

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KÜMİ FRS' NİN TÜRKİYE'DEKİ YASAL MEVZUAT İLE  
KARŞILAŞTIRMALI İNCELEMESİNE YÖNELİK BİR ÖRNEK  
UYGULAMA**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Sibel ÇİFTÇİOĞLU**

**KOCAELİ 2020**

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KÜMİ FRS' NİN TÜRKİYE'DEKİ YASAL MEVZUAT İLE  
KARŞILAŞTIRMALI İNCELEMESİNE YÖNELİK BİR ÖRNEK  
UYGULAMA**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Sibel ÇİFTÇİOĞLU**

**Prof. Dr. Vasfi HAFTACI**

**Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No:  
29/07/2020-2020/18**

**KOCAELİ 2020**

## ÖNSÖZ

Yüksek lisans sürecimde ve tez çalışmamda daima yardımcı olan ve yol gösteren değerli danışmanım Prof. Dr. Vasfi HAFTACI' ya, bu süreçte her zaman destek olan ve yardımcı olan değerli hocam Prof. Dr. Sami KARACAN'a ve bu çalışmada yardımlarını esirgemeyen Nevran KARACA' ya, çalışmamın her aşamasında destekleriyle yanımda olan değerli hocam Arş. Gör. Dr. Yavuz KILINÇ'a teşekkür ederim.

Hayatımın her aşamasında maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan pek kıymetli babam Fahrettin ÇİFTÇİOĞLU, annem Saliha ÇİFTÇİOĞLU, abim Aykut ÇİFTÇİOĞLU ve kardeşim Seçil ÇİFTÇİOĞLU' na sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu sürece beraber başladığımız, her aşamada yan yana olduğumuz ve birbirimize destek olduğumuz değerli dostum Tuğba KUTLU' ya teşekkür ederim. Son olarak da desteklerini esirgemeyen değerli Sosyal Bilimler Enstitüsü çalışanları İlkay ÇİMEN, Sevilay AYDIN, İlnur PALANGÜR, Nilüfer SARI, Hamdi YILMAZ ve Ergül ÜSTÜNTAŞ' a teşekkür ederim.

Sibel ÇİFTÇİOĞLU

2020

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER TABLOSU.....	x
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	3
1.1. MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ, OLUŞUMU VE İŞLEVİ.....	3
1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU TARİHSEL SÜRECİ.....	7
1.3.ULUSLARARASI ALANDA MUHASEBE STANDARTLARINDA MEYDANA GELEN GELİŞMELER.....	8
1.4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL SÜRECİ VE YAŞANAN GELİŞMELER.....	10
1.5. TÜRKİYE'DE YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI.....	12
1.5.1.Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS).....	13
1.5.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları .....	14
1.5.3. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ IFRS).....	17
İKİNCİ BÖLÜM.....	18

<b>2. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TÜRKİYE’DEKİ YASAL MEVZUAT İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KÜMİ FRS) .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.1. KÜMİ FRS Uygulamasının Sağladığı Faydalar.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.2. KÜMİ FRS Uygulamasında Karşılaşılabilecek Temel Zorluklar .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.3. KÜMİ FRS Uygulamalarında Kamuoyunun Görüşüne Açılan Konular .....</b>	<b>22</b>
<b>2.2. KÜMİ FRS BÖLÜMLERİ VE KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>25</b>
<b>2.2.1. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS Bölüm Karşılaştırmaları .....</b>	<b>25</b>
<b>2.2.1. KÜMİ FRS Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar .....</b>	<b>28</b>
<b>2.2.2. KÜMİ FRS Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar</b>	<b>32</b>
<b>2.2.3. KÜMİ FRS Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar ...</b>	<b>34</b>
<b>2.2.4. KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat.....</b>	<b>34</b>
<b>2.2.5. KÜMİ FRS Bölüm 8 Stoklar .....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.6. KÜMİ FRS Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler.....</b>	<b>40</b>
<b>2.2.7. KÜMİ FRS Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar .....</b>	<b>42</b>
<b>2.2.8. KÜMİ FRS Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar .....</b>	<b>46</b>
<b>2.2.9. KÜMİ FRS Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....</b>	<b>51</b>
<b>2.2.10. KÜMİ FRS Bölüm 13 Kiralamalar .....</b>	<b>55</b>
<b>2.2.11. KÜMİ FRS Bölüm 14 Devlet Teşvikleri .....</b>	<b>58</b>
<b>2.2.12. KÜMİ FRS Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri .....</b>	<b>59</b>
<b>2.2.13. KÜMİ FRS Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....</b>	<b>60</b>
<b>2.2.14. KÜMİ FRS Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar .....</b>	<b>61</b>
<b>2.2.15. KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri .....</b>	<b>64</b>

2.2.16. KÜMİ FRS Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri .....	67
2.2.17. KÜMİ FRS Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler .....	68
2.2.18. KÜMİ FRS Bölüm 21 Dipnotlar .....	69
2.2.19. KÜMİ FRS Bölüm 22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş .....	71
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b> .....	73
<b>3. KÜMİ FRS UYGULAMASI İLE MSUGT/ VUK UYGULAMASININ FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI</b> .....	73
3.1. Çalışmanın Amacı Ve Önemi .....	73
3.2. İşletme Hakkında Genel Bilgi.....	74
3.3. İşletmenin VUK Kapsamında Hazırlanmış Tabloları Ve KÜMİ FRS' ye Göre Düzeltme İşlemleri .....	74
3.4.KARŞILAŞTIRMALI TABLOLAR ANALİZİ .....	89
3.5. ORAN ANALİZİ .....	92
<b>SONUÇ</b> .....	99
<b>KAYNAKÇA</b> .....	103

## ÖZET

Küreselleşmeyle birlikte artan ekonomik ilişkilerdeki karışıklıkları ve farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe alanındaki uygulamaların uyumlaştırılması yoluyla ortak bir dil oluşturmak amacıyla standartlaştırma çalışmaları büyük önem kazanmıştır. Türkiye’de ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir faydalı finansal bilgi sağlamak ve mevcut uygulamaların eksiklerini gidermek amacıyla son yıllarda bu çalışmalar hız kazanmıştır. Türkiye’de ilk olarak bağımsız denetime tabi olan işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarıyla birebir uyumlu olan TMS/IFRS Tam Set yayınlamıştır. 01.01.2018 tarihinde bağımsız denetime tabi olan fakat KAYİK dışında kalan büyük ve orta boy işletmeler için BOBİ FRS uygulanmaya başlanmıştır. Sonrasında 2019 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından İngiltere’de FRS 105 standardı referans alınarak hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) yayınlanmış ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. 640 Bin civarında işletmeyi ilgilendirecek olan KÜMİ FRS ilk kez 2021 de uygulanmaya başlanacak ve ilk finansal raporlar 2022 yılında oluşacaktır.

Bu çalışmada KÜMİ FRS’ ye ihtiyaç duyulmasının nedenleri, bu standart oluşturulurken yapılan hazırlık çalışmaları, standart hazırlanırken başvuru kaynaklar, standardın temel özellikleri ve uygulamada karşılaşılabilecek temel problemler incelenmiştir. Yapılan çalışmada KÜMİ FRS’ nin yürürlükte olan finansal raporlama standartları (TMS/IFRS Tam Set, BOBİ FRS) ve MSUGT/ VUK ile benzer ve farklı yönleri irdelenmiştir. Ayrıca KÜMİ FRS’ nin yasal mevzuat ile karşılaştırmalı biçimde incelenerek örnek finansal tablolar yardımı ile gerekli düzeltme kayıtları yapılarak ve mali analiz teknikleri uygulanarak değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Finansal Raporlama Standartları, KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS, IFRS, Vergi Usul Kanunu

## ABSTRACT

With the aim of eliminating the confusion and differences in the increasing economic relations with globalization and harmonizing the applications in the field of accounting, standardization studies have gained importance. according to the needs in Turkey, to provide comparable and useful financial information in recent years to address the shortcomings of existing applications that work has gained speed. The first subject to independent audits for businesses in Turkey, which perfectly aligned with IFRS international accounting standards issued Full Set. On 01.01.2018, SME FRS started to be applied for large and medium sized enterprises that are subject to independent auditing but are excluded from PIE. Later, in 2019, Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises (FRS for SMIs) prepared by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) based on the FRS 105 standard was published and presented to the public. KUMI FRS, which will concern about 640 thousand enterprises, will be implemented for the first time in 2021 and the first financial reports will be created in 2022.

In this study, the reasons for the need for KUMI FRS, the preparatory works that were made while creating this standard, the resources used while preparing the standard, what are the basic features of the standard and the main problems that will be encountered in practice will be examined. In the study, the financial reporting standards (TFRS Full Set, BOBI FRS) of KUMI FRS are examined in comparison with MSUGT / VUK, and the necessary correction records will be made within the scope of KUMI FRS with the help of sample financial statements and financial analysis techniques will be evaluated.

**Keywords:** Financial Reporting Standards, FRS for LMEs, FRS for SMIs, TAS, TFRS, Turkish Tax Procedure Law



## KISALTMALAR

**AB:** Avrupa Birliği

**ABD:** Amerika Birleşik Devletleri

**BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

**BIST:** Borsa İstanbul

**BM:** Birleşmiş Milletler

**BOBİ FRS:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartı

**FASB:** Financial Accounting Standards Board

**FEE:** The European Federation of Accountants

**FRS for LMEs:** Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Enterprises

**FRS for SMIs:** Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises

**GSYİH:** Gayrisafi Yurt içi Hasıla

**IASB:** International Accounting Standards Board

**IASC:** International Accounting Standards Committee

**IFAC:** International Federation of Accountants

**IFRS:** International Financial Accounting Standards

**IOSCO:** International Organization of Securities Commissions

**KAYİK:** Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

**KGK:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

**KÜMİ FRS:** Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları

**MSUGT:** Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğleri

**OECD:** Organisation for Economic Co-operation and Development

**SEC:** Securities and Exchange Commission

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**TAS:** Turkish Accounting Standards

**TDHP:** Tek Düzen Hesap Planı

**TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları

**TMSK:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

**TMUDESK:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

**TTK:** Türk Ticaret Kanunu

**TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası

**US GAAP:** Generally Accepted Accounting Principles (United States)

**VUK:** Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> IFRS Kullanım Bölgeleri ve Bölgelere Göre Kullanım Sayıları .....	9
<b>Tablo 2:</b> Yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Sayısı.....	14
<b>Tablo 3 :</b> AB Direktiflerine Göre İşletme Büyüklük Ölçütleri.....	20
<b>Tablo 4:</b> Finansal Raporlama Standartlarının Bölümlere Göre Karşılaştırılması.....	25
<b>Tablo 5:</b> Finansal Raporlama Standartlarının ve MSUGT/VUK' un Hazırlanan Finansal Tablolara Göre Karşılaştırılması .....	30
<b>Tablo 6:</b> Finansal Raporlama Standartlarının ve MSUGT/VUK' un Finansal Raporlama İlkelerine Göre Karşılaştırılması.....	31
<b>Tablo 7:</b> Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar Karşılaştırma .....	33
<b>Tablo 8:</b> Bölüm 7 Hasılat Karşılaştırması .....	36
<b>Tablo 9:</b> Bölüm 8 Stoklar Karşılaştırması .....	39
<b>Tablo 10:</b> Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler Karşılaştırması .....	41
<b>Tablo 11:</b> Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar Karşılaştırması .....	44
<b>Tablo 12:</b> Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması.....	49
<b>Tablo 13:</b> Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Karşılaştırması.....	53
<b>Tablo 14:</b> Bölüm 13 Kiralamalar Karşılaştırması.....	57
<b>Tablo 15:</b> Bölüm 14 Devlet Teşvikleri Karşılaştırması .....	59
<b>Tablo 16:</b> Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Karşılaştırması .....	63
<b>Tablo 17:</b> Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri Karşılaştırması .....	66
<b>Tablo 18:</b> Dipnotlarda Açıklama Yapılması Gereken Konular .....	70
<b>Tablo 19:</b> MSUGT/ VUK' a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu .....	77
<b>Tablo 20:</b> KÜMİ FRS' ye Göre Düzenlenmiş Kar veya Zarar Tablosu .....	88
<b>Tablo 21:</b> Karşılaştırmalı Tablolar Analizi – Finansal Durum Tablosu .....	89
<b>Tablo 22:</b> Karşılaştırmalı Tablolar Analizi – Kar veya Zarar Tablosu .....	90
<b>Tablo 23:</b> Oran Analizi – Likidite Oranları.....	92
<b>Tablo 24:</b> Oran Analizi – Finansal Yapı Oranları.....	94
<b>Tablo 25:</b> Oran Analizi – Faaliyet Oranları.....	96
<b>Tablo 26:</b> Oran Analizi – Karlılık Oranları .....	97

## ŞEKİLLER TABLOSU

<b>Şekil 1:</b> Türkiye’ de Yayınlanan Muhasebe Standartları.....	13
<b>Şekil 2:</b> Raporlama Döneminden Sonra Gerçekleşen Olaylar .....	34
<b>Şekil 3:</b> Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Hasılat Tutarının Hesaplanması ...	36
<b>Şekil 4:</b> Stok Maliyetlerini Oluşturan Unsurlar .....	38
<b>Şekil 5:</b> Finansal Araçları ( Finansal Varlıklar ve Yükümlülükler ) .....	42
<b>Şekil 6:</b> Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümünde Kullanılan Yöntemler .....	47
<b>Şekil 8:</b> Yabancı Para Cinsinden İşlemlerin Sonraki Ölçümü .....	66

## GİRİŞ

Günümüzde teknolojinin gelişmesi, finansal piyasaların çok hızlı büyümesi, çok uluslu işletmelerin sayısının artması, değişen yatırımcı davranışları ve yatırım fırsatları gibi faktörlerle birlikte işletmeler arasındaki ticari işlemler de hız kazanmıştır. Fakat ulusların farklı muhasebe sistemlerini kullanıyor olması, hazırlanan finansal tabloların birbirinden farklı hükümlere göre hazırlanarak sunulması, birbirinden farklı bölgelerde faaliyet gösteren mali tablo kullanıcıları açısından zor ve maliyetli bir yöntem oluşturmakla birlikte ihtiyaç duyulan güvenilir bilgiye ulaşmayı da zorlaştırmaktadır. Bu durum günümüzde özel ve kamu kuruluşları, yatırımcılar, borç verenler gibi mali tablo kullanıcılarının ihtiyaca uygun, güvenilir ve şeffaf bilgiyi, küresel piyasalara entegrasyonunun sağlanmasını ve ortak bir dil oluşturarak taraflar açısından oluşabilecek riskleri en aza indirerek bilgi sağlama gerekliliği ortaya çıkarmaktadır. Bu ihtiyacı karşılamak, farklılıklardan kaynaklanan karmaşanın ve artan maliyetlerin önüne geçerek en aza indirilebilmek, tarafların yapacakları işlemlerde daha şeffaf ve güvenilir şartlar sağlayarak ihtiyaçlarına yanıt vermek amacıyla uluslararası alanda bir takım standart çalışmaları uzun zamandan beri yapılmakta ve günümüzde de geliştirilmeye devam etmektedir.

Dünya genelinde muhasebe alanında ortak bir dil oluşturarak güvenilir bilginin sağlanması amacıyla uluslararası alanda uygulanacak bir dizi yüksek kaliteli muhasebe standardı oluşturulup gerekli çalışmalar yapılarak küresel alanda benzer uyumlu finansal bilginin sağlanması amaçlanmaktadır. Dünya çapında karşılaştırılabilir muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç, küreselleşmiş finansal piyasaların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte muhasebe standartlarında ortak bir dil oluşturmak, finansal raporların kalitesini de önemli şekilde artırmaktadır. Standartlar sayesinde oluşturulan ortak muhasebe dilinin kullanılması işletmelerin finansal raporlarında daha geliştirilmiş ve faydalı bilgiler de sunulmasını sağlamaktadır (Azeem, Kouser; 2011,19). Bu amaçla, 1973 yılında kurulan IASC, 1975 yılında ilk standartlarını yayımlamış, günümüze kadar birçok değişim ve gelişim geçirerek bugün 166 ülkede uygulanan muhasebe standartları haline geldiği görülmektedir.

Dünya çapında yaşanan gelişmelere Türkiye’de dahil olmuştur. İlişkide bulunduğu ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilenen Türkiye’de son olarak Avrupa

Birliği uyum sürecinde Uluslararası muhasebe standartlarını benimseyerek günümüze kadar birçok standart yayınlanmış ve geliştirilmiştir. 2020 itibariyle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve son olarak Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı şeklinde üç standart mevcuttur. Yayınlanan bu standartlarla birlikte daha güvenilir, şeffaf, ihtiyaca uygun ve faydalı finansal bilgi sağlanması amaçlanmaktadır.

Çalışma Türkiye’de yayınlanan bu standartlar hakkında bilgi verilerek son olarak yayınlanan KÜMİ FRS Taslağı ile yasal mevzuat arasındaki farklara değinilerek oluşacak değışimlerin ortaya konması amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası finansal raporlama standartlarının tarihsel süreci, ortaya çıkışı, önemi, işlevi ve meydana gelen gelişmeler anlatılmaktadır. Bunun yanında Türkiye’de finansal raporlama standartlarının gelişimi, tarihsel süreci ve yayınlanan standartlar hakkında bilgiler verilmektedir.

İkinci bölümünde Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı hakkında genel bilgi, faydaları, uygulanması ile birlikte karşılaştırılması muhtemel zorluklar ve yayınlanmış olan diğer standartlar ve yasal mevzuatla karşılaştırılması yapılarak standart hakkında bilgi verilmektedir.

Son bölümde ise Vergi Usul Kanunu kapsamında oluşturulmuş olan bilanço ile gelir tablosu KÜMİ FRS hükümleri uygulanması halinde oluşabilecek değışiklikler ve KÜMİ FRS’ ye göre oluşturulan Finansal Durum Tablosu ile Kar veya Zarar Tablosu incelenmektedir. Bunun yanında çalışmada yer alan işletme hakkında daha ayrıntılı bilgilere ulaşmak ve iki tablo arasında meydana gelen değışimleri daha iyi görebilmek amacıyla karşılaştırmalı tablolar analizi yöntemi ve oran analizi yöntemi kullanılarak inceleme yapılmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

#### 1.1. MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ, OLUŞUMU VE İŞLEVİ

Muhasebe, ortaya çıkan finansal verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve yorumlanmasıdır. Muhasebe işletmeler açısından sürekli büyüyen ve bununla birlikte daha karmaşık hale gelen mali işlemlerin etkin ve yararlı biçimde kullanılmasını sağlayan işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlayan ve bu bilgilerin ışığında kontrol, tahmin ve planlama imkanı veren bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerde yönetim planlamasına, mali durumun değerlendirilmesine ve bu değerlendirmelerle birlikte faydalı finansal bilginin ortaya çıkmasında önemli bir rol oynamaktadır (Sevilengül, 2009: 11).

Günümüzde dünya piyasalarının sınırsızlığı işletmeleri mümkün olan her yerde iyi bir Pazar arayışına itmektedir. Yatırımcılar ve borç verenler, risklerle orantılı olarak kazanç sağlayabilecekleri en iyi fırsatları aramaktadır. Çeşitli yatırım fırsatlarını, riskleri ve getirilerini değerlendirmek için, yatırımcılar ve borç verenler tutarlı ve şeffaf finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar. Küreselleşme ile birlikte ticaretin uluslararası boyutlara taşınması ve çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması oluşturulan muhasebe sistemlerin daha da karmaşık bir hal alması nedeniyle oluşabilecek karışıklıkları önlemek, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve faydalı finansal bilgi sunmak amacıyla muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak için finansal tabloların düzenlenmesinde ortak bir sistemin kullanılması ve düzenlenen finansal tabloların ortak bir muhasebe sistemiyle hazırlanması gerekliliği önem kazanmıştır. Günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte bilgi aktarımının artması uluslararası pazarlar ve değişen politikalar hakkında güncel bilgilere sahip olmayı ve ürün, sermaye, işgücü piyasalarında sınır ötesi işlemlerin hız kazanmasını sağlamıştır (Ball, 2006: 8). Çeşitli yatırım fırsatlarının ortaya çıkması ve bununla birlikte meydana gelen fırsatları ve riskleri değerlendirmek amacıyla yatırımcılar ve borç verenler gibi finansal tablo kullanıcılarına tutarlı ve güvenilir bilgi sunulması önem kazanmıştır.

İşletmelerin strateji, yatırım politikası, finansman politikası, endüstri, teknoloji, sermaye yoğunluğu, büyüme, büyüklük, politik inceleme ve coğrafi konum gibi bir çok konuda farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve herkes için uygulanabilecek optimum bir kurallar dizisine ihtiyaç duyulmuştur (Ball, 2006: 7). Yapılan çalışmaların hem ulusal alanda bir uygulama birliğinin oluşturulması hem de uluslararası yapılacak faaliyetlerde uygulanabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgi sağlanması gerekir (Güney, 2018: 65).

Ülkelerin kullandıkları ulusal muhasebe sistemlerinin küresel alanda farklılıklar oluşturması ve ülkeler arasında yapılan ticari işlemlerin anlaşılmasında ve karşılaştırılmasında bir takım zorlukların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Fakat hızlı bir şekilde sayıları artan çok uluslu işletmelerle birlikte yapılan ticari işlemlerin uluslararası boyutlara ulaşması küresel alanda kullanılacak bir standartlaştırma çalışması ihtiyacı yaratmıştır. Bu nedenle ortaya çıkan finansal raporlama standartları, mali tablo kullanıcılarına alacakları yatırım kararlarında ihtiyaca uygun finansal bilgi sağlamak ve alınacak olan ekonomik kararlarda faydalı olması amaçlanmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), İngiltere merkezli bağımsız bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan, küresel alanda kamu kuruluşları, işletmeler, yatırımcılar, borç verenler gibi mali tablo kullanıcıları için oluşturulan bir dizi muhasebe kuralıdır (Ball, 2006: 2). UFRS Standartları, varlıklar, borçlar, gelir ve giderler olarak muhasebeleştirilmesi gereken kalemler, bu kalemlerin nasıl ölçüleceği, finansal tablolarda nasıl sunulacağı ve gerekli açıklamaların yer aldığı bir çalışmadır.

Muhasebe sisteminde oluşturulan standartların her ülkede uygulanan muhasebe sistemiyle bağlantılı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Bu yöntemler genel olarak üç şekilde görülmektedir. Bunlar (Şensoy, 2008: 10-14);

1. Yasama Yolu ile muhasebe standartların belirlenmesidir. Bu yöntem kanunların etkisi ile yapılan düzenlemelerdir.
2. Özel sektör düzenleyici kuruluşlar tarafından muhasebe standartlarının belirlenmesidir. Özel sektör düzenleyici kuruluşlar tarafından oluşturulan alt kurallar yardımıyla uygulamalarda oluşabilecek problemler için gerekli



çözümleri sağlamak ve karışıklıkları giderebilmek amacıyla ortaya çıkan düzenlemelerdir. Genelde gelişmiş ülkelerde bu yöntem kullanılmaktadır.

3. Kamu sektöründe muhasebe standartlarının düzenlenmesi yetkisi bir kuruluşa devredilerek muhasebe standartlarının belirlenmesidir. Bu yöntem, standartlarda yapılan geliştirme ve düzenleme yetkisinin devlet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesiyle yapılan çalışmalardır.

Muhasebe standartlarında yer alması gereken özellikler (Kocamaz, 2012: 107);

- Muhasebe standartları hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomiler açısından uygulanabilir olmalıdır.
- Yayınlanan standartlarda ele alınan konularla ilgili yapılan açıklamalar her türlü faaliyet için yeterli ölçüde kapsamlı olmalıdır.
- Standartlar, ihtiyaca uygun ve tutarlı bilgiler vermesi gerekir.
- Muhasebe standartlarında değinilen konuların yalnızca teorik alanlarda değil pratikte yapılan uygulamalarda da ilgili kişi, kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarına cevap verebilmelidir.
- Standartların anlaşılmasında uygulamasında yaşanabilecek zorlukları önlemek amacıyla ele alınan konuların açık olması aşırı karmaşık durumlardan uzak olması gerekir.
- Yapılan standardizasyon çalışmalarında benzer konularda yaşanabilecek yanlış uygulamaları ve karışıklıkları önlemek için ve ortaya çıkabilecek alternatif yaklaşımları ortadan kaldırabilmek amacıyla standartlarda yer alan kuralların uygun ölçülerde belirgin ve kesin olması gerekir.
- Uluslararası borsalarda da işlem yapabilmek için muhasebe standartları kabul edilmelidir.

Muhasebe standartlarının ortaya çıkması, geliştirilmesi ve uygulanması aşamasında yapılan çalışmalara birçok kurum ve kuruluş dahil olmuştur. UFRS çalışmalarına dahil olan bu kuruluşlar (Atmaca, 2010: 36):

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- Birleşmiş milletler (BM)
- Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC)
- Ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütü (OECD)

- Avrupa muhasebeciler federasyonu (FEE)
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Birliği (IOSCO)

Muhasebe sistemleri ve uygulanan muhasebe standartları ÷lkelerdeki bir takım çevresel faktörlerden etkilenebilmektedir. ÷lkedeki hukuksal yapı, politik durum, eğitim seviyesi, enflasyon seviyesi, finansal yapı, uygulanan vergi sistemi, ekonomik gelişmişlik gibi faktörler muhasebe standardizasyon çalışmalarını etkilemektedir.

Yapılan standartlaştırma çalışmalarında IFRS tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarının tam olarak benimsenerek uygulanması gerekmektedir. IFRS' ler dünya genelinde ki finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Yapılan çalışmalar küresel ekonomide güven, büyüme ve uzun vadeli finansal istikrarı teşvik ederek kamu yararına hizmet üretmektedir. Bunların yanında UFRS Standartlarının sağladığı diğer yararlar (Ankarath, Metha, Ghosh, Alkafaji, 2010: 5):

- Finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırabilirliğini ve kalitesini arttırarak, şeffaf, güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgilerle yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının bilinçli ekonomik kararlar almalarını sağlar.
- Sermaye sağlayıcıları ile paralarını emanet ettiği kişiler ve kurumlar arasındaki bilgi boşluğunu azaltarak hesap verebilirliği güçlendirir. Standartlar seti, yatırımcıların küresel alanda ortaya çıkan fırsatları ve riskleri belirlemelerine yardımcı olarak ekonomik verimliliğe katkıda bulunur. Ve böylece sermaye tahsisini gerçekleştirir. İşletmeler için tek ve güvenilir bir muhasebe dilinin kullanılmasını sağlayarak sermaye maliyetini düşürür. Ve uluslararası raporlama maliyetini azaltır.
- Standartların titizlikle ve doğru bir şekilde uygulanması halinde işletmeler, yatırımcılar ve borç verenler açısından daha kaliteli bilgi sağlanmasını sağlayarak daha uygun kararların verilmesine imkan sağlar. Böylece piyasalar kaynaklarını daha verimli bir şekilde kullanarak daha az maliyetle sermaye elde edebilmeleri gösterilebilir.

- Küçük yatırımcıların mali raporlamanın kalitesi, şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliğinin artması ve profesyonel yatırımcılarla rekabette yaşanabilecek olumsuz durumları ortaya çıkma riskini azaltır.

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması borsada da bazı olumlu değişimlerin yaşanmasını sağlamıştır. New York borsasında yapılan tahminlere göre finansal raporlamada uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilmesi borsada kayıt altına alınan şirket sayısında artış yaşanmasını sağlamıştır (Ayboğa, 2003: 337). Ayrıca standartlarla ilgili yapılan 100 akademik çalışmanın incelenmesiyle finansal raporlama standartlarının kullanılması gerçekleşen faaliyetlerin verimliliğini arttırdığını ve uluslararası alanda yapılan girişimleri de destekleyip kolaylaştırdığı sonucuna varılmıştır (IFRS Raporu, 2017).

## **1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU TARİHSEL SÜRECİ**

1970’li yıllarda dünyadaki önemli muhasebe organizasyonlarının liderleri tarafından tek bir küresel muhasebe standardı fikri ilk kez ortaya atılmıştır (IFRS Kıtacı: 2017). Bu amaçla Hollanda, Meksika, İngiltere, Japonya, Almanya, Kanada, Fransa, Avustralya, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nin temsilcileri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’nin Kurulması için bir anlaşma imzalamışlardır (Deloitte UFRS Cep Kıtacı, 2011). IASC, 1973 yılında kurulmuştur. İlk muhasebe standartları 1975 yılında IAS-1; Muhasebe politikalarının açıklanması ve IAS-2; Tarihi maliyet kapsamında stokların değerlemesi ve sunumu olarak yayınlanmıştır (Deloitte UFRS Cep Kıtacı, 2011: 14). 1978 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, IFAC tarafından uluslararası alanda standart belirleyici olarak kabul edilmiştir. IASB ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ile 1975 yılında yapılan anlaşmada Avrupa Birliği Komisyonu tarafından desteklenmiştir. Bu anlaşma ile birlikte AB’ de faaliyet gösteren uluslararası şirketlerin ilgili muhasebe standartlarına uyması gerektiği belirtilmiştir (Pektaş, 2018: 13).

2000 yılında yapılan düzenlemeler ile birlikte IASC vakfa dönüştürülmüş ve yerine IASB (International Accounting Standard Board) faaliyete geçmiştir. 2001 yılından sonra standartlarla ilgili olarak düzenleme yapmak, yayınlamak ve geliştirmek gibi faaliyetler IASB tarafından yapılmaya başlanmıştır (Yiğit, 2019: 11).

Dünya genelinde en etkili olan standartlar Amerika’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)’ dir. Fakat US GAAP kural bazlı bir yaklaşımı esas alırken IFRS’ de ilke bazlı bir yaklaşımın ele alınması bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. FASB ve IASB arasında 2002 yılında aradaki farklılıkları ortadan kaldırmak, uyumlu ve yüksek kaliteli tablolar oluşturmak ve muhasebe alanında yaşanabilecek karışıklıkları önlemek amacıyla FASB ve IASB, 2002’den günümüze kadar USGAAP ve IFRS’ yi iyileştirmek ve yakınlaştırmak hedefiyle bazı çalışmalar yapmaktadır. Bu amaçla FASB ve IASB arasında 2002 yılında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır (Ortega, 2017:34).

Günümüzde de standartları oluşturulan ve düzenleyen kuruluşların bu vizyonla hareket etmesi uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının 166 ülkede yayımlanarak ortak bir muhasebe dilinin oluşmasını katkı sağlamışlardır (IFRS Kitapçık, 2018: 27).

### **1.3.ULUSLARARASI ALANDA MUHASEBE STANDARTLARINDA MEYDANA GELEN GELİŞMELER**

Küreselleşmenin bir sonucu olarak çok uluslu şirketlerin sayısının artması, işletmelerin, yatırımcıların ve diğer finansal tablo kullanıcılarının yeni pazarlara açılmasıyla birlikte uluslararası alanda gerçekleşen ticari faaliyetlerde hız kazanmıştır. Gelişen bu ticari ilişkilerle birlikte geliştirilen muhasebe standartları yıllardır değişip gelişmektedir. Uluslararası muhasebe standartları günümüzde birçok ülkede kabul görmekte ve düzenlenen mali tablolar bu standartlar çerçevesinde oluşturulmaktadır. IFRS tarafından yayınlanan istatistikler incelendiğinde 166 ülkede IFRS standartları uygulanmaktadır.

Günümüzde UFRS' nin kullanıldığı ülkelerin bölgelere göre sayıları Tablo 1'de gösterilmiştir

**Tablo 1:** IFRS Kullanım Bölgeleri ve Bölgelere Göre Kullanım Sayıları

Kıta / Bölge	IFRS Uygulayan Ülke Sayısı	Halka Açık Şirketlerin Tamamının veya Çoğunluğunun IFRS'yi Uygulamasının Zorunlu olduğu Ülke Sayısı	IFRS'yi Uygulamak Zorunda olan Ülkelerin Bölgedeki Ülkelere Oranı (%)	Halka açık şirketlerin IFRS'yi Uygulamalarının ihtiyarı Bırakıldığı Ülke Sayısı	Halka Açık Şirketlerin IFRS'yi Uygulamak Konusundan Herhangi Bir belirlemenin Yapılmadığı Ülkeler
Avrupa	44	43	%98	1	0
Afrika	38	36	%95	1	1
Orta Doğu	13	13	%100	0	0
Asya ve	34	25	%74	3	6
ABD	37	27	%73	8	2
<b>Toplam</b>	<b>166</b>	<b>%87</b>		<b>13 (%8)</b>	<b>9 (%5)</b>

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

IFRS' nin uygulandığı 166 ülkenin 144'ü yani %87 sinin tamamında veya çoğunluğunda bu standartların kullanımı zorunludur. G20 ekonomilerinin %75'i IFRS standartlarının kullanılmasını gerektirmektedir. Ayrıca IFRS standartlarının kullanılmasını gerektiren ülkelerin GSYİH 35 trilyon dolardır. Dünyadaki 88 büyük borsada yer alan 27.000 yerel şirket IFRS Standartlarını kullanmaktadır.

Guatemala, Panama, Paraguay, Nikaragua, İsviçre, Madagaskar, Japonya ve Doğu Timor'da UFRS Standartlarının kullanımına izin verilmektedir. Fakat yerel şirketler için kullanımı UFRS kullanılması zorunlu değildir.

SEC, yabancı ihracatçıların IFRS Standartlarını kullanmalarına izin verir ama IFRS kullanımı ihtiyaridir. 2016 yılının Eylül verilerine göre UFRS Standartları esas alınarak hazırlanan SEC finansal tabloları ile piyasa değeri 7 trilyon ABD Dolarını aşan 500'den fazla ihracatçı bulunmaktadır. Bununla birlikte SEC, yerel ihracatçıların

finansal tablolarını hazırlarken UFRS Standartlarının kullanımına izin verilmemektedir.

Yapılan çalışmalarda gösteriyor ki Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanım alanı her geçen gün genişlemektedir. Dünya genelinde yapılan bu harmonizasyon çalışmalarıyla birlikte yaşanacak olumsuzluklar en aza indirilerek hazırlanan mali tablolarda daha güvenilir sonuçlar sağlanabilecektir.

#### **1.4.TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL SÜRECİ VE YAŞANAN GELİŞMELER**

Muhasebede belirli bir standardın oluşturulmasının ve benimsenmesinin amacı başlangıcından itibaren ulusal alanda hazırlanan finansal tabloların ve muhasebe alanında gerçekleştirilen işlemlerin belirli bir düzen esas alınarak oluşacak farklılıkları ve anlaşmazlıkları önlemek amacıyla tek düzeni oluşturmaktır (Yılmaz, 2007:143). Türkiye'nin yaşanan gelişmelerden etkilenmesiyle birlikte muhasebe alanında birtakım değişimler ve yasal düzenlemeler yapma gerekliliği ortaya çıkmıştır. Türkiye'deki işletmelerin uluslararası piyasalarda kabul görebilmeleri, yabancı yatırımcılara ulaşabilmeleri, ortaya çıkan mali fırsatlardan yararlanabilmeleri ve küresel piyasalarda rekabet gücü elde edebilmelerini sağlamak için standartların kabul edilmesi ve uygulanması büyük önem taşımaktadır (Karababa, 2018: 19).

Türkiye' de muhasebe sisteminde ortaya çıkan gelişmeler genel olarak ilişki içinde bulunduğu ulusların etkileriyle olmuştur. Türkiye'de oluşturulan muhasebe standartlarına devlet öncülük etmiş ve ilişki içinde bulunduğu ülkelerdeki uygulamalar ve standartlar örnek alınarak hazırlanmıştır. Türk muhasebe yapısı ilk olarak Fransız yasalarının ve uygulamalarının, sonrasında Almanya ile gelişen ilişkiler nedeniyle Almanya'da uygulanan mevzuatların etkisinde kalmıştır. Sonrasında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile ilişkilerin gelişmesi 1950 sonrasında muhasebe uygulamalarının Amerikan mevzuatından etkilenmesine neden olmuştur. Fakat 1980'lerin sonlarına doğru Avrupa Birliği (AB) tam üyelik başvurusunun etkisiyle AB uygulamalarının etkisinde kalmış ve son olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları benimsenmiştir (Başpınar, 2005: 46).

Muhasebe alanında, 1972 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi küresel uygulamalara paralel olarak karşımıza çıkmıştır. Fakat 1980 sonrasında yapılan çalışmalar ekonomik sistemde daha fazla görünür olmuştur. 1981’de SPK kurulmuştur. Mali tabloları uluslararası muhasebe standartlarının sunulduğu çerçevede yayınlanmasını desteklemiştir. Türkiye’de muhasebe alanında yapılan ilk kapsamlı çalışma Maliye Bakanlığının oluşturduğu Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından yayınlanarak uygulanmaya başlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” dir. 1992 yılında yapılan bu çalışma muhasebe alanındaki önemli eksiklerin giderilmesini sağlamıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156). 1994 yılında TÜRMOB’ un katkılarıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, 1996 yılında 60 üyesi ile birlikte uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olan ulusal muhasebe standartlarını yayınlamıştır. Yayımlanan bu standartlar 1997 yılında uygulamaya geçmiştir. Fakat TMUDESK’ in yaptırım gücü olmadığı için yayınlanan standartlar kamuoyu ve meslek mensupları açısından tavsiye niteliğinden ileri gidememiştir. Bu nedenle standartların uygulanmasında pek başarı sağlanamamıştır (Zencirkıran, 2015: 68). Küreselleşme çalışmaları alanında yaşanan diğer bir gelişme ise 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’nun kurulmasıdır (Güney, 2018: 64).

Türkiye’de muhasebe sistemini şekillendiren kaynaklar ağırlıklı olarak Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) tarafından belirtilen yasa ve kurallar çerçevesinde şekillenmekteydi. Fakat TTK ve VUK’ ta yer alan hükümlerin yetersiz kalması ve genellikle vergi esaslı bir yaklaşımın benimsenmesi nedeniyle gereken ihtiyaçları tam olarak karşılayamamaktadır. Bu sebeple hem küreselleşen piyasalara uyum sağlamak hem de daha güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi elde etmek ve faydalı finansal bilgi sunmak amacıyla standardizasyon çalışmaları yapılmıştır (Güney, 2018: 64).

Küresel alanda uygulanan muhasebe standartlarıyla uyum sağlamak için 2002’de TMSK, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını benimsemiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile anlaşma yaparak Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye Muhasebe Sistemine uyumlaştırarak kabul edilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişen ve değişen sistemde küresel alanda kullanılacak tek bir standart seti kullanılması amacıyla IASB ile

entegre bir biçimde çalışmıştır. Yapılan anlaşmalar sonucunda 38 adet uluslararası muhasebe standardı ve 21 adet yorum Türkçe' ye çevrilerek Türkiye'de uygulanan Muhasebe sisteminde yeni bir dönemin başlanmasını sağlamıştır.

2005 yılının Ocak ayından itibaren borsada işlem gören şirketlerin ve konsolide finansal tablo düzenleyen şirketlerin hazırladıkları finansal tabloların IFRS ile uyumlu bir şekilde oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. 2009 yılında BDDK, SPK, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketlerinin öncesinde uyguladıkları muhasebe yöntemlerini ve kendilerine özgü faaliyetlerine son verip TMS/IFRS' leri uygulamaya başlamışlardır. 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile işletmelerin tümünün TMS/IFRS uygulaması zorunlu hale olmuştur ve bu alanda faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır (Güney, 2018: 68). Ayrıca 2011 yılında ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK' nın kurulmasıyla birlikte bu alanda yapılan standardizasyon çalışmaları, standartların oluşturulması, geliştirilmesi ve uygulanması bu kurum bünyesinde tek elden oluşturulmaya başlanmıştır. KGK kurulmadan önce yayınlanan standartlar kabul edilmiş ve sonrasında IFRS' ler Türkçe' ye çevrilerek TFRS olarak yayınlanmaya başlamıştır (Zencirkıran, 2007: 69).

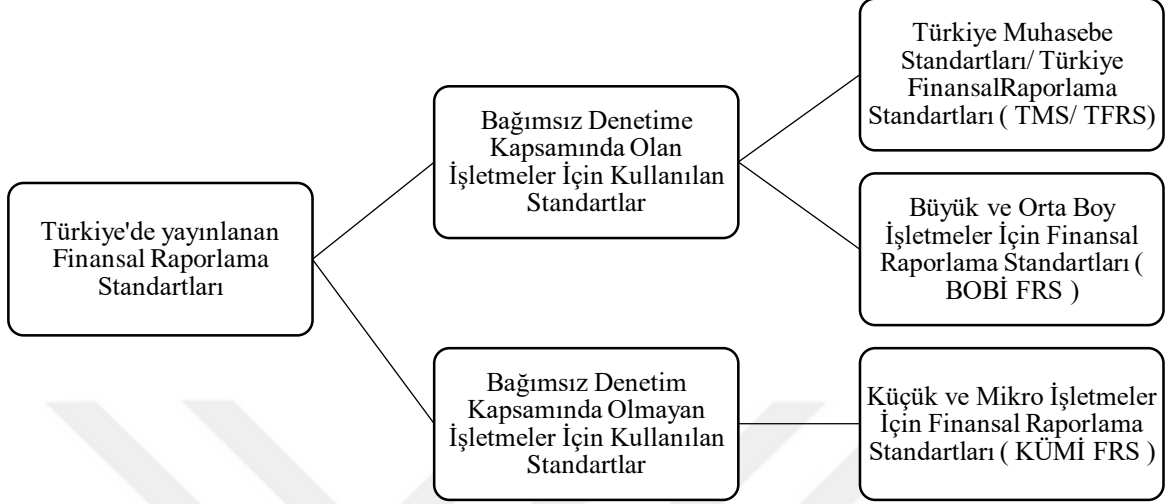
Günümüzde uluslararası alanda yayınlanan muhasebe standartları ile Türkiye'de ki standartlar arasında yapılan uyumlaştırma ve hazırlanan mali tabloların harmanizasyonu ile ilgili çalışmalar devam etmektedir. Böylece uygulamalarda yaşanacak problemler en aza indirilerek küresel alanda yapılacak girişimlerin ve çalışmaların uyumlu olması sağlanacaktır (Güney, 2018: 68).

## **1.5.TÜRKİYE'DE YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI**

Türkiye'de 2020 yılı itibariyle biri taslak aşamasında olan 3 adet finansal raporlama standardı yayınlanmıştır. Yapılan son çalışmalarla birlikte Türkiye'de geçerli olan finansal raporlama standartları Şekil 1'de belirtildiği gibidir.



**Şekil 1:** Türkiye’ de Yayınlanan Muhasebe Standartları



Kaynak: [www.kgk.com](http://www.kgk.com)

### **1.5.1. Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)**

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), bağımsız denetime tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK) kapsayan standartlardır. Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerine bağlı olan işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Bu standardı uygulaması gereken işletmeler, 06.12.2012 tarihinde yayınlanan 6362 sayılı kanunda belirtilen Sermaye Piyasası Kanununa göre Sermaye Piyasası tarafından yapılan düzenleme ve denetlemelerine bağlı şirketlerde aşağıda belirtilen hususlardan en az ikisini karşılayan,

- Aktif toplamı: 15.000.000 TL ve üzeri
- Yıllık net satış hasılatı: 20.000.000 TL ve üzeri
- Çalışan sayısı: 50 ve üzeri

5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yapılan düzenleme ve denetlemelere bağlı işletmeler, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve 4632 sayılı Bireysel emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununa göre çalışmalarını gerçekleştiren sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin, BİST’ te faaliyet gösteren, yetkili kurum ve kuruluşların, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile ilgilenen anonim şirketlerin TFRS uygulaması gerekmektedir. TMS/TFRS uygulaması zorunlu olan halka açık işletmelerin hazırladıkları bireysel ve konsolide mali tablolar 2013 yılı itibariyle bir önceki hesap dönemi ile karşılaştırmalı biçimde hazırlanması gerekmektedir (Bulmuş, 2019: 14).

KGK’ nın 2016 yılında yayınladığı istatistiklere göre, zorunlu olarak TMS uygulayan işletmelerin sayısı 1529 dur. Bu işletmelerin 1210’u SPK’nın düzenleme ve denetimine tabi olan işletmelerdir. BDDK’nın düzenleme ve denetimine tabi işletmelerin sayısı ise 184’dür. Sigortacılık kanunu ile bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi kanunu kapsamında faaliyet gösteren işletmeler 60, Borsa İstanbul (BİST) kapsamında faaliyet gösterilmesine izin verilen işletmelerin sayısı ise 75’dir. (www.kgk.com)

**Tablo 2:** Yayımlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Sayısı

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)	28
Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	16
Türkiye Muhasebe Standartları Yorumu	7
Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumu	18

Kaynak: [www.kgk.com.tr](http://www.kgk.com.tr)

### **1.5.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)**

Türkiye’ de bağımsız denetim kapsamında olan fakat TFRS uygulamayan işletmeler için KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde Büyük ve Orta Boy İşletmeleri ilgilendiren bir standart yayınlanmıştır. 2015 yılında İrlanda ve İngiltere’ de de

faaliyete geçen FRS 102 dikkate alınarak hazırlanan bu standart AB Direktifleri ile tam uyumludur. KAYİK' ler dışında olan işletmelerin, Tam Set TMS/ TFRS uygulamalarının ihtiyari olması ve TMS/ TFRS uygulamayan işletmelerin diğer bir seçenek olan MSUGT uygulaması hazırlanan finansal tablolarda ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlamaması nedeniyle yapılan çalışmalar sonucunda KGK tarafından bu eksikliği giderebilmek amacıyla BOBİ FRS yayınlanmıştır (Aracı ve Bekçi, 2019: 866).

BOBİ FRS' de FRS 102 ve AB Direktiflerine ek olarak MSUGT, VUK, UFRS' leri uygulayan diğer ülkelerdeki yerel mali raporlama çerçevelerinden ve Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Esaslar Tebliği'nden de yararlanılarak oluşturulmuştur (Karacan ve Uygun, 2018: 800). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) 2018 yılı ve sonrasındaki raporlama dönemlerinde TFRS kullanmayan KAYİK dışındaki işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır (Ergi ve Güleç, 2019: 378). BOBİ FRS 27 bölümden ve 9 ekten oluşan, uluslararası raporlama standartları ile tam uyumlu olan standartlardır.

01.01.2018 yılından sonra TFRS' yi kabul edip bu standardı uygulayan işletmeler en az iki yıl Tam Set TMS/ TFRS uygulamadan BOBİ FRS' ye geçmeleri mümkün değildir. Aynı şekilde BOBİ FRS uygulayan işletmelerde iki yıl bu standardı uyguladıktan sonra Tam Set TMS/ TFRS' ye geçebilmektedirler. Kısaca Tam Set TMS/TFRS' den BOBİ FRS' ye ve BOBİ FRS' den Tam Set TMS/TFRS' ye geçişlerde en az iki yıl arayla olması gerekmektedir. Büyük ve Orta Boy İşletmelerin TFRS uygulamaları isteklerine bağlıdır. Fakat 01.01.2018 tarihinden önce isteğe bağlı olarak TFRS uygulayan işletmeler için iki yıl koşulu aranmaz ([www.kgk.com](http://www.kgk.com)).

BOBİ FRS' de uygularken işletmelerin sahip olması gereken ölçütler aşağıda belirtildiği gibidir.

- Aktif Toplamlarının 75.000.000 TL
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 150.000.000 TL
- Ortalama Çalışan Sayısı: 250 ve üstü

Büyük işletme kapsamında değerlendirilen işletmelerin iki yıl üst üste belirtilen eşik değerlerinin altında kalması halinde büyük işletme olarak değerlendirilemezler (30128 Sayılı Resmi Gazete Md. 6, 2017).

Bağımsız denetim kapsamında olan fakat büyük işletmeler için belirtilen ölçütleri taşımayan işletmeler ise Orta Ölçekli İşletme sınıfında yer almaktadır. BOBİ FRS orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esaslı bir yaklaşım ile mali raporlarının hazırlanmasını öngörüyorken, büyük işletmeler için ek olarak bazı yükümlülüklerde sunmaktadır (Ergi ve Şener, 2019: 381).

2017 yılında yayınlanan BOBİ FRS' de yer alan büyük işletmeler ile ilgili olarak 30138 sayılı Resmi Gazete' de belirtilen BOBİ FRS' de belirtilen büyük işletmelerinin kapsamının belirtildiği 30138 sayılı Resmi Gazete yazısında bağımsız denetime tabi olan işletmeler ile ilgili yer alan ölçütler değerlendirilerek büyük boy işletmelerin kapsamı belirlenmiştir (Serçemeli ve Paça, 2019: 17).

2017 yılında TFRS uygulayan işletmeler BOBİ FRS' ye geçtikleri takdirde hazırlayacakları karşılaştırmalı mali tabloları BOBİ FRS' de belirtilen yükümlülükler doğrultusunda hazırlamaları gerekmektedir. Fakat bağımsız denetime tabi olup TFRS kullanmayan mali tablolarını MSUGT ve ilave hususlarına göre hazırlayan işletmeler ise karşılaştırmaları dönem sunumları hazırlamaları gerekmemektedir ([www.kgk.com](http://www.kgk.com)).

26.03.2018 tarihinde 2018/ 11597 sayılı Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle beraber belirtilen üç şarttan ikisini karşılayan işletmeler;

- Aktif Toplamı: 35.000.000 TL
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 70.000.000 TL ve üstü
- Çalışan Sayısı: 175 kişi ve üstü

Üst üste 2 yıl bu eşik değerlerinden ikisini aşan işletmeler bağımsız denetime tabi olmaktadır ([www.kgk.com](http://www.kgk.com)).

### **1.5.3. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS)**

KÜMİ FRS, AB Direktiflerinde bahsedildiği gibi “ilk olarak küçükleri düşün” yaklaşımıyla ele alınan bu standart FRS 105 standardı baz alınarak oluşturulan bir standart setidir. KGK’nın resmi internet sitesinden edinilen bilgiler ışığında Küçük ve Mikro İşletmeleri ilgilendiren bu standartlar 2019 yılının Temmuz ayında taslak halinde yayınlanmıştır. KGK tarafından 640 bin civarında işletmeyi kapsayacağı belirtilen bu standart seti 22 bölümden oluşmaktadır. İlk olarak 01.01.2021 yılı hesap döneminde uygulanmaya başlanacak olan ve ilk raporları 2022 yılında yayınlanacak finansal raporlardır. Öncesinde yayınlanan Tam Set TMS/TFRS ile BOBİ FRS ile oranlandığında daha az maliyetli bir şekilde hazırlanan bir finansal raporlama standardı olarak karşımıza çıkmaktadır. KÜMİ FRS, bağımsız denetime tabi olmayan işletmeleri kapsayan ve taslak aşamasında standart ile ilgili olarak 2019 yılının Eylül ayına kadar kamuoyunun görüşünün de talep edildiği bazı durumlarda bulunmaktadır. KÜMİ FRS ile ilgili diğer bilgiler ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TÜRKİYE'DEKİ YASAL MEVZUAT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Küresel alanda yaşanan gelişmeler, çokuluslu işletmelerin ortaya çıkması ve teknolojik alanda yaşanan hızlı ilerleme ile birlikte uluslararası alanda yapılan muhasebe çalışmalarında ortak bir sistem ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla yapılan çalışmalar sonunca ortaya konulan standardizasyon çalışmaları da önem kazanmıştır. Yaşanan bu gelişmelere uyum sağlamak amacıyla Türkiye'de de uzun yıllardır bu alanda çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu amaçla ilk olarak Türkiye finansal raporlama standartları yayınlamış ve uygulamaya konulmuştur. Sonrasında Büyük ve Orta Boy işletmeler için bir finansal raporlama standardı yayınlayarak küresel alanda ki harmonizasyon çalışmaları devam etmiştir. Son olarak 2019 yılının Temmuz ayında Küçük ve Mikro işletmeleri kapsayan KÜMİ FRS standardı yayınlanmıştır.

#### 2.1. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KÜMİ FRS)

Bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetim kapsamında olmayan işletmelerin güvenilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun mali tablolar hazırlaması ve bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetleme Standartları Kurumu (KGK) tarafından 12.07.2019 tarihinde Küçük ve Mikro İşletmeler için bir finansal raporlama standardı yayınlanmıştır. Henüz taslak halinde olan bu standart hazırlanırken çeşitli kişi, kurum ve kuruluşların uygulamalarında ki usul ve esaslar dikkate alınarak oluşturulmuştur. KÜMİ FRS oluşturulurken, 2013/34 No' lu AB Direktifleri, IFRS for SMEs, FRS 105 (İngiltere ve İrlanda'da mikro işletmeler için uygulanan finansal raporlama standardı), Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), 213 No' lu Vergi Usul Kanunu ve diğer ülkelerde uygulanan mali raporlama düzenlemelerinden

yararlanılarak yayınlanan taslak metin oluşturulmuştur. Bunun yanında standart hazırlanırken meslek mensuplarının, akademisyenlerinde görüşleri de alınmıştır.

KÜMİ FRS taslak metni 22 bölümden oluşmaktadır. Ayrıca standartta birde terimler sözlüğü bulunmaktadır. AB Direktiflerinde belirtilen “önce küçükleri düşün “ yaklaşımı esas alınarak oluşturulan bu standart Türkiye’de yayınlanan diğer finansal raporlama standartları olan TFRS ve BOBİ FRS ile kıyaslandığında daha az maliyetli bir yapıda oluşturulmuştur. TFRS ve BOBİ FRS uygulamalarında hazırlanması gerekli olan Nakit Akım Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu hazırlama gerekliliği olmamasıyla birlikte konsolide finansal tablo ve ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlülüklerde bulunmamaktadır. KÜMİ FRS uygulayacak olan işletmeler yalnızca,

- Finansal Durum Tablosu
- Kar/ Zarar Tablosu ve
- Dipnotlar

yayınlanması yeterli olacaktır. Hazırlanması gereken ilgili tabloların formatları da yayınlanan standart metninin ekinde yer almaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu bir yapıda hazırlanan KÜMİ FRS maliyet esaslı bir yaklaşımla hazırlanmıştır. Küçük ve Mikro işletmelerin genel olarak ihtiyaçlarını karşılayan muhasebe yaklaşımlarının tümüne bu standartta yer verilmeye çalışılmıştır.

İşletmelerin hangi finansal raporlama standardını uygulanacağına karar verilmesinde ki esas ayırım söz konusu işletmenin bağımsız denetime tabi olup olmadığı noktasında ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmeler içinde KAYİK’ liler, banka, sigorta, finansal kiralama ve borsada işlem gören işletmelerin TFRS uygulamaları bunların dışında kalan işletmelerinde ihtiyari olarak TFRS ya da BOBİ FRS uygulamaları uygun görülmüştür. Bunlar dışında bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerde ise VUK ve MSUGT da belirtilen usul ve esaslara göre işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Bu noktada KGK bağımsız denetim kapsamında olmayan ve bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için KÜMİ FRS’ yi oluşturmuştur. Bilanço esasına göre defter tutmayan işletmeler KÜMİ FRS kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Standartlarda belirtilen 2013/34 AB Direktiflerine göre oluşturulmuş işletmelerin ölçütlerinde temel alınacak ölçütlerde Tablo 3' te belirtildiği gibidir.

**Tablo 3 : AB Direktiflerine Göre İşletme Büyüklük Ölçütleri**

<b>KRİTERLER</b>	<b>BÜYÜK İŞLETME</b>	<b>ORTABOY İŞLETME</b>	<b>KÜÇÜK İŞLETME</b>	<b>MİKRO İŞLETME</b>
<b>AKTİF TOPLAM</b>	>20.000.000 Euro	<20.000.000 Euro	<4.000.000 Euro	< 350.000 Euro
<b>YILLIK NET SATIŞ HASILATI</b>	>40.000.000 Euro	<40.000.000 Euro	<8.000.000 Euro	<700.000 Euro
<b>ÇALIŞAN SAYISI</b>	>250	<250	<50	<10

Kaynak: [www.kgk.com](http://www.kgk.com)

12.07.2019 tarihinde yayınlanan bu standardın 01.01.2021 tarihinden sonraki hesap dönemlerini kapsamı ve ilk raporlarının 2022 yılında ortaya çıkması planlanmaktadır.

### **2.1.1. KÜMİ FRS Uygulamasının Sağladığı Faydalar**

Türkiye’de KÜMİ FRS’ nin kapsayacağı işletmeler günümüzde Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğine tabidir. Bu uygulamaların vergi esaslı bir yaklaşım sergilemesi günümüzde ihtiyaca tam olarak cevap verememesi, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sayılamaması nedeniyle bir takım sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunları ortadan kaldırmak UFRS’ ler ile uyumlu, faydalı finansal bilgi sağlayan mali tablolar hazırlamak amacıyla bu standartlar hazırlanmıştır.



KÜMİ FRS uygulamasının sağlayacağı faydalar;

- Türkiye’de sayıları çok fazla olan Küçük ve Mikro işletme kapsamına yer alan birçok yapının karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun finansal tablo oluşturulması sağlanacaktır.
- Yatırımcılar, borç verenler gibi finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu gerçeğe uygun ve ihtiyaçları karşılayan finansal tabloların oluşturulması ile birlikte işletmelerin kredi ve fon sağlama aşamasında yaşayacakları problemler önemli ölçüde giderilecektir.
- Uygulanan muhasebe sistemindeki vergi temelli yaklaşım yerini bilgi temelli bir muhasebe anlayışına bırakmasıyla birlikte bu standart kapsamındaki işletmeler verecekleri kararlarda kaynak dağılımlarının daha etkin ve verimli kullanılmasına olanak sağlayacaktır.
- Mali tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca cevap verebilmesi ve gerçeğe uygun bir sunumla hazırlanmış olması yöneticiler tarafından işletmelerin yapısını daha doğru biçimde değerlendirerek işletme açısından daha rasyonel ve olumlu kararlar alınmasını sağlayacaktır. Böylece söz konusu işletmelerin kurumsal yapıları güçlenerek daha uzun vadeli geniş kapsamlı ortaklık yapılarının oluşmasının önü açılacaktır.

### **2.1.2. KÜMİ FRS Uygulamasında Karşılaşılabilecek Temel Zorluklar**

KGK tarafından yapılan açıklamada KÜMİ FRS uygulamasına geçişte karşılaşılabilecek bazı temel zorluklarında olabileceğine değinilmiştir. Karşılaşılması muhtemel temel zorluklar,

- Vergi temelli yaklaşımın değiştirilmesiyle birlikte bu finansal raporlama çerçevesinde daha faydalı finansal bilginin gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilginin ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Fakat bu geçiş aşamasında bazı zorlukların ortaya çıkabileceği düşünülmektedir.

- Söz konusu işletmelerin bağımsız denetime tabi olmamaları nedeni ile başlangıçta, hazırlayacakları finansal tabloların denetiminde ve kontrolünde yaşanabilecek zorluklar,
- Yeni sistemin uygulanmasının getireceği maliyetler,
- KÜMİ FRS' de belirtilen hükümlerin küçük işletmeler ve mikro işletmeler için ayrıştırılıp ayrıştırılmaması konusu
- Dipnotların kapsamında bazı sorunların ve zorlukların yaşanması,
- Borçlanma maliyetlerinin mali tablolara alınması

KÜMİ FRS' de ilk etapta yaşanabilecek temel zorluklar olduğu düşünülmektedir.

### **2.1.3. KÜMİ FRS Uygulamalarında Kamuoyunun Görüşüne Açılan Konular**

KÜMİ FRS kapsamında KGK' nın yaptığı çalışmalar neticesinde tereddütte kalınan bazı konular ortaya çıkmış ve konular kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Kamuoyunun görüşüne sunulan beş önemli husus KGK' nın sitesinde yayınlanmış 16.09.2019 tarihine kadar görüşler alınmıştır. Görüş talep edilen konular:

- Alacakların ve borçların sonraki ölçümlerinde taslak metninde tüm alacak ve borçlarda reeskont hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Fakat bu durum dört alternatif seçenek şeklinde görüşe açılmıştır. Bu seçenekler:
  1. Taslak metninde belirtildiği gibi her raporlama dönemi sonunda işletmenin alacaklarının ve borçları için reeskont işlemlerinin uygulanması gerektiği
  2. Alacakların ve borçlarının yapılan ilk ölçüm ve sonraki ölçümlerinin itibari değeri üzerinden işlemlerin gerçekleştirilmesi
  3. Diğer bir seçenek olarak alacakların veya borçların ilk kayda alındıkları tarih ile tahsil ya da ödeme işlemlerinin yapılacağı süre eğer bir hesap döneminden fazla ise alacakların ve borçların itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmesi,

4. Alacakların ve borçların kayda alındığı tarih ile tahsil edildiği veya ödendiği tarih arasındaki sürenin bir yıldan uzun olması halinde vade farkının ayrıştırılması gerektiği ve ortaya çıkan faiz giderinin hesaplanmasında ise basit faiz yöntemi uygulanması gerektiği
- Görüş talep edilen ikinci husus ise vade farkı ayrıştırılması konusudur. Taslak metninde Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların, hasılat ve stokların ölçülmesinde ödenen ya da ödenmesi öngörülen tutarın dikkate alınması gerektiği belirtilerek vade farkı ayrıştırılmayacağı belirtilmiştir. Bu konuda KGK kamuoyunun görüşüne açtığı üç seçenek bulunmaktadır.
    1. Taslak metinde de belirtildiği gibi vade farkının ayrıştırılmaması seçeneği,
    2. Bir yıldan uzun süreli işlemlerde vade farklarının ayrıştırılması ve bununla birlikte basit faiz hesaplanarak faiz giderlerinin ayrıştırılması
    3. Bir yıldan uzun süreli işlemlerde vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderlerinin hesaplanmasında etkin faiz hesaplanması bu hususta belirtilen seçenekler arasındadır.
  - KÜMİ FRS' de kamuoyunun görüşüne açılan bir diğer bir konuda borçlanma maliyetleridir. Yayınlanan taslak metinde borçlanma maliyetlerinin meydana geldikleri dönemde hazırlanan Gelir Tablosunun ilgili kaleminin kar ya da zararına yansıtılması gerektiği yönündedir. Burada görüşe açılan husus ise borçlanma maliyetleri maliyete mi dahil edilmesi gerektiği ya da kar veya zarara mı yansıtılması gerektiği yönündedir. Bu madde de borçlanma maliyetlerinin finansal tablolara alınması hususunda uygun olacağı düşünülen seçenekler aşağıda belirtildiği gibidir.
    1. Borçlanma maliyetlerinin Kar/ Zarar Tablosunda ilgili kalemin karına veya zararına yansıtılması,
    2. Bir yıldan uzun daha uzun bir süreyi kapsayan stokların üretimi, inşası veya oluşumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin söz konusu varlığın maliyetine eklenmesi,
    3. Bu standardın uygulanmasında yararlanılan kaynaklardan da biri olan 213 No' lu VUK hükümlerinde belirtilen; "238 No' lu Vergi Usul

Kanunu Genel Tebliği'ne göre, işletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan ya da kredi kuruluşlarından sağladıkları krediler sonucunda ortaya çıkan komisyonlar ve faiz giderleri için dönem sonunda pay vermeleri gerekmemeyle birlikte bu durumda ortaya çıkan ödemelerinde istenildiği takdirde direkt olarak gider kaydedilebilir ya da stokta bulunan emtiya isabet eden kısım maliyete ilave edilebilmektedir. 163 No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de, eğer maddi duran varlık yabancı kaynak ile elde edilmişse bu kaynaklar ile ilgili olarak oluşan kur farkı ve faiz giderleri dönem sonuna kadar maliyet bedeline intikal ettirilir. Yapılan tercihlerin iki yıl aynı kalması şartı ile işletmeler istedikleri takdirde dönem sonunda ortaya çıkan kur farkı ve finansman giderleri maliyet bedeline dahil edilebilir veya doğrudan gider olarak yazılabilir.” durumlara uygun olarak bir düzenleme yapılabilir.

- Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) giderlerinin muhasebeleştirilmesi de görüş talep edilen diğer bir konudur. Yine taslakta belirtildiği şekilde oluştukları dönem içerisinde gider olarak kar veya zarara yansıtılarak finansal tablolara alınacağı belirtilmiştir. Sunulan seçeneklerde ise;
  1. Taslak metinde belirtildiği gibi Ar-Ge giderleri oluştukları dönemde gider olarak kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilmesi,
  2. Araştırma harcamalarının muhasebeleştirilmesinde kar veya zarara yazılarak, geliştirme giderlerinin belirli ölçütleri sağlaması durumunda ise maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmesi gerektiği
  3. Yapılan Ar-Ge çalışmaları sonunda eğer bir maddi olmayan duran varlık ortaya çıkarsa yapılan harcamaların aktifleştirilmesi, maddi olmayan duran varlık ortaya çıkmazsa ise bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan giderlerin ise kar ya da zarara yansıtılarak muhasebeleştirilmesi seçeneği görüş talep edilen hususlar arasında yer almaktadır.
- Varlıklarda Değer Düşüklüğü konusunda da KÜMİ FRS de işletmelere ek maliyet oluşturulmaması açısından varlığın defter değeri ile satış maliyetleri indirilen gerçeğe uygun değerini karşılaştırıp değer düşüklüğünün olup olmadığının değerlendirilmesi taslak metinde yer

almaktadır. Bu konu ile ilgili olarak sunulan seçenekler aşağıda belirtildiği gibidir.

1. Varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin karşılaştırılması,
2. Varlığın defter değeriyle geri kazanılabilir tutarının karşılaştırılması seçenekleri görüş talep edilen hususlar arasında yer almaktadır.

Görüşe açılan konuların gerekli düzenlemelerin yapılması ile birlikte KÜMİ FRS son halini alarak uygulanacaktır.

## 2.2.KÜMİ FRS BÖLÜMLERİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

### 2.2.1. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS Bölüm Karşılaştırmaları

KÜMİ FRS’ de yer alan bölümlerin BOBİ FRS VE TFRS’ de karşılık geldiği bölümlerin karşılaştırılması Tablo 4’ te belirtildiği gibidir.

**Tablo 4:** Finansal Raporlama Standartlarının Bölümlere Göre Karşılaştırılması

KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS
<b>Bölüm 1</b> Kavramlar ve Genel İlkeler	<b>Bölüm 1</b> Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
<b>Bölüm 2</b> Finansal Tabloların Sunumu	<b>Bölüm 1</b> Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu
<b>Bölüm 3</b> Finansal Durum Tablosu	<b>Bölüm 1</b> Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu
<b>Bölüm 4</b> Kar veya Zarar Tablosu	<b>Bölüm 1</b> Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu
<b>Bölüm 5</b> Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	<b>Bölüm 3</b> Muhasebe Politikaları Tahminler ve Yanlışlıklar	<b>TMS 8</b> Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

<b>Bölüm 6</b> Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<b>Bölüm 4</b> Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<b>TMS 10</b> Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
<b>Bölüm 7</b> Hasılat	<b>Bölüm 5</b> Hasılat	<b>TMS 18</b> Hasılat
<b>Bölüm 8</b> Stoklar	<b>Bölüm 6</b> Stoklar	<b>TMS 2</b> Stoklar
<b>Bölüm 9</b> Tarımsal Faaliyetler	<b>Bölüm 7</b> Tarımsal Faaliyetler	<b>TMS 41</b> Tarımsal Faaliyetler
<b>Bölüm 10</b> Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	<b>Bölüm 9</b> Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	<b>TFRS 9</b> Finansal Araçlar <b>TMS 32</b> Finansal Araçlar Sunum
<b>Bölüm 11</b> Maddi Duran Varlıklar	<b>Bölüm 12</b> Maddi Duran Varlıklar	<b>TMS 16</b> Maddi Duran Varlıklar
<b>Bölüm 12</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>Bölüm 14</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>TMS 38</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<b>Bölüm 13</b> Kiralamalar	<b>Bölüm 15</b> Kiralamalar	<b>TFRS 16</b> Kiralamalar
<b>Bölüm 14</b> Devlet Teşvikleri	<b>Bölüm 16</b> Devlet Teşvikleri	<b>TMS 20</b> Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
<b>Bölüm 15</b> Borçlanma Maliyetleri	<b>Bölüm 17</b> Borçlanma Maliyetleri	<b>TMS 23</b> Borçlanma Maliyetleri
<b>Bölüm 16</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<b>Bölüm 18</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<b>TMS 36</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü
<b>Bölüm 17</b> Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	<b>Bölüm 19</b> Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Karşılıklar	<b>TMS 37</b> Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
<b>Bölüm 18</b> Yabancı Para Çevrim İşlemleri	<b>Bölüm 20</b> Yabancı Para Çevrim İşlemleri	<b>TMS 21</b> Kur Değişiminin Etkileri
<b>Bölüm 19</b> İşletme Birleşmeleri	<b>Bölüm 21</b> İş Birleşmeleri	<b>TFRS 3</b> İşletme Birleşmeleri

<b>Bölüm 20</b> Gelir Üzerinden Vergiler	<b>Bölüm 23</b> Gelir Alınan	<b>TMS 12</b> Gelir Vergileri
<b>Bölüm 21</b> Dipnotlar	<b>Bölüm 26</b> Dipnotlar	<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu bölümünde Dipnotlar ile ilgili gerekli açıklamalar belirtilmiştir.
<b>Bölüm 22</b> Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş	<b>Bölüm 27</b> Geçiş Hükümleri	<b>TFRS 1</b> Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Küçük ve mikro işletmelerde yapılacak işlemler için KÜMİ FRS' de ilgili madde veya bölümün bulunmaması halinde işlemler ihtiyaç duyduklarında BOBİ FRS'den de yararlanabilecektir. Bu karşılaştırmanın yanında BOBİ FRS ve TMS/ TFRS' de yer alan fakat KÜMİ FRS'de yer almayan bölümlerde bulunmaktadır. Tabloda yalnızca KÜMİ FRS' de ki bölümlerin Türkiye'de yürürlükte olan diğer finansal raporlama standartlarında karşılık gelen bölümleri belirtilmiştir. Bunun dışında KÜMİ FRS' de yer almayan fakat BOBİ FRS ve TMS/ TFRS' de ortak bulunan,

- **BOBİ FRS Bölüm 2:** Nakit Akış Tablosu – TMS 7 Nakit Akış Tabloları
- **BOBİ FRS Bölüm 8:** Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi – **TFRS 6:** Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
- **BOBİ FRS Bölüm 10:** İştiraklerdeki Yatırımlar - **TMS 28:** İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
- **BOBİ FRS Bölüm 11:** Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar – **TFRS 11:** Müşterek Anlaşmalar
- **BOBİ FRS Bölüm 13– TMS 40:** Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- **BOBİ FRS Bölüm 22 – TFRS 10:** Konsolide Finansal Tablolar
- **BOBİ FRS Bölüm 24 – TMS 34:** Ara Dönem Finansal Raporlama
- **BOBİ FRS Bölüm 25 – TMS 29:** Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

bölümler ise yukarıda belirtildiği gibidir. Ayrıca yalnızca TMS / TFRS' de bulunan ve BOBİ FRS' de de karşılığı olmayan bölümler ise,

- **TFRS 2:** Hisse Bazlı Ödemeler
- **TFRS 4:** Sigorta Sözleşmeleri
- **TFRS 5:** Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- **TFRS 8:** Faaliyet Bölümleri
- **TFRS 12:** Diğer İşletmelerdeki Paylara Ait İlişkin Açıklamalar
- **TFRS 13:** Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- **TFRS 14:** Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
- **TMS 19:** Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- **TMS 24:** İlişkili Taraf Açıklamaları
- **TMS 26:** Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- **TMS 27:** Bireysel Finansal Tablolar
- **TMS 33:** Hisse Başına Kazanç

standartları ise yalnızca Türkiye Finansal Raporlama standartlarında yer alan bölümler arasında yer almaktadır.

## **2.2. KÜMİ FRS Bölümleri İncelenmesi Yasal Mevzuat ve BOBİ FRS, TMS/TFRS ile Karşılaştırılması**

### **2.2.1. KÜMİ FRS Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar**

KÜMİ FRS' de Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler, Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu, Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 4 Kar veya Zarar Tablosu bu kısımda beraber değerlendirilecektir. Bu standardın ilk Bölümünde Kavramlar ve Genel İlkeler ile ilgili bilgiler verilmektedir. Finansal Durum Tablosu (bilanço) ve Kar veya Zarar Tablosunda yer alan kavramlar ile ilgili açıklamalarla birlikte gerekli ölçütlerde açıklanmıştır. İşletmenin finansal durum ve finansal performansını mali tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun olarak sunulması ve yapılan işlemlerin finansal tablolarda nasıl gösterilmesi gerektiği ve ölçüm esasları ile ilgili kavramlar ve ilkeler hakkında bilgi sunmaktadır. İlk bölüm BOBİ FRS ile



karşılaştırıldığında iki standart arasında bir farklılık olmadığı görülmektedir. Aynı şekilde TFRS ile karşılaştırıldığında da standartta yer verilen tanımlar genel olarak TFRS ile uyumlu olduğu görülmektedir. Fakat mali raporlara alma ölçütleri incelendiğinde KÜMİ FRS’de belirtilen durumlar daha sade ve anlaşılır olabilmesi amacıyla TMS/TFRS’ nin 2005 sürümüne benzediği görülmektedir. Ölçüm esasları incelendiğinde de ise TFRS setinde tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer kullanım değeri ve cari maliyet yer alırken KÜMİ FRS de daha önce de belirtildiği gibi maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değer ile ilgili tanımlara yer verilmiştir. (Gökçen, Öztürk, Gülenç, 2019: 420). Yasal mevzuatta mali tablo kalemleri ile ilgili ölçüm ve değerlendirme işlemleri yapılırken maliyet esaslı bir yaklaşım ile yapılması gerektiği belirtilmektedir (Aracı, Bekçi, 2019: 880).

Finansal durum tablosunda bir varlığın ya da yükümlülüğün gelecekteki işlemlerde, işletmeye giriş ve çıkışlarda sağlanan ekonomik yararın muhtemel olmasının yanında ortaya çıkan maliyetin veya değer in güvenilir olarak ölçülmesi halinde finansal tablolara alınabilir. Bazı kalemlerin varlık veya yükümlülük tanımlarına uysa dahi belirtilen ölçütleri karşılamaması durumunda bilançoda varlık veya yükümlülük olarak değerlendirilemez. Bu durum gelir tablosu içinde geçerlidir. Fakat varlığın, yükümlülüğün, gelir veya gider kalemlerinin sonraki dönemlerde ölçütleri karşılamaması durumunda finansal tablolara alınabilir.

KÜMİ FRS’ de ölçüme ilişkin olarak ise finansal durum tablosunda yer alan varlık ve yükümlülüklerin ilk defa kayda alındığında maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Standartta belirtilen temel ölçüm esasları ise, maliyet bedeli gerçeğe uygun değer ve itibari değer olarak belirlenmiştir.

KÜMİ FRS de karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar, her biri en az iki raporlama dönemini kapsayacak şekilde sunulur. İlk uygulamada ise karşılaştırma şartı aranmaz.

Yasal mevzuata ve standartlara göre hazırlanması gereken finansal tablolar özetle Tablo 5’te sunulmuştur.

**Tablo 5:** Finansal Raporlama Standartlarının ve MSUGT/VUK' un Hazırlanan Finansal Tablolara Göre Karşılaştırılması

MSUGT / VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<b>Temel Finansal Tablolar</b> - Bilanço -Gelir Tablosu	-Finansal Durum Tablosu -Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu -Özkaynak Değişim Tablosu -Nakit Akış Tablosu -Dipnotlar	-Finansal Durum Tablosu -Kar veya Zarar Tablosu -Nakit Akış Tablosu -Özkaynak Değişim Tablosu -Dipnotlar	-Finansal Durum Tablosu -Kar veya Zarar Tablosu -Dipnotlar
<b>Ek Finansal Tablolar</b> -Satışların Maliyeti Tablosu -Fon Akım Tabloları -Nakit Akım Tablosu -Kar Dağıtım Tablosu -Özkaynak Değişim Tablosu	-Nakit Akış Tablosu -Dipnotlar	-Nakit Akış Tablosu -Özkaynak Değişim Tablosu -Dipnotlar	

**Kaynak:** KGK KÜMİ FRS Sunumu, 2019

Standardın ikinci bölümünde ise finansal tabloların sunuluşunda gerekli bilgiler ve özellikleri, finansal raporlamanın genel ilkeleri ve genel hükümleri hakkında bilgi verilmektedir. Bu standarda göre hazırlanması gereken finansal tablolar Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu ve Dipnotlar olarak belirtilmiştir (Bölüm 2, md. 2.3). Hazırlanan finansal tabloların standartta belirtilen hükümlere uygun olarak oluşturulması, açık ve anlaşılır bir şekilde oluşturulması gerekmektedir. Bu standarda göre sunulan finansal tablolarda sunulan bilgiler ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunum özelliklerini sağlaması gerekmektedir (Bölüm 2, md. 2.14). Bu özellikler BOBİ FRS ve TFRS ile karşılaştırıldığında da önemli görülen unsurlardır ve bu standartlar arasında bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Ayrıca finansal tablolar sunum esası bakımından incelendiğinde ise bu standart setinde tıpkı BOBİ FRS'de olduğu gibi fonksiyon esasına göre sunumun benimsendiği görülmektedir. MSUGT/ VUK ve TFRS de ise fonksiyon esasına veya çeşit esasına göre sunum yapılabilmektedir (Gökçen, Öztürk, Gülenç, 2019: 420).

KÜMİ FRS standardına göre belirtilen finansal raporlama ilkeleri ise, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup (netleştirme) yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve tutarlılık olarak belirlenmiştir. Bu hususlar yasal mevzuat ile ve diğer standartlarla karşılaştırıldığında bazı farklılıkların olduğu görülmektedir.

Finansal raporlamanın genel ilkeleri KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS ve MSUGT/VUK açısından karşılaştırılması Tablo 6’da gösterilmektedir.

**Tablo 6:** Finansal Raporlama Standartlarının ve MSUGT/VUK’ un Finansal Raporlama İlkelerine Göre Karşılaştırılması

MSUGT/ VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
-Sosyal Sorumluluk Kavramı -Kişilik Kavramı -İşletmenin Sürekliliği -Dönemsellik -Parayla Ölçme -Maliyet Esası -Tarafsızlık ve Belgelendirme -Tutarlılık -Tam Açıklama Kavramı -İhtiyatlılık -Önemlilik -Özün Önceliği	-Gerçeğe Uygun Sunum -İşletmenin Sürekliliği -Tahakkuk Esası -Önemlilik ve Birleştirme -Netleştirme -Raporlamanın Sıklığı -Karşılaştırmalı Bilgi -Tutarlılık	-İşletmenin Sürekliliği -Tahakkuk Esası -İhtiyatlılık -Önemlilik -Mahsup (Netleştirme) Yasağı -Raporlamanın Sıklığı -Tutarlılık -Karşılaştırmalı Bilgi	BOBİ FRS ile uyumlu bir şekilde hazırlanmıştır.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS açısından bu noktada bir farklılık görülmemektedir. TFRS açısından bakıldığında ise ihtiyatlılık ilkesinin KÜMİ FRS ve BOBİ FRS de ele alındığı fakat TFRS de bulunmadığı görülmektedir. MSUGT/ VUK ile olan birden fazla farklılığın olduğu görülmektedir. KÜMİ FRS de yer alan önemlilik ilkesinde, özellikler finansal tabloda diğer ifadesi içeren hesaplarda ya da finansal tablo kalemlerinde ana hesabın %20’sini aşması durumunda ya da aktif toplamının %5 lik kısmına ulaşması durumunda ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.

KÜMİ FRS Bölüm 3, finansal durum tablosunun hazırlanmasında ve sunulmasında uyulması gereken durumlar hakkında bilgi verilmektedir. Standartta örnek olması amacı ile bir finansal durum tablosu eki de üçüncü bölüm sonunda yer almaktadır. KÜMÜ FRS de, BOBİ FRS’de kullanılan bilanço formatı kullanılmıştır.

KÜMİ FRS de Bölüm 4, Kar veya Zara Tablosunun hazırlanmasında ve sunulmasında sahip olması gereken özellikleri, uyulması gereken kurallar hakkında bilgi verilmektedir. Standartta herhangi bir gelir veya gider kaleminin bu mali tabloda veya dipnotlarda “ olağandışı kalem” olarak sunulamayacağı da belirtilmiştir. Ayrıca KÜMİ FRS de kapsamlı gelir tablosu da sunulmamaktadır. Finansal Durum Tablosunda belirtildiği gibi örnek bir Kar veya Zarar Tablosu eki de standartta bulunmamaktadır.

### **2.2.2. KÜMİ FRS Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar**

Standardın bu bölümünde, mali tablolar hazırlanırken uygulanan muhasebe politikalarının belirlenmesi, muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ve geçmiş dönemlerde meydana gelen hatalarla ilgili yapılan düzeltmeler hakkında usul ve esaslar belirtilmektedir.

Muhasebe politikası uygulanırken standartta belirtilen bir politika varsa bu muhasebe politikasının uygulanması gerektiği, politika belirlenmesinde seçim imkanı sunulması durumunda ise işletme gerçeğe uygun sunum özelliğini dikkate alarak kendi için en uygun politikayı belirlemesi gerekmektedir (Bölüm 5, Md. 3). Ayrıca KÜMİ FRS de herhangi bir işlem veya olay için belirlenen bir muhasebe politikasının olmaması durumunda, aksaklıkları engellemek amacıyla işletme BOBİ FRS de yer alan hükümleri dikkate alabileceği belirtilmiştir (Bölüm 5, Md.4).

KÜMİ FRS ye göre işletmelerin muhasebe politikalarında bir değişikliğe gitmeleri durumunda, yapılan politika değişikliğinin geriye dönük olarak uygulanması gerekmektedir (Bölüm 5, Md. 7). Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ise ileriye yönelik olarak mali tablolara yansıtılır (Bölüm 5, Md. 16). Geçmiş dönem hataları da geriye dönük düzeltilerek, yanlışlığın ortaya çıktığı dönemin kar veya zararında gösterilemeyeceği de standartta belirtilmektedir ( Bölüm 5, Md. 20).

KÜMİ FRS nin bu bölümü açısından değerlendirildiğinde BOBİ FRS Bölüm 3 ve TMS 8 de yer alan hükümler ile genel olarak bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Fakat MSUGT/ VUK ile muhasebe politikaları, tahminler ve geçmiş dönem hataları ile ilgili uygulamalarda bazı farklılıklar bulunmaktadır (Doğan, 2018; 119). Bu farklılıklar ve karşılaştırmalar Tablo 7’de belirtilmektedir.

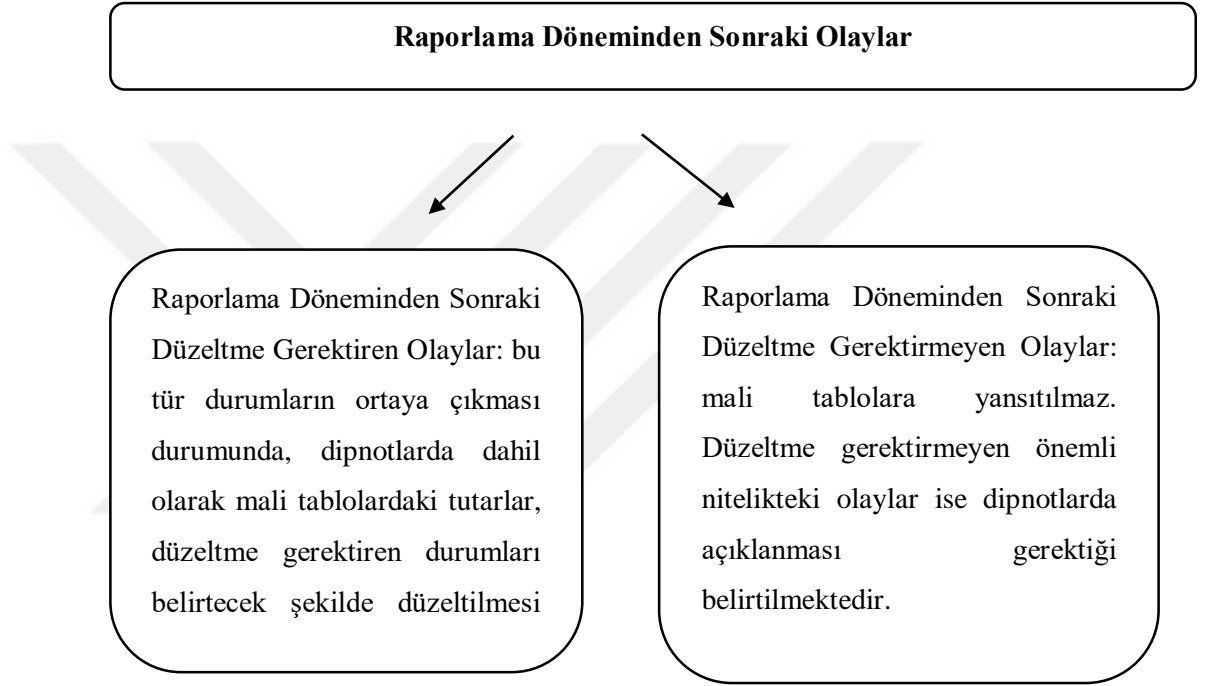
**Tablo 7:** Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar Karşılaştırma

	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>KÜMİ FRS</b>
<b>Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler</b>	Mali politikalarda, önemli ölçüde etkileyen veya etkileyebilecek bir değişiklik yapılırsa bunun finansal tablolara etkisinin gösterilmesi gerekir.	KÜMİ FRS ile uyumludur.	KÜMİ FRS ile uyumludur.	Politika değişikliği geriye dönük uygulanır.
<b>Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler</b>	İşletmenin kar oranını önemli ölçüde etkilemesi halinde değişiklikler ile ilgili bilgiler ve bunların parasal etkileri açıklanmalıdır.	KÜMİ FRS ile uyumludur	KÜMİ FRS ile uyumludur	Tahminlerde yapılan değişiklikler ileriye yönelik olarak uygulanır.
<b>Geçmiş Dönem Hataları</b>	Muhasebe kayıt ve tekniğine uygun uygun bir şekilde yapılması gerekir.	KÜMİ FRS ile uyumludur.	KÜMİ FRS ile uyumludur.	Geçmiş dönem hatalarında geriye dönük düzeltme yapılır.

### 2.2.3. KÜMİ FRS Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile mali tabloların mali tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı zaman aralığında işletme adına ortaya çıkan olumlu veya olumsuz durumlardır.

**Şekil 2:** Raporlama Döneminden Sonra Gerçekleşen Olaylar



Kaynak: KÜMİ FRS Bölüm: 6 Md.: 4, 7.

Standardın bu bölümü incelendiğinde BOBİ FRS Bölüm 4 ve TMS 10 arasında önemli farkların bulunmadığı genel olarak uyumlu oldukları görülmektedir. MSUGT ile karşılaştırıldığında ise, bilanço tarihinin ardından ortaya çıkan ve açıklanması gereken olayların bilanço dipnotlarında belirtilmesi uygun görülmüştür.

### 2.2.4. KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat

Standardın bu bölümünde hasılat ile ilgili muhasebe ilkeleri, mali tablolara alınması ve ölçülmesi ile ilgili düzenlemeler belirtilmektedir. Hasılat bölümünde ilk olarak hasılatın mali tablolara alınması için mal satışı, hizmet, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri, işletmenin sahip olduğu ve başkaları tarafından kullanılması

sonucu elde edilen faiz, isim hakkı ve kar payı gibi işlemler ve olaylar sonucu elde edilir.

Standarda göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmıştır. Hasılat ölçülürken taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontosunun düşülmesinin ardından vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen ya da edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür (Bölüm 7. Md. 5). İşletmenin sadece kendi için sağladığı brüt ekonomik fayda hasılat olarak mali tablolarda yer alırken üçüncü taraflar adına tahsili gerçekleşen tutarlar hasılat içerisinde yer almamaktadır (Bölüm 7. Md.6).

Hasılat bölümünde ele alınan bir diğer konu ise mal satışlarıdır. Mal satışı sonucu ortaya çıkan hasılat tutarının mali tablolara alınabilmesi için;” önemli olan risklerin ve getirilerin alıcıya devredilmesi, satışı gerçekleşen mal üzerinde kontrolün sürdürülmemesi, hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi, işletme açısından oluşan ekonomik faydanın elde edilmesinin muhtemel olması ve ortaya çıkan maliyetlerinde güvenilir olarak ölçülmesi” ölçütlerinin tümünün sağlanması durumunda finansal tablolara alınır (Bölüm 7. Md. 11-13).

Hizmet sunumu belirtilen finansal tablolara alma ölçütleri ile mal satışında belirtilen ölçütler benzerdir. Hizmet sunumunda hasılat, dönem sonunda tamamlanma yüzdesi yöntemiyle belirlenen tutar dikkate alınarak mali tablolara yansıtılır (Bölüm 7. Md. 11-14). Bu bölümde yer alan inşa sözleşmelerinde de hizmet sunumunda belirtildiği gibi raporlama dönemi sonunda tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hesaplanır. Kar veya zarara yansıtılır (Bölüm 7. Md.19).

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, finansal tablolara alınacak, kar veya zarara yansıtılacak olan hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde tamamlanma düzeyinin dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi hesaplanırken kayda alınan toplam hasılat tutarı Şekil 3’ te belirtildiği gibi hesaplanmaktadır (BOBİ FRS Sunum Bölüm 7).

**Şekil 3: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Hasılat Tutarının Hesaplanması**

$$\text{Katlanılan Maliyet} / \text{Tahmini Toplam Maliyet} = \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$



$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Toplam Hasılat} = \text{Kayda Alınacak Olan Toplam Hasılat Tutarı}$$

Faiz, isim hakkı ve kar payı gelirleri ise başkaları tarafından işletme varlıklarının kullanımı sonucunda oluşur. Faiz gelirleri finansal tablolara yansıtılırken Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar’ da açıklanan şekilde hesaplanarak mali tablolara yansıtılmalıdır. İsim hakları gelirleri finansal tablolara alınırken tahakkuk esasına göre yansıtılır. Kar payları ise tahsil etme hakkının ortaya çıkması ile birlikte mali tablolara yansıtılması gerekmektedir (Bölüm 7. Md.32-37).

KÜMİ FRS de yer alan bu hükümler BOBİ FRS, TFRS ve MSUGT/ VUK arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Genel olarak uyumlu olan BOBİ ile KÜMİ arasında en belirgin fark vade farkı ayrıştırılmasında ortaya çıkmaktadır. Bu konu KÜMİ FRS nin taslak metninde yukarıda belirtildiği gibi vade farkının ayrıştırılmayacağı şeklinde yer almaktadır. Fakat görüşe açılan konular arasında yer almaktadır. Görüşlerin değerlendirilmesi sonucu nihai şekline ulaşacaktır. Bu bölümde diğer standart setleri ve yasal mevzuat ile ilgili farklılıklar Tablo 8’deki gibidir.

**Tablo 8: Bölüm 7 Hasılat Karşılaştırması**

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>Hasılatın ölçülmesi ve finansal tablolara alınması</b>	Faydaların güvenilir şekilde ölçülmesi, Elde edilmesi muhtemel ekonomik fayda	Genel olarak KÜMİ FRS ile uyumludur.	Belirli bir zamanda veya zamana yayılmış bir şekilde edim yükümlülüğün yerine getirilmesi	Mal teslimi veya hizmet ifası



<b>Vade Farkı</b>	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Bir yıl veya daha kısa sürede vade farkı ayrıştırılmaz. Bir yıldan uzun sürede hasılat bedelinin tahsil edilmesi durumunda vade farkı ayrıştırılarak peşin bedel üzerinden ölçülmektedir. (BOBİ Bölüm 5.9). Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı sonucunda ortaya çıkan tutar faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde n Hasılat bölümünde tüm vade farkları ayrıştırılır. Uygulama kolaylığı açısından vade 1 yıl veya daha az süreli durumlar için önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapılması zorunluluğu yoktur.	KÜMİ FRS ile uyumlu olarak vade farkı ayrıştırılmaz.
<b>İnşa Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Ölçümü ve Finansal Tablolara Yansıtılması</b>	Raporlama dönemi sonunda işlemin hasılatın ve maliyetlerin tamamlanma düzeyine göre kar veya zarara yansıtılır.	Genel olarak KÜMİ FRS ile uyumludur.	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılara muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.	Tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılarak inşa bitiminde hasılatın muhasebeleştirilmesi gerekir.

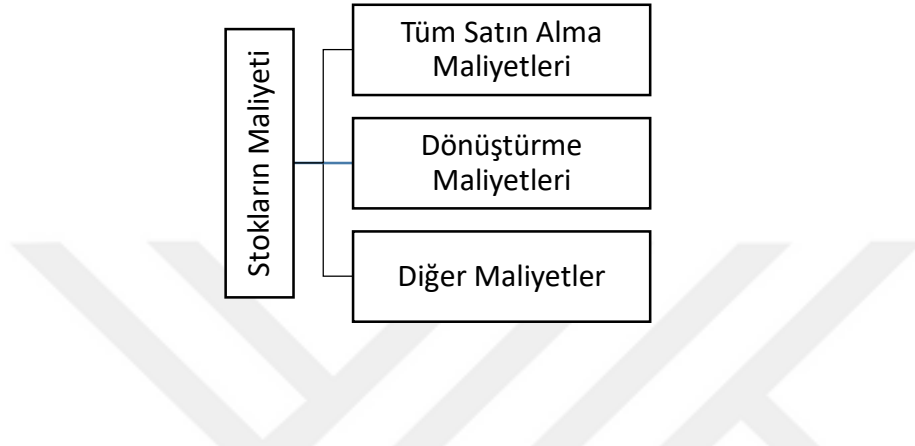
Kaynak: KGK KÜMİ FRS Sunumu, 2019

### 2.2.5. KÜMİ FRS Bölüm 8 Stoklar

Bu bölümde stokların nitelikleri, ölçümü, hesaplanma yöntemleri, stok maliyetlerinin belirlenmesi ve değer düşüklüğü ile konuları ile ilgili muhasebe ilkeleri belirtilmektedir. Stoklar, bir işletmenin olağan faaliyetleri sırasında satılmak üzere elde tutulan veya üretilmekte olan varlıklar ile üretim için ya da hizmet sunumunda kullanılması amacıyla elde bulunan hammadde ve malzeme niteliklerinden birini karşılayan varlıklardır. Stoklar KÜMİ FRS' ye göre maliyet bedeli üzerinden

ölçülmektedir. Bu durum yasal mevzuat ile uyumlu olduğu görülürken BOBİ FRS ve TFRS setlerinde bu durumun farklı olduğu görülmektedir (Bölüm 8. Md. 2- 4). Stokların maliyetinin içeriği Şekil 4’te belirtildiği gibidir.

**Şekil 4:** Stok Maliyetlerini Oluşturan Unsurlar



Bu standart kapsamında stoklar ile ilgili alımlarda süreye bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmamakta ve ödenen ya da ödenmesi beklenen tutar nakit tutar üzerinden ölçüm yapılması gerekmektedir. Taslak metinde bu şekilde belirtilen vade farkı konusu da görüşe açılan konular arasında yer almakta ve ilerleyen dönemlerde nihai halini alması beklenmektedir. Borçlanma maliyetleri konusunda ise ortaya çıktıkları dönemin karına veya zararına yansıtılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Bölüm 8. Md.8-9).

KÜMİ FRS kapsamında dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmak üzere tam maliyet yöntemi belirlenmiştir. Bunun yanında, normal maliyet yöntemiyle, sabit genel üretim giderleri ile üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine katılması şeklin bir hesaplamada yapılabilir. Hizmet sağlayan işletmeler için stok maliyeti hesaplanırken, hizmet sunumunda direkt olarak faaliyet gösteren personellerin ücretleri ve diğer giderleri ile birlikte hizmet sunumuyla ilgili olarak katılan maliyetler dikkate alınır. Bunlar dışında ortaya çıkan satış ve genel yönetim ile alakalı olan personel ücretleri ve diğer giderler ise stok maliyeti ile ilişkilendirilmemektedir. Ortaya çıkan dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Bölüm 8. Md.11-12-14). Maliyet hesaplama yöntemleri de diğer uygulamalarla uyumlu olarak İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

ve Ağırlıklı Ortalama yöntemlerinden biri kullanılabilir. Bu standart içinde Son Giren İlk Çıkar (LİFO) yönteminin kullanılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca nitelik açısından ve kullanım alanları açısından benzer stokların maliyetleri hesaplanırken aynı yöntemlerin kullanılması da mümkündür (Bölüm 8. Md.14).

Stoklarda değer düşüklüğü konusunda ise dönem sonunda stokların tahmini satış fiyatın maliyet bedelinden %10 ya da daha fazla olduğu durumlarda ortaya çıkan değer düşüklüğü finansal tablolarda gösterilir. Oluşan bu değer düşüklüğü zararı Gelir Tablosunun “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilmektedir (Bölüm 8. Md.19).

**Tablo 9:** Bölüm 8 Stoklar Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>Dönem Sonu Ölçümü</b>	Maliyet bedeli üzerinden ölçülür.	KÜMİ FRS’ den farklı olarak maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür (BOBİ FRS 6.4).	BOBİ FRS setiyle uyumludur.	KÜMİ FRS de olduğu gibi dönem sonunda maliyet bedeli üzerinden ölçülür (Doğan, 2018: 121).
<b>Vade Farkı</b>	Vade farkı ayrıştırılmamakta, stok maliyetine dahil edilmektedir.	Bu standarda göre stokların vadeli alımında bir yıl ve daha kısa vadeli durumlarda vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Fakat bir yıldan uzun süreli vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır. Vade farkı etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanır. Tutarın faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (BOBİ FRS Bölüm 6.8).	TMS 2 Stoklar standardında ise vade farklarının tamamının ayrıştırılması gerektiği ve tutarın kar veya zararda finansal tablolara alınması gerektiği belirtilmektedir (Gökçen vd, 2019; 422).	KÜMİ FRS ile uyumlu olduğu görülmektedir.

<b>Borçlanma Maliyetleri</b>	Ortaya çıktıkları dönemin kar veya zararına yansıtılarak muhasebeleştirilir.	Oluştukları dönemin kar veya zararına yansıtılırlar. Fakat üretimi 1 yıldan daha fazla olan stoklarda katlanılan borçlanma maliyetleri, satışa hazır hale gelene kadar stokun maliyetine dahil edilmesi gerekir (BOBİ FRS 6.9)	TMS 2 standardına göre özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dahil edilerek finansal tablolara yansıtılır (Ataman, Cavlak, 2017:160).	MSUGT açısından bakıldığında ise maliyete dahil edilebilir (KGK KÜMİ FRS Sunumu, 2019).
<b>Stok Maliyetlerini Belirlenmesi</b>	Tam Maliyet veya Normal Maliyet yöntemi kullanılabilir.	KÜMİ FRS ile uyumlu olduğu görülmektedir.	Normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır.	Tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
<b>Değer Düşüklüğü</b>	Eğer %10'dan fazla düşüş yaşanırsa değer düşüklüğü zararı ortaya çıkar ve satışların maliyeti kaleminde gösterilir.	Defter değerinin net gerçekleşebilir değere indirilmesiyle ortaya çıkan indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını ifade eder (BOBİ FRS B6.22).	TMS 2 Stoklar Standardının BOBİ FRS ile uyumlu olduğu görülmektedir.	Vergi Usul Kanununa göre stokların değerinde %10'dan fazla bir değer azalışı olduğu durumlarda emsal bedel üzerinden ölçülebileceği belirtilmektedir (Doğan, 2018; 121).

## 2.2.6. KÜMİ FRS Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler

KÜMİ FRS' nin bu bölümünde yer alan muhasebe ilkeleri tarımsal faaliyetlerin sunumu, ölçümü ile ilgili gerekli düzenlemeleri içermektedir. Fakat ilgili ilkeler hasat zamanından sonra uygulanmamaktadır. Hasat zamanında sonra ise Bölüm 8 Stoklar standardı veya ilgili bölüme göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu bölümde ilk olarak tarımsal faaliyetler ile ilgili terimler açıklamalarıyla verilmiştir. Finansal tablolara alma ve ölçüm bölümünde, canlı varlıklar finansal tablolara ilk kez alındığında gerçeğe uygun yöntem veya maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak

ölçüm yapılmaktadır. Ölçümün gerçeğe uygun değer yöntemine göre yapılması durumunda ilk kez kayda alınması ve her raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden yapılması gerekir. Maliyet yönteminin seçilmesi halinde ise, maliyet bedelinden amortisman ve değer düşüklüğü zararı indirilerek ölçüm yapılmaktadır (Bölüm 9. Md. 5-6-7).

Standartta tarımsal ürünlerin ölçümünde kullanılan yöntem ise, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüm yapılması şeklinde belirtilmektedir. Tarımsal ürünler mali tablolara ilk kez alındığında ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilmektedir (Bölüm 9. Md.9).

**Tablo 10:** Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler Karşılaştırması

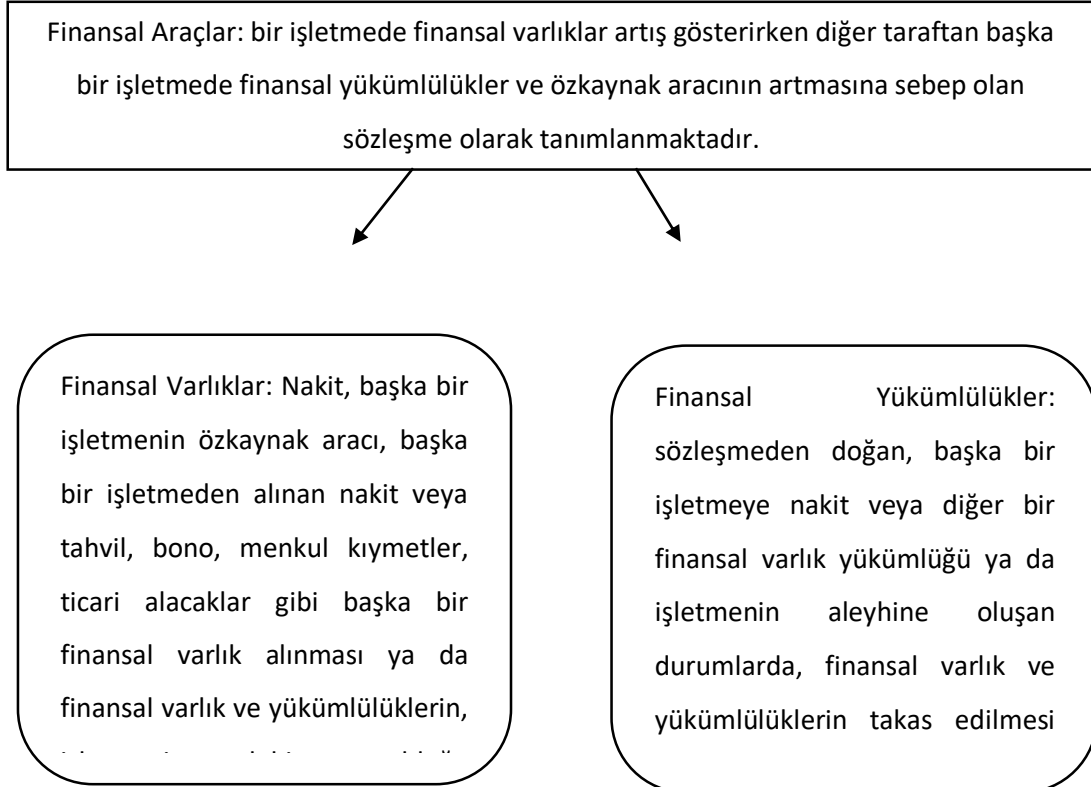
	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>
<b>Canlı Varlıkların Ölçümü</b>	Gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçüm yapılır.	BOBİ FRS Bölüm 7' de KÜMİ FRS ile uyumludur. Fakat bir canlı varlığın ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemine göre uygulama yapıldıktan sonra muhasebe politikasında bir değişiklik yapılırsa dahi söz konusu canlı varlıkların ölçümünde maliyet bedelinin kullanılması mümkün değildir (BOBİ FRS 7.6).	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmalıdır.	Canlı varlıklarda maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Fakat zirai işlemlere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tespit edilmemesi halinde emsal bedelinin kullanılması gerekmektedir (VUK Madde: 277).

<b>Tarım sal Ürünlerin Ölçümü</b>	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir.	BOBİ FRS Bölüm 7' de KÜMİ FRS ile uyumludur.	TMS 41 Tarım sal Faaliyetler standardı da KÜMİ FRS ve BOBİ FRS standartları ile uyumludur.	Vergi Usul Kanununa göre maliyet bedeli üzerinden ölçülmesi gerekir (VUK Madde: 276).
<b>Canlı Varlıkların Sunumu</b>	Finansal Durum Tablosunda canlı varlıklar bölümünde ayrı olarak sunulmaktadır.	BOBİ FRS Bölüm 7' de KÜMİ FRS ile uyumludur.	TMS 41 Tarım sal Faaliyetler standardı da KÜMİ FRS ve BOBİ FRS standartları ile uyumludur.	Yasal mevzuatta ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

### 2.2.7. KÜMİ FRS Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Standardın bu bölümünde finansal araçlar ve özkaynaklar ile ilgili muhasebe prensipleri hakkında KÜMİ FRS kapsamında gerekli açıklamalar yapılmıştır.

#### Şekil 5: Finansal Araçlar (Finansal Varlıklar ve Yükümlülükler)



Finansal araçların (finansal varlık ve finansal yükümlülük) finansal tablolara alınması, bunların ortaya çıktığı sözleşme hükümlerinde taraf olması ile birlikte gerçekleştirilir. Bu standart setinde alacakların ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Raporlama dönemi sonunda da senetli ve senetsiz alacakların ve borçların tamamının reeskont işlemine tabi olması uygun görülmüştür. Reeskont işlemine tabi tutulan tüm alacak ve borçlar için taraflar arasında bir faiz oranı belirlenmişse bu oranın uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Fakat faiz oranının belirlenmediği durumlarda ise, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB)'nın belirlediği iskonto oranlarının uygulanması gerekmektedir (Bölüm 10. Md. 7-9-10-11). Reeskont uygulamaları da görüşe açılan konular arasında yer almaktadır. Bu konuda yapılacak düzenlemeler ve bu bölümde yapılacak düzenleme çalışmaları ile birlikte nihai halini alacaktır.

Ticari alacaklar ve diğer alacaklar, ticari borçlar ve diğer borçlar haricinde borçlanma araçlarının ilk kez ölçümünde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerekir. Bununla birlikte mali tablolara ilk kez alındıklarında edinimi ve ihracı ile bağlantılı maliyetlerinin tümü gider olarak kar veya zararsa muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bağlı ortaklıklar, iştirakler, müştereken kontrol edilen işletme yatırımlarındaki paylar borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, mali tablolara ilk kez alındıklarında işlem fiyatı üzerinden ölçülmesi gerekir. İlgili işlem maliyetleri de kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir. Borsada işlem görmeyen özkaynak araçları ise ilk kayda alındığında gerçeğe uygun değeri ve işlem maliyetlerinin toplam maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Sonraki raporlama dönemlerinde, maliyet bedelinden değer düşüklüğü zararları indirilerek ölçülür. Diğer finansal araçların mali tablolara yansıtılması durumunda ise BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araç bölümüne göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Bölüm 10. Md.17-18-19).

Dönem sonunda, ilgili finansal varlıkların değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıtın olup olmadığına bakılır. Olması halinde değer düşüklüğü zararı kar veya zarara yansıtılarak mali tablolara alınır (Bölüm 10. Md. 22). Finansal varlıkların, nakit akışları ile ilgili sözleşmede belirtilen hakların süresinin bitmesi veya söz konusu olan bu hakların elde edilmesi, risk ve getirilerinin tümünün devredilmesi,

elde bulundurulan ya da elden çıkarılan finansal varlıktan bir fayda beklenmemesi durumunda bunların mali tablo dışında bırakılması mümkündür. Finansal yükümlülüğün tablo dışında bırakılabilmesi için ise ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi, iptal edilmesi veya zaman aşımına uğraması gerekmektedir (Bölüm 10. Md. 28-31).

İşletmeye ait olan yükümlülüklerin tamamının işletme varlıklarından indirilmesi sonucu ortaya çıkan hakları belirten özkaynaklar kısmında ise, ihraç primleri, ortaklara yapılan dağıtımlar, bileşik finansal araçlar ve diğer özkaynak işlemlerine ilişkin muhasebe ilkeleri belirtilmektedir.

**Tablo 11:** Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSGUT/VUK</b>
<b>Ticari ve diğer alacak ve borçların ölçümü ve kayda alınması</b>	Bu standart setinde ticari alacaklar ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden kayda alınması gerekir. Raporlama dönemi sonunda da senetli ve senetsiz alacakların ve borçların tamamı reeskont işlemine tabi olması uygun görülmüştür.	Bu konuda da vade farkına göre işlem yapılmaktadır. Vadenin bir yıl ya da daha kısa olması halinde KÜMİ FRS’ de olduğu gibi itibari değer üzerinden ölçülür. Vade bir yıldan uzun ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (BOBİ FRS Bölüm 9.8).	Tam set uygulamalarında ise vade ayrımı yapılmaksızın senetli ve senetsiz tüm alacak ve borçlar için itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir . Fakat uygulama kolaylığı hariç tutulmuştur (Alataş, Kılıç, 2018: 465).	MSUGT da yer alan hükümlere göre senede bağlanmış olan ticari ve diğer alacak ve borçlar için reeskont uygulaması ihtiyari olduğu belirtilmiştir (Doğan, 2018: 122).



<p><b>Ticari alacaklarda değer düşüklüğü</b></p>	<p>Dönem sonunda, ilgili finansal varlıkların değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıtın olup olmadığına bakılır. Eğer varsa değer düşüklüğü zararı kar veya zarara yansıtılarak mali tablolara alınır.</p>	<p>BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ile KÜMİ FRS Bölüm 10 birbiri ile uyumlu olduğu görülmektedir.</p>	<p>TFRS 9 Finansal Araçlar standardında, beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü muhasebeleştirilir (Şen, Özbirecikli, 2018: 470).</p>	<p>Vergi Usul Kanununa (VUK) kapsamında dava ve icra aşamasında olan alacaklar için değer düşüklüğü karşılığının ayrılması uygun görülmüştür (KGK Sunum, 2019).</p>
<p><b>Hisse senedi yatırımlarının/ bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletme ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi</b></p>	<p>Borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, mali tablolara ilk kez alındıklarında ve sonraki ölçümlerinde işlem fiyatı üzerinden ölçülür. İlgili işlem maliyetleri de kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir. Borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ise kayda alındıklarında maliyet bedeli üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.</p>	<p>Hisse senedi yatırımlarının muhasebeleştirilmesi KÜMİ FRS ile uyumludur. Bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştirakler açısından ise münferit finansal tablolarda maliyet ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi gerekmektedir (KÜMİ FRS Sunum, 2019).</p>	<p>Özkaynak yatırımlarının kayda alınmasında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilmesi gerekir (PWC Sunumu, 2019).</p>	<p>Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere göre hisse senedi yatırımları alış bedeli üzerinden değerlendirilmektedir. Bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletme ve iştirakler ile ilgili yapılan yatırımlar ise maliyet bedeli ile ölçülmektedir.</p>

Borçlanma aracı niteliğindeki varlıkların muhasebeleştirilmesi	İlk ölçümünde dönem sonuna kadar tahakkuk eden faiz tutarının ilave edilmesi, anapara geri ödemeleri, tüm faiz ödemeleri ve değer düşüklüğü zararları indirilerek belirlenen tutar üzerinden değerlendirilmelidir	BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ile KÜMİ FRS Bölüm 10 birbiri ile uyumlu olduğu görülmektedir.	Tam sette ise itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülerek mali tablolara alınmaktadır.	MSUGT' a göre borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıkların ölçümünde borsa rayici üzerinden ya da alış bedeline vade bitimine kadar işleyen faiz tutarının ilave edilmesiyle ortaya çıkan tutar üzerinden değerlendirilmesi gerekir (Şen, Özbirecikli, 2018: 470).
--	---	--	--	--

### 2.2.8. KÜMİ FRS Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar

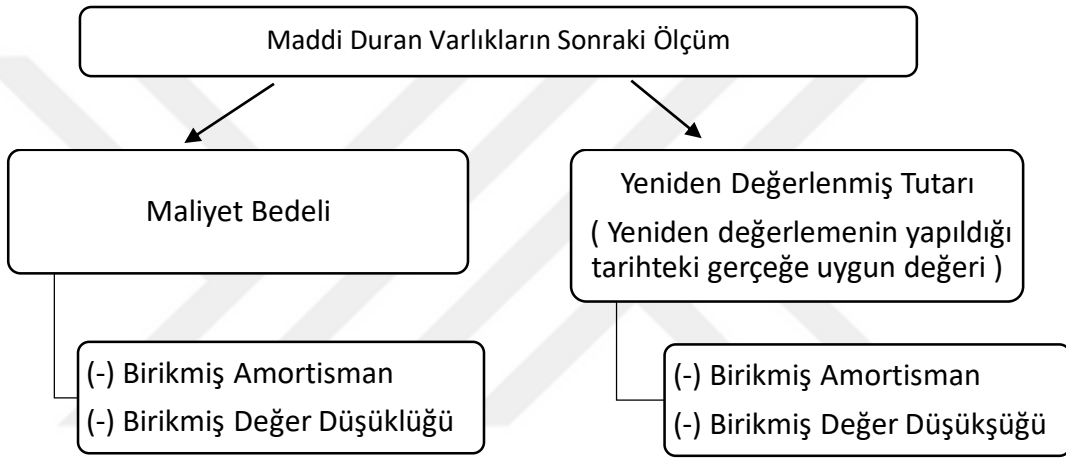
Standart kapsamında, mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, kiraya verilmek ya da idari amaçlar için elde tutulan ve birden çok dönemde kullanılması beklenen fiziki kalemler maddi duran varlık olarak tanımlanmaktadır.

Maddi duran varlıklar mali tablolara ilk kez yansıtılırken maliyet bedeli ile ölçüm yapılması gerekir. Varlıktan gelecekte sağlanan faydayı arttıran harcamalarda varlığın defter değerine ilave edilmesi gerekir. Arsa ve binalar ayrılabilir varlıklar olarak değerlendirilir. Fakat beraber edinilmiş olsalar dahi mali tablolara yansıtılırken ayrı olarak muhasebeleştirilmelidir. Bu durum MSUGT' a göre binanın arsası ile beraber muhasebeleştirilmesi gerektiği yönündedir (Şen, Özbirecikli, 2018: 473). Yedek parçaların ve bakım onarım malzemelerinin belirtilen maddi duran varlık tanımına ve özelliklerine uygun olması durumunda bu bölüm hükümleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu varlıklar maddi duran varlık tanımına uygun değilse stoklarda gösterilmesi gerekir (Bölüm 11. Md. 5-8-10-11). Ortaya çıkan borçlanma maliyetleri de kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır. Borçlanma maliyetlerinin maliyete mi dahil edilmesi gerektiği yoksa taslak metinde belirtildiği

gibi kar veya zarara gider olarak kaydedilip mi muhasebeleştirileceği kamuoyunun görüşüne açılan konular arasında yer almaktadır. Bunun yanında vade farkı konusu da kamuoyunun görüşüne açılan konular arasında yer almaktadır. Bu konuların değerlendirilmesi ve düzenlemelerin yapılması ile birlikte KÜMİ FRS nihai halini alacaktır.

Standardın bu bölümünde de sonraki ölçümde kullanılan iki yöntem vardır. Bunlar şekilde gösterildiği gibi, maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemidir.

**Şekil 6:** Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümünde Kullanılan Yöntemler



Yeniden değerlendirme, düzenli aralıklarla ve söz konusu varlığın defter değeri ile dönem sonunda gerçeğe uygun değerinde önemli bir ayırım olmayacak biçimde yapılması uygun görülmektedir. Yeniden değerlendirme işleminin yapılması ve bunun sonucunda varlığın defter değerinin artması halinde, ortaya çıkan bu artış bilançoda Özkaynaklar kaleminde “ Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde kayda alınmaktadır. Bunun yanında bir azalışın olduğu durumlarda ise, azalış tutarı yine Özkaynak kaleminde yer alan “ Yeniden Değerleme Değer Artışları” kalemindeki tutardan indirilmesi gerekir. Ayrıca, ortaya çıkan bu azalış tutarı “Yeniden Değerleme Değer Artışı “ kaleminde gösterilen tutardan fazla olması halinde, ortaya çıkan tutar kar veya zarara yansıtılarak kayda alınır (Bölüm 11. Md. 20-21).

Türkiye’ de uygulama da olan diğer standartlarda da olduğu gibi KÜMİ FRS içinde amortisman ayrılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Maddi duran varlığın

sahip olduğu önemli bir parça ile varlığın faydalı ömrünün birbirinden farklı olduğu durumlarda söz konusu olabilmektedir. Bu tür durumlarda maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman hesaplama yönteminin uygulanması gerekmektedir (Bölüm: 11. Md.24).

Amortismanına tabi tutar, maliyet bedelinden kalıntı değerin çıkartılması sonucu belirlenen tutardır. Fakat kalıntı değeri tutarı eğer önemli değilse bu durumda dikkate alınmasına gerek yoktur. Faydalı ömür ise, işletmenin bir maddi duran varlıktan elde edilmesi planlanan üretim miktarını ya da kullanım miktarını ve ya planlanan kullanım süresi ifade edilmektedir. Sınırsız faydalı ömürleri olan arsa ve araziler amortismanına tabi tutulamamaktadır (Bölüm 11. Md. 25-26-27). Uygulanan amortisman işleminde, varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihte başlanır ve söz konusu varlık mali tablo dışı bırakılması ile son bulmaktadır. Böylece, dönem içinde kullanılan varlıklarda gün esasına dayalı kıst amortisman hesaplanmasının uygun olduğu standartta belirtilen diğer bir husustur.

Maddi duran varlıklar için değer düşüklüğünü tespit edebilmek ve eğer değer düşüklüğü varsa bunun mali tablolara alınırken nasıl ölçülüp kayda alınacağı belirlenmesinde ise standardın Varlıklarda değer düşüklüğü bölümünde yer alan esasların uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanında, bir maddi duran varlığın mali tablo dışı bırakılması hususunda ise, elden çıkarılması ya da bu varlığın gelecekte işletme için ekonomik bir fayda sağlamaması gerekmektedir.

KÜMİ FRS' de Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü yer almamaktadır. BOBİ FRS ve TFRS' de, işletme bir varlığını kira geliri ya da değer artış kazancı nedeniyle elde tutuyorsa bu "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" kısmında Maddi Duran Varlıklardan ayrı olarak sınıflandırılması gerekir. Fakat KÜMİ FRS' de kolaylık sağlaması amacı ile belirtildiği şekilde elde tutulan varlığın bulunması durumunda tercihen Maddi Duran Varlık olarak mali tablolara alınabileceği gibi Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak finansal tablolarda gösterilebilir. BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümünde yer alan hükümler uygulanabilmektedir.

**Tablo 12:**Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>Sonraki Ölçüm</b>	Maliyet Yöntemi ya da Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılması gerekmektedir.	KÜMİ FRS’ de yer alan hükümler BOBİ FRS Bölüm 14 için de geçerlidir.	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’ de yer alan hükümlerin uyumlu olduğu görülmektedir.	Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere göre de bir maddi duran varlıkların sonraki ölçümlerinde yalnızca maliyet bedelinin kullanılması uygun görülmüştür (BOBİ FRS Sunum, <a href="http://www.kgk.com">www.kgk.com</a> )
<b>Vade Farkı</b>	Maddi duran Varlıklar açısından vade farkının ayrıştırılmayacağı ve mali tablolarla yansıtılırken ve ortaya çıkan vade farkının varlığın maliyetine eklenerek muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.	BOBİ FRS Bölüm 14 de yer alan hükümlere göre eğer varlık bir yıl veya daha kısa sürede ödenecek şekilde satın alındıysa vade farkının ayrıştırılmayacağı, bir yıldan uzun süreli ödenmesi beklenen maddi duran varlığın ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülmesi gerektiği belirtilmiştir (BOBİ FRS Bölüm 12.9).	TMS 16’da ise bir maddi duran vadeli ödeme karşılığında satın alınmış bile olsa vadenin süresi dikkate alınmamakta ve tüm vade farkları ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçüm yapılmaktadır (Karacan, Uygun, 2018: 806).	Yasal mevzuatında bu konuda KÜMİ FRS ile uyumlu bir yöntem izlediği görülmektedir.

Borçlanma Maliyetleri	Kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır.	BOBİ FRS hükümlerine göre de borçlanma maliyetleri kar veya zarara yansıtılarak kayda alınır. Ancak inşası bir yıldan daha uzun olan varlıkların elde edilmesi için direkt bağlantılı olan borçlanma maliyetleri ise kullanıma hazır hale geleceği tarihe kadar varlığın maliyetine eklenerek kayda alınması gerekmektedir (BOBİ FRS Bölüm 12.10).	TMS 16 standardına göre, amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale gelmesi zorunlu olarak uzun zaman gerektiren özellikli varlıklar açısından borçlanma maliyetleri, varlığın kullanıma hazır hale geldiği süre boyunca varlığın maliyetine eklenmektedir. Sonrasında ortaya çıkan borçlanma maliyetleri de gider olarak kayda alınmaktadır (Ataman, Cavlak, 2017: 161).	Vergi Usul Kanununda kredi faizine ve kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetleri varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar maliyete eklenmek suretiyle kayda alınır. Bu tarihten sonrada ya maliyete alınarak ya da gider olarak kayda alınmaktadır (Şen, Özbirecikli, 2018: 472).
Amortisman Uygulaması	Amortisman ayrılması zorunludur.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ile uyumludur.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	MSUGT' da yer alan hükümlere göre amortisman uygulaması ihtiyaridir.
Faydalı Ömür	İşletme tarafından gerçekçi tahminlere göre faydalı ömür belirlenir.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ile uyumludur.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	MSUGT hükümlerine göre Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

<b>Kıst Amortisman</b>	Maddi duran varlıkların tamamı için kıst amortisman ayrılır.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ile uyumludur.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	Yasal mevzuata göre kıst amortisman yalnızca binek araçlar için ayrılmaktadır.
<b>Amortisman Tabi Tutar</b>	Varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşürülmesi sonucu bulunan tutardır.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ile uyumludur.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	MSUGT hükümlerine göre varlığın defter değerine göre hesaplanmaktadır.

### 2.2.9. KÜMİ FRS Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için, bir sözleşmeyle ya da tek başına tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan bir varlık veya yükümlülük ile beraber, satılabilir, devredilebilir, takas edilebilir, kiralanabilir yani ayrılabilir bir varlık niteliğinde olması ya da söz konusu varlığın sözleşme ile ilişkili haklardan veya diğer yasal haklar sağlanması gibi söz konusu iki nitelikten birini karşılaması gerekmektedir (Bölüm 11. Md.23). Maddi olmayan duran varlıklar ilk kez kayda alındığında maliyet bedeli üzerinden bir ölçüm yapılması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların satın alınmasıyla birlikte ortaya çıkan maliyet bedelini oluşturan nitelikleri, ticari iskontoların ve indirimlerin çıkarılması sonucu belirlenen alış fiyatı, varlığın satın alınması sonucu oluşan giderler ve varlığın kullanılır hale getirilmesi ile doğrudan bağlantılı maliyetler olarak belirtilmektedir (Bölüm 12. Md. 4-7).

Maddi olmayan duran varlığın satın alınması ile birlikte ödenen veya ödenmesi gereken tutarın vadenin süresine bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmadan ölçülüp kayda alınması gerekmektedir. Borçlanma maliyetleri de tıpkı maddi duran varlıklarda olduğu gibi ortaya çıktıkları dönemin kar veya zararına yansıtılarak muhasebeleştirilir (Bölüm 12. Md.9). İşletme birleşmesi ile birlikte elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri bölümünde belirtilen edinim tarihindeki tutar olarak kayda alınmaktadır (Bölüm 12. Md.11).

Maddi olmayan duran varlıkların mali tablolara ilk kez yansıtılmasında, itfa paylarından birikmiş değer düşüklüğü zararlarından çıkarılan maliyet bedeli üzerinde ölçülerek kayda alınmaktadır. Türkiye’ de faaliyette olan diğer standartlardaki gibi KÜMİ FRS içinde itfa payı ayrılması zorunlu tutulmuştur. Bunun yanında dönem içinde kullanılan varlıklarında gün esasına dayalı kıst amortisman ayrılması gerektiği standartta belirtilmektedir (Bölüm 12. Md. 16). Dönem içerisinde oluşan itfa giderleri, kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır (Bölüm 12. Md.24). Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu koşullarda varlık, 5 yıldan daha az ve 10 yıldan daha fazla olmaması şartı ile, işletmenin belirlediği sürede itfa edilmesi gerekmektedir (Bölüm 12. Md.25).

Maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarını bulabilmek için maliyet bedelinden kalıntı değerinin çıkarılması gerekmektedir. Varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde ise işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayandırılarak yapılmaktadır. Bir varlığın sözleşmeyle sahip olduğu haklar ya da diğer yasal haklardan sağladığı varlığın ömrü, sağlanan bu hakkın geçerlilik süresinden fazla olmaması gerekmektedir. Fakat işletmenin varlığın kullanımı için planladığı süreye göre daha kısa olması da mümkündür (Bölüm12. Md.19). Maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğünün tespiti ve kayda ile ilgili hükümlerde Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü kısmında yer alan hususlar çerçevesinde muhasebeleştirilir.

Maddi Olmayan duran varlıklar açısından taslak metinde önemli bir husus Araştırma ve geliştirme giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki uygulamadır. Taslak metinde doğrudan gider olarak kayda alınması gerektiği öngörülmüştür. Fakat görüşe açılan bu konu için üç seçenek kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. BOBİ FRS’ de olduğu gibi araştırma ve geliştirme safhaları olarak ayrıştırmak veya MSUGT/ VUK uygulamasında olduğu gibi yapılan giderler sonucunda bir varlığın ortaya çıkması halinde aktifleştirilmesi gerektiği, ortaya bir varlık çıkmaz ise doğrudan gider olarak yazılması gerektiği seçenekleri mevcuttur. Kamuoyu görüşleri dikkatle incelendikten sonra standart son hali düzenlenecektir.



**Tablo 13:** Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>
<b>Sonraki Ölçüm</b>	Maliyet bedeli – (Birikmiş itfa payından birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmiş maliyet bedeli)	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında ise maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemleri kullanılarak ölçüm yapılmaktadır (Doğan, 2017: 778).	MSUGT’ da yer alan hükümlere göre maliyet bedeline ile ölçüm yapılmaktadır.
<b>Borçlanma Maliyetleri</b>	Dönemin kar veya zararına yansıtılarak kayda alınmaktadır.	Oluştugu dönemin kar veya zarara yansıtılarak kayda alınır. Fakat normal şartlarda inşası bir yıldan daha uzun bir süreyi alması halinde varlıkların kullanılabilceği tarihe kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri aktifleştirilip varlığın maliyetine dahil edilerek yansıtılması gerekir (BOBİ FRS 14.10).	Bu konuda BOBİ FRS’ de yer alan hükümler ile uyumlu olduğu görülmektedir.	Varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar maliyete eklenmek suretiyle kayda alınır. Bu tarihten sonrada ya maliyete alınarak ya da gider olarak kayda alınmaktadır (KGK KÜMİ FRS Sunumu, 2019).

<b>Araştırma ve Geliştirme Giderleri</b>	Doğrudan kar veya zarara yansıtılarak mali tablolara alınması gerektiği öngörülmüştür.	Maddi olmayan duran varlığın araştırma ve geliştirme olarak iki aşamada değerlendirilmektedir. Araştırma aşamasında ortaya çıkan giderler dönemin kar veya zararına yansıtılarak muhasebeleştirilirken, geliştirme aşamasında ortaya çıkan giderler ise maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınması gerekmektedir (BOBİ FRS Bölüm 14.15, 14.16).	Bu konuya ilişkin hükümler BOBİ FRS ile uyumludur.	Ar-Ge faaliyetleri sonucunda bir maddi olmayan duran varlığın oluşması durumunda ortaya çıkan giderler varlığın maliyetine ilave edilerek kayda alınmaktadır. Fakat bu faaliyetler sonucunda bir varlığın ortaya çıkmaması halinde doğrudan gider olarak kaydedilmektedir (KÜMİ FRS Sunum, 2019).
<b>İtfa Uygulaması</b>	Bu standart içinde itfa payı ayrılması zorunlu bir uygulamadır. İtfa uygulamasında varlık için işletme tarafından gerçekçi tahminlere göre faydalı ömür belirlenir. Fakat faydalı ömrün belirsiz olduğu durumlarda en az 5 en fazla 10 yıl olacak şekilde işletmenin belirlemiş olduğu sürede itfa edilmesi gerekmektedir.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ile uyumludur.	Bu konuya ilişkin hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur. Fakat faydalı ömrün belirsiz olduğu durumlarda itfa işlemi yapılmamakta ve dönem sonlarında faydalı ömrün tekrar inceleneceği belirtilmektedir.	MSUGT/ VUK' a göre itfa uygulaması ihtiyaridir. İtfa uygulamasının süresi de Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

## 2.2.10. KÜMİ FRS Bölüm 13 Kiralamalar

Kiralama, bir ödeme ya da ödeme planına karşılık olarak, bir varlığın kullanım haklarının kiraya veren ve kiracı tarafından kararlaştırılmış süre içerisinde kiracıya verildiği sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır (Bölüm 13. Md.4). Kiralama işlemleri finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ayrılır. Finansal kiralama işlemlerinde, kira süresinin bitiminde söz konusu varlığın sahipliğinin getirdiği risk (atıl kapasite, teknolojik eskime vb.) ve getirilerin (değerinde artış, karlı işletme vb.) neredeyse tümünün kiracıya aktarıldığı durumlardır. Aksine faaliyet kiralamasında ise risk ve getirilerin kiracıya devredilmediği işlemlerdir (Bölüm 13. Md.6-7).

Finansal kiralama işlemlerinde riskin ve getirinin neredeyse tamamının kiracıya bırakıldığı durumlar; söz konusu varlığın mülkiyetinin belirlenen sürenin ardından kiracıya bırakılacak olması, kiracı olan tarafın varlığın gerçeğe uygun değerinin altında bir miktarla satın almasına olanak sağlaması, varlığın ekonomik ömründen %80 daha fazla bir süre ile kiralanması ve kiralama sözleşmesinde başlangıç tarihinden itibaren kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90' ından daha fazla olması finansal kiralama için gerekli olan ölçütleri oluşturmaktadır. İşlemin finansal kiralama niteliğinde, kiralanan varlık yalnızca kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması, kiracı tarafından işlemin feshedilmesi halinde ortaya çıkan zararları kiracının karşılaması, varlığın kalıntı değerinde bir farklılık oluşması sonucu kazanç ya da kayıp tutarlarının kiracıya ait olması veya varlığın piyasa fiyatından çok daha düşük bir kira bedeli karşılığında kiralama hakkını devam ettirmesi göstergelerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir (Bölüm 13. Md. 9).

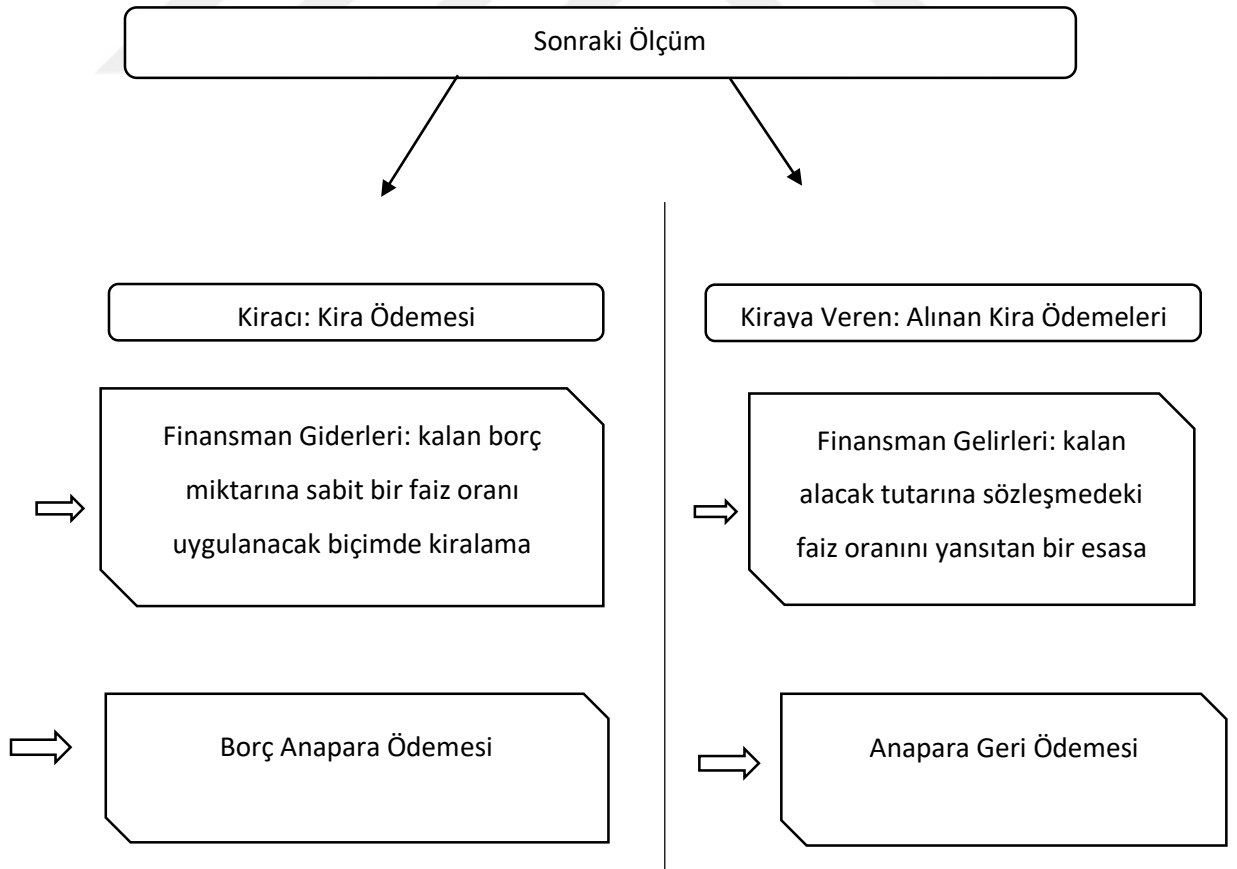
Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu olan varlık ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülük mali tablolara alınırken, gerçeğe uygun değeriyle veya kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşük olanı üzerinden kayda alınmaktadır. Bilançoda da türüne göre ilgili kalemlerde gösterilmesi gerekmektedir. Kira ödemelerinin bugünkü değeri hesaplanmasında da, sözleşmede belirlenen faiz oranı kullanılmaktadır (Bölüm 13. Md. 12-13-14). Kiracı, dönem sonlarında finansal kiralamaya konu olan varlığın

ölçümünde varlığı ilgilendiren bölümde yer alan esas ve hükümleri dikkate alınmaktadır. Söz konusu varlık için amortisman veya itfaya tabi olması halinde amortisman ve itfa payı hesaplanması gerekmektedir. Değer düşüklüğü ile ilgili işlemler içinde Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü kısmında belirtilen hükümlerin uygulanması gerekmektedir (Bölüm 13. Md. 17).

Finansal kiralama işlemlerinde kiraya veren açısından söz konusu varlık finansal tablo dışı bırakılması gerekmektedir. Mali tablolara alınan alacak tutarı da, varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplam tutarı olarak belirlenmektedir. Gerçeğe uygun değeri ve defter değeri arasında oluşan fark kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır (Bölüm 13. Md.19).

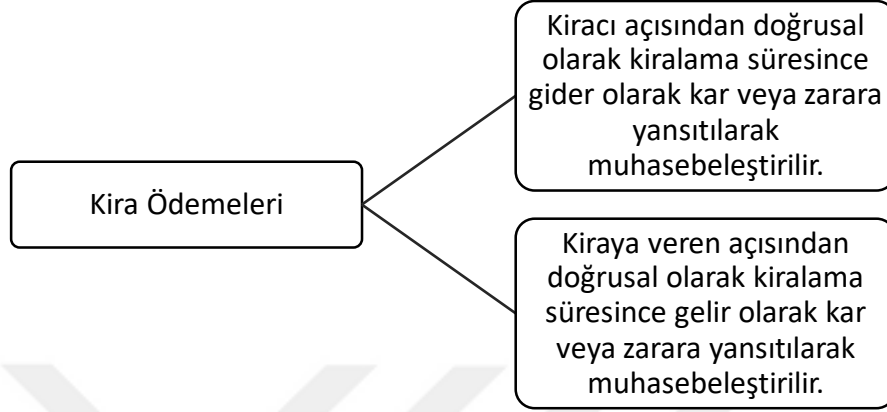
Finansal kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya veren açısından sonraki ölçümü Şekil 7’ de belirtildiği gibidir (Bölüm 13. Md.16-20).

**Şekil 7:** Kiralama İşlemlerinde Sonraki Ölçümler



Faaliyet kiralaması işlemlerinin kiracı ve kiraya veren açısından mali tablolara alınması Şekil 8’ de belirtildiği gibidir.

Şekil 8: Kiralama İşlemlerinin Mali Tablolara Alınması



Standardın bu bölümü, 319 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile paralel olarak hazırlanmıştır. Söz konusu bu tebliğde belirtilen hükümler BOBİ FRS Bölüm 15 ile genel olarak örtüşmekte ve çok büyük değişiklikler görülmemektedir. Bölüm mevcut uygulama ile genel olarak paralel yazılmış olsa da birkaç farklılık bulunmaktadır. Bunlar Tablo 14’ te belirtilmektedir.

**Tablo 14:** Bölüm 13 Kiralamalar Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>Sunum</b>	Kiralama işlemine konu olan varlık türüne göre ilişkili olduğu hesap kaleminde gösterilmektedir.	BOBİ FRS Bölüm 15 ile KÜMİ FRS’ nin bu bölümü genel olarak birbiriyle uyumludur.	TFRS 16’da yer alan hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	MSUGT’ a göre kiralama işlemi mali tablolarda hak olarak maddi olamayan duran varlık kalemi içerisinde gösterilmektedir (Doğan, 2018: 125).

<b>Amortisman</b>	Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortisman ya da itfaya tabi tutulması ve amortisman tutarı ve itfa payının hesaplanması gerekmektedir.	BOBİ FRS Bölüm 15 ile KÜMİ FRS' nin bu bölümü genel olarak birbiriyle uyumludur.	TFRS 16'da yer alan hükümler KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile uyumludur.	VUK' a göre ise tabi olduğu amortisman süresi üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
-------------------	--	--	--	---

### 2.2.11. KÜMİ FRS Bölüm 14 Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, faaliyet konuları ile ilişkili belirli şartların sağlanması durumunda, işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımları olarak tanımlanmaktadır. Fakat ticarete genel koşulları, büyük bir işletme grubunu etkileyen, devlet tarafından yapılan dolaylı katkılar ise devlet teşviki olarak değerlendirilmemektedir (Bölüm 15. Md. 2).

Standarda göre devlet teşviklerinin mali tablolara alınmasında, performans şartlarını yerine getirdikleri anda kar veya zarara yansıtılması gerektiği, kar veya zarara yansıtılacağı zamana kadar geçen sürede ya da performans şartlarını yerine getirmediği için iade edilene kadar bilançonun "Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları" kaleminde belirtilmesi gerekmektedir. Teşvik ölçülürken, alınan veya alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden belirlenmektedir (Bölüm 15. Md.6-7). KÜMİ FRS finansal tablolara alma kriterleri BOBİ FRS ile uyumludur. Fakat MSUGT/ VUK ile ayrılmaktadır. Piyasa faiz oranından daha düşük faiz oranı ile devletten alınan krediler konusunda farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 15:** Bölüm 14 Devlet Teşvikleri Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm</b>	Performans şartının aranmaması ya da belirtilen performans şartının daha öncesinde gerçekleştirilmiş olması halinde alındıkları zamanda kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır.	KÜMİ FRS ile BOBİ FRS Bölüm 16 Devlet Teşvikleri ile uyumludur.	TMS 20 standardına göre ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilen teşvik için varlığın amortisman süresine göre kar veya zarar olarak kayda alınması gerekmektedir. Gelire ilişkin teşvikler ise Kar Zarar Tablosunun “Diğer gelirler” bölümünde ayrı bir alt hesapta kayda alınması gerekir.	MSUGT’ a göre tahakkuk edilen tarihte hasılat olarak finansal tablolara alınması gerektiği belirtilmektedir.
<b>Piyasa Faiz Oranından Daha Düşük Bir Faiz Oranı ile Devletten Alınan Krediler</b>	Bu krediler devlet teşviki olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.	Bu krediler devlet teşviki olarak değerlendirileceği ve bugünkü değeri üzerinden ölçülerek kayda alınması gerektiği belirtilmektedir (KÜMİ FRS Sunum, 2019).	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre sermaye yaklaşımı veya gelir yaklaşımlarından birinin kullanılması uygun görülmüştür	KÜMİ FRS de yer alan uygulama ile paraleldir.

### 2.2.12. KÜMİ FRS Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri

Borçlanmaya ilişkin olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler, borçlanma maliyetleri olarak tanımlanmaktadır. KÜMİ FRS’ ye göre tüm borçlanma maliyetleri gider olarak, meydana geldikleri dönemin Gelir Tablosunun ilgili kaleminde kar veya zarara aktararak kayda alınmaktadır.

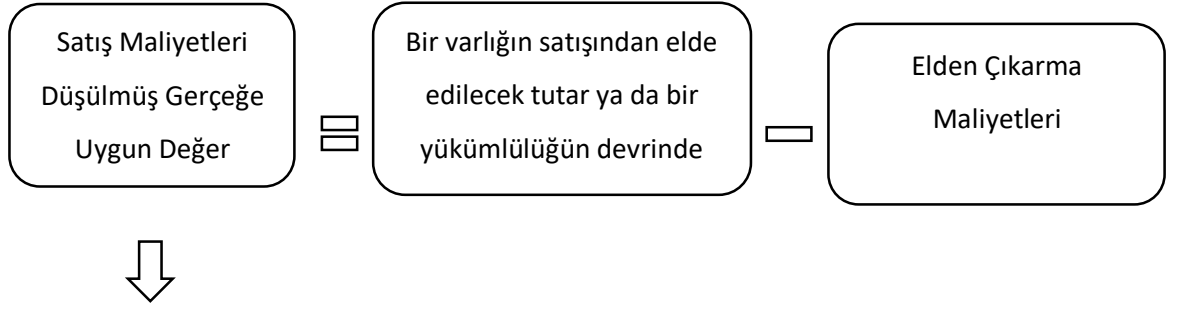
KÜMİ FRS' de yer alan bu hükme karşın BOBİ FRS Bölüm 17 ve TMS 23 bölümlerinde farklılık olduğu görülmektedir. Tam set TMS/TFRS' de özellikli varlık kavramından söz edilmektedir. Üretimi ve inşası uzun süreyi gerektiren varlıklar için yapılan borçlanmalar neticesinde ortaya çıkan maliyetler varlık kullanıma hazır hale gelene kadar aktifleştirilir. Sonrasında oluşan borçlanma maliyetleri ise kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir. BOBİ FRS' de özellikli varlık kavramından bahsedilmemekte bunun yerine üretimi veya inşası bir yıldan uzun süreli olarak kullanıma hazır hale gelecek varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin varlığın kullanıma hazır hale geleceği süreye kadar varlık maliyetine dahil edilmesi diğer borçlanma maliyetlerinin de kar veya zarara yansıtılarak kayda alınması gerektiği belirtilmektedir (Karacan, Uygun, 2018: 808). Vergi Usul Kanununa göre, varlığın elde edildiği ilk raporlama dönemi sonunda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Sonrasında meydana gelen borçlanma maliyetlerinin de mükellefin seçimine göre aktifleştirilmesi veya gider olarak kayda alınabilir (Şen, Özbirecikli, 2018: 476).

### **2.2.13. KÜMİ FRS Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Standarda göre değer düşüklüğünün değerlendirilmesinde, her bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığı gösteren bir belirtinin varlığı dönem sonlarında değerlendirilmeli ve bu belirti varsa, söz konusu varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin karşılaştırılması gerekmektedir. Fakat varlığın değer düşüklüğü olduğuna ilişkin bir belirtinin olmaması halinde bu karşılaştırmaya gerek duyulmaz (Bölüm 16. Md.3).

Piyasa katılımcılarının varlığa ilişkin bir satış anlaşmasında yer alan fiyat ya da aktif piyasadaki fiyat bulunması durumu satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer açısından gerçekçi bir kanıt sağlarken bulunmaması durumunda ise bu değer, aynı sektörde yer alan benzer nitelikteki varlıklarla ilgili olarak yakın geçmişte meydana gelen işlemlerin sonuçlarına göre hesaplanması mümkündür (Bölüm 16. Md.6).





Uygulama kolaylığı sağlaması amacıyla işletmelerin geri kazanılabilir tutarı hesaplamaları gerekmemektedir. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında %10 veya daha fazla değer düşüklüğü söz konusuysa bu varlıklar için değer düşüklüğü ayrılması gerektiği belirtilmektedir. Bu değer düşüklüğü zararlarının da kar veya zarara yansıtılarak kayda alınması gerekmektedir (Bölüm 16. Md.8). Bu konu BOBİ FRS Bölüm 18’ de bir ölçüt belirtilmeyip varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerinden büyük olması durumunda değer düşüklüğü olduğu belirtilmektedir. Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark tutarı kadarda karşılık ayrılması gerekmektedir. TMS 36 standardı ve BOBİ FRS bu konuda uyumludur (Gökçen, Öztürk, Güleç, 2019: 426). Vergi Usul Kanununda fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. Bu uygulama kapsamında, ilgili bakanlıkların görüşünün alınması şartıyla Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranların kullanılması gerektiği belirtilmektedir (VUK MD. 317).

KÜMİ FRS’ ye göre şerefiye değer düşüklüğü testine tabi değildir. Bu hüküm BOBİ FRS Bölüm 18 açısından da aynıdır. Fakat TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre şerefiye değer düşüklüğü testine tabi olması gerekmektedir (Alataş, Kılıç, 2018: 472). MSUGT uygulamasında ise şerefiye 5 yıl içerisinde itfa edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

#### **2.2.14. KÜMİ FRS Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar**

Standarta göre, karşılıkların kayda alınması, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların mali tablolara ne şekilde yansıtılması gerektiği ile ilgili muhasebe

ilkeleri belirtilmektedir. Gerçekleşme zamanını ya da tutarının belirli olmadığı yükümlülükler karşılık olarak tanımlanmaktadır. Karşılık, geçmiş olaylardan kaynaklanan, işletme için ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması durumunda ve yükümlülük tutarının güvenilir tahmin edilmesi halinde finansal tablolara yansıtılır. Karşılık tutarı, bilançoda yükümlülük olarak kayda alınmaktadır. Söz konusu yükümlülük tutarı gider olarak kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır. Karşılık olarak mali tablolara alınan yükümlülüklerin geçmişte gerçekleşmiş bir olaya ilişkin olması, gelecekte gerçekleşecek faaliyetlerden bağımsız olması gerekmektedir.

Karşılık tutarının belirlenmesinde dönem sonundan itibaren yapılması gerekli olan harcamayla ilgili en gerçekçi tahmin üzerinden ölçüm yapılması gerekmektedir. Raporlama dönemi sonunda kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilmesi gerekmektedir. Tahmin sonucunda belirlenen kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanmakta ve gider olarak mali tablolara yansıtılmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı hesaplanırken iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleşmeleri gibi faktörlerde göz önünde bulundurularak, çalışanların ilgili dönemde kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplama yapılmaktadır.

Geçmiş olaylar kaynaklı olan yükümlülüğün varlığı ve bu yükümlülüğün varlığının tam anlamıyla kontrolünün işletmede olmaması ve gelecek dönemlerde belirsiz olayların oluşup oluşmamasına bağlı olması veya ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması, tutarın güvenilir bir şekilde ölçülemediği için kayda alınmayan yükümlülüklerden birinin var olması halinde söz konusu yükümlülük şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilmektedir. Şarta bağlı yükümlülükler bilançoda gösterilmemekte ve kaynak çıkışı olasılığının düşük olması halinde, dipnotlarda kısa bir açıklama şeklinde belirtilmektedir.

Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlık olarak tanımlanan şarta bağlı yükümlülükler, bilançoda gösterilmez. Ekonomik fayda girişinin muhtemel olduğu durumlarda dipnotlarda kısa bir açıklama şeklinde yer almaktadır. Kaynak girişinin kesinleşmesi halinde ise şarta bağlı varlık olarak değil, varlık olarak mali tablolara yansıtılmaktadır.

Tablo 16’ da belirtildiği gibi bu konuda TMS/TFRS, BOBİ FRS’ de ve KÜMİ FRS’ de yer alan hükümler genel olarak benzerdir. Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacıyla yapılan bu düzenlemeler mevcut vergi mevzuatı uygulamaları ile uyuşmamaktadır. Bu durumda KÜMİ FRS’ de belirtilen uygulamaya geçişte bir takım zorlukların yaşanmasına neden olması beklenmektedir.

**Tablo 16:** Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Karşılaştırması

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>Finansal Karşılıkların Tablolara Alınması</b>	Karşılıklar mali tablolara alma kriterlerini karşılaması halinde muhasebeleştirilir.	KÜMİ FRS ile BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	Tam Set hükümleri ile KÜMİ FRS, BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	MSUGT’ ta yer alan hükümlere göre karşılıklar muhasebeleştirilebilir. Fakat Vergi Usul Kanununda ise bu uygulamaya izin verilmemekte ve karşılık ayrılabilmesi için dava açılması gerekmektedir.
<b>Karşılık Tutarının Belirlenmesi</b>	Yapılması gerekli olan harcamayla ilgili en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülerek belirlenmektedir.	BOBİ FRS Bölüm 19’ da karşılık tutarı belirlenirken yapılması gereken harcama tutarı veya bugünkü değer üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS Bölüm 19.13).	TMS 37 standardında yer alan hükümlere göre paranın zaman değerinin etkisi ile karşılık tutarının bugünkü değer üzerinden ölçülerek kayda alınması gerekmektedir (TMS 37, Madde 45).	Yasal mevzuata göre karşılık tutarı, kesinleşen tutarı üzerinden belirlenmektedir (KÜMİ FRS Sunum, 2019).

<b>Kıdem Tazminatının Hesaplanması</b>	Cari dönemde kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak gider olarak mali tablolara yansıtılmaktadır.	KÜMİ FRS ile BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına göre kıdem tazminatı bulunmasında aktüeryal hesaplamalar yapılarak kayda alınmaktadır (Doğan, 2017; 779).	Vergi Usul Kanununa göre kıdem tazminatı ödendiği zamanda mali tablolara alınması gerekmektedir (Şen, Özbirecikli, 2018: 477).
<b>Şarta Bağlı Yükümlülükler</b>	Bilançoda gösterilmemekte ve kaynak çıkışı olasılığının düşük olması halinde dipnotlarda açıklanmaktadır.	KÜMİ FRS ile BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	Tam Set hükümleri ile KÜMİ FRS, BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	Şarta bağlı olaylar kaynaklı ve uygun olarak gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek, Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılarak kayda alınmaktadır (BOBİ FRS Sunum, 2017).
<b>Şarta Bağlı Varlıklar</b>	Bilançoda gösterilmemekte ve ekonomik fayda girişinin muhtemel olduğu durumlarda dipnotlarda açıklanmaktadır.	KÜMİ FRS ile BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	Tam Set hükümleri ile KÜMİ FRS, BOBİ FRS Bölüm 19 bu konuda uyumludur.	MSUGT' da belirtilen hükümlere göre şarta bağlı gelir ve karlar gerçekleşme olasılıkları yüksek olsa dahi tahakkuk kaydı yapılmamakta ve mali tabloların dipnotlarında belirtilmektedir.

### 2.2.15. KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu bölüm kapsamında, yabancı para cinsindeki işlemlerle ilgili muhasebe ilkelerini, yabancı para cinsinden sunulan mali tablolar için uygulanması gereken çevrim işlemleri ile ilgili esaslar belirtilmektedir.

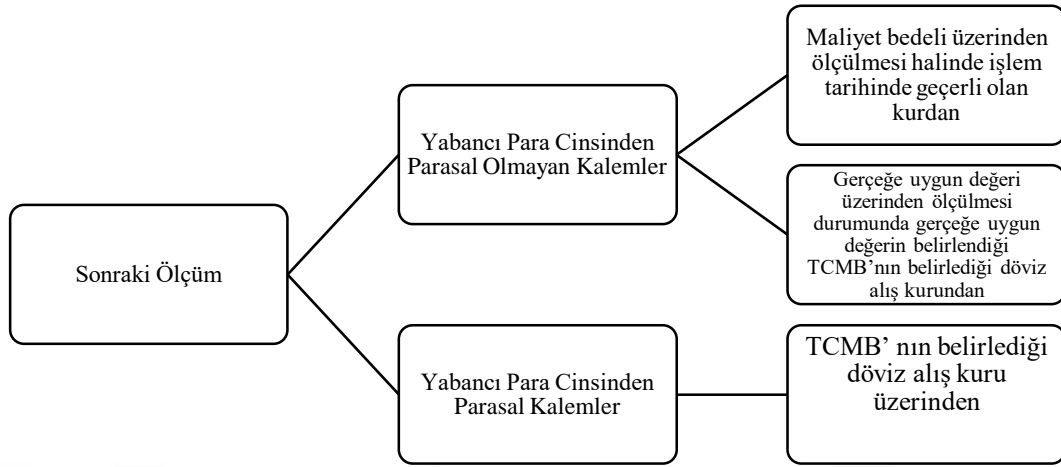
İşletmelerin yapılan işlemlerinde ağırlıklı olarak kullandıkları para biriminin cinsinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu para biriminin Türk lirası olma zorunluluğu yoktur. Türk lirasından farklı bir ağırlıkla kullanılan para birimi de kullanılabilir. Bu bölüm kapsamında, işletmenin nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimi olarak tanımlanan, ağırlıkla kullanılan para biriminin ülkede kullanımda olan para biriminden farklı bir para birimi olabileceği belirtilmektedir (Bölüm 18. Md. 2).

Ağırlıklı kullanılan para birimi belirlenirken, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını, maliyetlerini, finansman faaliyetlerinden sağlanan fonların ve esas faaliyetlerden elde ettiği tahsilatın tutulduğu para birimi faktörlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Ağırlıklı kullanılan para biriminin belirlenmesinin ardından işletmede meydana gelen işlemlerde, olaylarda veya koşullarda bir farklılık oluşması halinde para biriminin değiştirilmesi de mümkün olmaktadır. Para biriminde yapılan bu değişikliğin etkisi ileriye yönelik olarak mali tablolara alınmaktadır (Bölüm 18.Md. 3-4 -5).

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ilk kayda alındığında Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB)'nin belirlemiş olduğu döviz alış kuru esas alınarak ağırlıklı para birimine çevrilerek mali tablolarda kayda alınmaktadır. Ayrıca uygulama kolaylığı sağlaması amacıyla, işlem tarihinde geçerli kura yaklaşan bir kurunda kullanılmasına izin verilmektedir.

Yabancı para cinsinden işlemlerin sonraki ölçümlerinde, parasal ve parasal olmayan kalem olarak ayrılmakta ve ölçümlerinde farklılık görülmektedir. Ölçümlerinde ortaya çıkan farklılıklar Şekil 7'de belirtildiği şekildedir.

**Şekil 7: Yabancı Para Cinsinden İşlemlerin Sonraki Ölçümü**



Parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler ile ilgili oluşan kur farkı kazanç ve kayıpları, gelir tablosunda kar veya zarara yansıtılarak kayda alınmaktadır. İşletme mali tablolarını hazırlarken ağırlıklı kullanılan para birimi kullanılarak sunulması halinde uygulanacak çevrim işlemleri; Varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki TCMB'nin belirlediği döviz alış kurundan, gelir, gider ve özkaynak kalemlerinde işlem tarihindeki döviz alış kuru dikkate alınarak yapılmaktadır. Kur farkının ortaya çıkması durumunda, özkaynakların “Yabancı Para Çevrim Farkları” kaleminde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Bölüm 18 Md. 18-20). Tam Set TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ de yer alan hükümler genel hatlarıyla benzer olmakla birlikte bazı farklılıklarda bulunmaktadır.

**Tablo 17: Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri Karşılaştırması**

	<b>KÜMİ FRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TMS/TFRS</b>	<b>MSUGT/ VUK</b>
<b>İlk Ölçüm</b>	İşlem tarihinde geçerli olan TCMB'nin belirlemiş olduğu döviz alış kuru üzerinden ölçülmektedir.	Finansal tablolara ilk alındığında işlem tarihindeki spot kur dikkate alınarak çevrim işlemi gerçekleştirilir (BOBİ FRS Bölüm 20.8).	BOBİ FRS Bölüm 20 ile TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardının uyumlu olduğu görülmektedir.	MSUGT' da ise işlemin gerçekleştiği tarihteki TCMB kuruna göre çevrim işlemi yapılarak kayda alınmaktadır.

<b>Parasal Kalemlerin Çevrimi</b>	TCMB'nin belirlediği döviz alış kuru üzerinden çevrilmiştir.	Dönem sonundaki spot kur üzerinden işlem gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS Bölüm 20 Madde 13).	BOBİ FRS Bölüm 20 ile TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardının uyumlu olduğu görülmektedir.	VUK Madde 280 kapsamında, borsa rayici ile değerlendirilmekte, borsa rayicinin mevcut olmaması halinde ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden çevrilmiştir (Gençoğlu, 2020: 198).
<b>Parasal Olmayan Kalemlerin Çevrimi</b>	Maliyet bedeli üzerinden ölçülmesi halinde işlem tarihinde geçerli olan kurdan; Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda gerçeğe uygun değer belirlendiği TCMB'nin belirlediği döviz alış kurundan çevrim işlemleri yapılmaktadır.	Maliyet bedeli üzerinden ölçülmesi halinde işlem tarihinde geçerli olan kura göre, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda gerçeğe uygun değer belirlendiği spot kura göre ağırlıklı kullanılan para birimi üzerinden çevrim işlemleri gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS Bölüm 20 Madde 15).	BOBİ FRS Bölüm 20 ile TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardının uyumlu olduğu görülmektedir.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinde çevrim işlemleri yapılmaktadır.

### 2.2.16. KÜMİ FRS Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri

Standardın bu bölümü, işletme birleşmelerinde varlıklarının ve yükümlülüklerinin ölçülmesi, kayda alınması ile ilgili hükümler ve şerefiyenin ölçümünün düzenlenmesine ilişkin ilkeler belirtilmektedir. Bir işletmenin ya da iş tanımını karşılayan bir faktörü başka bir işletmenin edinimi veya yeni bir işletme oluşturmak amacıyla işletmelerin bir araya gelmeleri ile işletme birleşmesi gerçekleşmektedir (Bölüm 19 Md. 1-2). TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 21 'de yer alan hükümler kapsamında yalnızca bağlı ortaklık edinimleri işletme ve iş kapsamı içerisinde yer almaktadır. BOBİ FRS' de belirtilen bağlı ortaklık edinimi ile KÜMİ FRS' de başka bir işletmenin tamamen devralınması

durumunda hesap edilen şerefiye itfaya tabi olurken, Tam Sete göre değer düşüklüğü testinin yapılması gerekmektedir (Gökçen, Öztürk, Gülenç, 2019: 428).

KÜMİ FRS' nin bu bölümünde yer alan hükümler, iştirak ve bağlı ortaklık edinimlerine ve müştereken kontrol edilen işletmenin oluşumuna uygulanmamaktadır. KÜMİ FRS' de işletme birleşmelerinin mali tablolara alınması hususunda BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmelerinde 21.10 – 21.33 paragraflarında belirtilen esasların uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Fakat KÜMİ FRS kapsamında konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu sebeple BOBİ FRS' de geçerli olan konsolide finansal tablolarla ilgili hükümler uygulanmamaktadır. Bu konunun yasal mevzuat ile uyumlu olduğu görülmektedir. Fakat BOBİ FRS' de büyük işletmeler açısından konsolide finansal tablolar zorunlu, orta boy işletmeler için ise ihtiyari olduğu görülmektedir.

#### **2.2.17. KÜMİ FRS Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Mali tablolardaki işlem ve olaylara ilişkin cari dönemde vergilerin, kayda alınmasındaki hükümler belirtilmektedir. Kayda alınan vergi, cari dönemdeki mali kar üzerinden ödenecek dönem tutarından oluşmaktadır. Katma değer vergisi, damga vergisi gibi kar üzerinden hesaplanmayan vergiler için uygulanmamaktadır. Bu bölüm kapsamında, Dönem Vergisi gelir tablosunda “Dönem Vergi Gideri”, dönem vergisinin ödenmeyen bölümü bilançoda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde, cari dönem ve geçmiş dönemlerle ilgili peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisinden fazla olan tutarı da “Diğer Dönen Varlıklar” kaleminde muhasebeleştirilir. Dönem vergisine ilişkin bilançodaki varlık ve yükümlülüklerin; mahsup edilmesi ile ilgili yasal bir hakkın var olması, mahsup edilen tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması halinde mahsup edilmektedir.

KÜMİ FRS kapsamında “Ertelenmiş Vergi” hesaplanmayacağı belirtilmekte ve yalnızca dönem vergisi bu bölümde anlatılmaktadır. Bu konuyu yasal mevzuatla ilgili uyumlu olduğu görülmektedir. BOBİ FRS Bölüm 23 madde 3 de belirtildiği şekilde büyük işletmelerin ertelenmiş vergi hesaplanması gerekmektedir. Fakat büyük işletmeler dışında kalan diğer işletmeler için böyle bir zorunluluk yoktur. TMS 12



Gelir Vergileri standardı ise işletmelerin tamamının ertelenmiş vergi hesaplaması ve kayda alınmasını zorunlu olduğu belirtilmektedir (Tunçez, 2018: 1023).

### **2.2.18. KÜMİ FRS Bölüm 21 Dipnotlar**

Finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosunda verilen bilgiler ile birlikte ek olarak belirtilmesi gereken hususları içeren dipnotlarla ilgili ilkeler ve açıklamalar bu bölümün konusunu oluşturmaktadır. Dipnotların sunulmasında anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal tablo özelliklerinin de dikkate alınarak sistematik bir şekilde sunulması gerekmektedir (Bölüm 21 Md. 1-2-3). Ayrıca bu bölüm AB Direktifleriyle de tamamen uyumlu bir şekilde hazırlanıp sunulmaktadır.

Dipnotların sistematik olarak sunumu yapılırken uyulması gereken sıralamanın

- ✓ İşletme ile ilgili genel bilgi
- ✓ Sunulan mali tablolar ve KÜMİ FRS hükümlerinin tamamen uyumlu olduğuna ilişkin açıklama,
- ✓ Finansal tablolarda uygulanmış olan önemli muhasebe politikalarına ilişkin özet bilgi
- ✓ Mali tablolarda yer alan sıralamaya göre, mali tablo kalemleriyle ilgili ek açıklamalar
- ✓ Diğer açıklamalar

şeklinde olması gerekmektedir (Bölüm 21 Md. 4).

Standardın diğer bölümleri uyarınca yapılması gerekli olan açıklamaların yanında bu bölümde belirtilen açıklamalarda dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir. Sunulan bilgi özellikleri kapsamında gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için standartta yer alan hususlar çerçevesinde verilen bilgilerin yeterli olmadığı durumlarda ek açıklamalarında yapılması mümkündür.

Dipnotlar kapsamında yapılması gereken açıklamalar, işletme açısından büyüklük ayrımı yapılmadan tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar ve yalnızca küçük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar şeklinde bir ayrım yapılmaktadır (Bölüm 21 Md. 8-9). Yapılan açıklamalar detaylı bir şekilde elde

alınmıştır. AB Direktiflerinde istenilen açıklamalar ile mevcut MSUGT uygulamasındaki bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında faydalı görülen açıklamaların belirtilmesi gerekliliği buradaki temel hareket noktasını oluşturmaktadır.

**Tablo 18:** Dipnotlarda Açıklama Yapılması Gereken Konular

<b>Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar</b>	<b>Yalnızca Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Temel Açıklamalar</li> <li>✓ Muhasebe Politikaları ve Tahminler</li> <li>✓ Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar</li> <li>✓ Stoklar</li> <li>✓ Finansal Araçlar</li> <li>✓ Maddi Duran Varlıklar</li> <li>✓ Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar</li> <li>✓ Devlet Teşvikleri</li> <li>✓ İşletme Birleşmeleri</li> <li>✓ Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar</li> <li>✓ Diğer Açıklamalar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Stoklar</li> <li>✓ Finansal Araçlar</li> <li>✓ Tarımsal Faaliyetler</li> <li>✓ Maddi Duran Varlıklar</li> <li>✓ Maddi Olmayan Duran Varlıklar</li> <li>✓ Kiralamalar</li> <li>✓ Diğer Açıklamalar</li> </ul>

Bu durum BOBİ FRS' de tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar ve büyük işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar şeklinde belirtilmektedir. Tam Sette dipnotlar ayrı bir bölüm olarak belirtilmemekte standardın içinde gerekli açıklamalar yapılmaktadır. Tam Sette ise işletmeler için herhangi bir ölçek ayrımı yapılmamaktadır. Finansal Tablolar için gerçeğe uygun sunumu sağlamak amacıyla TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Kavramsal Çerçeve dikkate alınarak dipnotların sunulması gerektiği belirtilmektedir (Karacan, Uygun, 2018: 811). MSUGT da yer alan hükümlere göre dipnotlar bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları şeklinde belirtilmektedir.

## 2.2.19. KÜMİ FRS Bölüm 22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

Geçiş bölümünde, geçiş döneminde kolaylık sağlaması açısından bazı istisna ve muafiyetler getirip burada standardın ilk uygulamasında yapılacak işlemlerden bahsedilmektedir. Bu bölüm BOBİ FRS uygulanmasında da yer almaktadır. KÜMİ FRS' yi ilk defa uygulayan işletmelerin, finansal tablolarını hazırlarken gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgilerin sunumunun sağlanması amacıyla hazırlanan mali tabloların ve ilk uygulamada standart ile uyumlu olduğu açık ve koşulsuz bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Standart daha önce kullanılmış sonrasında uygulama bırakılmış ve cari dönemde tekrar uygulanmaya başlanmış olması halinde işletme geçiş hükümlerini uygulayabilir ya da bu standart uygulamasını hiç ayrılmamış gibi Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar kapsamında standartta yer alan tüm hükümlerin geri dönük uygulamasının da mümkün olduğu belirtilmektedir (Bölüm 22 md. 1-2).

KÜMİ FRS' ye ilk geçişte, geçmiş dönem ya da dönemleri kapsayan karşılaştırmalı finansal tablo hazırlaması gerekmemektedir. Fakat öncesinde bir işletme TFRS ya da BOBİ FRS uygulamış ise bu durum geçerli değildir. İşletme hazırlaması gereken mali tabloları ve cari dönem başlangıç bilançosunu bu standart hükümlerine göre hazırlanması gerekmekte ve uygulamanın başladığı cari dönem standarda geçiş tarihi olarak kabul edilmektedir. KÜMİ FRS' ye göre hazırlanan açılış bilançosunda kullanılan muhasebe politikaları, daha önceki finansal raporlama hükümlerine göre düzenlenen aynı tarihli bilançoda yer alan muhasebe politikalarından farklı olması mümkündür. Bu farklılıklar nedeniyle yapılan düzeltmelerin, KÜMİ FRS' ye geçiş tarihinden itibaren direkt "Geçmiş Yıllar Karları/ Zararları" kalemi ya da uygun olması halinde farklı bir özkaynak kaleminde gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin kıdem tazminatı yükümlülüğünün KÜMİ FRS kapsamında ilk defa mali tablolara alınması durumunda, önceki dönemleri kapsayan toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmeyecek şekilde eşit tutarlar halinde "Geçmiş Yıllar Karları/ Zararları" kaleminde gösterilmesi kayda alınması gerekmektedir. Bu işlemler kapsamında, eşit tutarlardan ilki açılış bilançosunda gösterilir. Tahmini kıdem tazminatı toplamı ile bu tutarın mali tablolara yansıtılmayan miktarının da dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

Muafiyetler kısmında, açılış bilançosunun KÜMİ FRS ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla iki farklı şekilde muafiyet getirilmektedir. Bu muafiyetlerden,

1. KÜMİ FRS' nin bazı hükümlerinin geriye dönük uygulanmasına ilişkin muafiyetler
2. KÜMİ FRS' nin bazı hükümlerinin uygulanmasını öngören muafiyetler

şeklinde ayrılmaktadır. Bunun yanında, bu standarda geçilmesinin, işletmenin önceki mali durumuna etkilerinin bu kapsamda açıklanması gerekmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. KÜMİ FRS UYGULAMASI İLE MSUGT/ VUK UYGULAMASININ FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın üçüncü bölümünde MSUGT/ VUK hükümleri kapsamında oluşturulan Finansal Durum Tablosu ile Kar veya Zarar Tablosunun KÜMİ FRS' ye geçilmesi halinde, bu standart hükümleri kapsamında oluşturulacak tablolar değerlendirilerek, karşılaştırmalar yapılacak ve farklılıklar örnek finansal tablolar ile anlatılmıştır. Bu bölümde dönüştürme kayıtlarında KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağındaki hesaplar kullanılmıştır.

#### 3.1. Çalışmanın Amacı Ve Önemi

Küresel alanda yaşanan gelişmelerin her alanda olduğu gibi muhasebe sistemini de etkilemesi ve sınırların gün geçtikçe genişlemesi ortak bir dil ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dünyada birçok ülke tarafından kabul gören standartlar, Türkiye'de de bir süredir uygulanmakta ve geliştirilmektedir. Bu gelişmeler neticesinde son olarak ortaya çıkan KÜMİ FRS işletmelerin büyük bir kısmını oluşturan küçük ve mikro işletmeler için daha şeffaf, güvenilir ve ihtiyaca uygun raporlar sunmak ve uluslararası alanda kullanılan standartlara uyum sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Oluşturulan standart ile ilgili gerekli bilgiler ile birlikte ikinci bölümde hem Türkiye' de uygulanan Tam Set TMS/TFRS ve BOBİ FRS hem de MSUGT/ VUK hükümleri ile ilgili farklılıklar ve benzerlikler anlatılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde ele alınan örnek Tek Düzen Hesap Planına göre oluşturulmuş finansal tabloların KÜMİ FRS' de belirlenen hükümler çerçevesinde değerlendirilerek yeniden düzenlenecektir. Bu bilgiler ile birlikte bağımsız denetime tabi olamayan ve bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için taslak metinde ele alınan esaslar ve verilen örnek Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu ele alınarak yeniden oluşturulacaktır.

Standart kapsamında yapılan bu çalışma, MSUGT uygulamasından KÜMİ FRS uygulamasında geçişte işletmelerin mali tablolarını hazırlarken uygulama da meydana gelen farklılıklara örnek olması açısından önem arz etmektedir.

### **3.2. İşletme Hakkında Genel Bilgi**

X işletmesi Gıda sanayinde faaliyet gösteren yalnızca yurtiçinde faaliyetlerini gerçekleştiren 400.000 TL sermaye ile İstanbul'da kurulmuştur. İşletme üretim ve yönetim kısmı ve satış bölümü için gerçekleştirilen faaliyetlerini İstanbul'un farklı bölgelerde gerçekleştirmektedir. Standartta yer alan bilanço esasına göre defter tutan işletmeler tarafından uygulanması şartını da karşılamaktadır. KÜMİ FRS kapsamında küçük veya mikro işletme ayrımı yapılmassa da, işletmenin aktif toplamının 350.000 Euro'dan az olması ve Yıllık net satış hasılatı 700.000 Euro' dan az olması nedeniyle AB Direktiflerinde yer alan mikro işletme kriterlerine sahiptir. Fakat yer alan hükümlerin uygulanmasında küçük ve mikro işletme ayrımı olmadığından aynı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **3.3. İşletmenin VUK Kapsamında Hazırlanmış Tabloları Ve KÜMİ FRS' ye Göre Düzeltme İşlemleri**

Finansal tablolarını Tek Düzen Hesap planına göre oluşturan işletmenin Bilançosu Tablo 19' da ve Gelir Tablosu Tablo 20' de belirtildiği gibidir. Bu tablolara göre olağan durumun KÜMİ FRS' ye göre düzenlenmesi halinde oluşacak farklılıklara değinilerek gerekli düzeltme kayıtları oluşturulacak ve bu çerçevede KÜMİ FRS' ye göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu olması nedeniyle yalnızca bu tablolarda gerekli işlemler uygulanacaktır.

- İşletmenin kasasında 84.852,28 TL tutarında nakdi bulunmaktadır. Bu tutarın tamamı Türk Lirasında oluşmakta ve işletmede yabancı para bulunmamaktadır. İşletmenin bankalar hesabında 293,62 TL bulunmaktadır. Bu tutarın tamamı Türk Lirasından oluşmaktadır. İşletmenin Ticari Alacaklarında yalnızca

Alıcılar hesabına kayıtlı 182.415,77 TL kayıt yer almaktadır. İşletmenin ticari alacaklar kalemi için yaptığı işlemler yalnızca senetsiz alacaklar için olup işletmenin senetli alacağının bulunmadığı görülmektedir. İşletmenin Dönen Varlıklar grubunda en büyük payı 713.779,66 TL tutarında, Stoklar grubunun oluşturduğu görülmektedir.

- Maddi Duran Varlıklar için normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. Tesis makine ve cihazlar için 10 yıl olarak hesaplanan amortisman süresi taşıtlar ve demirbaşlar için 5 yıl olarak belirlenmiştir.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan özel maliyetler kalemi de Demirbaşlar için yapılan kiralama işlemleri sonucu ortaya çıkan harcamalar 1.814,22 TL olarak kayda alınmıştır.
- İşletmenin ticari borçlar kaleminde senetli ticari borçları bulunmamakta yalnızca senetsiz borcu olan Satıcılar kaleminde 131.039,39 TL tutarında senetsiz borcu bulunmaktadır.
- İşletme Kısa vadeli işlemler için 54.482,20, Uzun Vadeli işlemler için ise 293.040,92 TL banka kredisi almıştır.
- Finansal Durum Tablosunda kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamıştır. Fakat işletmede çalışan personel için ayrılan kıdem tazminatı karşılığı dönem sonu itibariyle 15.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.
- İşletme faaliyetlerini yalnızca yurtiçinde gerçekleştirmekte, yurtdışı satış gerçekleştirmemektedir. Bu satışlar 2.373.866,76 TL olarak gelir tablosuna yansıtılmıştır. Bunu yanında işletmede satışların maliyeti kalemi 2.098.756,99 TL olarak hesaplanmış ve bunun 1.797.510,00 TL'lik kısmını Satılan Mamul maliyeti, 301.246,99 TL tutarındaki kısmını ise Satılan Ticari Mallar Maliyeti oluşturmaktadır.
- Kurumlar Vergisi oranı söz konusu dönem için %20 olarak belirtilmiştir.

**Tablo 19: MSUGT/ VUK' a Göre Hazırlanan Bilanço**

<b>BAL GIDA SAN. TİC. LTD.ŞTİ 31.21.2019 BİLANÇOSU</b>					
<b>AKTİFLER</b>			<b>PASİFLER</b>		
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>937.148,61</b>	<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>229.879,45</b>
<b>A.HAZIR DEĞERLER</b>		<b>40.145,90</b>	<b>A.MALİ BORÇLAR</b>		<b>54.482,20</b>
Kasa	84.852,28		Banka Kredileri	54.482,20	
Alınan Çekler	40.000,00		<b>B.TİCARİ BORÇLAR</b>		<b>131.039,39</b>
Banka	293,62		Satıcılar	131.039,39	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)	85.000,00		Borç Senetleri	-	
Diğer Hazır Değerler					
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>		<b>182.415,77</b>	<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>		<b>36.278,83</b>
Alıcılar	182.415,77		Ortaklara Borçlar	2.727,02	
<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>		<b>807,28</b>	Personele Borçlar	8.511,81	
			Diğer Çeşitli Borçlar	25.040,00	
<b>E. STOKLAR</b>		<b>713.779,66</b>	<b>D.ALINAN AVANSLAR</b>		<b>18,75</b>
İlk Madde ve Malzeme	614.071,39		Alınan Sipariş Avansları	18,75	
Yarı Mamuller- Üretim			<b>F. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>7.030,57</b>
Mamuller	23.355,63		Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.321,34	
Ticari Mallar	76.352,64		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	3.709,23	
Verilen Sipariş Avansları			<b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>		<b>1.029,71</b>
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>205.227,01</b>	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	3.889,34	
<b>D.MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		<b>204.667,53</b>	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer	(2.859,63)	
Tesis, Makine ve Cihazlar	40.099,43		<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>293.040,92</b>
Taşıtlar	287.416,72		<b>A.MALİ BORÇLAR</b>		<b>293.040,92</b>
Demirbaşlar	53.994,39		Banka Kredileri	293.040,92	
Birikmiş Amortismanlar (-)	176.843,01		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>619.455,25</b>
<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>		<b>559,48</b>	<b>ÖDENMİŞ SERMAYE</b>		<b>400.000,00</b>
Özel Maliyetler	1.814,22		Sermaye	400.000,00	
Birikmiş Amortismanlar	1.254,74		<b>KAR YEDEKLERİ</b>		<b>8.139,68</b>
			Yasal Yedekler	6.750,12	
			Statü Yedekleri	1.389,56	
			<b>GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>		<b>195.758,20</b>
			<b>DÖNEM NET KAR/ ZARARI</b>		<b>15.557,37</b>
			Dönem Net Karı	15.557,37	
<b>AKTİFLER TOPLAMI</b>		<b>1.142.375,62</b>	<b>PASİFLER TOPLAMI</b>		<b>1.142.375,62</b>



**Tablo 19: MSUGT/ VUK' a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu**

<b>BAL GIDA SAN. TİC. LTD.ŞTİ 31.12.20XX KAR VEYA ZARAR TABLOSU</b>		
	<b>CARİ DÖNEM 31.12.20XX</b>	
<b>60. BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>2.373.866,76</b>
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.373.866,76	
<b>61. SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>		<b>7.727,00</b>
611 SATIŞTAN İSKONTOLARI (-)	7.727,00	
<b>NET SATIŞLAR</b>		<b>2.366.139,6</b>
<b>62. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>2.098.756,99</b>
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ (-)	1.797.510,00	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	301.246,99	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>		<b>267.382,77</b>
<b>63. FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>		<b>197.306,85</b>
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	89.988,82	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	107.318,03	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>70.075,92</b>
<b>66. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		<b>50.670,21</b>
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	50.670,21	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		<b>19.405,71</b>
<b>67. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (-)</b>		<b>41,00</b>
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (-)	41,00	
<b>690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>19.446,71</b>
<b>691- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI (-)</b>		<b>3.889,34</b>
<b>692- DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>15.557,37</b>

Tek Düzen Hesap Planında Dönen Varlıkların Hazır değerler kısmında yer alan 100 Kasa Hesabının KÜMİ FRS de belirtilen tablolara göre düzenlenmesiyle birlikte Nakit ve Nakit Benzerleri grubunda 100 Nakit Kasası Hesabı olarak Finansal Durum Tablosuna alınması gerekmektedir.

VUK' ta yer alan yalnızca senetli alacaklar için reeskont hesaplanması hükmü, standartta senetli ve senetsiz tüm ticari alacaklar için reeskont hesaplanması gerektiği

şeklindedir. İşletmenin senetli alacaklarının olmadığından finansal durum tablosunda yalnızca Ticari alacaklar grubunda 120 Müşterilerden Alacaklar kalemi yer almaktadır. Bu sebeple işletmenin finansal durum tablosunda yer alan 120 Müşterilerden Alacaklar kalemi içinde reeskont hesaplaması yapılarak belirtilen şekilde muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir. Dönem içinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

01.10.2019	
120 Müşterilerden Alacaklar	182.415,77
600 Yurtiçi Satışlar	174.979,16
128 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)	7.436,61

Şeklinde yapılması gerekmektedir. Bu yapılan dönem kaydı 31.12.2019 da yapılması gereken kayıt:

31.12.2019	
128 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)	3.857,60
662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri	3.857,60

Şeklinde gösterilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtilen şekilde bir kayıt yapılabileceği gibi aşağıdaki şekilde de kayıt yapılması mümkündür. VUK kapsamında yapılması gereken kayıt:

01.10.2019	
120 Müşterilerden Alacaklar	182.415,77
600 Yurtiçi Satışlar	182.415,77

Yapılan bu kayıta KÜMİ FRS' ye göre düzeltilmesi halinde dönem sonu aşağıdaki gibi kayda alınması gerekmektedir.

31.12.2019	
600 Yurtiçi Satışlar	7.436,61
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri(-)	3.579,01
662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri	3.857,60

Yapılan işlemler sonucunda ortaya çıkan reeskont tutarı Kar veya Zarar Tablosunda 600 Yurtiçi Satışlar kalemini de aynı tutarda etkilemektedir.

Maddi Duran Varlıklar bölümünde Tek Düzen Hesap Planı ile KÜMİ FRS arasında amortisman uygulamalarında farklılıklar olduğu görülmektedir. Standart hükümleri uyarınca amortisman tabi tutar belirlenmesinde maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle hesaplama yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte yasal mevzuatta yalnızca kıst amortisman binek otomobiller için uygulanırken diğer finansal raporlama standartlarında olduğu gibi standart hükümlerince maddi duran varlıkların tamamı gün esasına dayalı kıst amortisman uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Bu şekilde hesaplama yapılması halinde birikmiş amortisman tutarı VUK hükümlerine göre 176.843,01 hesaplanmıştır. Fakat standartta belirtilen yöntemin kullanılması halinde 170.214,69 TL olarak hesaplandığı görülmektedir. VUK' a göre hazırlanmış olan finansal tablolarda gösterilen 258 Birikmiş Amortisman kaleminin 6.628,32 TL tutarındaki farkının KÜMİ FRS' ye göre düzenlenmesi gerekmektedir. Tek Düzen Hesap Planına göre hesaplanan amortisman tutarı ile standart arasında oluşan farkın KÜMİ FRS' de yer alan hükümlere göre dönüştürme kayıtları yapılmalıdır. Buna göre dönemsellik kavramı açısından incelendiğinde ortaya çıkan 6.628,32 TL tutarındaki farkın ilgili dönemi kapsayan 4.418,88 TL tutarındaki kısmının genel yönetim giderlerine yansıtılması ve geçmiş yıllara ilişkin olan 2.209,44 TL tutarındaki farkın ise geçmiş yıl karları ile ilişkilendirilerek finansal tablolara

yansıtılması gerekmektedir. Bu duruma uygun olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2019	
258 Birikmiş Amortisman (-)	176.843,01
258 Birikmiş Amortisman (-)	170.214,69
570 Geçmiş Yıl Karları	2.209,44
770 Genel Yönetim Giderleri	4.418,88

Tek Düzen Hesap Planında kiralama işlemleri hak olarak maddi olmayan duran varlıklar grubunda muhasebeleştirilmekte ve itfa payı ayrılmaktadır. Fakat KÜMİ FRS' de ilişkili olduğu varlık kaleminde gösterilmesi gerektiği şeklinde bir uygulama mevcuttur. KÜMİ FRS' ye göre dönem sonunda yapılacak olan düzeltme kaydının aşağıda belirtilen şekilde yapılması gereklidir (Demir, 2020: 18).

31.12.2019	
255 Demirbaşlar	559,48
264 Özel Maliyetler	559,48

31.12.2019	
268 Birikmiş Amortisman (-)	1.254,74
258 Birikmiş Amortisman (-)	1.254,74

Ticari Alacaklar da olduğu gibi Ticari Borçlar kaleminde de reeskont hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple işletmenin 320 Satıcılar kaleminde 131.039,39 tutarında ticari borçlarını için de reeskont hesaplanması gerekmektedir.

Yapılan reeskont işlemleri için uygulanması gereken faiz oranı %12,75 olarak belirtilmiş ve bu orana göre hesaplamalar yapılmıştır. Bununla birlikte işletme olağan düzende yapması gereken muhasebe kaydı belirtilen şekilde gerçekleştirilmektedir.

01.12.2019	
153 Ticari Mallar	131.039,39
320 Satıcılar	131.039,39

Fakat ticari borçlar için uygulanan reeskont işlemleri için 5.384,82 TL tutarında reeskont ortaya çıkmıştır. Bu hesaplama sonucu ortaya çıkan fark 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri kaleminde muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınması gerekmektedir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı;

01.12.2019	
153 Ticari Mallar	124.654,57
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	5.384,82
320 Satıcılar	131.039,39

Hesaplanan reeskont tutarının döneme tahakkuk eden kısmı Finansal Giderler olarak Kar veya Zarar Tablosunda muhasebeleştirilerek kayda alınması gerekmektedir. Kalan tutar ise 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri kalemine aktarılarak kaydedilmektedir. Reeskont tutarının döneme tahakkuk eden kısmının hesaplanması sonucu yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda gösterildiği gibidir.

31.12.2019	
780 Finansman Giderleri	2.771,12
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	2.771,12

Standartta yer alan değerlendirme ölçütlerine göre ticari borçlar için yapılan reeskont uygulaması ile birlikte stoklar grubunda yer alan ticari mallar kalemi de etkilendiği ölçüde finansal durum tablosuna yansıtılarak belirtilmiştir.

İşletmenin kıdem tazminatı karşılıkları 15.000,00 olarak hesaplanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda kıdem tazminatı ödendiği zamanda mali tablolara yansıtılması gerektiği belirtilirken KÜMİ FRS hükümlerine göre raporlama dönemi sonunda yükümlülük artışları belirlenerek gider olarak kayda alınması gerekmektedir. Bu kapsamda bir raporlama döneminden bir yıldan uzun zamanda ödenecek kıdem tazminatlarının 47 Karşılıklar kaleminde 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabında 15.000,00 olarak Finansal Durum Tablosunda belirtilmektedir. Buna karşılık Genel Yönetim Giderleri de aynı tutarda borçlandırılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

31.12.2019	
770 Genel Yönetim Giderleri	15.000,00
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	15.000,00

KÜMİ FRS seti kapsamında hasılat hesaplanırken taraflar arasında yapılan anlaşmaya göre vadesi dikkate alınmadan, satış iskontosunun indirilmesi suretiyle bulunan tutardır. Standardın tamamında yapılan işlemlerde vade farkı dikkate alınmamaktadır. İşletme ağırlıklı para birimi olarak Türk Lirası kullanmakta ve

yabancı para ile işlem gerçekleştirilmemektedir. İşletme ürünlerinin satışları yalnızca yurtiçinde gerçekleştirilmektedir. Reeskont hesaplanması ile birlikte 600 Yurtiçi Satışlar kalemi de reeskont tutarı kadar etkilenmekte ve bu şekilde Kar veya Zarar Tablosunda belirtilmektedir.

Standart kapsamında amortisman tutarında meydana gelen değişim, özel maliyetlerin Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılması ve Kıdem tazminatının finansal tablolarda belirtilmesi nedeniyle Genel Yönetim Giderleri kalemi tutarında kayıtlarda belirtildiği gibi değişiklik meydana gelmektedir.

KÜMİ FRS standardına göre Kar veya Zarar tablosu ve dipnotlarda dahil olmak üzere olağandışı gider veya olağandışı gelir kalemleri yer almamaktadır. Bu nedenle TDHP göre hazırlanan Gelir Tablosunda yer alan Diğer Olağandışı Gelir ve Kazançlar Bölümünde yer alan 41,00 TL tutarındaki gelir kaydının 64 (645-649) Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar Grubunda yer alan 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar kaleminde gösterilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ticari Alacaklar kalemi için reeskont hesaplanması nedeniyle 66 Finansal Gelirler kaleminde 3.857,60 TL tutarında bir artış olduğu görülmektedir. Bunun yanında ticari borçlar kaleminde meydana gelen 2.771,12 TL Finansman Giderleri, Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri gider olarak Kar veya Zarar Tablosunda 67 Finansman Giderleri grubunda muhasebeleştirilmektedir. Ortaya çıkan tüm bu farklılıkların işletmenin hem dönem karında hem de birçok kaleminde bir takım değişimler yaratmakla birlikte finansal tablo kullanıcıları açısından daha şeffaf finansal bilgi sağlama fırsatı da sunmaktadır.

İşletme de gerçekleştirilen işlemler KÜMİ FRS kapsamında yapılan değerlemeler ve düzeltmelere göre standarda göre bulunan net kar ile VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolar arasında 14.548,79 TL tutarında bir fark olduğu gözlenmiştir. Standarda dönem karı ve vergi kayıtları da aşağıda belirtildiği gibidir.

31.12.2019	
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı	252,14
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	252,14

31.12.2019	
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı	1.260,72
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)	252,14
693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı	1.008,58

Bulunan net kar tutarının bilançoya yansıtılması için yapılması gereken kayıt ise;

31.12.2019	
692 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı	1.008,58
590 Dönem Net Karı	1.008,58

KÜMİ FRS' de Gelir üzerinden alınan vergiler konusu VUK hükümleriyle benzer olması nedeniyle bu konuda uygulama da bir farklılık gözlenmemiştir. Bununla birlikte standarda göre yapılan işlemde vade farkı ayrıştırılmaması da standartta yer alan tüm bölümler için gerekli olmakla birlikte VUK açısından yapılan değerlendirmelerle de benzerlik gösterdiği görülmektedir.



Bu konular dışında KÜMİ FRS ile MSUGT/ VUK arasında uygulamada farklılık gösterecek başka konularda bulunmaktadır. İşletmenin mali politikasında meydana gelen önemli bir değişiklik MSUGT /VUK hükümlerine göre finansal tablolara etkisinin gösterilmesi gerekmektedir. Fakat standarda göre politikada bir değişiklik yapılması halinde geriye dönük uygulama yapılması gerekmektedir. Diğer bir fark muhasebe tahminlerindeki değişiklikler konusunda ortaya çıkmaktadır. KÜMİ FRS' ye göre ortaya çıkan değişiklikler ileriye dönük olarak uygulanması gerekirken mevcut uygulamada işletme karını önemli ölçüde etkilemesi halinde bu değişiklikler ve etkilerinin açıklanmasının yeterli olduğu belirtilmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylar konusunda da işletmede raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren bir olayın ortaya çıkması halinde finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar belirtilerek gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Söz konusu bu düzeltmelere dipnotlarda dahildir. MSUGT / VUK uygulamasında ise bu durumun bilanço dipnotlarında belirtilmesinin yeterli olduğu belirtilmektedir.

Standart ile yasal mevzuatın ayrıldığı bir diğer nokta Maddi Duran Varlıklar grubunda yer alan binalar ve arsaların muhasebeleştirilmesi noktasındadır. Mevcut uygulamada bina ve arsaların ayrı değerlendirilmeyeceğini ve birlikte muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilirken standarda göre ise binalar ve arsaların birbirinden ayrı muhasebeleştirilerek mali tablolara yansıtılması yönündedir. Fakat işletmenin finansal durum tablosu incelendiğinde maddi duran varlıkları arasında bu kalemlerin olmaması nedeniyle ayrı olarak belirtilmiştir.

İşletmenin MSUGT / VUK kapsamında hazırlanan finansal tablolarında Maddi olmayan Duran Varlıklar grubunda yalnızca özel maliyetler kaleminde bir kayıt yapıldığı bunun dışında maddi olmayan duran varlığının olmadığı görülmektedir. Fakat özel maliyetler mevcut uygulamaya göre aktifleştirilirken standarda göre ilgili varlık kalemine aktararak finansal durum tablosuna alınması gerektiği yönündedir. Bu bölüm açısından iki uygulamanın ayrıldığı diğer bir konu ise Araştırma ve Geliştirme Giderleri konusudur. Taslak metinde araştırma ve geliştirme giderlerinin doğrudan kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilmesi gerektiği şeklindedir. Fakat MSUGT/ VUK uygulaması bir maddi olmayan varlığın oluşması sonucu ortaya çıkan giderler oluşan varlığın maliyetine eklenerek kayda alınması, bir varlık ortaya çıkmaması halinde ise gider olarak mali tablolara yansıtılması gerektiği

belirlenmektedir. Fakat taslak halinde yayınlanan standartta araştırma ve geliştirme giderleri görüş talep edilen konular arasında yer almakta olup, ilerleyen dönemlerde nihai halini alması beklenmektedir.

Farklılaşan bir diğer konu ise borçlanma maliyetleri konusudur. Borçlanma maliyetleri KÜMİ FRS' ye göre gider olarak Gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanununda ise varlığa elde edildiği ilk raporlama döneminden sonuna kadar söz konusu borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi sonrasında istenildiği takdirde aktifleştirilebilir veya gider olarak finansal tablolarda gösterilebilir. Çalışmaya konu olan işletmede yabancı para ile işlem yapılmamaktadır. Fakat yabancı para çevrim işlemleri konusunda MSUGT/ VUK ile KÜMİ FRS arasında değişiklikler söz konusudur. Yabancı para çevrim işlemlerinde, parasal kalemlerin çevriminde TCMB tarafında belirlenmiş olan alış kuru üzerinden işlem yapılırken, MSUGT / VUK' a göre borsa rayıcı ile değerlendirilmesi borsa rayıcının mevcut olmaması halinde ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kura göre işlem gerçekleştirilmektedir. Parasal olmayan kalemlerde ise, maliyet bedeli üzerinden ölçülmesi halinde işlem tarihindeki kur kullanılırken, gerçeğe uygun değeri üzerinden bir ölçüm gerçekleştiriliyorsa TCMB tarafından belirlenmiş olan döviz alış kuru üzerinden işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. MSUGT/ VUK uygulamasında ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurun dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

Yukarıda yapılan işlem ve kayıtlar sonucunda KÜMİ FRS' ye göre düzenlenmesi gereken Finansal Durum Tablosu Tablo 21' de, Kar veya Zarar Tablosu ise Tablo 22' de sunulmuştur.

**Tablo 21: KÜMİ FRS' ye Göre Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu**

<b>BAL GIDA SAN. TİC. LTD.ŞTİ 31.21.20XX FİNANSAL DURUM TABLOSU ( KÜMİ FRS )</b>					
<b>VARLIKLAR</b>			<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>1. DÖNEN VARLIKLAR</b>		928.184,78	<b>3.KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>223.628,55</b>
<b>10 Nakit ve Nakit Benzerleri</b>		<b>40.145,90</b>	<b>30 (300-308) Finansal Yükümlülükler</b>		<b>54.482,20</b>
100 Nakit Kasası	84.852,28		300 Banka Kredileri	54.482,20	
101 Alınan Çekler	40.000,00		<b>32 Ticari Borçlar</b>		<b>128.425,69</b>
102 Bankalar	293,92		320 Satıcılar	131.039,39	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(85.000,00)		328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	(2.613,70)	
<b>12 Ticari Alacaklar</b>		<b>178.836,76</b>			
120 Müşteriden Alacaklar	182.415,77		<b>33 Diğer Borçlar</b>		<b>36.278,83</b>
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	(3.579,01)		331 Ortaklara Borçlar	2.727,02	
<b>13 Diğer Çeşitli Alacaklar</b>		<b>807,28</b>	335 Personele Borçlar	8.511,81	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	807,28		336 Diğer Çeşitli Borçlar	25.040,00	
			34 Alınan Avanslar		<b>18,75</b>
			348 Alınan Avanslar	18,75	
<b>15 Stoklar</b>		<b>708.394,84</b>	<b>36 Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler</b>		<b>7.030,57</b>
150 İlk Madde ve Malzeme	614.071,39		360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	3.321,34	
151 Yarı Mamuller			365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	3.709,23	
152 Mamuller	23.355,63		<b>37 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları</b>		<b>(2.607,49)</b>
153 Ticari Mallar	70.967,82		370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	694,03	
			371 Dönem Karının Peşin Öden en Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)	(2.859,63)	
<b>2.DURAN VARLIKLAR</b>		<b>210.600,59</b>	<b>4. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>308.040,92</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>		<b>210.600,59</b>	<b>Finansal Yükümlülükler</b>		<b>293.040,92</b>
253 Tesis Makine ve Cihazlar	40.099,43		400 Banka Kredileri	293.040,92	
254 Taşıtlar	287.416,72		<b>47 Karşılıklar</b>		<b>15.000,00</b>
255 Demirbaşlar	54.553,87		472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	15.000,00	
258 Birikmiş Amortisman (-)	(171.469,43)		<b>Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>		
<b>Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	-		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>607.115,90</b>
			<b>50 Ödenmiş Sermaye</b>		<b>400.000,00</b>
			500 Sermaye	400.000,00	
			54 Kar Yedekleri ve Fonlar		<b>8.139,68</b>
			540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler	6.750,12	
			541 Statü Yedekleri	1.389,56	
			570 Geçmiş Yıllar Karları		<b>197.967,64</b>
			590 Dönem Net Karı		<b>1.008,58</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>1.138.785,37</b>	<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>1.138.785,37</b>

**Tablo 20: KÜMİ FRS' ye Göre Düzenlenmiş Kar Veya Zarar Tablosu**

<b>BAL GIDA SAN. TİC. LTD.ŞTİ 31.12.20XX KAR VEYA ZARAR TABLOSU (KÜMİ FRS)</b>		
	<b>CARİ DÖNEM 31.12.20XX</b>	
60 BRÜT SATIŞ HASILATI		<b>2.358.703,15</b>
600 Yurtiçi Satışlar	2.366.430,15	
61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)		<b>7.727,00</b>
611 Satıştan İskontoları (-)	7.727,00	
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		<b>2.098.756,99</b>
620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)	1.797.510,00	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	301.246,99	
BRÜT KAR/ZARAR		<b>259.946,16</b>
63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)		<b>209.142,71</b>
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	89.988,82	
632 Genel Yönetim Giderleri (-)	119.153,89	
ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		<b>50.803,45</b>
64 (645-649) Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar		<b>41,00</b>
649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar	41,00	
66 FİNANSAL GELİRLER		<b>3.857,60</b>
662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri	3.857,60	
67 FİNANSAL GİDERLER (-)		<b>53.441,33</b>
670 Kısa Vadeli Borçlanma Maliyetleri (-)	50.670,21	
672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)	2.771,12	
69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		<b>1.008,58</b>
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı	1.260,72	
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)	252,14	
693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı	1.008,58	

Küçük ve mikro işletmeler için yayınlanan finansal raporlama standartlarına göre oluşturulan finansal tablolar ile VUK hükümlerine göre oluşturulan finansal tablolar ve dönüştürme işlemleri yukarıda belirtilmiştir. Bu işlemlere göre VUK' a göre hazırlanan finansal durum tablosu ve Kar veya Zarar Tablosunun KÜMİ FRS hükümlerine göre hazırlanan tablolara göre benzerlik gösterdiği alanların bulunmasının yanında birçok konuda farklılık gösterdiği de yapılan örnek uygulamada görülmektedir.

### 3.4.KARŞILAŞTIRMALI TABLOLAR ANALİZİ

Yürürlükte olan yasal mevzuata göre hazırlanmış finansal tablolar ile KÜMİ FRS kapsamında hazırlanan Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu karşılaştırılarak ortaya çıkan değişimler artış ve azalışlar ve oranları tüm kalemler açısından değerlendirilerek farklılıklar yorumlanmaktadır. Standardın uygulanması halinde ortaya çıkacak değişimler belirlenerek ve nedenleri ile birlikte anlatılmaktadır.

**Tablo 21:**Karşılaştırmalı Tablolar Analizi – Finansal Durum Tablosu

<b>Varlıklar</b>	<b>MSUGT/ VUK'a Göre Düzenlenmiş Değerler</b>	<b>KÜMİ FRS' ye düzenlenmiş Değerler</b>	<b>Artış veya Azalışlar</b>	<b>Oran (%)</b>
<b>1.Dönen Varlıklar</b>	937.148,61	928.184,78	- 8.963,83	- 0,96
<b>Hazır Değerler</b>	40.145,90	40.145,90	0	-
<b>Ticari Alacaklar</b>	182.415,77	178.836,76	- 3.579,01	- 1,96
<b>Diğer Ticari Alacaklar</b>	807,28	807,28	0	-
<b>Stoklar</b>	713.779,66	708.394,84	- 5.384,82	- 0,754
<b>2.Duran Varlıklar</b>	205.227,01	210.600,59	5.373,58	2,61
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	204.667,53	210.600,59	5.933,06	2,89
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	559,48	-	-559,48	- 100,00
<b>AKTİF TOPLAM</b>	1.142.375,62	1.138.785,37	- 3.590,25	- 0,253
<b>3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	229.879,45	223.628,55	- 6.250,9	- 2,71
<b>Mali Borçlar</b>	54.482,20	54.482,20	0	-
<b>Ticari Borçlar</b>	131.039,39	128.425,69	- 2.163,7	- 1,651
<b>Diğer Borçlar</b>	36.278,83	36.278,83	0	-
<b>Alınan Avanslar</b>	18,75	18,75	0	-
<b>Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler</b>	7.030,57	7.030,57	0	-
<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>	1029,71	(2.607,49)	- 3.637,2	- 353,26
<b>4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	293.040,92	308.040,92	15.000,00	5,118

<b>Mali Borçlar</b>	293.040,92	293.040,92	0	-
<b>Karşılıklar</b>	-	15.000,00	15.000,00	0
<b>5. Özkaynaklar</b>	619.455,25	607.115,90	- 12.339,35	- 1,99
<b>Sermaye</b>	400.000	400.000	0	-
<b>Kar Yedekleri</b>	8.139,68	8.139,68	0	-
<b>Geçmiş Yıllar Karları</b>	195.758,20	197.967,64	2.209,44	1,13
<b>NET KAR/ ZARAR</b>	15.557,37	1.008,58	- 14.548,79	-93,52
<b>PASİF TOPLAM</b>	1.142.375,62	1.138.785,37	- 3.590,25	- 0,31

**Tablo 22: Karşılaştırmalı Tablolar Analizi – Kar veya Zarar Tablosu**

	<b>MSUGT/ VUK'a Göre Düzenlenmiş Değerler</b>	<b>KÜMİ FRS' ye düzenlen miş Değerler</b>	<b>Artış veya Azalışlar</b>	<b>Oran</b>
<b>Brüt Satış Hasılatı</b>	2.366.139,76	2.358.703, 15	-7.436,61	- 0,314
<b>Satışların Maliyeti (-)</b>	2.098.756,99	2.098.756, 76	0	0
<b>Brüt Kar/Zarar</b>	267.382,77	259.946,16	-7.436,61	- 2,781
<b>Faaliyet Giderleri (-)</b>	197.306,85	209.142,71	11.835,86	5,99
<b>Esas Faaliyet Karı/Zararı</b>	70.075,92	50.803,45	-19.272,47	- 27,50
<b>Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar</b>	41,00	41,00	0	0
<b>Finansal Gelirler</b>	-	3.857,60	-3.857,60	-
<b>Finansal Giderler (-)</b>	50.670,21	53.441,33	2.771,12	5,468
<b>Dönem Karı veya Zararı</b>	19.446,71	1.260,72	-18.185,99	- 93,52
<b>Dönem Net Karı veya Zararı</b>	15.557,37	1.008,58	-14.548,79	- 93,52

Çalışmada yer alan işletme mali tablolarında yapılan düzenlemeler ve hazırlanan iki tablonun karşılaştırılmasında MSUGT / VUK uygulamasında KÜMİ

FRS uygulamasında geçişte birçok kalemdede azalış olduğu görölmektedir. İşletmenin dönen Varlıklar grubu incelendiğinde MSUGT/ VUK uygulamasına kıyasla 0,96 oranında bir azalmanın meydana geldiği gözlenmektedir. Grupta hazır değerler ve diğere ticari alacaklarda bir farklılık oluşmamasına rağmen önceki uygulamadan farklı olarak ticari alacaklarda yer alan Müşterilerden alacaklar kaleminde reeskont hesaplanması ile 1,96 oranında ve stoklar grubunda yer alan ticari mallar kaleminde meydana gelen 0,75 oranında azalma nedeniyle bu farklılığın meydana geldiği anlaşılmaktadır. Bu grupta ortaya çıkan fark fazla olmasa da iki uygulama karşılaştırıldığında işletmenin likiditesi KÜMİ FRS uygulamasında azaldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. İşletmenin maddi duran varlıklarında belirgin bir farklılık görölmemekte fakat amortisman hesaplama yöntemlerinde meydana gelen değişim nedeniyle 176.843,01 TL tutarındaki birikmiş amortisman tutarı standart uygulamalarına göre 171.469,43 TL olarak hesaplanması ve özel maliyet kaleminde yer alan tutarın standart gereği ilgili varlık kalemine aktarılması 2,89 oranında artış yaşanmasına neden olmuştur. Varlıklar tarafında artış gösteren tek grup olarak karşımıza çıkmaktadır.

KVYK grubunda Ticari Borçlar ve Borç ve Gider Karşılıkları dışında kalan hesaplarda bir değişiklik görölmemiştir. Fakat Ticari Borçlar kaleminde yaşanan 1,651 oranında ki azalma MSUGT/ VUK' a göre hazırlanan tablolarda senetsiz borçlar için hesaplanmayan reeskont işleminin standarda göre hesaplanması nedeniyle ortaya çıkan bir azalıştır. Ayrıca Borç ve Gider Karşılıkları hesabında da standart kapsamında yapılan hesaplamalarda dönem karının önceki uygulamaya oranla daha düşük hesaplanması ve bu tutara göre hesaplanan ve finansal durum tablosuna yansıtılan Dönem Vergi ve Diğere yasal yükümlülükler hesabında meydana gelen azalışa paralel olarak -353,26 oranında bir değişim yaşanmasına neden olmaktadır. Bilançoda en fazla farklılık gösteren kaleminde Borç ve Gider karşılıkları kalemi olduğu görölmüştür. UYK grubu mevcut uygulamada kıdem tazminatı karşılığının ortaya çıktığı dönemde değil ödendiği dönemde bilançoya yansıtılması gerekliyen KÜMİ FRS dönem sonunda belirlenen karşılık tutarının finansal tablolara aktarılmasını uygun görmektedir. Bu nedenle Kıdem Tazminatı karşılıkları kaleminde meydana 15.000 TL tutarında ki değişim UYK grubunda 5,12 oranında bir artışın yaşanmasına neden olmuş ve Pasifler içinde UYK payını arttırmıştır. Özkaynaklar grubunda yer

alan değişikliğin nedeni Dönem Net karı kaleminde meydana gelen 93,52 oranındaki azalma ve geçmiş yıl karları hesabında yaşanan artıştan kaynaklanmaktadır.

Gelir Tablosu incelendiğinde ise Brüt Satış Hasılatında önemli bir farkın olmadığı görölmektedir. Satışların maliyeti ve Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar kaleminde herhangi fark oluşmamıştır. Bunun yanında Kar veya Zarar Tablosunda görölen önemli farklılıklardan birinin Faaliyet Karı/ Zararında ortaya çıktığı görölmektedir. Bu farkın nedeni ise faaliyet giderlerinde yer alan genel yönetim giderleri kaleminde ortaya çıkan 11.835,86 TL tutarındaki artışın sebep olduğu anlaşılmaktadır. Gelir tablosundaki değişiklikler incelendiğinde en önemli bir diğer farkın ise %93,52 oranıyla Dönem Net Kar veya Zararı kaleminde meydana gelen azalma olduğu görölmektedir. MSUT / VUK uygulamasına oranla KÜMİ FRS' de yer alan hükümlere göre yapılan işlemlerin gider kalemlerinde artışa neden olması ve satış hasılatında meydana gelen azalma nedeniyle işletmede Dönem Net Karı mevcut uygulamaya göre daha düşük tutarda hesaplanmıştır.

### 3.5. ORAN ANALİZİ

Rasyo analiz olarak da adlandırılan oran analizi, finansal tablolarda yer alan kalemler arasında matematiksel ilişki kurmak, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmak, borç ödeme gücünü hesaplamak, işletmenin verimliliğini değerlendirilebilmek amacıyla hesaplanan analiz türüdür. Tek bir dönemi esas alması nedeniyle statik analiz olarak belirtilmektedir.

#### Likidite Oranları;

**Tablo 23:** Oran Analizi – Likidite Oranları

MSUGT /VUK – Likidite Oranları	KÜMİ FRS – Likidite Oranları
<b>Cari Oran= Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	
<b>Cari Oran</b> 937.148,61/ 229.879,45= 4,07	<b>Cari Oran</b> 928.184,78 / 223.628,55 =4,15



$$\text{Asit Test Oranı} = (\text{Dönen Varlıklar} - \text{Stoklar}) / \text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}$$

<b>Asit Test Oranı</b> (937.148,61- 713.779,66) ----- 229.879,45	= 0,97	<b>Asit Test Oranı</b> ( 928.184,78 – 708.394,84) ----- 223.628,55	= 0,98
---	--------	---	--------

$$\text{Nakit Oran} = \frac{(\text{Hazır Değerler} + \text{Menkul Kıymetler})}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

<b>Nakit Oran</b> 40.145,90 / 229.879,45 = 0,17	<b>Nakit Oran</b> 40.145,90 / 223.628,55 = 0,17
--	--

<b>Stok Bağımlılık Oranı</b>  229.879,45 – 40.145,90 ----- 713.779,66	= 0,27	<b>Stok Bağımlılık Oranı</b>  223.628,55 – 40.145,90 ----- 708.394,84	= 0,26
---	--------	---	--------

İşletmelerin kısa vadeli yükümlülüklerini ödeme gücünü gösteren cari oranın genel olarak 1,5 – 2 arasında olması istenmektedir. Söz konusu işletmede cari oran mevcut uygulamada 4,07, standarda göre ise 4,15 olarak hesaplanmıştır. Bu durum işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme de bir problem yaşamadığını fakat 4’ den fazla hesaplanan bu oran işletmenin sahip olduğu nakitleri doğru bir şekilde kullanmadığını, işletmede atıl fonların olduğu sonucunun da çıkarılması mümkündür.

Asit Test oranı da kısa vadeli borçların ödeme gücünü göstermektedir. Fakat cari orandan farklı olarak tüm dönen varlıklar yerine hızlı bir biçimde paraya dönüştürülebilir hazır değerler, menkul kıymetler ve kısa vadeli ticari alacaklar tutarları dikkate alınır. Bu kalemlere oranlara nakde dönüşme süresi daha uzun olan dönen varlıklar grubundaki stoklar asit test oranı hesaplamalarında yer almamaktadır. Bu oranın genellikle 1 olmasının yeterli olduğu belirtilmektedir. Çalışmada incelenen işletmenin asit test oranı MSUGT/ VUK’ da yer alan verilere göre 0,97 standartta yer alan değerlere göre ise 0,98 olduğu hesaplanmıştır. İki uygulama açısından da ciddi bir fark görülmemektedir. Fakat 1’ in altında hesaplanan bu oran işletmenin stok satışı

yapmaması halinde likidite problemi yaşayabileceği göstermektedir. Cari oran ile asit test oranı arasında ortaya çıkan bu farklılık sonucunda da işletmede dönen varlıklar grubunda en fazla payı stoklar grubunun oluşturduğu görülmektedir.

Nakit oran, işletmenin sahip olduğu hazır değerler kalemi ile menkul kıymetler kaleminin piyasa da meydana gelecek bir daralma durumunda kısa vadeli yükümlülükleri karşılama durumunu belirtmektedir. MSUGT /VUK uygulamasında da standarda uygulamasında da 0,17 olarak belirlenen nakit oranın 0,20 oranında olması istenen bir seviye olarak belirlenmiştir. Fakat söz konusu işletmede bu oranın kabul edilen seviyeden düşük olması nedeniyle nakit akışında bir takım problem yaşaması mümkün olabilir.

Stok Bağımlılık oranı, İşletme verilerine göre hesaplanan asit test oranının 1' den küçük olması durumunda sahip olunan stokların hangi oranda satılarak kısa vadeli yükümlülüklerin karşılanabileceğini belirten oran olarak belirtilmektedir. Kısa vadeli borçların ödenmesi sırasında stoklara 0,27 oranında bağımlılık olduğu şeklinde de yorumlanabilmektedir.

**Tablo 24:** Oran Analizi – Finansal Yapı Oranları

MSUGT/ VUK – Finansal Yapı Oranları	KÜMİ FRS – Finansal Yapı Oranları
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px;"> <p>Kaldıraç Oranı :</p> <math display="block">\frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar} + \text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Aktif Toplam}}</math> </div>	
<p>Kaldıraç Oranı</p> $\frac{229.879,45+293.040,92}{1.1142.375,62} = 0,46$	<p>Kaldıraç Oranı</p> $\frac{223.628,55+308.040,92}{1.138.785,37} = ,047$

Finansman Oranı:

Özkaynaklar

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Finansman Oranı

619.455,25

$\frac{619.455,25}{229.879,45+293.040,92} = 1,18$

229.879,45+293.040,92

Finansman Oranı

606.674,01

$\frac{606.674,01}{223.628,55 + 308.040,92} = 1,14$

223.628,55 + 308.040,92

Otofinansman Oranı:

( Kar Yedekleri – Geçmiş Yıllar Zararları ) / Ödenmiş Sermaye

Otofinansman Oranı:

$8.139,68 / 400.000 = 0,02$

Otofinansman Oranı

$8.139,68 / 400.000 = 0,02$

Kaldıraç oranı işletmenin sahip olduğu varlıkların ne kadarlık kısmının yabancı kaynaklar ile finanse edildiğini belirtmek amacıyla hesaplanmaktadır. İşletmeler açısından bu oranın 0,50' den düşük olması istenmektedir. Çalışmada yer alan işletmede bu oranının mevcut uygulamada 0,46, standarda göre yapılan değerlendirmede ise 0,47 olarak hesap edilmiştir. Bu durum işletme finanse edilirken riskli bir durumun olmadığını belirtmektedir.

Finansman oranı, işletmede özkaynakların toplam yabancı kaynaklarına oranını belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle işletmelerin mali bağımsızlığını temsil eden bu oranında 1'in üzerinde olması istenmektedir. Söz konusu işletme için hesaplanan finansman oranında da MSUGT/ VUK uygulamasında 1,18 KÜMİ FRS uygulamasında ise 1,14 olarak hesaplanmıştır. Birbirine yakın oranlardır. Bu durum işletmenin özkaynaklarının yabancı kaynaklarından fazla olduğunu belirtmektedir.

İşletmenin kendi faaliyetleri sonucu oluşturduğu kaynakların oranını belirten otofinansman oranı iki uygulama içinde 0,02 oranında belirlenmiş ve bir farklılık olmadığı sonucuna varılmıştır.

**Tablo 25:** Oran Analizi – Faaliyet Oranları

MSUGT/VUK – Faaliyet Oranları	KÜMİ FRS – Faaliyet Oranları
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">           Alacak Devir Hızı = Net Satışlar / Ticari Alacaklar         </div>	
Alacak Devir Hızı $2.366.139,6 / 182.415,77 = 12,97$	Alacak Devir Hızı $2.358.703,15 / 178.836,76 = 13,19$
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">           Stok Devir Hızı = Satışların Maliyeti / Ortalama Stok         </div>	
Stok Devir Hızı $2.098.756,99 / 713.779,66 = 2,94$	Stok Devir Hızı $2.098.756,99 / 708.394,84 = 2,96$
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">           Aktif Devir Hızı = Net Satışlar / Aktif Toplamı         </div>	
Aktif Devir Hızı $2.366.139,6 / 1.142.375,62 = 2,07$	Aktif Devir Hızı $2.358.703,15 / 1.138.785,37 = 2,07$

Alacak Devir Hızı, işletmenin gerçekleştirdiği satışlar sonucunda ortaya çıkan alacakların yılda kaç defa tahsil edildiğini belirtmektedir. Mevcut uygulamada 12,94, standarda göre 13,19 olarak hesaplanan devir hızları arasında büyük bir fark görülememektedir. Fakat standarda göre yapılan değerlendirme MSUGT/ VUK uygulamasına oranla tahsilat hızının daha hızlı olduğunu göstermektedir.

Stok devir hızı, işletmenin yılda kaç kez stoklarını yenilediğini ifade eden değerdir. Bu değer yüksek çıkması stokların sıklıkla yenilendiğini belirtmekte ve işletme için olumlu karşılanmaktadır. Fakat çalışmada yer alan işletmenin kullanımda olan sisteme göre 2,94, standarda göre hesaplaması halinde 2,96 olarak hesaplanmıştır. İki uygulama arasında belirgin bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat işletmenin gıda sektöründe faaliyet göstermesi nedeniyle ürünlerin zarar görmesi, bozulmalar

yaşanması mümkündür. Bunun yanında artan depolama maliyetleri de işletme için olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Aktif Devir Hızı, işletmenin etkinliği, ne kadar verimli çalıştığını göstermektedir. Bu oranın yüksek olması işletme için olumlu yorumlanmaktadır. Bunun yanında yapılan değerlendirmelerde aktif devir hızının 2 üzerinde bir değer işletmeler için olumlu değerlendirilmektedir. Yapılan hesaplamalar sonucunda ise işletme de aktif devir hızı 2,07 olarak hesaplanmıştır. Mevcut uygulama ve KÜMİ FRS için hesaplanan oranlarda bir değişimin olmadığı görülmüştür.

Ortalama tahsil süresi hesaplandığında ise MSUGT / VUK açısından 28 gün, KÜMİ FRS açısından ise ortalama 27 günde alacakların tahsil edildiği ve iki uygulama arasında belirgin bir farklılık olmadığı görülmüştür. Bunun yanında stok değişim süresi hesaplandığında ise MSUGT/ VUK ortalama 124 gün, standarda göre yapılan hesaplamalara göre ise 123 gün olarak hesaplanmıştır. Çalışmada finansal tabloları incelenen işletme, gıda sektöründe faaliyetlerini gerçekleştirmesi nedeniyle ortaya çıkan sürenin fazla olduğu görülmektedir. Bu durum işletme için hem maliyetleri arttırmakta hem de gıda sektöründe faaliyetlerini gerçekleştirmesi nedeniyle riskli olması mümkündür.

**Tablo 26:** Oran Analizi – Karlılık Oranları

<b>MSUGUT/ VUK</b>	<b>KÜMİ FRS</b>
<b>Mali Rantabilite = Net Kar / Özkaynaklar</b>	
Mali Rantabilite $15.557,37 / 619.455,25 = 0,025$	Mali Rantabilite $1.008,58 / 607.230,22 = 0,002$
<b>Ekonomik Rantabilite = Vergi ve Faiz Öncesi Kar / Pasif Toplamı</b>	
Ekonomik Rantabilite $19.446,71 / 1.142.375,62 = 0,017$	Ekonomik Rantabilite $1.260,72 / 1.138.785,37 = 0,001$
<b>Brüt Satış Karlılığı = Brüt Satış Karı / Net Satışlar</b>	
Brüt Satış Karlılığı (MSUGT / VUK) $267.382,77 / 2.366.139,6 = 0,113$	Brüt Satış Karlılığı ( KÜMİ FRS ) $259.946,16 / 2.358.703,15 = 0,110$

$$\text{Faaliyet Karlılığı Oranı} = \text{Faaliyet Karı} / \text{Net Satışlar}$$

$$\text{Faaliyet Karlılığı Oranı} \\ 70.075,92 / 2.366.139,6 = 0,022$$

$$\text{Faaliyet Karlılığı Oranı} \\ 50.803,45 / 2.358.703,15 = 0,021$$

$$\text{Net Karlılık Oranı} = \text{Dönem Net Karı} / \text{Net Satışlar}$$

$$\text{Net Karlılık Oranı} \\ 15.557,37 / 2.366.139,6 = 0,006$$

$$\text{Net Karlılık Oranı} \\ 2.776,13 / 2.358.703,15 = 0,001$$

Mali Rantabilite, işletme sahiplerinin ve işletme ortaklarının işletmenin kaynaklarını ne kadar verimli kullandığı belirtmektedir. Net karın özkaynaklara oranını gösteren bu değer yüksek olması işletme için olumlu değerlendirilmektedir. Bu oran yapılan hesaplamalar sonucunda ilk uygulamada 0,025, standarda göre yapılan değerlendirmede ise 0,002 olarak belirlenmiştir.

Ekonomik rantabilite, işletmenin kar durumunu belirlenmesinde önemli olan bir değerlendirme oranıdır. Genelde mali rantabiliteden düşük olması yabancı kaynaklardan daha düşük maliyetle yararlandığını belirtmektedir. Bu işletmede de ekonomik rantabilite oranı, MSUGT/ VUK açısından 0,017, standartta 0,001 olarak hesaplanmıştır.

İşletme için hesaplanan bir diğer karlılık oranları incelendiğinde tamamında düşüş yaşandığı gözlenmektedir. MSUGT/ VUK hükümlerinden KÜMİ FRS hükümlerine geçişte hasıllatta meydana gelen değişim nedeniyle işletmenin brüt satış karı etkilendiği ve azaldığı görülmüştür. Bunun yanında işletmenin faaliyet giderlerinde de artış gözlenmiştir. Bu durum mevcut uygulamaya oranla işletmedeki faaliyet karını etkilemiş ve ilk uygulamadan daha düşük bir oranda ortaya çıkmasına neden olmuştur. İşletmede hesaplanan net karlılık oranında mevcut uygulamadan daha düşük seviyede olduğu görülmüştür. Bu durum işletmenin net kar kaleminde meydana gelen 14.548,79 TL tutarında ki farktan kaynaklanmaktadır. Kısaca KÜMİ FRS kapsamında hazırlanan tablolar ve bu tablolarda yer alan değerlemelere göre yapılan işlemler kapsamında KÜMİ FRS için hesaplanan karlılık oranlarının tamamında azalış gözlenmiştir.

## SONUÇ

Küresel alanda artan ticari işlemlerde yatırımcılar, borç verenler, özel kuruluşlar ve kamu kuruluşları gibi finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaca uygun, güvenilir bilgiye duydukları ihtiyaçta artmıştır. Fakat farklı bölgelerdeki farklı uygulamaların bu ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmasının yanında, ortaya çıkan farklar zaman ve maliyet açısından olumsuz sonuçlar doğurmakta ve daha riskli durumları beraberinde getirmektedir. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak, ihtiyaç duyulan faydalı finansal bilgiyi sağlamak amacıyla geçmişten günümüze çeşitli çalışmalar yapılmış ve hala yapılmaya devam etmektedir. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve farklılıkları en aza indirmek amacıyla yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları günümüzde 166 ülkede uygulanmakta ve bu ülkelerin %87'sinde zorunlu olarak kullanımda olduğu görülmektedir.

Global alanda yaşanan bu gelişmelerden Türkiye'de etkilenmiş ve uluslararası piyasalara uyum sağlamak ve yatırım fırsatlarını değerlendirmek için önemli olan bu çalışmaları benimseyerek çeşitli kurum ve kuruluşların çalışmaları sonucu uluslararası muhasebe standartları yayınlanmıştır. Çalışmaların devam ettiği bu konuda şimdiye kadar üç standart yayınlanmıştır. İlk olarak IFRS' ler ile birebir uyumlu KAYİK ve bağımsız denetime tabi olan işletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları yayınlanmış ve uygulamaya konmuştur. Sonrasında KGK tarafından bağımsız denetime tabi olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), 2017'de yayınlanmıştır. Son olarak da 2019 yılında yayınlanan, faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir kısmını oluşturan küçük ve mikro işletmeleri kapsayan KÜMİ FRS Taslak metni yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standart uygulamadaki vergi temelli yaklaşımın bırakılarak ihtiyaca uygun, güvenilir ve faydalı finansal bilgi sağlamak için bağımsız denetim dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan işletmeleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Hazırlanan bu çalışmada da günümüzde Tek Düzen Hesap Planına göre finansal tablolarını oluşturan işletmelerin 2021 yılında uygulanması beklenen KÜMİ FRS ile birlikte Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosunda oluşabilecek farklılıklara değinilerek gerekli düzeltme kayıtları yapılmıştır. Bununla birlikte ortaya çıkan değişimlere göre karşılaştırmalı

tablolar analizi ve oran analizi yöntemi kullanılarak iki uygulama arasındaki sonuçlar değerlendirilmiştir.

Yapılan çalışmada ticari alacaklar noktasında KÜMİ FRS ile MSUGT/ VUK uygulaması farklılık göstermektedir. Çalışmada Finansal Durum Tablosunda yasal mevzuata göre yalnızca senetli alacaklar için hesaplanması gereken reeskont, standart kapsamında hem senetli hem senetsiz ticari alacaklar için hesaplanması gerektiği belirtilmektedir. Buna göre yapılan hesaplamalarda Müşteriden Alacaklar kalemi için reeskont hesaplanmış ve ortaya çıkan 7.436,61 TL reeskont tutarının döneme tahakkuk eden kısmı Kar veya Zarar Tablosuna aktarılmış kalan kısmı ise Finansal Durum Tablosunun Ticari Borçlar Grubunda yer alan ve düzenleyici bir hesap olan 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri kaleminde muhasebeleştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik sonucunda ticari alacaklar grubunda 3.579,01 TL tutarında bir azalma meydana gelmiştir.

Duran Varlıklar grubunda yer alan Maddi duran Varlıklar' da yer alan taşıtlar ve tesis, makine ve Cihazlar kaleminde ki tutarlarda bir farklılıklar gözlenmemiştir. Fakat MSUGT / VUK' ta kiralama işlemleri için maddi olmayan duran varlıklar grubunun özel maliyetler kaleminde muhasebeleştirilen işlemler KÜMİ FRS' de ilgili varlık hesabına aktararak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle ortaya çıkan 559,48 TL Demirbaşlar hesabına aktararak kayda alınması gerekmektedir. KÜMİ FRS' ye göre yapılan işlemlerde bu düzeltme kayıtları uygulanmıştır. Bunun yanında iki durum arasında amortisman uygulamasında da hesaplama yöntemlerinde farklılıklar meydana gelmektedir. MSUGT/ VUK uygulamasından farklı olarak standartta gün esasında dayalı kıst amortisman uygulanması ve kalıntı değerinin düşülmesi sonucu amortisman hesaplamasında iki uygulama arasında 6.628,32 TL'lik bir fark oluşmaktadır. Ayrıca maddi olmayan duran varlıklarda hesaplanan 1.254,74 TL tutarındaki birikmiş amortisman tutarının da eklenmesiyle 176.8403,01 TL olan amortisman tutarı KÜMİ FRS' ye göre 171.469,43 TL olarak hesaplanmıştır. Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kaleminde ortaya çıkan bu değişimler ile Duran Varlıklar Grubunda 5.373,58 TL tutarında bir artış gerçekleşmiştir.



Standartta yer alan bir diğ er fark ise Kı sa Vadeli Yü kü mlü lü klerde yer alan Ticari Borç lar kaleminde meydana gelen de ğ iş imlerdir. Ticari alacaklarda oldu ğ u gibi Ticari borç lar da da yalnız ca senetli borç lar için de ğ il senetsiz borç lar içinde reeskont hesaplanması gerekmektedir. Bu kural do ğ rultusunda iş letmenin Ticari Borç ları için 5.384,82 TL tutarında reeskont hesaplanmış tır. Ortaya ç ı kan bu reeskont tutarının dō neme tahakkuk eden kısmı gider olarak finansal tablolara yansıtılmış kalanı ise 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri olarak bilanç oya yansıtılmış tır. Bu dü zeltme sonucunda iş letmenin Ticari Borç lar kaleminde 2.163,70 TL azalma meydana gelmesine ra ğ men Finansman giderlerinde 2.771,12 TL tutarında bir artış yaş anmış tır.

Standart ile yasal mevzuat arasında farklı laş an ve uygulamaya yansıyan bir diğ er farklılık ise kı dem tazminatı karş ılıklarında meydana gelmektedir. MSUGT/ VUK uygulamasında ödendi ğ i dō nemde finansal tablolara yansıtılan kı dem tazminatı standarda göre ortaya ç ı ktı ğ ı dō nemde finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Buna göre ortaya ç ı kan 15.000 TL tutarında kı dem tazminatı 47 Karş ılıklar Grubunda izlenmekte ve iş letmede Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklarda ve Genel Yö netim Giderlerinde artış yaş anmasına neden olmaktadır.

İ ki uygulama arasında yaş anan tüm bu de ğ iş ikliklerin yanında en ö nemli fark Dō nem Net Karında meydana gelmektedir. TDHP' na göre hazı rlanan tablolarda 19.446,71 TL olarak hesaplanan Dō nem Karı KÜ Mİ FRS' ye göre yapılan dü zenlemeler sonucunda %93,52 oranında azalarak 1.260,72 TL ř eklinde hesaplanmış tır. Buna paralel olarak hesaplanan Dō nem Karı Vergi ve Yasal Yü kü mlü lü kler Karş ılıkları 3.889,34 TL yerine 252,14 olarak hesaplanmış tır. Bu fark 37 Dō nem Karı Vergi ve Diğ er Yasal Yü kü mlü lü k Karş ılıkları Grubunu etkileyerek KVYK tutarında MSUGT /VUK uygulamasına göre azalma oldu ğ u görü lmektedir. Dō nem Net Karında ortaya ç ı kan bu de ğ iş im Ö zkaynaklar kalemini etkilemekte ve ö ncesinde 619.455,25 TL olarak hesaplanan Ö zkaynak grubunun standarda göre 607.115,90 TL olarak hesaplanmasına neden olmuş tur. Ü ç ü ncü bō lümde yapılan karş ılaş tı rmal tablo lar analizinde de görü ldü ğ ü zere Dō nem Karında meydana gelen de ğ iş ime paralel olarak en büyük de ğ iş iklikler Vergi ve bununla birlikte Dō nem Net karında meydana gelmektedir. Karş ılaş tı rmal tablo lar analizine göre gider kalemlerinde artış meydana gelirken diğ er kalemlerde genel olarak azalış meydana geldi ğ i görü lmektedir.

Çalışmada yapılan oran analizine göre ise işletmenin cari oranın yüksek çıktığı görülmektedir. Bu durum işletmede nakitlerin verimli kullanılmadığını göstermektedir. Dikkat çeken diğer bir oranda faaliyet oranlarındaki stok değişim süresidir. İşletme gıda sektöründe faaliyetlerini sürdürmesi nedeniyle stok değişim süresinin uzun olması hem işletme açısından ekstra depolama maliyeti oluşturması hem de ürünlerde oluşabilecek deformasyon nedeniyle riskli bir durum oluşturmaktadır.

KÜMİ FRS' ye geçilmesi, vergi temelli yaklaşımın terkedilmesi, uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tabloların oluşturulmasının finansal tablo kullanıcıları için daha güvenilir şeffaf ve doğru bilgiye ulaşılmasını kolaylaştıracağı beklenmektedir. Fakat bu yeni sistemin getireceği maliyetler ve söz konusu işletmelerin denetime tabi olmaması standardın uygulanmasıyla birlikte uygulamanın kontrolünde karşılaşılabilecek zorluklar arasında yer almaktadır.

Standardın uygulanmasıyla birlikte küçük ve mikro işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını, ihtiyaç duyulan kredi ve fona ulaşmalarında yaşanacak olumsuzlukların önemli oranda azalmasını sağlayacaktır. Terkedilen vergi temelli yaklaşımla birlikte işletmeler kaynak dağılımlarını daha etkin ve verimli kullanmaları, böylelikle daha doğru, daha rasyonel kararlar almaları da mümkün olacaktır.

Yayınlanmış diğer standartlara göre daha sade ve anlaşılır bir şekilde taslak halinde yayınlanan KÜMİ FRS henüz kesinleşmemiş, kamuoyunun görüşüne açılmış konularda bulunmaktadır. Tüm işletmeler için Uluslararası standartlara yakın finansal tablolar oluşturmak amacıyla atılan son adım olan 2019 yılında yayınlanmış ve 01.01.2021 tarihinde kullanılmaya başlanması beklenen KÜMİ FRS şu an taslak metin halindedir. Yasal mevzuatla benzerlikleri olduğu gibi yapılan uygulamada birçok önemli noktada ayrıldığı da görülmektedir. Yapılan düzenlemeler ve kamuoyuna açılan konuların kesinliğe kavuşması ile birlikte standart son halini alması beklenmektedir. KÜMİ FRS' nin nihai halini alması ile birlikte yeni çalışmaların yapılması da mümkündür.

## KAYNAKÇA

- Alataş, Ahmet, Kılıç, İsa (2018). Özet Tablolar İle BOBİ FRS Ve Tam Set TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6 (64), 453-478.
- Ankarath, Nandakumar, Mehta, Kalpesh J., Ghosh, T.P. ve Alkafoji, Yass A. (2010), Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Ayboğa, Hanifi (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 18 (1) , 327-359.
- Ball, Ray (2006). “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors.” Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum, 5-27.
- Başpınar, Ahmet (2004), “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, s.42-57 <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar>
- Cavlak, Hakan, Ataman, Başak (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. Finans Ekonomi Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi 2 (3) , 153-168.
- Deloitte. ( 2019) IFRS in Your Pocket.
- Demir, Şeref (2020).“ Vergi mizanından BOBİ FRS’ ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama.” Muhasebe ve Finansman Dergisi, (85). 1-24.
- Doğan, Aziz. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle VUK/MSUGT Karşılaştırması. Muhasebe Ve Finansman Dergisi, (80), 115-132.

Erdoğan, Murat, Dinç, Engin. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi , (43) , 154-169.

Ergi, Şener, Güleç, Ömer Faruk (2019). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12 (2) , 377-399.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü).

Gucenme Gençoğlu, Ümit (2020). “Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS Ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması Ve Genel Değerlendirme.” Business And Economics Research Journal, (11), 187-199.

Gölpek Karababa, Asiye (2018). “Muhasebe Standartları Ve Uygulamasına Genel Bir Bakış.” Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 3(2), 16-24.

Güney, Selami (2018). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ulusal Muhasebe Kültürüne Etkileri.” Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (1), 87-98.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Sunum.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS ) KGK Sunum, 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Karacan, Sami, Uygun, Rahmi (2018). “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması.” Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11 (56), 799-813.

Karataş Aracı, Özlem, Bekçi, İsmail. (2019). “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve Ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi.” Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12 (3) , 857-884.

Kıymetli Şen, İlker, Özbirecikli, Mehmet (2018). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme.” Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi , () , 462-484.

Öztürk, Erkan, Gökçen, Gürbüz, Güleç, Ömer Faruk (2019). “KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti Ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması.” Finans Ekonomi Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4 (3), 413-430.

PWC Türkiye 17. Çözüm Ortaklığı Platformu (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Sunumu.

Serçemeli, Murat, Paça, Muammer (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle İlgili Akademisyenlerin Farkındalıkları Hakkında Araştırma. OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 12 (), 14-36.

Sevilengül, Orhan (2016). “ Genel Muhasebe.” Ankara: Gazi Kitapevi.

Tunçez, Hacı Arif (2018). “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar.” Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11(61), 1018-1024.

Zencirkıran, Semih (2015). “Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği.” Sayıştay Dergisi, (98), 61-74.

277 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu (1999), Resmi Gazete, 23803, 1 Eylül.

213 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu (1961), Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#development>

<https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/audit/articles/ifrs-in-your-pocket.html>

[www.kgk.com](http://www.kgk.com)

