



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FİNANSAL RAPORLAMADA ULUSLARARASI STANDARTLARA GEÇİŞ  
VE TÜRKİYE'DEKİ İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİSİ: ZİRAİ İLAÇ  
SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMA UYGULAMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Buse BURMACI**

**Niğde  
Temmuz, 2020**



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FİNANSAL RAPORLAMADA ULUSLARARASI STANDARTLARA GEÇİŞ  
VE TÜRKİYE'DEKİ İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİSİ: ZİRAİ İLAÇ  
SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMA UYGULAMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Buse BURMACI**

**Danışman: Prof. Dr. Haluk BENGÜ  
Üye: Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL  
Üye: Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR**

**Niğde  
Temmuz, 2020**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nın Finansal Raporlamaya Etkisi ve Bir Uygulama” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiği ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

/08/2020

**Buse BURMACI**

## ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında, bilgi ve deneyimleriyle bana yol gösteren, azimli bir şekilde çalışmam konusunda beni yüreklendiren, akademik yoğunluğuna rağmen ilgi ve desteğini benden esirgemeyen kıymetli hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Haluk BENGÜ'ye, teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamın uygulama aşamasında, uzakta olmasına rağmen bilgi ve desteğini benden esirgemeyen değerli abim KADİR GÜLÇİN'e teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek Lisans eğitimim boyunca eşsiz bilgi ve deneyimlerinden faydalandığım Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Muhasebe Finansman bilim dalındaki tüm hocalarıma saygı ve sevgilerimi sunarım.

Hayatımın her döneminde desteklerini hiçbir zaman benden esirgemeyen her konuda olduğu gibi tez çalışmamda da bana inanan, motive eden annem Ayşegül BURMACI, babam Hakkı BURMACI, kardeşlerim Ecem ve Emir'e ve nişanlım Hüseyin BAYRAK'a bu zorlu süreçte göstermiş oldukları ilgi ve destekleri için minnettarım.

Buse BURMACI

Niğde 2020

**ÖZET**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**FİNANSAL RAPORLAMADA ULUSLARARASI STANDARTLARA GEÇİŞ  
VE TÜRKİYE’DEKİ İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİSİ: ZİRAİ İLAÇ  
SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMA UYGULAMASI**

**BURMACI, Buse**  
**İşletme Anabilim Dalı**  
**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Haluk BENGÜ**  
**Temmuz 2020, 191 sayfa**

Ticari sınırların ortadan kalkması ve işletmelerin farklı ülkelerde faaliyet göstermesi, işletmelerin hem kendi muhasebe uygulamalarına hem de diğer ülkelerin muhasebe uygulamalarına uyum sağlamasını zorunlu kılmıştır. Bu doğrultuda Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yayınlanmıştır.

Türkiye’de ise UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) yayınlanmıştır. Ancak TMS/TFRS’yi bağımsız denetime tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) uygulamıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğini (MSUGT) finansal raporlama çerçevesi olarak belirlemiştir. İzleyen süreçte KGK kapsamlı bir düzenleme yaparak, TMS/TFRS uygulayan KAYİK’ler dışında bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacak olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlamak amacıyla hazırlanan BOBİ FRS’nin genel özelliklerinin incelenmesi ve BOBİ FRS’de yer alan ilkelerin MSUGT ve TMS/TFRS ile karşılaştırılması suretiyle MSUGT ve TMS/TFRS’ye göre BOBİ FRS’nin Türkiye’deki muhasebe uygulamalarına ne tür değişiklikler getirdiğinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

**Anahtar Sözcükler**

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS, TMS, TFRS, MSUGT

**ABSTRACT  
MASTER'S THESIS**

**THE TRANSITION TO INTERNATIONAL STANDARDS ON FINANCIAL  
REPORTING AND THE IMPACT ON BUSINESSES IN TURKEY:  
COMPANY APPLICATION OPERATING IN THE AGRICULTURAL DRUG  
SECTOR INDUSTRY**

**BURMACI, Buse**  
**Department of Business Administration**  
**Supervisor: Prof. Dr. Haluk BENGÜ**  
**July 2020, 191 pages**

The disappearance of commercial boundaries and the fact that businesses operate in different countries have called forth the necessity for businesses to adapt to both their own accounting practices and those of other countries. Accordingly, International Accounting and Financial Reporting Standards have been published.

In Turkey, the IAS/IFRS compatible with Turkey Accounting and Financial Reporting Standards has been published. However, TMS / TFRS has been implemented by the Institutions that are subject to independent auditing and which concern the public interest. KGK designated the General Communiqué on Accounting Practices (MSUGT) published in the Official Gazette dated 26.12.1992 and numbered 21447 for enterprises that do not apply TMS / TFRS. In the following period, the UPS made a comprehensive regulation and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (BOBİ FRS) that were to be applied in the preparation of the financial statements of the companies subject to independent audit, apart from the PIEs implementing TMS / TFRS, started on January 1, 2018. It was put into force after being published in the Official Gazette on July 29 2017, to be implemented during the period.

In this study, It is aimed to examine general characteristics of BOBİ FRS prepared to provide real, fitting and comparable information and to reveal what kind of changes BOBİ FRS has brought to accounting practices in Turkey over MSUGT ve TMS/TFRS, comparing the principles in BOBİ FRS with those in MSUGT and TMS/TFRS.

**Keywords**

Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities, FRS for LMEs, MSUGT, TAS/TFRS

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	xv
KISALTMALAR .....	xvi

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GİRİŞ

### İKİNCİ BÖLÜM

#### FİNANSAL RAPORLAMA VE FİNANSAL RAPORLAMA

#### STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ

2.1. FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI.....	3
2.1.1. Finansal Raporlamanın Amacı .....	5
2.1.2. Finansal Rapor Kullanıcıları.....	7
2.1.2.1. Yatırımcılar.....	7
2.1.2.2. Çalışanlar .....	8
2.1.2.3. Borç ve Kredi Veren Kurumlar .....	8
2.1.2.4. Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçi Firmalar .....	8
2.1.2.5. Yöneticiler .....	8
2.1.2.6. Hükümetler ve Kamu Kurumları .....	9
2.1.3. Finansal Raporların Kullanım Sınırları .....	9
2.1.4. Finansal Tablolar .....	10
2.1.4.1. Bilanço .....	10
2.1.4.2. Gelir Tablosu .....	11
2.1.4.3. Özkaynak Değişim Tablosu .....	13
2.1.4.4. Fon Akım Tablosu .....	13
2.1.4.5. Nakit Akım Tablosu.....	14
2.1.4.6. Satışların Maliyeti Tablosu .....	15
2.1.4.7. Kar Dağıtım Tablosu.....	16
2.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ .....	16
2.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci .....	17
2.2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar Yürüten Dünya Çapındaki Kurum ve Kuruluşlar .....	20

2.2.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)...	20
2.2.1.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) .....	22
2.2.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....	23
2.2.1.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) .....	24
2.2.1.1.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) .....	25
2.2.1.1.6. Avrupa Birliği (AB).....	26
2.2.1.1.7. Birleşmiş Milletler (BM).....	27
2.2.1.1.8. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) .....	28
2.2.2. Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci .	28
2.2.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yürütülen Çalışmalar .....	31
2.2.2.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	32
2.2.2.1.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	32
2.2.2.1.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	32
2.2.2.1.4. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	33
2.2.2.1.5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (SPK).....	33
2.2.2.1.6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	34
2.2.2.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (TMUDESK).....	34
2.2.2.1.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (TMSK).....	34
2.2.2.1.9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	35
2.2.2.1.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	36

2.2.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci .....	36
---	----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

3.1. BOBİ FRS'NİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ .....	39
3.2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NIN GENEL ÖZELLİKLERİ .....	40
3.3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NI UYGULAYACAK OLAN İŞLETMELER VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETME AYRIMI .....	41
3.4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NDA BÜYÜK İŞLETMELER İÇİN GETİRİLEN İLAVE YÜKÜMLÜLÜKLER .....	42
3.5. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NIN BÖLÜMLERİ .....	44
3.5.1. BOBİ FRS Kapsamında Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar.....	44
3.5.1.1. Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri .....	45
3.5.1.2. Genel Finansal Raporlama İlkeleri .....	46
3.5.1.3. Standart Kapsamında Düzenlenecek Finansal Tablolar ve Temel Özellikleri .....	49
3.5.1.3.1. Finansal Durum Tablosu .....	49
3.5.1.3.2. Kâr veya Zarar Tablosu .....	50
3.5.1.3.3. Özkaynak Değişim Tablosu .....	51
3.5.2. BOBİ FRS Kapsamında Nakit Akış Tablosu .....	51
3.5.2.1. Nakit Akış Tablosunun Sunumu.....	51
3.5.2.1.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları .....	52
3.5.2.1.2. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları ..	52
3.5.2.1.3. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları .....	52
3.5.3. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar .....	53
3.5.3.1. Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması.....	53
3.5.3.2. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler .....	53

3.5.3.2.1. Geriye Dönük Uygulama.....	54
3.5.3.2.2. Muhasebe Politikasındaki Değişikliklerin Açıklanması	54
3.5.3.3. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler .....	55
3.5.3.4. Yanlışlar .....	55
3.5.3.4.1. Geriye Dönük Düzeltme.....	56
3.5.3.4.2. Geçmiş Dönem Yanlışlarına İlişkin Açıklamalar .....	56
3.5.3.5. İlave Finansal Durum Tablosunun Sunulması .....	57
3.5.4. BOBİ FRS Kapsamında Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar .....	57
3.5.4.1. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren ve Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar .....	57
3.5.4.1.1. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar .....	57
3.5.4.1.2. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar .....	58
3.5.5. BOBİ FRS Kapsamında Hasılat .....	58
3.5.5.1. Hasılatın Kayda Alınması .....	58
3.5.5.2. Hasılatın Ölçümü .....	59
3.5.5.3. Mal Satışında Hasılat .....	59
3.5.5.4. Hizmet Sunumunda Hasılat.....	60
3.5.5.5. İnşa Sözleşmelerinde Hasılat.....	60
3.5.5.6. Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları .....	61
3.5.6. BOBİ FRS Kapsamında Stoklar .....	61
3.5.6.1. Stokların Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	62
3.5.6.2. Ortak Ürün ve Yan Ürün Kavramları .....	63
3.5.6.3. Stok Maliyetleri Ölçüm Teknikleri.....	63
3.5.6.4. Stok Maliyetlerinin Hesaplanma Yöntemleri.....	63
3.5.6.5. Stok Değer Düşüklüğü .....	64
3.5.7. BOBİ FRS Kapsamında Tarımsal Faaliyetler .....	64
3.5.7.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi .....	65
3.5.7.2. Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi .....	65
3.5.8. BOBİ FRS Kapsamında Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi .....	66
3.5.8.1. Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi.....	66
3.5.8.2. İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme.....	66

3.5.9. BOBİ FRS Kapsamında Finansal Araçlar ve Özkaynaklar .....	67
3.5.9.1. Finansal Varlık ve Yükümlülükler .....	68
3.5.9.1.1. Alacaklar ve Borçlar .....	68
3.5.9.1.2. Borçlanma Araçları .....	68
3.5.9.1.3. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar .....	68
3.5.9.1.4. Diğer Finansal Araçlar .....	69
3.5.9.1.5. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	69
3.5.9.1.6. Finansal Varlıkların ve Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması .....	70
3.5.9.2. Özkaynaklar .....	70
3.5.9.2.1. Payların İlk İhracı .....	70
3.5.9.2.2. İşletmenin Kendi Paylarını Satın Alması .....	71
3.5.9.2.3. Ortaklara Yapılan Dağıtımlar .....	71
3.5.10. BOBİ FRS Kapsamında İştiraklerdeki Yatırımlar .....	71
3.5.10.1. İştiraklerin İlk Muhasebeleştirilmesinde Ölçüm .....	72
3.5.10.2. İştiraklerin İlk Muhasebeleştirmeden Sonraki Ölçümü .....	72
3.5.11. BOBİ FRS Kapsamında Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar .....	73
3.5.11.1. Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler .....	73
3.5.11.2. Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar .....	74
3.5.11.3. Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler .....	74
3.5.12. BOBİ FRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar .....	75
3.5.12.1. Maddi Duran Varlıkların Kapsamı ve İlk Kaydı .....	75
3.5.12.2. Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablolara İlk Kaydından Sonraki Ölçümü .....	76
3.5.12.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması .....	77
3.5.12.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	78
3.5.12.5. Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması .....	78
3.5.13. BOBİ FRS Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	78
3.5.13.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kaydı ve Ölçümü .....	79
3.5.13.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kaydından Sonraki Ölçümü .....	79
3.5.13.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Sınıf Değişikliği .....	80
3.5.13.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması .....	80

3.5.14. BOBİ FRS Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	81
3.5.14.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kapsamı ve İlk Kaydı .....	81
3.5.14.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kaydından Sonraki Ölçümü .....	82
3.5.14.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa .....	82
3.5.14.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğüne Uğraması .....	82
3.5.14.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması .....	83
3.5.15. BOBİ FRS Kapsamında Kiralamalar .....	83
3.5.15.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması .....	83
3.5.15.2. Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü .....	84
3.5.15.2.1. Finansal Kiralama .....	84
3.5.15.2.2. Geleneksel Kiralama .....	84
3.5.15.3. Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü .....	84
3.5.15.3.1. Finansal Kiralama .....	85
3.5.15.3.2. Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler .....	85
3.5.15.3.3. Geleneksel Kiralama .....	85
3.5.15.4. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri .....	85
3.5.16. BOBİ FRS Kapsamında Devlet Teşvikleri .....	86
3.5.17. BOBİ FRS Kapsamında Borçlanma Maliyetleri .....	87
3.5.17.1. Borçlanma Maliyetlerinin Kayda Alınması .....	87
3.5.18. BOBİ FRS Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	87
3.5.18.1. Değer Düşüklüğü Zararının Muhasebeleştirilmesi .....	88
3.5.18.2. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi .....	89
3.5.19. BOBİ FRS Kapsamında Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar .....	89
3.5.19.1. Karşılıklar .....	89
3.5.19.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler .....	90
3.5.19.3. Şarta Bağlı Varlıklar .....	91
3.5.20. BOBİ FRS Kapsamında Yabancı Para Çevrim İşlemleri .....	91
3.5.20.1. Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi .....	91

3.5.20.2. Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri .....	92
3.5.20.3. Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması.....	92
3.5.21. BOBİ FRS Kapsamında İş Birleşmeleri.....	93
3.5.21.1. İş Birleşmelerinin Tanımlanması.....	93
3.5.21.2. İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi .....	93
3.5.21.3. Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmeleri .....	94
3.5.22. BOBİ FRS Kapsamında Konsolide Finansal Tablolar .....	94
3.5.22.1. Bağlı Ortaklıklar .....	94
3.5.22.2. Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi.....	95
3.5.22.2.1. Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerin Bağlı Ortaklıklarındaki Yatırımları.....	95
3.5.22.2.2. Büyük İşletmelerin Bağlı Ortaklıklarındaki Yatırımlar	95
3.5.22.3. Münferit Finansal Tablolar.....	96
3.5.22.4. Konsolidasyonda Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması .	96
3.5.22.5. Aynı Raporlama Tarihi.....	97
3.5.22.6. Ölçüm.....	97
3.5.23. BOBİ FRS Kapsamında Gelir Üzerinden Alınan Vergiler .....	97
3.5.23.1. Dönem Vergisi.....	98
3.5.23.2. Ertelenmiş Vergi.....	98
3.5.23.2.1. Ertelenmiş Verginin Kayda Alınması .....	98
3.5.23.2.2. Vergiye Esas Değer.....	99
3.5.23.2.3. Geçici Farklar .....	99
3.5.23.2.4. Ertelenmiş Verginin Ölçümü.....	99
3.5.23.2.5. Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu ....	100
3.5.24. BOBİ FRS Kapsamında Ara Dönem Finansal Raporlama.....	100
3.5.24.1. Ara Dönem Finansal Raporların Unsurları .....	100
3.5.24.2. Ara Dönem Finansal Raporlarda Yer Verilmesi Gereken Hususlar .....	101
3.5.24.3. Ölçüm ve Kayda Alma.....	102
3.5.24.4. Tahminlerin Kullanımı.....	102
3.5.24.5. Yayınlanmış Olan Ara Dönem Finansal Tabloların Düzeltilmesi .....	103

3.5.25. BOBİ FRS Kapsamında Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama .....	103
3.5.25.1. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi .....	104
3.5.25.1.1. Finansal Durum Tablosunun Düzeltilmesi.....	104
3.5.25.1.2. Kâr veya Zarar Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi.....	105
3.5.25.1.3. Nakit Akış Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi .....	105
3.5.25.2. Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi.....	105
3.5.26. BOBİ FRS Kapsamında Dipnotlar.....	105
3.5.26.1. Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler .....	105
3.5.26.2. Dipnotlarda Yer Alması Gereken Bilgiler.....	106
3.5.27. BOBİ FRS Kapsamında Geçiş Hükümleri .....	106
3.6. BOBİ FRS VE TMS/TFRS ARASINDAKİ FİNANSAL RAPORLAMAYI ETKİLEYECEK TEMEL FARKLILIKLARIN BELİRLENMESİ .....	106
3.6.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar Bölümündeki Farklılıklar.....	108
3.6.2. Hasılat.....	109
3.6.3. Stoklar .....	110
3.6.4. Tarımsal Faaliyetler .....	112
3.6.5. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi.....	112
3.6.6. Finansal Araçlar .....	112
3.6.7. İştiraklerdeki Yatırımlar ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar.....	113
3.6.8. Maddi Duran Varlıklar .....	114
3.6.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	115
3.6.10. Kiralamalar .....	116
3.6.11. Devlet Teşvikleri.....	116
3.6.12. Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	117
3.6.13. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar .....	117
3.6.14. İş Birleşmeleri.....	118
3.6.15. Konsolide Finansal Tablolar.....	118
3.6.16. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler .....	119

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ZİRAİ İLAÇ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI .....	124
4.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ .....	124
4.3. ÇALIŞMANIN UYGULANDIĞI İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ ...	126
4.4. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	127
4.4.1. Bir Yıdan Kısa Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ....	127
4.4.1.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Bir Yıdan Kısa Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	127
4.4.1.2. TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıdan Kısa Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	128
4.4.2. Bir Yıdan Uzun Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ...	130
4.4.2.1. MSUGT Göre Bir Yıdan Uzun Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	130
4.4.2.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıdan Uzun Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	130
4.4.3. Hizmet Sunumlarına İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	132
4.4.3.1. MSUGT'ye Göre Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	133
4.4.3.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	134
4.5. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	136
4.5.1. Bir Yıdan Kısa Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi.....	136
4.5.1.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Bir Yıdan Kısa Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi .....	136
4.5.1.2. TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıdan Kısa Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi .....	137
4.5.2. Bir Yıdan Uzun Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi .....	139
4.5.2.1. MSUGT Göre Bir Yıdan Uzun Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi .....	139
4.5.2.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıdan Uzun Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi .....	140
4.5.3. Stokların Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Muhasebeleştirilmesi.....	141
4.5.3.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Tam Maliyet Yönteminde Satışların Maliyeti ve Brüt Kârın Hesaplanması.....	142

4.5.3.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Normal Maliyet Yönteminde Satışların Maliyeti ve Brüt Kârın Hesaplanması .....	143
4.6. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	146
4.6.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması .....	146
4.6.1.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınmasına İlişkin Uygulama Örneği 1 .....	146
4.6.1.1.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması .....	146
4.6.1.1.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması .....	147
4.6.1.2. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınmasına İlişkin Uygulama Örneği 2 .....	148
4.6.1.2.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması .....	149
4.6.1.2.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması .....	149
4.6.2. Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	150
4.6.2.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	150
4.6.2.2. TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	151
4.6.3. Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	152
4.6.3.1. MSUGT'ye Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	152
4.6.3.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	152
4.6.4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	153
4.6.5. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi .....	154
4.6.5.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi .....	155

4.6.5.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi .....	156
4.6.6. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilmesi ....	157
4.6.6.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilmesi .....	157
4.6.6.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilmesi.....	158
4.6.7. Maddi Duran Varlıklarda Takas İşleminin Muhasebeleştirilmesi .....	160
4.6.7.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Takas İşleminin Muhasebeleştirilmesi .....	161
4.6.7.2. TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Takas İşleminin Muhasebeleştirilmesi .....	161

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**SONUÇ VE ÖNERİLER**

<b>KAYNAKÇA</b> .....	175
<b>EKLER</b> .....	185
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	191

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> BOBİ FRS bölümlerinin TMS/TFRS’de karşılığı olan standartlar .....	107
<b>Tablo 2:</b> Tam set TMS/TFRS ve BOBİ FRS arasındaki farklılıklar .....	120
<b>Tablo 3:</b> MSUGT 01.01.2018-31.12.2018 tarihli bilançosu .....	163
<b>Tablo 4:</b> BOBİ FRS 01.01.2018-31.12.2018 tarihli bilançosu .....	164
<b>Tablo 5:</b> TMS/TFRS 01.01.2018-31.12.2018 tarihli bilançosu .....	165
<b>Tablo 6:</b> MSUGT- BOBİ FRS- TMS/TFRS farklılıklar tablosu.....	166
<b>Tablo 7:</b> 2018 yılına ait MSUGT göre gelir tablosu.....	167
<b>Tablo 8:</b> 2018 yılına ait BOBİ FRS'ye göre gelir tablosu.....	169
<b>Tablo 9:</b> 2018 yılına ait TMS/TFRS'ye göre gelir tablosu.....	170
<b>Tablo 10:</b> MSUGT- BOBİ FRS-TMS/TFRS farklılıklar tablosu.....	171

## KISALTMALAR

- AB:** Avrupa Birliği
- BDDK:** Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
- BM:** Birleşmiş Milletler
- BOBİ FRS:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
- FAF:** Finansal Muhasebe Vakfı
- FASB:** Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- FEE:** Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- IAS:** Uluslararası Muhasebe Standartları
- IASB:** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- IASC:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- IFAC:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- IFRIC:** Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
- IFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- IOSCO:** Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
- ISAR:** Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu
- KAYİK:** Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
- KGK:** Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- KİT:** Kamu İktisadi Teşekkülleri
- MB:** Maliye Bakanlığı
- MSUGT:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- OECD:** Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
- SAC:** Standart Danışma Konseyi
- SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu
- TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- TMUDESK:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali  
Müşavirler Odaları Birliği
- UFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
- UMS:** Uluslararası Muhasebe Standardı
- YFRÇ:** Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve uluslararası ticaretin hız kazanması neticesinde ülkeler arası etkileşim artmış ve işletmeler uluslararası arenada faaliyet göstermeye başlamıştır. İşletmelerin uluslararası piyasaya açılması ve farklı ülkelerde faaliyet göstermesi nedeniyle işletmelerin hem kendi muhasebe uygulamalarına hem de faaliyette bulunduğu ülkelerin muhasebe uygulamalarına uyum sağlama zorunlulukları kaçınılmaz olmuştur. İşletmelerin farklı ülke mevzuatlarına uyum sağlama ve finansal tablolar hazırlamaları finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgi elde etmesini zorlaştırmıştır. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasına engel teşkil eden bu durumun ortadan kaldırılması amacıyla dünya genelinde kabul edilebilir ortak bir dil oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” yayınlanmıştır.

Türkiye’de ise muhasebe alanındaki gelişmelere bakacak olursak, daha çok önceki dönemlerde ticari ve siyasi ilişki içerisinde olduğumuz ülkelerin etkisi altında kaldığı görülmüştür. İlerleyen dönemlerde ise dünya çapında yaşanan gelişmelere uyum sağlamak, uluslararası finansal piyasalarda faaliyette bulunan işletmelerin finansal bilgi ihtiyacını karşılamak ve muhasebe uygulamalarında ortak bir dil oluşturmak amacıyla finansal raporlama alanında standartlaşma çalışmalarına başlanmıştır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarının standartlaşma çalışmaları sonucunda “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından UMS/IFRS kapsamında “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları” yayınlanmıştır. İzleyen süreçte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun görevlerini devralan Kamu Gözetimi Kurumu TMS/IFRS’lere uygun finansal tablo hazırlamanın zor olması ve uzmanlık gerektirmesi nedeniyle 2014 yılında almış olduğu karar doğrultusunda TMS/IFRS uygulamalarını bağımsız denetimden ayrıştırarak sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar ile sınırlandırmıştır. UMS/IFRS’nin tercümesi olan TMS/IFRS izleyen zaman içerisinde ülkemiz şartlarına göre yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler neticesinde ülkemizin şartlarına uygun anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir yerel bir muhasebe standardı oluşturulmak amacıyla KGK tarafından 29.07.2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete ile “Büyük ve Orta Boy

İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” yayınlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki boşluğu doldurmak amacıyla yayınlanan BOBİ FRS, büyük ve orta boy işletme olma kriterlerini sağlayan, bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/TFRS uygulamalarının dışında kalan işletmelerin uygulayacağı finansal raporlama çerçevesidir. TMS/TFRS gibi BOBİ FRS’de AB Direktifleri ile uyumlu bir standart olmasına rağmen her iki standart arasında ölçme, muhasebeleştirme ve raporlama konularında farklılıklar vardır. Bu çalışma ile standart setleri arasındaki farklılıkların belirlenmesi ve bu farklılıkların finansal raporlama üzerindeki muhtemel etkilerinin örnek uygulamalar ile ortaya konulması amaçlanmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde finansal raporlama kavramı, finansal raporlamanın amaçları, finansal tablolar, finansal tabloların nitelikleri, finansal rapor kullanıcıları, finansal raporlama standartları ve bu standartların gelişim süreçleri incelenmiştir.

İkinci bölümünde ise BOBİ FRS’nin gelişim süreci incelenmiş ve BOBİ FRS’nin bölümleri ayrı ayrı ele alınarak TMS/TFRS arasındaki uygulama farklılıkları ortaya konulmuştur.

Son olarak üçüncü bölümünde ise kimya sanayinde faaliyet gösteren bir işletmeye ait finansal verilerden faydalanılarak hasılat, stoklar ve maddi duran varlıklar ele alınmış ve bu kalemlere ilişkin uygulama farklılıkları örnek uygulamalar ve yevmiye kayıtları ile ortaya konulmuş, karşılaştırmalar yapılarak yorumlanmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL RAPORLAMA VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ

#### 2.1. FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI

Rapor, TDK tarafından yapılan tanımlamaya göre belirli bir iş veya konuda yapılan incelemeleri araştırmaları ve tespit edilen bilgileri bildiren yazı olarak tanımlanırken (TDK, 2018), raporlama ise bir raporun hazırlanması ve hazırlanma süreci olarak tanımlanmaktadır (Cebeci ve Cavlak, 2017: 159). Raporlama aynı zamanda işletme faaliyetlerine ilişkin verilerin karar almaya yardım edecek şekilde hazırlanması olarak da tanımlanmaktadır (Parlakkaya,2002:78). Finansal raporlama ise, işletmenin muhasebe çıktılarının yatırımcılar, ortaklar, çalışanlar, borç verenler, müşteriler, tedarikçiler ve kamu gibi finansal bilgi kullanıcılarına raporlar halinde iletilmesidir (Ercan, 2017: 218).

İşletmenin ekonomik nitelikte olan işlemlerini para ile ifade eden, muhasebe birimi aracılığı ile kayıt altına alınan, sınıflandırılan, özetlenen ve raporlanan verilerin kullanıcılara sunulması muhasebenin oluşturmuş olduğu finansal raporlar aracılığıyla gerçekleşmektedir. Muhasebe bölümünün sorumluluğu altında oluşturulan finansal raporlar ile işletme sahiplerinin veya yöneticilerinin vermiş oldukları kararları uygulamaları sonucunda işletmeye ait olan varlıklar ve kaynaklar üzerinde ortaya çıkan farklılıkları görmelerine ve incelemelerine olanak sağlanmaktadır (Yükçü, 2009: 3).

Finansal raporlamanın temel amacı ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunmaktır (BOBİ FRS, Par. 1.7). Finansal bilgi kullanıcılarının en doğru kararları alabilmeleri için gerekli olan bu bilgiler işletmenin muhasebe birimi tarafından toplanmakta ve işlenmektedir. Muhasebenin finansal bilgi kullanıcılarına alacakları ekonomik kararlarda faydalı bilgi üretme amacı bulunmaktadır. Muhasebenin bu amacını gerçekleştirmesinde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama ve yorumlama işlevleri büyük öneme sahiptir. Muhasebenin söz konusu bu işlevlerini yerine getirmesinde işletmenin karşılaştığı finansal işlem ve olayların tamamına ilişkin topladığı bilgilerin bir bütün olarak yorumlanması zordur. Finansal bilgilerin önemli gruplar arasındaki ilişkiyi yansıtacak şekilde gruplara ve sınıflara ayrılması yorumlama yapabilmede kolaylık sağlamaktadır. Bu doğrultuda finansal raporlama, muhasebe sürecinde hazırlanan finansal bilgi ve verileri, önemli gruplar

arasında ilişki kurduktan sonra işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına iletmektedir. İşletme dışı bilgi kullanıcılarının bilgi taleplerindeki amaçların çeşitli olması ve işletme içi bilgi kullanıcılarından nitelik olarak farklı olması bilgi kullanıcılarının bu şekilde sınıflandırılmasına neden olmuştur (Özdemir, 2011: 12).

Muhasebe bilgi sistemi, işletme içerisinde finansal raporlamayı sağlamaktadır. Bu sistem, işletme yönetiminin, işletmenin sahip olduğu varlıkları üzerindeki yönetim görevini gerçekleştirmek, işletme faaliyetlerini kontrol etmek, geleceğe yönelik işletme eylemlerini planlamak için ihtiyaç duyulan bir sistemdir. İşletme büyüklüklerine bakılmaksızın tüm işletmeler için geçerli olan muhasebe bilgi sistemi, sistem içerisinde kullanılmış olan bilgi işlem donanımları ve bu donanımlarla ilgili bilgi işleme metotları açısından işletmelerin durumuna göre farklılık arz etmektedir. Muhasebe bilgi sistemi kullanılarak elde edilen veriler, bilgi işleme faaliyetleri neticesinde faydalı bilgi durumuna getirilmektedir. Söz konusu bilgiler raporlar halinde finansal rapor kullanıcılarına iletilmektedir (Sürmeli, 1996: 43).

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin örgütsel faaliyetleri ile ilgili bilgileri açığa çıkarmaktadır. Ortaya çıkan bu bilgiler; işletme içi kullanıcılarla ve işletme dışı kullanıcılarla ilgili bilgidir. Bu sistem aynı zamanda parasal hareketlerin takibini kolaylaştırmak amacıyla kurulmuştur. Özellikle finans yöneticilerinin karar vermelerine katkı sağlayacak verileri elde etmek için kullanılmaktadır (Tutar, 2010: 315).

İşletmenin yapmış olduğu faaliyetler muhasebe fonksiyonu aracılığıyla parasal ifadelerle takip edilmektedir. Muhasebe, kendi içerisinde bazı fonksiyonları barındırmaktadır. Muhasebenin ana fonksiyonlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Küçüksavaş, 2010: 6):

- İşletmenin dönem başında sahip olduğu varlıklarını, borçlarını ve bu ikisi arasındaki farkı ifade eden sermayesini belirlemek,
- İşletmenin dönem içinde varlıklarında, borçlarında ve sermayesinde ortaya çıkan değişiklikleri belirlemek ve göstermek,
- İşletmenin dönem içerisinde elde ettiği gelirleri ile yapmış olduğu giderlerini karşılaştırarak faaliyet sonuçlarını belirlemek,
- İşletmenin dönem sonunda mevcut olan varlıklarını, borçlarını ve sermayesini belirlemek,

- Üretim faktörlerinin etkin kullanılmasını sağlayabilmek için ihtiyaç duyulan bilgi ve verileri diğer bölümlere zamanında iletmek,
- Yasal yükümlülüklerini yapmak,
- Muhasebenin ana fonksiyonlarının yanı sıra ek fonksiyonları da bulunmaktadır. Bu fonksiyonları ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:
- Hukuki uyumsuzluklarda ispat aracı olmak,
- Vergi matrahının belirlenmesi için ihtiyaç olan bilgileri sağlamak.

Muhasebe, mali niteliği bulunan ekonomik olay ve işlemleri parasal olarak sistematik bir şekilde teşhis eden, toplayan, belgelendiren, kayıt ve tasnif ederek anlamlı bir şekilde özetleyerek raporlayan bir sistemdir (Dabbaoğlu, 2014: 11). Muhasebe, işletmede yaşanan olayları belirli aralıklarla muhasebe bilgi kullanıcılarına aktarmaktadır ve bu görevini raporlar vasıtasıyla gerçekleştirmektedir (Uçaktürk, 2010: 6). Muhasebenin raporlama fonksiyonu finansal raporlamayı ortaya çıkarmaktadır (Hilal, 2004: 36).

### **2.1.1. Finansal Raporlamanın Amacı**

Muhasebenin nihai işlevi raporlamadır. İşletme ile bu işletmeye ait verileri kullanacak olanlar arasındaki iletişimi sağlayan bu işlev muhasebenin temel amacını oluşturmaktadır. İşletmenin finansal durumunu ifade eden finansal tabloları hazırlamak tek başına yeterli değildir. Finansal tablolarda bulunan bilgilerin anlamlandırılması ve söz konusu bilgilerin ne anlama geldiğinin de doğru olarak yorumlanması gerekmektedir. Yorumların doğru yapılabilmesi ise raporların doğruluğuna bağlıdır (Arikboğa, 2011: 3).

İşletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde etmiş olduğu muhasebe bilgilerinin finansal bilgi kullanıcılarına iletilmesi finansal raporlama olarak tanımlanmaktadır. Bu raporlar aracılığı ile işletmelerin finansal durumu ortaya konulmaktadır (Rodoplu ve Akdemir, 1998: 263).

Finansal raporlamanın genel amacı, belirli dönemlere ait olan ve işletmenin karşılaşmış olduğu finansal olaylara ait bilgi ve belgeleri düzenlemeden geçirerek finansal raporlar elde etmektir (Öncü, Çömlekçi ve Kartal, 2012: 64). Finansal raporların hazırlanma amacı firma değerini göstermek olmasa da içerdiği bilgiler ile finansal rapor kullanıcılarının şirket değerini tahmin etmesine yardımcı olmaktadır

(Sarıışık, 2016: 31). Finansal raporlar, işletme yönetiminin mevcut kaynaklarını nasıl ve ne derecede etkin kullandığını göstermektedir. Bu amacını gerçekleştirilebilmek için işletmenin sahip olduğu varlıkları, yabancı kaynakları, özkaynakları, gelir ve giderleri, kâr ve zararlarına ilişkin bilgiler aktarmaktadır. Söz konusu bu bilgiler, finansal raporların dipnotlarıyla beraber finansal rapor kullanıcıları için işletmenin gelecekteki nakit akışları ile nakit ve nakit benzeri varlıklarının oluşumuyla ilgili yapılan öngörülerin gerçekleşmesine, gerçekleşme zamanına ait bilgileri sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1992: 23).

Finansal raporların farklı amaçları bulunmaktadır. Bu amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Dokur ve Kaygusuz, 2009: 38):

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer finansal rapor kullanıcılarının ekonomik kararlar alabilmeleri için faydalı bilgi sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirebilmek için faydalı bilgi sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bu varlık ve kaynaklardaki değişiklikler ile ilgili bilgi sağlamak.
- Finansal raporlar aracılığı ile finansal rapor kullanıcıları işletme hakkında şu bilgileri elde etmektedir (Hilal, 2007: 37):
- Ekonomik kararların alınmasına yardımcı olacak bilgiler,
- İşletmenin finansal durumunu göz önünde tutabilmek, kıyaslama ve değerlendirme yapabilmek için ihtiyaç duyulan bilgiler,
- İşletmenin amacına ulaşmasında ve mevcut kaynaklarını verimli kullanılması için ihtiyaç duyulan bilgiler,
- İşletme yöneticilerin başarısı derecesini ölçmeye yönelik ihtiyaç duyulan bilgiler,
- İşletmenin mali olanaklarındaki yükseliş, düşüş ve işletme için gerekli olan kâr dağıtımının yapılıp yapılmadığına ait bilgiler,
- Vergi matrahını belirleyebilmek için ihtiyaç duyulan bilgiler,
- Makro ekonomik kararlara yardımcı olacak istatistiksel bilgiler,
- İşletmeyi kontrol edebilme imkânını sağlayacak bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin ileriye yönelik alacakları kararlarda faydalı olabilecek bilgiler.

## **2.1.2. Finansal Rapor Kullanıcıları**

İşletmeler birbirinden farklı gruplar ile ilişki içerisindedir. Bu gruplar çıkarları doğrultusunda işletme hakkında bilgi edinmek isterler (Dokur ve Kaygusuz,2009:3). İşletmelerin finansal durum ve performansı hakkında bilgi edinmek isteyen söz konusu bu gruplar finansal rapor kullanıcılarını oluşturmaktadır. Finansal rapor kullanıcıları, işletme ile ilişkili olan işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışında üçüncü kişi ve kurumların oluşturduğu işletme dışı bilgi kullanıcıları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcılarının bu şekilde sınıflandırılmasının temel nedeni, işletme dışı bilgi kullanıcılarının bilgiyi talep etme amaçların çeşitli olması ve işletme içi bilgi kullanıcılarından nitelik olarak farklı olmasıdır (Özdemir, 2011: 13).

İşletme içi kullanıcılar; işletme sahipleri, yönetim kurulu, genel müdür, bölüm yöneticileri ve danışmanlardır. İşletme dışı kullanıcılar ise işletme ile doğrudan ilişkili olan potansiyel ve mevcut yatırımcılar, potansiyel veya mevcut borç verenler, işletme ile dolaylı ilişki içinde olanlar ve kamu işletmeleri, çalışanlar ve müşterilerdir (Arikboğa, 2011: 6).

İşletme hakkında bilgi edinmek isteyen finansal rapor kullanıcıları aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

### **2.1.2.1. Yatırımcılar**

Yatırımcılar, finansal rapor kullanıcılarının en önemlisidir. Finansal raporların bugün sahip olduğu önem yatırımcıların finansal raporları kullanmalarıyla başlamıştır. Büyük şirketlerin kurulması ve bu şirketlerin büyük sermayeye ihtiyaç duymaları, ihtiyaçları olan söz konusu sermayeyi diğer sermaye sahiplerinden karşılamaları bu grubunun ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Yatırımcılar, finansal raporları durum değerlendirmesi yapmak için kullanırlar. Finansal raporlar, yatırımcılar için önemli bir finansal bilgi kaynağı olurken, yapılan tasarrufların etkin alanlarda değerlendirilmesine de etkili olarak çok yönlü bir yarar sağlamıştır. Finansal raporların kullanılabilirliği büyük oranda yatırımcıların kişiliğine bağlıdır. Yatırımcıların büyüklüğüne, finansal alanlarda bilgiye sahip olup olmadığına, yatırımın hangi amaçla yapılmış olduğuna, risk taşıyıp taşımadığına göre finansal raporların kullanım derecesi değişiklik göstermektedir (Akdoğan ve Tenker, 1992: 16-17).

### **2.1.2.2. Çalışanlar**

İşletmenin kârlılığı ve devamlılığı hakkında bilgi edinmek amacıyla, çalışanlar ve çalışanları temsil eden gruplar finansal raporlara ihtiyaç duymaktadır. Çalışanlar, çalıştıkları işletme tarafından kendilerine ödenecek ücretleri, emeklilik gibi işten ayrılma durumunda işletmenin yükümlülüğünü yerine getirip getirmeyeceğini, ödeme yapabilme yeteneklerini ve işletmenin iş sağlama imkânlarını anlamak amacıyla finansal bilgileri kullanmaktadır (Çelik, 2018: 190). Ayrıca, çalışanlar maaşlarına artış talep edebilmek ve işletmenin sürekliliğine bağlı olmak üzere işlerin sürekliliği hakkında bilgi edinebilmek amacıyla da finansal raporlara başvurmaktadır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 7).

### **2.1.2.3. Borç ve Kredi Veren Kurumlar**

Borç ve kredi veren kuruluşlar verdikleri borç ve borçlara ilişkin faizleri zamanında tahsil edebilme olanaklarını öğrenebilmek amacıyla finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Arzova, 2012: 52). Borç ve kredi veren kuruluşlar borcun ödeme zamanı geldiğinde ödenip ödenmeyeceği konusunda emin olmak için işletmenin en azından bilanço ve gelir tabloları üzerinde inceleme yapmak isterler. Yaptıkları incelemeler sonucunda işletmenin kredi talebini olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirirler (Yükçü, 2009: 6).

### **2.1.2.4. Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçi Firmalar**

Hem satıcılar hem de diğer ticari tedarikçi firmalar işletmenin borçlarını zamanında ödeyip ödeyemeyeceği ile ilgili bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Arzova, 2012: 53).

### **2.1.2.5. Yöneticiler**

Müşteriler, uzun vadeli çalıştıkları ve kendiişleri için devamlılığına gereksinim duydukları işletmenin sürekliliği ile ilgili bilgi edinmek için finansal raporlardan faydalanmaktadır (Anonim, 14.01.2019).

### **2.1.2.6. Hükümetler ve Kamu Kurumları**

Verginin tahsisi ve denetlenmesi ile ilgili bilgi sahibi olabilmek amacıyla finansal raporlara ihtiyaç duymaktadırlar. Hükümetler verginin dışında genel ekonomi politikasının belirlenmesi için gerekli olan istatistiksel verileri de finansal raporlardan elde etmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1992: 19). Hükümetler ve kamu kurumları aynı zamanda işletmenin faaliyet konusuyla ilgili yasal düzenlemeleri yapabilmek ve işletmenin vergi politikasını belirleyebilmek için de finansal bilgileri kullanmaktadır (Hilal, 2007: 39).

### **2.1.3. Finansal Raporların Kullanım Sınırları**

İşletmeler finansal raporları özel amaçlarının yanı sıra genel amaçları içinde hazırlamaktadır. İşletmenin genel amaçlarına uygun şekilde hazırlanan finansal raporların anlaşılabilir olması finansal rapor kullanıcıları için verimli olmaktadır. Finansal raporların genel amaçlı ve anlaşılabilir olması bu raporların basit bir içeriğe sahip olduğu anlamına gelmemektedir.

Finansal raporlardan faydalanacak olan kullanıcıların finansal raporlardan hangi bilgileri elde edip etmeyeceğini bilmesi gerekmektedir. Çünkü finansal raporlar hazırlanırken bu raporlardan faydalanacak olan kullanıcıların minimum seviyede de olsa finansal raporların niteliklerine ve muhasebe terimlerine hakim oldukları düşünülmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1992: 26).

Finansal tabloların kapsam ve sınırlılıklarına dair bazı özellikleri şu şekildedir (Akdoğan ve Tenker, 1992: 27):

- Finansal raporlar farklı kullanıcı gruplarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla düzenlendikleri için genel amaçlı hazırlanır,
- Finansal raporlar çoğu işlemi özet bir şekilde sunar,
- Finansal raporlarda farklı değerlendirme teknikleri uygulanabilir,
- Finansal raporlar hazırlandığı ülkenin para birimi esas alınarak düzenlenir ve aynı zamanda finansal raporlar paranın satın alma gücünde meydana gelen farklılıkları yansıtmaz,
- Finansal raporlar genel olarak tahakkuk esasına dikkate alınarak hazırlanır,

- Finansal raporlarda yargı ve öngörüye yer verilebilir. Ancak, bu öngörü ve yargıların gerektiğinde doğruluğu incelenebilecek kaynaklara dayandırılması gerekir,
- Finansal raporlarda muhasebe dili kullanılır.

Finansal rapor kullanıcılarının finansal raporlarla ilgili yukarıda bahsedilen nitelikleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Finansal raporların nitelikleri, raporların kullanım sınırlarını belirlemektedir.

#### **2.1.4. Finansal Tablolar**

Finansal tablolar; “bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kâr dağıtım tablosundan” meydana gelmektedir. Temel ve ek finansal tablolar olarak iki ayrı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri temel finansal tabloları oluştururken geriye kalan diğer tablolar ek finansal tablolarıdır. Finansal tablolar aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

##### **2.1.4.1. Bilanço**

Bilanço kelimesinin kaynağı literatürde farklı şekillerde yer almaktadır. Bazı kaynaklara göre bilanço, Latince kökenli olan “Bilanx” kelimesinden gelmiş olduğu görülmektedir. Bilanx kelimesi, iki taraflı manasına gelen “Bi” kelimesi ile terazi kefesi manasına gelen “Lanx” kelimesinin birleşiminden meydana gelmiştir. Bundan dolayı bilanço iki kefeli terazi anlamına gelmektedir (Durmuş ve Arat, 2000: 6). Diğer bazı kaynaklara göre ise Fransızca’da hesap manasına gelen “Bil” ve yıl manasına gelen “An” kelimelerinin birleşiminden oluştuğu ileri sürülmektedir (Erdoğan, 1997: 15).

Bilanço, işletmelerin belirli bir anda sahip oldukları varlıklarını, borçlarını ve özkaynağını belirli bir düzen içinde gösteren temel mali tablodur (Akgüç, 2008: 32). Bilançonun aktifi ve pasifi arasında daima eşitlik söz konusudur. Bu eşitliğin sol tarafı işletmenin sahip olduğu varlıklarını, sağ tarafı ise varlıkların sermaye koyma ve borçlanma aracılığı ile sağlandığı kaynakları göstermektedir (Özdemir, 2007: 9). İşletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda sahip olduğu varlıkları, kaynakları ve

öz kaynağı sürekli farklılık göstermektedir. Fakat doğru bir biçimde gerçeğe uygun olarak kaydedildiği sürece bilanço eşitliği bozulmayacaktır (Akgüç, 2008: 24).

Bilançonun sol tarafında yani aktifinde yer alan varlıklar iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; dönen ve duran varlıklar olarak ifade edilmektedir. “Bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde nakde çevrilebileceği veya tüketileceği düşünülen varlıklar”, dönen varlıklar olarak ifade edilmektedir. Duran varlıklar ise, “Normal şartlarda, bir yıl içerisinde nakde çevrilmesi düşünülmeyen bir yıldan uzun süre kullanılacağı düşünülen varlıklar” olarak ifade edilmektedir. Bilançonun sağ tarafında yani pasifinde yer alan kaynaklar ise özkaynaklar ile kısa ve uzun vadeli kaynaklardan oluşmaktadır. Bir yıl içinde vadesi gelen borçlar kısa vadeli yabancı kaynakları oluştururken; bir yıl içinde vadesi gelmeyen borçlar da uzun vadeli yabancı kaynakları oluşturmaktadır. İşletme ortakları ya da işletme tarafından işletmeye yapılan yatırımlarda özkaynakları oluşturmaktadır (Ergin ve Sevim, 2012: 175-177).

Bilançoda, işletmenin adı, bilançonun düzenlenmeye başlandığı tarih ve bilanço veya finansal durum sözcüklerinin yer alması gerekmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1992: 38).

Bilanço, biçimsel yapı ve sunuş şekli olarak iki farklı biçimde düzenlenebilmektedir. Bunlar hesap ve rapor tipi şeklinde ifade edilmektedir. Pasif hesapların sağ tarafta, aktif hesapların ise sol tarafta izlendiği bilanço hesap tipi bilanço olarak ifade edilmektedir. Böylelikle işletmeye ait dönen varlıklarla kısa vadeli borçlar rahatlıkla karşılaştırılabilmektedir. Bilançonun aktif ve pasif hesaplarının alt alta olacak şekilde sıralanarak hesap isimlerinin yanına farklı dönemlere ait rakamların yazılmakta olduğu bilanço tipi ise rapor tipi bilanço olarak ifade edilmektedir. Aynı şekilde işletmenin birden çok yıla ilişkin rakamları yan yana yazarak kıyaslama yapma olanağını sağlayan bilanço tipi de rapor tipi bilançodur (Akdoğan ve Tenker, 1992: 50-52).

#### **2.1.4.2. Gelir Tablosu**

Gelir tablosu kavramı şu şekilde ifade edilmektedir. “ Bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği gelirleri ve aynı dönem içerisinde katlandığı maliyet ve giderlerinin tamamını ve bunların sonucunda elde ettiği dönem net kâr veya zararını özetleyen mali tablodur” (Alpan, Tefvik ve Tefvik, 2001: 63). Gelir tablosu bilançoya kıyasla dinamik bir yapıya sahiptir (Lazol, 2010: 10). Dönemsellik ilkesi çerçevesinde

düzenlenen gelir tabloları, belli bir döneme ait işletme faaliyetlerini bir bütün olarak incelememize olanak sağlamaktadır. İşletmenin faaliyet, kayıt, kontrol ve bilgi alma sistem ve kurallarına göre ayda, üç ayda, altı ayda ya da yılda bir olmak üzere düzenlenebilmektedir (Uragun, 1993: 205-307). Gelir tablosu işletmenin bir hesap dönemi boyunca yaşanan finansal olaylara ait sonuçları ve elde edilen bu sonucun dönem sonunda özsermaye üzerindeki olumlu veya olumsuz etkilerini göstermektedir. Gelir tablosu hazırlanırken esas faaliyetlerden sağlanan ve süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden gelir ve giderler ile süreklilik göstermeyen ve olağandışı gelir ve giderler ayrı bir şekilde ele alınmaktadır (Ergin ve Sevim, 2012: 195).

Gelir tablosu beş ana bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümler ise aşağıdaki gibidir (Çabuk ve Lazol, 2018 :41):

- “Brüt Satış Kârı veya Zararı
- Faaliyet Kârı veya Zararı
- Olağan Kâr veya Zarar
- Dönem Kâr veya Zararı
- Dönem Net Kârı veya Zararı”

Brüt satış kârı veya zararı bölümü, hesap dönemine ait brüt satışlarla başlamaktadır. Brüt satışlardan, hesap dönemine ait satış iskontoları ve satış iadeleri indirilmek suretiyle net satış bulunmaktadır. Net satış hasılatından satılan mal ve hizmetlerin maliyet bedeli çıkarılarak brüt satış kârı veya zararı hesaplanmaktadır (Akgüç, 2008: 236).

Faaliyet kârı veya zararı bölümü, işletmeler esas faaliyetlerini gerçekleştirirken faaliyet giderlerine katlanmak zorundadır. Brüt satış kârından faaliyet giderlerinin çıkarılması sonucunda faaliyet kârı veya zararı hesaplanmaktadır (Ergin ve Sevim, 2012: 198).

Olağan kâr veya zarar bölümü, işletmenin faaliyet kârı veya zararına işletmenin öbür faaliyetlerine ait gelir ve kârların veya gider ve zararlarının eklenmesi veya çıkarılması sonucunda olağan kâr veya zarar hesaplanmaktadır (Erdoğan, 1997: 89).

Dönem kârı veya zararı bölümü, işletmenin olağan kârı veya zararına olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararların eklenmesi veya çıkarılması ile hesaplanmaktadır (Lazol, 2010: 10).

Dönem net kârı veya zararı bölümü, dönem kârı veya zararından ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler çıkarılarak hesaplanmaktadır (Alpan, vd., 2001: 65).

Gelir tablosunun sunuluşu da aynı şekilde bilanço gibi iki ayrı şekilde hesap ve rapor tipi olarak düzenlenmektedir. Giderlerin sol tarafta, gelirlerin ise sağ tarafta gösterildiği gelir tablosu hesap tipi şeklinde düzenlenen gelir tablosudur. Gelirler ve giderler arasındaki fark işletmenin dönem kâr veya zararını göstermektedir. Rapor tipi gelir tablosunda ise satışlardan başlanarak belirli bir sırada yazılmaktadır ve dönem kâr veya zararına ulaşılmaktadır (Arıkboğa, 2011: 20).

#### **2.1.4.3. Özkaynak Değişim Tablosu**

İşletmenin belirli bir dönemde özkaynaklarındaki artış ve azalışları gösteren finansal tablo, özkaynak değişim tablosu olarak ifade edilmektedir (Karapınar ve A. Zaif, 2009: 91). İşletmede özkaynaklardaki değişimin en önemli sebeplerinden bir tanesi, sermaye artırım ve elde edilen kâr ya da zarardır. Fakat, kendi içinde yapılan değişikliklerle beraber de yapısal olarak değişebilmektedir (Arıkboğa, 2011: 21). Özkaynak değişim tablosu hazırlanırken işletmenin bilanço ve gelir tablosuna ait bilgilerden faydalanılmaktadır (Akgüç, 2018: 293).

#### **2.1.4.4. Fon Akım Tablosu**

İşletmenin belirli bir dönemde sağladığı fon kaynaklarını ve bu fon kaynaklarının nerede kullanıldığını gösteren finansal tablo olarak ifade edilmektedir. Tanımdan da anlaşıldığı üzere fon akım tablosu, fon kaynakları ve fon kullanım yerleri olmak üzere iki ayrı bölümden meydana gelmektedir. Fon kaynakları ve fon kullanımları birbirine eşit olmak zorundadır (Arıkboğa, 2011: 20). Fon akım tablosu hem kontrol aracıdır hem de gelecekte sağlanacak mali kaynakların nerede kullanılacağını göstermektedir (Uragun, 1993: 673).

Fon akım tablosu, bir işletmenin fon sağlama gücünü ve fon ihtiyacını tespit etmek amacıyla hazırlanmaktadır. İşletmenin fon sağlama gücü faaliyet dönemi ile birlikte tespit edilirken, fon ihtiyacı gelecek faaliyet dönemi için tespit edilmektedir. Bu şekilde fon ihtiyacının işletmenin kendi faaliyetlerinden mi yoksa yabancı kaynaklardan mı sağlanacağı saptanmaya çalışılmaktadır (Erdoğan, 1997: 133-134).

Fon akım tablosu genellikle gelir tablosu ve bilanço ve ilgili açıklayıcı notların olduğu finansal bilgiler temel gösterilerek değerlendirilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1992: 166). Nakit akım ve net işletme sermayesi değişim tablolarına göre daha geniş kapsama sahiptir (Cebeci, 2014: 9).

#### 2.1.4.5. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, fon kavramının daha dar bir anlamı olan nakit kavramı temel alınarak hazırlanan bir fon akım tablosudur. Nakit akım tablosu, işletmenin belirli bir faaliyet dönemi içerisinde nakit ve nakit benzeri varlıklardaki artış ve azalışlar ile bu artış ve azalışların sebeplerini işletme, yatırım, finansman faaliyeti şeklinde bölümlendirerek gösteren mali tablodur (Karapınar ve Zaif, 2009: 75).

Nakit akım tablosunun amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmeye ait yatırım ve finansman etkinlikleriyle birlikte, olağan nakit girişi ve çıkışlarıyla ilgili bilgi vermektir. Finansal tablo kullanıcılarına, diğer finansal tablolarla aktarılan bilgiler ile birlikte aşağıdaki konuları değerlendirebilme imkânı sunmaktadır (Alpan, vd., 2001: 66):

- Gelecek dönemlerde işletmenin pozitif nakit akımları yaratabilme yeteneğini ölçme,
- İşletmenin sorumluluklarını karşılaştırma,
- İşletmenin elde ettiği gelire, bu gelirin elde edilmesinde işletmeye giren ve işletmeden çıkan nakit arasındaki farkın nedenini belirleme,
- Firmanın finansman ve yatırım etkinliklerini öğrenme.
- Nakit akım tablosu iki ayrı bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümler şu şekilde ifade edilmektedir: nakit kaynakları ve nakit kullanımları. Nakit kaynaklarını aşağıda ifade edildiği şekilde sıralamak mümkündür (Akgüç, 2008: 326):
- Peşin mal ve hizmet satışından elde edilen nakit,
- Alacakların tahsil edilmesinden elde edilen nakit
- Serbest menkul değerlerinin paraya çevrilmesi,
- Yatırımlardan elde edilen faiz,
- Alacak senetlerinin kredi kurumlarına iskonto ettirilmesi,
- Duran varlıkların satışından elde edilen nakit,

- Nakit olarak alınan krediler,
- Sermayenin artışından sağlanan nakit.

Nakit kullanımları ise aşağıdaki gibidir (Akgüç, 2018: 327):

- Maliyetlere ait nakit çıkışları,
- Faaliyet giderleri ile ilgili nakit çıkışları,
- Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlara ait nakit çıkışları,
- Finansman giderlerinden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Olağandışı gider ve zararlardan kaynaklanan nakit çıkışları,
- Duran varlık yatırımlarına ait nakit çıkışları,
- Kısa vadeli ve uzun vadeli borç ödemeleri,
- Vergilerin ödenmesi,
- Temettülerin ödenmesi.

Nakit akım tablosu hazırlanırken işletmeye nakit girişi sağlamayan ve işletmeden nakit çıkışı gerektirmeyen işlemleri ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Akgüç, 2008: 328):

- Amortismanlar,
- Şüpheli alacak karşılığı,
- Değersiz hale gelen alacaklar,
- Varlıkların yeniden değerlendirilmesi,
- Duran varlıkların değerinin artması,
- Duran varlıkların defter değerini azalması.

#### **2.1.4.6. Satışların Maliyeti Tablosu**

Belirli bir hesap döneminde bir işletmenin stok hareketlerini ve satılan mamul maliyetini, yarı mamul maliyeti ile ilk madde ve malzeme maliyetini gösteren tablo, satışların maliyeti tablosu olarak ifade edilmektedir (Alpan, vd., 2001: 65). Dönem sonlarında işletme tarafından düzenlenen gelir tablosunun gider kalemlerinin en önemlisi olan net satışlardan indirilen satışların maliyetinin ayrıntılı gösterimi satışların maliyeti tablosunda yer almaktadır (Uragun, 1993: 669). Bu tablonun düzenlenmesi

ticaret ve sanayi işletmelerinde farklılık göstermektedir. Ticaret işletmeleri için düzenlenen satışların maliyeti tablosu, sanayi işletmeleri için düzenlenen satışların maliyeti tablosundan basittir ve düzenlenmesi kolaydır (Durmuş ve Arat, 2000: 105).

#### **2.1.4.7. Kar Dağıtım Tablosu**

İşletmede elde edilen kârın işletme ortaklarına ve diğer ilgili kişilere yasa hükümleri ve ana sözleşme hükümlerine göre dağıtılacak kâr payını göstermek ve işletmenin dönem kârından ödenecek vergi ve ayrılması gereken yedek akçeleri belirlemek amacıyla düzenlenen finansal tablo kâr dağıtım tablosu olarak ifade edilmektedir (Erdoğan, 1997: 97).

Kâr dağıtım tablosu, sermaye şirketleri açısından daha fazla öneme sahiptir. Sermaye şirketlerinde, kâr dağıtım tablosunun düzenlenmesi, Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı açısından karmaşıktır. Bu yüzden gelir tablosuyla birleştirilemez (Durmuş ve Arat, 2000: 108). Belirli bir büyüklüğün üzerinde olan sermaye şirketleri, verecekleri yıllık vergi beyannamesinin ekinde bilanço ve gelir tablosuna ek olarak kâr dağıtım tablosunu da vermek zorundadırlar (Arıkboğa, 2011: 21).

## **2.2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ**

Muhasebe standartları, muhasebe alanında çalışma yapan kişilerin hangi işlem ve olayları hangi değerden kaydetmesi, sınıflandırması ve hangi raporlarla sunulması gerektiğini gösteren kurallar bütünüdür ifade etmektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebenin temel kavramları standartların temelini oluşturmaktadır. Muhasebenin en temel yapı taşı niteliğinde olan standartlar, mevzuata uygun farklı uygulamaları belli bir düzene sokarak, muhasebe mesleğini seçen kişilerin eğitimlerine yön verip, mesleki yeterlilik kalitelerini arttırmaktadır (Fırat, 2013: 62).

Muhasebe standardı kavramı; ulusal ve uluslararası muhasebe standardı olmak üzere iki ayrı biçimde gruplandırılmaktadır. Belirli bir ülke için geçerli olan ulusal muhasebe standardı, uygulanan ülkenin işletme ve kurumlarında muhasebe birliğini sağlamaktadır. Söz konusu işletme ve kurumlar belirlenen sistem uyarınca hesap tutmakta ve söz konusu sisteme göre finansal tablolar düzenleyerek ilgili yerlere hesap vermektedir. Farklı ülkelerde faaliyette olan farklı muhasebe standardına sahip çok

uluslu işletmelerin finansal bilgiyi finansal rapor kullanıcılarına iletmesinde çeşitli alternatifler sunan uluslararası muhasebe standardı uluslararası boyutta raporlamaya olanak sağlamaktadır (Atmaca ve Çelenk, 2011: 114). Aşağıda ulusal ve uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşum süreci ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### **2.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci**

Uluslararası ticaretin artması ve küreselleşmenin ileri bir boyuta ulaşmasıyla birlikte çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren şirketler, diğer ülkelerin farklı muhasebe uygulamaları kullandıklarını görmüştür (Akgün, 2013: 10). Uluslararası piyasada parasal işlemlerin artış göstermesi ve para transferlerinin hızlanması sonucu aynı anda birden çok ülkeye menkul kıymet ihraç edilmesi imkânını sağlamıştır. Söz konusu durum ise yatırımcılar açısından bazı riskleri ortaya çıkarmıştır. Yatırımcının yatırım yapacağı ülkedeki muhasebe uygulamalarını anlayabilmesi ve güvenmesi önem taşımaktadır (Kocamaz, 2012: 108).

Her ülke kendi muhasebe ilke ve kuralları çerçevesinde farklı kriterlerde finansal tablolar düzenlemektedir (Akgün, 2013: 10). Finansal tablolarda kullanılan farklı yöntem ve politikalar ise uyum gereğini ortaya çıkarmıştır. Farklı yöntem ve politikalar şirketlerin finansal tablolarının sonuçlarını da farklılaştırmaktadır. Uyumlaşma ile bu sıkıntılar yok edilerek finansal tabloların herkes tarafından aynı şekilde algılanması sağlanacaktır (Çankaya, 2017: 129). Söz konusu bu tablolar aracılığı ile işletmeyle ilgili bilgi edinmek isteyen menfaat gruplarına sunulan finansal verilerin dünyanın her yerinde aynı anlamı taşıyan, şeffaf, tarafsız, karşılaştırma olanağı sunan nitelikte olması amaçlanmaktadır (Usul ve Özdemir, 2007: 72).

Uluslararası muhasebe standartlarına gereksinim duyulmasının ana sebebi uluslararası çevrede bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının yanı sıra ticaretin uluslararası boyuta ulaşması ve ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmasıdır (Erol ve Arslan, 2017: 60). Küreselleşme sürecinde finansal piyasaların küresel rekabete uyum sağlamaya çalışması, muhasebe ve raporlama standartlarında uluslararası uyumu zorunlu kılmış ve ulusal muhasebe standartlarının yerini uluslararası muhasebe standartlarının almasına neden olmuştur (Güney, 2018: 62).

Ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıkların nedenleri farklı çalışmalarla tespit edilmiştir. Bu nedenleri ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Ağça ve Aktaş, 2007: 3):

- Yasal düzenlemeler,
- Toplumun kültür yapısı,
- Politik sistem,
- Toplumun sosyal yapısı,
- Devletin ekonomideki rolü,
- İşletme sahipliğinin yapısı,
- Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerin varlığı,
- Muhasebe eğitim durumu,
- Muhasebe bilgisini kullanan taraflar,
- İşletmenin gelişim hızı,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyi ve
- Eğitim seviyesidir.

Uluslararası muhasebe standartlarına geçişin olumlu etkileri arasında; ortak bir muhasebe dilinin kullanılması, şeffaflığın artış kazanması, kâr ve sermayenin en doğru şekilde sunulması yer alırken, uluslararası muhasebe standartlarına geçişin olumsuz etkileri arasında ise; gizli bilgilerin yayınlanması, finansal raporların daha açık halde sunulması ve subjektifliğin artış göstermesi yer almaktadır (Atmaca ve Çelenk, 2011: 117).

Uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanmasına ilişkin yapılan çalışmalara ilk kez 1960'lı yıllarda başlanmıştır. 1972 yılında Sydney'de gerçekleştirilen "Uluslararası Muhasebeciler Kongresi" ile birlikte çalışmaların bir örgüt tarafından yürütülmesine karar verilmiştir (Uzun, 2018: 32). 1973 yılında Almanya, Amerika, Fransa, Avusturya, İngiltere, Kanada, Meksika, Japonya, İrlanda olmak üzere 9 kurucu ülkenin katılım sağlamasıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin kurulma kararı alınmıştır. (Güney, 2018: 66). Bahsi geçen ülkelerin muhasebe meslek örgütlerince kurulan IASC, ilk toplantısını 29 Haziran 1973 tarihinde Londra'da düzenlemiştir (Karabayır ve Ertugay, 2010: 195). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, dünya çapında düzenlenen finansal tabloların birlikteliğini ve aynı zamanda entegrasyonunu sağlamaya yönelik kurulmuştur (Kiracı ve Köse, 2002: 50). IASC'nin temel amacı, halka açık sunulan denetlenmiş finansal tablolarda uygulanması gerekli olan muhasebe standartlarını tespit etmenin yanı sıra standartların dünya genelinde kabulünü sağlamaktır (İbiş ve Özkan, 2006: 28). Söz konusu amaçlar doğrultusunda ve küreselleşmenin hız kazanması sonucunda

“Uluslararası Muhasebe Standartları” hazırlamış ve bütün dünya ülkelerine sunulmuştur (Güney, 2018: 66). İlk standart 1975 yılında olmak üzere bu zamana kadar toplamda 41 adet standart yayınlanmıştır (Kiracı ve Köse, 2002: 50).

1999 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), IASC'nin görev ve yetkilerini devralmıştır (Uzun, 2018: 32). IASB tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)” olarak adlandırılmıştır (Usul ve Özdemir, 2007: 74).

Uluslararası finansal raporlama standartları, tüm dünya ülkeleri tarafından kabul edilen ve ülkeleri muhasebe bazında karşılaştırma olanağı sağlayan kaliteli, güvenilir bilginin üretilmesine imkân tanımaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun sunduğu standartlar dünya çapında birçok uluslararası örgüt tarafından benimsenmiş ve birçok ülkede uygulanma olanağı bulmuştur (Dalğar, Çelik, Mortaş, 2011: 219).

Muhasebe standartlarında uluslararası entegrasyonu sağlamanın faydalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (İbiş ve Özkan, 2006: 27):

- İşletmeler tarafından uygulanan çeşitli muhasebe uygulamalarından kaynaklanan ilave maliyetlerin ortadan kalkması,
- Yatırımcılar ve borç verenler yönünden yatırım sonucu ortaya çıkan yüksek faiz maliyetlerinin azalması,
- Uluslararası piyasalardan fon arzı ve fon talebi sağlamayı hedefleyen işletmelerin finansal tablolarını ilgili ülkenin uygulamalarına çevirme zorluklarının azalması,
- Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonunun uluslararası çalışmaların performans değerlendirmesine yarar sağlaması,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarındaki önemli bir engelin ortadan kalkmasıdır.

Muhasebe standartlarının uygulamaya geçirilme sürecinde, birçok ülke hali hazırda kullandığı standart ile uluslararası standartlar arasındaki önemli farklılıklardan dolayı sorun yaşamaktadır. Söz konusu sorunları aşabilmek ise büyük uğraş gerektirmektedir. Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları arasındaki uyumu sağlayabilmek ve hızlı bir şekilde uygulamaya geçirmek uygulamacıların yani muhasebeci ve denetçilerin iyi bir eğitim almış olmasına ve mevcut niteliklerinin geliştirilmesine bağlı olmaktadır (Akdoğan, 2007: 116).

### **2.2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar Yürüten Dünya Çapındaki Kurum ve Kuruluşlar**

İşletmeler muhasebe çalışmalarını ulusal düzeyde yürütmenin yanı sıra uluslararası düzeyde de yürütmeye başlamıştır. Uluslararası finansal çalışmaların artış göstermesiyle, global finansal piyasalar yeni bir global yönetim anlayışının oluşumuna neden olmuştur. Uluslararası düzeyde işletme faaliyetlerinin artış göstermesi, finans piyasalarının bütünleşmesi, denetim sektörünün de gelişmesiyle birlikte finansal raporlar ve bu söz konusu raporları düzenleyen kuralların yeniden düzenlenme gerekliliği ortaya çıkmıştır. Gelişen bu koşullar ile ulusal ve uluslararası düzeyde kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalara ek olarak muhasebenin düzenlenmesinde önemli bir rolü bulunan Avrupa Birliği 1995 yılında muhasebe direktiflerini geliştirmeyi sonlandırıp, IASC'nin yürüttüğü çalışmaları desteklemeye başlamıştır. 2000 yılında ise birlik üyesi olan ülkelere bağlı şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarını kabullenmelerini zorunlu hale getirmiştir (Uysal, 2006: 88). Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama alanında çalışmalarını yürüten önemli uluslararası kuruluşları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Usul ve Özdemir, 2007: 73):

- “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)”
- “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”
- “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)”
- “Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)”
- “Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)”
- “Avrupa Birliği (AB)”
- “Birleşmiş Milletler (BM)”
- “Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD)”

#### **2.2.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)**

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın bir kurul öncülüğünde gerçekleştirilmesine ilişkin olarak ilk somut teklif Sdney'de gerçekleştirilen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde yapılmıştır (Başpınar, 2005: 53). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında Amerika, Almanya,

Fransa, Kanada, İrlanda, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Japonya ve Meksika gibi ülkelerin ilgili meslek örgütlerinin anlaşma sağlamasıyla kurulmuştur. 1983 yılından bu yana Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na üyeliği bulunan kuruluşlar böylece Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi üyeleri kapsamına girmiştir (Üstündağ, 2000: 46).

IASC üç ana organa sahiptir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilmektedir: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Finansal Raporlama Yorum Komitesi ve Standart Danışma Konseyi (Karabınar, 2006: 143).

Kuruluş sözleşmesinin 2. Maddesinde IASC'nin amaçları aşağıdaki gibi izah edilmektedir (Başpınar, 2005: 53):

- Toplum yararını göz önünde bulunduran, kolaylıkla anlaşılabilen, yüksek kaliteye sahip ve tüm dünya çapında uygulanması zorunlu hale getirilebilir boyutta tek bir standart seti geliştirerek, finansal raporların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak ve uluslararası pazarda işlem yapan kullanıcıların ekonomik kararlar almasında kolaylık sağlamak,
- Dünya genelinde kabul gören muhasebe standartlarının uygulanmasını ve kullanılmasını destekleyerek tanınırlığını arttırmak,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının birbirleriyle harmanizasyonunu ve gelişimini sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir standart oluşturulurken ilk olarak hangi standardın oluşturulması gerektiği gündeme gelmektedir. Daha sonra standart oluşturma komitesi kurulmaktadır. Komiteye kurul üyelerinden olan biri başkanlık etmekte ve kurul üyeliği bulunan en az üç ülke temsilcilerinin de komitede bulunması gerekmektedir. Komite oluşturulacak muhasebe standardına ilişkin muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını incelemektedir. Değişen şartlarda çeşitli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulabileceği durumlarda elde edilen ulusal ve bölgesel sonuçlar değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucunda kurula "Görüş Özeti" sunulmaktadır. Komite, kurulun Görüş Özeti'ne yönelik yaptığı değerlendirmeyi inceledikten sonra "İlkeler Rapor Taslağını" hazırlamaktadır. Söz konusu raporun amacı, durum ve açıklama taslağının veya son taslağın hazırlanmasında temel alınması gereken muhasebe ilkelerini belirlemektir. Komite daha sonra "İlkeler Rapor Taslağı" ile ilgili düşünceleri değerlendirmekte ve kurula sunulacak olan "İlkeler

Nihai Raporu” üzerinde görüş birliğine varmaktadır. UMS'nin son taslağının hazırlanmasında bu rapor esas alınmaktadır. Son taslak, kurul üyelerinin en az üçte ikisinin onayının alınmasının ardından yayınlanmaktadır.

Kurul üyelerinin en az üçte ikisinin onayının alınmasının ardından son taslak yayınlanmaktadır. En az bir ay olmak şartıyla genel olarak üç ile altı ay arasında değişen bu sürede ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenmektedir. Komite görüşleri inceledikten sonra kurulun değerlendirmesine sunmak için “Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağını” hazırlamaktadır. Kurulun incelemesi sonucunda taslakta değişiklikler yapması ve kurulun dörtte üçünün onaylamasının ardından standart yayımlanmaktadır (Üstündağ, 2000: 47-48).

#### **2.2.1.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

1977 yılında Münih'te 11. Dünya Muhasebeciler kongresi düzenlenmiştir. Düzenlenen bu kongrede IFAC'nin kurulma kararı alınmıştır (Özbirecikli ve Pastacıgil,2009:83). Federasyon merkezi Amerika'da olan dünya genelinde 130 ülkeden 175'den fazla üyesi bulunan ve 2,5 milyon civarında kişiyi temsil eden (Karabınar, 2006: 142), kâr amacı gütmeyen, politikayla iç içe olmayan, ülkelerin yönetim yapılarından etkilenmeyen muhasebe örgütlerinin bir araya gelmesiyle oluşan bir kuruluştur (Pekdemir, 1999: 1).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun amacı, toplumun çıkarları doğrultusunda, yüksek kalitede hizmet sağlayacak standartlar geliştirmek ve ulusal standartlar ile uluslararası standartlar arasında uyumu sağlamaktır. IFAC, bu görevini gerçekleştirmek için yerel muhasebecilik teşkilatları, düzenleyici kurumlar, hükümetler ve standart koyucu kurumlarla çalışma yapmaktadır (Karabınar, 2006: 142).

IFAC; Uluslararası Kalite Kontrol Standartları, Uluslararası Eğitim Standartları, Denetim, Güvence ve İlgili Hizmetlere İlişkin Uluslararası Standartlar, Uluslararası Etik Yasası, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, konularında standartlar geliştirmeye çalışmıştır (Karabınar, 2006: 142).

1982 yılında IASC ile IFAC arasında gerçekleştirilen anlaşma sonucunda yapılan faaliyetlerin eş güdümlü olarak gerçekleştirilmesi kararı alınmıştır. Bu anlaşmada alınan kararlar doğrultusunda IFAC'a üyeliği bulunanların aynı zamanda IASC'nin de üyesi olacağı karara varılmıştır. Dolayısıyla iki ayrı kuruluş tek bir çatı altında toplanmıştır. Bu doğrultuda IFAC, IASC'yi Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları ile ilgili bildirimler yayınlamada, standartların kabul ve uygulanmasını arttırmaya çalışmada otoriteye sahip tek birim olarak görmüştür. Bu yüzden herhangi bir birimi atamayacak ve standartlar formüle etmeyecek sadece IASC tarafından yayınlanmış olan standartları destekleyecektir (Fırat, 2013: 118).

### **2.2.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

IASB; Londra'da 1973 yılında faaliyetlerine başlayan 2001 yılından bu zamana kadar IASC'nin bir kolu halinde bağımsız ve düzenleyici bir kurul olarak çalışan, UMS ve UFRS'yi geliştiren ve yayımlayan özel sektör kuruluşudur (Anonim b, 22.01.2019).

IASB'nin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Uysal, 2006: 99):

- Toplum yararını gözeterek, dünya sermaye piyasalarında yer alan katılımcılara yardım etmek amacıyla, finansal tablolarda yüksek kalitede, karşılaştırılabilir nitelikte bilgi sunan uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmek,
- Standartların uygulanabilirliği ve kullanılabilirliğini sağlamak için çalışmalar yapmak,
- Küçük ve orta ölçekteki işletmelerin ihtiyaçlarını göz önüne almak,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları ile uluslararası finansal raporlamanın en iyi seviyede uyumlaşmasını sağlamak.

IASB; beş ana birimden oluşmaktadır. Bu birimler ise şu şekilde ifade etmek mümkündür: Yönetim Kurulu, Standart Danışma Komitesi (SAC), Mütevelli heyeti, Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlara Komitesi ve ticari işler ve teknik işler yöneticisi (Ulus, 2005: 13).

IASB'nin yönetiminde bulunan ve önemli bir görev üstlenen mütevelli heyeti, uluslararası boyutta temsiliyet sağlayabilmek için dünyanın çeşitli bölgelerindeki sermaye piyasalarının temsilcilerinden ve bununla beraber teknik bilgi yönünden uzman kişilerden oluşmaktadır. Toplamda 24 kişiden meydana gelen heyetin genelde 3 yıllığına atanmakta olduğu görülmektedir. Aynı zamanda heyete atananlardan görevlendirme süresi bitmiş olanların bir defa daha atanabilmeleri mümkün olabilmektedir. Mütevelli heyeti; IASB'nin verimliliğinin artırılması ve finansman sağlanmasına ilaveten anayasal değişiklikler yapmak ve bütçesini onaylamak yetkisine de sahiptir (Ulus, 2005: 13).

Muhasebe standartlarını oluşturmada IASB, ilkeler temelli yaklaşımları dikkate almaktadır. İlkelere dayalı standartlar, sınırlı sayıda rehberlik ile belirli bir öğrenim ölçümü ve kayıtlamasında genel ilkeler sağlama üzerine odaklanmıştır (Yıldıztekin, 2018: 1087).

IASB'nin görevlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Oksay ve Acar, 2005: 25 ve Trsb,agis, 2018):

- Yüksek kalitede, şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir düzeyde standartlar geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını, uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırmaya çalışmak,
- Muhasebe standartlarını geliştirmeye yönelik taslakları hazırlamak,
- Standart Yorumlama Komitesince (IFRIC) yapılan yorumları onaylamak,
- Hazırlık aşamasındaki bir standarda ilişkin ulusal standartları ve uygulamaları kontrol etmek,
- Büyük projeler ile ilgili tavsiyeler almak amacıyla uzman danışma komiteleri kurmak,
- Gerçekleştirilecek her proje için yapılma şartı olmamasına rağımen, standartlar hazırlanmadan önce standardın her çerçevede uygulanabilir ve işe yarar olduğunu anlamak amacıyla gelişmiş ve gelişmekte olan ülke pazarında saha testleri uygulamak.

#### **2.2.1.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)**

30 Aralık 1986 tarihinde Belçika'da kurulmuş olan (Karabınar, 2006: 146), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'na 130 dan fazla ülkeden oluşan 175'den fazla üye bulunmaktadır (Güdelci, 2019: 204). Federasyona sadece tüzel kişiler üye olabilirken, üye kuruluşların tamamı uzman muhasebe meslek kuruluşlarından oluşmaktadır. Yönetimi, federasyonun politikalarını belirleyen Konsey tarafından yapılmaktadır. Konseyin kararlarının uygulanmasından icra komitesi sorumludur (Karabınar, 2006: 146).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasının gerçekteştirilmesi konusunda 1989 yılında IASC ile görüşmeler yaparak iş birliği anlaşması yapmıştır. Yapılan anlaşma neticesinde, FEE'nin

uluslararası entegrasyona destek vermesi ve IASC'a katkı sağlamasına karar verilmiştir. Amerikan mesleki otoritesi, ulusal muhasebe standartlarının yerine UMS ve UFRS'yi uygulamayı kabul etmese de federasyon tarafından alınan söz konusu karar, standartların globalleşmesi açısından büyük önem arz etmektedir (Aysan, 2008: 47).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonunun amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karabınar, 2006: 147):

- Kamu yararını ön planda tutarak Avrupalı muhasebe mesleğinin ileri seviyelere ulaşması için çalışmalar yapmak,
- Avrupa Birliğinde finansal raporlama, denetim ve muhasebe alanlarındaki çalışma ve düzenlemelerin uyumlaştırılmasını dünyadaki gelişmelere eş zamanlı olarak teşvik etmek,
- Meslek örgütleri arasında işbirliği sağlamak,
- Mesleği etkileyecek ilerlemeleri izlemek,
- Avrupa Birliği kurumlarında uluslararası seviyede Avrupalı muhasebecilerin temsiliyetini sağlamak.

#### **2.2.1.1.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)**

1973'de FAF tarafından kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Uzun, 2018: 145), 7 üyesi bulunmakta ve kurul üyeleri tam zamanlı olarak çalışmaktadır. Kurulda atanma işlemi FAF tarafından yapılmaktadır. Kurul üyeleri 5 yıllığına seçilmektedir. FASB'nin düzenlediği toplantılar halka açık olarak yapılmaktadır (Bostancı, 2002: 3).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun misyonu, finansal muhasebe ve raporlama mevzusunda; finansal bilgi kullanıcıları ve ulusal yatırımcılara rehberlik yapacak şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırma fırsatı sunan standartları yayınlamak ve geliştirmektir (Çankaya, 2007: 134). Kurul, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar sunan bütün işletmeler için muhasebe standartları yayınlamaktadır (Kiracı vd., 2002: 56). Kurulun esas amacı Amerika Birleşik Devletleri'nde özel sektör finansal raporlama standartlarının oluşturulmasıdır. Kurul bu amacına ulaşabilmek için aşağıda yer alan maddeleri yerine getirmektedir (Karabınar, 2006: 145):

- Finansal raporlamanın kullanımını arttırmak amacıyla, karşılaştırma olanağı sağlayacak temel konulara odaklanmak,
- Standartların aktüel farklılıkları yakalamasını sağlamak,
- Standart oluşturmaya ilişkin ortaya çıkabilecek engelleri tanımak ve bu engelleri kaldırmak için çalışmalar yapmak,
- Finansal raporlamanın kalitesini arttırarak uluslararası standartlara yakınsamayı arttırmak,
- Standartların uygulanmasında yol gösterici bir görev üstlenmektir.

#### **2.2.1.1.6. Avrupa Birliği (AB)**

Ekonomik ve sosyal sınırların ortadan kalkmasıyla Dünya ekonomisinin tek pazar konumuna gelmesi ve sermaye piyasalarında meydana gelen menkul kıymet ihraçlarının artış göstermesi sonucu, tüm dünyadaki gibi AB’nde de muhasebe alanında uyumlaşma çalışmalarının hızlanmasına yol açmıştır. Avrupa Birliği’ne üyeliği bulunan ülkelerin kullandıkları çeşitli muhasebe uygulamalarının UMS çerçevesinde tek düze duruma getirilmesi AB’nin karşılaştığı en büyük sorunlardan birinin çözümü niteliğinde olmuştur (Çankaya, 2007: 136). Avrupa Birliği’ne üye devletlerde çalışan şirketlerin yeni pazarlara açılma istekleri, yeni finansal kaynak bulma istekleri ve küresel arenada yatırım kararları almak istemeleri; şeffaf, anlaşılabilir ve güvenilir finansal bilgiye olan gereksinimi arttırmış ve bu durum finansal raporlarda standartlaşmayı gerekli kılmıştır (Zaif ve Ayanoğlu, 2007: 124). Bunun sonucu olarak Avrupa Birliği Parlamentosu tarafından 2002 yılında yayınlanan yönetmelik doğrultusunda UMS ve UFRS ile uyum sağlayan muhasebe standartlarının, 2005 yılı itibariyle konsolide finansal tabloların hazırlanmasında temel alınması kararı alınmıştır (Ulus, 2005: 18).

Avrupa Birliği’ne üye devletler muhasebenin uyumlaştırılmasını yayınlanan direktifler aracılığı ile sağlamaya çalışmış ve AB’ye üye devletlerin muhasebe düzenlerini bu direktiflere uygun hale getirmeleri istenmiştir (Bostancı, 2002: 5). Muhasebe entegrasyon çalışmaları kapsamında Avrupa Birliği üç adet direktif yayınlamıştır. Bu direktifler; 25 Temmuz 1978 tarihinde Avrupa Topluluğu Konseyi tarafından kabul edilen 4. Direktif, 13 Temmuz 1983 tarihinde kabul edilen 7. Direktif ve 10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen 8. Direktiftir. AB, bu direktifler yoluyla üye ülkelerin, sermaye şirketleri olan şirketlerin uyum sağlaması gereken muhasebe ve

finansal raporlama standartlarını açıklamış aynı zamanda üye ülkelerin kanunlarında entegrasyonunun sağlanmasını, böylelikle şirketlerin sunmuş olduğu finansal bilgilerin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını amaç edinmiştir. Direktiflerin sağlamış olduğu en önemli kazanım, AB ülkelerinin tamamında muhasebe ilke ve kurallarının yürürlüğe konulması ve dolayısıyla muhasebe uyumlaştırmasına katkı sağlamasıdır (Parlakkaya, 2004: 126-127).

Avrupa Birliği'nin muhasebeye yönelik hazırladığı direktiflerin yöntem olarak eksik olması, AB üyesi ülkelerin muhasebe standartlarına uyumunu olumsuz yönde etkilemiştir. Üye ülkeler tarafından söz konusu direktiflerin mevcut ulusal muhasebe düzenlemelerine aktarılmamasından dolayı ülkeler arasında oluşan farklılıklar devam etmiştir. Aynı zamanda direktiflerin yayımlandıkları tarihten itibaren düzenlenmemiş olması aktüaliteden uzak kalmasına ve kaliteli mekanizmalar oluşturamamalarına neden olmuştur. Muhasebe düzenlemelerinde uyumlaştırma çalışmaları AB ülkelerinde başarısızlıkla sonuçlanmıştır ( Bostancı, 2002: 6).

1990'lı yılların başlarında Avrupa Birliği, ortaya çıkan uyumlaştırma sorununu çözüme kavuşturmak amacıyla, Avrupa genelinde muhasebe standardı hazırlayacak bir kurul oluşturulmasına yönelik stratejik çalışmalar yapmıştır. 14 Kasım 1995 tarihine Avrupa Komisyonu; standartların uyumlaştırılmasına ilişkin AB'nin yeni stratejisini belirleyip Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi'ne sunmayı kararlaştırmıştır. Bu doğrultuda, yeni strateji olarak IAS'nın belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerine destek verilmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyum sağlaması kararlaştırılmıştır (Üstündağ, 2000: 51).

#### **2.2.1.1.7. Birleşmiş Milletler (BM)**

1970'li yılların başlarından itibaren, uluslararası muhasebe standartları Birleşmiş Milletler'in ilgi gösterdiği konulardan biri haline gelmiştir. Muhasebe standartları ve finansal raporlamaya yönelik olarak Birleşmiş Milletler tarafından yürütülen çalışmaların çok uluslu şirketlerin çalışmalarına yönelik olarak devam ettiği görülmektedir. Birleşmiş Milletler, kendi bünyesinde çalışmalar yapmak üzere bir komisyon kurmuştur. 1982 yılında ise çok uluslu şirketlere yönelik birimin bir parçası olarak faaliyetlerini sürdüren Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından bir çalışma grubu kurulmuştur (Kiracı, vd., 2002: 66). Bu grup tarafından yürütülen faaliyetler her yıl için ayrı olarak yayımlanmaktadır. Dünya genelinde, muhasebe alanında meydana gelen

ilerlemeler gelişmekte olan ÷lkeler için yararlı bir kaynak niteliğindedir. ISAR genellikle gelişmemiş ÷lkelere ilişkin olarak faaliyetlerini sürdürürken gelişmekte olan ÷lkelere de faydalı olma amacını gütmektedir. Bahsi geçen iki grup belirli aralıklarla toplantılar düzenlemekte ve bu toplantılara IASC temsilcileri de katılım sağlamaktadır. BM ve IASC iş birliği içerisinde faaliyetlerini devam ettirmektedir (Üstündağ, 2000: 49-50).

#### **2.2.1.1.8. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)**

OECD, çalışmalarını günümüze kadar çok uluslu şirketlerin finansal raporlama düzenlemelerine yönelik olarak sürdürmüştür. OECD, hem standart oluşturucu bir kurum olarak görev yapmakta hem de muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyum sağlamasına ilişkin çalışmalar yürütmektedir (Kiracı, vd., 2002:66).

OECD'nin muhasebe standartlarını geliştirmeye ilişkin yaptığı alışmalar Birleşmiş Milletler'e göre farklılık göstermektedir. BM, gelişmemiş ya da gelişmekte olan ÷lkeler için çalışmalar yaparken OECD ise gelişmiş ÷lkeler için çalışmalarını gerçekleştirmektedir. OECD genellikle bu zamana kadar çok uluslu şirketlerin raporlama düzenlemelerine yönelik birçok çalışma yapmıştır. OECD, muhasebe alanında belli aralıklarla toplantılar düzenlemiş ve Avrupa Komisyonu gibi yerel kuruluşlarla bir arada çalışmıştır (Üstündağ, 2000: 50).

OECD bünyesinde 30 üye bulunmasına rağmen OECD'nin işbirliği içinde olduğu fakat OECD'ye üye olmayan 70'i aşkın ÷lke bulunmaktadır. Örgüt kapsamında kurulan "Üye Olmayan Ülkelerle İşbirliği Merkezi" bu kapsamda birçok üye olmayan ÷lke ve farklı bölgelere ilişkin çalışmalar yürütmektedir. Konsey, OECD'nin en üst düzey karar alma organıdır. Başkanlığı örgüt genel sekreteri tarafınca yapılmaktadır. Düzenlenen konsey toplantılarına örgüte üye ÷lkelerin daimi temsilcilerinin yanı sıra Avrupa Birliği Komisyonu Temsilcisi de katılım sağlamaktadır (Anonim c, 16.04.2019).

#### **2.2.2. Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci**

Ülkemizde muhasebe alanındaki uygulamaların düzenlenmesi ve geliştirilmesine yönelik yapılan ilk çalışmalar, 1850'de yürürlüğe giren "Kanunname-i Ticaret" kanununa dayanmaktadır. Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi niteliğinde olan

bu kanun tüccarlara defter tutma konusunda yükümlülükler vermiştir. 1926 yılında ise “856 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” yürürlüğe girmiştir (Usul ve Özdemir, 2007: 74). Alman Ticaret Kanunu’nun tercümesi olan bu kanunda Alman kaynaklarının etkili olduğu görülmüştür (Arıkan, 1996: 52). Türk Ticaret Kanunu’nda iştiraklerin muhasebe ve finansal tablolarına ilişkin ilk hükümler ve şirket hesaplarının tutulma biçimi ile kârın hesaplanması, dönemler itibariyle sınırlı kalmak üzere envanter çalışmaları ile ilgili hükümlerde yer almıştır (Sayar, 2002: 77). 1957 yılında 856 Sayılı kanunun yerini 6762 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu almıştır. Bu yasada ise ticari defterlere ilişkin Vergi Usul Kanunu’nun bazı hükümlerine yer verilmiştir. 856 Sayılı Türk Ticaret Kanununun hazırlanmasında olduğu gibi bu yasada da yabancı kaynakların etkili olduğu görülmektedir (Arıkan, 1996: 52).

Türkiye’de muhasebe standartlarının geliştirilmesi devlet öncülüğünde ve kanuni düzenlemeler aracılığıyla gerçekleşmiştir (Yılmaz, 2003: 124). Kamu İktisadi Teşekkülleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin 1972’de yürürlüğe konulması ile kamu alanında ilk düzenleme yapılmıştır. 1993 yılına kadar bu düzenleme kamuda uygulama alanı bulmuştur. Bu düzenlemenin yanı sıra çeşitli kuruluşlar tarafından da farklı çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalar arasında ülkenin tamamında uygulanması zorunlu hale getirilen Maliye Bakanlığı’na yapılan çalışma en geniş kapsama sahiptir (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156).

1992 yılında, Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni” uygulamaya koymuştur (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156). Söz konusu bu tebliğ, akademik alanda çalışma yapan kişiler tarafından hazırlanmış olup, AB ülkelerindeki muhasebe uygulamalarıyla da uyumludur (Kocamaz, 2012: 111). 1994 yılında “Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)” aracılığıyla “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)” kurulmuştur. TMUDESK’nin amacı, muhasebe uygulamalarında tek düzeliği sağlamak ve ülke genelinde faaliyette bulunan şirketlerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarını oluşturmaktır (Yılmaz, 2007: 142). Bu kurul, uluslararası muhasebe standartları ile uyum içerisinde olan 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak, yasal yaptırım bulunmadığından çalışmalar öneri olarak kalmıştır (Bekçi ve Özdemir, 2006: 146; Kocamaz, 2012: 111). 14 Nisan 1996 tarihinde TMUDESK’in genel kurulunun düzenlediği toplantıda 11 adet muhasebe standardına ilişkin taslağın “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)” olarak kabulüne oy çokluğu ile karar verilmiştir. Bahsi

geçen standartların oluşturulmasında, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyum içerisinde olması ve işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması ön planda tutulmuştur (Güney, vd., 2012: 115).

TMUDESK'nin muhasebe standartlarını tespit edebilme yönündeki amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Yılmaz, 2007: 143):

- Finansal tabloların oluşturulmasında temel alınması gereken muhasebe standartlarını geliştirmek, yayınlamak ve herkes tarafından benimsenmesi için uğraşmak,
- TMS ve UMS arasında harmanizasyonu gerçekleştirmek,
- Standartları geliştirmek amacıyla mevcut muhasebe uygulamalarında kullanılan kavram ve terimlerden yararlanmak,
- Türkiye'nin ekonomik durumu ve ihtiyaçlarını ön planda tutmak,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında faydalanan mevzuat ile muhasebe standart yöntemlerinin uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmalarda bulunmak.

1999 yılında ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nın 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na ilave edilen bir madde ile bağımsız bir kuruluş olarak kurulmasına karar verilmiştir. 7 Mart 2002 tarihinde faaliyetlerine başlayan bu kurulun 9 üyesi bulunmaktadır. TMSK'nın esas amacı, UMS ile uyumlu standartlar geliştirmek ve yayınlamaktır. IASB ile gerçekleştirilen anlaşmalar doğrultusunda TMSK tarafından kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı ve 21 adet yorumdan oluşan ve UFRS'nin çevirisi niteliğindeki "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları" resmi gazetede yayınlanmıştır (Zencirkıran,2015:69 ve Kocamaz, 2012: 111).

2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak uygulamaya konulan KHK ile KGK, TMSK'nın bütün görev ve haklarını devralmıştır. KGK'nın esas amacı ise; yatırımcıların elde edeceği menfaatleri korumak, denetim raporlarının bağımsız olarak hazırlanmasını sağlamak ve güvenilir, açıklanabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte finansal raporların sunumunu sağlamaktır (Kılıç, 2018: 42).

2012 yılında uygulamaya konulan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemeler ile muhasebe standartlarına ilişkin kayda değer en önemli adım atılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları,

faaliyetlerine Türkiye’de devam edecek olan işletmelerin dikkat etmesi gereken önemli hususlardan biri haline gelmiştir. Bağımsız denetime tabi olup TTK ve Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen koşulları sağlayan ve KGK’nın almış olduğu 26 sayılı kararın ekinde bulunan işletmelerin tamamına Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’ye göre finansal tablolar hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2016: 213).

Aşağıda yer alan bölümde ise Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yürüten kurum ve kuruluşlar incelenecektir.

### **2.2.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yürütülen Çalışmalar**

Türkiye’de muhasebe standartları alanında yapılan çalışmalara genellikle TTK ve Vergi Usul Kanunu (VUK)’da yer alan hükümler yön vermektedir. Fakat bu alandaki hükümlerin ihtiyacı karşılamadığı hallerde yasal konumu bulunan bazı kuruluşlar kendi bünyesinde olan işletmelere yönelik çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmaları yapan kurum ve kuruluşları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Arıkan, 1996: 61):

- “Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar”
- “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar”

### **2.2.2.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında yürürlüğe giren ve aynı zamanda kamu iktisadi teşebbüsleri için zorunlu hale getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (KİT)'ler tarafından yapılmıştır. Bu çalışma ile muhasebe alanında düzenleme sağlayacak düzeyde 6 adet rapor yayınlanmıştır. KİT'ler için zorunlu olan bu çalışmayı zaman içerisinde diğer işletmelerde benimsemiş ve Türkiye muhasebe sisteminin gelişimine katkıda bulunmuştur (Başpınar, 2005: 46-47).

### **2.2.2.1.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Muhasebe alanında uygulama birliğini sağlamak adına Bankalar Birliği tarafından birçok çalışma yürütülmüştür. Bu çalışmalara örnek olarak; 1962'de uygulamaya konulan bir çalışma verilebilir. Bu çalışma ile bankalardan kredi talebi olan işletmelerin, bankaların isteyeceği son üç yıla ilişkin bilanço ve gelir tablosu tiplerini tespit ederek bu tip tabloların kullanılmasına öncülük edilmesi sağlanmıştır. Kayda değer bir diğer çalışma ise bankalarda kullanılmak amacıyla hazırlanan finansal tablo raporları ve tek düzen hesap planıdır (Arıkan, 1996: 54).

### **2.2.2.1.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar**

TMS'nin hazırlanmasında görevlendirilmiş olan bu komite 1987 yılında kurulmuştur. Komitenin çalışmalarını sürdürdüğü 43 adet standart mevcuttur (Arıkan, 1996: 53). Komite tarafından oluşturulan standartlar, "AB Dördüncü Direktifine" yaklaşma ve Türk muhasebesinin gelişmesine katkı sağlama yönünden büyük öneme sahiptir (Ataman ve Gökçen, 2017: 10).

Komite, TÜRMOB'un kurulmasından sonra çalışmalarına ara vermiştir. Muhasebe standartları konusundaki çalışmaların tek elden yürütülmesini sağlamak amacıyla TMSK'nın kurulmasını kabul etmiştir (Arıkan, 1996: 63).

#### **2.2.2.1.4. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye’de çalışmalarını sürdüren sigorta ve reasürans şirketleri yapmış oldukları iş ve işlemlerini, tek düzen hesap planı çerçevesinde muhasebeleştirmek zorundadır (Kahya, 2001: 98).

Tek düzen hesap planının kullanımı ile tek tip finansal tabloların düzenlenmesi, sigortacılıkta muhasebe kayıtlarının ve mali raporların tek düze hale gelmesi, işletmelerin ekonomik gelişimini doğru şekilde değerlendirerek ilgi duyan kişilerin gereksinimi olan bilgiyi elde edebilmesine imkan tanınması amaçlanmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 10-11).

#### **2.2.2.1.5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (SPK)**

Türkiye’de sermaye piyasalarında yer alan finansal tablo kullanıcıları; yerli, yabancı, küçük, orta ve büyük menkul kıymet yatırımcılarından oluşmaktadır. Bu yatırımcıların, finansal raporu alan ve bu raporu kullananlar olarak raporları hazırlayanlar üzerinde herhangi bir yaptırım gücü yoktur. Fakat toplum çıkarlarını gözeten ve toplumun bilgilendirilmesini sağlamak üzere görevlendirilmiş olan SPK’nın onlar adına düzenlemeler yapma yetkisi bulunmaktadır. Türkiye’de belirli bir sayının üzerinde ortak sayısına sahip olan işletmeler ve sermaye piyasalarında menkul kıymetleri işlem gören işletmeler UMS/UFRS’den faydalanarak hazırlanan muhasebe standartlarını uygulamaktadır (Pekdemir, 2007: 113).

2002 yılında SPK, muhasebe standartlarının UMS ile uyum sağlanması için bir çalışma yürütmeye başlamıştır. SPK, bahsi geçen bu çalışmasını tamamlayarak 15 Kasım 2003 tarihli ve 25920 sayılı Resmi Gazete’de “Seri XI, No:25 Sayılı Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Yayımlanan tebliğin yürürlük maddesini şu şekilde açıklamak mümkündür. 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla sona eren ilk ara dönem finansal tablolarda geçerliliği bulunmak üzere yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe gireceği ve isteyen işletmelerin 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla sona eren yıllık veya ara hesap dönemlerinden başlamak üzere tebliğ hükümlerini uygulamaya geçirebilecekleri belirtilmiştir (SPK, 2003: 343).

#### **2.2.2.1.6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1990 yılında birçok kesimden temsilcilerin katılması ile oluşturulan muhasebe komisyonunun amacı, ülkemizdeki standart konusunda yaşanan kompleksi sonlandırarak her kesimi bağlayacak nitelikte ve tek bir elden yayınlanacak muhasebe standartları hazırlamaktır. Bu komisyonun yapmış olduğu çalışmalar sonucunda Maliye Bakanlığı'nca "1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır (Gökçen, vd.,2011: 9).

#### **2.2.2.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (TMUDESİK)**

TMUDESİK; TÜRMOB tarafından 09.02.1992 tarihinde 3568 sayılı yasaya dayanarak kurulan (Parlakkaya, 2004: 130), TMS adı altında muhasebe standartları yayınlamakla sorumlu olan bir kuruluştur (Şahin ve Pazarçeviren, 2007: 132).

TMUDESİK; finansal tabloların ihtiyaçlara cevap verebilecek, anlaşılır ve karşılaştırılabilir nitelikte olması, muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve muhasebe mesleği ile uğraşan kişilerin denetim faaliyetleri ile ulusal muhasebe standartlarının belli disiplin içerisinde yürütülebilmesinin yanı sıra ulusal denetim standartlarını tespit etmek ve yayınlamak amacıyla kurulan bir kuruluştur (Parlakkaya, 2004: 130).

60 üye kuruluştan oluşan TMUDESİK, tespit edilmesi gerekli olan muhasebe standartlarını saptayarak, bu standartların her birisi için en az üç kurul üyesi bulunan standart komisyonları kurmuştur. Söz konusu bu komisyonlar, yürütmüş oldukları çalışmaları tamamladıktan sonra standartlara ilişkin taslaklar hazırlamaktadır. Ön taslak adı verilen bu taslaklar kurul onayından geçtikten sonra görüş bildirimini sağlamak amacıyla ilgili kuruluşların belirlemiş oldukları yerlere gönderilmektedir (Arıkan, 1996: 59).

#### **2.2.2.1.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (TMSK)**

Ülkemizdeki mevcut muhasebe uygulamalarında, işletmelerin bağlı oldukları mevzuatlara dayanarak farklı finansal tablolar oluşturmak zorunda kalmaları ve bu

konuda çözüm sağlamak için bu zamana kadar birlikteliğin olmaması, ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi ve geliştirmesi için yaptırım yetkisi bulunan bir kurul ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Parlakkaya,2004:132) Bu duruma istinaden TMSK kurulmuştur. TMSK'nın kurulması ile birlikte muhasebe standartları yayınlama hakkı tek bir kuruma verilmiştir (İbiş ve Özman,2006:33).

TMSK, 9 üyeden meydana gelmekte ve kurul üyeleri 3 yıllığına görevlendirilmektedir (Çelik, 2005: 111). Kurul'a üye veren kuruluşlar içerisinde; MB, SPK, BDDK, Sanayi ve Ticari Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı bulunmaktadır (Anonim d, 22.05.2019).

TMSK, finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyacı karşılayabilecek, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılabilir nitelikte olmaları amacını gütmektedir. TMSK da aynı TMSK olduğu gibi, ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına dayanarak geliştirirken aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarıyla entegrasyon sağlama sorumluluğunu da almıştır. (Parlakkaya, 2004: 133). TMSK'nın açıklanan esas görevi ise UMS/IFRS'ye uyum sağlayacak şekilde TMS/IFRS'yi hazırlayıp Resmi Gazete'de yayımlamaktır (Anonim e, 27.05.2019).

#### **2.2.2.1.9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan alışmalar**

1999 yılında 4389 Sayılı yasa ile bankacılık alanıyla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi için BDDK kurulmuştur (Güdelci, 2019: 209).

BDDK, muhasebe standartlarının düzenlenmesi ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmıştır. Bankacılık alanında BDDK tarafından geliştirilen standartlar bu alanda faaliyet gösteren kurumlar için zorunlu tutulmuştur (Fırat, 2013: 121).

BDDK'nın bankaların hesap ve kayıt düzeni noktasında yeknesaklığı ve şeffaflığı sağlaması, yapılan işlemlerde kayıt dışılığın önüne geçilmesi, faaliyetlerin güvenilir ve gerçeğe uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesi, bireysel ve konsolide finansal tabloların gerçeği yansıtacak şekilde zamanında hazırlanması ve yayınlanması gibi amaçlar doğrultusunda Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayınlanmıştır. Yayınlanan söz konusu yönetmelikle birlikte Türkiye'de uygulanmak üzere bankacılık sektörü ile alakalı 19 adet muhasebe standardı yürürlüğe koyulmuştur (İbiş ve Özman, 2006: 34).

### **2.2.2.1.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum sağlayan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarını hazırlamak ve çıkarmak, denetim standartlarını belirleyerek bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını görevlendirmek ve bu kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalarını denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetim için bir ihtiyaç olan güven ve kaliteyi sağlamak amacıyla KGK kurulmuştur (KGK, Faaliyet Raporu, 2014: 12).

KGK, denetim faaliyetlerini uluslararası standartlar ile uyumlu olarak gerçekleştirirken bu standartların sade bir dille Türkçe'ye tercüme edilmesi, entegrasyon sağlaması ve yayınlanması faaliyetlerini de gerçekleştirmektedir. Bu özelliklerinden dolayı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun devamı niteliğindedir (Uyar, 2015: 14).

### **2.2.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci**

Avrupa Birliği'ne uyum sağlama ihtiyacının bir gerekliliği olarak ülkemizde muhasebe alanında gerçekleştirilen faaliyetlerin AB düzenlemeleriyle uyumlu olması kaçınılmaz olmuştur. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nin AB Direktif hükümleriyle uyum sağlamadığı ve muhasebe ilkelerine ilişkin bazı eksiklikler olduğu görülmüştür (Yünlü, 2016: 28). Belirlenen bu eksikliklerin giderilmesi ve tam bir uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla muhasebe alanında düzenlemeler yapılmıştır.

2014 yılında KGK'nın almış olduğu karar doğrultusunda, TMS/TFRS'nin uygulama alanı sadece KAYİK'ler ile sınırlı tutulmuştur. KGK tarafından yeni bir karar alınıncaya dek Tam set TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin 29.12.2014 tarihinde 41 sayılı KGK tarafından açıklanan TMS'leri Uygulamayan İşletmelerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar çerçevesinde finansal raporlama yapmaları kararlaştırılmıştır. Yalnız, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde yer alan hükümler ile Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarındaki hükümler uyum sağlamadığı için bağımsız denetim konusunda şirketlerin hazırladığı finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını tespit etmek zorlaşmış ve iki farklı karşılaştırma kriteri kullanılması sorunuyla karşılaşmıştır

(G.Gençoğlu, 2017: 2). Her ne kadar mevcut uygulamada karşılaşılan eksikliklerin giderilmesi için, yürürlükte olan mevzuata ilave uygulanacak hükümler getirilmiş olsa da bu konuda kalıcı bir çözüm sağlanamamıştır (Yünlü,2016:28). Kalıcı bir çözüm sağlamak amacıyla işletme ölçütlerinin dikkate alındığı Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ile AB Direktiflerine uygun raporlama yapmak hedeflenmiştir. Bu kapsamda idari otorite olarak ortaya çıkan ihtiyaçtan dolayı 13.11.2015 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu tarafından Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin taslağı oluşturulmuştur (Yılmaz, vd.,2016: 299). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin yürürlüğe girmesiyle, bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmelerin hazırladıkları finansal tablolar yönünden MSUGT ve İlave Hususlar yerine ülkemizde uygulanacak finansal raporlama kıstası olmuştur. Bununla birlikte, KAYİK'ler dışında kalan bağımsız denetime tabi olan işletmelerin tamamı için uygulanacak olması, uluslararası standartlarla uyumlu, yüksek kaliteli finansal raporlamayı sağlaması ve bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi yönünden ülkemiz için önemli bir adım olmuştur (Anonim f, 30.05.2019).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'nin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Yünlü, 2016: 29):

- Yerel Finansal raporlama çerçevesi 24 bölümden meydana gelmektedir. Her bölüm incelenen konunun bütünlüğü korunmak ve işletmeler ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları olan bilgiyi sağlamak için numaralandırılmış paragraflar halinde hazırlanmıştır.
- Çerçeve UMS/UFRS ile uyum içerisindedir.
- Çerçeve işletmelerin genellikle karşılaşılabileceği muhasebe işlemlerinin tamamına yönelik muhasebe ilkelerini belirlemektedir. Bu özelliğinden dolayı herhangi bir standarda ihtiyaç olmadan finansal tabloların düzenlenmesine olanak tanımaktadır.
- Çerçevde bölümler itibariyle yer alan konular sade bir dil ile yazılmıştır.
- Çerçeve AB düzenlemeleriyle tam bir uyum içerisindedir.
- Çerçeve kabul edilebilir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği bütün özelliklere sahiptir.
- AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı korunarak orta büyüklükteki işletmeler için genellikle maliyet esaslı bir raporlama öngörülürken, büyük işletmeler için ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.

2017 yılında yerel finansal raporlama çerçevesi hazırlama çalışmaları sonucunda Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete ile KGK tarafından yayınlanmıştır. Bağımsız denetime tabi olan ancak Tam Set TMS/TFRS uygulamayan işletmeler tarafından uygulanması gereken finansal raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki dönemlerde uygulanmak amacıyla yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, uluslararası standartlarla da uyum sağlayan bir raporlama çerçevesi olmasının yanı sıra KAYİK'ler dışında kalan bağımsız denetime tabi olan işletmelerin tamamının bağımsız denetimde kıstas oluşturacak ve bağımsız denetim konusunda ortaya çıkan çifte standart uygulama sorununun çözümü olacaktır (G.Gençoğlu, 2017: 2).

BOBİ FRS'nin temel amacı finansal tabloların hazırlanmasında gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olma niteliklerini sağlamaktır (KGK, 2017: 1). BOBİ FRS'yi bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmeler konsolide ve bireysel finansal tablolarını hazırlarken uygulamak zorundadır. BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmediği sürece istekleri doğrultusunda TMS/TFRS'yi uygulayamazlar. TMS/TFRS'yi uygulayan işletmelerin ise BOBİ FRS'yi uygulamaya geçirebilmeleri için en az iki yıl süreyle TMS/TFRS'yi uygulamış olmaları gerekmektedir (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 463).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

Çalışmanın bu bölümünde, BOBİ FRS'nin gelişim süreci, özellikleri, büyük işletmeler için getirilen ilave yükümlülükler ve BOBİ FRS'nin bölümleri ayrıntılı bir şekilde ele alınarak incelenmiştir.

#### 3.1. BOBİ FRS'NİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapacak işletmelerin kapsamı 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile değişikliğe uğramıştır. 17.10.2012 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulaması gereken işletmelerin kapsamını genişletmiş, bağımsız denetime tabi işletmeler ve KAYİK'leri bu kapsama dahil etmiştir (Gökçen, vd.,2018: 440). Kanun hükümlerinde yapılan değişiklik doğrultusunda 26.08.2014 tarihinde KGK'nın aldığı karar ile KAYİK'lerin finansal tablolarını düzenlenmesinde TMS/TFRS hükümlerini uygulaması ve bağımsız denetime tabi diğer işletmelerin ise istekleri doğrultusunda TMS/TFRS uygulayabileceklerine karar verilmiştir. Bununla birlikte bu kapsam dışındaki diğer işletmelerin ise MSUGT uygulayarak finansal tablolarını düzenlemeleri kararlaştırılmıştır (Doğan, 2017: 771).

MSUGT'larda bazı kalemlerle ilgili değerlendirme hükümlerine yer verilmemesi, değerlendirme hükümlerinin uygulanmasının isteğe bırakılması veya değerlendirme hükümlerinin uygulanma biçimine yönelik hususların açıklanmaması, amortisman, kıdem tazminatı, reeskont gibi birçok uygulamanın kullanımının ihtiyari bırakılması ve işletmelerin vergi matrahına ulaşmak amacıyla finansal tablolarını hazırlaması gibi sebeplerden dolayı MSUGT'larda yer alan hükümler esas alınarak düzenlenen finansal tabloların bağımsız denetime uygun olacak bir kıstas olmadığı ve bağımsız denetimin güvenilirliği ve kalitesini azalttığı bunun yanı sıra MSUGT'lara göre düzenlenen finansal tabloların kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği hususları sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür (Doğan, 2017: 772). Bahsi geçen sebeplerden dolayı bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için KGK tarafından yeni bir düzenleme yapılmaya dek MSUGT'a ilave olarak uygulanmak üzere *“Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamayan*

*İşletmelerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Husular*” yayımlanarak, MSUGT’da bulunmayan veya ihtiyari bırakılan hususlara ilişkin birtakım kurallar getirilmesi amaçlanmıştır (Sakarya, vd.,2018: 701).

Getirilen ilave hususların geçici bir çözüm sağladığı düşünüldüğü için KGK tarafından YFRÇ çalışmaları yürütülmeye başlanmış ve bu çalışmaların düzenlenmesi için İngiltere ve İrlanda’nın yayınladığı FRS 102 temel alınmıştır. FRS 102’de yer alan değişikliklerle beraber Türkiye’de AB Direktifleri ile uyumlu yerel finansal raporlama standartları oluşturmak amacıyla 2014 yılında KGK’nın görüşe açtığı “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı” çalışmalarına başlanmıştır (Gökçen, vd., 2018: 440). 2017 yılında, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nitelikte raporlama yapabilmeyi sağlayacak yerel finansal raporlama standardının hazırlanmasına ilişkin yürütülen çalışmalar sonuçlanmıştır. Bu doğrultuda, 29.07.2017 tarihinde 30138 Sayılı Resmi Gazete ile standart BOBİ FRS adı ile yayınlanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 154).

Resmi gazetede yer alan BOBİ FRS hakkındaki 56 No’lu Tebliğin amacını şu şekilde ifade etmek mümkündür. Bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlamak amacıyla standardın yürürlüğe girmesidir. Söz konusu bu tebliğ, 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı TTK’nın 88’inci maddesi ve 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı KGK’nın görevleri ile ilgili KHK’nın 26’ıncı maddesi dayanak gösterilerek hazırlanmıştır (Anonim g, 05.07.2019).

BOBİ FRS, “01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak amacıyla, yayımı tarihinde yürürlüğe koyulmuştur” (Anonim h, 13.07.2019).

### **3.2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI’NIN GENEL ÖZELLİKLERİ**

BOBİ FRS’nin genel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Yılmaz, 2017: 1867):

- Standart 240 sayfa, 27 bölüm ve 9 ek kısımdan meydana gelmektedir. Ayrıca işletmelerin genellikle karşılaşılabileceği muhasebe işlemlerini, başka bir

standart setine gerek duyulmadan finansal tablolara aktarılmasını sağlamaktadır.

- Kabul edilebilir bir raporlama çerçevesinin taşınması gereken bütün özelliklere sahiptir.
- Uluslararası finansal raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile uyum sağlamaktadır,
- AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı ile uyumludur. Bu doğrultuda orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esası bir finansal raporlama öngörülürken büyük işletmeler için ilave yükümlülükler getirmiştir,
- Standartta yer alan konular sade bir dil ile yazılmıştır,
- Standardın ek kısımları Münferit ve Konsolide Finansal Tablo örnekleri ve Terimler Sözlüğünden oluşmaktadır.

### **3.3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NI UYGULAYACAK OLAN İŞLETMELER VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETME AYRIMI**

Bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/IFRS'yi uygulamayan büyük ve orta boy işletmeler BOBİ FRS'yi uygulayacaktır (A. Mozeikçi ve T. Şahinoğlu, 2018: 39). KGK'nın 2016 yılına ait verilerine göre 6.250 işletme bağımsız denetim sözleşmesi imzalamıştır. Bu işletmelerin 1.550 tanesi KAYİK tanımını karşılamakta ve TMS/IFRS uygulamaktadır. Geriye kalan 4.700 işletme ise bağımsız denetime tabi olmasına rağmen TMS/IFRS'yi uygulamayan ve BOBİ FRS'yi uygulayacak olan işletmelerdir (Sakarya, vd.,2018: 701).

BOBİ FRS'de, finansal raporlama esasları bakımından bazı bölümlerde farklılık gösteren ikili bir ayrım bulunmaktadır. Söz konusu bu ayrım büyük ve orta boy işletme şeklindedir (Doğruer, 2017: 105). Bu doğrultuda BOBİ FRS'nin uygulanması yönünden aşağıda yer alan üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıkları ile beraber, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler bir sonraki raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir (K. Şen ve Özbirecikli, 2018: 463):

- “Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası,

- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü”.

Bağımsız denetime tabi olan ancak yukarıdaki büyük işletme için belirlenen kriterleri sağlamayan işletmeler ise orta boy işletme olarak değerlendirilmektedir (Doğruer, 2017: 105). Aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı hesabında işletmenin ve varsa bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS’ye göre hazırlanmış finansal tabloları esas alınmaktadır. İşletmenin bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS’ye göre finansal tablolarını hazırlamamaları halinde, bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatına göre hazırladıkları ve vergi dairelerine sundukları finansal tabloları esas alınmaktadır (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 463-464). Aktif toplam ve yıllık net satış hasılatının hesabında münferit finansal tablolar da kullanılabilir. Bu durumda, konsolide finansal tablolar hazırlanırken, “ana ortaklığa bağlı olan her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına düşen tutarlar, topluluk içi bakiyeler ve işlemler elimine edilmektedir” (Doğruer, 2017: 106). Eliminasyonların yapılmaması halinde ise aktif toplam ve net satış hasılatı tutarına ait eşik değerler yüzde 20 oranında arttırılarak değerlendirme yapılmaktadır (Anonim 1, 28.07.2019).

### **3.4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI’NDA BÜYÜK İŞLETMELER İÇİN GETİRİLEN İLAVE YÜKÜMLÜLÜKLER**

BOBİ FRS, büyük işletmeler için ilave yükümlülükler getirmiştir. Bahsi geçen ilave yükümlülükler ise aşağıdaki şekildedir (Yılmaz, 2017: 1867):

- Büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlama mecburiyeti bulunmaktadır. Diğer işletmeler ise istekleri doğrultusunda konsolide finansal tablo düzenleyebilmektedir.
- Konsolide finansal tablo düzenleyen işletmeler ayrıca bireysel finansal tablo da düzenlemek zorundadır.
- Büyük işletmelerin, finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarını sunma mecburiyeti bulunmaktadır.
- Büyük işletmeler, bağlı ortaklık edinimleri şeklindeki işletme birleşmelerinde BOBİ FRS “Bölüm 21 İş Birleşmeleri” hükümlerini

uygularken, büyük işletme dışında kalan diğer işletmeler söz konusu bölümü isteğe bağlı olarak uygulamaktadır.

- Büyük işletmeler, faaliyet bölümleri ve ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler gibi ilave açıklamaları yapmak zorundadır.

BOBİ FRS'nin uygulanmasında büyük ve orta boy işletmeler arasındaki önemli farklardan biri konsolide finansal tablolar bölümünde ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS'de büyük işletme tanımı dışında kalan diğer işletmeler finansal tablolarını konsolide olarak hazırlamak zorunda değildir fakat bu işletmeler istekleri doğrultusunda konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir. Tercihini bu yönde yapan işletmeler, konsolide finansal tablolarını hazırlarken büyük işletmelerin tabi olduğu esaslara uyum sağlamak zorundadır (Doğruer, 2017: 106).

Büyük ve orta boy işletmeler arasındaki diğer önemli ayrım ise gelir üzerinden alınan vergiler bölümünde düzenlenen ertelenmiş vergi konusunda ortaya çıkmaktadır (Doğruer, 2017: 107). Standarda göre, büyük işletmelerin finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu iken büyük işletmeler dışında kalan işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları ihtiyari bırakılmıştır. Bu duruma ilaveten, söz konusu işletmelerin istekleri doğrultusunda konsolide finansal tablolar düzenlemeleri halinde ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu iken, bireysel finansal tablolarında isteğe bağlıdır (BOBİ FRS, Par. 23.3).

Büyük ve orta boy işletmeler arasındaki bir diğer önemli ayrım ise dipnotlar bölümünde ortaya çıkmaktadır. Dipnotların mümkün olduğu kadarıyla sistematik bir şekilde sunulması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 26.3). Dipnotların sistematik bir şekilde sunulabilmesi ise aşağıdaki sıralamaya riayet edilmesine bağlıdır (BOBİ FRS, Par. 26.4):

- “İşletme ile ilgili genel bilgi,
- Finansal tabloların standart hükümleriyle tam olarak uyum sağladığını belirten açıklama,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Finansal tablolar ve bu tablolarda bulunan kalemler ile aynı sırada sunulmak şartıyla, finansal tablo kalemleri ile ilgili ek açıklamalar,
- Diğer açıklamalar”.

Bu açıklamalar, işletmenin orta veya büyük boy işletme olmasına göre ve finansal tablolarını konsolide olarak düzenlemesine göre farklılık göstermektedir. Standartta 26'ncı Bölüm 7'inci Paragrafta yer alan Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar başlığı altında tüm işletmelerin yapması gereken açıklamalar düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra büyük boy işletmeler tarafından yapılması gereken açıklamalar ise şu şekildedir (Doğruer, 2017: 108):

- “Ürünlerin satışı ve hizmetlerin sağlanmasının organize edilme şekillerine dikkat edilerek, önemli derecede birbirlerinden farklılık gösteren faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış hasılatı”,
- “İlişkili tarafların tümüyle yapılan işlemler, söz konusu işlemlerin tutarı, ilişkili taraf ilişkisinin niteliği ve işletmenin finansal durumunun anlaşılabilirliği için işletmelerle ilgili olan gerekli diğer bilgiler”.

### **3.5. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NIN BÖLÜMLERİ**

BOBİ FRS; 240 sayfa, 27 bölüm ve 9 ek kısımdan meydana gelmektedir. Aşağıda BOBİ FRS'de yer alan her bir bölüm ayrı ayrı ele alınarak incelenecektir.

#### **3.5.1. BOBİ FRS Kapsamında Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar**

Standardın bu bölümünde, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun bir sunum sağlayabilmesi için gerekli olan temel esaslar düzenlenmektedir. Bu doğrultuda, finansal tablolar ile elde edilen bilgi ve verilerin sahip olması gereken özellikler, finansal tabloların sunumu ile ilgili kurallar ve finansal tabloların en minimum düzeyde içeriklerine değinilmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.1).

İşletmelerin ilgili birimi tarafından finansal tablolar hazırlanmasının temel amacını şu şekilde ifade etmek mümkündür. İşletmelerin finansal durum ve performansı ile nakit akışlarına ilişkin işletme ile ilgili kişilerin verecekleri kararlarına yardımcı olacak düzeyde finansal bilgi sunmak ve işletme yöneticilerinin işletmeye ait mevcut kaynakları ne derece etkin bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını ortaya koyacak bilgileri sunmaktır (BOBİ FRS, Par. 1.2).

### 3.5.1.1. Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

Finansal bilginin faydalı olabilmesi için ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı istediği hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekmektedir. Faydalı finansal bilginin özelliklerini temel ve destekleyici özellikler olarak iki şekilde ifade edilmektedir. Faydalı finansal bilginin temel özellikleri ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunum sağlamaktır. Destekleyici özellikleri ise anlaşılabilir, karşılaştırılabilir nitelikte ve zamanında sunum sağlamaktır (BOBİ FRS, Par. 1.7).

#### ➤ İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablolar aracılığı ile sunulan bilginin, finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyacını karşılaması gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileme gücü bulunan finansal bilginin ihtiyaca uygun olduğu kabul edilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 32). İşletme ile ilgili bir bilginin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlarını etkiliyorsa bu bilginin önemli olduğu kabul edilmektedir ve finansal tablolarda yer alması gerekmektedir. Kavramsal çerçevede önemlilikle ilgili bir oran veya tutar belirlenmemiştir. Ancak bilginin önemli olup olmadığına karar verilirken tutar ve niteliğin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.9).

#### ➤ Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal tablolarda sunulan finansal bilginin açıklanmak istenen ekonomik olayları gerçeğe uygun olarak sunması gerekmektedir. Tam anlamıyla gerçeğe uygun bir sunum yapabilmek ise tam, tarafsız ve hatasız bir sunum ile mümkündür (Karapınar ve Eflatun, 2017: 5).

Tam bir sunum, finansal tablo kullanıcıları tarafından ekonomik olayların anlaşılabilmesi için gerekli olan bütün açıklamalara yer verilmesidir. Tarafsız sunum, finansal bilgi seçiminde ve raporlanmasında önyargıya yer verilmemesidir. Hatasız bir sunum ise, ekonomik olayların açıklanmasında hataya yer verilmemesi ve raporlanan bilginin elde edilme sürecinin hatasız bir şekilde seçilmiş ve uygulanmış olmasıdır (Özbirecikli, vd.,2017:12).

➤ **Anlaşılabilirlik**

Finansal bilginin destekleyici özellikleri arasında yer alan ve bilginin açık bir şekilde tanımlanması, sınıflandırılması ve sunulmasını sağlayan bir özelliktir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 6). İşletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetlere ilişkin muhasebe ile ilgili yeterli düzeyde bilgiye sahip kullanıcılar tarafından finansal bilginin anlaşılabilir biçimde sunulmasıdır (BOBİ FRS, Par. 11.1).

➤ **Karşılaştırılabilirlik**

Finansal bilgi kullanıcıların finansal kalemler arasında bulunan benzerlik ve farklılıkları anlayabilmelerini sağlayan destekleyici bir özelliktir. Tam anlamıyla bir karşılaştırma yapabilmek için finansal bilgilerin tutarlı olması gerekmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 33).

Kavramsal çerçeveye göre tutarlılık kavramı karşılaştırılabilirlik ile ilgili olmasına rağmen aynı anlamda değildir. Karşılaştırılabilirlik, bir amaç iken tutarlılık bu amacı gerçekleştirebilmek için bir araçtır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 6).

➤ **Zamanında Sunum**

Finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili alacağı kararları etkileyeceği zamanda hazır olmasıdır (BOBİ FRS, Par. 1.13).

### **3.5.1.2. Genel Finansal Raporlama İlkeleri**

Finansal raporlamanın belirli ilkelere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bu ilkeleri ise sekiz ayrı başlık altında incelemek mümkündür. Genel finansal raporlama ilkeleri aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### ➤ **İşletmenin Sürekliliği**

İşletmenin sürekliliği ilkesi; işletmenin, işletmeyi kuran ortakların ömründen bağımsız olarak sonsuza dek devam edeceği varsayımına dayanmaktadır. İşletme yönetimi finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin faaliyetlerini sürdürebilme gücünü değerlendirmektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 9). İşletme yönetiminin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerini sonlandırma gibi bir durumu olmadığı hallerde finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı esas alınarak hazırlanmaktadır. Yönetim, işletmenin süreklilik durumu ile ilgili değerlendirme yaparken raporlama tarihi sonu itibariyle en az on iki aylık dönemi kapsayan tüm bilgileri dikkate almalıdır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili değerlendirme yapılırken belirsiz bir durum ile karşılaşırsa söz konusu belirsizliklerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. İşletme yönetiminin, ticari faaliyetlerini sonlandırma veya şirketi tasfiye etme gibi bir durumunun olması halinde ise finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanmaktadır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda işletmenin süreklilik varsayımını kullanmadığı, hangi esasın kullanılmış olduğu ve işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmamasının sebepleri dipnotlarda açıklanmalıdır (BOBİ FRS, Par. 1.14-1.15).

### ➤ **Tahakkuk Esası**

Standartta yer alan nakit akış tablosu dışındaki bütün finansal tablolar tahakkuk esası çerçevesinde düzenlenmektedir. Tahakkuk esasında, nakit giriş ve çıkışları gerçekleştiği dönem önemsizdir, raporlama yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 1.16).

### ➤ **İhtiyatlılık**

İhtiyatlılık, belirsizliklerden dolayı tahmin gerektiren durumlarda işletmeye ait varlık ve gelirlerin olduğundan fazla, gider ve yükümlülüklerin de olduğundan az gösterilmemesini ifade etmektedir. İhtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu etkilememesi gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.17).

➤ **Önemlilik**

Nitelik ve işlevleri itibariyle benzer özelliklere sahip işlem ve olaylar bir araya getirilerek sunulmalıdır. Fakat nitelik veya işlev olarak önemli kabul edilen işlem ve olaylar finansal tablolarda ayrı ayrı sunulmalıdır.

Finansal tablolarda yer alan bir kalemin öneme sahip olup olmadığı belirlenirken söz konusu kalemin diğer benzer kalemler ile karşılaştırılması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.19). Bir kalemin tek başına önemsiz olması halinde diğer benzer kalemlerle birleştirilmesi mümkündür. Ayrı bir şekilde sunulması gerekecek kadar öneme sahip olmayan bir kalemin ise finansal tablo dipnotlarında sunulması gerekebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.20).

➤ **Mahsup Yasağı (Netleştirme)**

Standart kapsamında mecburi tutulan veya izin verilen durumlar haricinde, varlık ve borçlar ile gelir ve giderlerin birbirinden mahsup edilmeden sunulması gerektiğini ifade etmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.21).

➤ **Raporlamanın Sıklığı**

İşletmelerin finansal tablolarını yılda en az bir defa sunması gerekmektedir. Bir yıldan daha uzun veya daha kısa süreyi kapsayan bir raporlama yapılması halinde, bu durum ve raporlama döneminin neden bir yıldan daha uzun veya daha kısa olduğu dipnotlarda açıklanır. Ayrıca, dipnotlarda, gerek finansal tablo kalemlerinin gerekse dipnotların tam olarak karşılaştırılabilir olup olmadığı belirtilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 9).

➤ **Karşılaştırmalı Bilgi**

Cari döneme ait finansal tablo ve kalemlerinde yer alan tutarların tamamının, aksine bir hüküm bulunmadıkça önceki döneme ait tutarla birlikte karşılaştırmalı bir şekilde sunulması gerektiğini ifade etmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 35).

### ➤ Sunumda Tutarlılık

Finansal tablolarda yer alan kalemlerin sunum ve sınıflandırılması, dönemler itibariyle değiştirilemez. Ancak, işletmeye ait varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, nakit akışlarını ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun olarak sunabilmek için, kalemlerin sunumu ve sınıflamasında değişiklik yapılabilir. Bu duruma ilişkin açıklamalara dipnotlarda yer verilmelidir (BOBİ FRS, Par. 1.26).

### 3.5.1.3. Standart Kapsamında Düzenlenecek Finansal Tablolar ve Temel Özellikleri

Standart kapsamında düzenlenen finansal tablolar aşağıdaki gibidir (BOBİ FRS, Par. 1.3):

- “Finansal Durum Tablosu,
- Kâr veya Zarar Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu ve
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar”.

#### 3.5.1.3.1. Finansal Durum Tablosu

Standartta, bilançonun adı “Finansal Durum Tablosu” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin sebebi, açıklanan bilginin bir muhasebe çıktısı olarak algılanmasını önlemek ve işletmenin finansal durumunu gösteren bir rapor olarak görülmesini sağlamaktır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 15).

Finansal Durum Tablosu; işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgi vermek amacıyla hazırlanan ve işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkları elde etmek için katlanmış olduğu borçlarını ve özkaynaklarını ortaya koyan tablodur (BOBİ FRS, Par. 1.29). Finansal durum tablosu varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardan meydana gelmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.30).

Varlık, geçmişte gerçekleşen olayların sonucunda ortaya çıkan, işletmenin kontrolü altında bulunan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen

değerlerdir (BOBİ FRS, Par. 1.31). Yükümlülük, geçmişte gerçekleşen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve ödenmesi durumunda işletmenin ekonomik fayda sağlayacak değerlerinde artış yaratan mevcut yükümlülüklerdir (BOBİ FRS, Par. 1.32). Finansal bir kalemin “Finansal Durum Tablosuna” kaydedilebilmesi için varlık ve yükümlülük tanımını karşılaması, gelecekte işletmeye ekonomik faydaların giriş ve çıkış ihtimalinin olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.33). Özkaynaklar ise, işletmenin toplam varlıklarından işletmeye ait toplam borçların indirilmesinden sonra geriye kalan paylardır (BOBİ FRS, Par. 1.37).

Finansal Durum Tablosu'nun sunumunda kısa ve uzun vade ayrımı söz konusudur. Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrı bir şekilde sunulmaktadır.

Aşağıda yer alan özelliklerden herhangi birine sahip olan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 1.41):

- “Normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari faaliyet için kullanılması,
- Bilanço tarihi itibarıyla on iki aylık süre zarfında ödenmesinin beklenmesi,
- Raporlama dönemi itibarıyla en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine ilişkin kayıtsız şartsız bir hakkın mevcut olmaması”.

### **3.5.1.3.2. Kâr veya Zarar Tablosu**

Kâr veya Zarar Tablosu, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin finansal performansına ilişkin bilgi vermek amacıyla hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ait gelir ve giderleri ile söz konusu gelir ve giderlerin net sonucunu ortaya koyan tablodur (BOBİ FRS, Par. 1.46).

Kâr veya Zarar Tablosu gelir ve giderlerden oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 1.47). Gelir; işletme faaliyetleri sonucu ortakların özkaynaklara katkıları hariç olmak üzere, işletmenin varlık çoğalmaları sonucu artış ya da borçlarında azalış olarak özkaynaklarda raporlama dönemi süresince meydana gelen artışlardır (BOBİ FRS, Par. 1.48). Giderler; işletme faaliyetleri sonucu işletmenin ortaklarına yapmış olduğu dağıtımlar hariç tutulmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların eksilmeleri sonucu azalış ya da borçlarında artış olarak özkaynaklarda raporlama dönemi süresince meydana

gelen azalışlardır (BOBİ FRS, Par. 1.49). Finansal bir kalemin Kâr veya Zarar tablosuna yansıtılabilmesi için gelir ve gider tanımını karşılıyor olması, gelecekte işletmeye ekonomik faydaların giriş ve çıkışının olası olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülüyor olması gerekmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 38).

### **3.5.1.3.3. Özkaynak Değişim Tablosu**

Finansal Durum Tablosunun unsurları arasında bulunan özkaynak kalemlerinde artış ve azalışların meydana gelmesi sonucu ortaya çıkan değişiklikleri bir bütün halinde gösteren tablodur (BOBİ FRS, Par. 1.53).

Özkaynak Değişim Tablosunda, özkaynak kalemlerinde BOBİ FRS'nin 1'inci bölümü 55'inci paragrafında yer alan maddelerden kaynaklı bir artış ve azalış olması durumunda bu artış ve azalışların ayrı bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 1.55).

### **3.5.2. BOBİ FRS Kapsamında Nakit Akış Tablosu**

İşletmenin raporlama dönemi içinde, nakit ve nakde eşdeğer varlıklarındaki giriş ve çıkışları aynı zamanda bu nakit ve nakde eşdeğer varlıkların kaynaklarını ve kullanım yerlerini ortaya koyan tablodur (BOBİ FRS, Par.2.4).

Nakit Akış Tablosunun düzenlenme amacı, işletmenin geçmişteki nakit ihtiyaçlarını tespit ederek gelecekte ihtiyaç duyacağı nakit ve nakde eşdeğer varlıkların doğru bir şekilde tahmin edilmesini sağlamaktır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 39).

#### **3.5.2.1. Nakit Akış Tablosunun Sunumu**

Nakit akış tablosunda bir raporlama dönemine ait nakit akışları üç ayrı şekilde sınıflandırılarak sunulmaktadır. Bu sınıflandırmanın kapsamını ise esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri oluşturmaktadır (BOBİ FRS, Par. 2.7). Aşağıda nakit akışlarının sunumu ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### **3.5.2.1.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları**

İşletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyetleri dışında kalan diğer faaliyetler esas faaliyetleri oluşturmaktadır. Nakit çıkışları, esas faaliyetlerden kaynaklanıyorsa genel olarak kâr veya zarar hesaplarına yansıtılan işlemler sonucunda ortaya çıkmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 42).

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları doğrudan veya dolaylı yöntemlerden birisi tercih edilerek sunulmaktadır (BOBİ FRS, Par. 2.9). Doğrudan yöntemlere göre, gayrisafi nakit giriş ve çıkışları ana gruplar olarak ayrı bir şekilde sunulmaktadır (BOBİ FRS, Par. 2.10). Dolaylı yöntemlere göre ise esas faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının gösterilmesine “Dönem Kârı veya Zararı” kalemi ile başlamakta ve gerekli düzeltmeler yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 2.13).

### **3.5.2.1.2. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları**

Uzun vadeli varlıklar ve nakde eşdeğer varlıklar kapsamında olmayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılması yatırım faaliyetlerini oluşturmaktadır. (BOBİ FRS, Par. 2.14).

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak; maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışına ilişkin nakit girişleri verilebilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 44).

### **3.5.2.1.3. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları**

İşletmenin özkaynak ve yabancı kaynaklarının tutarı ve kapsamında herhangi bir değişikliğe sebebiyet veren faaliyetler finansman faaliyetlerini oluşturmaktadır (BOBİ FRS, Par. 2.15).

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnek olarak; hisse senedi ve diğer özsermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri verilebilmektedir (Özbirecikli vd., 2017: 46).

### **3.5.3. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar**

Bu bölümün amacı, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların genel finansal raporlama ilkeleri arasında yer alan tutarlılık kavramı esas alınarak hazırlanması ve sunulması için gerekli olan uygun muhasebe politikalarının seçimi, muhasebe politika ve tahminlerindeki değişiklik ve yanlılıkların düzeltilmesine yönelik hükümleri düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 3.1).

#### **3.5.3.1. Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması**

Standartta herhangi bir işlem için belirlenen muhasebe politikası mevcutsa, mevcut olan politika uygulanmaktadır. İlgili işlem ve olay için uygulanabilecek muhasebe politikalarında tercih yapma şansı tanınmış olması halinde ise işletme, faydalı finansal bilginin özelliklerini göz önünde tutarak gerçeğe uygun bir sunum sağlamak için kendi koşullarına en uygun olan muhasebe politikasını tercih edecektir. Standartta herhangi bir işlem ve olay için uygulanacak muhasebe politikası mevcut değilse, işletme uygulayacağı politikayı kendi belirlemektedir. Bu durumda ise işletme, faydalı finansal bilginin özelliklerine sahip ve kendi koşullarına en uygun olan muhasebe politikasını belirleyecektir. İşletmenin tercih ettiği ve uyguladığı muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla tutarlı olması gerekmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 56).

#### **3.5.3.2. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler**

İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlayabilmek için uyguladıkları politika kendi şartları açısından en iyi politikadır. Yeni bir muhasebe politikasının, işletmenin mevcut finansal durumu ve faaliyet sonuçları açısından ihtiyaca ve gerçeğe daha uygun bir bilgi sağlaması halinde işletme politika değişikliğine gitmelidir. İşletmenin uygulayacağı yeni politikanın var olan politikadan daha uygun bir politika olup olmadığı değerlendirilirken genel finansal raporlama ilkeleri arasında yer alan tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Muhasebe politikasında bir değişiklik yapılması halinde ise yapılan değişiklik geriye dönük olarak uygulanmaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 13). Ancak, muhasebe politikasında değişiklik yapılması halinde

maliyet değeri üzerinden değerilenen bir maddi duran varlık, yeniden değeri lenmiş tutarı üzerinden değeri lenmeye başlanacaksa değerişiklik geriye dönük olarak uygulanamaz. Böyle bir durumda politika değerişikliğinin yapıldığı tarih itibariyle ilgili maddi duran varlıklar yeniden değeri lenmiş tutarı esas alınarak değeri lenmeye başlanır (BOBİ FRS, Par. 3.9). Sadece, standartta yapılan bir değerişiklikten kaynaklanan zorunlu muhasebe politikasındaki değerişiklikte, politika değerişikliğinin muhasebe esasları belirtilmediyse söz konusu değerişiklik geriye dönük olarak uygulanabilir (Ataman ve Gökçen, 2017: 57).

#### **3.5.3.2.1. Geriye Dönük Uygulama**

Geriye dönük uygulamada, bir işletme etkilenen en önceki dönem özkaynak kalemlerinin her birinin açılış bakiyeleri ile diğer açıklanan karşılaştırılabilir tutarlarını yeni muhasebe politikası her zaman kullanılıyormuş gibi düzeltir. Düzeltme yapılacak dönem için olabildiğince geriye gidilmesi gerekmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 76).

Muhasebe politikasında yapılan değerişikliğin dönem bazındaki veya birikimli etkisini belirleme imkânı olmadığı hallerde geriye dönük uygulamanın istisnaları olabilir. Böyle durumlarda yapılan değerişiklik geriye dönük uygulama imkânının olduğu en erken döneme ilişkin varlık ve yükümlülüklerin ve işletmeden etkilenen özkaynak kalemlerinin açılış bakiyelerine uygulanmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 57).

Tercih edilen yeni politikanın geçmiş bütün dönemlere uygulanması halinde, içinde bulunulan dönemin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenme imkânı yoksa değerişiklik uygulama imkânının bulunduğu en erken tarih itibariyle ileriye yönelik olarak uygulanmaktadır ve yapılan politika değerişikliğinin bu tarihten önceki kalemlere etkisi dikkate alınmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 3.14).

#### **3.5.3.2.2. Muhasebe Politikasındaki Değerişikliklerin Açıklanması**

Muhasebe politikasında herhangi bir değerişiklik yapılması ve içinde bulunulan dönem ya da önceki dönemler üzerinde etkisinin olması halinde aşağıda yer alan maddelerin açıklanması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 3.15):

- “Muhasebe politikası değerişikliğinin niteliği.

- Yeni bir politika uygulamasının daha önce uygulanmış olan politikaya göre gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bir finansal bilgi sağlamanın nedeni,
- Yapılan değişiklik sonucunda etkilenen finansal tablo kalemlerinin her birinde yapılan düzeltme tutarı,
- Tutarların belirlenemediği durumlarda bunun nedeni”.

### **3.5.3.3. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler**

İşletme faaliyetlerinin belirsiz bir yapıya sahip olmasından dolayı çoğu finansal tablo kaleminin değeri tam anlamıyla ölçülememekte fakat tahmin edilebilmektedir. Yapılan tahminler ise güvenilir bilgiler dayanak gösterilerek yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 3.16).

Tahminlerin dayandırıldığı koşullarda herhangi bir değişiklik olması durumunda tahminin incelenmesi gerekmektedir. Yapılan tahminin incelemeye alınması yanlış bir durum olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilgili değildir ve bu sebeple de yanlışlık düzeltmesi olarak nitelendirilmemektedir (BOBİ FRS, Par. 3.18).

### **3.5.3.4. Yanlışlar**

Finansal tablo kalemlerinin kayda alınması, ölçümü, sunumu veya açıklanması sırasında hata ve hilelerin yapılması sonucu yanlışlar ortaya çıkmaktadır. Finansal tablolarda önemli bir yanlış yapılması ve işletmenin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının veya nakit akışlarının istenilen gibi gösterilmesi için kasten bir yanlış yapılması durumlarında söz konusu finansal tablolar bu standarda uyum sağlamamaktadır (BOBİ FRS, Par. 3.23).

Yanlışlar, matematiksel yanlışlar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin dikkatten kaçması veya yanlış yorumlanması gibi durumları içermektedir (BOBİ FRS, Par. 3.24). Cari dönemde herhangi bir yanlış yapılması durumunda, yapılan yanlış finansal tablolar onaylanmadan fark edilirse cari dönem de düzeltilmektedir. Bazı durumlarda yanlışlar, yapıldıkları dönem içerisinde fark edilmeyebilir bu yanlışlar ise geçmiş dönem yanlışları olarak nitelendirilmektedir ve geriye dönük olarak düzeltilmektedir (BOBİ FRS, Par. 3.25). Dolayısıyla tespit edilen önemli geçmiş dönem yanlışları, yanlışın fark edildiği dönemin kâr veya zararında gösterilmez (BOBİ FRS, Par. 3.27).

### **3.5.3.4.1. Geriye Dönük Düzeltme**

Geçmiş dönemde herhangi bir yanlış yokmuş gibi finansal tablo kalemlerine ait tutarların kaydedilmesi, ölçümü ve açıklanması için gerekli olan düzeltmelerin yapılmasına geriye dönük düzeltme denir. Bu doğrultuda önemli bir geçmiş dönem yanlışlığına yönelik yapılan düzeltme, yanlışlığın gerçekleştiği dönem veya dönemlere ilişkin finansal tabloların karşılaştırmalı tutarları düzeltilerek yapılmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017:60).

Önemli bir geçmiş dönem yanlışlığının hangi dönemleri etkilediğinin veya yanlışlığın kümülatif etkisinin belirlenememesi halinde geriye dönük düzeltmenin istisnai uygulamaları ortaya çıkmaktadır (BOBİ FRS, Par. 3.29). Söz konusu istisnai uygulamalar ise şu şekildedir; Yanlışlık, karşılaştırmalı olan bilgiler üzerinde belirli dönem etkilerinin belirlenmesinin imkansız olduğu hallerde, geriye dönük uygulama imkanının olduğu en erken döneme ait varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin dönem başı bakiyeleri düzeltilmektedir (BOBİ FRS, Par. 3.30). Cari dönem başındaki bir yanlışlık önceki tüm dönemlere uygulanmasının kümülatif etkisinin belirlenmesi imkansız ise yanlışlığın düzeltilmesi, düzeltme imkanının bulunduğu en erken dönemden itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzeltilmektedir (BOBİ FRS, Par. 3.31).

### **3.5.3.4.2. Geçmiş Dönem Yanlışlarına İlişkin Açıklamalar**

Geçmiş dönem yanlışlarına ait aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 3.32):

- “Yanlışlığın niteliği,
- Önceki döneme ait yapılan düzeltme tutarı,
- Etkilenen finansal tablo kalemlerinin her biri,
- Karşılaştırma yapılan en erken dönem başında yapılan düzeltme tutarı,
- Belirli bir önceki dönemde geriye dönük uygulama imkanı yoksa bu durumun nedeni”.

### **3.5.3.5. İlave Finansal Durum Tablosunun Sunulması**

Geriye dönük olarak bir muhasebe politikası değişikliği veya bir yanlışın düzeltilmesinden kaynaklanan geriye dönük düzeltmelerde, karşılaştırmalı şekilde sunulan en erken dönemin başlangıcına ilişkin “Finansal Durum Tablosu” sunulmaktadır. Fakat yapılan düzeltmelerin karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablo kalemlerine etkisi önemsiz ise “Finansal Durum Tablosunun” sunulmasına gerek yoktur (Karapınar ve Eflatun, 2017: 87).

### **3.5.4. BOBİ FRS Kapsamında Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

Bu bölümün temel amacı, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylarda düzeltme gerektiren kalemler ile açıklama gerektiren kalemleri ortaya çıkartmaktır (BOBİ FRS, Par. 4.1).

#### **3.5.4.1. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren ve Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar**

Standarta göre raporlama dönemi sonrasında ortaya çıkan olaylar, raporlama tarihi sonu ile mali tabloların yayınlanma tarihi arasında oluşan işletme yararına veya zararına yönelik durumları ifade etmektedir. Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere iki farklı grupta incelenmektedir (BOBİ FRS, Par. 4.2).

##### **3.5.4.1.1. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar**

Standartta raporlama tarihi itibarıyla ilgili durumların mevcut olduğuna yönelik kanıtların olduğunu gösteren olaylar raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 4.3). Bu olayların etkisi, ilgili dipnotlar da dahil olmak üzere finansal tablo kalemlerine yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 4.4).

Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylara ilişkin örnek olarak; raporlama tarihi öncesinde satın alınan varlıklarla ilgili olan maliyetlerin veya

raporlama tarihi öncesinde satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama tarihi sonrasında belirli hale gelmesi verilebilir (BOBİ FRS, Par. 4.5).

#### **3.5.4.1.2. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar**

Standartta raporlama tarihi sonrasında ortaya çıkan olaylar raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 4.6). Söz konusu bu olaylar için finansal tablolarda yer alan tutarlar üzerinde herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 4.7).

Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin örnek olarak bir faaliyetin durdurulmasına ilişkin bir planın duyurulması verilebilir (BOBİ FRS, Par. 4.8).

#### **3.5.5. BOBİ FRS Kapsamında Hasılat**

BOBİ FRS'nin bu bölümünde ticari mal ve mamul satış işlemleri, hizmet sunumları, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu elde edilen faiz, isim hakkı, temettü ve inşaa sözleşmelerinden doğan gelirlerin muhasebeleştirilme esasları yer almaktadır (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 467). BOBİ FRS'nin 5'inci bölümünde yer alan hasılat, işletmenin olağan işletme faaliyetleri sırasında meydana gelen gelirdir (BOBİ FRS, Par. 5.2). Hasılatla ilişkin işlemler aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

##### **3.5.5.1. Hasılatın Kayda Alınması**

Hasılat, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu bu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde muhasebeleştirilmektedir. Bu bölümde yer alan muhasebeleştirme ölçütleri genel olarak her işlem için ayrı bir şekilde uygulanmaktadır. Ancak bazı hallerde işletmenin özünü yansıtabilmek için muhasebeleştirme ölçütlerinin tek bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 76).

### 3.5.5.2. Hasılatın Ölçümü

Hasılat, taraflar arasında gerçekleştirilen anlaşma uyarınca satış iskontoları düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.8). Hasılat sonucunda elde edilmesi beklenen nakit tutar tahsilatının bir yıl veya bir yıldan daha kısa bir sürede gerçekleşeceğinin düşünülmesi halinde, hasılat vade farkı ayrıştırması yapılmadan elde edilmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmekte iken bir yıldan daha uzun bir sürede gerçekleşeceğinin düşünülmesi halinde, vade farkı tutarı ayrıştırılarak ilgili mal ve hizmetin peşin tutarı esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.9).

Hasılatın ilk muhasebeleştirilmesinde belirlenen tutarın tahsil edilmesine ilişkin önemli bir risk varsa belirlenen tutar söz konusu riski yansıtacak biçimde düzeltilmektedir ve hasılat, düzeltilen tutar esas alınarak ölçülmektedir. Bu durumun yanı sıra hasılat olarak kayda alınan tutarın tahsil edilmesine ilişkin belirsizliklerin sonradan oluşması durumunda, başlangıçta kaydedilen hasılat tutarı üzerinde düzeltme işlemi yapılmamaktadır. Böyle bir durumda hasılat karşılığında kaydedilen alacak tutarı değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Bunun sonucunda varsa değer düşüklüğü zararı kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 5.11).

Mal ve hizmetlerin farklı özelliklere sahip mal ve hizmetler ile takas edilmesi durumunda da hasılat ortaya çıkmaktadır. Söz konusu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek kayda alınmaktadır. Alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi halinde elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir olarak ölçülememesi halinde ise elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınarak muhasebeleştirme yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 5.12).

### 3.5.5.3. Mal Satışında Hasılat

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıda yer alan ölçütlerin tamamı sağladığı takdirde muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.14):

- “Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması”.

- “Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün sürdürülmemesi”.
- “Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”.
- “İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin olası olması”.
- “İşleme ilişkin gerçekleşen veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”.

#### **3.5.5.4. Hizmet Sunumunda Hasılat**

Hizmet sunumu ile ilgili bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, yapılan hizmete ilişkin hasılat tutarı, işlemin raporlama tarihi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par.5.18).

Aşağıda yer alan ölçütlerin tamamının varlığı halinde işlemin sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmektedir (BOBİ FRS, Par.5.19):

- “Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”.
- “İşleme ait ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının olması”.
- “Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”.
- “İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gerekli olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”.

#### **3.5.5.5. İnşa Sözleşmelerinde Hasılat**

Standartta; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, nihai amaç veya kullanılması yönünden birbirleriyle yakından ilişkili olan ya da birbirine bağımlı olan bir grup varlığın yapımı amacıyla özel olarak düzenlenen sözleşmeler inşa sözleşmeleri olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.22).

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumda sözleşmeye ait hasılat ve maliyetler, raporlama tarihi sonu itibariyle sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara aktarılmaktadır. İşin tamamlanan kısmına isabet eden hasılat, maliyet ve kârın

raporlanmasını sağlayan bu yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 5.23). İnşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumda ise geri kazanılması beklenen tutar kadar hasılat kaydı yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 5.25).

### **3.5.5.6. Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları**

İşletmeye ait olan varlıkların üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucu sağlanan faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri, hasıllata ilişkin kayda alma kriterlerini sağladıklarında finansal tablolara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 5.36-5.40).

Faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin finansal tablolara alınmasına ilişkin esaslar standartta şu şekilde ifade edilmektedir: Faiz; standardın 9'uncu bölümünde yer alan etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmakta ve muhasebeleştirilmektedir. İsim hakları; ilgili sözleşme hükümlerinin özü dikkate alınmak suretiyle sözleşme hükümleri kapsamında tahakkuk etmektedir. Kâr payları ise hissedarların ödemeyi alma hakkı meydana geldiği anda kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 5.41).

### **3.5.6. BOBİ FRS Kapsamında Stoklar**

Stoklar, işin normal akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan, satılmak amacıyla üretilmekte olan varlıklar ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeleri ifade etmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.2)

Stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Standartta net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer şu şekilde ifade edilmektedir; “işin normal akışı içerisinde, tahmin edilen satış fiyatından, tahmin edilen tamamlanma maliyeti ve satış işlemi gerçekleştirilmek için gerekli olan tahmin edilen satış giderleri toplamının çıkarılmasıyla elde edilen değer net gerçekleşebilir değerdir” (BOBİ FRS, Par. 6.4). Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat ise gerçeğe uygun değerdir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 125).

### 3.5.6.1. Stokların Maliyetlerinin Belirlenmesi

Standartta stokların maliyetine dahil edilebilecek maliyetler arasında satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, stokların bulunduğu yer ve mevcut duruma getirilebilmesi amacıyla katlanılmış olan diğer maliyetler yer almaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.6).

Stokların satın alma maliyeti ise “satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı olan diğer maliyetleri içermektedir”. Standartta satın alma maliyetinin belirlenmesinde ticari iskontolar, indirimler ve benzeri diğer kalemlerin indirim konusu yapılabileceği ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.7).

Stokların vadeli olarak satın alınması durumunda vade süresine göre kayda alınması gereken tutar farklılık göstermektedir. Stoklar vade süresinin bir yıl veya bir yıldan daha kısa olması durumunda vade farkı ayrıştırılmadan ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar esas alınarak ölçülmekteyken, vade süresinin bir yıldan uzun olması durumunda ise vade farkı tutarı ayrıştırılmakta ve peşin fiyat esas alınarak ölçülmektedir. Bu durumda hesaplanan vade farkı tutarı etkin faiz yöntemi uyarınca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 90).

Stoklara ilişkin vade farkları dışında kalan borçlanma maliyetleri stok maliyetine dahil edilmemektedir. Söz konusu maliyetler oluştukları dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır. Ancak üretilmesi ya da inşası bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılmış olan borçlanma maliyetleri, stokun satışa hazır duruma geleceği zamana dek maliyete dahil edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.9).

Stokların satın alınmasında stok bedelinin, alınan stok ile aynı özellik ve nitelikleri taşımayan parasal olmayan varlıklar ile ödenmesi halinde satın alma maliyetleri verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir. Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi halinde, alınan stokun gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır. Alınan stokun gerçeğe uygun değerinin de güvenilir olarak ölçülememesi halinde ise verilen parasal olmayan varlığın defter değeri esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.10).

Dönüştürme maliyetleri, ham madde ve malzemelerin yarı mamule veya mamule dönüştürülmesinde direkt işçilik giderleri ile katlanılan sabit ve değişken genel

üretim maliyetlerinin dağıtım yoluyla üretilen yarı mamul veya mamul maliyetine eklenen maliyetleri içermektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 91).

Diğer maliyetler ise satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin dışında kalan maliyetlerden oluşmaktadır. Stokların mevcut duruma getirilmesi ile ilgili oldukları ölçüde stok maliyetine dahil edilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 128).

### **3.5.6.2. Ortak Ürün ve Yan Ürün Kavramları**

Aynı üretim süreci içerisinde birden çok ürün elde edilebilmektedir. Ürünler taşıdıkları özelliklere göre ortak ürün, ana ürün ve yan ürün olarak adlandırılmaktadır. Bu ürünlerin maliyetinin belirlenmesinde en önemli nokta, üretim süreci maliyetlerinin ürünlere dağıtılmasıdır. Her bir ürün için hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, söz konusu maliyetler ürünler arasında ölçülü ve tutarlı olarak dağıtılmaktadır. Maliyetlerin dağıtımını ise nispi satış değerleri esas alınarak yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.16).

Aynı üretim sürecinde elde edilen ürünlerin değerleri arasında farklılık fazlaysa, değeri diğer ürüne nispeten yüksek olan ürün ortak ürün, değeri düşük olan ürün ise yan ürün olarak adlandırılmaktadır. Yapıları gereği önemsiz olan yan ürünler net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirilmekte ve bu değer ana ürün maliyetinden indirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.16).

### **3.5.6.3. Stok Maliyetleri Ölçüm Teknikleri**

Stok maliyetlerinin belirlenmesinde, üretim girdilerinin gerçekleşmemiş tutarları temel alınmakta ve fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır (BOBİ FRS, Par.6.19). Fiili maliyet esas alındığında elde edilen sonuçlar maliyet tutarına yakınsa standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi kullanılmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 134).

### **3.5.6.4. Stok Maliyetlerinin Hesaplanma Yöntemleri**

Standartta stok maliyetlerinin hesaplanması için belirlenen yöntemler arasında ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi yer almaktadır. Standart, stok maliyetinin belirlenmesinde son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin uygulanmasına

izin vermemektedir. Benzer nitelik ve kullanım alanına sahip bütün stok kalemleri için aynı yöntem kullanılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.20).

### 3.5.6.5. Stok Değer Düşüklüğü

Stoklar; kullanılmayacak duruma geldiğinde, satış fiyatları düştüğünde ve maliyetleri yükseldiğinde değer düşüklüğüne uğrayabilmektedir. Stoklar değer düşüklüğüne uğradığında stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenmektedir. Bu indirgenen tutar, değer düşüklüğü zararını oluşturmaktadır ve “Kâr veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.22).

### 3.5.7. BOBİ FRS Kapsamında Tarımsal Faaliyetler

Bu bölümün amacı, tarımsal faaliyet yapan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınması ve ölçülmesine ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 7.1).

Bu bölümde yer alan tanımlar şu şekildedir (BOBİ FRS, Par. 7.2):

**Tarımsal Faaliyet:** “Satmak amacıyla bir canlı varlığın biyolojik değişim süreci sonunda tarımsal ürün veya canlı varlığın bir parçası haline dönüşümünün işletme tarafından yürütülmesidir”.

**Canlı Varlık:** “Benzer türde yaşayan hayvan ve bitki grubudur”.

**Tarımsal Ürün:** “Canlı varlıktan hasat edilen üründür”.

**Biyolojik Dönüşüm:** “Büyüme, bozulma, ürün haline gelme ve dölleme süreci ile canlı varlıklarda değişime neden olacak süreçtir”.

**Hasat:** “Canlı varlıklardan ürünün sökülmesi ya da canlı varlığın yaşam sürecinin durdurulmasıdır”.

- Canlı varlık, tarımsal ürün ve işlenmiş ürünlere aşağıda yer alan örnekler verilebilir (Ataman ve Gökçen, 2017: 94):
- Koyun canlı bir varlık, koyundan elde edilen yün tarımsal ürün, yünden elde edilen iplik ise işlenmiş üründür.
- Zeytin ağacı canlı bir varlık, zeytin ağacından elde edilen zeytin tarımsal ürün, zeytinden elde edilen zeytinyağı ise işlenmiş üründür.

### **3.5.7.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi**

Canlı varlıklar standardın 1'inci bölümünde açıklanan varlık tanımını karşıladıkları ve kayda alma ölçütlerini sağladıkları takdirde muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.4). Canlı varlıklar, “gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi” kullanılarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.5). Ancak gerçeğe uygun değer yöntemi tercih edilerek ölçüm yapılması halinde daha sonra maliyet yöntemi kullanılarak ölçüm yapılamamaktadır (BOBİ FRS, Par. 7.6).

Muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemi kullanıldığında bir canlı varlık ilk muhasebeleştirilmede ve her raporlama tarihi bitiminde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir. (Özbirecikli, K.Şen, Tüm, 2017: 143). Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilme sırasında doğan kazanç ve zarar ile canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan farklılıklardan kaynaklanan kazanç ve zararlar finansal tablolarda kâr veya zarar olarak izlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.7). Canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmış olsa da canlı varlık sınıfında bulunan bir varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümü aşırı maliyet ve çaba gerektiriyorsa söz konusu varlık, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer ölçümünün aşırı maliyet ve çaba gerektirmemesi halinde ise canlı varlık gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmeye devam edilmektedir. Canlı varlığın belirlenen gerçeğe uygun değeri ile önceki defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 7.8).

### **3.5.7.2. Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi**

Tarımsal ürünler, standardın 1'inci bölümünde açıklaması yapılan varlık tanımını karşıladıkları ve kayda alınma ölçütlerini sağladıkları takdirde muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.10). Tarımsal ürünler, hasat zamanındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir. Tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 7.11).

### **3.5.8. BOBİ FRS Kapsamında Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi**

Bu bölümün amacı; maden kaynaklarının araştırılmasına ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 8.1). Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi BOBİ FRS'nin 8'inci bölümünde yer almaktadır.

#### **3.5.8.1. Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi**

İşletmelerin arama ve değerlendirme varlığı olarak kayıt altına alacağı giderlerini belirleyebilmeleri için bir muhasebe politikası oluşturması gerekmektedir. Söz konusu muhasebe politikası belirlenirken standardın üçüncü bölümünde yer alan esaslar dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 8.2).

Arama ve değerlendirme varlıkları ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli esas alınarak ölçülmektedir. Bu varlıkların maliyetine ilave edilebilecek harcamalar arasında jeolojik, jeofiziksel, jeokimyasal, topografik çalışmalar, arama haklarının elde edilmesi sayılabilmektedir (BOBİ FRS, Par. 8.3-8.4).

Maden kaynaklarının geliştirilmesine yönelik yapılan giderler arama ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilmemektedir. Geliştirme çalışmaları sonucunda meydana gelen varlıklar standardın 1'inci bölümünde yer alan "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" ve standardın 14'üncü bölümünde yer alan "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" bölümü hükümleri uyarınca muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 8.5).

#### **3.5.8.2. İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme**

Arama ve değerlendirme varlıkları sonraki dönemlerde de yine maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. İtfa payı ve değer düşüklüğü olması halinde bu tutar maliyet bedelinden düşülmektedir (BOBİ FRS, Par. 8.7).

Arama ve değerlendirme varlıklarının defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşığına ilişkin bir durum söz konusu ise işletmenin bu varlıkları değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. Yapılan test sonucunda varlıklarda değer düşüklüğü

meydana geldiyse, işletme değer düşüklüğü zararını “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde yer alan hükümler uyarınca ölçmekte ve sunmaktadır (BOBİ FRS, Par. 8.8).

### 3.5.9. BOBİ FRS Kapsamında Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Bu bölümün amacı, finansal varlık, finansal yükümlülük ve işletmelerin ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebeleştirme esaslarını düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 9.1).

Standardın bu bölümünde açıklanması gereken tanımlara aşağıda yer verilmiştir (BOBİ FRS, Par. 9.3).

**Finansal Araçlar:** “Bir işletmenin finansal varlığında diğer bir işletmenin ise finansal borcu veya özkaynağa dayalı finansal aracında artışa sebep olan sözleşmelerdir”.

**Finansal Varlık:** Aşağıda yer alan varlıklardan herhangi biri finansal varlıktır:

- “Nakit,
- Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracı,
- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınması veya finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin lehine olan koşullarda, başka bir işletme ile takas edilmesine ilişkin olarak ortaya çıkmış olan sözleşmelerden doğan hak”.

**Finansal Yükümlülük:** Aşağıda yer alan varlıklardan herhangi biri finansal yükümlülüktür:

- “Sözleşmelerden doğan; başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi veya finansal varlık ve yükümlülüklerin, işletmenin aleyhine olan koşullarda, başka bir işletme ile takas edilmesi”.
- “İşletmenin kendi özkaynağına dayalı aracıyla ödenecek veya ödenebilecek ve işletmenin değişken sayıda kendi özkaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme”.

**Özkaynak Aracı:** “İşletmenin borçlarının tamamı indirildikten sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir”.

### **3.5.9.1. Finansal Varlık ve Yükümlülükler**

İşletme, sahip olduğu finansal varlık ve finansal yükümlülüklerini, doğrudan sözleşmeye taraf olduğu anda kayıt altına almaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.5). İşletmenin finansal varlık ve yükümlülükleri aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

#### **3.5.9.1.1. Alacaklar ve Borçlar**

İşletmenin ticari ve ticari nitelikte olmayan işlemleri sonucunda ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacak ve borçları bu kapsamda değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.7).

Alacak ve borçların değerlemesinde, vadeye göre değerlendirme hükümleri farklılık göstermektedir. Vade süresi bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değeri esas alınarak ölçülürken vade süresi bir yıldan uzun olan alacak ve borçlar itfa edilmiş değerleri esas alınarak ölçülmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 113).

İtfa edilmiş değer esas alınarak ölçülen ticari alacak ve borçlara ait faiz tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanmakta ve “Kâr veya Zarar Tablosunda” yer alan “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” ve “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kalemleri altında raporlanmaktadır. Diğer alacak ve borçlara ait faiz tutarı da etkin faiz yöntemine göre hesaplanmakta ve “Faiz Kâr Payı vb. Gelirler” veya “Faiz vb. Giderler” kalemleri altında raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.9).

#### **3.5.9.1.2. Borçlanma Araçları**

Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar kapsamında olmayan borçlanma araçları standartta 9’uncu Bölüm 11’inci paragrafta yer alan kriterleri sağladıkları takdirde itfa edilmiş maliyetleri esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.11).

#### **3.5.9.1.3. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar**

Borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk kayda alınma sırasında alış bedeli üzerinden ölçülmektedir. Özkaynak araçlarına ilişkin alış giderleri maliyete dahil edilmemekte ve kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

Söz konusu özkaynak araçları dönem sonunda ise gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir. Meydana gelen değerlendirme farkları ise “Kar veya Zarar Tablosunda Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları veya Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları kalemlerinde kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır” (BOBİ FRS, Par. 9.20).

Borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ise ilk kayda alınma sırasında, maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Dönem sonunda değer düşüklüğü meydana geldiyse maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararları düşülmektedir. Değer düşüklüğü zararı “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kaleminde kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.22).

#### **3.5.9.1.4. Diğer Finansal Araçlar**

Alacak ve borçlar, borçlanma ve özkaynak araçları kapsamında değerlendirilmeyen finansal araçlar bu kapsamda değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.22). Türev finansal araçlar ve kredilerle ilgili taahhütler diğer finansal araçlara örnek olarak verilebilir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 171).

Diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilen kredilerle ilgili taahhütler maliyet değeri üzerinden değerlendirilmektedir. Sonraki değerlemelerde ise mevcut bir değer düşüklüğü zararı varsa söz konusu zarar maliyet bedelinden düşülmek suretiyle ölçüm yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.25).

Kredi taahhütleri dışındaki diğer finansal araçlar ise gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmekte ve alıma ilişkin işlem maliyetleri doğrudan gider olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.26).

#### **3.5.9.1.5. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

İşletmeler tarafından her raporlama tarihi sonunda finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin herhangi bir kanıtın olup olmadığı değerlendirilmektedir. Finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir kanıt olması halinde değer düşüklüğü zararı ticari alacaklar için “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kalemine yansıtılırken, diğer finansal varlıklar için ise “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemine yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.33).

### **3.5.9.1.6. Finansal Varlıkların ve Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması**

Finansal varlıklar aşağıda yer alan durumlardan bir veya birkaç tanesi gerçekleştiğinde finansal tablo dışı bırakılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.39):

- “Sözleşmeden doğan hakların elde edilmesi veya bu hakların zaman aşımına uğramış olması”,
- “Varlığa ilişkin risk ve getirilerin önemli ölçüde karşı tarafa devredilmesi ”,
- “Bir finansal varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentinin bulunmaması”.

Finansal yükümlülükler ise sözleşmede belirtilen borcun ortadan kalması durumunda finansal tablo dışı bırakılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.42).

### **3.5.9.2. Özkaynaklar**

Özkaynak, işletmenin varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin çıkarılmasından sonra geriye kalan varlıklar üzerindeki hakları ifade etmektedir. Özkaynaklar, “İşletme ortakları tarafından yapılan yatırımlara, faaliyetlerden elde edilen ve dağıtılmayan kârların ve kazançların ilave edilmesi ve faaliyetlerden kaynaklanan zararlar ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımların indirilmesi ile hesaplanmaktadır” (BOBİ FRS, Par. 9.57).

#### **3.5.9.2.1. Payların İlk İhracı**

“Paylar; ihraç edildiğinde ve karşı tarafın nakit olarak veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girmesi durumunda özkaynak olarak kayda alınmaktadır” (BOBİ FRS, Par. 9.59).

Özkaynak araçları, ihraç ile ilgili maliyetler indirildikten sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilmesi beklenen nakit bedelin itibari değeri esas alınarak ölçülmektedir. Elde edilen ya da elde edilecek olan nakit dışı kaynaklar ise muhasebeleştirildikleri tarih itibariyle hesaplanan gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS,

Par. 9.63). İhraçla ilgili doğrudan maliyetler, “Paylara İlişkin Primler” kaleminde kayıt altına alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.64).

### **3.5.9.2.2. İşletmenin Kendi Paylarını Satın Alması**

İşletmenin ihraç ettiği ve daha sonra geri almış olduğu özkaynak araçları işletmenin geri satın alınan kredi paylarını oluşturmaktadır. İşletmenin kendi paylarını geri satın alması durumunda alım için ödenen bedellerin gerçeğe uygun değeri özkaynaktan düşülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.68).

### **3.5.9.2.3. Ortaklara Yapılan Dağıtımlar**

Ortaklara yapılan kâr dağıtımları, özkaynaklardan bir indirim olarak gösterilmektedir. Ortaklara yapılan temettü ödemesinin nakit dışı varlıklarla yapılması durumunda muhasebe işlemleri şu şekilde gerçekleştirilmektedir: Kâr payı ilan edildiği tarih itibariyle varlığın gerçeğe uygun değeri yükümlülük olarak kayda alınmaktadır. Her raporlama tarihi bitiminde ve ödeme gününde yükümlülüğün defter değeri, dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değerindeki farklılıkları ifade edecek şekilde düzeltilmektedir. Geçeğe uygun değerinde ortaya çıkan farklılıklar, kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmamakta ve özkaynakta dağıtılacak kâr payında düzeltme olarak kayda alınmaktadır. Kâr dağıtımını yapıldıktan sonra dağıtılan varlığın defter değeri ile kaydedilen yükümlülüğün defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.72).

### **3.5.10. BOBİ FRS Kapsamında İştiraklerdeki Yatırımlar**

Bu bölümün amacı, iştirak yatırımlarına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 10.1).

İştirak; tüzel kişiliğe sahip olmayan adi ortaklık gibi işletmelerde dahil olmak üzere, müşterek girişim veya bağlı ortaklığı olmayan işletmenin üzerinde önemli etkisinin olduğu işletmeler olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 10.2). İştiraklerdeki yatırımlar BOBİ FRS'nin 10'uncu bölümünde yer almaktadır. İştiraklerdeki yatırımlara ilişkin muhasebeleştirme işlemleri aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### 3.5.10.1. İştiraklerin İlk Muhasebeleştirilmesinde Ölçüm

İştiraklerin ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli esas alınarak yapılmaktadır. İlk muhasebeleştirilme sırasında iştirakin maliyeti tespit edilirken “İş Birleşmeleri” bölümü kapsamında değerlendirilen iş birleşmesinin maliyetinin tespit edilmesine ilişkin hükümler uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 10.7). Daha önceden standardın 8’inci Bölümünde yer alan hükümler esas alınarak finansal araç olarak raporlanan yatırımların ilave özkaynak paylarının ediniminden sonra iştirak yatırımı olmaları ve güvenilir olarak ölçülebilmeleri durumunda işletmenin daha önce elinde bulundurduğu özkaynak paylarının ilave yatırım yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Bu durumda tespit edilen gerçeğe uygun değer ile ilave özkaynak paylarının edinimi için katlanılan maliyetlerin toplamı iştirakin ilk kayda alınmasındaki maliyetini oluşturmaktadır” (BOBİ FRS, Par. 10.8).

### 3.5.10.2. İştiraklerin İlk Muhasebeleştirmeden Sonraki Ölçümü

İştiraklerin sonraki değerlemelerinde finansal tablolarının konsolide olup olmamasına göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanılmaktadır.

İştirakler, konsolide olmayan finansal tablolarda maliyet veya özkaynak yöntemi tercih edilerek ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 10.9). Maliyet yönteminde, yatırımlar maliyet bedeli ile raporlanmaktadır. Maliyet bedeline alım için katlanılan giderler dahil edilmektedir. Değer düşüklüğüne uğramaları durumunda standardın “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümleri gereğince değer düşüklüğü zararı kayda alınmaktadır. Yatırımlar, maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararı çıkarıldıktan sonraki bedel esas alınarak raporlanmaktadır. Değer düşüklüğü zararı söz konusu ise “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Diğer Giderler kaleminde” gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 10.12). Maliyet yönteminin tercih edilmesi halinde, iştirak ve yatırım yapan işletme arasındaki işlemlerden kaynaklanan gelirler ve giderler elimine edilmemektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 135).

Konsolide finansal tablolarda ise sadece özkaynak yöntemi ile ölçüm yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 10.10). Özkaynak yönteminde, iştiraklere yapılan yatırımlar, yatırımcının iştiraklerin net varlıklarından hissesine düşen kısmını

gösterecek şekilde takip edilmektedir. İştirakin özkaynaklarında artış olduğunda, iştirak hesabı arttırılmakta azalış olduğunda ise azaltılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 10.19).

### **3.5.11. BOBİ FRS Kapsamında Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar**

Bu bölümün amacı, müşterek girişimlerdeki yatırımlarla ilgili muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 11.1).

Standartta müşterek girişim, “İki veya daha çok ortak girişimcinin, müşterek kontrole tabi ekonomik bir faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye dayalı düzenleme” olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 11.2). Müşterek kontrol ise “Ekonomik bir faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması” olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 11.3). Müşterek girişimlerdeki yatırımlar BOBİ FRS’nin 11’inci bölümünde yer almaktadır. Müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin muhasebeleştirme işlemleri aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

#### **3.5.11.1. Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler**

Standartta müşterek faaliyet; müşterek kontrolü bulunan anlaşma taraflarının anlaşmayla ilgili varlıklar üzerindeki haklara ve borçlara ilişkin mükellefiyetlere sahip oldukları anlaşma olarak ifade edilmektedir. Bu tür müşterek girişim faaliyetleri; bir ortaklık, işletme veya ortak girişimcilerin kendileri dışında bir finansal yapı kurmaktan ziyade ortak girişimcilerin varlıklarının ve kaynaklarının kullanımı ile gerçekleşmektedir (Özbirecikli, K.Şen, Tüm, 2017: 212).

Müşterek kontrol edilen faaliyetlere ortak olan her girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanmakta ve kendi stoklarını tüketmektedir. Müşterek girişimcilerin yaptıkları faaliyetler ile ilgili kendi giderleri, yükümlülükleri meydana gelmektedir ve yükümlülüklerinin finansmanını kendileri sağlamaktadır (BOBİ FRS, Par. 11.5).

Müşterek girişimci, müşterek kontrol edilen faaliyetlerdeki; kontrol altına aldığı varlıklar ile üstlenmiş olduğu yükümlülükleri ve katlandığı giderler ile müşterek girişimin mal ve hizmet satışı sonucu elde ettiği gelirlerdeki payını finansal tablolarla yansıtmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 152). Bir işletme müşterek girişiminin bulunduğu müştereken kontrol edilen faaliyetten bir varlık aldığında, söz konusu varlıkları satıncaya dek kâr ve zarara ait payını muhasebeleştirmemekte, değer

düşüklüğüne ilişkin gözlemlenebilir bir delil olması durumunda, müşterek girişimci değer düşüklüğü zararı ile ilgili payını muhasebeleştirmektedir (BOBİ FRS, Par. 11.9).

### **3.5.11.2. Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar**

Müşterek girişimcilerin her biri, müştereken kontrol ettiği varlıklar aracılığıyla, gelecekte elde edilecek ekonomik faydanın kendi payına düşen kısmı üzerinde kontrol gücüne sahiptir. Müşterek girişimciler arasında gerçekleştirilen anlaşma kapsamında her bir müşterek girişimci varlık satışından elde ettiği hasılat ile yapılan giderlerden paylarına düşen kısmını almaktadır (BOBİ FRS, Par. 11.10).

Müşterek girişimcinin aşağıda yer alan bilgileri finansal tablolarına yansıtması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 11.11):

- “Müştereken kontrol edilen varlıklardaki pay,
- Ortaya çıkan herhangi bir yükümlülük,
- İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle müşterek olarak ortaya çıkan yükümlülüklerdeki pay,
- İş ortaklığı sonucu elde edilen payların kullanımından veya satışından elde edilen gelirler ile katlanılan giderdeki pay,
- İş ortaklığındaki paylara ilişkin katlandığı herhangi bir gider”.

### **3.5.11.3. Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler**

Müşterek yönetime tabi olan işletmeler, ortak girişimcilerin her birinin hisseye sahip oldukları bir ortaklık veya bir işletmenin kurulmasını içeren ortak yönetime tabi bir teşebbüstür (BOBİ FRS, Par. 11.14).

Müştereken kontrol edilen işletmeler, iştiraklerdeki yatırımlara benzer şekilde ölçülmektedir. “İştiraklerdeki Yatırımlar” bölümündeki, iştirak ifadesinin yerini müştereken kontrol edilen işletme, önemli etki ifadesinin yerini ise müştereken kontrol ifadesi almıştır (BOBİ FRS, Par. 11.5).

Müşterek girişimlerin muhasebeleştirilmesinde maliyet ve özkaynak yöntemleri kullanılmaktadır. Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, “müştereken kontrol edilen işletmedeki yatırımın daha sonra iştirak yatırımı olması halinde, maliyet yöntemi uygulanmaya devam edilmektedir. İşletmede kalan payların ise yeniden ölçümü

yapılmamaktadır” (BOBİ FRS, Par. 11.16). Özkaynak yönteminin tercih edilmesi durumunda ise, “müştere kontrol edilen işletmedeki yatırımın iştirak yatırımı olması halinde özkaynak yönteminin uygulanmasına devam edilmektedir”. İşletme daha önce elinde bulundurduğu payların yeniden ölçümünü yapmamaktadır ve daha önce özkaynak kaleminde yer alan tutarın ortaklık payında azalışa denk gelen kısmını “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarmaktadır (BOBİ FRS, Par. 11.17).

### **3.5.12. BOBİ FRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar**

Bu bölümün amacı, maddi duran varlığın tespit edilmesi, maliyet bedelinin belirlenmesi, ölçülmesi, amortismanına tabi tutulması ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 12.1).

#### **3.5.12.1. Maddi Duran Varlıkların Kapsamı ve İlk Kaydı**

Standartta maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak amacıyla elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanılması düşünülen varlıklar olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.2).

Maddi duran varlıklar, ilk kez kayda alınırken maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Maliyet bedeli ise; satın alma bedeli ve varlığın kullanıma hazır olması için yapılan giderlerden oluşmaktadır (Yelgen ve Uyar, 2018: 100).

Maddi duran varlıkların satın alınmasında vade süresi büyük öneme sahiptir. Varlıkların bir yıl veya bir yıldan daha kısa vadeli bir ödeme ile alınması durumunda, vade farkı ayrıştırılmamakta ve varlıklar ödenen veya ödenmesi beklenen nakit bedel esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak varlıkların bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme ile satın alınması durumunda vade farkı ayrıştırılmakta ve varlığın peşin değeri esas alınarak ölçüm yapılmaktadır. Bu durumda vade farkı etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmakta ve hesaplanan tutar faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.9).

Maddi duran varlıklar kapsamındaki borçlanma maliyetleri oluştukları dönemin kâr veya zarar hesaplarında izlenmektedir. Fakat, maddi duran varlığın üretilmesinin, inşasının veya oluşturulmasının bir yıldan uzun sürmesi halinde katlanılan borçlanma

maliyetleri, varlık kullanıma hazır duruma gelene dek varlığın maliyetine dahil edilmektedir (Yelgen ve Uyar, 2018: 101).

Bir veya birden çok maddi duran varlık parasal veya parasal olmayan varlıkların takası ile edinilebilir. Bu yolla edinilen varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınmak suretiyle belirlenmektedir. Takas işlemi sırasında parasal olmayan kalemin yanı sıra parasal bir kalemde alınmış veya verilmiş olabilir. Bu durumda ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal olmayan kalemin gerçeğe uygun değeri eklenmekte ya da elden çıkarılacak olan parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.12).

### **3.5.12.2. Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablolara İlk Kaydından Sonraki Ölçümü**

Finansal tablolara alınan maddi duran varlıklar, sonraki dönemlerde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilen tutarı esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.15). İlk muhasebeleştirme sonrasında bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilen tutar üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonra oluşan birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi ile hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.16).

Bir işletme politika olarak yeniden değerlendirme yöntemini benimsemiş ise değerlendirme yapılma sıklığının aynı olması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme işlemi varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli derecede değişiklik göstermesi halinde yapılmaktadır. Yeniden değerlendirme bazı varlıklara yıllık olarak yapılırken, önemli derecede değişiklik göstermeyen varlıklara ise üç veya beş yılda bir yapılmaktadır. Değerleme işlemlerini kamu kurumlarınca görevlendirilen kişiler yapabileceği gibi, mesleki yeterliliği bulunan ve maddi duran varlıkların sınıf değeri hakkında bilgiye sahip olan kişilerde yapabilmektedir. Değerleme işlemleri sırasında değer artışı ile karşılaşıldıysa özkaynaklar içinde yer alan Yeniden Değerleme Yedeği kalemindeki ilgili tutar takip edilmektedir. Daha önce kâr veya zararda kaydedilen değer azalışı varsa ilk olarak bu azalış tersine çevrilmekte sonra kalan tutar söz konusu ise değerlendirme yedeği hesabına aktarılmaktadır. Değerleme işlemleri sırasında değer

azalışı ile karşılaşıldıysa bu durum kâr veya zararda gösterilmektedir. Değer artışında kaydedilmiş bir fon bulunmakta ise öncelikle bu fon kullanılarak durum tersine çevrilmektedir. Kalan bir tutarın söz konusu olması halinde yine bu durum kâr veya zarar hesaplarında gösterilmektedir (Yelgen ve Uyar, 2018: 101).

### **3.5.12.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması**

Standartta maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunlu bir uygulamadır (BOBİ FRS, Par. 12.21). Amortisman uygulamasının yapılabilmesi için amortisman tabi tutarın hesaplanması, faydalı ömrün ve amortisman yönteminin belirlenmesi gerekmektedir.

Maddi duran varlığa ait önemli bir parça, maddi duran varlığın faydalı ömründen farklı bir faydalı ömre sahip olabilmekte veya söz konusu parça için uygulanan amortisman yöntemi uygulanan yöntemden farklı olabilmektedir. Bu gibi durumlarda önemli parçalar maddi duran varlıktan ayrı olarak amortisman tabi tutulmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.22).

Arsa ve araziler ise sınırsız faydalı ömre sahip oldukları için amortisman tabi tutulmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.23).

Amortisman, amortisman tabi tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Amortisman tabi tutar; varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlendirme sonrasındaki tutardan kalıntı değer çıkarılması ile belirlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.24). Maddi duran varlık için belirlenen amortisman tabi tutar varlığın faydalı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmaktadır. İşletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenen faydalı ömür, işletmenin bir varlık için beklediği kullanım süresini ifade etmektedir. (BOBİ FRS, Par. 12.25).

Standartta göre amortisman için farklı yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler ise doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yönteminden oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.29).

Kullanılacak amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının, işletme tarafından kullanım biçimini yansıtacak şekilde belirlenmektedir. Varlıktan beklenen ekonomik yararların kullanım şeklinde herhangi bir değişiklik söz konusu olmadıkça tercih edilen amortisman yöntemi değiştirilmeden dönemler itibariyle tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.28). Maddi duran varlıktan beklenen ekonomik faydaların kullanım şeklinde değişiklikler söz konusu ise tercih edilen

yöntem kullanılma biçimini yansıtabilmek amacıyla değiştirilmektedir. Yapılan bu değişiklik standardın 3'üncü bölümünde yer alan hükümler gereğince muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişiklik olarak dikkate alınmakta ve cari ve gelecek dönemlere ait amortisman tutarları düzeltilmelidir (BOBİ FRS, Par. 12.31).

Döneme ait amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine ilave edilmedikçe kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmakta ve söz konusu amortisman giderleri “Kâr veya Zarar Tablosunda” ilgili varlığın kullanılmış olduğu işletme fonksiyonlarına ait giderlerin toplandığı kaleme raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.32).

#### **3.5.12.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Maddi duran varlıkların her raporlama tarihi sonunda değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıkları değerlendirilmektedir. Varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde değer düşüklüğü zararı standardın “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümleri gereğince muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.33).

#### **3.5.12.5. Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması**

Bir maddi duran varlık, elden çıkarıldığında veya ilerleyen dönemlerde varlığa ilişkin herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.35). Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılması sonucu ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.36).

#### **3.5.13. BOBİ FRS Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Bu bölümün amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin, diğer gayrimenkullerden ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak, ölçüm ve açıklama ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 13.1).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmelerin kira geliri veya değer artış ya da her ikisini bir arada elde etmek için yatırım amaçlı elde tuttıkları gayrimenkullerdir. Söz konusu varlıklar işletmeye ait olan diğer varlıklardan bağımsız olarak işletmeye büyük oranda nakit akışı sağlamaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 169). Yatırım

amaçlı gayrimenkuller BOBİ FRS'nin on üçüncü bölümünde yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebeleştirme işlemleri aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### **3.5.13.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kaydı ve Ölçümü**

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller finansal kiralama ve geleneksel kiralama yoluyla elde tutulan gayrimenkuller olabilmektedir. Bu durumda gayrimenkuller “Kiralamalar” bölümündeki hükümler uyarınca kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 13.5).

### **3.5.13.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kaydıdan Sonraki Ölçümü**

İlk kayda alma sırasında maliyet bedeli esas alınarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer ya da maliyet değeri üzerinden ölçülmektedir. Yöntemler arasında yapılan muhasebe politikası tercihi yatırım amaçlı gayrimenkullerin bütününe uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 13.7).

Sonraki dönemlerde yatırım amacıyla elde tutulan gayrimenkuller gerçeğe uygun değer esas alınarak ölçüldüğünde muhasebe politikasında değişiklik yapılmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 13.8).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi yüksek maliyet ve aşırı çaba gerektirdiği durumlarda tercih edilen yöntemde değişikliğe gidilerek maliyet yöntemi ile ölçüm yapılabilmektedir. Gerçeğe uygun değer, yüksek maliyet ve aşırı çaba gerektirmeden belirlenebildiğinde söz konusu gayrimenkuller gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanmaktadır. Gayrimenkullerin belirlenen gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” veya “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” kaleminde kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 13.10).

### **3.5.13.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Sınıf Değişikliği**

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma amacının değişmesi durumunda işletme gayrimenkulü raporlayacağı kalemi değiştirmektedir. Yeni amaca göre söz konusu gayrimenkuller maddi duran varlıklar ya da stoklarda raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Par.13.16). Gayrimenkullerin sınıf değişikliği yapılması nedeniyle stoklara veya maddi duran varlıklara transfer edilmesi durumunda söz konusu gayrimenkulün değeri bu bölümde belirtilen hükümlere göre belirlenmekte ve belirlenen değeri ile birlikte ilgili varlık sınıfına transfer edilmektedir (BOBİ FRS, Par.13.17).

Bir maddi duran varlığın ya da stokun yatırım amaçlı olarak elde tutulmaya başlanması durumunda, bu gayrimenkul transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri veya defter değeri esas alınarak yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 13.18).

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, bir maddi duran varlığın transfer edilmesi halinde varlığın bu tarihteki gerçeğe uygun değeri belirlenmektedir. Belirlenen gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark yeniden değerlendirme artış veya azalışı olarak kaydedilmektedir (BOBİ FRS, Par. 13.19).

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere bir stokun transfer edilmesi halinde varlığın bu tarihteki gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında ortaya çıkan fark kâr veya zarar olarak kaydedilmektedir ( BOBİ FRS, Par. 13.20).

Bir maddi duran varlığın ve stokun maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkul olarak elde tutulmaya başlanması durumunda ise söz konusu varlıklar defter değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transfer edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 13.21).

### **3.5.13.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması**

Varlıktan gelecekte ekonomik yarar beklenmemesi veya elden çıkarılması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkuller finansal tablo dışı bırakılmaktadır. Ortaya çıkan farklar kâr veya zarar olarak kaydedilmektedir (BOBİ FRS, Par. 13.22).

### **3.5.14. BOBİ FRS Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Bu bölümün amacı, maddi olmayan duran varlıkların tespit edilmesi, maliyet bedelinin belirlenmesi, ölçülmesi, itfaya tabi tutulması ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 14.1). Maddi olmayan duran varlıklar BOBİ FRS'nin 14'üncü bölümünde yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili muhasebeleştirme işlemleri aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

#### **3.5.14.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kapsamı ve İlk Kaydı**

Standartta maddi olmayan duran varlıklar; tanımlanabilir niteliği olan ancak fiziksel niteliğe sahip olmayan parasal olmayan varlıklar olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.2). Bir varlığın ayrılabilir özellikte olması ve varlığın sözleşmeye bağlı haklarından kaynaklanması varlığın tanımlanabilir bir niteliğe sahip olduğunu göstermektedir (BOBİ FRS, Par. 14.3).

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alma sırasında maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.7).

Maddi olmayan duran varlıklar satın alma yoluyla elde edilebilmektedir. Edinilen maddi olmayan varlıkların maliyetini, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonra hesaplanan satın alma fiyatı ve bu işlemde kaynaklanan giderler ile varlığın kullanıma hazır duruma getirilmesine ilişkin maliyetler oluşturmaktadır (BOBİ FRS, Par. 14.8).

Maddi olmayan duran varlıkların satın alınmasında vade süresine göre farklılık gösteren bir ayırım söz konusudur. Bu ayırımı şu şekilde ifade etmek mümkündür. Bir yıl veya daha kısa sürede ödemesi alınacak maddi olmayan duran varlıklar için vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır. Kısa vadeli alımlarda ödenmesi beklenen nakit tutar esas alınarak ölçüm yapılmaktadır. Ancak vade süresinin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı ayrıştırılması yapılmakta ve peşin fiyat üzerinden değeri ölçülmektedir. Vade farkı tutarı ise etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak kayda alınmaktadır BOBİ FRS, Par. 14.9).

İşletme içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayıt altına alınıp alınmayacağı değerlendirilirken, ilgili varlığın oluşum süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 14.15).

Araştırma ve geliştirme safhasının ayırt edilememesi halinde yapılan harcamaların tamamı araştırma safhasında yapılmış gibi değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.19).

#### **3.5.14.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Kaydından Sonraki Ölçümü**

Maddi olmayan duran varlıklar; sonraki ölçümünde maliyet değerinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra hesaplanan değeri üzerinden finansal tablolarda raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 14.21).

#### **3.5.14.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa**

Sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmak zorunlu bir uygulamadır (BOBİ FRS, Par. 14.22). İtfa tutarı ise maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunmaktadır ve itfa tutarı faydalı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 14.24). Bu dağıtım; “doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemlerinden” biri tercih edilerek yapılmaktadır. Tercih edilen yöntemin, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik yararının işletme tarafından kullanım şeklini yansıtması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.29). İtfa yönteminin belirlenmemesi durumunda ise doğrusal itfa yöntemi kullanılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 14.30).

Döneme ilişkin itfa giderleri, varlığın kullanıldığı üretim, pazarlama gibi fonksiyonları esas alınarak Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak kaydedilmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.32).

Varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde tahmin yapmanın mümkün olmadığı durumlarda maddi olmayan duran varlık en az 5 en fazla 10 yıl olacak şekilde işletme tarafınca belirlenen süre zarfında itfa edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.33).

#### **3.5.14.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğüne Uğraması**

Maddi olmayan duran varlıkların her raporlama tarihi sonunda değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilmektedir. Varlıklarda değer düşüklüğü

olması durumunda değer düşüklüğü zararı standardın “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümleri gereğince muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 14.35).

#### **3.5.14.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması**

Maddi olmayan duran varlıktan gelecekte ekonomik bir fayda beklenilmediğinde veya bu varlığın elden çıkarılması söz konusu olduğunda finansal tablo dışı bırakılmaktadır (BOBİ FRS, Par.14.36). Varlığın finansal tablo dışı bırakılması sonucu doğan kazanç ya da kayıplar kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par.14.37).

#### **3.5.15. BOBİ FRS Kapsamında Kiralamalar**

Bu bölümün amacı, kiralama işlemlerinin kiraya veren ve kiracı açısından nasıl muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği ile ilgili muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 15.1).

Standartta kiralama; bir varlığın kullanım hakkının kiraya veren tarafından bir ödeme veya ödeme taahhüdü karşılığında, ilgilileri tarafından belirlenmiş bir süre için kiracıya verdiği sözleşme olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par.15.2).

Kiralamalar; BOBİ FRS'nin 15'inci bölümünde yer almaktadır. Kiralama işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme işlemleri aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

##### **3.5.15.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması**

Kiralama sözleşmeleri, kiraya konu olan varlığın sahipliğine ilişkin risk ve getirilerin kiraya verene ait olmasına veya kiracıda bulunma derecesine göre sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.6).

Kiralama konusu varlığın mülkiyetinden doğan risk ve getirilerin tamamının devredildiği kiralamalar finansal kiralama olarak sınıflandırılmakta iken (BOBİ FRS, Par. 15.7), tamamının devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.8).

Standardın 15'inci Bölüm 10'uncu paragrafında yer alan durumların en az birinin varlığı halinde kiralama işlemi finansal kiralama olarak kabul edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 15.10):

### **3.5.15.2. Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü**

Kiralamaya konu olan varlıklara ilişkin işlemlerin kiracı tarafından kayda alınması ve ölçümü finansal kiralama ve geleneksel kiralama olmak üzere iki ayrı şekilde yapılmaktadır. Finansal kiralama ve geleneksel kiralama aşağıda incelenmiştir.

#### **3.5.15.2.1. Finansal Kiralama**

Finansal kiralama işlemine konu olan varlıklar, kiracının bilançosunda, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden aktifte bir varlık, pasifte ise eşit tutarlı bir yükümlülük olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.13).

Kira ödemeleri ilk muhasebeleştirme sonrasında finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Finansman giderleri, kira süresindeki dönemlere, her bir dönem için geriye kalan borç bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı uygulamasını sağlayacak şekilde dağıtılmaktadır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştuğu dönemde kâr veya zarar hesaplarına kaydedilmektedir (BOBİ FRS, Par. 15.17).

#### **3.5.15.2.2. Geleneksel Kiralama**

Geleneksel kiralamada kiralama süresinin başlangıcında oluşan doğrudan maliyetler ilgili varlığın defter değerine eklenmektedir. Geleneksel kiralama çerçevesinde yapılan kira ödemeleri, kiralama dönemi boyunca eşit olarak yapılmamış olsa da, eşit tutarlarda gider olarak kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.19).

### **3.5.15.3. Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü**

Kiralamaya konu olan varlıklara ilişkin işlemlerin kiraya veren tarafından kayda alınması; finansal kiralama, üretici veya satıcı niteliğinde kiraya verenler ve geleneksel kiralama olmak üzere üç ayrı şekilde yapılmaktadır. Bu başlıklar aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### **3.5.15.3.1. Finansal Kiralama**

Kiraya veren finansal kiralamaya konu olan varlığı finansal tablolarından çıkarıp, net kira yatırımını tutarına eşit bir alacak olacak şekilde finansal tablolarında izlemektedir. Varlığın net kira yatırımını tutarı ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak kaydedilmektedir (BOBİ FRS, Par. 15.20).

Kira ödemelerinin ilk kaydından sonra gerçekleşen ödemeler ise finansman gelirleri ve anapara tahsilatları olarak ikiye ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.21).

### **3.5.15.3.2. Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler**

Kiraya verenin, finansal kiralamaya konu olan varlığın üreticisi veya satıcısı olması durumunda, satış kârı veya zararı, satışlarda izlenen politika ile uyumlu bir şekilde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 15.22).

Üretici veya satıcıların finansal kiralama işlemlerinde, satış hasılatı olarak kiralamaya konu varlığın gerçeğe uygun değeri; bundan düşük olması durumunda ise kiraya verene kalacak olan asgari kira ödemelerinin piyasa faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak bugünkü değeri dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.23).

### **3.5.15.3.3. Geleneksel Kiralama**

Geleneksel kiralama ile elde edilen kira gelirleri, kiralama dönemi boyunca, ödeme zamanından bağımsız bir şekilde ve eşit tutarlarda gelir tablosu hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.28). Geleneksel kiralamanın ayarlanması ve müzakeresine ilişkin kiraya veren tarafından yapılan kiralamanın başlangıç maliyetleri kiraya verilen varlığın maliyetlerine dahil edilerek, kiralama gelirlerinin finansal tablolara alınmasıyla ilgili esaslara göre kira süresince gider olarak kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.29).

### **3.5.15.4. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri**

Satış ve geri kiralama işlemi, mal sahibinin bir varlığını satmasını ve aynı varlığı geri kiralmasını içermektedir (BOBİ FRS, Par. 15.31). Finansal kiralama ile sonuçlanan satış ve geri kiralama işlemlerinde, satış tutarının varlığın kayıtlı değerini

aşan kısmı ertelenen kira gelirleri olarak “Finansal Durum Tablosuna” alınmakta ve kiralama süresince itfaya tabi tutulmaktadır (BOBİ FRS, Par. 15.32).

Geleneksel kiralama ile sonuçlanan satış ve geri kiralama işlemlerinin, varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınarak gerçekleştirilmesi durumunda, işlemin gerçekleştiği tarihte kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 15.33).

### **3.5.16. BOBİ FRS Kapsamında Devlet Teşvikleri**

Bu bölümün amacı, devlet tarafından sağlanan her türlü teşvik ve yardımlara ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 16.1).

Standartta devlet teşvikleri; faaliyet konularına ilişkin belirli şartların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere kaynak transferi olarak yapılan devlet yardımları şeklinde ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 16.2). Devlet teşviklerinin amacı, işletmeyi bu teşvik sağlanmadan yapamayacağı bir işe yönlendirmektir. Teşvikte kaynak transferi sağlamak esas amaçtır. Dolayısıyla kaynak transferi sağlamayan yardımlar devlet teşviki kapsamında yer almamaktadır. Belirli bir işletme grubuna yönelik olarak sağlanan kaynaklar da bu bölüm kapsamında değerlendirilmemektedir (BOBİ FRS, Par. 16.3).

İşletmelerin, geleceğe yönelik herhangi bir performans koşulunu yerine getirmesi gerekli olmayan ya da daha önceden bu koşulun yerine getirildiği teşvikler alındığı anda kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmakta iken, geleceğe yönelik herhangi bir performans koşulunu yerine getirmesi gereken teşvikler ise istenilen koşul sağlandığı zaman kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 16.7-16.8).

Devletten piyasa faiz oranının altında düşük bir faizle alınan krediler ve devlete yapılan geri ödemeler benzer bir krediye uygulanan faiz oranıyla iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ölçülerek “Finansal Durum Tablosunda Diğer Finansal Yükümlülükler” kalemi içinde gösterilmektedir. “Devletten alınan kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna yansıtılan finansal yükümlülük arasındaki fark bu bölüm uyarınca devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmekte ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir” (BOBİ FRS, Par. 16.9).

### **3.5.17. BOBİ FRS Kapsamında Borçlanma Maliyetleri**

Bu bölümün amacı, borçlanma maliyetlerinin neler olduğunu belirlemek ve bunlara ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini düzenlemektir.

Borçlanma maliyetleri, işletme tarafından borçlanmalarla ilgili olarak katlanılmış olan faiz ve diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz giderleri borçlanma maliyetlerine örnek olarak verilebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 17.1).

Borçlanma maliyetleri BOBİ FRS'nin 17'inci bölümünde yer almaktadır. Borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme işlemleri aşağıda incelenmiştir.

#### **3.5.17.1. Borçlanma Maliyetlerinin Kayda Alınması**

İnşa edilmesi, üretilmesi veya oluşturulması normal şartlarda bir yıldan uzun süren stoklar, yatırım amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların edinimi ile ilgili olan borçlanma maliyetleri, bahsi geçen varlıklar satış veya kullanım için hazır duruma getirildiği zamana dek varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

İnşası ya da üretimi normal şartlar altında bir yıldan uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle ilgili olan borçlanma maliyetleri, söz konusu varlıkların satış veya kullanıma hazır duruma getirildiği zamana kadar, varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Diğer tüm borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde kâr veya zarara yansıtılarak "Faiz vb. Giderler" kaleminin ilgili kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 17.2).

### **3.5.18. BOBİ FRS Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Bu bölümün amacı, varlıkların finansal tablolarda geri kazanılabilir tutarıdan daha yüksek bir değerle raporlanmasını engellemek amacıyla değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir. Bu doğrultuda, varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesi, hesaplanması ve söz konusu zararların iptal edilmesi bu kapsamda incelenmektedir (BOBİ FRS, Par. 18.1).

Bu bölüm kapsamında incelenmeyen varlıklar; stoklar, finansal varlıklar, ertelenmiş varlıklar, şerefiye, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilen tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklardır (BOBİ FRS, Par. 18.2).

Bir varlığın geri kazanılabilir değeri, işletmenin varlıktan satış veya kullanım yoluyla elde etmeyi beklediği ekonomik faydadır. Geri kazanılabilir değer belirlenebilmesi için varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değerinin hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan bu iki değerden büyük olan geri kazanılabilir değeri vermektedir. Bir varlığın geri kazanılabilir değeri belirlendikten sonra, bu değer ile defter değeri karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırma sonucunda geri kazanılabilir değer defter değerinin altında ise değer düşüklüğü zararı meydana gelmektedir (BOBİ FRS, Par. 18.3).

İşletmeler, her raporlama tarihi sonunda varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin mevcut bir göstergenin olup olmadığını değerlendirmektedir. Değerlendirme sonucunda varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir gösterge mevcutsa söz konusu varlıkların geri kazanılabilir değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklarda dahil olmak üzere varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir gösterge mevcut değilse geri kazanılabilir tutarın da belirlenmesine gerek yoktur (BOBİ FRS, Par. 18.4).

### **3.5.18.1. Değer Düşüklüğü Zararının Muhasebeleştirilmesi**

Değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeli üzerinden ölçülen varlıklarla ilgili değer düşüklüğü zararları kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı esas alınarak kayıtlara alınan maddi duran varlık kaleminde meydana gelen değer düşüklüğü zararları yeniden değerlendirme değer azalışı olarak muhasebeleştirilmektedir. Hesaplanan değer düşüklüğü zararlarının, Kâr veya Zarar Tablosunda işletmenin varlığı kullanmış olduğu fonksiyon dikkate alınarak giderlerin yansıtılmış olduğu kaleminde gösterilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 18.27).

### **3.5.18.2. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi**

İşletmeler her raporlama dönemi sonunda, önceki dönemlerde meydana gelen ve kayıt altına alınan değer düşüklüğü zararlarının azaldığına ya da tamamen ortadan kalktığına ilişkin mevcut bir göstergenin olup olmadığını değerlendirmektedir. Böyle bir göstergenin mevcut olması halinde, ilgili varlığa ya da nakit yaratan birime ait geri kazanılabilir değer hesaplanmaktadır. Geri kazanılabilir değer hesaplandıktan sonra önceden kaydedilen değer düşüklüğü zararlarının bir kısmı ya da tamamının iptal edilip edilmeyeceği belirlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 18.32).

### **3.5.19. BOBİ FRS Kapsamında Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar**

Bu bölümün amacı; karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların kayda alınması ile ilgili olan muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 19.1).

Bu bölüm kapsamındaki hükümler, ekonomik yönden dezavantaj sağlamadığı sürece, tarafların yükümlülüğü aynı derecede yerine getirdiği veya her iki tarafında herhangi bir yükümlülüğü yerine getirmediği sözleşmelere uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par.19.3).

#### **3.5.19.1. Karşılıklar**

Standartta karşılık ifadesi gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Garantiler, davalar, müşteri iadeleri ve bir tesisin kapatılmasına ilişkin yükümlülükler karşılıklara örnek olarak verilebilir (BOBİ FRS, Par. 19.4).

Bir yükümlülüğün karşılık olarak kayıt altına alınabilmesi için üç şartın sağlanması gerekmektedir. Bu üç şart standartta şu şekilde ifade edilmektedir; geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük bulunmalıdır, bu yükümlülüğün ekonomik fayda çıkışına neden olması muhtemel olmalıdır ve bu fayda çıkışı gerçekçi bir şekilde tahmin edilebilmelidir (BOBİ FRS, Par. 19.5).

Finansal Durum Tablosunda karşılık tutarı yükümlülük olarak raporlanmakta ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine eklenmedikçe karşılık tutarı kadar gider

kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par.19.6). İşletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olan ve geçmiş olaylar sonucunda ortaya çıkan yükümlülükler karşılık olarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 19.8).

Karşılıklar, raporlama dönemi sonunda yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan harcamaya ilişkin yapılan en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülmektedir. (BOBİ FRS, Par.19.9). Karşılığın nedeni tek bir yükümlülük ise yapılacak en gerçekçi tahmin, yükümlülüğün yerine getirilmesinde gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç tutarı olacaktır. Ancak, işletme yine de diğer olası sonuçları da göz önünde bulundurmalıdır. Çünkü olası sonuçlar en iyi tahminden daha yüksek veya daha düşük olduğunda en iyi tahmin bu kez daha düşük veya daha yüksek bir tutar olabilmektedir (BOBİ FRS, Par. 19.12).

Sonraki ölçümlerde karşılık tutarı, her raporlama dönemi sonunda incelenmekte ve en gerçekçi tahmini yansıtacak biçimde revize edilmektedir. Düzeltme, karşılık tutarı varlığın maliyetine dahil edilmiyorsa kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır. Ancak belirlenen karşılık tutarı bugünkü değer esas alınarak ölçülüyorsa, iskonto tutarının her döneme ait kısmı, ilgili dönemde bir tarafın karşılık hesabına eklenmekte iken, diğer tarafında “Kâr veya Zarar Tablosunda Faiz vb. Giderler” kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 19.15).

### **3.5.19.2. Şarta Bağlı Yükümlülükler**

Şarta bağlı yükümlülük, geçmiş olaylar sonucunda ortaya çıkan muhtemel bir yükümlülüktür. Tam anlamıyla işletmenin kontrolü altında bulunmayan bu yükümlülük geleceğe ilişkin belirsiz bir veya birden fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (BOBİ FRS, Par. 19.18).

Şarta bağlı yükümlülüklerin geçmişteki bir olay sonucunda ortaya çıkmış olması, gelecekte yerine getirildiğinde işletmede ekonomik fayda çıkışı ihtimalinin olmaması ve yeteri kadar güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı söz konusu yükümlülükler işletme tarafından finansal tablolara yansıtılmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 19.19). Ancak işletmeden kaynak çıkışı olasılığının çok düşük olmadığı durumda finansal tablo dipnotlarında söz konusu yükümlülüklerle ilişkin açıklamalar yapılmaktadır. Müteselsilen sorumlu olunan bir yükümlülüğün olması halinde, diğer taraflarca yükümlülüğün karşılanması beklenen kısmı şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 233).

### 3.5.19.3. Şarta Bağlı Varlıklar

Şarta bağlı varlık, geçmiş olaylar sonucu ortaya çıkan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolü altında olmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan yükümlülüğün yerine getirilmesine bağlı varlıklardır (BOBİ FRS, Par. 19.21). İşletme, şarta bağlı varlıklarını finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Gelirin elde edilmesinin hemen hemen kesin olduğu durumda, varlık şarta bağlı varlık değildir ve finansal tablolarda varlık olarak kayda alınmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 233).

### 3.5.20. BOBİ FRS Kapsamında Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu bölümün amacı, işletmelerin yabancı para birimi üzerinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkelerini ve yabancı para birimi üzerinden düzenledikleri finansal tabloları, ağırlıklı olarak kullanılan para birimine dönüştürme işlemlerine ilişkin esasları düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 20.1). BOBİ FRS'nin 20'inci bölümünde yer alan yabancı para çevrim işlemleri ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### 3.5.20.1. Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi

Ağırlıklı olarak kullanılan para birimi, işletmelerin faaliyetlerinin en önemli kısmını yürüttüğü ve ekonomik çevrenin para birimini ifade etmektedir. İşletmelerin ağırlıklı kullanılan para birimini belirlemesi gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.2).

Bir işletme açısından ağırlıklı olarak kullanılan para birimi belirlenirken aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par.20.3):

- İşletme tarafından üretimi gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin fiyatlandırıldığı para birimi olması,
- Hem rekabet gücü hem de yasal düzenlemeleriyle işletmenin satış fiyatlarını en fazla etkileyen ülkenin para birimi olması,
- Mal ve hizmetlerle ilgili olan hammadde, işçilik ve diğer maliyetleri en fazla etkileyen para birimi olması.

### **3.5.20.2. Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri**

İşletmenin ağırlıklı olarak kullandığı para birimi dışında başka bir para birimi ile gerçekleştirdiği işlemlerine yabancı para cinsinden işlemler denilmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.7). Yabancı para cinsindeki tutar işlem tarihindeki spot kur yardımıyla ağırlıklı olarak kullanılan para birimine çevrilmekte ve kayda alınmaktadır. Spot kur, teslim tarihinde geçerli olan döviz kurunu ifade etmekte iken ilk tarih ise ilk işlem tarihini ifade etmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.8).

Yabancı para cinsindeki kalemlerin ölçümleri parasal veya parasal olmayan kalem olup olmamasına göre değişmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.10). Yabancı para cinsinden değerlendirilen parasal kalemler, dönem sonunda geçerli olan spot kur üzerinden ağırlıklı olarak kullanılan para birimine çevrilmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.13). Parasal bir kalemin farklı bir kurdan çevrilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkı oluştukları dönemde kâr veya zarar hesaplarında raporlanmaktadır. Kur farkından doğan kazanç ve kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili kalemlerde gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.14).

Maliyet bedeli üzerinden ölçülen yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler, işlem tarihinde geçerli olan kur üzerinden ağırlıklı olarak kullanılan para birimine çevrilmektedir. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçümleri durumunda ise gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihte geçerli olan spot kur üzerinden ağırlıklı olarak kullanılan para birimine çevrilmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.15).

### **3.5.20.3. Finansal Tabloların Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması**

İşletmenin, ağırlıklı olarak kullanılan para biriminin, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmaması ve finansal tablolarını ağırlıklı olarak kullanılan para biriminden farklı bir para biriminden sunulması durumunda; bilançoda bulunan varlık ve yükümlülükler bilanço tarihindeki spot kur esas alınarak çevrilmektedir. Gelir, gider ve özkaynaklar ise işlem günündeki kur üzerinden çevrilmektedir. Oluşan bütün kur farkları özkaynaklar içerisinde yer alan Yabancı Para Çevrim Farklarında gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.19).

İşletmenin ağırlıklı olarak kullanılan para biriminin, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olması durumunda, işletmenin çevrim yöntemini uygulamadan

önce standardın 25'inci bölümü uyarınca finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 20. 21)

### **3.5.21. BOBİ FRS Kapsamında İş Birleşmeleri**

Bu bölümün amacı, iş birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüsün veya işletmenin iş birleşmesi ile elde ettiği varlıkların, borçların ve kontrol gücü bulunmayan payların ölçümüne ve muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 21.1).

Bu bölüm, iş birleşmesi tanımını karşılayan işlem ve olayların tamamına uygulanmaktadır. Ancak, iş ortaklıklarının oluşturulması şeklindeki birleşmelere, işletme tanımına uymayan varlık grubunun edinimine ve konsolide finansal tablo düzenlemeyen işletmelerin bağlı ortaklık edinimlerine uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 21.5).

BOBİ FRS'nin 21'inci bölümünde yer alan iş birleşmeleri ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.5.21.1. İş Birleşmelerinin Tanımlanması**

Standartta iş birleşmesi, ayrı işletmelerin ve teşebbüslerin tek bir finansal raporlama birimi oluşturmak amacıyla bir araya gelmesi olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.2). Bir iş veya olayın iş birleşmesi olabilmesi için edinilen varlık ve üstlenilen yükümlülüklerin bir işi meydana getirmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.7). Bir iş girdilerden meydana gelmekte, söz konusu bu girdilerin ise uygulandığında bir çıktı oluşturma yeteneğine sahip süreçlerden ve ekonomik fayda oluşturacak çıktılarından oluşması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.8).

#### **3.5.21.2. İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi**

İş birleşmeleri, satın alma maliyeti ile kayda alınmaktadır. Satın alma yönteminin uygulanmasında aşağıda yer alan beş aşama takip edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.10):

- “Edinilen işletmenin belirlenmesi,”

- “Birleşme tarihinin belirlenmesi,”
- “İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi,”
- “Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alımı,”
- “Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçümü”.

### **3.5.21.3. Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmeleri**

Standartta ortak kontrole tabi olan iş birleşmeleri, birleşen teşebbüs veya işletmelerin tamamının birleşme gerçekleşmeden önce ve birleşme gerçekleşikten sonra aynı şahıslarca kontrol edildiği ve söz konusu bu kontrolün geçici bir kontrol olmadığı birleşmeler olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.34).

### **3.5.22. BOBİ FRS Kapsamında Konsolide Finansal Tablolar**

Bu bölümün amacı, işletmelerin bağlı ortaklıklardaki yatırımlarını muhasebeleştirme ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilkeleri düzenlemektir. BOBİ FRS’de açıklanan büyük işletme kriterlerini sağlayan işletmeler, bağlı ortaklıklarını bu bölümündeki konsolidasyon işlemlerini uygulayarak konsolide etmek ve konsolide finansal tablolarını düzenlemek zorundadır. Büyük işletmeler dışındaki diğer işletmeler ise, istekleri doğrultusunda konsolide finansal tablo düzenleyebilmektedir. Ancak, bu işletmelerin bağlı ortaklığının Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) olması halinde, konsolide finansal tablolar hazırlama ve sunma zorunlulukları bulunmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 271).

BOBİ FRS’nin 22’inci bölümünde yer alan konsolide finansal tablolara ilişkin gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.5.22.1. Bağlı Ortaklıklar**

Standartta bağlı ortaklıklar, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka bir işletmenin kontrolü altında olan işletmeler olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.2). Aksine hüküm bulunmadığı sürece, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olan bir yatırımcının bu işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca yatırımcının yatırım

yapılan işletmenin oy haklarının yarısına ya da daha azına sahip olması ve standardın bu bölümünde yer alan 4'üncü paragraftaki durumların varlığı halinde işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.4):

### **3.5.22.2. Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi**

Bağlı ortaklıklardaki yatırımların muhasebeleştirilmesi, büyük işletmelerin dışında kalan diğer işletmelerin bağlı ortaklıklarındaki yatırımlar ve büyük işletmelerin bağlı ortaklıklarındaki yatırımlar olmak üzere iki ayrı şekilde incelenecektir.

#### **3.5.22.2.1. Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerin Bağlı Ortaklıklarındaki Yatırımları**

Büyük işletme dışında kalan diğer işletmelerin konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak söz konusu işletmeler istekleri doğrultusunda konsolide finansal tablo düzenleyebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.10).

Konsolide finansal tablo düzenlemeyen işletmelerin bağlı ortaklık yatırımlarını maliyet veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirmeleri gerekmektedir. Maliyet yöntemi ile ölçülen bağlı ortaklıkların daha sonraki dönemlerde iştirak, müşterek girişim ya da finansal araç olması halinde İştiraklerdeki Yatırımlar bölümündeki düzenlemeler uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 22.12).

#### **3.5.22.2.2. Büyük İşletmelerin Bağlı Ortaklıklarındaki Yatırımlar**

Büyük işletmeler, bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide etmekte ve konsolide finansal tablolarını düzenlemektedir (BOBİ FRS, Par.22.14). Bir işletmenin büyük işletme olması ve ana ortaklığının da bir bağlı ortaklık olması ve aynı zamanda aşağıda sıralanan koşulların tamamını sağlaması durumunda ana ortaklığın konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 22.16):

- “Ana ortaklığın bağlı olduğu ve Türkiye’de faaliyet gösteren herhangi bir üst kademe ana ortaklığın kamunun kullanımına açık şekilde TFRS’ye veya BOBİ FRS’ye göre konsolide finansal tablolarını hazırlamış olması”.

- “Bir üst ana ortaklığın Türkiye’de faaliyet göstermesi ve ana ortaklığın paylarının tamamına sahip olması ya da ana ortaklığın paylarının %90’ına veya daha fazlasına sahip olması ve diğer pay sahiplerinin ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamamasını onaylamış olması”.

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını kapsamaktadır. Ancak, “Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerin Bağlı Ortaklık Yatırımları” başlığı altında açıklanan durumlarda, bağlı ortaklıklar KAYİK niteliğinde dahi olsa, bu bağlı ortaklığın konsolide edilmesi gerekli değildir (BOBİ FRS, Par. 22.18). Konsolidasyona dahil edilmeyen bağlı ortaklıklar, “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümüne göre kaydedilmekte ve ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.19). Ancak ana ortaklığın, uzun süreli kısıtlamaların olduğu bağlı ortaklıkta, önemli etkisi sürüyorsa, bu bağlı ortaklık “İştiraklerdeki Yatırımlar” bölümü hükümleri uyarınca kaydedilmekte ve ölçülmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 275).

### **3.5.22.3. Münferit Finansal Tablolar**

Konsolide finansal tablo düzenleyen ana ortaklıkların, konsolide finansal tablolara ek olarak münferit finansal tablolarını da düzenlemeleri zorunludur. Ancak bu tablolara ilişkin dipnotları düzenlemeleri gerekli değildir (BOBİ FRS, Par. 22.21). Ayrıca, BOBİ FRS’nin bu bölümündeki muafiyetlerden faydalanarak konsolide finansal tablolar düzenlemeden münferit finansal tablolarını sunan işletmelerin, münferit finansal tablolarına ait dipnotları düzenlemeleri gerekmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 275). Bu işletmeler, bağlı ortaklıklarını münferit finansal tablolarda maliyet veya özkaynak yöntemini kullanarak ölçmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.23).

### **3.5.22.4. Konsolidasyonda Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması**

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmaktadır. Topluluk üyelerinden birinin, farklı bir politikayı benimsemiş olması durumunda ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 22.26).

### **3.5.22.5. Aynı Raporlama Tarihi**

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan ana ortaklık ve bağı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekmektedir. Bu nedenle bağı ortaklığın raporlama dönemi sonunun ana ortaklığın dönem sonundan farklı olması durumunda bağı ortaklık konsolidasyonun yapılması amacıyla finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi itibariyle hazırlaması gerekmektedir. Ancak, bağı ortaklığın ana ortaklık ile aynı tarihli finansal tablo hazırlaması imkansız ise konsolidasyonda, bağı ortaklığa ait ulaşılabilen en güncel finansal tablolar kullanılmaktadır. Bu durumda farklı raporlama tarihleri arasında gerçekleşen işlem ve olayların etkileri için gerekli düzeltmeler yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 22.27).

### **3.5.22.6. Ölçüm**

Bir ana ortaklık, bağı ortaklığın kontrolüne sahip olduğu müddetçe, bağı ortaklığın gelir ve giderlerini konsolide finansal tablolara dahil edebilmektedir. Konsolidasyon amacıyla bağı ortaklığın dönem net kâr veya zararı hesaplanırken bağı ortaklığın birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerine ait gelir ve giderler, varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri esas alınmak suretiyle belirlenmektedir (BOBİ FRS, Par.22. 28).

### **3.5.23. BOBİ FRS Kapsamında Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Bu bölümün amacı, gelir üzerinden alınan vergilerin kayda alınmasına ilişkin ilkeleri düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 23.1).

İşletmelerin finansal tablolara yansıtılmış olduğu işlem ve olaylara ilişkin ortaya çıkan cari veya sonraki dönemlere ait vergi tutarlarını kayda alması gerekmektedir. Kayda alınan vergi tutarı ise dönem vergisi ve ertelenmiş vergiden oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 23.2).

Standardın bu bölümünde düzenlenen gelir üzerinden alınan vergiler, kurum kazançları üzerinden alınan vergiler ile vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan vergilerin tamamını kapsamaktadır. Ayrıca özkaynağa dayalı finansal yatırımlardan elde edilen temettülerden, faiz gelirlerinden, isim hakkı gelirlerinden oluşan vergiler ile stopaj

yoluyla ödenecek vergi tutarları da kurum kazancı üzerinden alınan vergiler olarak bu kapsamda değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 23.5).

### **3.5.23.1. Dönem Vergisi**

Standartta dönem vergisi, cari veya geçmiş dönemlere ait vergilendirilebilir kâr üzerinden ödenecek olan vergiyi ifade etmektedir. Dönem içerisinde ödenen vergilerin, dönem sonunda hesaplanan vergiden fazla olması durumunda aradaki fark “Finansal Durum Tablosunda Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilirken, dönem vergisinin ödenmeyen kısmı ise “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 23.8). Dönem vergisi, Kâr veya Zarar Tablosunda ise Vergi Gideri hesabında izlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 23.11).

### **3.5.23.2. Ertelenmiş Vergi**

Standartta ertelenmiş vergi, varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergileri ifade etmektedir (BOBİ FRS, Par. 23.12).

#### **3.5.23.2.1. Ertelenmiş Verginin Kayda Alınması**

Geçmiş işlem ve olaylardan kaynaklanan gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara alınmaktadır. “Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve yükümlülüklerin finansal durum tablosuna yansıtıldıkları tutarlar ile bunların vergiye esas değeri arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınmasından kaynaklanmaktadır” (BOBİ FRS, Par. 23.13).

### **3.5.23.2.2. Vergiye Esas Değer**

Standartta bir varlığın vergiye esas değeri, “varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik yarardan, vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek tutar olarak ifade edilmektedir” (BOBİ FRS, Par. 23.15). “Bir yükümlülüğün vergiye esas değeri ise yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutar olarak ifade edilmektedir” (BOBİ FRS, Par. 23.16).

### **3.5.23.2.3. Geçici Farklar**

Standartta geçici farklar, bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki kayıtlı değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkları ifade etmektedir. Geçici farklar, yarattıkları vergi etkisi dikkate alınmak suretiyle vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilecek geçici farklar olmak üzere iki ayrı grupta toplanmaktadır. Vergiye tabi geçici farklar; varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya borcun vadesi gelip ödendiği dönemlerde vergiye tabi kâr/zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek farklardır. İndirilebilir geçici fark ise varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün ödendiği dönemlerde vergiye tabi kar/zararın tespitinde vergi matrahından indirilecek farklardır (BOBİ FRS, Par. 23.18).

### **3.5.23.2.4. Ertelenmiş Verginin Ölçümü**

Ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesin olan vergi oranları kullanılarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 23.35).

Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ile yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülen amortismanına tabi olmayan maddi duran varlıklarda ertelenmiş vergi, söz konusu varlıkların satışında uygulanan vergi oranı ile hesaplanmaktadır. Ancak, sınırlı faydalı ömre sahip olan, ekonomik yararlarının tamamı veya tamamına yakın kısmının işletme tarafından tüketilmesi beklenen ve gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde, bu varlıkların satışında uygulanacak olan vergi oranı ertelenen verginin ölçümünde kullanılmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 23.36).

### **3.5.23.2.5. Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu**

Ertelenmiş vergi varlığı, duran varlıklar sınıfında yer alan “Ertelenmiş Vergi Varlığı” kaleminde raporlanırken, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında yer alan “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” kaleminde raporlanmaktadır (BOBİ, FRS Par. 23.38).

“Ertelenmiş vergi varlığında veya yükümlülüğünde meydana gelen değişiklikler ertelenmiş vergi gideri/geliri olarak raporlanıp Kâr veya Zarar Tablosunda Vergi Gideri kaleminde sunulmaktadır”. Ancak özkaynaklarda kayda alınan başka bir deyişle kâr veya zarara yansıtılmayan işlem ve olaylar sonucu ortaya çıkan ertelenmiş vergi bu işlem ve olayların bulunduğu özkaynak kaleminde sunulmaktadır (BOBİ FRS, Par. 23.40).

### **3.5.24. BOBİ FRS Kapsamında Ara Dönem Finansal Raporlama**

Bu bölümün amacı, ara dönemlerde sunulan finansal raporların asgari içeriğini ve ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve kayda alma ilkelerini belirlemektir (BOBİ FRS, Par. 24.1).

Bu bölüm tabi oldukları mevzuat gereğince zorunlu veya ihtiyari olarak ara dönem finansal raporlar düzenleyen işletmelerce uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 24.2).

BOBİ FRS'nin 24'üncü bölümünde yer alan ara dönem finansal raporlama ile ilgili yapılması gereken açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.5.24.1. Ara Dönem Finansal Raporların Unsurları**

Ara dönem, bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemini ifade etmektedir (Özbirecikli, vd., 2017: 420). Ara dönem finansal raporlar standardın bu bölüm hükümlerine tam uyumlu olarak açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanmaktadır. Söz konusu raporlar ile işletmenin ara dönemine ilişkin finansal durumunun tam anlamıyla anlaşılabilmesi için gerekli ve ihtiyaca uygun olan bilgilerin tamamına yer verilmesi amaçlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 24.3).

Konsolide finansal tablo düzenleyen işletmelerin ara dönemlerde de raporlama yapmaları durumunda ara döneme ilişkin konsolide finansal tablolar da hazırlamaları gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 24.4).

Yıllık finansal tablolarda sunulması gerekli olan bilgilerin tamamını kapsayan finansal tablolar sunmak isteyen işletmeler, ara dönem finansal tablolarını standardın 12inci Bölümünde yer alan biçim ve içeriğe uygun olacak bir şekilde hazırlamaları gerekmektedir. Ancak ölçüm ve kayda almada konusunda bu bölüm hükümleri uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 24.6).

### **3.5.24.2. Ara Dönem Finansal Raporlarda Yer Verilmesi Gereken Hususlar**

İşletmenin ara dönemine ilişkin finansal raporlarında bazı bilgilerin açıklanması gerekmektedir. Bu bilgilere ilişkin aşağıda bazı örneklere yer verilmiştir (BOBİ FRS, Par. 24.8):

- “İşletmenin ara dönem finansal raporlarını bu bölüme göre hazırladığını ve ara dönem finansal raporların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğunu belirten açıklama”.
- “Ara dönem finansal tablolarda, en son yıllık finansal tablolarda esas alınan muhasebe politikalarının ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin açıklama. Söz konusu politikalarda veya yöntemlerde değişikliğe gidilmiş olması durumunda, bu değişikliğin niteliği ve etkisi hakkında bilgi”.
- “Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklamalar”.
- “Varlıkları yükümlülükleri özkaynakları, nakit akışları veya dönem net kârını etkileyen ve niteliği, büyüklüğü veya sıklığı nedeniyle olağandışı olan kalemlerin mahiyeti ve tutarı”.
- “İçinde bulunulan yıllık raporlama döneminin önceki ara dönemlerinde veya önceki yıllık raporlama dönemlerinde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarı”.
- “Borçlanma ve özkaynak araçlarının ihracı, geri alımı ve geri ödemelerine ilişkin bilgiler”.
- “Adi paylar ve diğer paylar için ayrı ayrı olmak üzere ödenen temettüleri”.

- “Ara dönemden sonra ortaya çıkan ve ara dönem finansal tablolarına yansıtılmayan olaylar”.
- Yukarıda yer verilen açıklanması gerekli olan hususlara ilişkin olarak aşağıda örneklere yer verilmiştir (BOBİ FRS, Par. 24.9):
- “Stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesi ve söz konusu indirimin iptali,”
- “Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,”
- “Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,”
- “Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,”
- “Davaların sonuçlandırılması,”
- “Borçlanma ödenmesinde temerrüde düşülmesi,”
- “İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,”
- “Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi”.

### **3.5.24.3. Ölçüm ve Kayda Alma**

Yıllık finansal tablolar ile ara dönem finansal tablolar hazırlanırken aynı muhasebe politikalarının uygulanması gerekmektedir. Ara dönem raporlama sıklığının yıllık sonuçların ölçümünü etkilememesi amacıyla ara dönem finansal raporlardaki ölçümler, içinde bulunulan yıllık raporlama döneminin başı ile rapor hazırlanan ara dönemin sonu itibariyle geçen süre temel alınarak yapılmaktadır (Ataman, Gökçen, 2017: 313-314).

### **3.5.24.4. Tahminlerin Kullanımı**

Yıllık ve ara dönem finansal raporlar da ölçümler makul tahminlere göre yapılmaktadır Ancak yıllık finansal raporlara göre ara dönem finansal raporlar daha fazla tahmin gerektirmektedir. Bu sebepten dolayı ara dönem finansal raporlardaki ölçüm esaslarının, işletmenin finansal durumunun tam anlamıyla anlaşılabilmesi için ihtiyaca uygun olan önemli bilgilerin tamamını açıklayacak nitelikte olması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 24.15).

### 3.5.24.5. Yayınlanmış Olan Ara Dönem Finansal Tabloların Düzeltilmesi

BOBİ FRS’de yapılan bir değişiklikten dolayı uygulanan muhasebe politikasında değişikliğe gidilmesi durumunda, muhasebe politikası değişikliği standartta belirtilen yeni şekliyle uygulanmaktadır. Söz konusu durum dışında muhasebe politikasında bir değişiklik yapılması halinde bu değişikliğin standardın 24’üncü Bölümü 16’ncı paragrafında yer alan hususlar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 24. 16).

### 3.5.25. BOBİ FRS Kapsamında Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu bölümün amacı, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak kullanan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (BOBİ FRS, Par. 25.1).

“Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç raporlama döneminde %100’den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10’dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmaktadır” (BOBİ FRS, Par. 25.2).

“Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olmayan işletmeler ise aşağıdaki göstergeleri göz önünde bulundurarak mevcut tüm bilgiler çerçevesinde ilgili para biriminin ait olduğu ekonominin yüksek enflasyonlu bir ekonomi olup olmadığını belirlemektedir” (BOBİ FRS, Par. 25.4):

- “Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi.”
- “Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması.”

- “Vadeli satışların ve alışların, vadesi kısa olsa dahi, vade süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi.”
- “Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması.”
- “Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100’e yaklaşması veya bu oranı aşması”.

### **3.5.25.1. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi**

Finansal tabloların düzeltilmesi işleminde genel bir fiyat endeksinin kullanılmış olması gerekmektedir. Bu doğrultuda ağırlıklı olarak kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan Yİ-ÜFE’yi kullanırken, diğer işletmeler genel satın alma gücü ile ilgili farklılıkları yansıtan genel bir fiyat endeksi kullanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 25.6).

#### **3.5.25.1.1. Finansal Durum Tablosunun Düzeltilmesi**

Raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle verilmeyen “Finansal Durum Tablosu” kalemleri, genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmektedir (BOBİ FRS, Par. 25.7). Finansal durum tablosundaki kalemler parasal varlıklar, parasal olmayan varlıklar, parasal yükümlülükler, parasal olmayan yükümlülükler ve özkaynaklar olmak üzere beş gruba ayrılmakta ve düzeltme işlemleri bu kalemlere göre yapılmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 434).

Raporlama dönemi sonundaki cari değerleri ile izlenen parasal varlık ve yükümlülükler enflasyon düzeltilmesine tabi değilken (BOBİFRS, Par.25.8), raporlama dönemi sonundaki cari değerleri üzerinden izlenmeyen parasal olmayan varlık ve yükümlülükler enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaktadır (BOBİ FRS, Par.25.11). Düzeltme sonucu bulunan tutarlar, ilgili parasal olmayan kalemin geri kazanılabilir tutarından ya da net gerçekleşebilir değerinden yüksekse bu değerlere indirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 25.12).

“Geçmiş Yıllar Kârları ve Zararları” ve “Yeniden Değerleme Yedeği” artışları dışında kalan özkaynak kalemleri, işletmeye aktarıldıkları tarih itibariyle genel fiyat endeksine göre düzeltilmektedir. “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemindeki tutar

elimine edilmekte, “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarının” düzeltilmiş tutarı, ise düzeltilmiş “Finansal Durum Tablosundaki” diğer tutarların tamamından elde edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 25.14).

#### **3.5.25.1.2. Kâr veya Zarar Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi**

Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan kalemlerin tamamı raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle izlemektedir. Bu çerçevede, kâr veya zarar tablosundaki gelir ve gider kalemlerinin tamamı finansal tablolara yansıtıldıkları ilk tarihten itibaren genel fiyat endeksindeki değişiklikler uygulanmak suretiyle düzeltilmektedir. Dönem içerisinde enflasyonun düzenli olarak arttığı ve gelir/gider kalemlerinin aşağı yukarı eşit olarak ortaya çıktığı durumlarda ortalama bir fiyat endeksi de uygulanabilmektedir (BOBİ FRS, Par. 25.17).

#### **3.5.25.1.3. Nakit Akış Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi**

Nakit akış tablosunda yer alan kalemlerin tamamı raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 25.20).

#### **3.5.25.2. Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi**

Yüksek enflasyon dönemi sona erdikten sonra enflasyon düzeltmesine de son verilmektedir. Enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son raporlama dönemine ilişkin tablolardaki değerler, sonraki raporlama dönemlerine ait defter değerlerine esas teşkil etmektedir (BOBİ FRS, Par.25.26).

#### **3.5.26. BOBİ FRS Kapsamında Dipnotlar**

Bu bölümün amacı, finansal tablo dipnotlarının sunumuna ilişkin ilkeleri düzenlemek ve standardın diğer bölümlerinde yer alan hükümlere ek olarak dipnotlarda yapılması gereken açıklamaları belirlemektir (BOBİ FRS, Par. 26.1).

##### **3.5.26.1. Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler**

Dipnotlar, finansal tablolardaki bilgilere ilaveten sunulması gerekli olan bilgileri içermektedir. Dipnotlar bölümünde, finansal tablolarda açıklaması yapılmayan ve kayda alma ölçütlerini sağlamayan kalemlere ilişkin bilgilere yer verilmektedir (BOBİ FRS, Par. 26.2).

Dipnotlar, olabildiğince sistematik bir şekilde sunulmaktadır. Dipnotların sunuluş şekli belirlenirken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkisinin ön planda tutulması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 26.3).

### **3.5.26.2. Dipnotlarda Yer Alması Gereken Bilgiler**

BOBİ FRS'nin diğer bölümlerinde yalnızca belirli durumlarda yapılması gereken açıklamalara yer verilirken, dipnotlar bölümünde işletmelerin yapması gereken genel açıklamalara yer verilmiştir. Dipnotlar bölümünde yapılan açıklamalar, tüm işletmeler tarafından yapılması gereken açıklamalar, büyük işletmeler tarafından yapılması gereken açıklamalar ve konsolide finansal tablolarda yapılması gerekenler açıklamalar olmak üzere üç ayrı başlık altında BOBİ FRS'nin 26'ncı bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 26.5).

### **3.5.27. BOBİ FRS Kapsamında Geçiş Hükümleri**

Standardın bu bölümünde BOBİ FRS'yi ilk defa uygulayacak olan işletmelerin yapması gereken işlemlere ve muafiyetlere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır (BOBİ FRS, Par. 27.1). Geçiş hükümlerine ilişkin açıklamalara BOBİ FRS'nin 27'inci bölümünde yer verilmiştir.

## **3.6. BOBİ FRS VE TMS/IFRS ARASINDAKİ FİNANSAL RAPORLAMAYI ETKİLEYECEK TEMEL FARKLILIKLARIN BELİRLENMESİ**

Tablo 1'de BOBİ FRS'de yer alan bölümlerin TMS/IFRS'de yer alan hangi standart ile ilgili olduğu ve yapılan karşılaştırma sonucunda hangi bölüm ile hangi standardın ele alındığı gösterilmektedir.

**Tablo 1:** BOBİ FRS bölümlerinin TMS/TFRS’de karşılığı olan standartlar

BOBİFRS	Sayfa Sayısı	Tam Set TMS/TFRS	Sayfa Sayısı
B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	11	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	48
B2 Nakit Akış Tablosu	5	TMS 7 Nakit Akış Tabloları	13
B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar	9	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	10
B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	3	TMS 10 Raporlama Döneminden(Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	6
B5 Hasılat	9	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat TMS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	16
B6 Stoklar	6	TMS 2 Stoklar	8
B7 Tarımsal Faaliyetler	4	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	9
B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	3	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	6
B9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	20	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TFRS 9 Finansal Araçlar	275
B10 İştiraklerdeki Yatırımlar	8	TMS28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	9
Bil Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	4	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	19
B12 Maddi Duran Varlıklar	6	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	14
B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	15
B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	23
B15 Kiralamalar	7	TMS 17 Kiralama İşlemleri	12
B16 Devlet Teşvikleri	2	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımcılarının Açıklanması	6
B17 Borçlanma Maliyetleri	1	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	5
B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	9	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	33
B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	6	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	14
B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	9	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	12
B21 İş Birleşmeleri	7	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	33
B22 Konsolide Finansal Tablolar	10	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	43
B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	10	TMS 12 Gelir Vergileri	27
B24 Ara Dönem Finansal Raporlama	7	TMS 34 Ara Donan Finansal Raporlama	11
B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	6	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	5
B26 Dipnotlar	14	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve her standardın kardi içinde dipnotlarda yapılması gerekli açıklamaların neler olacağına yer verilmiştir.	-
B27 Geçiş Hükümleri	8	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31
TOPLAM: 27 Bölüm / 195 Sayfa		TOPLAM: 30 standart ve Kavramsal Çerçeve	703 Sayfa

Genel anlamda bakıldığında, BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'lerin basitleştirilmiş hali olduğu ve TMS/TFRS'lerde farklı bölümler halinde incelenen bazı uygulamaların BOBİ FRS'de tek bir bölüm altında incelendiği görülmektedir. (Yılmaz,2017:1867).

Çalışmamızın bu bölümünde BOBİ FRS'de incelenen bölümler ile TMS/TFRS'lerde yer alan standartlar arasında farklılık gösteren uygulamalar tek tek ele alınarak incelenecektir.

### **3.6.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar Bölümündeki Farklılıklar**

BOBİ FRS Bölüm 1 ile TMS 1 genel olarak uyum sağlamaktadır. Her iki standart setinde de finansal bilginin, finansal tablo kullanıcıları için faydalı olması amaçlanmaktadır.

Kavramsal Çerçeve, TMS 1'de bir standart olarak değerlendirilmemiş, herhangi bir standart numarası verilmeden "Kavramsal Çerçeve" başlığı altında yayımlanmıştır. BOBİ FRS Bölüm 1'de ise "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" başlığı altında yayımlanmıştır (Karacan ve Uygun, 2018: 801).

Finansal tablolar, her iki standart setinde, "Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve işletmeye ilişkin önemli bilgilerin raporlandığı Dipnotlardan meydana gelmektedir". Finansal tabloların biçim ve kapsamında iki standart set arasında bazı farklılıklar olsa da en büyük farklılığa kâr veya zarar tablosunda rastlanmaktadır. TMS 1'de "Kapsamlı Gelir Tablosu" olarak yer alan kâr veya zarar tablosu BOBİ FRS Bölüm 1'de "Kâr veya Zarar Tablosu" olarak yer almaktadır. Bu farklılıktan dolayı BOBİ FRS'ye göre düzenlenen kâr veya zarar tablosunda kapsamlı gelir unsurları yer almamaktadır. TMS'de yer alan "Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetler" başlığına BOBİ FRS'de yer verilmediği için "Kar veya Zarar Tablosu" "Sürdürülen ve Durdurulan Faaliyetler" olmak üzere ayrı bir şekilde raporlanmaktadır (K.Şen ve Özbirecikli,2018:465). TMS 1'de fonksiyon ve çeşit esasına göre düzenlenen kâr veya zarar tablosu BOBİ FRS Bölüm 1'de sadece fonksiyon esasına göre düzenlenmektedir (Alataş ve Kılıç, 2018: 462).

Finansal bilginin özellikleri TMS 1 ve BOBİ FRS Bölüm 1'de temel ve destekleyici özellikler olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellikler arasında yer alırken karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik destekleyici özellikler

arasında yer almaktadır. TMS, BOBİ FRS'den farklı olarak destekleyici özellikler arasında doğrulanabilirliğe de yer vermektedir (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 465).

Genel finansal raporlama ilkeleri açısından incelendiğinde ise TMS ve BOBİ FRS'de ihtiyatlılık ilkesi dışındaki tüm ilkeler uyum sağlamaktadır (Doğan, 2017: 773).

### 3.6.2. Hasılat

“TMS 18 Hasılat Standardı”nda, ortakların işletme sermayesine katkıları dışında, özkaynaklarda artışa sebep olan ve işletmenin dönem içerisindeki olağan faaliyetleri sonucu elde edilen brüt ekonomik kâr olarak tanımlanan hasılat, BOBİ FRS Bölüm 5'te ise işletmenin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelirleri olarak tanımlanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2018: 801).

TMS/TFRS'de “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı”nda ayrı bir şekilde düzenlenen inşaat sözleşmeleri BOBİ FRS'de TMS/TFRS'den farklı olarak hasılat bölümü içerisinde düzenlenmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 801). 09.09.2016 tarihinde ise “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardının yerini TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” almıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 160).

TMS 18'de, “alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden” ölçülen hasılat (TMS, Md. 18.9), BOBİ FRS Bölüm 5'te ise “ taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları da indirildikten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel üzerinden” ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.8).

TMS 18 ile BOBİ FRS Bölüm 5 arasındaki en önemli farklılık mal satışlarında vade farkı ayırımında ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS'de hasılat tutarının bir yıl veya bir yıldan daha kısa bir sürede elde edilmesi bekleniyorsa vade farkı tutarı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen veya tahsil edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir. Ancak hasılat tutarının bir yıldan daha uzun bir sürede elde edilmesi bekleniyorsa hasılat, vade farkı tutarı ayrıştırılarak peşin bedel üzerinden ölçülmektedir (Alataş ve Kılıç,2018:463). Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.9). TMS'de ise vade süresine bakılmaksızın vadeli satışlar içinde yer alan vade farkı tutarı ayrıştırılarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilirken, mal veya hizmetin peşin değeri de hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 801).

TMS’de hizmet sunumunun muhasebeleştirilmesi edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde gerçekleşmektedir. Her raporlama tarihi sonunda toplam hasılat tutarı ve tamamlanma yüzdesinin çarpımından elde edilen sonuç ile ilgili raporlama dönemi sonunda birikimli olarak kaydedilecek hasılat tutarı hesaplanmaktadır. İnşaat sözleşmeleri içinde aynı durum söz konusudur. BOBİ FRS’de ise hasılat tutarı, işlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edildiği durumda raporlama tarihi sonunda tamamlanma yüzdesi ve tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hesaplanmaktadır (Alataş, 2018: 463).

### 3.6.3. Stoklar

Stoklar, “Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkları ifade etmektedir” (Örten, Kaval ve Karapınar, 2017: 43). Yapılan bu tanım, BOBİ FRS Bölüm 6’da yapılmış olan stok tanımı ve TMS 2 Stoklar Standardında yapılan stok tanımı ile bire bir örtüşmektedir.

Stoklar, her iki standartta da maliyet değerleri ile net gerçekleşebilir değerinin küçük olanı üzerinden ölçülmektedir. Stok maliyetleri ise TMS’de olduğu gibi BOBİ FRS’de de “tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların istenilen konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır” (Selvi ve Ercan, 2018: 48).

Stok maliyetlerinin belirlenmesinde, TMS 2’de düşük veya atıl kapasite sebebiyle dağıtılmamış genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS Bölüm 6’da satışların maliyeti kaleminde muhasebeleştirilmektedir. Mamul üretimi yapan işletmelere ait dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında TMS/TFRS sadece normal maliyet yöntemini kullanırken, BOBİ FRS ise dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemine alternatif olarak tam maliyet yöntemini de kullanmaktadır (Kaya, 2018: 275).

Satın alınan stok maliyetlerinin belirlenmesinde, TMS/TFRS’ye göre vadeli bir ödeme ile satın alınan stoklar peşin fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki finansman unsuru içerdiğinde söz konusu finansman unsuru faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS, md. 2.18). BOBİ FRS’de ise bir yıl veya daha kısa süreli bir ödeme ile satın

alınan stoklar vade farkı tutarı ayrıştırılmadan ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan uzun süreli bir ödeme ile satın alınan stoklar ise vade farkı tutarı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.8).

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri, her iki standart setinde de oluştukları dönemde kâr veya zarar hesaplarında raporlanmaktadır. Fakat borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerine dahil edilme şartları açısından farklılık söz konusudur. BOBİ FRS’de üretimi ya da inşası bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stoklar satışa hazır konuma gelene kadar stok maliyetine dahil edilmektedir. TMS’de ise bu durum özellikli varlık niteliği taşıyan stoklar için geçerlidir (Kaya,2018:275). TMS/TFRS’de ise özellikli varlık tanımı şu şekilde yapılmaktadır; “Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır” (TMS, md. 23.5).

BOBİ FRS’ye göre hizmet işletmelerinin mevcut stoku bulunuyorsa stoklarını, üretmek için katlanmış olduğu maliyetler üzerinden ölçmektedir. Bu maliyetler ise, hizmetin sunulmasına ilişkin görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilgili giderlerden oluşmaktadır. Satış ve genel yönetimle ilgili olan işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmet maliyetine dahil edilmemekte; gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınmaktadır. Bu düzenleme TMS 2 ile uyum sağlamaktadır (G.Gençoğlu, 2017: 13). Ancak BOBİ FRS’den farklı olarak TMS 2 verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderlerin stok hesabına yansıtılmasını öngörmektedir. Bu hüküm, hizmet üretim süreci tamamlanmamış ya da hizmet üretim süreci tamamlandığı halde satışı gerçekleşmemiş olan hizmet maliyetlerine finansal durum tablosunda stoklar hesap grubu altında yer verilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Literatürde yer alan çoğu çalışmada Tekdüzen hesap planında boş olan “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesaplarının bu amaç için kullanılması önerilmektedir (Kaya, 2018: 276).

Stokların gider olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, her iki standart setine göre stoklar satıldığında, stokların defter değeri stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara aktarıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde giderleştirilmektedir. Satılmaktan ziyade işletmelerde kullanılmak amacıyla imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine dahil edilerek varlıkların hizmet süresince giderleştirilmektedir. BOBİ FRS’den farklı olarak TMS 2’de stokları net

gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarlarının ve stoklarla ilgili kayıpların, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı, iptalin meydana geldiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Kaya, 2018: 279).

#### **3.6.4. Tarımsal Faaliyetler**

BOBİ FRS Bölüm 7 ile TMS 41 amaç ve kapsam bakımından uyum sağlamaktadır. Ancak, tarımsal faaliyetlere ilişkin farklılık gösteren tek bir durum söz konusudur. BOBİ FRS’de canlı varlıkların ölçümünde maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılmaktadır. TMS 41’de ise sadece gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır (Doğan, 2017: 775).

#### **3.6.5. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi**

BOBİ FRS Bölüm 8 ile TFRS 6 amaç ve kapsam bakımından uyum sağlamaktadır. TFRS 6 ile BOBİ FRS Bölüm 6’ya göre arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Sonraki değerlemelerde ise; BOBİ FRS’de maliyet bedelinden gerekli giderler düşüldükten sonra ölçüm yapılırken, TFRS 6’da maliyet bedelinin yanı sıra yeniden değerlendirme üzerinden de ölçüm yapılmaktadır (Doğan, 2017: 776).

#### **3.6.6. Finansal Araçlar**

“Finansal araçlar, bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan sözleşmelerdir.” Yapılan bu tanım her iki standart setinde benzer nitelikte olup, TMS 32’de yer alan finansal borç terimi yerine BOBİ FRS’ de finansal yükümlülük terimi kullanılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2018: 803).

TMS/TFRS’lerde “TMS 32 Finansal Araçlar Sunum”, “TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme” ile “TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı” olmak üzere üç ayrı standartta düzenlenen Finansal Araçlar BOBİ FRS Bölüm 9’da tek bir

bölüm olarak “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” başlığı altında düzenlenmektedir (Karacan, Uygun, 2018: 803).

BOBİ FRS’ de finansal araçlar, nitelikleri bakımından “alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynağa dayalı finansal varlıklar ve diğer finansal araçlar” olmak üzere dört ayrı sınıfta muhasebeleştirilmektedir. TFRS 9’da ise finansal araçlar, finansal aracın nakit akış özellikleri ve işletmenin iş modeli dikkate alınmak suretiyle; itfa edilmiş maliyet, diğer kapsamlı gelire yansıtılan gerçeğe uygun değer değişimi veya kâr veya zarara yansıtılan gerçeğe uygun değer değişimi olmak üzere üç farklı ölçüm sınıfında muhasebeleştirilmektedir (Doğan, 2017: 776).

BOBİ FRS’de finansal araçlara ilişkin değerlendirme farkları kâr veya zarar olarak kayda alınmaktadır. Ticari alacaklara ilişkin değer düşüklüğü zararı gerçekleşen kredi zararı esas alınarak ölçülmektedir (Tunçez, 2018: 1023). TMS/TFRS’de ise değer düşüklüğü zararları beklenen kredi zararı yaklaşımı esas alınarak ölçülmektedir (Doğan, 2017: 776).

BOBİ FRS’nin bu bölümünde işletmeye ait ticari veya ticari olmayan senetli ve senetsiz alacakları, borçlanma ve borçlanma araçları, özkaynak araçları ve diğer finansal araçlar yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirilen alacak ve borçların kayda alınmasında vade farkı ayırımına dikkat edilmektedir. Bu doğrultuda, bir yıl veya bir yıldan daha kısa vadeli alacak ve borçlar ile sermaye alacakları itibari değer üzerinden muhasebeleştirilirken, sermaye alacakları hariç olmak üzere vadesi bir yıldan uzun olan alacak ve borçlar etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. TFRS 9’da ise vade tarihine kadar elde tutulan ve yatırımlar arasından yer alan ticari alacak ve borçlar ve diğer alacak ve borçların ilk kayda alınma sırasında vade farkı ayırımı dikkate alınmamakta ve itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Sonraki ölçümde ise itfa edilmiş maliyet değerindeki değişiklikler ait olduğu döneme ilişkin kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir (Alataş ve Kılıç, 2018: 465).

### **3.6.7. İştiraklerdeki Yatırımlar ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar**

BOBİ FRS’de, iştirak; “Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme” olarak tanımlanırken

(BOBİ FRS, Par. 10.2), TMS 28’de “Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme” olarak tanımlanmaktadır (TMS md, 28.3).

BOBİ FRS’ de müşterek girişim; “İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenleme” olarak, müşterek kontrol ise; “Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması” olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 11.2). TFRS11’de ise müşterek anlaşma; “iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşma” olarak, müşterek kontrol ise; “bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması” olarak tanımlanmaktadır (TMS md. 28.3). Yapılan tanımlar her iki standart setinde de benzer niteliktedir.

TMS/TFRS’de “İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” tek bir standartta açıklanırken, BOBİ FRS’de “İştiraklerdeki Yatırımlar” ve “Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” olmak üzere iki farklı bölümde açıklanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2018: 805).

BOBİ FRS’de “münferit finansal tablolarda bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri esas alınarak ölçülmektedir. TMS 27’de ise bu yatırımlar maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri esas alınarak ölçülmektedir” (Doğan, 2018: 777).

### **3.6.8. Maddi Duran Varlıklar**

Maddi duran varlıklar; “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler” olarak tanımlanmaktadır (TMS, md. 16.6 ve BOBİ FRS, Par. 12.2). Yapılan bu tanım her iki standart setinde bire bir örtüşmektedir.

Maddi duran varlıklar, BOBİ FRS Bölüm 12 ve TMS 16’da ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir (Yücel ve Öncü, 2018: 286).

BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki maddi duran varlıklara ilişkin en önemli farklılık vade farkı ayırımında ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS’de bir yıl veya bir yıldan daha kısa vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmadan ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutar esas alınarak ölçülmektedir. Bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi duran

varlıklar ise, vade farkı tutarı ayrıştırılarak peşin tutar üzerinden ölçülmektedir. Bu durumda vade farkı tutarı “Finansal Araçlar ve Özkaynak” bölümü kapsamındaki etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.9). TMS/TFRS’de ise vade süresi ne olursa olsun “vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı tutarı ayrıştırılarak peşin tutar üzerinden ölçülmektedir” (Karacan ve Uyar, 2018: 806).

BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki maddi duran varlıklara ilişkin bir diğer farklılık ise takasla alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS’ye göre “Bir veya birden çok maddi duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenmektedir. Eğer verilen varlığa ek olarak parasal bir kalem alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilmektedir” (BOBİ FRS, Par. 12.12). TMS/TFRS’ye göre ise takas ile elde edilen bir varlığın gerçeğe uygun değeri, maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilmektedir. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda ise verilen varlığın net defter değeri elde edilen varlığın maliyet bedeli olmaktadır (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 472).

### **3.6.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Maddi olmayan duran varlıklar, “Fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklar” olarak tanımlanmaktadır (TMS, md. 38.8 ve BOBİ FRS, Par. 14.2). Yapılan bu tanım her iki standart seti ile bire bir örtüşmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar, BOBİ FRS ve TMS 38’de ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 807). Sonraki ölçümlerde ise iki standart arasında farklılık söz konusudur. Sonraki ölçümlerde maddi olmayan duran varlıklar BOBİ FRS’de maliyet bedeli ile ölçülmekteyken TMS 38’de maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülmektedir (Tunçez, 2018: 1023).

BOBİ FRS’de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi olmayan duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmadan ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar esas alınarak ölçülmektedir. Bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar vade farkı tutarı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülmektedir. Bu durumda vade farkı tutarı “Finansal Araçlar ve Özkaynak” bölümü uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par.14.9). TMS/TFRS’de ise vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi olmayan duran varlıklar vade süresi ne olursa olsun varlığın maliyeti peşin fiyatına eşdeğer olarak belirlenmekte, peşin fiyat ile toplam ödemeler arasındaki fark, vade süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 807).

BOBİ FRS’de, faydalı ömrü belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıklar en az 5 en çok 10 yıl içerisinde itfa edilmektedir. TMS 38’de ise faydalı ömrü belirlenemeyen varlıklar itfaya tabi değildir. (Ataman ve Cavlak, 2017: 162).

BOBİ FRS’de şerefiye ölçülebiliyorsa itfa ömrü boyunca, ölçülemiyorsa 10 yıl içerisinde itfa edilmekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. TMS 38’de ise itfa edilmemekte, sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (Ataman ve Cavlak:162 ve Tunçez, 2018: 1023).

### **3.6.10. Kiralamalar**

BOBİ FRS Bölüm 15 ile TMS 17 amaç ve kapsam bakımından uyum sağlamaktadır.

BOBİ FRS’de kiralama işlemleri geleneksel ve finansal kiralama olarak iki grupta sınıflandırılmaktayken, TMS 17’de söz konusu sınıflandırma faaliyet kiralaması ve finansal kiralama şeklinde yapılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2018:808).

### **3.6.11. Devlet Teşvikleri**

Devlet teşvikleri; “Faaliyet konularıyla ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları” olarak tanımlanmaktadır (TMS, md. 20.3 ve BOBİ FRS, Par. 16.2). Yapılan bu tanım hem TMS’de hem de BOBİ FRS’de bire bir örtüşmektedir.

Devlet teşvikleri, BOBİ FRS’de gelir yaklaşımı esas alınarak muhasebeleştirilmekte, TMS 20’de ise sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı esas alınarak muhasebeleştirilmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 808).

### **3.6.12. Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Değer düşüklüğü testine tabi tutulan varlığın, defter değeri ile geri kazanılabilir değeri arasındaki fark değer düşüklüğü tutarı olarak kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Varlıklarda değer düşüklüğünün ölçümü konusunda her iki standart uyum sağlamaktadır (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 476).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin fark şerefiyede ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS’de şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmadan amortisman ayrılmaktadır TMS 36’da şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta ve amortisman ayrılmamaktadır (Karacan ve Uygun, 2018: 809).

### **3.6.13. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar**

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’de karşılıklar muhasebeleştirme ölçütlerini sağladıklarında kayda alınmaktadır (Doğan, 2017: 779).

BOBİ FRS’ye göre karşılıklar yapılması beklenen harcamaya ilişkin en gerçekçi tahminler üzerinden ölçülmektedir. TMS 37’ye göre ise bugünkü değeri üzerinden ölçülmektedir (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 476).

Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hususlarda BOBİ FRS Bölüm 19 ile TMS 37 uyum sağlamaktadır. Sadece BOBİ FRS’de “Şarta Bağlı Yükümlülükler”, TMS 37’de “Koşullu Borçlar” olarak, “Şarta Bağlı Varlıklar” ise “Koşullu Varlıklar” olarak adlandırılmaktadır ( Ataman ve Cavlak,2017:162).

BOBİ FRS’ de kıdem tazminatı karşılıkları ile ilgili kurallar, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü altında yer alırken, TMS/TFRS setinde kıdem tazminatı karşılıkları için “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı” bulunmaktadır (Karacan ve Uygun,2018:809).

BOBİ FRS’de kıdem tazminatı karşılığı, işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki yıllarda gerçekleşen kıdem tazminatları gibi etkenler dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanan ve cari yılda ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülükleri giderleştirilmektedir. TMS 19’da ise kıdem tazminatı

karşılığı, detaylı aktüeryal hesaplamalar yapılarak muhasebeleştirilmektedir (Doğan,2017:780).

### **3.6.14. İş Birleşmeleri**

İş birleşmesi; “Ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir.” (BOBİ FRS, Par. 12.2).

İş birleşmeleri, BOBİ FRS ve TFRS 3’e göre satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.10 ve TFRS md. 3.4).

BOBİ FRS’ ye göre şerefiye tutarı; iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ya da gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır. TFRS 3’e göre ise, işletme birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (Doğan, 2017: 781).

BOBİ FRS’ye göre şerefiyenin güvenilir olarak tahmin edilmesi durumunda yararlı ömrü süresince, tahmin edilememesi durumunda ise 10 yıl içerisinde itfa edilmektedir. TFRS 3’e göre ise şerefiye itfaya tabi tutulmamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 163).

BOBİ FRS’ de işletme birleşmesinin maliyetine, iş birleşmesiyle doğrudan ilişkili olan maliyetler dahil edilmemektedir. TFRS 3’te ise iş birleşmesinin maliyeti tespit edilirken, iş birleşmesi ile doğrudan ilişkili olan maliyetler gider olarak kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır (Doğan, 2017: 781).

BOBİ FRS’ de ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hakların birleşmesi yöntemi kullanılmaktadır. (Özbirecikli, K.Şen, vd., 2017:364). Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri TFRS 3’ün kapsamı dışındadır. Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerine ilişkin TMS/TFRS’lerde herhangi bir hüküm bulunmadığı için, KGK’nın kararı ile bu tür işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hakların birleşmesi yöntemi uygulanmaktadır (K.Şen ve Özbirecikli, 2018: 479).

### **3.6.15. Konsolide Finansal Tablolar**

Konsolide finansal tablolar; “Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır” (Karacan ve Uygun, 2018: 810).

BOBİ FRS'ye göre büyük işletme tanımını karşılayan işletmelerin konsolide finansal tablolarını hazırlamaları zorunludur. Büyük işletme dışında kalan diğer işletmelerin ise konsolide finansal tablo hazırlama zorunlulukları bulunmamaktadır. Söz konusu işletmeler istekleri doğrultusunda konsolide finansal tablolarını hazırlayabilmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.10). TFRS 10'a göre ise tam seti uygulayan tüm işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu tutulmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 163).

BOBİ FRS ve TFRS 10'a göre konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır. Ancak bireysel finansal tabloların hazırlanmasında BOBİ FRS'ye göre bağlı ortaklık yatırımları özkaynak ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanırken, TFRS 10'da bu yöntemlere ilave olarak gerçeğe uygun değer yöntemi de kullanılarak raporlama yapılmaktadır (K.Şen, Özbirecikli, 2018: 480).

### **3.6.16. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

BOBİ FRS'de büyük işletmelerin ertelenmiş vergi tutarını finansal tablolara yansıtması zorunlu iken, büyük işletme dışındaki işletmeler için zorunlu değildir. TMS 12'de ise bütün işletmelerin ertelenmiş vergi tutarını finansal tablolara yansıtması gerekmektedir (Doğan, 2017: 782).

Çalışmanın bu bölümünde tam set TMS/TFRS'de yer alan standartlar ile BOBİ FRS'de yer alan bölümlerin finansal raporlamayı etkileyecek düzeyde farklılık gösteren başlıklarına yer verilmiştir. Yapılan karşılaştırmalar sonucunda özet olarak aşağıda yer alan Tablo:2 TMS/TFRS ve BOBİ FRS Arasındaki Farklılıklar tablosu elde edilmiştir. Bu bağlamda hazırlanan tablo ile standart setler arasındaki farklılıkların daha kolay bir şekilde karşılaştırılma olanağı sağlanmıştır.

**Tablo 2:** Tam set TMS/TFRS ve BOBİ FRS arasındaki farklılıklar

<b>TMS/TFRS ve BOBİ FRS FARKLILIKLARI</b>			
<b>Standart No</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>Bölüm No</b>	<b>BOBİ FRS</b>
<b>TMS1</b>	<p>-Kapsamlı gelir tablosu yer almaktadır.</p> <p>-Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kalemi yer almaktadır.</p> <p>-Kâr veya Zarar Tablosu hem fonksiyon hem de çeşit esasma göre düzenlenmiştir.</p>	<b>Bölüm 1</b>	<p>-Kâr veya Zarar Tablosu basitleştirilmiş ve kapsamlı gelir sunumu kaldırılmıştır. Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kalemi yer almamaktadır.</p> <p>-Kâr veya Zarar Tablosu fonksiyon esasına göre düzenlenmiştir.</p>
<b>TMS 11 TMS18 TFRS15</b>	<p>-Hasılat, alman veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir.</p> <p>-Hasılatın ölçümünde tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır.</p> <p>-Hizmet sunumu kayda alma işlemi, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde bir anda ya da zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>-İnşa sözleşmeleri kayda alma işlemi, edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.</p>	<b>Bölüm 5</b>	<p>-Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında satış Iskontoları düşüldükten sonra, alman veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülmektedir.</p> <p>-Hasılatın ölçümünde vade farkları yalnızca 1 yılı aşan sürede ayrıştırılmaktadır.</p> <p>-Hizmet sunumu kayda alma işlemi, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>-İnşa sözleşmeleri kayda alma işlemi, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.</p>
<b>TMS 2</b>	<p>-Stok maliyetlerinin belirlenmesinde, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderleri gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>-Stok maliyetlerinin belirlenmesinde sadece normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır.</p> <p>-Stok altınlarındaki bütün vade farkları ayrıştırılmaktadır.</p> <p>-Borçlanma maliyetleri, özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dahil edilmektedir.</p>	<b>Bölüm 6</b>	<p>-Stok maliyetlerinin belirlenmesinde, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderleri satışların maliyeti kaleminde gösterilmektedir.</p> <p>-Stok maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemine alternatif olarak tam maliyet yöntemi de kullanılmaktadır.</p> <p>-Stok alınıl arındaki vade farkları yalnızca 1 yılı alan süre ayrıştırılmaktadır.</p> <p>-Borçlanma maliyetleri üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine dahil edilmektedir.</p>
<b>TMS 41</b>	<p>-Canlı varlıkların ölçümünde, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmektedir.</p>	<b>Bölüm 7</b>	<p>-Canlı varlıkların ölçümünde maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılmaktadır.</p>

<b>TFRS6</b>	-Arama ve değerlendirme varlıklarının sonraki ölçümünde yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmaktadır.	<b>Bölüm S</b>	-Arama ve değerlendirme varlıklarının sonraki ölçümünde yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmamaktadır.
<b>TMS 32 TMS 39 TFRS7 TFRS9</b>	-Finansal araçlar, finansal aracın nakit akış özellikleri ve işletmenin iş modeli dikkate alınarak; itfa edilmiş maliyet, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsandı gelire yansıtılan veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarar yansıtılan olmak üzere üç farklı ölçüm sınıfında muhasebeleştirilmektedir. -Beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü kayda alınmaktadır. -Finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde, finansal varlık ve Yükümlülükler bilançodaki sınıflamalarına göre itfa edilmiş maliyetinden, gerçeğe uygun değer değişimim diğer kapsandı gelire yansıtılarak veya gerçeğe uygun değer değişimini kâr veya zarar yansıtılarak ölçülmektedir. -Hisse senedi yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde hisse senedi yatırımları gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. -Borçlanma aracı niteliğindeki menkul kıymet yatırımları ile banka kredileri ve ihraç edilen menkul kıymetler itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmektedir.	<b>Bölüm 9</b>	-Finansal araçlar, niteliklerine göre: alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynağa dayalı finansal varlıklar, diğer finansal varlıklar olmak üzere dört farklı sınıfta muhasebeleştirilmektedir. -Finansal varlıklara ilişkin gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. -Finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçümü, vadesi 1 yıl veya daha kısa olanlar itibari değeri üzerinden, vadesi 1 yıl veya daha uzun olanlar ise itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. -Hisse senedi yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde, borsada işlem görenlerin gerçeğe uygun değerleri, borsada işlem görmeyenlerin ise maliyet bedelleri esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. -Borçlanma aracı niteliğindeki menkul kıymet yatırımları ile banka kredileri ve ihraç edilen menkul kıymetler itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
<b>TMS 28</b>	-İştiraklerdeki yatırımlar, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir.	<b>Bölüm 10</b>	-İştiraklerdeki yatırımlar, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir.
<b>TFRS11</b>	-Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki, müşterek girişimlerdeki yatırımlar münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir.	<b>Bölüm 11</b>	-Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir.

<b>IMS 16</b>	<p>-Vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar vade süresine bakılmaksızın vade farkı tutarı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülmektedir.</p> <p>-Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.</p>	<b>Bölüm 12</b>	<p>-1 yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülmektedir.</p> <p>-İnşası normal şartlar altında 1 yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.</p>
<b>IMS 38</b>	<p>-Maddi olmayan duran varlıklar, kayda alınmadan sonraki dönemlerde maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemiyle ölçülmektedir.</p> <p>-Sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilemez.</p> <p>-Şerefiye itfa edilmemektedir.</p>	<b>Bölüm 14</b>	<p>-Maddi olmayan duran varlıklar, kayda alınmadan sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile ölçülmektedir.</p> <p>-Sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar en az 5 en çok 10 yılda itfa edilmektedir.</p> <p>-Şerefiye ölçülebiliyorsa itfa ömrü boyunca, ölçülebilmiyorsa 10 yılda itfa edilmektedir.</p>
<b>IMS 20</b>	<p>-Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde hem sermaye yaklaşımı hem de gelir yaklaşımı benimsenmiştir.</p>	<b>Bölüm 16</b>	<p>-Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Finansal durum tablosunda raporlanmamış doğrudan kâr veya zararlar ilişkilendirilmiştir.</p>
<b>IMS 36</b>	<p>-Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.</p>	<b>Bölüm 18</b>	<p>-Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi değildir.</p>
<b>IMS 37</b>	<p>-Karşılık tutarının hesaplanmasında bugünkü değer esas alınmaktadır.</p> <p>-Kıdem tazminatının hesaplanmasında, aktüeryal hesaplama kullanılmaktadır.</p>	<b>Bölüm 19</b>	<p>-Karşılık tutarının hesaplanmasında bugünkü değer ya da beklenen harcama tutarı esas alınmaktadır.</p> <p>-Kıdem tazminatının hesaplanmasında, Aktüeryal hesaplamanın yerine cari dönemde ortaya çıkan Kıdem tazminatı artışları hesaplanmakta ve finansal tablolara yansıtılmaktadır.</p>

<b>TFRS3</b>	<p>-Şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.</p> <p>-Şerefiye itfa edilmemektedir.</p> <p>-İşletme birleşmesiyle doğrudan bağlantılı maliyetler gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır.</p>	<b>Bölüm 21</b>	<p>-Şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.</p> <p>-Şerefiye güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa itfa ömrü boyunca, edilemiyorsa 10 yılda itfa edilmektedir.</p> <p>-İşletme birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olan maliyetler, işletme birleşmesinin maliyetine dahil edilmemektedir.</p>
<b>TFRS 10</b>	<p>-Tam seti kullanan tüm işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır.</p> <p>-Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır. Bireysel finansal tabloların hazırlanmasında ise bağlı ortaklık yatırımları maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanmaktadır.</p>	<b>Bölüm 22</b>	<p>-Büyük ölçekli işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Orta ölçekli işletmelerde isteğe bağlıdır.</p> <p>-Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır. Bireysel finansal tabloların hazırlanmasında ise bağlı ortaklık yatırımları özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanmaktadır.</p>
<b>TMS 12</b>	<p>-Bütün işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolara yansıtılmaları gerekmektedir.</p>	<b>Bölüm 23</b>	<p>-Büyük işletme dışında kalan işletmelerin ertelenmiş vergi tutarını hesaplaması gerekli değildir. Büyük işletmelerin ise ertelenmiş vergi tutarını finansal tablolara yansıtması zorunludur.</p>

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **ZİRAİ İLAÇ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETMEDE**

#### **UYGULAMA**

Çalışmanın önceki bölümünde BOBİ FRS'ye göre finansal raporlama esasları ayrıntılı bir şekilde açıklanarak Tam Set TMS/TFRS'nin finansal raporlama esasları ile karşılaştırılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise BOBİ FRS, Tam Set TMS/TFRS ve MSUGT'nin ölçme ve raporlama farklılıkları zirai ilaç sektöründe faaliyet gösteren işletmenin verileri kullanılarak ortaya konulacaktır. İşletmenin halka açık bir işletme olmaması nedeni ile paylaşılan finansal veriler bire bir gerçek veriyi oluşturmamaktadır. Fakat gerçeğe uygun sonuç sağlayacak hipotetik bir finansal veri düzeni sağlanmıştır. Ayrıca oluşturulan veri kaynağı ile elde edilen sonuçlar, kimya sanayi sektörüne ait genel piyasa standartlarını yansıtmaktadır.

#### **4.1. ÇALIŞMANIN AMACI**

Dünya'da birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de muhasebe/ finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yönelik çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu doğrultuda UMS/UFRS'nin çevirisi yapılarak TMS /TFRS'ler yayınlanmıştır. Ancak Tam Set TMS/TFRS'lerin yapısının karmaşık olması MSUGT'nin de özellikle değerlendirme konusunda yetersiz kalması nedeniyle yerel bir finansal raporlamaya ihtiyaç duyulmuştur (Karapınar ve Eflatın, 2018, 7). Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla BOBİ FRS yayınlanmıştır.

Çalışmamızın temel amacı, MSUGT ve TMS/TFRS muhasebeleştirme ve değerlendirme esasları ile BOBİ FRS muhasebeleştirme ve değerlendirme esaslarını karşılaştırmaktır. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde örnek uygulamaya yer verilerek, TMS/TFRS, MSUGT, BOBİ FRS'nin uygulamada incelenen işletmenin finansal raporları üzerindeki etkisi tespit edilmesi de hedeflenmektedir.

#### **4.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ**

Ülkemizde kamu yararını ilgilendiren ve genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler (KAYİK), 2005 yılından itibaren zorunlu olarak TMS /TFRS'ye göre finansal raporlar hazırlamaktadır. Bu işletmelerin dışında kalan işletmeler ise 1 Ocak

1994 yılında uygulamaya giren MSUGT'ne göre kayıt tutmakta ve finansal raporlama yapmaktadırlar (Özdemir, 2019: 583). Vergi mevzuatımız esas alınarak düzenlenen MSUGT'nin, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bilgi sunması açısından yetersiz kalması, Tam Set TMS/TFRS'lerin ise karmaşık olması ve işletmelere ilave maliyet getirmesi nedenleriyle Kamu Gözetim Kurumu BOBİ FRS'yi yayınlamıştır (<https://www.kgk.gov.tr>, 22.05.2019). Bu düzenleme ile bağımsız denetime tabi olan TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo düzenlemesi zorunlu hale gelmiştir (Özdemir, 2019: 583). Böylece ülkemizde KAYİK dışında kalan bağımsız denetime tabi işletmelerin uluslararası standartlarda finansal raporlama ve denetiminin gerçekleştirilmesi için önemli bir adım gerçekleştirilmiştir.

BOBİ FRS'nin 01.01.2018 tarihinde uygulamaya girmesiyle birlikte birçok işletme finansal tablolarını söz konusu standardı esas alarak hazırlamıştır. Kamu Gözetim Kurumu verilerine göre 11.02.2020 tarihi itibarıyla finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletme sayısı 2.663 işletmedir. Ayrıca, "BOBİ FRS'nin yürürlüğe konulması amacıyla 29.07.2017 tarih ve 30018 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ'de belirlenen kriterlere göre; söz konusu 2.663 işletmenin 810'u büyük boy, 1.654'ü ise orta boy işletmedir. Geri kalan 199 işletme ise tabi oldukları mevzuat uyarınca BOBİ FRS'yi uygulayan tarımsal üretici birlikleri ile tarımsal üretici merkez birlikleridir" (<https://www.kgk.gov.tr>, 22.05.2019).

Bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi durumunda BOBİ FRS'nin uygulama kapsamı daha da artacaktır. Bu bağlamda BOBİ FRS'nin uygulama kapsamının TMS/TFRS'lerden daha büyük olması beklenmektedir. Bu durum ise BOBİ FRS'nin önemi daha da arttırmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2018: 7).

Çalışmada BOBİ FRS'nin finansal raporlama üzerindeki etkisi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Muhasebe yazınında BOBİ FRS'nin muhasebeleştirme ve raporlama esasları ile MSUGT ve Tam Set TMS/TFRS'lerin muhasebeleştirme ve raporlama esaslarının teorik olarak karşılaştırıldığı çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Ancak işletme verileri kullanılarak BOBİ FRS'nin işletme finansal tabloları üzerindeki etkisinin tespit edildiği çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışmada zirai ilaç sektöründe faaliyet gösteren işletmenin verileri kullanılarak MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin muhasebeleştirme esasları karşılaştırılmış ve işletmenin finansal raporlarındaki etkisi ortaya konulmuştur. Bu anlamda çalışmanın literatüre ve uygulamacılara katkı sağlaması beklenmektedir.

### 4.3. ÇALIŞMANIN UYGULANDIĞI İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ

Çalışmanın uygulandığı işletme, tarımsal üretimi desteklemek, çiftçinin bitki besleme ve korumaya yönelik her türlü sorununa yüksek kaliteli, etkili ve ekonomik çözümler sağlamak amaçlarıyla kurulmuştur. İşletme bu amaçlar doğrultusunda halk sağlığı, bitkilerin beslenmesi ve korunmasına yönelik ürünler üretmekte, ithalatını ve ihracatını yapmaktadır. İşletmenin başlıca ürünleri, herbisitler<sup>1</sup>, fungusitler<sup>2</sup>, böcek ilaçları, gübre, bitki büyüme düzenleyicileridir.

Çalışmada incelenen işletme, 50.000 metre kare fabrika alanına sahiptir. İşletme bünyesinde 106 personel istihdam etmektedir. Geniş satış ağı ile Türkiye pazarında önemli bir yere sahip olmakla birlikte işletme, dünyada tanınan bir markaya sahip olma yolunda önemli adımlar da atmaktadır.

Çalışmada ele alınan işletme halka kapalı anonim şirket olarak kurulmuştur. İşletme bağımsız denetime tabi olma ölçütlerinden çalışan sayısına ilişkin ölçütü sağlamamaktadır. Ancak aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına ilişkin ölçütleri iki hesap döneminde art arda sağlayarak bağımsız denetime tabi olmuştur. Daha öncede ifade edildiği gibi bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmeler finansal tablolarının BOBİ FRS'ye göre düzenlemek zorundadırlar. Bu bağlamda ele alınan işletme zorunlu olarak finansal raporlamayı BOBİ FRS'ye göre yapmaktadır. Diğer taraftan işletme isterse Tam Set TMS/TFRS'ye göre de finansal raporlama yapması mümkündür.

Çalışmanın bu bölümünde BOBİ FRS'de yer alan Bölüm 5 Hasılat, Bölüm 6 Stoklar ve Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar temel alınarak örnek uygulamalara yer verilmiş ve bu bölümler ile MSUGT ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı muhasebe ve değerlendirme farklılıkları yönüyle karşılaştırılmıştır.

---

<sup>1</sup> Herbisitler, bitki (çalı, yabancı ot, rakip ve istenmeyen ağaçlar gibi vejetasyonun) büyümesi, kontrolü veya öldürülmesi için kullanılan ilaçlara verilen genel isimdir.

<sup>2</sup> Fungisitler, mantar ve mantar sporlarının öldürülmesinde ve kontrol altına alınmasında kullanılan kimyasallardır.

#### **4.4. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

“Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir”. Hasılatın muhasebeleştirilmesi ve lölmesi konusu MSUGT, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında ve BOBİ FRS’nin beşinci bölümünde düzenlenmiştir.

MSUGT’ ye göre vadeli satışlarda, vade farkları hasılatın içine dāhil edilmekte iken, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” hükümlerine göre vade farkları finansman unsuru olarak kabul edilmekte ve hasılatın ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS ise finansman unsurlarının hasılatın ayrıştırılması zorunluluğunda 1 yıl kuralı getirmiştir. Bu bağlamda bir yıldan daha kısa vadeli satışlarda finansman unsurları ayrıştırılmamakta ve hasılatın içine dahil edilmektedir (rten vd., 2019: 146).

##### **4.4.1. Bir Yıldan Kısa Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin kısa vadeli ticari mal satışına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İŞletme 01.09.2018 tarihinde peşin fiyatı 20.000 TL olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 23.152,5 TL +%18 KDV’ye satmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış aylık faiz oranı ise %5’tir.

##### **4.4.1.1. MSUGT ve BOBİ FRS’ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

MSUGT’ye göre vade farkları, satışın vadesinin kısa veya uzun olmasına bakılmaksızın hasılatın dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS’ye göre ise hasılatın bir yıl veya bir yıldan kısa sürede elde edilmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırılmadan elde edilen veya elde edilmesi beklenen bedel üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Bu doğrultuda MSUGT ve BOBİ FRS’ye göre bir yıldan kısa vadeli satışa ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.09.2018			
120 ALICILAR		27.319,95	
	/		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV		23.152,5 4.167,45

“MSUGT ve BOBİ FRS’ye” göre yapılan muhasebe kaydında vadeli satışlarda faiz geliri hasılat bedeline dahil edilerek raporlanmaktadır

“Hasılat tutarı içerisinde yalnızca işletmenin kendi adına sağlayacağı ekonomik faydalar yer almalıdır”. Bu nedenle işletmenin üçüncü kişi ya da kurumlar adına yapacağı tahsilat hasılat olarak kaydedilmemektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 253). Bu kapsamda yukarıdaki kayıta yer alan hesaplanan KDV hasılattan ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir.

#### 4.4.1.2. TMS/TFRS’ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15’e göre tüm vade farkları vade süresi dikkate alınmaksızın hasılat bedelinden ayrıştırılarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Vade farklarının hesaplanabilmesi için öncelikle etkin faiz oranı hesaplanmalıdır. Etkin faiz oranı peşin ve vadeli değeri eşitleyen oran olup aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2018: 104).

$$\text{Bugün Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{vade}}}$$

Buna göre faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$20.000 = \frac{23.152,5}{(1 + i)^3}$$

$$i = 0,05$$

TFRS 15’e göre hesaplanan vade farklarını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür.

	<b>Faiz Tutarı</b>	<b>Hasılatın Peşin Değeri + Faiz</b>
<b>01.09.2018</b>	-----	20.000
<b>30.09.2018</b>	20.000 x 0,05 = 1.000	21.000
<b>31.10.2018</b>	21.000 x 0,05 = 1.050 TL	22.050
<b>30.11.2018</b>	22.050 x 0,05 = 1.102,5 TL	23.152,5

TFRS 15'e göre bir yıldan kısa vadeli satışa ilişkin hasılat aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

01.09.2018			
120 ALICILAR		27.319,95	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 391 HESAPLANAN KDV		20.000 3.152,5 4.167,45

31.12.2018 tarihinde finansal tablo düzenleyen işletmede aşağıdaki yevmiye kaydı yapılarak ertelenmiş vade farkı gelirleri ilgili gelir hesabına aktarılmıştır.

31.12.2018			
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		3.152,5	
	642 FAİZ GELİRLERİ		3.152,5

Vade tarihi geldiğinde satış bedelinin tahsil edilmesi kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

30.11.2018			
102 BANKALAR		27.319,95	
	120 ALICILAR		27.319,95

#### 4.4.2. Bir Yıldan Uzun Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin uzun vadeli ticari mal satışına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme 01.01.2018 tarihinde peşin fiyatı 40.000 TL olan ticari malı 2 yıl vadeli olarak 48.400 TL + %18 KDV'ye satmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış yıllık faiz oranı %10'dur.

##### 4.4.2.1. MSUGT Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ne göre ticari mal satışına ilişkin vade farkları, satışın vadesinin kısa veya uzun olmasına bakılmaksızın hasılatı dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir. Bu doğrultuda MSUGT'ne göre bir yıldan uzun vadeli hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.01.2018			
120 ALICILAR		57.112	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV		48.400 8.712

MSUGT'ne göre hazırlanan gelir tablosunda satış geliri, 48.400 TL olarak görülmektedir. MSUGT'ne göre faiz geliri de satış hasılatının içerisinde raporlanmıştır. Vade farkının faiz geliri yerine hasılatın içinde yer alması muhasebenin temel kavramları arasında yer alan özün önceliği kavramına aykırı davranılmasına neden olmaktadır.

##### 4.4.2.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TMS/TFRS'ye göre vade süresi dikkate alınmaksızın tüm vade farkları hasılat bedelinden ayrıştırılarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS'ye

göre ise hasılatın bir yıldan daha uzun sürede elde edilmesi durumunda hasılat içerisindeki vade farkları ayrıştırılmakta ve hasılat ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Hasılat içerisinde ayrıştırılan vade farkı tutarı ise etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu doğrultuda peşin ve vadeli değeri eşitleyen etkin faiz oranını aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

$$\text{Bugün Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{vade}}}$$

$$40.000 = \frac{48.400}{(1 + i)^2}$$

$$i = 0,10$$

BOBİ FRS ve TFRS 15'e göre hesaplanan vade farkları aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

	<b>Faiz Tutarı</b>	<b>Hasılatın Peşin Değeri + Faiz</b>
<b>01.01.2018</b>	-----	40.000
<b>31.12.2018</b>	40.000 x 0,10 = 4.000 TL	44.000
<b>31.12.2019</b>	44.000 x 0,10 = 4.400 TL	48.400

TFRS 15 ve BOBİ FRS'ye göre bir yıldan uzun vadeli satışa ilişkin hasılat aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

01.01.2018		
120 ALICILAR		57.112
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	40.000
	228 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	4.000
	391 HESAPLANAN KDV	8.712
	/	

Dönem sonlarında ertelenen vade farklarının faiz gelirin aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2018			
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	/	642 FAİZ GELİRLERİ	4.000  4.000
31.12.2018			
228 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	/	128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	4.400  4.400
31.12.2019			
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	/	642 FAİZ GELİRLERİ	4.400  4.400

Vade tarihi geldiğinde satış bedelinin tahsil edilmesi kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018			
102 BANKALAR	/	120 ALICILAR	57.112  57.112

#### 4.4.3. Hizmet Sunumlarına İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Zirai üretim ve ticaret işletmesinin hizmet sunumuna ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- 10.05.2018 tarihinde, tarım ilaçları tanıtım ve uygulama hizmeti vermek üzere 2 yıl için anlaşma yapılmış ve anlaşma tutarı KDV hariç 40.000 TL olup, süre

sonuna kadar bu hizmet için müşteri ile sözleşme imzalanmıştır. Bu hizmetin tahmini maliyeti 20.000 TL olarak hesaplanmış, 31.07.2018 tarihinde ise tamamlanan kısım için 4.000 TL harcama yapıldığı belirlenmiştir. (KDV %18)

#### 4.4.3.1. MSUGT'ye Göre Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre hizmet tutarının hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için, hizmetin yerine getirilmesi, gelirin ise nitelik ve tutar olarak kesinleşmesi gerekmektedir. "Hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı tamamlanmış taahhüt yöntemine göre işin tamamlandığı dönemde muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır" (Çalış ve Hışman, 2019: 362).

MSUGT'ye göre hizmet sunumuna ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

31.07.2018			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ		4.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		720	
	100 KASA		4.720
/			
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ		4.000	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA		4.000
/			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA		4.000	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ		4.000
/			

#### 4.4.3.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15'e göre hizmet sunumuna ilişkin hasılat, işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmede "taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe muhasebeleştirilmektedir. Edim yükümlülüğü ya zamana yayılı olarak ya da belli bir anda yerine getirilmektedir. İşletmenin, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmesi halinde, edimi yerine getirdiği tutarda hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır" (TFRS 15, Md. 32-35, Doğan, 2017: 775).

BOBİ FRS'de ise "hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumlarda ilgili hasılat tutarı raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak (tamamlanma yüzdesi yöntemine göre), hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılmaktadır." Aynı dönem içinde başlayıp biten hizmet sunumlarında kayıtlar açısından sonucu etkileyecek bir farklılık söz konusu değilken ayrı dönemlere sarkan sözleşmelerde farklılık söz konusu olmaktadır.

TFRS 15 ve BOBİ FRS bu anlamda uyum sağlamaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, hizmet sunum işlemine ilişkin toplam hasılat veya maliyet tutarları ile ilgili tahminler, hizmet sunum işlemi ilerledikçe gözden geçirilmekte ve revize edilmektedir (BOBİ FRS, Par.5.29). Tamamlanma yüzdesi ve muhasebe kayıtlarına alınacak tutar aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \frac{\text{Katlanılan Maliyet}}{\text{Toplam Maliyet}} \\ \text{Muhasebe Kayıtlarına Alınacak Tutar} \\ &= \text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Toplam Hasılat} \end{aligned}$$

Buna göre tamamlanma yüzdesi ve muhasebe kayıtlarına alınacak tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \frac{4.000}{20.000} = \%20 \\ \text{Muhasebe Kayıtlarına Alınacak Tutar} &= 0,20 \times 40.000 = 8.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Yapılan açıklamalar ve işlemler doğrultusunda BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre hizmet sunumuna ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

31.07.2018			
120 ALICILAR		9.440	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV		8.000 1.440
	/		
	/		
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ		4.000	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA		4.000
	/		
	/		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA		4.000	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ		4.000
	/		

Gerçekleştirilmemiş olan harcamalar ise dönem içerisinde gerçekleştiğinde aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

31.07.2018			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV		4.000 720	
	100 KASA		4.720
	/		

## 4.5. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Stoklar, “olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler Şeklinde bulunan varlıklardır” (BOBİ FRS, Par.6.2). Stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konusu MSUGT, TMS 2 Stoklar Standardında ve BOBİ FRS’nin altıncı bölümünde düzenlenmiştir.

MSUGT’ye göre vadeli olarak satın alınan stoklara ilişkin vade farkı tutarı ayrıştırmamakta ve stok maliyetine dahil edilmektedir. “TMS 2 Stoklar Standardı” hükümlerine göre vade farkı finansman unsuru olarak kabul edilmekte ve vade süresi önemsenmeksizin stok maliyetinden ayrıştırmaktadır. BOBİ FRS’de ise bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme ile satın alınan stoklarda vade farkı ayrıştırmamakta finansman unsuru stok maliyetine dahil edilmektedir. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme ile satın alınan stoklarda ise vade farkı ayrıştırmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde stokların MSUGT, TMS 2 ve BOBİ FRS’ye göre muhasebeleştirme farklılıkları uygulama örnekleri ile açıklanacaktır.

### 4.5.1. Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin kısa vadeli alınan stoklarına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İŞletme 01.11.2018 tarihinde peşin fiyatı 10.000 TL olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 11.000 TL + %18 KDV’ye satın almıştır. Satın alınan ticari malın KDV tutarı satın alma anında peşin olarak ödenmiştir. Vade bitiminde borcun ödenmesi banka aracılığıyla yapılmıştır.

#### 4.5.1.1. MSUGT ve BOBİ FRS’ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi

MSUGT’ye göre finansman unsuru olan vade farkları vade süresinin kısa veya uzun olmasına bakılmaksızın stok maliyetine dâhil edilerek muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS’ye göre ise stokların bir yıl veya daha kısa bir vade ile satın alınması durumunda vade farkı ayrıştırmamaktadır. Stoklar ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar esas alınarak ölçülmektedir. MSUGT ve BOBİ FRS bir yıldan kısa vadeli

alınan stokların muhasebeleştirilmesinde uyum sağlamaktadır. Bu doğrultuda MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre bir yıldan kısa vadeli alınan stoklara ilişkin muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.11.2018			
153 TİCARİ MALLAR		11.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.980	
	100 KASA		1.980
	321 BORÇ SENETLERİ		11.000
	/		
31.01.2019			
321 BORÇ SENETLERİ		11.000	
	102 BANKA		11.000
	/		

BOBİ FRS'ye göre yapılan muhasebe kaydında finansman unsuru içeren maliyet, stok maliyeti içinde raporlandığı için dönem sonunda finansman gideri ile ilgili herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmayacaktır. Bu durumda, gelecek ay ve yıllara ait olan faiz giderleri de dönem sonu finansal durum tablosunda stoklar kalemi içerisinde raporlanmış olacaktır. Yaptığımız bu kayıt uygulamada kolaylık sağlasa da, stok rakamlarının olduğundan fazla kaydedilmesine ve özellikle üretim işletmelerinde üretim ile ilişkili olmayan finansman unsurlarının üretim maliyeti olarak muhasebeleştirilmesine neden olacaktır (Gökçen vd., 2018: 446).

#### **4.5.1.2. TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi**

TMS/TFRS' de vadeli olarak alınmış bir stoka ait vade farkı tutarı, stok maliyetine dahil edilmeden vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir.

Tam Set TMS/TFRS' ye göre vade farkı tutarının maliyet bedelinden ayrıştırılması etkin faiz yöntemine göre yapılmaktadır ve aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$Etkin Faiz Oranı = \left( \frac{Gelecekteki Değer}{Bugün Değer} \right)^{\frac{1}{vade}} - 1$$

Buna göre faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$Etkin Faiz Oranı = \left( \frac{11.000}{10.000} \right)^{\frac{1}{3/12}} - 1 = 0,4641 = \%46,41$$

Bu durumda borç senedinin bilanço tarihindeki itfa edilmiş maliyeti  $11.000/(1+0,4641^{1/12}) = 10.656$  TL'dir. Toplamda 1.000 TL tutarındaki vade farkının 656 TL tutarındaki kısmı (10.656 – 10.000) cari dönemde, geriye kalan 344 TL tutarındaki kısım ise izleyen dönemde, dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

Yapılan hesaplamalar doğrultusunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

06.07.2018			
252 BİNALAR		400.000	
	321 BORÇ SENETLERİ		400.000
/			
01.11.2018			
153 TİCARİ MALLAR		10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.980	
329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		1.000	
	100 KASA		1.980
	321 BORÇ SENETLERİ		11.000
/			

Bilanço tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		656	
	329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		656
/			

Vade tarihi geldiğinde geriye kalan vade farkı tutarının dönem giderine aktarılması ve banka kanalı aracılığı ile borcun ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.01.2019			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		344	
			344
	329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		
321 BORÇ SENETLERİ	/	11.000	
	102 BANKA		11.000

#### 4.5.2. Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin uzun vadeli alınan stoklarına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme 01.01.2018 tarihinde 2 yıl vadeli faizsiz kredi ile 3.000.0000 TL +%18 KDV'ye stok satın almış, KDV tutarı satın alma sırasında peşin olarak ödenmiştir. Her yıl için uygulanan faiz oranı %10'dur.

##### 4.5.2.1. MSUGT Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre finansman unsuru olan vade farkları vade süresinin kısa veya uzun olmasına bakılmaksızın stok maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir.

01.01.2018			
153 TİCARİ MALLAR		3.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		540.000	
	320 SATICILAR		3.000.000
	100 KASA		540.000

31.12.2019			
320 SATICILAR	/	102 BANKA	3.000.000
			3.000.000

#### 4.5.2.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Stokların Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS'ye göre bir yıldan uzun vadeli bir ödeme ile satın alınan stoklar vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS/TFRS'de ise vadeli olarak alınmış bir stoka ait vade farkı tutarı, stokun maliyetine dahil edilmemekte, başka bir ifadeyle vade farkı ile stok maliyeti ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir. Bu bakımdan BOBİ FRS ve TMS/TFRS bir yıldan uzun vadeli alınan stokların muhasebeleştirilmesinde uyum sağladığı söylenebilir. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre kayıt yapabilmemiz için peşin ve vadeli değeri birbirine eşitleyen etkin faiz oranını kullanarak stokların bugünkü değerini hesaplamamız gerekmektedir. Bu doğrultuda kullanmamız gereken formül aşağıdaki şekildedir.

$$\text{Bugün Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{vade}}}$$

Buna göre bugünkü değer aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Bugün Değer} = \frac{3.000.000}{(1+0,10)^2} = 2.479.338 \text{ TL}$$

TMS 2'ye göre hesaplanan vade farklarını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür.

	Faiz Tutarı	Stokun Peşin Değeri + Faiz
<b>01.01.2018</b>	-----	2.479.338
<b>31.12.2018</b>	2.479.338 x 0,10 = 247.935TL	2.727.273
<b>31.12.2019</b>	2.727.273 x 0,10 = 272.727 TL	3.000.000

01.01.2018			
153 TİCARİ MALLAR		2.479.338	
191 İNDİRİLECEK KDV		540.000	
329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		520.662	
	320 SATICILAR		3.000.000
	100 KASA		540.000
/			
31.12.2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		247.934	
	329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		247.934
/			

Vade tarihi geldiğinde geriye kalan vade farkı tutarının dönem giderine aktarılması ve banka kanalı aracılığı ile borcun ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2019			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		272.727	
	329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		272.727
/			
31.12.2019			
320 SATICILAR		3.000.000	
	102 BANKA		3.000.000
/			

#### 4.5.3. Stokların Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesi X mamulünün üretimini ve satışını yapmaktadır. İşletmenin 2018 yılına ait gerçekleşen üretim giderleri aşağıdaki gibidir.

2018 Yılı X Mamulüne İlişkin Üretim Giderleri	
Üretim Kapasitesi	500 adet
Üretilen Miktar	200 adet
Satış Miktarı	50 adet
Satış Fiyatı	1.000 TL

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	130 TL
Direkt İşçilik Giderleri	170 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	85 TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	100.000TL

İşletmenin Kâr veya Zarar Tablosunda raporlayacağı Satışların Maliyeti (Satılan Mamul Maliyeti) ve Brüt Kâr/Zarar rakamlarının MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplaması aşağıdaki başlıklarda ayrıntılı bir şekilde yapılacaktır.

#### 4.5.3.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Tam Maliyet Yönteminde Satışların Maliyeti ve Brüt Kârın Hesaplanması

MSUGT'ne göre stokların maliyetinin belirlenmesinde tam maliyet yönteminin kullanılmasını esas almıştır. BOBİ FRS'ye göre stokların maliyetinin belirlenmesinde temel yöntem MSUGT'inde olduğu gibi tam maliyet yöntemidir.

Tam maliyet yönteminde, üretim giderleri sabit ve değişken ayrımı yapılmaksızın doğrudan üretim maliyetine dahil edilmektedir. Faaliyete geçmemiş bölümlere ve faaliyeti geçici veya kalıcı olarak durdurulan bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri "Satışların Maliyeti" kaleminde raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.12).

BOBİ FRS işletmelerin normal maliyet yöntemini kullanmasına da izin vermiştir. Çalışmada BOBİ FRS'nin stok maliyetinin belirlenmesinde temel yöntem tam maliyet yöntemini benimsemesinden dolayı, normal maliyet yöntemine çalışmanın ilerleyen kısmında yer verilecektir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre stok maliyeti, satılan mamul maliyeti ve brüt satış karı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Üretim Giderleri	Tam Maliyet Yöntemi		Toplam Gider
	TL	Adet	
DİMMG	130	200	26.000 TL
DİG	170	200	34.000 TL
Değişken GÜG	85	200	17.000 TL
Sabit GÜG			100.000 TL
			177.000 TL

Dönemde Üretilen 200 adet X Mamulünün Toplam Maliyeti 177.000 TL'dir.

Dönem sonunda stokta kalan 150 adet X mamul maliyetinin hesaplanması aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$\text{Birim Üretim Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Gider}}{\text{Üretilen Miktar}}$$

$$\text{Dönem Sonu Stok Maliyeti} = \text{Birim Üretim Maliyeti} \times \text{Dönem Sonu Stok}$$

Buna göre dönem sonu stok maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Birim Üretim Maliyeti} = \frac{177.000}{200} = 885 \text{ TL/Adet}$$

$$\text{Dönem Sonu Stok Maliyeti} = 885 \text{ TL/Adet} \times 150 \text{ Adet} = 132.750 \text{ TL}$$

Satılan Mamul Maliyeti ve Brüt Kâr/Zarar tutarlarının hesaplanması ise aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$\begin{aligned} \text{SMM} &= \text{Dönemde Üretilen Mamulün Toplam Maliyeti} \\ &\quad - \text{Dönemsonu Stokta Kalan Mamul Maliyeti} \\ \text{Brüt Kar/Zarar} &= (\text{Satış Miktarı} \times \text{Satış Fiyatı}) - \text{SMM} \end{aligned}$$

Buna göre Satılan Mamul Maliyeti ve Brüt Kâr/Zarar aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{SMM} = 177.000 \text{ TL} - 132.750 \text{ TL} = 44.250 \text{ TL}$$

$$\text{Brüt Kar/Zarar} = (50 \text{ Adet} \times 1.000 \text{ TL}) - 44.250 \text{ TL} = 5.750 \text{ TL}$$

#### **4.5.3.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Normal Maliyet Yönteminde Satışların Maliyeti ve Brüt Kârın Hesaplanması**

TMS 2 Stoklar Standardı stok maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemini esas almıştır. BOBİ FRS'de daha önce ifade edildiği gibi temel yöntem tam maliyet yöntemi olmakla birlikte işletmelerin normal maliyet yöntemi kullanabilmesi de mümkündür.

Normal maliyet yönteminde, üretim giderleri, değişken ve sabit olarak ayrılmaktadır. Değişken giderler ile sabit giderlerin kapasite kullanım oranına düşen kısımları ürün maliyetini oluşturmaktadır. Sabit giderlerin boş kapasiteye düşen payları ise Dönem Kârı veya Zararı Tablosunda raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.13).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre stok maliyeti, satılan mamul maliyeti ve brüt satış karını aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

İşletmenin 2018 yılı üretim kapasitesi 500 adet X mamulüdür. Ancak, 2018 yılında 200 adet X mamulü üretimi yapılmıştır. Verilen bilgiler doğrultusunda işletmenin kapasite kullanım oranı hesaplanmalıdır. Kapasite kullanım oranı aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \frac{\text{Üretilen Miktar}}{\text{Üretim Kapasitesi}}$$

Buna göre kapasite kullanım oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \frac{200 \text{ Adet}}{500 \text{ Adet}} = 0,40$$

Üretim Giderleri	Normal Maliyet Yöntemi		Toplam Gider
	TL	Adet	
DİMMG	130	200	26.000 TL
DİG	170	200	34.000 TL
Değişken GÜG	85	200	17.000 TL
Sabit GÜG	100.000	0,40	40.000 TL
			117.000 TL

Dönemde Üretilen 200 adet X Mamulünün Toplam Maliyeti 117.000 TL'dir.

Dönem sonunda stokta kalan 150 adet X mamul maliyetinin hesaplanması aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$\text{Birim Üretim Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Gider}}{\text{Üretilen Miktar}}$$

$$\text{Dönem Sonu Stok Maliyeti} = \text{Birim Üretim Maliyeti} \times \text{Dönem Sonu Stok}$$

$$\text{Birim Üretim Maliyeti} = \frac{117.000}{200} = 585 \text{ TL/Adet}$$

$$\text{Dönem Sonu Stok Maliyeti} = 585 \text{ TL/Adet} \times 150 \text{ Adet} = 87.500 \text{ TL}$$

Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G. 100.000 TL x 0,60 = 60.000 TL'dir.

Satılan Mamul Maliyeti ve Brüt Kâr/Zarar tutarlarının hesaplanması aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.

$$\begin{aligned} SMM &= (\text{Dönemde Üretilen Mamulün Toplam Maliyeti} \\ &\quad - \text{Dönemsonu Stokta Kalan Mamul Maliyeti}) \\ &\quad + \text{Dağıtılmayan Sabit GÜG} \end{aligned}$$

$$\text{Brüt Kar/Zarar} = (\text{Satış Miktarı} \times \text{Satış Fiyatı}) - SMM$$

Buna göre Satılan Mamul Maliyeti ve Brüt Kâr/Zarar aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$SMM = (117.000 - 87.750) + 60.000 = 89.250 \text{ TL}$$

$$\text{Brüt Kar/Zarar} = (50 \text{ Adet} \times 1.000 \text{ TL}) - 89.250 \text{ TL} = (39.250) \text{ Zarar}$$

Yukarıdaki örnekte tam maliyet yönteminin kullanılması durumunda Brüt Kâr 5.750 TL olarak hesaplanırken, normal maliyet yönteminin kullanılması durumunda Brüt Zarar 39.250 TL hesaplanmaktadır. İşletmenin normal maliyet yöntemini kullanması durumunda Kâr veya Zarar Tablosuna 39.250 TL Brüt Zarar raporlaması gerekmektedir. Ortaya çıkan söz konusu farklar kullanılmayan kapasiteye düşen 60.000 TL tutarındaki dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin satılmamış mamullere yüklenmesinden kaynaklanmaktadır. BOBİ FRS'de, satılmamış durumda olan stoklara dağıtılmamış sabit genel üretim maliyetleri Kâr veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kalemine alınacak bu durum ise brüt kârı azaltıcı bir etkiye sebep olacaktır. Bu duruma ilaveten; eğer işletme tam maliyet yöntemini kullanmayı tercih ederse, işletmenin dönem içerisinde yararlanmadığı kapasiteye denk gelen genel üretim maliyetleri stoklar içerisinde aktifleştirilecektir ve bu durum sonucunda varlıkların tahakkukuna ilişkin şartlardan biri olan "gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama" şartı gerçekleşmeden raporlama yapılmış olacaktır.

## **4.6. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Maddi duran varlıklar, işletmelerin kullanım amacıyla elinde bulundurduğu, birden fazla dönemde kullanmayı düşündüğü fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıklar MSUGT, TMS 16 ve BOBİ FRS'nin on ikinci bölümünde düzenlenmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıkların MSUGT, TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirme farklılıkları uygulama örnekleri ile açıklanacaktır.

### **4.6.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması**

Maddi duran varlıklar MSUGT, TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Ancak MSUGT, TMS 16 ve BOBİ FRS'de maliyet bedelinin kapsamına ilişkin farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar uygulama örneği ile açıklanmıştır.

#### **4.6.1.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınmasına İlişkin Uygulama Örneği 1**

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin maddi duran varlıkları ilk kez kayda alınmasına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme 01.08.2018 tarihinde işletmede kullanılmak üzere bir makine satın alınmıştır. Makine bedeli 100.000 TL'dir. Satıcı işletme %10 iskonto yapmıştır. Makinenin işletmeye nakliyesi için 600 TL, makinenin kurulumu için 3000 TL, makineyi kullanacak personelin eğitimi için ise 500 TL ödenmiştir. İşletme makinenin faydalı ömrünün 10 yıl olduğunu öngörmektedir. Bu süre sonunda makinenin yerinden çıkartılması için yapılacak harcamaların bugünkü değerinin 1.600 TL olacağı hesaplanmıştır. Bütün harcamalar nakit olarak yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu tür makineler için belirlemiş olduğu amortisman oranı %10'dur.

##### **4.6.1.1.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması**

MSUGT/VUK'a göre satın alma ile elde edilen bir maddi duran varlığın maliyet bedeline dahil edilebilecek unsurlar nakliye ve kurulum giderleridir. Noter, mahkeme,

kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri ise maliyet bedeline dahil edilebileceği gibi genel giderler arasında da gösterilebilecek giderlerdir. Makinanın amortisman süresi sonunda eski hale getirilmesi için yapılan harcamalar ve personel eğitimi için yapılan harcamalar MSUGT'ye göre maliyete dahil edilmemektedir (Özgörmen,2019:94).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda MSUGT'ye göre maddi duran varlıkların ilk kez kayıtlara alınmasına ilişkin muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmalıdır.

#### MSUGT'YE GÖRE MALİYET

Satın alma bedeli	100.000
İskonto	(10.000)
Nakliye	600
Montaj	3.000
Eski Hale Getirme	-----
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>93.600</b>

01.08.2018	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	93.600
/	100 KASA
	93.600

#### 4.6.1.1.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması

BOBİ FRS'de satın alma ile elde edilen bir maddi duran varlığın maliyet bedeline; “nakliye ve kurulum giderleri, gümrük vergileri, noter, mahkeme, kıymet takdiri, satın alma anında ödenen, iade alınmayan vergi, resim ve harçlar, varlıkla ilgili olarak yapılan işlemlerden kaynaklanan serbest meslek erbabına ödenen ücretler, varlığın yerleştirileceği yerin hazır duruma getirilmesi için yapılan giderler, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri” dahil edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.8).

TMS 16'da ise bir maddi duran varlığın maliyet bedeline; “indirimler ve iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı, varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan

koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine yönelik maliyetler, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesiyle ilgili tahmini maliyetler” dahil edilmektedir (TMS16, Md. 16-18).

BOBİ FRS ve TMS 16’ya göre makinanın amortisman süresi sonunda eski hale getirilmesi için yapılan harcamalar maliyete dahil edilebilecek unsurlar arasında yer alırken personel eğitimi için yapılan harcamalar maliyete dahil edilebilecek unsurlar arasında yer almamaktadır (Özgörmen, 2019: 94).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda BOBİ FRS ve TMS 16’ya göre maddi duran varlıkların ilk kez kayıtlara alınmasına ilişkin muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmalıdır.

#### **BOBİ FRS VE TMS/TFRS’YE GÖRE MALİYET**

Satın alma bedeli	100.000
İskonto	(10.000)
Nakliye	600
Montaj	3.000
Eski Hale Getirme	1.600
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>95.200</b>

01.08.2018			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		95.200	
	100 KASA		95.200

#### **4.6.1.2. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınmasına İlişkin Uygulama Örneği 2**

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin maddi duran varlıkları ilk kez kayda almasına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir

- İşletme üretim tesisi olarak kullanmak amacıyla yıl içerisinde bir binayı arsası ile birlikte satın almıştır. Arsanın değeri 600.000 TL + %18 KDV’dir. Binanın değeri ise 2.400.000 TL + %18 KDV’dir. İşletme ayrıca arsa ve bina için 16.000 TL Emlak Vergisi, 1.000 TL noter harcını peşin olarak ödemiştir. Yapılan bu harcamaların 2.000 TL’si arsa ile ilgilidir.

#### 4.6.1.2.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması

MSUGT'ye göre üretim tesisinin 252 Binalar hesabı altında tek başına muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bina ve arsaların faydalı ömürleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu yüzden özellikle amortisman uygulamaları açısından büyük farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Arsa ve araziler için istisnai durumlar dışında amortisman ayrılmazken binalar amortismanına tabidir. MSUGT'ye göre yapacağımız kayıta, arsa ve bina birlikte kayıt altına alınacaktır. Diğer durumlarda arazi ve arsalar için amortisman ayrılmazken arsa ve bina birlikte kayıt altına alındığı için arsa içinde amortisman hesaplanmaktadır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda MSUGT'ye göre maddi duran varlıkların ilk kez kayıtlara alınmasına ilişkin muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.08.2018	
252 BİNALAR	3.017.000
191 İNDİRİLECEK KDV	540.000
100 KASA	3.557.000

#### 4.6.1.2.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayıtlara Alınması

BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre üretim tesisinin 250 Arazi ve Arsalar ve 252 Binalar hesapları altında iki ayrı varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS ve TMS 16'da arazi ve arsaların sınırsız faydalı ömre sahip oldukları kabul edilmektedir. Bu yüzden arazi ve arsalar için amortisman ayrılmamaktadır. Binalar için ise amortisman ayrılmaktadır. Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklar oldukları için birlikte edinilseler bile ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların ilk kez kayıtlara alınmasına ilişkin muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.08.2018			
250 ARAZİ VE ARSALAR		602.000	
252 BİNALAR		2.415.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		540.000	
	100 KASA		3.557.000

#### 4.6.2. Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin kısa vadeli alınan maddi duran varlıklarına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme 01.09.2018 tarihinde işletmede kullanmak amacıyla peşin fiyatı 550.000 TL olan bir makineyi 6 ay vadeli olarak 600.000 TL'ye satın almıştır. Ödeme bir borç senedi aracılığı ile yapılmıştır.

##### 4.6.2.1. MSUGT ve BOBİ FRS'ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre vadeli olarak alınan maddi duran varlıklara ilişkin vade farkı tutarı, vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılmadan maddi duran varlık maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS'de ise bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi duran varlıklara ilişkin vade farkı tutarı ayrıştırılmadan ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir. MSUGT ve BOBİ FRS bir yıldan kısa vadeli alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uyum sağlamaktadır. Bu doğrultuda MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre bir yıldan kısa vadeli alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.09.2018			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		600.000	
	321 BORÇ SENETLERİ		600.000

MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre yapılan muhasebe kaydında finansman unsuru içeren maliyet, maddi duran varlık maliyeti içerisinde raporlandığı için dönem sonunda finansman gideri ile ilgili herhangi bir muhasebe kaydı da yapılmayacaktır. Yapılan bu kayıt kolaylık sağlasa da vade farkları satın alınan maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde raporlandığı için maddi duran varlıkların olduğundan daha fazla kaydedilmesine neden olacaktır.

#### 4.6.2.2. TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Kısa Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

TMS 16'da vadeli bir ödeme ile alınmış maddi duran varlığa ilişkin vade farkı tutarı, maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmemekte ve vade süresine bakılmaksızın bütün vade farkları ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir. Bu doğrultuda TMS 16'ya göre bir yıldan kısa vadeli alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.09.2018			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		550.000	
329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		50.000	
	321 BORÇ SENETLERİ		600.000

Yıl sonunda vade farkının giderleştirilmesi kaydı ise aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	50.000	50.000
/			

#### 4.6.3. Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin uzun vadeli alınan maddi duran varlıklarına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme 06.07.2018 tarihinde genel müdürlük binası olarak kullanmak amacıyla peşin fiyatı 350.000 TL olan bir binayı 15 ay vadeli olarak 400.000 TL'ye satın almıştır. Ödeme bir borç senedi aracılığı ile yapılmıştır.

##### 4.6.3.1. MSUGT'ye Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre vadeli olarak alınan maddi duran varlıklara ilişkin vade farkı tutarı, vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılmadan maddi duran varlık maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir. Bu doğrultuda MSUGT'ye göre bir yıldan uzun vadeli alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

06.07.2018			
252 BİNALAR	321 BORÇ SENETLERİ	400.000	400.000
/			

##### 4.6.3.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Bir Yıldan Uzun Vadeli Alınan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadeli bir ödeme ile satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden muhasebeleştirilmektedir. TMS 16'da ise vadeli olarak alınmış bir maddi duran varlığa ilişkin vade farkı, maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmemekte ve vade süresine bakılmaksızın bütün vade

farkları ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS ve TMS 16 bir yıldan uzun vadeli alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uyum sağlamaktadır. Bu doğrultuda BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre bir yıldan uzun vadeli alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

06.07.2018			
252 BİNALAR		350.000	
329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		50.000	
	321 BORÇ SENETLERİ		400.000
/			
31.12.2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		50.000	
	329 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		50.000
/			

#### 4.6.4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklarına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme, aktifinde kayıtlı değeri 350.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 140.000 TL ve yararlı ömrü 10 yıl olan bir cihazı bir yıl içerisinde elden çıkarmayı planlamaktadır. Cihaz, TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılabilir özelliklerine sahiptir.

Tam Set TMS/TFRS'de yer alan "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" standardına göre, işletmenin aktifinde kayıtlı olan makine satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlık olarak sınıflandırılacaktır. Bu doğrultuda TFRS 5'e göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

190 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIKLAR	210.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	140.000	
		253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
		350.000

TMS/TFRS standart seti kapsamında yaptığımız kayıt sonucunda, söz konusu cihaz yılsonunda hâlâ satılmadıysa finansal durum tablosunda dönen varlıklar içerisinde yer alan satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar içerisinde raporlanacaktır. Şayet söz konusu cihaz, satıldıysa kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda durdurulan faaliyetler içerisinde raporlanacaktır (Örten vd.,2017: 734 ve Gökçen vd., 2018: 443).

BOBİ FRS standart setinde ise “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardının karşılığı olan bir bölüm yer almadığı için TMS/TFRS standart seti için yukarıda yapılan kayıt yapılmayacaktır (Gökçen vd., 2018: 443 ve Ataman ve Cavlak, 2017: 159). Ayrıca, TMS/TFRS’ye göre hazırlanan finansal raporlarda, bir duran varlık dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılmış olacak bu yüzden TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre yapılacak finansal analiz sonuçları farklılık gösterecektir. BOBİ FRS setinde bu şekilde bir sınıflandırmaya yer verilmediği için yapılacak olan raporlamada, finansal bilgi kullanıcıları için önemli olabilecek bir bilgi yer almamış olacaktır.

MSUGT ise, maddi duran varlıklarda Tam Set TMS/TFRS’de olduğu gibi satış amaçlı, yatırım amaçlı, kullanım amaçlı olarak bir ayırım söz konu değildir. Tamamı maddi duran varlıklar içerisine kaydedilerek raporlanmaktadır. Dolayısıyla MSUGT’ye göre de herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

#### **4.6.5. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi**

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin maddi duran varlıklarda amortisman uygulamasına ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme 01.06.2018 tarihinde 150.000 TL maliyetle muhasebeleştirdiği cihaz için dönem sonunda amortisman gideri hesaplayacaktır. İşletmenin cihaz için belirlediği faydalı ömür 5 yıl, cihazın kalıntı değeri ise 15.000 TL'dir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ise bu cihaz için belirlemiş olduğu faydalı ömür 10 yıldır. Uygulanan amortisman yöntemi normal amortisman yöntemidir.

#### 4.6.5.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlığın maliyeti ile amortisman yoluyla gider yazılarak dönemlere paylaşılacak tutar arasında, duran varlığın amortisman süresinin sonundaki değeri kadar bir fark oluşmaktadır. Bu farka kalıntı değer denilmektedir. Kalıntı değer ile duran varlığın maliyeti arasındaki fark ise amortisman tabi tutarı vermektedir (Sevilengül, 2011: 412).

MSUGT'ye göre amortisman tabi değer belirlenmesinde varlığın kalıntı değeri dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle amortisman tabi değer, varlığın maliyet değeridir.

Bu açıklamalara göre MSUGT'ye göre amortisman tabi tutar 150.000 TL'dir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür 10 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

Bu doğrultuda MSUGT'ye göre her yıl ayrılacak amortisman tutarını aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Amortisman Süresi}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Tabi Değer} \times \text{Amortisman Oranı}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{10} = 0,1$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 150.000 \times 0,1 = 15.000 \text{ TL}$$

MSUGT/VUK'a göre maddi duran varlıklarda amortismanın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	15.000  15.000

#### 4.6.5.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre amortisman tabi değer, maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası değerden kalıntı değerinin düşülmesi ile hesaplanmaktadır. Varlık kullanımına hazır olduğunda amortisman hesaplamasına başlanmakta ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilmektedir. Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün sayısına göre kıst amortisman uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.26).

Bu doğrultuda BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre amortisman hesaplaması için kullanılması gereken formüller aşağıdaki gibidir.

$$\text{Amortisman Tabi Değer} = \text{Defter Değeri} - \text{Kalıntı Değer}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Amortisman Süresi}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Tabi Değer} \times \text{Amortisman Oranı}$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Yıllık Amortisman Tutarı}}{12}$$

Buna göre yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibidir.

$$\text{Amortisman Tabi Değer} = 150.000 - 15.000 = 135.000 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{5} = 0,20$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 135.000 \text{ TL} \times 0,20 = 27.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı} = \frac{27.000}{12} = 2.250$$

01.06.2018 tarihinden dönem sonuna kadar geçen süre 7 aydır. Buna göre 7 ay için hesaplanacak amortisman tutarı ise  $2.250 \times 7 = 15.750 \text{ TL}$ 'dir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre maddi duran varlıklarda amortismanın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.750
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	15.750

#### 4.6.6. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin maddi duran varlıklarını sonraki dönemlerde muhasebeleştirmesine ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- Tarım ilaç üretimi ve ticareti yapan işletme, üretim hacmini arttırmak amacıyla 01.01.2017 tarihinde bir makine satın almıştır. Makineyi 250.000 TL'ye almış olup ödemesini nakit olarak yapmıştır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır. Amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi kullanılmış, değerlendirme yöntemi olarak ise yeniden değerlendirme modeli tercih edilmiştir. Makinenin 2018 yılındaki gerçeğe uygun değeri 230.000 TL'dir. (Dönem başı olduğu için kıst amortisman yöntemi ihmal edilmiştir.

#### 4.6.6.1. MSUGT'ye Göre Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilmesi

MSUGT'ye göre maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesinde maliyet modeli yöntemi esas alınmıştır. MSUGT'de yer alan yeniden değerlendirme işlemi ise 01.01.2004 tarihinde değişime uğramıştır. Bu tarihten önce yapılan yeniden değerlendirme uygulaması şu şekilde işlemektedir. Bilançonun aktifinde bulunan iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen oran ile çarpılarak değer artışı hesaplanmaktadır. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda hesaplanan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabı olan "522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabında gösterilmektedir. Ancak MSUGT'de yeniden

değerleme işleminin değişime uğramasıyla, yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon değerlemesi çerçevesinde yapılmış ve eski uygulama kaldırılmıştır ( Kesgin, 2006: 177). Ancak enflasyon değerlemesi 2004 yılında ilk kez uygulandıktan sonra yasal şartlar oluşmadığı için uygulama imkânı bulamamıştır (Anonim i, 01.06.2020).

#### 4.6.6.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilmesi

TMS/TFRS'ye göre işletme, maddi duran varlıklarını sonraki dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeline göre muhasebeleştirmektedir. Maliyet modelinde; maddi duran varlıklar elde etme maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değerleri ile gösterilmektedir. Yeniden değerlendirme modelinde ise maddi duran varlıklar finansal tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilmektedir. “Yeniden değerlendirilmiş tutar; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesinden sonraki değerdir”(Örten vd.,2017: 196).

BOBİ FRS'de ise maddi duran varlıklar, TMS/TFRS'de olduğu gibi sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda BOBİ FRS ve TMS/TFRS maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesinde uyum sağlamaktadır.

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesi değerlendirme yöntemi olarak yeniden değerlendirme modelini tercih etmiştir. Buna göre BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre yapılması gereken işlemler ve muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmalıdır.

01.01.2017	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	250.000
100 KASA	250.000

$$\text{Amortisman oranı} = 1/10 = 0,1$$

$$\text{Amortisman tutarı} = 250.000 / 0,1 = 25.000 \text{ TL}$$

2017 ve 2018 yılına ait amortisman kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2017			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		25.000	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		25.000
/			
31.12.2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		25.000	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		25.000
/			

2018 yılı sonundaki toplam birikmiş amortisman tutarı = 25.000 + 25.000 = 50.000 TL

*Net Defter Değeri = Varlığın Kayıtlı Değeri – Birikmiş Amortisman Tutarı*

*Net Defter Değeri = 250.000TL – 50.000TL = 200.000TL*

2018 yılı için makinanın gerçeğe uygun değeri = 230.000 TL

230.000 – 200.000 = 30.000 TL makine değerinde değer artışı vardır.

*Değer Artış Oranı = Değer Artışı/Net Defter Değeri*

*Değer Artış Oranı = 30.000 TL/200.000TL = 0,15*

Makinanın net defter değerindeki artış = 250.000 x 0,15 = 37.500 TL

Makinanın birikmiş amortisman değerindeki artış = 50.000 x 0,15 = 7.500 TL

Yapılan işlemler sonucunda TMS/TFRS'ye göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		37.500	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.500
	522 MADDİ DURAN VARLIKLARDA YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI		30.000

Yukarıda TMS/TFRS kapsamında yapılan kayıta yeniden değerlendirilmiş değer, defter değerinden yüksek olduğu için Diğer Kapsamlı Gelir tablosunda değer artışı özkaynak hesap grubunda “Yeniden Değerleme Değer Artışı” kaleminde raporlanmaktadır. BOBİ FRS’de ise Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu yer almadığı için yeniden değerlendirme sonucundaki değer artış tutarı sadece finansal durum tablosunda özkaynaklar bölümünde “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde muhasebeleştirilmektedir. Burada kullanılan hesap isimleri farklı olsa da işleyiş olarak aynıdır.

Bu açıklama doğrultusunda dönem sonunda BOBİ FRS için yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2018			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		37.500	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.500
	572 YENİDEN DEĞERLEME SINIFLAMA DÜZELTME KÂRLARI		30.000

#### 4.6.7. Maddi Duran Varlıklarda Takas İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Zirai ilaç üretim ve ticaret işletmesinin maddi duran varlıklarını sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesine ilişkin verisi aşağıdaki gibidir.

- İşletme yıl içerisinde defter değeri 300.000 TL ve birikmiş amortismanı 50.000 TL olan bir makinesini, defter değeri 250.000 TL ve gerçeğe uygun değeri de



göre farklılık göstermektedir. İşlemin ticari bir niteliği varsa ve gerçeğe uygun değeri belirlenebiliyorsa, elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Eğer gerçeğe uygun değer belirlenemiyorsa, elden çıkarılan varlığın defter değeri üzerinden muhasebeleştirilmektedir (Gençoğlu, 2017:14).

TMS/TFRS'ye göre maddi duran varlıklarda takas işlemi aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

254 TAŞITLAR	450.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	50.000	
		253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
		300.000
		649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR
		200.000

Örnek uygulamalarda yapılan muhasebe kayıtları doğrultusunda zirai ilaç sektöründe faaliyet gösteren işletmenin MSUGT'ye göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre revize edilerek hazırlanmış ve bu tablolara aşağıda yer verilmiştir.



**Tablo 4: BOBİ FRS 01.01.2018-31.12.2018 tarihli bilançosu**

ABC TİC.A.Ş.					
01.01.2018 - 31.12.2018 Tarihli Bilançosu					
<i>BOBİ FRS'ye göre hazırlanmıştır.</i>					
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>111.811.475</b>	<b>KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR</b>		<b>51.859.213</b>
<b>A- Hazır Değerler</b>	<b>15.901.190</b>		<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>20.550.050</b>	
Kasa	524.800		<b>B-Ticari Borçlar</b>	<b>24.392.705</b>	
Banka	14.415.605		Satıcılar	17.906.255	
Diğer Hazır Değerler	960.785		Borç Senetleri	9.114.224	
<b>B-Menkul Kıymetler</b>	<b>3.273.580</b>		Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	-2.627.774	
Hisse Senedi	3.273.580		<b>C-Diğer Borçlar</b>	<b>1.680.943</b>	
<b>C-Ticar Alacaklar</b>	<b>24.937.595</b>		Ortaklara Borçlar	1.680.943	
Alıcılar	24.937.595		<b>D-Alınan Avanslar</b>	<b>1.866.624</b>	
<b>E-Stoklar</b>	<b>66.094.990</b>		Alınan Sipariş Avansları	1.866.624	
Ham Madde	32.637.440		<b>E-Ödenen Vergi ve Yük.</b>	<b>235.709</b>	
Ticari Mallar	14.294.938		<b>F-Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>3.119.170</b>	
Verilen Sipariş Avansları	19.162.612		Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	3.119.170	
<b>F- Gel. Ayl. Ait. Gid. Gel. Tah.</b>	<b>1.604.120</b>		<b>G-Gel. Ayl. Ait Gid. Gel. Tah.</b>	<b>14.012</b>	
<b>G- Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>0</b>		Diğer Kısa Vad. Yab. Kaynak.	12.412	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	0		Gider Tahakkukları	1.600	
<b>DURAN VARLIKLAR</b>		<b>86.438.350</b>	<b>UZUN VAD. YAB. KAYNAKLAR</b>		<b>52.670.120</b>
<b>A- Ticari Alacaklar</b>	<b>-4.400</b>		<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>52.449.690</b>	
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	-4.400		<b>G-Gel. Yıllara Ait Gelirler</b>	<b>220.430</b>	
<b>D-Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>81.150.523</b>		Gelecek Yıllara Ait Gelirler	220.430	
Arazi ve Arsalar	28.272.120		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		
Binalar	31.598.100		<b>A-Ödenmiş Sermaye</b>	<b>93.720.492</b>	
Tesis, Makine ve Cihazlar	19.379.725		Sermaye	60.000.000	
Taşıtlar	2.105.300		<b>B-Sermaye Yedekleri</b>	<b>30.000</b>	
Demirbaşlar	5.425.700		MDV Yeniden Değerleme Değer Artışı	30.000	
Birikmiş Amortismanlar(-)	-6.860.550		<b>D-Geçmiş Yıl Karları</b>	<b>41.252.000</b>	
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.230.128		<b>E-Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>-4.656.495</b>	
<b>E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>988.516</b>		<b>F-Dönem Net Karı/Zararı(-)</b>	<b>-2.905.013</b>	
Kurulmuş ve Örgütlenme Giderleri	306.650				
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	696.400				
Birikmiş Amortismanlar(-)	-14.534				
<b>G-Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah</b>	<b>4.303.711</b>				
Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.303.711				
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>198.249.825</b>		<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>198.249.825</b>	

**Tablo 5: TMS/TFRS 01.01.2018-31.12.2018 tarihli bilançosu**

ABC TİC.A.Ş.					
01.01.2018 - 31.12.2018 Tarihli Bilançosu					
<i>TMS'ye göre hazırlanmıştır.</i>					
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>112.020.475</b>	<b>KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR</b>		<b>51.808.213</b>
<b>A- Hazır Değerler</b>	<b>15.901.190</b>		<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>20.550.050</b>	
Kasa	524.800		<b>B-Ticari Borçlar</b>	<b>24.341.705</b>	
Banka	14.415.605		Satıcılar	17.906.255	
Diğer Hazır Değerler	960.785		Borç Senetleri	9.114.224	
<b>B-Menkul Kıymetler</b>	<b>3.273.580</b>		Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	-2.678.774	
Hisse Senedi	3.273.580		<b>C-Diğer Borçlar</b>	<b>1.680.943</b>	
<b>C-Ticar Alacaklar</b>	<b>24.937.595</b>		Ortaklara Borçlar	1.680.943	
Alıcılar	24.937.595		<b>D-Alınan Avanslar</b>	<b>1.866.624</b>	
<b>E-Stoklar</b>	<b>66.093.990</b>		Alınan Sipariş Avansları	1.866.624	
Ham Madde	32.637.440		<b>E-Ödenen Vergi ve Yük.</b>	<b>235.709</b>	
Ticari Mallar	14.293.938		<b>F-Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>3.119.170</b>	
Verilen Sipariş Avansları	19.162.612		Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	3.119.170	
<b>F- Gel. Ayl. Ait. Gid. Gel. Tah.</b>	<b>1.604.120</b>		<b>G-Gel. Ayl. Ait Gid. Gel. Tah.</b>	<b>14.012</b>	
<b>G- Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>210.000</b>		Diğer Kısa Vad. Yab. Kaynak.	12.412	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	210.000		Gider Tahakkukları	1.600	
<b>DURAN VARLIKLAR</b>		<b>86.378.350</b>	<b>UZUN VAD. YAB. KAYNAKLAR</b>		<b>52.670.120</b>
<b>A- Ticari Alacaklar</b>	<b>-4.400</b>		<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>52.449.690</b>	
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	-4.400		<b>G-Gel. Yıllara Ait Gelirler</b>	<b>220.430</b>	
<b>D-Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>81.090.523</b>		Gelecek Yıllara Ait Gelirler	220.430	
Arazi ve Arsalar	28.272.120		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		
Binalar	31.598.100		<b>A-Ödenmiş Sermaye</b>	<b>93.920.492</b>	
Tesis, Makine ve Cihazlar	18.979.725		Sermaye	60.000.000	
Taşıtlar	2.305.300		<b>B-Sermaye Yedekleri</b>	<b>30.000</b>	
Demirbaşlar	5.425.700		MDV Yeniden Değerleme Değer Artışı	30.000	
Birikmiş Amortismanlar(-)	-6.720.550		<b>D-Geçmiş Yıl Karları</b>	<b>41.252.000</b>	
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.230.128		<b>E-Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>-4.656.495</b>	
<b>E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>988.516</b>		<b>F-Dönem Net Karı/Zararı(-)</b>	<b>-2.705.013</b>	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	306.650				
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	696.400				
Birikmiş Amortismanlar(-)	-14.534				
<b>G-Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah</b>	<b>4.303.711</b>				
Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.303.711				
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>198.398.825</b>		<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>198.398.825</b>	

**Tablo 6: MSUGT- BOBİ FRS- TMS/TFRS farklılıklar tablosu**

<b>MSUGT-BOBİ FRS-TMS farklılıkları aşağıda gösterilmiştir.</b>			
	<b>31.12.2018</b>	<b>31.12.2018</b>	<b>31.12.2018</b>
<b>Hesaplar</b>	<b>MSUGT</b>	<b>BOBİ</b>	<b>TMS</b>
<b>1</b>			
Dönemiçinde kapatıldığı için işlem yapılmayacak	-		
<b>2</b>			
Ertelenmiş Gelirler	-	4.400	4.400
Dönem Karı ( Geçmiş Yıl Karları )	-	-4.400	-4.400
<b>3</b>			
Dönemiçinde kapatıldığı için işlem yapılmayacak	-		
<b>4</b>			
Ticari Mallar	-	0	-1.000
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	-	0	1.000
<b>5</b>			
Ticari Mallar	-	-520.662	-520.662
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	-	520.662	520.662
<b>6</b>			
<b>7</b>			
Tesis, Makine ve Cihazlar	-	1.600	1.600
Gider Tahakkukları	-	1.600	1.600
<b>8</b>			
Arazi ve Arsalar	-	602.000	602.000
Binalar	-	-602.000	-602.000
<b>9</b>			
Tesis, Makine ve Cihazlar	-	0	-50.000
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	-	0	50.000
<b>10</b>			
Binalar	-	-50.000	-50.000
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	-	50.000	50.000
<b>11</b>			
Tesis, Makine ve Cihazlar	-	0	-350.000
Birikmiş Amortismanlar(-)	-	0	-140.000
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	-	0	210.000
<b>12</b>			
Birikmiş Amortismanlar(-)	-	750	750
Ticari Kar Bilanço (Genel Yönetim Gideri - Gelir Tablosu)	-	750	750
<b>13</b>			
Tesis Makine ve Cihazlar	-	37.500	37.500
Birikmiş Amortismanlar(-)	-	7.500	7.500
MDV Yeniden Değerleme Değer Artışı	-	30.000	30.000
<b>14</b>			
Taahhütler	-	0	200.000
Ticari Kar Bilanço (Diğer Olağan Gelir Karılar-Gelir Tablosu)	-	0	200.000

**Tablo 7: 2018 yılına ait MSUGT göre gelir tablosu**

MSUGT Göre		
Gelir Tablosu		2018
<b>A- BRÜT SATIŞLAR</b>	-	<b>88.005.574</b>
1- Yurtiçi Satışlar	-	65.821.677
2- Yurtdışı Satışlar	-	20.736.266
3- Diğer Satışlar	-	1.447.631
<b>B- SATIŞLARDAN İNDİRİMLER(-)</b>		<b>-1.220.320</b>
1- Satıştan İadeler	-	-1.145.200
2- Satış İskontoları	-	-75.120
3- Diğer İndirimler	-	
<b>C- NET SATIŞLAR</b>		<b>86.785.254</b>
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>-60.734.390</b>
1- Satılan Mamul Maliyeti	-	-58.394.763
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti	-	-2.339.627
3- Satılan Hizmet Maliyeti	-	
4- Diğer Satışların Maliyeti	-	
<b>BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI</b>		<b>26.050.864</b>
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		<b>-9.461.341</b>
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-	-6.329.290
3- Genel Yönetim Giderleri	-	-3.132.051
4- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	-	
<b>FAALİYET KARI veya ZARARI</b>		<b>16.589.523</b>
<b>F- DİĞ.FAAL.OLAĞAN GEL. VE KAR.</b>		<b>112.138.647</b>
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri	-	
2- Bağlı Ort. Temettü Gelirleri	-	
3- Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	-	
4- Komisyon Gelirleri	-	
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	817.551
6- Menkul Kıymet Satış Karları	-	
7- Kambiyo Karları	-	111.284.488
8- Reeskont Faiz Gelirleri	-	
9- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	-	36.608
<b>G- DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİD. (-)</b>		<b>-115.608.996</b>
1- Komisyon Gelirleri	-	
2-Karşılık Giderleri	-	-659.931
3- Menkul Kıymet Satış Zararı	-	
4- Kambiyo Zararları	-	-114.949.065
5- Reeskont Faiz Gelirleri	-	
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar	-	
<b>H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		<b>-16.364.860</b>
1- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	-	-16.364.860
2- Uzun Vadeli Borçlanma Gideri	-	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		<b>-3.245.686</b>
<b>I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR</b>		<b>537.410</b>
1- Önceki Dönem Gelir ve Karlar	-	

2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-	537.410
<b>J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR (-)</b>		<b>-195.987</b>
1-Çalışılmayan Kısm Gider ve Zararları	-	
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları	-	
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	-	-195.987
4-Geçmiş Yıl Karlarının Düzeltilmesi	-	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>-2.904.263</b>
<b>K- DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YÜK. KARŞ.(-)</b>		
<b>NET DÖNEM KARI</b>		<b>-2.904.263</b>



**Tablo 8:** 2018 yılına ait BOBİ FRS'ye göre gelir tablosu

BOBİ Göre Gelir Tablosu	2018
<b>A- BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>88.005.574</b>
1- Yurtiçi Satışlar	- 65.821.677
2- Yurtdışı Satışlar	- 20.736.266
3- Diğer Satışlar	- 1.447.631
<b>B- SATIŞLARDAN İNDİRİMLER(-)</b>	<b>-1.220.320</b>
1- Satıştan İadeler	- -1.145.200
2- Satış İskontoları	- -75.120
3- Diğer İndirimler	-
<b>C- NET SATIŞLAR</b>	<b>86.785.254</b>
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>-60.734.390</b>
1- Satılan Mamul Maliyeti	- -58.394.763
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti	- -2.339.627
3- Satılan Hizmet Maliyeti	-
4- Diğer Satışların Maliyeti	-
<b>BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI</b>	<b>26.050.864</b>
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>-9.462.091</b>
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- -6.329.290
3- Genel Yönetim Giderleri	- -3.132.801
4- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	-
<b>FAALİYET KARI veya ZARARI</b>	<b>16.588.773</b>
<b>F- DİĞ.FAAL.OLAĞAN GEL. VE KAR.</b>	<b>112.138.647</b>
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri	-
2- Bağlı Ort. Temettü Gelirleri	-
3- Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	-
4- Komisyon Gelirleri	-
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar	- 817.551
6- Menkul Kıymet Satış Karları	-
7- Kambiyo Karları	- 111.284.488
8- Reeskont Faiz Gelirleri	-
9- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	- 36.608
<b>G- DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİD. (-)</b>	<b>-115.608.996</b>
1- Komisyon Gelirleri	-
2-Karşılık Giderleri	- -659.931
3- Menkul Kıymet Satış Zararı	-
4- Kambiyo Zararları	- -114.949.065
5- Reeskont Faiz Gelirleri	-
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar	-
<b>H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>-16.935.522</b>
1- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	- -16.935.522
2- Uzun Vadeli Borçlanma Gideri	-
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>-3.817.098</b>
<b>I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR</b>	<b>537.410</b>
1- Önceki Dönem Gelir ve Karlar	-
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	- 537.410
<b>J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR (-)</b>	<b>-200.387</b>
1-Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları	-
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları	-
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	- -195.987
4-Geçmiş Yıl Karlarının Düzeltilmesi	- -4.400
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>-3.480.075</b>
<b>K- DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YÜK. KARŞ.(-)</b>	
<b>NET DÖNEM KARI</b>	<b>-3.480.075</b>

**Tablo 9:** 2018 yılına ait TMS/TFRS'ye göre gelir tablosu

TMS Göre		
Gelir Tablosu		2018
<b>A- BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>88.005.574</b>
1- Yurtiçi Satışlar	-	65.821.677
2- Yurtdışı Satışlar	-	20.736.266
3- Diğer Satışlar	-	1.447.631
<b>B- SATIŞLARDAN İNDİRİMLER(-)</b>		<b>-1.220.320</b>
1- Satıştan İndirimler	-	-1.145.200
2- Satış İskontoları	-	-75.120
3- Diğer İndirimler	-	-
<b>C- NET SATIŞLAR</b>		<b>86.785.254</b>
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>-60.734.390</b>
1- Satılan Mamul Maliyeti	-	-58.394.763
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti	-	-2.339.627
3- Satılan Hizmet Maliyeti	-	-
4- Diğer Satışların Maliyeti	-	-
<b>BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI</b>		<b>26.050.864</b>
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		<b>-9.462.091</b>
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-	-6.329.290
3- Genel Yönetim Giderleri	-	-3.132.801
4- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	-	-
<b>FAALİYET KARI veya ZARARI</b>		<b>16.588.773</b>
<b>F- DİĞ.FAAL.OLAĞAN GEL. VE KAR.</b>		<b>112.338.647</b>
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri	-	-
2- Bağlı Ort. Temettü Gelirleri	-	-
3- Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	-	-
4- Komisyon Gelirleri	-	-
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	817.551
6- Menkul Kıymet Satış Karları	-	-
7- Kambiyo Karları	-	111.284.488
8- Reeskont Faiz Gelirleri	-	-
9- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	-	236.608
<b>G- DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİD. (-)</b>		<b>-115.608.996</b>
1- Komisyon Gelirleri	-	-
2-Karşılık Giderleri	-	-659.931
3- Menkul Kıymet Satış Zararı	-	-
4- Kambiyo Zararları	-	-114.949.065
5- Reeskont Faiz Gelirleri	-	-
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar	-	-
<b>H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		<b>-16.985.522</b>
1- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	-	-16.985.522
2- Uzun Vadeli Borçlanma Gideri	-	-
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		<b>-3.667.098</b>
<b>I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR</b>		<b>537.410</b>
1- Önceki Dönem Gelir ve Karlar	-	-
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-	537.410
<b>J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR (-)</b>		<b>-200.387</b>
1-Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları	-	-
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları	-	-
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	-	-195.987
4-Geçmiş Yıl Karlarının Düzeltilmesi	-	-4.400
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>-3.330.075</b>
<b>K- DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YÜK. KARŞ.(-)</b>		<b>-3.330.075</b>
<b>NET DÖNEM KARI</b>		<b>-3.330.075</b>

**Tablo 10: MSUGT- BOBİ FRS-TMS/TFRS farklılıklar tablosu**

MSUGT-BOBİ FRS-TMS farklılıkları aşağıda gösterilmiştir.			
	31.12.2018	31.12.2018	31.12.2018
Hesaplar	MSUGT	BOBİ	TMS
1	-		
Dönemiçinde kapatıldığı için işlem yapılmayacak			
2	-	4.400	4.400
Ertelemiş Gelirler			
Dönem Karı ( Geçmiş Yıl Karları )	-	-4.400	-4.400
3	-		
Dönemiçinde kapatıldığı için işlem yapılmayacak			
4	-	0	-1.000
Ticari Mallar			
Ertelemiş Vade Farkı Giderleri	-	0	1.000
5	-	-520.662	-520.662
Ticari Mallar			
Ertelemiş Vade Farkı Giderleri	-	520.662	520.662
6			
7	-	1.600	1.600
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Gider Tahakkukları	-	1.600	1.600
8	-	602.000	602.000
Arazi ve Arsalar			
Binalar	-	-602.000	-602.000
9	-	0	-50.000
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Ertelemiş Vade Farkı Giderleri	-	0	50.000
10	-	-50.000	-50.000
Binalar			
Ertelemiş Vade Farkı Giderleri	-	50.000	50.000
11	-	0	-350.000
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Birikmiş Amortismanlar(-)	-	0	-140.000
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	-	0	210.000
12	-	750	750
Birikmiş Amortismanlar(-)			
Ticari Kar Bilanço (Genel Yönetim Gideri - Gelir Tablosu)	-	750	750
13	-	37.500	37.500
Tesis Makine ve Cihazlar			
Birikmiş Amortismanlar(-)	-	7.500	7.500
MDV Yeniden Değerleme Değer Artışı	-	30.000	30.000
14	-	0	200.000
Taahhütler			
Ticari Kar Bilanço (Diğer Olağan Gelir Karılar-Gelir Tablosu)	-	0	200.000

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile beraber farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler artmış ve uluslararası ticaret hız kazanmıştır. Ülkeler arası ticari işlemlerin ilerlemesi ve sermaye piyasalarının gelişmesi neticesinde muhasebe uygulamalarında uluslararası uyum sağlanması kaçınılmaz olmuştur. Bu doğrultuda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından dünya genelinde ortak bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlamıştır. Uluslararası muhasebe standartları dünya genelinde faaliyet gösteren çok uluslu yapıya sahip işletmelerin finansal tablolarında ortak bir dil ile konuşabilmeyi ve birliktelik sağlamayı hedefleyen kurallar bütünü oluşturmuştur.

Türkiye’de ise dünya çapında yaşanan gelişmeleri yakalayabilmek, uluslararası finansal bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmek ve uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlu olabilmek amacıyla günümüze kadar birçok çalışma yürütülmüştür. İlk çalışmalar, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) kurulmasıyla başlamış izleyen süreçte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ile çalışmalar devam etmiştir. TMSK tarafından UMS/UFRS’nin tercümesi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) yayımlanmıştır. 26.09.2011 tarihinde 660 Sayılı KHK ile TMSK’nın görevlerini KGK devralmış ve muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar için KGK yetkilendirilmiştir. İlerleyen dönemlerde yerel bir finansal raporlama standardı oluşturulması amacıyla KGK tarafından 2015 yılında İngiltere ve İrlanda’da yürürlüğe giren FRS 102 esas alınarak bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) hazırlanmıştır. YFRÇ çalışmaları 29.07.2017 tarihinde tamamlanmıştır. 30138 sayılı resmi gazete ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 01.01.2018 tarihi ve sonrası başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler tarafından uygulanacaktır.

Çalışmanın uygulama bölümünde zirai ilaç sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin finansal verilerinden faydalanılarak hasılat, stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre muhasebe kayıtları yapılmış ve kayıtlar arasındaki farklılıklar

karşılaştırılarak yorumlanmıştır. Yapılan karşılaştırmalar sonucunda uygulamalar arasındaki en temel farklılığın vadeli alım satımlarda ortaya çıkan vade farklarının varlığın maliyetine dahil edilip edilmeme noktasında olduğu görülmüştür. Finansal tablo rakamlarında farklılığa sebep olan durumları şu şekilde ifade etmek mümkündür:

Vadeli ticari mal satışının muhasebeleştirilmesinde; MSUGT'ye göre oluşan tüm vade farkları hasılat bedeline dahil edilerek raporlama yapılmıştır. Dolayısıyla MSUGT'ye göre yapılan muhasebe kaydında faiz geliri hasılatın içerisinde raporlandığı için ilgili döneme ait brüt satış kârı BOBİ FRS ve Tam set TMS/TFRS'ye göre olduğundan fazla gözükmüş ve hatalı raporlamaya sebebiyet vermiştir. Vade farklarının ayrıştırılmadan tek bir hesap üzerinden izlenilmesi yani faiz geliri hesabında yer almaması muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği kavramı ve dönemsellik kavramına aykırılık teşkil etmiştir.

Vadeli stok ve maddi duran varlık alımlarının muhasebeleştirilmesinde MSUGT'ye göre finansman unsuru olan vade farklarının tamamı stok ve maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmiştir. TMS/TFRS'de ise vade süresi dikkate alınmamış ve tüm vade farkları ayrıştırılarak muhasebeleştirilmiştir. BOBİ FRS'de ise bir yıl veya bir yıldan kısa vadeli alınan stok ve maddi duran varlıklarda vade farkı ayrıştırılmamış, bir yıldan uzun vadeli alınan stok ve maddi duran varlıklarda vade farkı ayrıştırılmıştır. Bir yıldan kısa vadeli alınan stok ve maddi duran varlıklar, MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre yapılan muhasebe kaydında finansman unsuru stok maliyeti veya maddi duran varlık maliyeti içinde raporlandığı için dönem sonunda finansman unsuruna ilişkin tahakkuk kaydı yapılmamış bu yüzden gelecek ay ve yıllara ait faiz giderleri de dönem sonu finansal durum tablosunda stok ve maddi duran varlık kaleminde raporlanmıştır. Dolayısıyla bu durum stok ve maddi duran varlık rakamlarının olduğundan fazla kaydedilmesine ve özellikle üretim işletmelerinde üretimle ilişkili olmayan unsurların üretim maliyeti olarak raporlanmasına sebebiyet vermiştir.

Stok maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan farklı yöntemler de finansal tablolarda farklılığa sebep olmuştur. MSUGT'de tam maliyet yöntemi kullanılmış, Tam Set TMS/TFRS'de normal maliyet yöntemi kullanılmış ve BOBİ FRS'de ise tam maliyet yöntemine alternatif olarak normal maliyet yönteminin kullanılmasına da olanak tanınmıştır. Kullanılan bu yöntemler arasında sabit genel üretim giderlerinin stok maliyetine dağıtılması noktasında farklılık meydana gelmiştir. Tam maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamı stok maliyetine dahil edilmiş,

normal maliyet yönteminde ise kapasite kullanım oranına göre stok maliyetine dahil edilmiştir. Tam maliyet yönteminde satılmamış durumda olan stoklara dağıtılmayan sabit üretim maliyetleri Kâr veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kalemine alınmış bu durum ise brüt kârı azaltıcı bir etkiye sebep olmuştur.

Maddi duran varlıklar açısından muhasebe uygulamaları arasındaki en önemli farklılık ise “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardında ortaya çıkmıştır. TMS/TFRS’de satış amaçlı elde tutulan duran varlık kaydı yapılmıştır. TMS/TFRS’ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda bir duran varlık dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılmış aynı zamanda aktif toplamı arttırıcı bir etkiye sebep olmuştur. BOBİ FRS’de ise kapsamlı gelir tablosu yer almadığı için maddi duran varlıklarda bu şekilde bir sınıflandırma yapılmamıştır. Bu durum işletmeler için raporlamada kolaylık sağlamış olsa da finansal tablo kullanıcıları için güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi sağlama açısından sakınca yaratabilmektedir.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan büyük ve orta boy işletmelerin finansal performanslarını ve nakit akışlarını karşılaştırma olanağı sunmuştur. MSUGT’nin gerçeğe uygun sunum sağlama konusunda eksik kaldığı noktaları tamamlamıştır. Tam set TMS/TFRS’de yer alan bazı standartların BOBİ FRS’de yer almamış olması ve ortaya çıkan değerlendirme farklılıklarının genel olarak kâr veya zarar hesaplarına aktararak kapatılması uygulayıcılar açısından BOBİ FRS’nin daha kolay uygulanmasını sağlamıştır.

Çalışmanın uygulama aşamasında finansal verilerinden faydalandığımız işletmenin faaliyet konusu daha çok stoklar, maddi duran varlıklar ve hasılat kalemleri ile ilgili olduğu için BOBİ FRS’nin bu bölümlerini ele alınmış ve çalışma daha spesifik hale getirilmiştir. Ortaya çıkan farklılıkların finansal tablolar üzerindeki etkileri incelenmiştir. İlerleyen zamanlarda bu konuda çalışma yapacak kişilerin BOBİ FRS’de yer alan bölümlerin tamamını ele alarak finansal raporlar üzerinde ortaya çıkacak farklılıkları incelemesi önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Aktaş Mozeikçi, A. ve Tüter Şahinoğlu, K. (2018). BOBİ FRS'nin Getirdiği Değişikliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi: Kırıkkale İlinde Bir Araştırma. *Kırıkkale Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 38-49.
- Anonim a. (2019).  
[https://www.spl.com.tr/spl/eep/Specific/OEP/Upload/SINAV/CalismaNotlari/MKT\\_31%20Aral%C4%B1k%202017/1016Muhasebe%20ve%20Finansal%20Raporlama\\_31122017.pdf](https://www.spl.com.tr/spl/eep/Specific/OEP/Upload/SINAV/CalismaNotlari/MKT_31%20Aral%C4%B1k%202017/1016Muhasebe%20ve%20Finansal%20Raporlama_31122017.pdf), 14.01.2019.
- Anonim b. (2019). <http://www.kgk.gov.tr>, 22.01.2019.
- Anonim c. (2019). <http://www.mfa.gov.tr>, 16.04.2019.
- Anonim d. (2019). <https://www.spk.gov.tr/>, 14.05.2019.
- Anonim e. (2019).  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/5 Oturum/BulentUstunel.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5 Oturum/BulentUstunel.pdf), 22.05.2019.
- Anonim f. (2019).  
[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TFRS/Ek\\_1\\_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7eve%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TFRS/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7eve%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf), 30.05.2019.
- Anonim g. (2019).  
[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2014_Faaliyet_Raporu.pdf), 27.05.2019.
- Anonim h. (2019). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1.pdf>, 05.07.2019  
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20bas%C4%B1n%20duyurusu.pdf>, 13.07.2019.
- Anonim ı. (2019). [https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber\\_id=20293](https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=20293), 28.07.2019.
- Anonim i. (2019). <https://www.bilgidenetim.com/yymm-rafet-kalkan-enflasyon-degerlemesi-imbani-kacirilmamali.html>, 01.06.2020.
- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, 1-17.

- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1992). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Özkan Matbaacılık Tic. Ltd. Şti.
- Akgüç, Ö. (2008). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık.
- Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB'ye Yönelik Bir Araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14, 10-26.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar İle BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 64, 453-478.
- Alpan, F., Tefvik, G. ve Tefvik, A. T. (2001). *Excel ile Finans*. İstanbul: Literatür Yayıncılık, Dağıtım, Pazarlama, Sanayi, Ticaret Ltd. Şti.
- Arıkan, Y. (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*, 36, 51-61.
- Arıkboğa, D. (2011). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Der Yayınevi.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 209-240.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. Ankara: Beta Yayıncılık Dağıtım A.Ş.
- Atmaca, M. ve Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1, 113-125.
- Aysan, M. A. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği, *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, 20-24 Temmuz, 44-53.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 42-57.
- Bekçi, İ. ve Özdemir, O. (2006). Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılı Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 143-164.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, 59, 1-8.

- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, (2017). Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- Cebeci, Y. (2014). *Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar İle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cebeci, Y. ve Cavlak, H. (2017). Türk Ticaret Kanununda Finansal Raporlama. *Route Educational and Social Science Journal*, 4, 159-169.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2011). *Mali Tablolar Analizi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Çalış, Y. E. ve Hışman, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 4, 355-377.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 127-148.
- Çelik, O. (2005). Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60(1), 110-111.
- Dabbaoğlu, K. (2014). *Finansal Tablo Dönemiçi İşlemler*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.
- Dalğar, H., Çelik, İ. ve Mortaş, M. (2011). Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 217-230.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4, 770-786.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 80, 115-132.
- Doğruer, U. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Genel Çerçeve TMS/TFRS İle Temel Farklılıkları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 351, 103-112.
- Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S. Y. (2009). *Finansal Muhasebe*. Bursa: Dora Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

- Durmuş, A. H ve Arat, M. E. (2000). *İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili İlkeler & Uygulamalar*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.
- Ercan, C. (2017). İnternette Finansal Raporlama ve Karşılaşılan Sorunlar. *International Journay of Economics & Administrative Science*, 3, 217-227.
- Erdoğan, M. ve Dinç, E (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43, 154-169.
- Erdoğan, N. (1997). *Mali Tablolar ve Analiz*. Ankara: Atilla Yayıncılık Kitabevi.
- Ergin, H. ve Sevim, Ş. (2012). *Envanter Bilanço*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- Fırat, F. (2013). Türkiye’de UFRS Çalışmalarının Gelişim Süreci ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yaklaşımlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 301, 115-123.
- Fırat, F. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Önemi, Dünyadaki Yeri ve Gelişim Süreci. *Vergi Sorunları Dergisi*, 296, 61-67.
- Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 1-24.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA)*, 2, 437-457.
- Gökçen, G., Ataman, B ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları* (1. Basım). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 2, 199-214.
- Güney, S. (2018). Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 78, 61-72.
- Güney, S., Yiğiter, Ş., Korkmaz, M. ve Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 109-128.

- Hilal, H. (2007). *Hisse Senedi Satın Almada Finansal Bilgi Sisteminin Etkisinin Analizi*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, 74, 25-43.
- K. Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 462-484.
- Kahya, M. (2001). *Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Finansal Analiz*. İstanbul: Sentez Reklam Danışmanlık.
- Karabayır, M. E. ve Ertugay, E. (2010). Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 65, 195-197.
- Karapınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 141-148.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS(TFRS)) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 56, 799-813.
- Karapınar, A. ve Eflatun, A. O. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karapınar, A. ve Zaif, A. F. (2009). *Finansal Analiz*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 262-285.
- Kepekçi, C. (2011). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kıllı, M. (2018). Türkiye'deki Üniversitelerde TMS/TFRS Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 51, 39-66.
- Kıracı, M. ve Köse, T. (2002). IASC, FASB ve TMS/TFRS'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 47-70.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyadaki ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 105-120.

- Küçükşavaş, N. (2010). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Beta Yayın Dağıtım A.Ş.
- Lazol, İ. (2010). *Mali Analiz Uygulamaları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Oksay, S. ve Acar, O. (2005). Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri. *Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları*, 3, 23-32.
- Öncü, A., Çömlekçi, İ. ve Kartal, O. (2012). Ara Dönem Gelir Tabloları İle Yıllık Dönem Sonu Gelir Tabloları Arasındaki İlişki: Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Araştırma. *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 62-79.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli, M., Şen, İ. ve Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnek Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özbirecikli, M. ve Pastacıgil, A. (2009). Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları İle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 82-97.
- Özdemir, F. S. (2019). Finansal Raporlama Standartlarının Bilgi Asimetrisini Azaltıcı Rolüne Dair Teorik İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21, 581-602.
- Özdemir, F. S. (2011). *Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özdemir, O. (2007). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). *Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Parlakkaya, R. (2002). Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Finansal Raporlamaya Etkileri. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4, 77-90.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7, 119-139.

- Pazarçeviren, S. Y. ve Şahin, D. (2007). TFRS ( TMS 1, TMS2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS İle Karşılaştırması. *Akademik İncelemeler*, 2, 129-146.
- Pekdemir, R. (1999). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 47, 1-8.
- Pekdemir, R. (2007). UFRS Fırtınası mı? Rantiye Kapısı mı?. *Mali Çözüm Dergisi*, 79, 107-116.
- Rodoplu, G. ve Akdemir, A (1998). *İşletme Bilimine Giriş*. Isparta: Kocaeli Üniversitesi.
- S. Gülbay, Z. (2014). *Kobi Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkisi ve Gaziantep’deki Kobilerde Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Sakarya, Ş., Yazgan, K. F. ve Yıldırım, H. H. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nın Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı*, 699-724.
- Sarışık, Y. (2016). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Borsa İstanbul Firmalarının Mali Verilerine ve Finansal Oranlarına Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Bayburt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bayburt.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun İşığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7, 73-80.
- Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 59, 47-57.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe* (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sürmeli, F. (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, 31/03/2005/ tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 18 Hasılat, 09/12/2015 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete (7. Güncelleme 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete).

- TMS 2 Stoklar, 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete ( 7. Güncelleme 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, 01/11/2005 tarih ve Resmi Gazete ( 5. Güncelleme 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 09/11/2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete (4. Güncelleme 19/12/2017 tarih 30275 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete (4. Güncelleme 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, 15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete (6. Güncelleme 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete).
- Tunçez, H. A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 61, 1018-1024.
- Tutar, H. (2010). *Yönetim Bilgi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uçaktürk, M. (2010). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması*. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Uluslan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1, 11-30.
- Uragun, M. (1993). *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*. Ankara: Yetkin Basımevi.
- Usul, H. ve Özdemir, O. (2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamasında Geline Aşama ve Göller Bölgesi Kobi'lerinde Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Bakış Açılıarı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6, 71-82.
- Uyar, U. (2015). *Finansal Raporlama Standartları'nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*. Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17, 87-108.
- Uzun, E. (2018). Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi. *Akademik Bakış Dergisi*, 65, 28-38.
- Ünkaya, G. ve Aslan, S. (2009). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım yayım Dağıtım A.Ş.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1, 31-57.
- Yelgen, E. ve Uyar, S. (2018). BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı*, 98-109.
- Yıldıztekin, İ. (2018). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Arasında Belirlenen Bazı Farklılıklar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4, 1085-1105.
- Yılmaz, A. (2003). Avrupa Birliği Bilanço Hukuku'nda IAS Tüzüğü'nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye'deki Durum. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 10, 117-130.
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13, 139-155.
- Yılmaz, B., ve Dölen, T. ve Atik, M. (2016). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Ankara İli Meslek Mensupları Uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 297-326.
- Yılmaz, Z. (2017). TR90 Bölgesindeki SMMM Oda Başkanlarının BOBİ FRS Konusundaki Görüşleri. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 15, 1866-1880.
- Yücel, S., Öncü, A. ve Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 283-304.
- Yükçü, S. (2009). *Finansal Muhasebe*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Yünlü, M. (2016). Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1, 23-42.

- Zaif, F. ve Ayanoglu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9, 115-136.
- Zencirkıran, S. (2015). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği. *Sayıştay Dergisi*, 98, 61-74.



## EKLER

### EK 1- FİNANSAL DURUM TABLOSU

..... ŞİRKETİ ..... TARİHLİ  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU  
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Ham Madde ve Malzeme			
Yarı Mamuller			
Mamuller			
Ticari Mallar			
Diğer Stoklar			
Verilen Avanslar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>			
<b>Duran Varlıklar</b>			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar			
İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar			
Diğer Finansal Yatırımlar			

..... ŞİRKETİ ..... TARİHLİ  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU  
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar			
Arazi ve Arsalar			
Binalar			
Yeraltı ve Yerüstü Yapıları			
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Taşıtlar			
Demirbaşlar			
Yapılmakta Olan Yatırımlar			
Diğer Maddi Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Geliştirme Maliyetleri			
Gayri Maddi Haklar			
Şerefiye			
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>			
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>			
<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Tarafalara Borçlar			

..... ŞİRKETİ ..... TARİHLİ  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU  
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
<b>Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>			
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Tarafalara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
<b>Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			

..... ŞİRKETİ ..... TARİHLİ  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU  
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye			
Ödenmemiş Sermaye (-)			
Sermaye Düzeltme Farkları			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler			
Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Korunma Yedeği			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar*			
Kâr Yedekleri			
Yasal Yedekler			
Statü Yedekleri			
Olağanüstü Yedekler			
Diğer Kâr Yedekleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			
<b>Toplam Özkaynaklar</b>			
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>			

## EK-2 KAR VEYA ZARAR TABLOSU

..... ŞİRKETİ ..... DÖNEMİNE AİT  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU  
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
<b>Brüt Kâr/Zarar</b>			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
<b>Esas Faaliyet Kâr/Zararı</b>			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar*			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar*			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları			
Diğer Giderler			
Finansal Gelirler			
Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları			
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları			
Net Parasal Pozisyon Kazançları			
Diğer Finansal Gelirler			

..... ŞİRKETİ ..... DÖNEMİNE AİT  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU  
(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Finansal Giderler (-)			
Faiz vb. Giderler			
Kur Farkı Giderleri			
Finansal Yatırımlar Satış Zararları			
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları			
Net Parasal Pozisyon Kayıpları			
Diğer Finansal Giderler			
<b>Dönem Kârı veya Zaran</b>			
Vergi Gideri (-)			
<b>Dönem Net Kârı veya Zaran</b>			



## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı: Buse BURMACI  
Doğum Yeri ve Tarihi: Keçiören/1992  
Medeni Hali: Bekar  
İletişim Bilgileri: buseburmaci51@gmail.com

### EĞİTİM

2006-2010 Kırşehir Lisesi  
2012-2017 Erciyes Üniversitesi İşletme Bölümü  
2017-2020 Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı

### YABANCI DİL

İngilizce YÖKDİL: 78,750

