme sahip ya da ortaklarına dağıtılmamış olan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar izlenir.

Geçmiş Yıllar Kârları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Geçmiş Yıllar Kârları hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT’ye göre gerçekleştiren işletmeler geçmiş yıllar kârları hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise geçmiş yıl kârlarını değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT geçmiş yıllar kârları hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün geçmiş yıllar kârları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün geçmiş yıllar kârları/zararları kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Geçmiş Yıllar Kârları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.123: Geçmiş Yıllar Kârları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Geçmiş Yıllar Kârları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Geçmiş Yıllar Kârları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Geçmiş Yıllar Kârları	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Geçmiş Yıllar Kârları Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.5. Geçmiş Yıllar Zararları (-)

3.6.5.1. Geçmiş Yıllar Zararları

Bu hesapta işletmenin geçmiş faaliyet dönemlerine ait olan dönem net zararlarının tutarı izlenir.

Geçmiş Yıllar Zararları hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Geçmiş Yıllar Zararları hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler geçmiş yıllar zararları hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise geçmiş yıl zararlarını değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT geçmiş yıllar zararları hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün geçmiş yıllar zararları kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün geçmiş yıllar kârları/zararları kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Geçmiş Yıllar Zararları hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.123: Geçmiş Yıllar Zararları Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Geçmiş Yıllar Zararları	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Geçmiş Yıllar Zararları	Mukayyet Değer	GUD	GUD

Tablo 3.123: (Devam)

Raporlama	Geçmiş Yıllar Zararları	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Geçmiş Yıllar Kâr/ Zararları Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Geçmiş Yıllar Kâr/ Zararları Kısımında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Geçmiş Yıllar Kâr/ Zararları Kısımında
-----------	-------------------------	---	--	--

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.6. Dönem Net Kârı (Zararı)

Bu hesap grubunda işletmenin nihai faaliyet sonucunu gösteren hesaplar bulunur.

3.6.6.1. Dönem Net Kârı

Bu hesapta işletmenin faaliyette bulunduğu döneme ait olan vergi sonrası net kâr tutarı izlenir.

Dönem Net Kârı hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Dönem Net Kârı hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler dönem net kârı hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlendirirler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise dönem net kârlarını değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirirler.

MSUGT dönem net kârı hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün dönem net kârı(zararı) kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün dönem net kârı(zararı) kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Dönem Net Kârı hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.124: Dönem Net Kârı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Dönem Net Kârı	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Dönem Net Kârı	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Dönem Net Kârı	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Dnm. Net Kârı(Zararı) Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynklr. Bölümünün Dnm. Net Kârı(Zararı) Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Dönem Net Kârı(Zararı) Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

3.6.6.2. Dönem Net Zararı (-)

Bu hesapta işletmenin faaliyette bulunduğu döneme ait olan net zarar tutarı izlenir.

Dönem Net Zararı hesabı ilk muhasebeleştirilmesi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler bu hesaba uygun kaynaklarını ilk kayda alma sırasında mukayyet değeriyle ölçerek kayda alırlar.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de işletmelerin bu hesaba uygun kaynakları ilk kayda alınması sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır.

Dönem Net Zararı hesabı değerlendirme işlemi;

İşletme kayıtlarını MSUGT'ye göre gerçekleştiren işletmeler dönem net zararı hesabına uygun kaynaklarını mukayyet değeriyle değerlerler.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise dönem net zararlarını değerlendirme sırasında birbirleriyle uyumlu bir şekilde gerçeğe uygun değeriyle değerler.

MSUGT dönem net zararı hesabını bilançonun özkaynaklar bölümünün dönem net kârı(zararı) kısmında raporlarken, standartlar finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünün dönem net kârı(zararı) kısmında raporlanmasını belirtmiştir.

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan yola çıkarak Dönem Net Zararı hesabının ölçüm, değerlendirme ve raporlama esasları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.125: Dönem Net Zararı Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması

	Hesap	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Ölçüm	Dönem Net Zararı	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Değerleme	Dönem Net Zararı	Mukayyet Değer	GUD	GUD
Raporlama	Dönem Net Zararı	Bilançonun Özkaynaklar Bölümünün Dnm. Net Kârı(Zararı) Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Dnm. Net Kârı(Zararı) Kısmında	Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Bölümünün Dönem Net Kârı(Zararı) Kısmında

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

SONUÇ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin artışı ve sermaye piyasalarının gelişimi muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumu gerektirmiştir. Bu uyumu sağlamak için yapılan uluslararası çalışmalar sonucu muhasebe standartları ortaya çıkmıştır. Ancak bu standartların başarı sağlaması ülkelerin ulusal düzeydeki düzenlemelerine bağlıdır.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarının uluslararası uygulamalara uyumunun sağlanması için geçmişten günümüze birçok düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerden biri olan Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (BOBİ) için Finansal Raporlama Standardı 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlamıştır. Böylelikle MSUGT ile başlayan muhasebe uyumlaştırma çalışmalarına, daha sonra TMS/TFRS ile BOBİ FRS de eklenmiştir.

Bu çalışmada ölçme/değerleme ve raporlama konusu MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılmalı olarak açıklanmış, aralarındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Ortaya konulan bu farklılıkların temelinde MSUGT uygulayan işletmeler vergi mevzuatındaki “vergi için muhasebe” anlayışının; TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin “gerçeğe uygun muhasebe” anlayışının etkisi altında olması gösterilebilir.

Ölçme/Değerleme açısından BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT arasındaki farklılıkların sebebi Standartların, ölçme/değerleme amacının, işletmenin finansal durumunun gerçeğe uygun olarak sunulması iken; MSUGT’nin atıfta bulunduğu VUK’un temel amacının ise vergi alacağının tespit edilmesidir. Ayrıca VUK’ta yer alan değerlendirme hükümlerinin; her işletme için aynı nitelikte ve emredici olması, BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de ise ölçme/değerleme hükümlerinin ilkesel olması ve kıymetlerin değerlendirilmesinde birden fazla değerlendirme yöntemi sunması bu farklılıkların oluşmasına sebep olmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de varlık, kaynak, gelir ve gider tanımı MSUGT’ye göre farklılık gösterdiği için, MSUGT’ye göre varlık olarak kabul edilen bazı değerler, TMS uyarınca değerlemeye tabi tutulmaksızın gider olarak kaydedilmektedir. Bu

tanımlama farklılıkları ve yukarıda bahsedilen ölçme/değerleme farklılıkları işletmelerin mali raporlarında da farklılıklara sebep olmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki farklılıklar incelendiğinde, BOBİ FRS' nin ölçme/değerleme ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer ölçümünden ziyade tarihi maliyet ile ölçümleme esasları sunuyor olması ve BOBİ FRS' de vadeli alım ve satımlardaki vade farklarının, yalnızca bir yılı aşan vadelerde ayrıştırılması temel farklılıkların sebebi olarak gösterilebilir. Ayrıca BOBİ FRS'de uygulamaya alınmayan standartlar ve TMS/TFRS'ye kıyasla yapılan sadeleştirmeler nedeniyle mali raporlar formatında farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi KAYİK dışındaki büyük ve orta ölçekteki işletmelerin, finansal koşullarını, finansal performanslarını ve nakit akışlarını karşılaştırma imkânı vermektedir. Aynı zamanda, TMS/TFRS'de belirtilen bazı standartlara yer verilmemiş olması, değerlendirme farklarının genellikle kar veya zarara aktarılarak kapatılması vb. düzenlemeler, BOBİ FRS'nin uygulanmasının TMS/TFRS'den daha kolay olmasını sağlamaktadır. Bu durum mali tabloların hazırlanmasındaki mali yükün azaltılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu sayede BOBİ FRS, işletmeler için satın almalarda ve ortaklık anlaşmalarında, uluslararası müşterilere ulaşmada, finansman sağlamada ve finansal bilgilerin hazırlanmasını düzenlemede işletmelere kolaylıklar sağlayacaktır.

BOBİ FRS, MSUGT'nin gerçeğe uygun sunum kısmında oluşan eksik kısımlarını tamamlayıcı düzenlemeler barındırdığı görülmektedir. Ayrıca, BOBİ FRS sayesinde TMS/TFRS hükümlerinin büyük ve orta büyüklükte işletmeler tarafından daha kolay uygulanması mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, Hasan, Sedat YUMUŞAK, ve Esmen UYAR (2014), “Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi Ve Örnek Uygulamalar”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, (23), ss. 364–397.
- AĞCA, Ahmet (2003), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü: Türkiye Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Eskişehir.
- AĞCA, Ahmet ve Elçin DALKILIÇ (2015), “Muhasebe Meslek Mensupları Kobi’ler İçin Tfrs’ye Hazır Mı?” **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (39), ss. 1-20.
- AKBULUT, Yıldız Özerhan (2008), “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi” **Ankara SMMM Odası Yayını No: 59**, ss. 1–41.
- AKDOĞAN, M. Uğur (2013), “TFRS (IFRS) 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Haziran, ss. 109–124.
- AKDOĞAN, Nalan (2001), “IAS 39 Nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları”, **Gazi Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, (3), ss. 61–78.
- AKDOĞAN, Nalan (2010), “Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, (30), ss. 1–26.
- AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi AYDIN (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- AKGÜN, Ali İhsan (2013), “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**,

(58), ss. 77–96.

ALTINTAŞ, Nalân (2011), “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, (1), ss. 175–188.

ARIKAN, Yahya ve Batuhan GÜVEMLİ (2013), “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, (5), ss. 33–67.

ASLAN, Sinan (2008), **Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi İstanbul.

ATAMAN, Başak ve Hakan CAVLAK (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2(3), ss. 153–168.

AYSAN, Mustafa (2007), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi** (34) Nisan, ss. 51–56.

BAYRI, Osman (2010), “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (47), ss. 95–110.

BOBİ FRS (2017), **Büyük ve Küçük İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**.

ÇANAKÇIOĞLU, Mustafa (1998), **Uygulamalı Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul

.CENGİZ, Selim (2017), “Finansal Kiralama İşlemlerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları: TMS 17 ve VUK Kapsamında İncelenmesi”, **Global Journal of Economics and Business Studies**, 6(11), ss. 43–56.

DEMİREL Utku, Burcu ve Kemal GÜRSOY (2011), “Kobi’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, (103), ss. 19–42.

DİNÇ, Engin ve Oğuz Yusuf ATASEL (2016), “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, **KTÜ Sosyal Bilimler**

Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 12(6), ss. 267–283.

DOĞAN, Aziz (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 9(4), ss. 770-786.

DUMAN, Haluk ve Mehmet YÜCENURŞEN (2017), “TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Değer, Değerleme ve Ölçüm”, **Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences**, 3(10), ss. 1310-1325.

DURMUŞ, A. H. ve M. E. ARAT (2004), **İşletmelerde Muhasebe Örgütlemesi**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul.

DURMUŞ, Ahmet Fethi, Bilal SOLAK, ve Recep GÜNEŞ (2011), “KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanununda Değerleme İlkelerinin Karşılaştırılması ve Sonuçların Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 3(4), ss. 177–202.

ELİTAŞ, Cemal vd. (2008), **Osmanlı İmparatorluğu’nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

ERDAĞ, Nevzat (2006), **Mali Tablolar Ve Tekdüzen Hesap Planı El Kitabı**, Arıkan Yayınları, İstanbul.

ERGİN, Hüseyin (2010), **Muhasebeye Giriş**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya.

ERGİN, Numan Emre (2016), “Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, (418), ss. 9–20.

EROL, Mikail ve Muhsin ASLAN (2017), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, (12), ss. 55–86.

GENÇTÜRK, Mehmet, İsmail ÇELİK, ve Nagihan KARAMAN (2011), “Maddi Duran Varlıkların Kobi’ler İçin UFRS, Tam Set UFRS Ve Vergi Usul Kanunun’da (VUK) Arşlaştırılması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (14), ss. 269–290.

- GÖKÇEN, Gürbüz ve Erkan ÖZTÜRK (2017), “Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ Frs’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2(2), ss. 105–14.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 76(76), ss. 1–24.
- GÜCENME, Ümit ve Aylın ARSOY POROY (2006), “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (76), ss. 308–328.
- GÜVEMLİ, Oktay (2015), “Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen – Batılılaşmaya)”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, (9), ss. 5–17.
- GÜVEMLİ, Oktay, Arif AYTULUN, ve Bülent ŞİŞMAN (2013), “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, (4), ss. 19–49.
- HATİPOĞLU, Ayşe Gül (2012), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 12(24), ss. 185–216.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar (1970), **Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı**, Tisa Matba, Ankara.
- KALMIŞ, Halis ve Feyza DEREKÖY (2015), “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 12(1), ss. 123–45.
- KARABAYIR, Mehmet Emin ve Emrah ERTUGAY (2010), “Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 65(4), ss. 195–198.
- KATKAT ÖZÇELİK, Münevver (2017), “Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi

- Etkisi”, **Akademik Bakış Dergisi**, (60), ss. 396–413.
- KAYA, Hatice Pınar (2018), “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20(2), ss. 262–285.
- KAYA, Uğur ve Oğuz Yusuf ATASEL (2017), “Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 5(4), ss. 138–155.
- KAYA, Uğur ve Engin DİNÇ (2013), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 16(2), ss. 343–364.
- KIYMETLİ ŞEN, İlker ve Mehmet ÖZBİRECİKLİ (2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları ve Mevcut Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklılıklar Üzerine Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, ss. 462–484.
- KÖKBULUT, İsmail (2015), **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu**, Kayseri SMMO.
- ÖZERHAN, Yıldız ve S. YANIK (2012), **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, MU-DEN Yayın, Ankara.
- ÖZTÜRK, Erkan (2017), “Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, (93), ss. 594–617.
- PARLAKKAYA, Raif (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 4(7), ss. 118–139.
- PARLAKKAYA, Raif (2014), “Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslar Arası Muhasebe ve Finansal Raporlama

- Standartlarından Farklılıkları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, 12(1-2), ss. 343-360.
- SAYAR, Nihad (1958), “Türkiyede İkinci Muhasebe Kongresi Münasebetile”. **Muhasebe Mecmuası** 1(1), ss. 5-8.
- SAYAR, Zafer (2002), “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, 7(7), ss. 74-80.
- SEVİLENGÜL, Orhan (2007), **Genel Muhasebe**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara.
- SİPAHİ, Barış ve İsmail KÜÇÜK (2011), “Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, (1), ss. 181-193.
- SÜRMEİLİ, Fevzi (2009), **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- TOPÇU, Nuraydın ve Vedat DEMİRKOL (2015), “Sermaye Şirketlerinde Sermaye Artırım İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (65), ss. 137-146.
- TORAMAN, Cengiz ve Mehmet Fatih BAYRAMOĞLU (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı)**, Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006), ss. 457-480.
- TUĞAY, Osman (2015), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(2), ss. 167-187.
- TÜM, Kayahan (2018), “Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi”, **Journal of Politics, Economy and Management**, 1(1), ss. 49-61.
- UÇMA, Tuğba (2012), “Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları**

Dergisi, (2), ss. 145-178.

ULUSAN, Hikmet (2009), “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (44), ss. 149–164.

ULUSAN, Hikmet (2010), “Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları’nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 10(19), ss. 75–99.

VUK. (1961), **Vergi Usul Kanunu**.

YALKIN KOÇ, Yüksel (2006), **Genel Muhasebe ilkeleri ve uygulamalar**, Nobel Yayın dağıtım, Ankara.

YALKIN KOÇ, Yüksel, Volkan DEMİR, Defne DEMİR (2005), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (74), ss. 291–307.

YELGEN, Esin ve Süleyman UYAR (2018), “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, ss. 98–109.

YILDIZ, Murat (2016), “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, **Samsun SMMMO**, ss. 389.

ZOR, İsrail, Yusuf DİNÇ, Selim CENGİZ (2015), “İşletme Birleşmelerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları: UFRS/UMS ve VUK Kapsamında İncelenmesi”, **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 18(1), ss. 17-43.

Elektronik Kaynaklar

Accountancy Europe, <https://www.accountancyeurope.eu>, (04/12/2018)

BDDK, <https://www.bddk.org.tr>, (18/09/2018)

FASB, <https://www.fasb.org>, (21/09/2018)

IFAC, <https://www.ifac.org>, (10/11/2018)

KGK, <https://www.kgk.gov.tr>, (28/10/2018)

Sermaye Piyasası Kurulu, <https://www.spk.gov.tr>, (19/11/2018)

Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, <https://www.tsb.org.tr>, (20/09/2018)



DİZİN

-B-

Bobi Frs, İ, İi, İv, V, 7, 8, 30, 31, 33,
 34, 35, 36, 37, 48, 49, 52, 53, 54, 57,
 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67,
 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77,
 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87,
 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97,
 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105,
 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112,
 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119,
 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126,
 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133,
 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140,
 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147,
 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154,
 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161,
 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168,
 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175,
 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182,
 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189,
 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196,
 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203,
 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210,
 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217,
 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224,
 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231,
 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238,
 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245

Borsa Rayici, 33, 62, 70, 71, 73, 74,
 117, 119, 122

Bugünkü Değer, 35

-C-

Cari Maliyet, 35

-D-

Değerleme, 32, 33

Değerlerme, İ, İi, İv, V, 53, 54

-E-

Emsal Bedeli, 34

-G-

Gerçeğe Uygun Değer, 35

Gerçekleşebilir Değer, 35

Gvk, 15

-İ-

İtibari Değer, 34, 82, 84, 85, 87, 88, 90,
 169, 172, 173, 175, 176, 177

-K-

Kgk, 6, 8, 18, 25, 27, 28, 30, 31, 46, 64

-M-

Msugt, İ, İi, İv, V, Vi, 6, 7, 8, 33, 36,
 37, 38, 42, 43, 44, 45, 53, 54, 56, 59,
 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 70,
 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80,
 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90,
 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99,
 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106,
 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113,

- 114, 115, 116, 117, 118, 120, 121,
123, 124, 125, 126, 127, 128, 129,
130, 131, 132, 133, 134, 135, 136,
137, 138, 139, 140, 141, 142, 143,
144, 145, 146, 147, 148, 149, 150,
151, 152, 153, 154, 155, 156, 157,
158, 159, 160, 161, 162, 163, 164,
165, 166, 167, 168, 169, 170, 171,
172, 173, 174, 175, 176, 177, 178,
179, 180, 181, 182, 183, 184, 185,
186, 187, 188, 189, 190, 191, 192,
193, 194, 195, 196, 197, 198, 199,
200, 201, 202, 203, 204, 205, 206,
207, 208, 209, 210, 211, 212, 213,
214, 215, 216, 217, 218, 219, 220,
221, 222, 223, 224, 225, 226, 227,
228, 229, 230, 231, 232, 233, 234,
235, 236, 237, 238, 239, 240, 241,
242, 243, 244, 245
- Muhasebe Sistemi, 9, 10
- Muhasebe Standartları, 9, 10
- Mukayyet Değer, 34
- Ö-**
- Ölçme, İ, İi, İv, V, 32, 33
- R-**
- Raporlama, İ, İi, İv, V, 32, 33
- Rayiç Bedel, 34
- S-**
- Spk, 17, 25, 27, 46
- T-**
- Tarihi Maliyet, 35
- Tasarruf Değeri, 34, 82
- Tfrs, Vi, 7, 25, 27, 28, 30, 31, 35, 46,
54, 55, 56, 57, 58, 59, 64, 67, 72, 74,
79, 81, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 91,
96, 107, 109, 110, 112, 113, 115,
119, 124, 125, 147, 148, 150, 157,
158, 168, 171, 172, 173, 174, 175,
176, 177, 196, 205, 209, 210, 212,
213, 215, 244, 245
- Tms, İ, İi, İv, V, Vi, 6, 7, 8, 25, 26, 27,
28, 30, 33, 34, 35, 36, 37, 45, 46, 53,
54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 64,
65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74,
75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84,
85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94,
95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103,
104, 105, 106, 107, 108, 109, 110,
111, 112, 113, 114, 115, 117, 118,
119, 120, 121, 122, 123, 124, 125,
126, 127, 128, 129, 130, 131, 132,
133, 134, 135, 136, 137, 138, 139,
140, 141, 142, 143, 144, 145, 146,
147, 148, 149, 150, 151, 152, 153,
154, 155, 156, 157, 158, 159, 160,
161, 162, 163, 164, 165, 166, 167,
168, 169, 170, 171, 172, 173, 174,
175, 176, 177, 178, 179, 180, 181,
182, 183, 184, 185, 186, 187, 188,
189, 190, 191, 192, 193, 194, 195,
197, 198, 199, 200, 201, 202, 203,
204, 205, 206, 207, 208, 209, 210,

211, 212, 213, 214, 215, 216, 217,
218, 219, 220, 221, 222, 223, 224,
225, 226, 227, 228, 229, 230, 231,
232, 233, 234, 235, 236, 237, 238,
239, 240, 241, 242, 243, 244, 245

Tms/Tfrs, Ī, ĩi, ĩv, V, 6, 7, 8, 26, 28, 30,
33, 34, 36, 37, 45, 46, 53, 54, 55, 56,
57, 58, 59, 60, 61, 62, 64, 65, 66, 67,
68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77,
78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87,
88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97,
98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105,
106, 107, 108, 109, 110, 111, 112,
113, 114, 115, 117, 118, 119, 120,
121, 122, 123, 124, 125, 126, 127,
128, 129, 130, 131, 132, 133, 134,
135, 136, 137, 138, 139, 140, 141,
142, 143, 144, 145, 146, 147, 148,
149, 150, 151, 152, 153, 154, 155,
156, 157, 158, 159, 160, 161, 162,
163, 164, 165, 166, 167, 168, 169,
170, 171, 172, 173, 174, 175, 176,
177, 178, 179, 180, 181, 182, 183,
184, 185, 186, 187, 188, 189, 190,
191, 192, 193, 194, 195, 197, 198,
199, 200, 201, 202, 203, 204, 205,
206, 207, 208, 209, 210, 211, 212,
213, 214, 215, 216, 217, 218, 219,
220, 221, 222, 223, 224, 225, 226,

227, 228, 229, 230, 231, 232, 233,
234, 235, 236, 237, 238, 239, 240,
241, 242, 243, 244, 245

Ttk, 28, 56, 63, 72

-V-

Varlık, 29

Vuk, 8, 15, 33, 34, 35, 43, 55, 56, 57,
58, 59, 61, 62, 65, 66, 68, 69, 70, 71,
72, 73, 74, 77, 78, 80, 81, 82, 84, 85,
87, 88, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97,
98, 99, 100, 102, 103, 105, 106, 108,
110, 111, 113, 114, 115, 117, 118,
119, 120, 121, 122, 123, 124, 125,
126, 127, 128, 129, 130, 131, 132,
133, 134, 135, 136, 137, 138, 139,
141, 142, 143, 145, 146, 148, 149,
150, 152, 153, 154, 155, 157, 158,
160, 161, 163, 164, 166, 167, 169,
170, 172, 173, 174, 176, 177, 178,
180, 181, 182, 184, 185, 186, 188,
189, 190, 192, 193, 194, 195, 196,
197, 198, 200, 201, 203, 204, 205,
206, 208, 209, 211, 212, 214, 215,
217, 218, 219, 221, 222, 223, 224,
226, 227, 228, 230, 231, 232, 233,
235, 236, 237, 238, 239, 240, 241,
242, 243, 244

