

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

BOBİ FRS'YE GEÇİŞ UYGULAMASI: KOCAELİ'DE FAALİYET  
GÖSTEREN BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

DOKTORA TEZİ

Nurcan GÜNCE

KOCAELİ 2021

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

BOBİ FRS'YE GEÇİŞ UYGULAMASI: KOCAELİ'DE FAALİYET  
GÖSTEREN BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

DOKTORA TEZİ

Nurcan GÜNCE

Prof.Dr. Sami KARACAN

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No:07/07/2021/16

KOCAELİ 2021

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
ÖZET.....	VII
ABSTRACT.....	VIII
KISALTMALAR.....	IX
TABLOLAR.....	X
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

1. MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	5
1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ.....	5
1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ.....	6
1.3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİMİ İLE İLGİLİ TEMEL ULUSLARARASI KURUMLAR.....	10
1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC).....	11
1.3.2. IFRS Vakfı.....	12
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	12
1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	13
1.3.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB).....	14
1.4. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİMİ İLE İLGİLİ TEMEL ULUSAL KURUMLAR.....	15
1.4.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD).....	16
1.4.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS).....	17
1.4.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	18
1.4.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	19
1.4.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK).....	19

1.4.6. Hazine Müsteşarlığı.....	20
1.4.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK).....	21
1.4.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)....	21
1.5. KÜRESEL MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU.....	22
1.5.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Açısından Yapılan Uluslararası Çalışmalar.....	25
1.5.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Açısından Yapılan Ulusal Çalışmalar.....	28
1.6. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (TDMS).....	33
1.7. TÜRKİYE’ DE TFRS/TMS UYGULAMALARI.....	35

## İKİNCİ BÖLÜM

2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	37
2.1. BOBİ FRS’NİN TANIMI VE ÖNEMİ.....	37
2.2. BOBİ FRS’NİN NİTELİĞİ VE KAPSAMI.....	40
2.3. BOBİ FRS NİTELİKSEL ÖZELLİKLER.....	43
2.3.1. İhtiyaca Uygunluk.....	43
2.3.2. Gerçeğe Uygun Sunum.....	44
2.3.3. Anlaşılabilirlik.....	44
2.3.4. Karşılaştırılabilirlik.....	44
2.3.5. Zamanında Sunum.....	45
2.3.6. İşletmenin Sürekliliği.....	45
2.3.7. Tahakkuk Esası.....	45
2.3.8. İhtiyatlılık.....	45
2.3.9. Önemlilik.....	46

2.3.10. Mahsup Yasağı.....	46
2.3.11. Raporlamanın Sıklığı.....	46
2.3.12. Karşılaştırmalı Bilgi.....	47
2.3.13. Sunumda Tutarlılık.....	47
2.4. BOBİ FRS' DE KULLANILAN ÖLÇÜM ESASLARI.....	47
2.5. BOBİ FRS'NİN İNCELENMESİ.....	49
2.5.1. BOBİ FRS Yayınlanan Sürümleri .....	49
2.5.2. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve.....	52
2.5.2.1. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve Amacı.....	54
2.5.2.2. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve Faydalı Finansal Bilgi.....	55
2.5.2.3. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve Finansal Tablo Unsurları.....	56
2.6. BOBİ FRS FİNANSAL TABLOLAR.....	56
2.6.1. Finansal Durum Tablosunun Sunumu.....	62
2.6.1.1. Finansal Durum Tablosunun Hesaplar Açısından İncelenmesi.....	63
2.6.2. Kar veya Zarar Tablosu.....	70
2.6.3. Öz kaynak Değişim Tablosu.....	72
2.6.4. Nakit Akış Tablosu.....	73
2.7. TASLAK HESAP PLANI.....	75

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BOBİ FRS İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA.....	81
3.1. UYGULAMANIN GENEL TANITIMI.....	81
3.2. ŞİRKETİN TANITIMI.....	82
3.2.1. Uygulama Esasları.....	83
3.2.1.1. Şirketin Uyguladığı Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	83

3.2.1.1.1. Yabancı Para İşlemleri.....	83
3.2.1.1.2. Ticari Alacaklar.....	84
3.2.1.1.3. Stoklar.....	84
3.2.1.1.4. Maddi Duran Varlıklar.....	85
3.2.1.1.5. Amortismanlar.....	85
3.2.1.1.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	86
3.2.1.1.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	87
...	
3.2.1.1.8. Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergi.....	87
3.2.1.1.9. Kıdem Tazminatı Karşılıkları.....	87
3.2.1.1.10. Hasılat.....	88
.	
3.2.1.1.11. Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar.....	88
3.2.1.1.12. Devlet Teşvikleri.....	89
3.2.1.1.13. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler.....	89
3.2.1.1.14. İşletmenin Sürekliliği.....	89
3.3. ŞİRKET MUHASEBE TAHMİN VE VARSAYIMLARININ KULLANIMI...	89
3.4. UYGULAMA SÜRECİ.....	90
3.4.1. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	91
3.4.2. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu).....	94
3.4.3. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş MYN A.Ş. 2017 Yılı Mizanı.....	96
3.4.4. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş MYN A.Ş. 2018 Yılı Mizanı.....	99
3.4.5. MYN A.Ş. 'inde BOBİ FRS Uygulaması.....	102

3.4.5.1. 31/12/2017 BOBİ FRS Dönüşüm Kayıtları.....	102
3.4.5.2. 31/12/2018 Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS Uygulaması.....	108
3.4.5.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri.....	108
3.4.5.2.2. Ticari Alacaklar.....	109
3.4.5.2.3. Ticari Borçlar.....	112
3.4.5.2.4. Finansal Yatırımlar.....	115
3.4.5.2.5. Finansal Yükümlülükler.....	115
3.4.5.2.6. Stoklar.....	116
3.4.5.2.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	117
3.4.5.2.8. Maddi Duran Varlıklar.....	117
3.4.5.2.9. Amortismanlar.....	117
3.4.5.2.10. Kıdem Tazminatı Karşılığı.....	120
3.4.5.3. 31/12/2018 Kar veya Zarar Tablosu BOBİ FRS Uygulaması.....	120
3.4.5.3.1. Karşılık Giderleri.....	120
3.4.5.3.2. Faiz Gelirleri.....	121
3.4.5.3.3. Kur Farkı Gelirleri.....	122
3.4.5.3.4. Kur Farkı Giderleri.....	122
3.4.5.3.5. Kısa Vadeli Borçlanma Gideri.....	123
3.4.5.3.6. Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar.....	123
3.4.5.3.7. Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar.....	124
3.4.5.3.8. Hesapların Tasnifi.....	126
3.4.5.4. BOBİ FRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu.....	128
3.4.5.5. BOBİ FRS Düzeltilmiş Kar veya Zarar Tablosu.....	129
SONUÇ.....	131
KAYNAKÇA.....	139

EKLER.....	147
ÖZGEÇMİŞ.....	171





## ÖZET

Dünyada teknolojik ve ekonomik gelişmeler, ticari ilişkilerin artması, sermaye geçişlerinin hızlanması birçok alanda birlik sağlanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe açısından ülkeler arasında birliğin sağlanması muhasebe standartları ile sağlanmaya çalışılmıştır. Uluslararası piyasada finansal tabloların şeffaf, güvenilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) yayımlanmış ve özellikle 2005 yılından itibaren pek çok ülke tarafından kabul edilip uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de bu konuda yapılan çalışmalar 1994’te düzenlenen Muhasebe Sistemi (TDMS) ile yasallaşmış ve Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’nın kurulması ile uluslararası standartlardan çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)’ler yayımlanmış ve uluslararası piyasalar ile bütünlük sağlanmıştır. Ancak muhasebe standartları geçişi, uygulanması bilgi birikimi, emek ve zaman istemektedir. Türkiye’de uygulayıcıların ve kullanıcıların finansal tablolardan faydalarını arttırabilmek, bağımsız denetime tabi işletmelerden, Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı (IFRS) uygulamayanlar için yerel bir finansal raporlama seti olarak 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 Sayılı Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Seti (BOBİ FRS) yayımlanmış ve 1 Ocak 2018’de yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada; ilk uygulama yılında BOBİ FRS’ye geçiş ile ilgili uygulama yapılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla bir üretim şirketinde finansal tablolar BOBİ FRS’ye göre düzeltme işlemleri yapıp nihai tablolar hazırlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

## ABSTRACT

Technological and economic developments in the world, the increase in commercial relations, may cause others to come to the market to enter the market. An exit among accounting types has been tried to be provided with news. IAS / IFRSs have been published for financial statements to be transparent, reliable, understandable and comparable in the international market and have been accepted and implemented by many countries since 2005. In 1994, it was legalized with the Uniform Accounting System (TDMS) and the Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards (TMS/TFRS) were published by translating the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) from international standards and ensuring integrity with international markets. However, accounting transition requires knowledge, effort and time. To increase the benefits of practitioners and financial statements in our country, as a local financial set for companies subject to independent auditing, who do not apply the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), the Financial Reporting Set for Large and Medium-sized enterprises (BOBI FRS) on 29 July 2017 and entered the water operations on January 1, 2018. In this application, the transition stages to BOBI FRS in the first year of implementation have been examined. In such a production company, the final tables were prepared in the correction of the financial statements according to BOBI FRS.

**Keywords:** Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (BOBI FRS), International Financial Reporting Standards (IFRS)

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
<b>AISG</b>	: Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı
<b>FFMS</b>	: Faizsiz Finans Muhasebe Standardı
<b>FASB</b>	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>FVA</b>	: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IOSCO</b>	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsler
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>KÜMİ FRS</b>	: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SEC</b>	: ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
<b>SIC</b>	: Daimi Yorumlama Komitesi
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TDS</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>TDMS</b>	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
<b>TEMAVAŞ</b>	: Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
<b>UFRS/IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS/IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>UMSK</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>US GAAP</b>	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
<b>GUD</b>	: Gerçeğe Uygun Değer

## TABLULAR

Tablo 1: BOBİ FRS 01.01.2018 den itibaren uygulanacak olan sürüm.....	49
Tablo 2: BOBİ FRS 01.01.2021 den itibaren uygulanacak olan sürüm.....	51
Tablo 3: BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu.....	57
Tablo 4: BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu.....	59
Tablo 5: MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	92
Tablo 6: MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Kar veya Zarar (Gelir Tablosu) Tablosu.....	94
Tablo 8. MYN A.Ş. 2017 Mizan.....	96
Tablo 9. MYN A.Ş. 2018 Mizan.....	99
Tablo 10: 31/12/2018 ve 31/12/2017 BBOBİ FRS Finansal Durum Tablosu.....	120
Tablo 11: 31/12/2018 ve 31/12/2017 BOBİ FRS'ye göre düzeltilmiş Kar veya Zarar Tablosu.....	129

## GİRİŞ

Dünyada, teknolojideki değişimler ve 90'lı yıllardan günümüze kadar olan dönem olarak tanımlanan bilgi çağının getirdiği yenilikler sonucunda haberleşme ve iletişim çok hızlı bir şekilde artmıştır. Bu durum ülkeler arasında ki iletişimin, işbirliğinin ve rekabetin de artmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler, uluslararası ve ulusal sermaye hareketliliğinin gelişmesini sağlamıştır.

Yaşanan ekonomik ve teknolojik değişimler ülkeler arasındaki hareketliliği arttırmış olması finansal piyasalarda düzenlemelerin yapılmasının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Müşteriler, yatırımcılar ve diğer menfaat sahiplerinin bilgi ihtiyaçları değişmiştir. Finansal ürünlerdeki gelişme ile birlikte riskleri de artmış ve bunların finansal tablolarda sunumu çok daha önemli hale gelmiştir. Uluslararası piyasada finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının şeffaf olması büyük önem taşır hale gelmiştir.

Finansal tabloları kullanan çok sayıda ülkedeki müşteriler ve yatırımcılar için verilerin sunumuna ilişki standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS) yayımlanmıştır. IFRS'lerin uluslararası piyasalara muhasebe açısından en temel getirisi ülkeler arasında birbirine yakın değerlendirme ve sınıflama ölçütleri getirmesidir. Türkiye'de bu standartlar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Tam set TFRS) olarak yayımlanmıştır. Daha sonra TMSK'nın tüm görev ve yetkileri 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na devredilmiştir. KGK muhasebe standartlarını yayımlamada yetkili tek kurumdur.

Muhasebe verilerinden hareketle oluşturulan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ve bunun uluslararası düzeyde olması ülke ekonomilerinin önemli bir parçasıdır. Finansal tabloların doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve mevzuata uygun düzenlenmesi bu bilgilere ihtiyaç duyan çevreler açısından önem taşımaktadır.

Türkiye’de şirketlerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamasını sağlamak, KGK’ nın temel amacıdır. KGK bu amaçla muhasebe ve denetim alanında düzenleme ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmektedir.

Küreselleşme sonucu kendi ülkesinde faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası finansal piyasalardan faydalanabilmeleri, yatırımcıların akılcı yatırım kararları alabilmeleri, kaliteli, güvenilir ve ortak bir finansal raporlama dili ile mümkündür. Bu ihtiyacı karşılamak üzere oluşturulan UFRS/IFRS ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), KGK tarafından yayımlanmıştır.

KGK, 2014 yılında TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak, genel olarak diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır. TFRS uygulamayan işletmelerin de KGK tarafından yeni bir düzenleme yapıncaya kadar Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) uygulamaya devam etmelerine karar verilmiştir.

MSUGT Vergi Usul Kanunu’na dayanılarak hazırlanmıştır. Bu nedenle bazı kalemlerle ilgili değerlendirme hükümleri bulunmamakta, bazılarında ihtiyari bırakılmakta veya belirtilen değerlendirme hükümlerine ilişkin esaslar açıklanmamaktadır. Bunun sonucu olarak finansal tablolar gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sunamayacağı KGK tarafından değerlendirilerek, MSUGT’ ne ek olarak 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla TMS/TFRS’ leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar yayımlanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın finansal tablolarda şeffaflık sağlaması, fon toplanması, fon maliyetlerinin azaltılması, rekabetin korunması ve ekonomik birlik oluşturulmasına katkı sağlaması beklenmektedir. Ancak standartlara göre finansal raporlama elde edebilmek maliyetli ve zaman alan bir çalışmadır. Bu nedenle daha sade standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Kurul tarafından yapılan incelemeler sonucu, İlave Hususların da yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak finansal raporlama standardının

ıkarılması amacıyla çalışmalara başlanmıştır. alışmalar sonucunda Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal raporlama Standardı (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete’ de yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

BOBİ FRS Avrupa Birliği 34 nolu 29.06.2013 tarihli direktifi ile uyumlu olarak sade, anlaşılır bir dille hazırlanmıştır. AB direktifi ile şirketler büyük, orta, kk ve mikro olarak sınıflandırılmıştır. Direktifin konusu şirket büyüklüklerine göre düzenlenecek finansal tablolar ve denetim esaslarıdır.

BOBİ FRS, işletmelerin karşılaşabileceği muhasebe işlemlerine ilişkin esasları içermektedir. Yatırımcıların, ortakların, borç verenlerin, kamunun ve diğer tarafların bilgi ihtiyacını sağlayacak finansal raporlama ilkelerini tüm yönleriyle kapsamaktadır.

BOBİ FRS yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulayıcılardan geri bildirimler KGK tarafından alınmış ve bazı hükümlerinde iyileştirme yapılmıştır. İyileştirme ile bölümler arasında uyum arttırılmış ve açıkça anlaşılmayan kısımlar netleştirilmiştir.

KGK kurum içi yaptığı çalışmalar ve kamudan aldığı görüşler doğrultusunda BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında Kurul Kararı 30/3/2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’ de yayımlanmıştır.

Bu alışmada; Türkiye’deki büyük ve orta ölçekteki işletme sayısının oldukça fazla olması nedeniyle BOBİ FRS’ nin uygulama alanının geniş olması, 2018 yılından itibaren BOBİ FRS’ ye tabi işletme sayısının artması, uygulayıcıların rehber niteliğindeki çalışmalara duyulan ihtiyacı arttırdığı değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda çalışmada, BOBİ FRS’ nin ilk defa uygulanması durumunda BOBİ FRS’ ye uygun finansal tabloların elde edilmesine yönelik olarak yapılması gereken dönüştürme işlemlerinin ve kayıtlarının gösterilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca gerekli düzeltme işlemlerinde hangi hesapların daha çok kullanılacağı, geçiş yapılırken karşılaşılan zorluklar ve bunların çözüm yolları belirtilmiştir. Muhasebe standartları okur yazarlığının gelişebilmesi için bu çalışmanın uygulayıcılara yol göstereceği, BOBİ FRS kullanıcılarının danışabileceği bir kaynak olacağı düşünülmektedir.

Çalışmada uygulama vaka analizi yöntemine dayanılarak yapılmıştır. İşletmelerin gerçek hayatta karşılaştıkları ve ya karşılaşılabilecekleri problemlerin çözülmesi için ortaya konulan bir düşünce süreci ve çözüm önerileri bu yöntemde yer almaktadır. Bu amaçla Kocaeli’ de faaliyetini sürdürmekte olan bir üretim şirketinin finansal tablolarına BOBİ FRS uygulaması yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümde muhasebe standartları ile ilgili genel bilgiler verilmeye çalışılacaktır. Muhasebe standartlarına neden ihtiyaç duyulduğu, çalışmalara nasıl başlandığı, hangi kurum ve kuruluşların kurulduğu uluslararası ve ulusal olarak yapılanlar incelenecektir. Bu araştırma yapılırken Türkiye’ de muhasebede standartlaşma açısından yapılan değerli çalışmalar, bugünlere gelmeden önceki çabalar, kurulan kurum ve kuruluşlar aktarılmaya çalışılacaktır. Aynı zamanda muhasebe standartlarının faydaları, işletmeler ve kullanıcılar açısından gerekli bilginin, en doğru ve açık şekilde verilmesinin gerekliliği incelenecektir. Aynı zaman TFRS/TMS sürecine ve TDMS’ ne yer verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümde çalışmanın konusu oluşturan BOBİ FRS ile ilgili temel bilgilere yer verilmesi amacıyla BOBİ FRS’ nin niteliği, kapsamı, BOBİ FRS’ nin kavramsal çerçevesi, KGK’ nin yayımlamış olduğu Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, BOBİ FRS kapsamında düzenlenmesi gereken finansal tablolar ve özelliklerine yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise BOBİ FRS’ nin ilk uygulamasında geçiş hükümleri doğrultusunda yapılması gereken işlem ve kayıtları göstermek amacıyla bir üretim işletmesinin finansal verileri kullanılarak BOBİ FRS’ ye ilk geçişte yapılması gereken muhasebe işlem ve kayıtlarına yer verilmiştir. Bu kapsamda yapılan uyum kayıtlarında KGK tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer alan hesaplar kullanılmıştır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **1. MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

#### **1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ**

Muhasebe işletmede ortaya çıkan finansal olayları sistematik olarak kaydeden, bunları zamanlı, ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgilere dönüştürerek karar vericilere sunan bir sistemdir. Muhasebe bilgilerinin özellikleri, ilgili taraflar ve muhasebenin işlevleri de düşünülerek daha kapsamlı bir tanım yapılabilir. Buna göre, muhasebe, işletmede ortaya çıkan finansal olayları kaydeden, sınıflandıran, işletmeyle ilgili karar vericilere ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak raporlayan bir sistemdir (Lazol, 2014: s. 3).

Muhasebe, işletmenin finansal durumu ile işletme faaliyet sonuçlarının incelenmesi ve yorumlanmasına olanak verecek biçimde, işletme faaliyetlerine ilişkin kayıtların tutulması ile ilgilenir. Ayrıca, belirli kural ve ilkeler doğrultusunda, faaliyet sonuçlarını yansıtan çeşitli mali tablolar hazırlanır. Mali tablolar, işletme yöneticilerine ve yatırımcılara, işletme ile ilgili ihtiyaç duydukları bilgileri sağlarlar. Mali tabloların hazırlanmasında tüm ülke genelinde uygulanacak ilke ve kuralların varlığı önemlidir. Bu ilke ve kurallar muhasebe alanında birliği sağlar (Erdoğan ve Dinç, 2009: s. 155).

Muhasebe, bir işletmede ortaya çıkan mali olayları kaydeder, sınıflandırır, özetler ve bu bilgileri analiz ederek yorumlar. Muhasebenin yerine getirdiği bu görevlere muhasebenin işlevleri denir. Muhasebe bu işlevleri yerine getirirken belli araçlardan faydalanır. Kaydetme ve sınıflandırma işlevi yevmiye defteri ve Büyük Deftere (defter-i Kebir) yapılmaktadır. Raporlama işlevi, temel mali tablolar olan Bilanço, Gelir Tablosu ve diğer mali tabloları düzenleyerek yerine getirilmektedir. Mali analiz teknikleri kullanılarak, analiz ve yorum işlevleri gerçekleştirilmektedir.(Lazol, 2014:s. 5).

## 1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe bir şirketin kaynaklarının oluşumunu ve kullanılma biçimini, şirketin işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve şirketin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2003: s. 9). Muhasebe bilgi sisteminin temel amacı, iktisadi bir birim olan işletme ile ilgili ihtiyaç duyulan finansal nitelikli bilgileri sağlamaktır. Başka bir ifade ile muhasebe bilimi, tek bir çıktı sağlayabilen, karar alıcılara işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlayan bir disiplin olarak görülmektedir (Wolki vd 2012: ss. 1-2). Bunun için muhasebe, finansal niteliğe sahip bilgileri tanımlar, oluşturur, analiz eder ve yorumlayarak ilgi kişi ve kuruluşlara iletir. Muhasebe bilgi sistemi olarak, günümüzde gittikçe büyüyen ve karmaşık hale gelen işletmelerin, ekonomik ve finansal ihtiyaçlarına karşılık verecek verileri sağlayan çok önemli bir işletme fonksiyonu olarak tanımlanabilir (Akdoğan ve Aydın, 1987: s. 221).

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin sonuçları olan finansal bilgileri, işletme ile ilgili bilgi sahibi olmak isteyen taraflara bu bilgileri finansal raporlar aracılığı ile aktarmaktadır (Gökçen, 2013: s. 8).

Sosyal ve ekonomik koşulların değişikliğe uğraması finansal araçların yenilenmesine ve çeşitlenmesine neden olmuştur. Bu durum muhasebe konularını sürekli değiştirmektedir. Dolayısıyla yeni durumlar için yeni kuralları zorunlu hale gelmektedir. Muhasebe kuramı, muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde, ölçü ve uygulamaların geliştirilmesini sağlamaktadır. Kavramlar, ilkeler, bilimsel görüşler ve standartlar muhasebe kuramını oluşturan öğelerdir (Marşap ve Kurt, 1998: s. 13).

Muhasebe bilgilerinin üretim sürecinde veri toplama işleminden bilginin üretilmesi hatta kullanılması aşamasına kadar uyulması gereken kriterler; Temel Kavramlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartları, Mevzuat, Ticaret Hayatının Gelenekleri ve Prensipleri olarak belirtilebilir (Atabey vd. 2006: s. 29).

Standart kavramı, belirli bir veya birden çok kritere uygun bir nitelik ve karşılaştırma ölçüsü olarak tanımlanabilir. Türk Dil Kurumuna göre standart kavramı, bir nitelik veya niteliğin kabul edilmiş şekli, temel olarak alınan ve belirli bir kritere göre uygulanmış, norm, kavram ve kurallara uygunluk ölçüsü, şeklinde ifade edilmektedir.

Muhasebe açısından standart kavramı, muhasebe uygulamalarının belirli bir sistem dahilinde yapılmasını sağlayan kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir (Atmaca, 2010: s. 5). Diğer bir anlatımla muhasebe standartları, muhasebe kavram ve ilkelerinin, temel alınan yöntemleri belirleyen ve finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan kurallardır (Bayazıtlı vd 2000: s. 1993).

Muhasebe standartları, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme araçlarını, doğru ve gerçek durumu gösteren, tutarlı, dengeli, karşılaştırılabilir, güvenilir ve anlaşılır olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilkelerdir. Standartların oluşturulması önemli olduğu kadar standartların dayanağı, uygulaması ve kontrolü de önemlidir. Muhasebe standartları oluşturulurken; standartların yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşlar tarafından veya kamu adına yetkinin hükümetlerden bağımsız kuruluşlara devredilmesi yoluyla belirlenmesi gibi farklı yöntemler izlenebilmektedir (Bostancı, 2002. ss: 72-73).

Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına bir düzen getiren normlar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebe bütünlüğü sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleyen, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi kuralları olan bir bütünü ifade etmektedir (Akgün, 2013: s. 10).

Muhasebe standartları genel kabul görmüş ilkelere nazaran daha ayrıntılı oldukları için standartlar kavram ve ilkelerin uygulamaya yansıtılmasını da

sağlamaktadırlar(Sevilengül,2003:s.33). Standartlar Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını ve gerçeği yansıtmasını sağlamaktadır (Tetik ve Demirel, 2002: s. 186).

Uluslararası muhasebe standartları ise, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerdeki çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının sunumunda belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metin olarak tanımlanabilmektedir (Kaval, 2005, s. 50). Uluslararası Muhasebe Standartları, gerçeğe uygun muhasebeye dayanmaktadır (Blanchette vd. 2011:s.15). Sosyal bir yapı olarak muhasebenin de içinden doğduğu toplumların ihtiyaçlarına uygun olması ve o koşulların özelliklerini yansıtması kaçınılmaz bir durumdur. Dolayısıyla, IFRS setinin kapsam ve nitelik olarak gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına ve koşullarına uygun olduğu söylenebilir (Çankaya, 2011: s. 63).

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan gereksinimlere cevap vermek amacıyla, yayımlanan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile bu standartlara bağlı olarak hazırlanan ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartlarında, finansal tablolarda yer alacak bilginin güvenilirliğinin önemli olması ve gerçeğe uygun değer (GUD) ölçüsünün ön plana çıkması önemlidir (Tokay ve Deran, 2008:s.18).

Değerleme sürecinde, finansal tablolarda yer alan bilgiler finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkiler. Bu nedenle muhasebe açısından son derece önemli bir süreçtir (Tokay ve Deran, 2008: s. 18).

Dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren işletmeler, ülkelerinin yasal mevzuatına göre finansal tablolarını hazırlamaktadırlar. Ülkelerin mevzuatları da çoğu zaman farklı düzenlemeler içermektedir ve işletmelerin finansal tabloları farklı olmaktadır. Böylece finansal tabloların karşılıklı analizini zorlaştırmaktadır.

Uluslararası ticaretin her geçen gün gelişmesiyle birlikte her alanda yeni kurallara ve ilkelere ihtiyaç olduğu görülmektedir. Küreselleşen dünya

ekonomilerinde sermaye piyasalarının gelişmesine, değişen şartlar şirketlerin birleşmelerine ve uluslararası yatırım kararları birçok etkene bağlı duruma gelmesine neden olmuştur.

Birçok ülkede yaşanan ekonomik ve mali krizlerden dolayı işletmeler ve yatırımcılar zarara uğramışlar bu durumun sonucu olarak finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini sorgular duruma gelmişlerdir. Geçmişte yaşanan şirket skandalları, kurumsal yönetimin zayıflığı ve finansal raporlamanın uygulanmasındaki eksiklik ve hatalara bağlanmıştır. Bu durum kurumsal yönetimle IFRS ilişkisini hızlandırmıştır (Solomon, 2020: s.28).

Finansal raporlama standartlarının uygulanması ile asimetrik bilgi seviyesi düşmüş olması yapılan yatırımların verimliliğini yükseltmiştir (Biddle vd 2009: s 129). Piyasada kurumsal yönetim daha az bilgi asimetrisi ile ilişkili olduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile şirketler hakkında bilgi alınması, kurumsal yönetim anlayışını arttırmıştır (Cormier, 2014: s. 21) .

Uluslararası alanda ortaya çıkan bu gelişmeler, kaliteli, ortak, anlaşılabilir finansal bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında farklı düzenlemeleri uyumlu hale getirmek amacıyla tek bir muhasebe standartları seti kullanımı gerekliliği ortaya çıkmıştır (Gökçen vd 2006: s. 1) .

Finansal tablolar muhasebe verilerinden oluşturulmaktadır. Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ve bunun uluslararası düzene taşınması, muhasebe dil birliğinin sağlanması, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin bir parçasıdır. Finansal tabloların uluslararası düzeyde birbiriyle uyumlu hale getirilmesi, çeşitli nedenlerle muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan çevrelere finansal bilgi vermede bir araç olan finansal tabloların daha doğru, kolay ve mevzuata uygun şekilde düzenlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Karacan ve Uygun, 2017: s. vii).

İşletmelerin ortak dili olarak kabul edilen muhasebenin temel kavramları: Sosyal sorumluluk, Kişilik, İşletmenin Sürekliliği, Dönemsellik, Parayla Ölçülme, Maliyet

Esası, Tarafsızlık ve Belgelendirme, Tutarlılık, Tam Açıklama, İhtiyatlılık, Önemlilik, Özün önceliğidir. Muhasebe bilgilerinin bu kavramlar açısından ortak bir dille ifade edilebilmesi için muhasebe standart ve politikalarına ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal ve kültürel farklılıklar muhasebe sistemlerinin de farklı olmasına ve her ülkenin kendine özgü bir muhasebe düzeni oluşturmasına neden olmaktadır. Ekonomik yapı, sürekli gelişen ve değişen teknolojiyle birlikte karmaşık bir hal almış, mali nitelikteki olayların takip edilebilmesi zorlaşmıştır. Bu durum uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Ulusal muhasebe standartlarının yerini Uluslararası muhasebe standartları almaya başlamıştır. Türkiye 'de uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) yayımlanmıştır (Akdoğan, 2007: s. 101).

Uluslararası muhasebe standartları ise finansal bilginin ilgili finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde birden çok alternatif sunan, uluslararası raporlamaya olanak veren, işletmelere kendilerine uygun olan en iyi politikaları seçme imkânı sunan bir kavram olarak ifade edilmektedir (Çankaya, 2007: s. 131). Muhasebe standartları finansal işlemlerin gerçek zamanlı raporlanması ile bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlamaktadır ( Levitt, 1998: s. 79). Burada güvenilir bilgi, finansal tablo kullanıcılarının doğru ve tutarlı ekonomik kararlar almalarına yardımcı olacak bilgidir. Normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilmekle birlikte, likidite esaslı sınıflamanın daha güvenilir bilgi sağlayacağı durumlarda, bu yöntemin kullanılması gerekmektedir. Örneğin cari/cari olmayan varlık/kaynak ayrımına göre raporlama yapan bir işletmenin net işletme sermayesi pozitif dahi olsa, borç ödeme gücü zayıflamışsa, alacak ve stok devir hızı ile nakit oranı düşmüşse, likidite esaslı sınıflama daha güvenilir bilgi sağlayabilir (Örten, vd. 2013: s. 20).

### **1.3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİMİ İLE İLGİLİ TEMEL ULUSLARARASI KURUMLAR**

Dünyada meydana gelen muhasebe skandalları, muhasebenin önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Muhasebe verilerinin güvenilirliği ne kadar çok ise yatırımcılar kararlarını o kadar kolay verecek ve yatırım yapacaklardır. Bu güveni sağlayabilmek amacıyla ve olumsuz durumlara engel olabilmek için muhasebede

standartlaşma çalışmaları hız kazanmıştır. Aşağıda belirtilen kurullar ve muhasebe standartları ile ilgili yaptıkları çalışmalar açıklanmaya çalışılmıştır.

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

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nden muhasebe meslek kuruluşları tarafından oluşturulmuştur. Komite 2000 yılında yeniden yapılandırılıncaya kadar, Uluslararası Muhasebe Standartlarını ile ilgili çalışmalar yapmıştır. IASC standartlar, yorumlar, kavramsal çerçeve ve diğer kılavuzları yayımlamıştır. Bunlar birçok şirket tarafından benimsenmiş, ulusal muhasebe standart belirleyicileri tarafından ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmesinde dikkate alınmıştır (ErişimTarihi:27.03.2021, <https://www.iasplus.com>).

Ulusal düzeyde muhasebe standardı belirlemek karmaşık bir işlemdir. Muhasebe standartları sadece muhasebe ile ilgili değil, kanunlar, iş kültürleri ve sermaye piyasaları ile de ilişkilidir. Birçok ülkede sermaye piyasası gelişiminin farklı olması farklı iş kültürlerinin olması, muhasebe standartları belirleyicilerinin işini zorlaştırmaktadır (Ram ve Newberry, 2017: s. 485).

IASC, Uluslararası Muhasebe Standartlarını olduğu gibi kabul etmiştir. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ile iş birliği yaparak standartları revize etmiştir. IOSCO, IASC' nin standartlarını 2000 yılında onaylasa da, standartların ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından kabul edilmesi hedef olarak belirlenmiştir. SEC' in standartları kabul etmesi ve teşvikiyle, IASC' in bağımsız bir standart belirleyici olarak yeniden yapılandırılması 1999' da olmuştur. (ErişimTarihi:27.03.2021,<https://oxford.universitypressscholarship.com>).

IASC 1973'ten, yeniden yapılandırıldığı 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartlarını belirleyen komite olmuştur. 2000 yılından itibaren standartları belirleyen organ, IASB olarak belirlenmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), IFRS Vakfı ile faaliyet göstermeye devam etmiştir.

IASC Kurulunda: üye ülkeler, çeşitli uluslararası kuruluşlar, IASC' in belirlediği standartların yorumlanmasını yapan Daimi Yorumlama Komitesi (SIC), Danışma Konseyi, IFRS Vakfının Yönetim Kurulu yer almaktadır (ErişimTarihi:05.04.2021,<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resoure>)

### **1.3.2. IFRS Vakfı**

2001 yılında oluşturulan IFRS Vakfı, IASB' nin çalışmasını, yapısını ve stratejisini denetler. Ayrıca fon sağlama sorumluluğuna sahiptir. IFRS Vakfının temel amacı, anlaşılabilir, uygulanabilir ve tüm ülkelerin kabul edebileceği finansal raporlama standartları geliştirmektir. Bu standartlar, yatırımcılara, katılımcılara ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına, finansal raporlar arasında karşılaştırma yapılabilecek düzeyde yüksek kaliteli ve şeffaf bilgi üretmektedir. Kurul ayrıca bu standartların kullanımını teşvik etmektedir (ErişimTarihi:05.04.2021, <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/ifr>).

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

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını geliştiren ve onaylayan bağımsız, özel sektör kuruluşudur. IASB 2001'de kurulmuştur. IASB, IFRS Vakfı'nın gözetimi altında faaliyet göstermektedir. IASB, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) yerini almak üzere oluşturulmuştur. IASB' nin 14 üyesi bulunmaktadır (ErişimTarihi:05.04.2021,<https://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/iasb-fasb-convergence>).

Dünyada meydana gelen mali krizler Asya krizi, ABD'de meydana gelen Enron, WorldCom, Parmalat'taki mali skandallar sadece şirketleri değil faaliyet gösterdikleri ülkenin ekonomisini de etkilemiştir. Bu şirketlerde meydana gelen krizlere muhasebe denetiminde ki eksikliklerinde etkili olduğu tespit edildiğinden finansal raporlamada standartlaşmanın önemini daha da artmıştır. Yatırımcının tekrar güvenebilmesi için tek tip raporlama olabileceğine ve gelecekteki skandal risklerinin



bu şekilde azalabileceğine inanması gerektiği görüşü hakim olmuştur (Tweedie ve Seidenstein, 2004: s. 589).

IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nı yayımlamıştır (Gornik vd 2005: s. 52). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Avrupa'da yaygın olarak kullanılması, mali tabloların hazırlanmasında ve anlaşılmasında büyük kolaylık sağlamıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının 2005 yılından bu yana (Amerika Finansal Muhasebe Standart Kurulu) FASB ile IASB arasındaki işbirliğini önemli ölçüde artırmıştır (Howieson, 2009: s. 578). Bu amaçla IASB ve FASB anlaşarak Ekim 2002'de Norwalk Anlaşması'na varmışlardır. Bu anlaşma özel bir öneme sahiptir şöyle ki:

- ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), IFRS' nin kullanılmasına izin vermiştir.
- Muhasebe Standartlarına yakınsamaların sağlanması için, 2012 ve 2013'teki G20 toplantılarında çağrılarda bulunmuştur.

FASB ve IASB Amerika ve Avrupa'da faaliyet gösteren birbirine benzer yapılardır. IASB'nin ulusal siyasi politikalarından oluşturulmuş bir kurul olması, FASB'in IASB' yi tutarlı ve güvenilir bir ortak olarak görmesini sağlamıştır (Tweedie ve Seidenstein, 2004: s. 595).

Muhasebe uygulamaları özellikle özel sektöre yönelik olarak, raporlama kurallarının büyük ölçüde vergi mevzuatından etkilenmediği ve sermayenin geleneksel olarak kamu piyasalarında artırıldığı ortamlarda geliştirilmiştir (Morais ve Curto,2008:s.103). Politik-ekonomik açıdan, IASB'nin muhasebeye getirdiği en önemli değişiklik, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi (FVA) adı verilen piyasa değerlerine olan bağımlılığın artmasıdır (Perry ve Nölke, 2005: s. 1)

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

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) İsviçre'de kayıtlı bir sivil toplum kuruluşudur. Dünya Bankası, IOSCO ve Avrupa Komisyonu (EC) gibi güçlü grupların arasında standartları belirlemede etkilidir (Loft, vd 2006: s. 428).

IFAC, muhasebe mesleğinin toplum çıkarları gözetilerek, yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimi için çalışmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği yapmaktadır. Ayrıca üyeler arasında işbirliğini güçlendirerek standartların gelişmesi ve benimsenmesi konusunda çalışmaktadır ve muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak görev yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 1977 yılında Münih’de yapılan 11.Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde 51 ülkeden 63 kurucu üyeyle kurulmuştur. IFAC’a günümüzde üye olan yargı alanında üye ve ortakları sayısı 180 olup, bu örgütler 135 ülkeyi temsil etmektedirler (Erişim Tarihi:15.05.2021, <http://www.ifac.org/About/>)

IFAC’ a üye olan muhasebe meslek örgütleri, dünya çapında, iki buçuk milyonun üzerinde muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedirler. Türkiye’den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1972’ de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avustralya’nın Sydney kentinde toplanan 11. Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde, IASC üye olmayı taahhüt edip, 1977’ de Almanya’ nın Münih kentinde toplanan 12. Uluslararası Muhasebe Kongresi’ nde kurulmasına karar verilen IFAC ’ ın kurucu üyelerinden olmuştur. Bu üyelikler 13.07.1979 tarih ve 16695 sayılı Resmî Gazetede Bakanlar Kurulu kararı olarak yayımlanmıştır (ErişimTarihi:28.04.2021. <https://www.tmud.org.tr>).

1994 yılında ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) IFAC’ a üye olmuştur (Yakup, 2002: s. 1).

### **1.3.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB)**

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), 1973 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak için kurulmuş bir organizasyondur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu öncelikle ihracatçılar, denetçiler ve finansal bilgiye ihtiyaç duyan kullanıcılar olmak üzere,

finansal raporlama standartlarının öğretilmesi, muhasebecilerin eğitimi için oluşturmak ve iyileştirmek görevleri bulunmaktadır.

FASB, IFRS ve US GAAP (Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) arasındaki çeşitli farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi için çalışmalar yapmak amacıyla kurulmuştur.

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, devam eden bir süreçtir. FASB ve IASB ortak çalışmaya devam etmektedir. Örneğin: Kavramsal Çerçeve ile ilgili çalışmalar kısmen tamamlanmıştır. Aynı şekilde durdurulan çalışmalarda mevcuttur. Gelir vergileri, devlet bağışları, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, yükümlülükler gibi projeler üzerinde ortak çalışmalar durdurulmuştur (ErişimTarihi:24.04.2021, <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/iasb-fasb-convergence>).

#### **1.4. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI GELİŞİMİ İLE İLGİLİ TEMEL ULUSAL KURUMLAR**

Türkiye’ de, ekonominin gelişmesi ve modern devlet sistemine geçiş ile birlikte muhasebe mesleğine ihtiyaç artmıştır. Muhasebe ile uğraşan meslek mensupları, bir örgüt etrafında toplanarak, düzenli ve seviyeli bir hizmet anlayışı etrafında birleştirme çabalarının uzun bir geçmişi vardır. 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu, 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur. 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüsüne kavuşmuş ve TURMOB çatısı altında toplanmıştır (ErişimTarihi:28.04.2021. <https://turmob.org.tr>).

Muhasebe meslek mensuplarının bir çatı altında toplanma çabaları ve ülkedeki iktisadi değişimler uluslararası piyasada meydana gelen değişimlere ayak uydurma çalışmalarının hızlanmasına neden olmuştur. Bu amaçla çeşitli kurullar çalışma yapmıştır.

#### **1.4.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)**

Türkiye’de 1923 ten sonra kurulan, ithalat ve ihracat yapabilecek büyüklüğe ulaşmış olan Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi (TEMAVAŞ), yönetim de yapılan hatalar ve muhasebe denetimi eksikliği sebebiyle 1938 yılında ticari faaliyetlerine son vermiştir. Bu olaydan sonra 1926-1934 yılları arasında defterdarlar ve ya vergi dairesi müdürleri 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunun verdiği yetki ile muhasebe meslek mensuplarına mükellefleri denetleyebilme yetkisini vermiştir. Bu durum Osmanlı’da tarım ürünleri üzerinden alınan onda bir oranındaki vergi olan Aşar’ ın kaldırılmasından sonra olmuştur(Erişim Tarihi: 22.04.2021 [https://www.tmud.org.tr /tr/hakkimizda/tarihçe](https://www.tmud.org.tr/tr/hakkimizda/tarihçe)).

Muhasebe kazanç vergisinin uygulamaya girdiği 1926 yılından 1949’a kadar olan dönemde büyük değişiklikler geçirmiş ve sistem beyan usulünden iyice uzaklaşmıştır. 1967 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Muhasebe ve Denetim hizmetlerini 1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği olarak yürütmüşlerdir. TMUD muhasebe ve denetim alanında ilk özel girişimdir. Türkiye’ de muhasebe mesleğinin gelişimi ve standartlaşma açısından önemli bir dönüm noktasıdır.

TMUD, Türkiye’ de muhasebe mesleğinin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının Türkiye’ de uygulanması, uluslararası çalışmalarda Türkiye’ nin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. Muhasebe mesleğini düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD’ nin önemli amaçlarından biri olmuştur. 1973 yılında itibaren Dernek, üyelik koşulları arasına meslek staj ve sınav koşullarını getirmiş, batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasına da hizmet etmiştir.

#### **1.4.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS)**

Muhasebe ve Denetim uygulamalarının, örgütlenmiş bir mesleğe uygun şekilde yerine getirilmesi zorunluluktur (Yalkın, 1995: s. 259). Ulusal Muhasebe ve Denetim

standartlarının belirlenmesi ve geliştirilmesi her zaman meslek örgütlerinin temel işlevi olmuştur.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmasına, TÜRMOB ve Dünya Bankası işbirliği ile Ankara'da 12- 14 Ocak 1994 tarihlerinde düzenlenen Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi konulu sempozyumdan çıkan sonuçlar doğrultusunda, ilgili kişiler tarafından tartışılarak çalışmalar yapılmasına karar verilmiştir (Yalkın, 1995: s. 259).

TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 kurulan TMUDEKS Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adı altında muhasebe standartlarını yayımlanmıştır. Kurulun amacı, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek olmuştur (Yalkın, 1995:s.260). Uluslararası muhasebe standartlarına da uygun olan ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte finansal tablolar düzenlenebilmesi için ulusal muhasebe ilkelerinin oluşturulması ve geliştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar yapmıştır. Ayrıca ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini yürütebilmeleri için ulusal denetim standartları TMUDEKS tarafından yayımlanmıştır (Gökçen vd 2011: s. 9).

TMUDESK tarafından yapılan çalışmalar sonucu 19 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır. TMUDESK' in oluşturduğu bu standartların yaptırım gücü olmamıştır. Çünkü TMUDESK' in yayımladığı standartlar herhangi bir yasal düzenleme kapsamında olmadığından yaptırım gücü olmamıştır (Gençoğlu, 2007: s. 5).

Türkiye'de dünya standartlarına uygun ve tüm işletmelerde uygulanabilecek muhasebe ilke ve politikaları ile ilgili ilk çalışmaları yapan kurul Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'dur. TMSK kurulana kadar faaliyet göstermiştir. Ulusal muhasebe standartlarını geliştirmek için birçok çalışma yapılmış ve muhasebe ilke ve kurallarının oluşmasına büyük katkı sağlamışlardır. TMSK Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır (Yalkın vd 2006: s. 292).

### **1.4.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)**

TMSK, idari ve mali özerkliğe sahip ve kamu tüzel kişiliği olan bir kurul olarak 1999 yılında kurulmuştur. Bu kurulda, Maliye Bakanlığı, SPK(Sermaye Piyasası Kurulu), BDDK(Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurumu), Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB' tan üyeler bulunmaktaydı.

Yasada öngörüldüğü şekliyle bu kurulun görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. Kurulun özerk olması, üyelerinin geldikleri kurumdan bağımsız olduklarını göstermekteydi.

TMSK, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında; uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlayarak, ulusal standartları anlaşılır, uygulanabilir ve ihtiyaca cevap verebilir nitelikte olmalarını ve muhasebe ile ilgili gruplarının standart oluşturma sürecine katılımını tanıyan bir yöntemi benimsemiştir. Böylece yasal dayanak, bağımsızlık, kamuoyunun görüşüne açılma ve uluslararası finansal raporlama standartlarının benimsenmesini amaçlamıştır (Üstünel, 2003: s. 3). Kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar hakkında ki yönetmelik, Maliye Bakanlığı'nın 1/3/2012 tarihli ve 276 sayılı yazısı üzerine Bakanlar Kurulu'nca 16/3/2012 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır (ErişimTarihi:02.05.2021.<https://www.alomaliye.com/2012/04/13>).

### **1.4.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)**

Sermaye Piyasası Kurulu, muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi çalışmalarını yürütmektedir. Bu çalışmalarını Muhasebe Standartları Dairesi yerine getirmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ile sermaye piyasası kurum ve kuruluşlarının mali tablo ve raporları ile ilgili muhasebe standartlarını tespit etmek, ilgili dairelerle işbirliği yapmak, uluslararası standartlara uyum sağlamak, muhasebe

uygulamalarını izlemek Muhasebe Standartları Dairesinin görevlerindedir (ErişimTarihi:02.05.2021. <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/526>).

SPK, muhasebe standartları konusunda tebliğler yayımlamıştır. Finansal tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması ile ilgili ilke ve kuralları belirlenmiştir. Finansal tabloların amacı, nitelikleri, finansal tabloları oluşturan unsurların tanımlanması, finansal tablolara alınması ve değerlemesi, öz sermaye kavramı ve öz sermayenin korunması konularını açıklamıştır.

#### **1.4.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)**

Bankaların finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlemeleri amacıyla 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren tebliğler yayımlanmıştır. TMUDESK' ten sonra BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliği Tebliğlerini uygulamaya koymuştur.

16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde ise Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır. Finansal araçların, maddi duran varlıkların, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, kiralama işlemleri, devlet teşvikleri, karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler, mali tabloların düzenlenmesi, nakit akım tablosunun düzenlenmesi gibi konularla ilgili standartlardır (Akgül ve Akay, 2004: s. 24). Bankaların güvenilir, ihtiyaca uygun, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tablo düzenlemelerine olanak sağlanmıştır (Çelik, 2005: s. 112).

BDDK tarafından 1/11/2006 tarihli ve 26333 sayılı Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri ile finansal tablolar ve dipnotların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için aşağıdaki açıklamalara uyulması gerekliliği belirtilmiştir.

- a. Finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların Türkiye Muhasebe Standartları ve Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe uygun olarak hazırlandığının,
- b. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan değerlendirme esaslarının,
- c. Finansal tabloların doğru olarak anlaşılması için izlenen muhasebe politikalarının,
- d. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken farklı muhasebe politikaları uygulanmış olan kalemler ile bunların konsolide finansal tablolardaki ilgili kalemlerin toplamına oranlarının, açık şekilde belirtilmesi şarttır (Eişim Tarihi: 12.05.2021, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-28.htm>).

#### **1.4.6. Hazine Müsteşarlığı**

Hazine Müsteşarlığı, sigorta şirketlerinin kamu denetimlerini yapmakla görevlidir. İç denetim konusunda 21.06.2008 tarihli ve 26913 sayılı Resmi Gazetede yürürlüğe giren Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmeliği yayımlamıştır. Yönetmelik ile iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi faaliyetlerinin şirketler içerisinde nasıl oluşturulacağı, faaliyetlerin ne şekilde yürütüleceği konuları belirlenmiştir. Sigortacılık kanunu kapsamında faaliyet gösteren tüm şirketler için bu yönetmelik hükümleri bağlayıcılık taşımaktadır. Sigorta şirketlerinin kamu denetimi Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu tarafından yapılır (Teke, 2011: s. 14).

Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından, Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları belirlenir

#### **1.4.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)**

Türkiye Avrupa Birliği (AB) uyum süreci ile birlikte temel kanunlarda değişiklik yapmıştır. Uluslararası ve ulusal alanda ticareti kolaylaştıracak sermaye ve finans piyasalarını düzenleyici hükümler getirilmiştir. Bu amaçla 6102 sayılı yeni TTK 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden



itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanun AB ile uyumlu düzenlemeler getirmiştir. TTK'nın getirdiği yenilikler ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkileyecek niteliktedir (Ulusan vd 2012: s. 13).

TTK'nın muhasebe alanında getirdiği en büyük yenilik, muhasebenin vergi kanunlarına göre değil uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'den dilimize çevrilerek, kabul edilen Türkiye Muhasebe standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 'na göre tutulacak olmasıdır (Akbulut, 2011: s. 25).

#### **1.4.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)**

6102 sayılı yeni TTK ve Avrupa Birliğine uyum süreci çerçevesinde idari özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olan, düzenleyici ve denetleyici niteliği olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (Karasu,2014:s.79). 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle bu kurum oluşturulmuştur. KGK, 6102 sayılı TTK' nın kabulü sonucu gibi görünse de uluslararası alanda muhasebe standartlarında ki gelişmelerin ulusal uygulamalara yansımalarıdır(Sağlar ve Yüce, 2015: s. 47).

KGK, Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak yetkisine sahiptir. Standartları kullanacak işletmelerin yapacakları düzenlemeleri de belirler ve onaylar. Ayrıca denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin çalışma esaslarını belirleme konusunda da yetkilidir(Alkan ve Türel, 2019: s. 147).

KGK kurulduğu 2011 yılından bugüne kadar kamu gözetimini Avrupa Birliği ile eşdeğer bir süreçte yürütmektedir. Türkiye'de denetim kuruluşlarını bilgilendirme toplantıları, uluslararası muhasebe konferansları, VUK ve TFRS yakınsama çalışmaları yapmaktadır. Bağımsız denetçileri bilgilendirme ve bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmak amacıyla birçok toplantı yapmaktadır. KGK yayımlanmış olduğu muhasebe standartlarının tanıtımı amacıyla birçok ilde toplantılar

yapmış ve yapmaktadır. BOBİ FRS ile ilgili 25 ilimizde 2017 yılında tanıtım toplantısı yapmıştır. Ayrıca Kurum sürekli eğitim ve yeni raporlama ile ilgili bir çok ilde eğitim toplantıları yapmıştır.

KGK' nın bu güne kadar yayımladığı muhasebe standartları özetlenecek olursa;

- 2011 yılında TFRS seti yayımlanmış ve 2012 hariç her yıl güncellenerek 11 adet TFRS seti oluşturulmuştur.
- BOBİ FRS 2017 sürümü ve BOBİ FRS 2021 sürümü yayımlanmıştır.
- Faizsiz Finans Muhasebe Standardı (FFMS)
- 2013 yılında Türkiye Denetim Standartları(TDS) seti yayımlanmış ve 2021 yılında güncellenerek 2021 TDS Seti yayımlanmıştır.
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı hazırlanmış ve 2019 temmuz tarihinden itibaren kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

## **1.5. KÜRESEL MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU**

Günümüzde dünya genelinde ve özellikle Avrupa ülkelerinde finansal raporların sunulması, paylaşılması ve açıklanması hususunda şeffaflık ilkesi geçerlidir. Aynı zamanda finansal raporların farklı ülkelerde standart bir yapı arz etmesi amaçlanmaktadır. Avrupa birliği uyum süreci kapsamında da halka açık şirketler, bankalar, sigorta firmaları ve Küçük Orta Boy İşletmeler (KOBİ)'ler gibi birçok işletmenin yeni muhasebe standartlarının benimsenmesi ile uygulaması gerekmektedir (Kızıl vd 2016: s. 1).

Muhasebe işlemlerinin kaynağını ve gelişim sürecini, muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri oluşturmaktadır. Muhasebe standartlarına geçilirken de en çok önem verilen noktalar temel kavramlar ve genel kabul görmüş ilkeler olmuştur.

AICPA ( Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) tarafından Muhasebe standardı kavramı, yetkili kurulların ortaya koyduğu ve meslek mensuplarını yönlendiren kurallar olarak belirtmiştir (Siegel ve Shin 2000:s.11).

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak belirtilmektedir.(Akgül ve Akay,2006:s.4). Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

Yazıcı (2003:s.35), Muhasebe standartlarını, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebe bütünlüğü sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür şeklinde tanımlamıştır.

Muhasebe standartları dar anlamda, yetkili bir organ tarafından formüle edilen, muhasebeciler tarafından izlenecek davranış veya yasa olarak tanımlanmışlardır (Siegel ve Shim, 2000: s. 9). Buradaki yetkili organ AICPA' dır. Geniş anlamda ise; varlıkların ölçülmesi, zamanlaması gibi konuların belirlediğini, gelirin tanınması ve giderlerin tahakkukunun yapılması, finansal raporlama için gerekli temel kurallar bütünüdür.

Muhasebenin iş dili olarak kabul edilmesi ile uluslararası boyutta bakıldığında tüm muhasebe mensuplarının aynı dili konuşabilmeleri muhasebe standartları ile mümkün olacaktır. Ancak bunun sağlanabilmesi belirli bir sürecin içinde gerçekleşebilecektir.

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı olup, muhasebe standartlarının kim tarafından belirleneceği de tartışma konusu olmuştur (Bostancı, 2002:s.2). Muhasebe standartlarının oluşumuna bakıldığında, yasal bir süreç sonucunda meydana geldikleri anlaşılmıştır (Alali, ve Cao, 2010: s. 81).

IASB 'nin yayımladığı el kitabında standartların oluşturulma süreci altı adımda gerçekleşmektedir.

1.Öncelikle ihtiyaca standart konusunu belirlenir,

- 2.Belirlenen standart konusu ile ilgili taslak planlaması yapılır,
- 3.Oluşturulan taslak tartışmaya açılır,
- 4.Taslak standart tartışmalar sonucunda geliştirilerek ve yayımlanır,
- 5.IFRS oluşturularak yayımlanır,
- 6.IFRS'nin yayımlandıktan sonra yasal prosedürler izlenir.

Bu yasal süreçte standartlar belirlenirken, yatırımcılar, şirketler ve kamu kendi çıkarlarını korumak için yorumlamalarda aktif rol almaktadırlar (Alali, ve Cao, 2010: s. 81). Muhasebe standartları oluşumuna, ilgili kurum ve kuruluşlarla kişilerin katılımında istekli olmaları, süreci geliştirmektedir (Watts ve Zimmerman. 1978: s. 113).

Uluslararası muhasebenin üç ana sistemden etkilendiği söylenebilir. Bunlar; Avrupa Birliği(AB) tarafından tanımlanan muhasebe düzenlemeleri, Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS ve IFRS). AB muhasebe düzenlemeleri kapsamlı ve teoriktir. Buna karşılık IAS, IFRS' ler ve US GAAP doğaları gereği teknik ve çözüm odaklıdır (Kapasine ve Pankucsi, 2003: s. 2).

Muhasebe standartlarının oluşum sürecinde, IFRS ve US GAAP (Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması için hem IFRS de hem de US GAAP ta değişiklikler yapılması gerekmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarında uyum, karşılıklı işbirliği yapılması ile sağlanmıştır. Yapılan araştırmalar sonucu ülkelerin genel olarak IFRS' yi benimsediği görülmüştür (Rezaee vd, 2010: s. 142).

2005 yılında, Avrupa Birliği'nde borsada işlem gören şirketlerin zorunlu olarak IFRS' yi kullanmaya başlamasıyla, fayda sağlayarak başarılı oldukları görülmüştür. İki grup muhasebe standardı arasında birçok farklılık olmasına rağmen, IFRS ve US GAAP için ortaklaşa yürütülen çalışmalar sonucu küresel muhasebe standartlarına sahip olunmuştur.

### **1.5.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Açısından Yapılan Uluslararası Çalışmalar**

Muhasebe bilgi sisteminden beklenen en önemli işlev, işletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla; işletmenin sahipleri ve çalışanları ile mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi kuruluşlarına bir başka ifade ile iç ve dış bilgi kullanıcılarına aktarmasıdır (Gaston vd 2010: s. 304).

Gelişmiş ülkelerin oluşturdukları ulusal muhasebe standartları doğrultusundadır. Muhasebe standartlarının ülkeler arasında farklılıklar olması, elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, aynı zamanda sermaye piyasalarından fon sağlanmasını engellemekte, uluslararası şirketlerin birleşmelerinde sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilmesi, farklı mevzuatlara göre hazırlanan muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi ve muhasebe standartlarının birbiriyle benzer uygulanmasını zorunlu hale getirmektedir (Aktaran: Karababa, 2018: s. 16).

Dünyada uluslararası düzeyde, muhasebe ve finansal raporlama standardı oluşturmaya yönelik ilk çalışmalar 1972 yılında yapılan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nun (AISG) standartlar konusunda çalışma grubu kurulmasını önermesiyle ortaya çıkmıştır. 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kurulmuştur (Bekçi ve Özdemir, 2006: s. 145).

Muhasebe standartlarını, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri finansal hizmetler eylem planı (FSAP) ile IFRS' nin benimsenmesine yönelik 1999 dan başlayarak, AB finansal piyasa düzenlemesini iyileştirmek için yönergeler çıkarmıştır. Bu yönergeler aynı zamanda bir çok ülke tarafından benimsenmiştir (Christensen, vd.2013:148). IFRS 'nin benimsenmesi ile ilgili olarak akademisyenlerin ve uygulayıcıların ilgileri de fazladır. Çünkü işletmenin finansal durumu ile yakından ilgilenen söz konusu bilgi kullanıcıları, genel olarak işletmenin, mali yapısı, karlılığı ve kullandığı fonların kaynakları ile ilgili bilgi sahibi olmak istemektedirler (Rezaee vd. 2010:s.143).

Kanada'daki kamuya açık şirketlerde IFRS uygulamaları, kamuya açık olmayan şirketlerden sonra olmuştur. Halka açık olmayan şirketler kooperatifler, finansal kurumlar gibi kuruluşları kapsamaktadır (Martin, vd 2008: s. 42).

ABD 'de yapılan bir araştırmada IFRS'yi gönüllü olarak benimseyen firmalar ile US GAAP kullanan firmalar incelendiğinde, IFRS'yi benimseyen firmaların düşük kazanç yönetimi seviyelerinin yükseldiği ve zararı daha zamanında tanımlayabildikleri görülmüştür (Barth, vd 2008: s. 467).

IFRS' nin ülkeler tarafından benimsenmesi ile finansal tabloların tek tip standartlara göre hazırlanmasının birçok faydası olacağı varsayımı ile ülkeler arası şirketlerin karşılaştırması daha kolay ve şeffaf olacaktır. Ancak bu hedefe tam olarak ulaşabilmek için kurumsal ve ekonomik faktörlerin değişmesi gerekmiştir. Ayrıca, temeldeki kurumsal ve ekonomik faktörler zaman içinde ülkeler arasında benzer hale gelmezse, benzer finansal raporlama sonuçlarının hedefi muhtemelen arzu edilen bir ekonomik sonuç olmayacaktır. Finansal raporlamanın kalitesini şekillendiren pek çok unsur vardır ve muhasebe standartları bunlardan biri olarak görülmektedir. Finansal raporlama standartları zorunlu olarak uygulandığında, sonuçların aynı olmadığı görülmektedir (Holthausen, 2009: ss. 447-448).

IFRS şirket finansal raporlarının karşılaştırılabilmesini geliştirmek için tasarlanmış, ilkeye dayalı bir muhasebe standartları setidir. IFRS'nin ilke temelli yaklaşımında ayrıntılı kurallar yerine, sonuca ulaşmak için yapılan düzenlemeler yer almaktadır. Biçiminden çok özüne daha fazla önem verilmesidir. Yönetimin muhakeme yapmasına ve uygulamada takdir yetkisini kullanmasına izin verilmesidir. Kısacası yönetime muhasebeyi seçmede daha fazla esneklik sağlar. Kural temelli bir yaklaşım, iş hedeflerini ve süreçlerini yasal düzenleme ile uyumlu hale getirmede daha az esneklik sunmaktadır (Blanchette, vd 2011: s. 15).

ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. 1929 finansal krizinden sonra 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası çıkarılmıştır. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) her iki yasa ile ilgili olarak

finansal raporlara ilişkin düzenlemeleri belirlemek amacıyla kurulmuştur. SEC standartlarla ilgi olarak daha çok denetim ve gözetim ile sınırlandırmıştır. Muhasebe ve bağımsız denetim kuralları için özel sektör düzenleyici kuruluşlar daha etkili olmuştur. Bu kuruluşların en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) 'dır. AICPA 1939-1959 yılları arasında etkili çalışmıştır. Daha sonra Muhasebe Prosedürleri Komitesi ve Muhasebe Prensipleri Kurulları (APB) görev yapmıştır. ABD'de 1973 yılında kurulan muhasebe standartlarının oluşturulmasını sağlayan kurul FASB olmuştur (Üstündağ, 2000: s. 37).

FASB, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından halka açık şirketler için belirlenmiş muhasebe standardı belirleyicisi olarak kabul edilmektedir. FASB standartları, birçok kuruluş tarafından yetkili olarak kabul edilmektedir. FASB, yatırımcılara ve finansal raporları kullanıcılara faydalı bilgiler sağlayarak finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir süreç izleyerek finansal muhasebe standartları geliştirir ve yayımlar (Erişim Tarihi:27.11.2020 <https://www.fasb.org/facts>).

Bazı ülkelerde, standartlar detayları farklı derecelerde yazılı kanunlarda belirtilmiştir. Aralarında İsviçre ve Kanada'nın da bulunduğu birkaç ülke, işletmelere iki veya daha fazla rekabet eden standartlar arasından seçim yapmasına izin vermektedir. Ancak pek çok bölgede tekellerin bulunduğu görülmektedir (Sunder, 2014: s. 22).

Avrupa'da ise IFRS kapsamlı şeffaf ve katılımcı bir yasal süreçte hazırlanmaktadır. Londra merkezli hazırlanan standartlar öncelikle IFRS yönetim kurul toplantıları, kurul görüşmelerini bilgilendiren gündem kağıtları karar özetleri yayımlanır ve görüş alınır. G20, Finansal İstikrar Kurulu ve Dünya Bankası dahil, küresel ekonominin refahından sorumlu uluslararası kuruluşlar çalışmaları desteklemektedir. IFRS uygulaması halen 140 ülkede zorunlu olarak uygulanmaktadır. IFRS şeffaflık getirerek Uluslararası karşılaştırılabilirliğini etkin hale getirmiştir. Böylece finansal kalite artarak, yatırımcıları ve diğer piyasa katılımcılarını

bilgilendirerek ekonomik kararların alınmasına yardımcı olmaktadır (ErişimTarihi:27.11.2020, <https://www.ifrs.org/about-us>).

ABD dışındaki firmaların IASB 'nin IFRS' sine uygun olarak mutabakat olmaksızın mali tablo sunmalarına izin verilmiştir. Asya'da Japonya, Hindistan ve Çin gibi önemli ekonomilere sahip ülkeler de IFRS' yi benimsemişlerdir. Ayrıca, dünya çapında borsada işlem gören şirketlerin çoğu, IASB tarafından yayımlanan IFRS' den doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmektedir.(Alali ve Cao, 2010: s. 79).

### **1.5.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Açısından Yapılan Ulusal Çalışmalar**

Globalleşme sürecinde işletmeler arası rekabet, toplumların ve bu bağlamda bireylerin tercihlerindeki ve ihtiyaçlarındaki değişimler, ülkelerin dünya ekonomisine olan katkılarının artması, uluslararası sermaye piyasasının gelişmesi, dünya ekonomisinin yeniden yapılanma sürecinin oluşturduğu alternatiflerden yararlanma isteği, işletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermelerine neden olmuştur.

1950'li yıllara kadar muhasebe düzeninde devlet egemendir. Bu yıllardan itibaren uygulanan iktisadi politikalar özel teşebbüsün gelişmesini sağlamıştır. Dolayısıyla özel kesim için kapsamlı muhasebe kayıt ihtiyacı oluşmuştur. Tüm bu ekonomik ve politik değişimler muhasebe düzenini de dolaylı olarak değiştirmiştir.

Türkiye' de, muhasebe alanındaki yasal düzenlemeler globalleşmenin sonucunu oluşturmaktadır. Bunlar şöyle belirtilebilir (Ayboğa, 2003: s. 3).

1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur.

1983 yılında 'Standart Mali Tablo ve Raporlar' Tebliği,

1984 yılında 'Standart Genel Hesap Planı ' Tebliği,

1989 yılında 3568 sayılı Meslek Kanunu,

1992 yılında Tek düzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayımlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.



1994 yılında Tekdüzen Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.

1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını Yayımlamaya başlamıştır. Bu standartlar 1997 yılında yürürlüğe girmiştir.

1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

2011 yılında Kamu Gözetimi ve Denetimi Standartları Kurumu kurulmuştur.

Türkiye’de muhasebede tekdüzenin sağlanması, Cumhuriyet’in kuruluşundan 1980’li yıllara kadar ekonomide önemli yer tutan iktisadi devlet teşekküllerinde muhasebede tekdüzen çalışmaları ile başlamıştır. Kamu İktisadi Teşebbüsleri için geliştirilen Tekdüzen Hesap Planı 1972 yılında yürürlüğe girmiş, her kamu iktisadi kurumu kendi muhasebe organizasyonunu yaparken bu çerçeve hesap planını esas almıştır. Tabana yaygın bir Tekdüzen Hesap Planı 1992 yılının sonunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) içerisinde yasal zemine oturtulmuş, 1994 yılında uygulamaya geçilmiştir. Günümüze gelene kadar ihtiyaca uygun çeşitli güncellemeler yapılarak MSUGT güncel tutulmaya çalışılmıştır. (Özbek ve Badem, 2020: s. 272).

Türkiye’de muhasebe konusunda düzenleme yapan değişik yasalar vardır. Muhasebeye ilişkin temel kurallar çok önceden Türk Ticaret Kanununda yer almasına rağmen, vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve ağır cezai yaptırımlar, uzun yıllar uygulamada vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur. Türkiye’deki muhasebe sistemi, başta Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TTK ile TFRS/TMS olmak üzere, MSUGT, Bankalar Kanunu ve bankacılık mevzuatı, Sermaye Piyasası Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı, Sigortacılık Kanunu ve sigortacılık mevzuatı vb. düzenlemelerden oluşmaktadır (Doğan, 2018: s. 116) .

Sermaye Piyasasının oluşmasıyla 1980’li yıllarda, Türkiye’de az sayıda olsa da halka açık şirketler yeni muhasebe kurallarını uygulamaya başlamıştır. Maliye Bakanlığı 1992 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini yayımlayarak standartlaşma açısından çok önemli bir adım atmıştır

MSUGT Türkiye genelinde tekdüzen bir uygulamanın yolu açılmış ancak vergi yasaları ile SPK tebliğlerinde yer alan birbirlerine aykırı hükümlerin muhasebe kayıtlarına yansımada vergi yasaları daha etkili olmaya devam etmiştir. Uygulamada, halka açık şirketler vergi avantajlarını yitirmemek için defterlerini vergi kanunlarında yer alan hükümlere göre tutarak, bilanço ve gelir tablolarını, SPK için haricen düzeltmek durumunda kalmışlardır. Bankalar, Sigorta şirketleri, enerji sektörü gibi kuruluşlar da mali tablolarını, kendi özel standartlarına göre oluşturmuşlardır. Gerçek durumlarını görmek isteyen kuruluşlar, kendileri için dövizde endeksli mali tablolar düzenlerken, yabancı ortaklı şirketler, yurt dışı finans kurumları ile ilişkisi olan işletmeler ve hisse senetlerini yabancı borsalarda arza yönelen Türk şirketleri IAS, US GAAP, UK GAAP gibi kurallara göre raporlama yapmışlardır. Dünyada yaşanan ekonomik krizler sonucunda, Dünya Bankası ve IMF'nin istekleriyle Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir. BDDK ve SPK ayrı ayrı uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu tebliğler yayımlamışlardır (Üstünel, 2003: s. 1).

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi ancak kaliteli muhasebe standartları oluşturulması ve uygulaması ile sağlanabilmektedir (Üstündağ, 2004: s. 827). SPK, muhasebe standartlarının IFRS ile uyumunun sağlanması amacıyla 2002 yılında bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışmayı 15 Kasım 2003 tarihinde tamamlayarak muhasebe standartları ile ilgili tebliğ yayımlamıştır. Tebliğde 01/01/2005 tarihinden sonra ki mali tablolarda geçerli olmak üzere, bu tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilecekleri belirtilmektedir (Parlakkaya, 2004: s. 133).

IFRS' lere uygun uygulamaların yaygınlaştırılması amacıyla 2005 yılından itibaren borsada işlem gören Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına tabi şirketlerin, 2006 yılından itibaren bankaların, 2008 yılından itibaren sigorta şirketlerinin muhasebe standartlarını uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir (Özbek ve Badem, 2020: s. 273).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin

ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir (Erişim Tarihi:25.05.2020, ms.hmb.gov.tr).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayımlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayımlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisi görülmüştür.

1972 yılında Kamu İktisadi Teşebbüsler (KİT)'ler için İktisadi Devlet Teşekküllerini Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması yapılmıştır. Bu çalışma sonucu KİT'lerde TDMS zorunlu olarak uygulanmış ve daha sonra diğer işletmeler tarafından da benimsenmiştir. Bu durum muhasebenin standartlaşması ve yapılacak yeni düzenlemelere örnek oluşturmuştur. Düzenleme 31.12.1993 tarihine kadar 22 yıl yürürlükte kalmıştır.

1980'li yıllarda Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte Sermaye Piyasası Kurulunun oluşturulması ve sermaye piyasalarının açılması, güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmıştır. Sermaye piyasası kurulu, kendine tabi işletmelere yönelik 1983 yılında tekdüzen hesap planı yayımlamıştır. 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır. Daha sonra, Maliye Bakanlığı, bu ihtiyacı görerek 1990'lı yıllarda tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmaları başlatmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılı başından itibaren uygulamaya konulması ile uygulamanın büyük ölçüde genel kabul görmüş ilkelere uygun olarak yapılması aşamasına geçilmiştir.

2 Kasım 2011 tarihli resmi gazetede yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarını yapma ve bu standartları

yayımlama yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir (Erişim Tarihi.11.08.2020,www.kgk.gov.tr).

Türkiye'de ise Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından düzenlenerek yayımlanmıştır.

TTK'u hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, TMS/TFRS' lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine, yorumlara uymak ve uygulamak zorundadırlar. TTK' da TFRS/TMS' lerin oluşturulması ve yayımlanması görevinin KGK' ya ait olduğu belirtilmiştir. KGK, işletmelerin finansal tablolarında uygulanacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirlemeye yetkili tek kurumdur (Doğan, 2018: ss. 115-132).

TMS/TFRS'ler, daha çok sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş işletmeleri de kapsayan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış, çok geniş kapsamlı standartlardır. TTK'nın denetime ilişkin hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, 2013 yılından itibaren KAYİK olmayan işletmeler de bağımsız denetime tabi olmuş ve TMS/TFRS'ler bağımsız denetime tabi tüm işletmeler için zorunlu hale gelmiştir. TMS/TFRS'lere uygun finansal tablo hazırlamanın karmaşık olması ve uzmanlık bilgisi gerektirmesi nedeniyle, 2014 yılında KGK, TMS/TFRS uygulama kapsamını KAYİK'lerle sınırlandırılmış, yeni bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın (MSUGT) uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

## **1.6. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (TDMS)**

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihai ürünü olan mali raporların farklı seviyelerde ve çeşitli maksatlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkân veren sistem olarak ifade edilebilir (Koç, 1972: s. 971).

Türkiye’de tekdüzen muhasebe çalışmaları 1970’li yıllara dayanmaktadır. Ancak, muhasebe alanında bir düzenlemeye ihtiyaç olduğu 1950’li yıllarda anlaşılmıştır. Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ve fabrikalarındaki organizasyon çalışmaları ile Sümerbank’ta yapılan maliyet muhasebesi çalışmaları muhasebe alanında önemli gelişmelerin başlamasında etkili olmuştur. (Uçma, 2012: s. 168).

Tekdüzen muhasebe uygulamaları ile ilgili elde edilen çalışma sonuçları ilk önce kamu sektöründe uygulanmış ancak özel sektörde uygulanması zaman almıştır. 1950 yılında yapılan genel vergi reformu ile yürürlüğe giren Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarının, 1956 yılında yürürlüğe giren 6752 sayılı Ticaret Kanunu’nun, muhasebe konusunda önemli gelişmeleri sağladığı görülmüştür.

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi devlet teşekkülleri ve İştirakleri hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini yasal zorunluluk saymıştır. Söz konusu kanun gereğince kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamasına dayanan, aynı zamanda Fransız Hesap Planı’nın etkisi görülen Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ni önermiştir. Kamu İktisadi Kuruluşları Reform Komisyonu’nun alt komisyonu durumunda olan ve 1971 de oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulama komisyonu tarafından, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin görüşleri de göz önünde tutularak önerilen sistemde değişiklikler yapılmış ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7.7.1971 gün ve 7/2767 sayılı kararname ile 27 Kamu İktisadi Teşebbüslerinde 1.1.1972 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Aynı kararname ile uygulama kapsamı dışında bırakılan bankacılık işlemleri ve uygulama alanına giren sanai işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili esasların saptanması görevi 1972 yıllık programına dayanılarak kurulan Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu’na verilmiştir. Adı geçen komisyonun çalışmaları sonucu maliyet muhasebesine ilişkin esaslar saptanarak 1977 yılı başından itibaren uygulamaya geçilmiştir. Bankalar birliği tarafından hazırlatılan Bankalar için Tekdüzen Hesap Planı 1996 yılı başından itibaren uygulamaya konulmuştur.(Sevilengül, 2000: s. 14). Bu sistem:

Muhasebenin temel kavramları

Muhasebe politikalarının açıklanması

Mali tablolar ilkeleri

Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması

Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişinden oluşmaktadır.

Türkiye’ de Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun muhasebe uygulamalarına ait düzenlemeleri, kendilerine tabi kuruluşlarda belli bir standartlaşmayı getirmiştir. Ayrıca zorunlu olmamakla beraber uluslararası sermaye şirketlerinin Türkiye’deki işletmelerinin gereksinimini gidermek üzere, finansal raporların sunumunda uluslararası muhasebe standartları kullanılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda uluslararası sermaye piyasalarından fon ve uluslararası kredi kuruluşlarından kredi temin eden Türk işletmeleri de uluslararası muhasebe standartlarını finansal raporlamalarında kullanmış ve denetime açık tutmuşlardır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile Türkiye’ de muhasebede standartlaşma eksikliğini giderilmesi, uluslararası alanda geçerli olacak muhasebe standartlarını oluşturulması ve kullanımının sağlanması, yaptırım gücü olan devlet desteğinde kuruluşa duyulan gereksinimin giderilmesi, sağlanmaya çalışılmıştır (Bostancı, 2002: s.70).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile oluşturulan TDMS’ nde bilançoyla birlikte gelir tablosu da temel finansal tablolardan biri olarak belirlenmiş ve gelir tablosunun biçimsel yapısı, kapsam ve içeriğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. TDMS ile yapılan bu düzenlemeler günümüze kadar Türkiye’deki muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir. (Bayri, 2010: s. 96).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, sistemle ilgili genel bilgiler verilmiş, sistemin amacı, niteliği, kapsamı, yürürlük, ihtiyari uygulama gibi konular açıklanmıştır. Tebliğin ilk bölümü sekiz alt başlıktan oluşmaktadır. İkinci bölüm ise beş alt başlıktan oluşarak muhasebenin usul ve esasları açıklanmıştır. Bu bölümünün 5 nolu başlığı altında, yapılan düzenlemenin vergi mevzuatı ile ilişkisi ve yaptırımı açıklanmıştır. Buna göre, işletmeler, muhasebe sistemlerini kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. İşletmeler vergiye tabi karlarını,

vergi kanunlarında yer alan özel hükümlere göre hesaplayacaklardır. Ancak bu düzenlemeye rağmen, uygulamada tüm işletmeler, tebliğin özünü terk ederek vergi kuralları ağırlıklı muhasebe yapmaya devam etmişlerdir.

Tekdüzen muhasebe sistemi, kurallara dayalı bir sistemdir. Yani, işletmelerin sistemdeki tüm kurallara aynen uyması ve yayımlanan hesap planını da aynen kullanması zorunludur. Bu sistem, ABD’de uygulanan genel kabul görmüş muhasebe standartlarının Türkiye’ye uyarlanması şeklinde oluşturulmuştur (Dinç ve Atabay, 2019: s. 181).

## **1.7. TÜRKİYE’ DE TFRS/TMS UYGULAMALARI**

Türkiye’de muhasebe uygulamaları 1994 yılında yayımlanan Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ülke bazında standartlaşmaya başlamıştır. Türkiye’ de finansal raporlama geleneksel olarak vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak vergi mevzuatına göre şekillenmiştir.(Akdoğan, 2007: s. 108).

Türkiye’ de muhasebe ve muhasebe standartlarının gelişimi, devlet öncülüğünde ekonomik ve siyasi olarak ilişki içinde olduğumuz ülkeler örnek alınarak yasal düzenlemeler ile gerçekleştirilmiştir. Muhasebe standartlarının gelişimi de 14 Nisan 1987 tarihinde AB ’ne yapılan tam üyelik başvurusu ile gündeme girmiştir.

Türkiye’ de, finansal raporlama standartlarını belirlemek ve yayımlamak amacıyla 2499 sayılı sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 inci madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul kavramsal çerçeve 31 TMS ve 9 TFRS yayımlamıştır. KGK’ nın kurulmasıyla TMSK geçerliliği ortadan kalkmıştır. KGK Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamaktadır. KGK, 2011 yılında yayımladığı TFRS 2011 Set’inden sonra, birçok ilde sempozyumlar, bilgilendirme toplantıları ve çalıştaylar yapmaktadır. Bu çalışmalara TFRS 2021 Seti ile devam etmektedir. Uyumlaştırma çalışmalarında TMS/TFRS’ lerin birçok sürümü yayımlanmıştır. TFRS setlerini özetlenecek olursa:

TFRS 2011 Seti: Kavramsal çerçeve, 12 adet TFRS, 41 adet TMS

TFRS 2013 Seti: Kavramsal çerçeve, 13 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2014 Seti: Kavramsal çerçeve, 13 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2015 Seti: Kavramsal çerçeve, 14 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2016 Seti: Kavramsal çerçeve, 15 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2017 Seti: Kavramsal çerçeve, 15 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2018 Seti: Kavramsal çerçeve(2018 Sürümü), 16 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2019 Seti: Kavramsal çerçeve(2018 Sürümü), 16 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2020 Seti: Kavramsal çerçeve(2018 Sürümü), 16 adet TFRS, 41 adet TMS  
TFRS 2021 Seti: Kırmızı Kitap (TFRS 2020 Set'in tamamını kapsar,2021 de yürürlüğe girmemiş standartları), Mavi Kitap( 2021 ve öncesi hesap döneminde uygulanmak üzere yürürlüğe giren standart ve değişiklikler).



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 2.1. BOBİ FRS'NİN TANIMI VE ÖNEMİ

Günümüzde doğru ve güvenilir bilgi elde etmek, toplumların gelişmesi ve ekonomik yapıların karmaşıklığının artması ile çok önemli hale gelmiştir. Doğru ve güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak karar alındığında, kaynaklar etkin ve verimli bir şekilde dağılamamakta ve önemli etkinlik kayıplarına neden olabilmektedir. Ekonomik karar alıcılar bu nedenle etkin bir kaynak dağılımı için doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması gerekmektedir. Bu bilgilerin sağlandığı birincil kaynaklar finansal tablolarıdır. Ekonomik karar alıcılar ihtiyaç duydukları finansal bilginin çoğu için finansal tablolara güvenmek zorundadırlar (Erişim tarihi:12 Ekim 2019, <https://www.kgk.gov.tr>).

Finansal raporların sunulması, paylaşılması ve açıklanması hususunda şeffaf olunması dünya ülkelerinde özellikle de Avrupa ülkelerinde temel esastır. Bu amaçla Avrupa birliği uyum süreci kapsamında da halka açık şirketler, bankalar, sigorta firmaları gibi birçok işletmenin yeni muhasebe standartlarının benimsenmesi ve uygulaması öngörülmektedir (Kızıl vd 2016: s. 1).

Sermaye piyasalarının birbirleriyle entegrasyonu sonucunda ortak bir işletme dili olan muhasebenin piyasanın ihtiyaçlarına cevap verecek düzeyde olmasını gerektirir. Uluslararası Finansal Raporlama standartları (UFRS) muhasebe biliminde birbirine yakın değerlendirme ve sınıflama ölçüleri getirerek ortak bir işletme dili oluşturmaktadır. Burada ülkemize düşen Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) okur-yazarı olabilmektir. KGK, UFRS' yi Türkçe' ye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını(TMS/TFRS) yayımlamıştır (Örten vd 2017: s. 1).

Muhasebenin en önemli görevlerinden biri olan doğru bilgilendirme, standartlaşma çalışmaları Türkiye’ de öncelikle TDMS (MSUGT) daha sonra, TMS/TFRS ile düzenlenmiş olmaktadır. TMS/TFRS’ yi uygulamakla yükümlü olmayan Küçük ve orta boy işletmeler için, muhasebede ortak dil sağlamak ve TMS/TFRS ‘nin karmaşıklığına karşılık yine tam set standartlara bağlı kalmak kaydıyla daha basit olan Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) yayımlanmıştır. KOBİ TFRS 2010 yılında resmi gazetede yayımlanmasına rağmen uygulanamamıştır.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve ilave hususların yerini almıştır. 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete’ de ‘Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tabloları hazırlarken, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) uygulanması 1/1/2018 tarihinden itibaren zorunludur.

KAYİK’ ler için TFRS zorunlu, KAYİK dışında bağımsız denetime tabi ve büyük ve orta boy şartlarını yerine getirenler finansal raporlamalarında 1/1/2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS uygulayacaktır. Bu şirketler isteklerine göre TMS/TFRS de uygulamakta serbest bırakılmışlar ancak aradan 2 yıl geçmedikçe BOBİ FRS' ye tekrar geçemeyeceklerdir. Aynı durum BOBİ FRS uygulayanlar içinde geçerli olup 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS uygulayamayacaklardır (Şen ve Özbirecikli, 2018: s. 464). Bu yeni sistemde, kamu yararını ilgilendiren işletmelerin tam set standartları uygulamaları, büyük ve orta ölçekli işletmelerin ise daha basite indirgenmiş standartları uygulamaları gerekliliğine karar verilmiştir (Dinç ve Atabay, 2019: s. 181).

KGK tarafından 31/7/2017 tarihinde yapılan duyuruda; Vergi Usul Kanununa (VUK) dayanılarak hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun bilgi sağlama amacından uzaklaştığı belirtilmiştir. Bu sebeple KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapıncaya kadar söz konusu eksikliklerin

giderilebilmesi amacıyla ‘Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar’ yayımlanmıştır.

BOBİ FRS’ nin genel olarak KAYİK’ ler dışındaki bağımsız denetime tâbi tüm şirketlerin bağımsız denetimlerinde bir ölçü olması sebebiyle uluslararası standartlarda finansal raporlama ve bağımsız denetimin sağlanması açısından ülkemiz adına önemli bir adım olmuştur (Erişim tarihi:20 Haziran 2019,<https://vergidosyasi.com/bobi-frs>).

Kamu gözetim kurumu verilerine göre 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.250 şirketten KAYİK tanımını karşılayan 1.550 şirket TFRS uygulamakta olup, kalan 4.700 şirket 1/1/2018’den itibaren BOBİ FRS’ yi uygulayacaktır. KGK 2018 verilerine göre ise bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 9.836 şirket yer almakta ve bu şirketlerden KAYİK kapsamında 1.764 şirket bulunmakta geriye kalan 8.072’si ise diğer şirketlerden oluşmaktadır (KGK Faaliyet Raporu, 2018: 72).

BOBİ FRS’nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

BOBİ FRS, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşıması gereken tüm özellikleri karşılamaktadır. Bunun yanı sıra, BOBİ FRS’de, AB Direktifindeki istisnalardan faydalanılarak orta ölçekli işletmelerin, büyük işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden muaf tutulması öngörülmektedir (Doğan, 2018: s. 117) .

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan ve 27 bölümden oluşan BOBİ FRS’de, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir (Gençoğlu, 2017: s. 2).

KGK tarafından açıklanan tebliğ (Sıra no:56) uyarınca geçiş zorunluluğu 1/1/2018 tarihi ve sonrasını kapsayacağı için 31/12/2017 dönemi için denetime tabi firmalar MSUGT' a göre rapor hazırlayabileceklerdir.

## **2.2. BOBİ FRS'NİN NİTELİĞİ VE KAPSAMI**

BOBİ FRS büyük ve orta boy işletmeler için uygulama kolaylığı sağlaması amacıyla yayımlanmıştır. TMS/TFRS' lerin yapısı karmaşıktır. Bu nedenle KAYİK kapsamı dışındaki işletmelerin daha kolay uygulayabileceği finansal raporlama sistemine ihtiyaç duyulmuştur. BOBİ FRS' nin uygulama alanı TMS/TFRS' lerden daha geniştir (Karapınar ve Eflatun, 2017: s. 1). Özellikle orta büyüklükte olan işletmelerin ertelenen vergi hesaplaması ve konsolide finansal tablo hazırlanmasının ihtiyarı bırakılmasının kolaylık sağlaması, büyük ölçekli işletme olma haddelerinin yükseltilmesi BOBİ FRS uygulayan işletme sayısını arttırmaktadır.

BOBİ FRS' nin 2017 sürümünün genel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- 1.Toplam 27 adet bölüm standardından ve 9 adet ek kısımdan oluşur,
- 2.239 sayfadan oluşmaktadır,
- 3.Ek kısımları Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar ile Terimler Sözlüğünden oluşur,
- 4.İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir,
- 5.Başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir,
- 6.Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır,
- 7.Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleriyle uyumludur,
- 8.AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir,
- 9.Konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

AB Muhasebe direktifindeki önce küçükleri düşün yaklaşımına da uygun olarak, finansal raporlamada orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esaslı bir yaklaşım öngörülmüştür. Büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir. Münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiş ayrıca terimler sözlüğü bulunmaktadır. Anlatım dili sade ve anlaşılabilir olarak kaleme alınmıştır (Erişim tarihi:25 Ağustos 2019, <https://www.kgk.gov.tr /DynamicContentDetail/5151/B>).

BOBİ FRS ‘de amaç: gerçeğe uygun sunum, finansal bilgi ihtiyacına uygunluk, önce küçükleri düşün, karşılaştırılabilirlik, kurumsal şeffaflıkla bilgi sunabilmektir.

13/09/2018 tarihli 161 sayılı karara ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS’leri uygulamaları uygun görülmüştür. Bunlar: Sermaye piyasası araçları bir borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, yatırım kuruluşları, kollektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, konut ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşlarıdır.

19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları, finansal holding şirketlerinde nitelikli paya sahip olan şirketler, Bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile uğraşan anonim şirketlerdir (Erişim Tarihi: 25 Ağustos 2019, <https://www.kgk.gov.tr /Portalv2Uploads/files/ Duyurular> ).

Bağımsız denetime tabi olup, ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS’

nin uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS' leri uygulayabileceğine, yukarıdaki kapsama dâhil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik Kurum tarafından henüz bir TMS yayımlanmadığından bunların münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TFRS' leri ya da BOBİ FRS' yi uygulayabilecekler.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında ki Tebliğde büyük işletme şu şekilde tanımlanmıştır: BOBİ FRS' yi uygulanması zorunlu olacak büyük ölçekli işletmeler için ölçütler belirlenmiştir. Bunlardan en az ikisinin sınır değerlerini takip eden iki raporlama döneminde aşan işletmeler bir sonraki raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir.

KGK tarafından BOBİ FRS' nin uygulanmasından sonra işletmelerden geri dönüşler alınmıştır. İşletmelerin gönderdiği finansal tablolar ve diğer paydaşlardan alınana görüşler çerçevesinde BOBİ FRS' nin uygulanan 2017 sürümünde aksayan, eksik kalan hükümlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesi yapılmıştır.

KGK' nın yapmış olduğu düzenlemeyle BOBİ FRS 2021 Sürümü çalışmaları kapsamında büyük işletmelerin belirlenmesinde esas alınan aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütleri yeniden belirlenmiştir.

Büyük işletmeler için 2021 yılında belirlenen ölçütler şöyledir:

200 milyon aktif toplam ve aşan,  
400 milyon yıllık net satış hasılatı ve aşan,  
250 Ortalama çalışan sayısı ve fazlasıdır.

Orta büyüklükte işletmeler için 2021 yılında belirlenen ölçütler ise;

35 milyon ve üstü aktif toplam,  
70 milyon ve üstü yıllık net satış hasılatı ,  
175 çalışan sayısı ve üstüdür.

Bu ölçütlerden en az ikisini sağlayan şirketler, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde TTK uyarınca finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'yi esas almaları gerekmektedir (Akarca, 2017: s. 1).

Büyük işletme olma hadlerinin yükseltilmesi ile, BOBİ FRS'de büyük işletmelere yönelik; ertelenmiş vergi tutarının sunumu, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve ek dipnot açıklamaları yapılmasına ilişkin ilave yükümlülükler daha az sayıda işletme için zorunlu hale gelmiştir. 2017 de belirlenen değerlere göre işletmelerin %65 i büyük işletme sınır değerindeyken, düzenlemeden sonra büyük işletmelerin %34 e düşeceği tahmin edilmektedir (Erişim Tarihi:08.05.2021, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265>).

Geçiş döneminde büyük işletme tanımının karşılanıp karşılanmadığı değerlendirilirken TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları bulunmayan işletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 30/12/2014 tarihli ve 29221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan bağımsız denetime tabi olup TMS' leri uygulamayan şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanacak ilave hususlara göre hazırlanmış finansal tablolarını kullanırlar (Erişim tarihi:10.Ağustos 2019, <http://archive.ismmmo.org.tr/yayımlarCömert>, N.s.13).

### **2.3. BOBİ FRS NİTELİKSEL ÖZELLİKLER**

BOBİ FRS' de kavramsal çerçeve finansal tabloların hazırlanmasını ve gerçeğe uygun sunulmasını sağlamak amacıyla esasları belirler. Finansal tabloların sunumunda ki genel kurallar, içeriği ve finansal tablolardan elde edilen bilgilerin genel özelliklerini belirler. Bu amaçla faydalı finansal bilginin özellikleri belirtilmiştir.

Tam set standartlara da uygun olacak şekilde BOBİ FRS faydalı finansal bilgiler şöyle açıklanabilir (BOBİ FRS Bölüm 1).

#### **2.3.1. İhtiyaca Uygunluk**

Finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Bir bilginin verilmemesinin veya

yanlış verilmesinin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi bu bilginin ihtiyaca uygun olduğunu göstermektedir. Örneğın; Finansal tablolarda ki bilgilerin ihtiyaca uygun olabilmesi için, finansal tablolardaki varlık ve borçların mali analize uygun şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Varlıkların, Dönen Varlık, Duran Varlıklar olarak, Yabancı Kaynakların, Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynak olarak raporlanmaktadır.

### **2.3.2. Gerçeğeye Uygun Sunum**

Finansal bilgi, ekonomik olayları gerçeğeye uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğeye uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğeye uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değıil özünü yansıtması gerekir (BOBİ FRS 1.10).

### **2.3.3. Anlaşılabilirlik**

Finansal bilgiler sunulurken, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe bilgisi daha az olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmalıdır. Araştırmalara göre özet finansal tablolar ayrıntılı finansal tablolara göre daha anlaşılır bulunmuş aynı şekilde TDMS' inde kullanılan 'Satıcılar' yerine 'Borç Hesapları' ifadesi 'Alıcılar' yerine 'Alacak Hesapları' kullanıldığında daha anlaşılır olduğı tespit edilmiştir. (Sarioğlu, 2004: s. 16).

### **2.3.4. Karşılaştırılabilirlik**

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Anlaşılabilirlik kavramında ifade edildiğı gibi her kullanıcının anlayabileceğı açıklıkta hazırlanan finansal tablolar karşılaştırma yapmaya uygun olacaktır.



### **2.3.5. Zamanında Sunum**

Zamanında sunum; finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır. Karar vericilerin tam zamanında geleceğe yönelik kararlar alabilmeleri, geçmiş ve şimdiki finansal tabloların incelenmesi ile gerçekleşebilecektir. Bu nedenle finansal tablolarda zamanında ve tam sunulmalıdır.

### **2.3.6. İşletmenin Sürekliliği**

İşletme yönetimi finansal tabloları hazırlarken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunması durumunda finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanır. İşletmenin sürekliliği ilkesi, Türkiye muhasebe uygulamalarına yön veren MSUGT’de de yer alan muhasebenin temel kavramlarından biridir (Özbirecikli vd 2017: s. 13).

### **2.3.7. Tahakkuk Esası**

Tahakkuk esası, nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir.

Tahakkuk esası ile bağlantılı olarak gelir ve gider tahakkuk kavramları önem kazanmaktadır. Gelir tahakkuku, işletmeler mal satışı veya hizmet ifası ile ilgili yükümlülüklerini ifa ettikleri dönemde hasılatı kaydetmelerini öngörmektedir. Gider tahakkuku da malların üretimi/teslimatı veya hizmetlerin ifa edildiği dönemde varlıkların kullanıldığı ve ilgili harcama ve giderlerin yapıldığı kabul edilmektedir.

### **2.3.8. İhtiyatlılık**

İhtiyatlılık, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük

belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder. Ancak ihtiyatlılığın gerçeğe uygun finansal tablo sunumunu engellememesi gerekmektedir.

TFRS ile uyumlu olarak BOBİ FRS’de bir yandan ihtiyatlılık ilkesi korunurken, bir yandan da varlıkların ve borçların raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, böylece ihtiyaca uygun bilgi sunulması amaçlanmaktadır. Varlıkların yükselen cari değeriyle ölçülmesi ihtiyatlılık ilkesine ters görünse de, bununla ilgili düzenlemelerin ayrıntısına bakıldığında hem gerçeğe uygun sunumun hem de ihtiyatlılık ilkesinin birlikte uygulandığı görülmektedir (Gençoğlu ve Yusuf, 2019: s. 347).

İhtiyatlılık ilkesi gereği olarak kıdem tazminatı karşılıkları hesaplanır, oluşması muhtemel zararlar için karşılık ayrılır (Karacan ve Savcı, 2011: s. 136).

### **2.3.9. Önemlilik**

Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı olarak gösterilir.

Önemlilik, finansal bilginin sunulması esnasında atlanan ya da yanlış beyan edilen bir kalemin veya açıklamanın, finansal tablolara dayanarak ekonomik karar veren rasyonel kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek önemde ve düzeyde olmasıdır (Erdoğan, 2006: s. 113).

### **2.3.10. Mahsup Yasağı**

Muhasebe standartları ile zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

### **2.3.11. Raporlamanın Sıklığı**

Finansal tabloların yılda en az bir defa sunulması gerekir.

Raporlama dönemi sonunun değişmesi sonucu yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda, aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:

- İşletmenin raporlama döneminin değiştiği,
- Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni,
- Finansal tablolarda yer alan tutarlar (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmalıdır.

### **2.3.12. Karşılaştırılabilir Bilgi**

Cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırılabilir olarak sunulması gerekir. Böylece, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar her biri en az iki raporlama dönemini kapsayacak şekilde sunulur.

### **2.3.13. Sunumda Tutarlılık**

Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz. Zorunlu olduğu takdirde bu ilkedен sapma olursa, gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır (Erişim tarihi: 11 Kasım 2020, <http://www.bobiturk.com/bobi-frs-kavramsal-cercevesi/>).

## **2.4. BOBİ FRS' DE KULLANILAN ÖLÇÜM ESASLARI**

Ölçüm esasları, finansal tablolarda yer alan kalemlerin bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri parasal tutarlardır. Türkiye' de TTK, VUK ve TMS/TFRS açısından ölçüm esasları belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre ise iktisadi kıymetler tür ve niteliklerine göre ölçümlenmektedir. Vergi Usul Kanununa göre ölçümler şöyledir (VUK, md.261).

- Maliyet bedeli
- Borsa rayici
- Tasarruf değeri

- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücreti

VUK Md.261' de, verilen değerleme ölçütleri kısaca açıklanacak olursa:

**Maliyet Bedeli:** İktisadi bir kıymetin elde edilmesi için katlanılan toplam giderleri ifade eder. Stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, tarımsal ürünler maliyet bedeli ile değerlenir.

**Borsa Rayici:** Bir iktisadi varlığın değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeridir. Yabancı paralar bu ölçü ile değerlenir.

**Tasarruf Değeri:** Bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Senetli alacaklar ve senetli borçlar tasarruf değeri ile değerlenir.

**Mukayyet Değer:** Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Senetsiz alacaklar, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve şerefiye mukayyet değerle değerlenir.

**İtibari (Nominal) Değer:** Her türlü senetlerle, tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

Kasa mevcudu ve çıkarılmış tahviller itibari değer ile değerlenir.

**Rayiç Bedel:** Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

**Emsal Bedeli ve Ücreti:** Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline göre sahip olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile; Ortalama fiyat esası, Maliyet bedeli esası, Takdir esası yöntemlerine göre tespit edilir.

Vergi Değeri: Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

## 2.5. BOBİ FRS'NİN İNCELENMESİ

### 2.5.1. BOBİ FRS Yayınlanan Sürümleri

BOBİ FRS 'de yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir(01.01.2018 den itibaren uygulanacak olan sürüm)

**Tablo 1. BOBİ FRS 01.01.2018 den İtibaren Uygulanacak Olan Sürüm**

BOBİ FRS	
Bölüm 1	Kavramsal ereve ve Finansal Tablolar
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu
Bölüm 3	Muhasebe Politikaları Tahminler ve Yanlışlıklar
Bölüm 4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 5	Hasılat
Bölüm 6	Stoklar
Bölüm 7	Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9	Finansal araçlar ve öz kaynaklar
Blm10	İŞtiraklerdeki Yatırımlar
Blm11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Blm12	Maddi Duran Varlıklar
Blm13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Blm14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Blm15	Kiralamalar
Blm16	Devlet Teşvikleri
Blm17	Borçlanma maliyetleri
Blm18	Varlıklarda değer Düşüklüğü Karşılığı
Blm19	Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar

Bölüm20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm21	İş Birleşmeleri
Bölüm22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm26	Dipnotlar
Bölüm27	Geçiş Hükümleri
	MÜNFERİT FİNANSAL TABLOLAR
EK1	Finansal Durum Tablosu
EK2	Kar Veya Zarar Tablosu
EK3	Özkaynak Değişim Tablosu
EK4	Nakit Akış Tablosu
	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR
EK5	Konsolide Finansal Durum Tablosu
EK6	Konsolide Kar Veya Zarar Tablosu
EK7	Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu
EK8	Konsolide Nakit Akış Tablosu
EK9	Tanımlar

BOBİ FRS hükümlerinin daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla KGK, uygulama birliğini artırmak ve uygulayıcıların karşılaştıkları tartışmalı ve karmaşık nitelikteki münferit olaylar için başvuracakları bir kaynak oluşturmak amacıyla dipnotlar bölümü hariç 26 bölüm için bir açıklayıcı rehber yayımlanmaktadır (Erişim tarihi: 03 Ocak 2020, <https://kgk.gov.tr>)

BOBİ FRS’de aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamı önceki döneme ait tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulur. Cari dönem finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olan durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı bilgiler hakkında da karşılaştırmalı bilgi verilir. Bu nedenle karşılaştırmalı bilgi, işletmeler ve finansal tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir. İşletmelerin ve finansal tablo kullanıcılarının karşılaştırma

yapabilmeleri için temel kural finansal tabloların dönemler itibarıyla aynı politikalara göre hazırlanmasıdır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan politikalarda bir değişiklik olması durumunda, karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla finansal tablolarda geriye dönük uygulama yapılır. Politika değişikliğinin etkilerini finansal tablolara en başından itibaren yansıtılır (Erişim tarihi:03 ocak 2020,<https://kgk.gov.tr>).

BOBİ FRS ‘de 2021 sürümü belirtilmiştir(01.01.2021 den itibaren uygulanacak olan sürüm) (Erişim tarihi:03 mayıs 2021,<https://kgk.gov.tr>).

**Tablo 2. BOBİ FRS 01.01.2021 den İtibaren Uygulanacak Olan Sürüm**

BOBİ FRS	
Bölüm 1	Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu
Bölüm 3	Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar
Bölüm 4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 5	Hasılat
Bölüm 6	Stoklar
Bölüm 7	Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9	Finansal araçlar ve Öz kaynaklar
Bölüm10	İştiraklerdeki Yatırımlar
Bölüm11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm12	Maddi Duran Varlıklar
Bölüm13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm15	Kiralamalar
Bölüm16	Devlet Teşvikleri
Bölüm17	Borçlanma maliyetleri
Bölüm18	Varlıklarda değer Düşüklüğü Karşılığı
Bölüm19	Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar
Bölüm20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm21	İş Birleşmeleri

Bölüm22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm26	Dipnotlar
Bölüm27	Geçiş Hükümleri
	MÜNFERİT FİNANSAL TABLOLAR
EK1	Münferit Finansal Durum Tablosu
EK2	Münferit Kar Veya Zarar Tablosu
EK3	Münferit Özkaynak Değişim Tablosu
EK4	Münferit Nakit Akış Tablosu
	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR
EK5	Konsolide Finansal Durum Tablosu
EK6	Konsolide Kar Veya Zarar Tablosu
EK7	Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu
EK8	Konsolide Nakit Akış Tablosu
EK9	Tanımlar

### 2.5.2. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve

BOBİ FRS Bölüm 1’de yer alan kavramsal çerçeve ve finansal tablolar ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS/TFRS düzenlemeleri ile uyumludur. Buna göre, bir finansal bilginin faydalı olması için temel olarak, bilgiyi kullanacakların ihtiyacına ve işletme gerçeklerine uygun olmalı ve ayrıca bu bilgiler zamanında sunulmalı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. İhtiyatlılık ilkesine uyularak, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesi gerekir. Her



bir önemli hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı olarak gösterilir ve bu standartlarda zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez (Gençoğlu, 2017: s. 4).

İşlem, olay ve koşullarla ilgili BOBİ FRS’de belirli bir hüküm bulunmuyorsa, işletme yönetimi muhasebe politikası geliştirirken “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünde yer verilen faydalı bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler olmalıdır. İhtiyaca uygun, gerçeğe uygun sunum, anlaşılır, karşılaştırılabilir, zamanında sunumun gerçekleştirildiği şekilde olmalıdır.

Faydalı bilginin özelliklerinden olan; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum ise destekleyici özelliklerindedir. Faydalı finansal bilginin özellikleri, ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir.

Kavramsal çerçeve, finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili alacakları kararlarda kullanımı için hazırlanan, raporlanan ve sunulan finansal tablolara uygulanacak olan usul ve esasları belirlemektedir.

Kavramsal Çerçeve ile ilgili açıklamalar şöyle belirtilebilir;

Kavramsal çerçeve, bir amaçtan kaynaklanan tutarlı bir kavramlar sistemidir ve bu amaç finansal raporlamanın nedenini tanımlar (Kieso vd 2018: s.71). Kavramsal Çerçeve standartlara giriş niteliğindedir (Şavlı, 2014: s. 23). Kavramsal Çerçeve, standartları destekleyen ilke ve kavramların anlaşılması için gereklidir ve standartların geliştirilmesine temel oluşturur (Şensoy, 2017: s. 231).

Kavramsal Çerçeve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının(BOBİ FRS)uygulamasında büyük önem taşımaktadır. Kavramsal çerçeve BOBİ FRS’ nin kural bazlı değil, ilke bazlı olduğunu açıklamakla birlikte,

kavramsal çerçevede yer alan metinler en az standartlar kadar önemlidir. Kavramsal Çerçeve bir standart değildir. Kavramsal Çerçeve’ de yer alan hiçbir şey, herhangi bir Standardın veya herhangi bir Standarttaki hükmün yerine geçmez.(Erişim tarihi:05 Kasım 2020,<http://archive.ismmmo.org.tr/> )(İbiş ve Akarçay,2019:s.12).

BOBİ FRS’nin bir varlık ya da kaynağın değerlemesinde kural koyma biçimi Vergi Usul Kanunu’ndaki kesin hükümlerden farklıdır. Örneğin bir işletmede sabah dokuzdan akşam beşe kadar kullanılan bir kamyonun amortismanına tabi tutulması söz konusu olduğunda, amortisman tutarı belirlenirken VUK ‘un 333 no’lu genel tebliğinin ekinde yer alan faydalı ömür listesine bakılmaktadır. Kamyonun faydalı ömrü bu listeye göre 5 yıl olacağı için, işletmenin kamyonu amortismanına tabi tutarken daha kısa ya da daha uzun faydalı ömür süresi seçme şansı yoktur. Başka bir işletme aynı model kamyonu günde üç vardiya ile 24 saat çalıştırırsa bile amortisman süresi faydalı ömür listesine göre 5 yıl olacaktır. Ancak aynı model kamyonun, iki farklı işletmeye göre faydalı ömrü aynı olmayacaktır. İkinci işletmede kamyonun yıpranması daha kısa sürede gerçekleşecektir. Bu nedenle, maddi varlıklarla ilgili bölümde kesin bir faydalı ömür yer almamaktadır. BOBİ FRS’de İşletmeler amortismanına tabi varlıklarının faydalı ömrünü kendileri belirlemektedirler. (Özbirecikli vd.2017: s. 9)

#### **2.5.2.1. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve Amacı**

Kavramsal çerçevede finansal tabloların amacı, finansal tabloların faydalı olabilmesi için gerekli olan özellikler, finansal tabloların unsurları, tahakkuk ve ölçümlenme esasları kavramsal çerçevede yer almaktadır.

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarının etkinlikle kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

Finansal tablolar dipnotlarıyla birlikte işletmelerin varlıklarını, yükümlülüklerini, öz kaynaklarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir biçimde yansıtabilecek şekilde sunulur. Finansal tablolar asgari olarak, Finansal

Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Öz kaynak Değişim Tablosu ve dipnotlardan oluşur.

### **2.5.2.2. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve Faydalı Finansal Bilgi**

Kavramsal Çerçeve, üç katmandan oluşmaktadır. Birinci aşamada finansal raporlamanın amacı açıklanmaktadır. İkinci aşama, finansal bilgiyi faydalı yapan niteliksel özellikleri ve finansal tablo unsurlarını açıklamaktadır. Üçüncü aşamada ise amacın uygulanmasına yönelik olarak tanınma, ölçüm ve açıklamaya ilişkin kavramlar yer almaktadır. Faydalı finansal bilginin unsurları şu şekilde belirtilmiştir (Kieso vd 2018: s. 71).

**Temel Niteliksel Özellik:** İhtiyaca Uygunluk, Gerçeğe Uygun Sunum

**Temel özelliklerin alt grupları:**

**İhtiyaca uygunluk için:** Tahmini Değer

**Gerçeğe Uygun Sunum için:** Tam, Tarafsız ve Hatasız Sunum

**Destekleyici Niteliksel Özellikler:** Karşılaştırılabilirlik, Doğrulanabilirlik, Zamanında Sunum ve Anlaşılabilirlik

Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS tarafından ayrı olarak değerlendirilmemiştir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS tarafından aynı bölümde birlikte ele alınmıştır. BOBİ FRS’de Kavramsal Çerçeve’nin statüsü ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Buna karşılık Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Kavramsal Çerçeve’nin bir standart olmadığını açıkça belirtmektedir.

BOBİ FRS, genel amaçlı finansal raporlamanın amacına yer vermese de finansal tabloların amacını, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmak olarak tanımlamıştır.

### **2.5.2.3. BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve Finansal Tablo Unsurları**

Finansal tabloların unsurları, finansal durum, faaliyet sonuçları ve finansal durumdaki değişikliklerle ilgili bilgilerin sunulmasında kullanılırlar. Finansal tablolarda, işletmelerin ve diğer olayların etkileri, ekonomik sınıflarına göre gruplar içinde gösterilir. Bu gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır.

Finansal durumun ölçümlenmesiyle ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve öz kaynaklardır.

Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Ekonomik fayda, işletmeye nakit ve nakit benzerleriyle doğrudan veya dolaylı girdi sağlamalarıdır.

Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin varlıklarında çıkışa neden olabilecek mevcut yükümlülüklerdir. Yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur.

Öz kaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların çıkartılmasından kalan kısımdır (Karapınar ve Eflatun, 2017: ss. 6-7).

## **2.6. BOBİ FRS FİNANSAL TABLOLAR**

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

Finansal Durum Tablosu şu şekildedir:

**Tablo 3. BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu**

FİNANSAL DURUM TABLOSU		
Varlıklar		Kaynaklar
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yükümlülükler
Nakit ve Nakit Benzerleri		Finansal Yükümlülükler
Finansal Yatırımlar		İhraç Edilen Menkul Kıymetler
Ticari Alacaklar		Paylara Dönüştürlebilir Borçlanma Araçları
Bağlı Ortaklıklardan,İştiraklerden ve Müş.Girş.Alacak		Finans Kuruluşlarına Borçlar
Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı		Diğer Finansal Yükümlülükler
Ortaklardan Alacaklar		Ticari Borçlar
Diğer Taraftan Alacaklar		Diğer Borçlar
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar		Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar
Stoklar		Ortaklara Borçlar
Ham Madde ve Malzeme		Diğer Taraflara Borçlar
Mamuller		Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar
Ticari Mallar		Alınan Avanslar
Diğer Stoklar		Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler
Verilen Avansalar		Kısa Vadeli Karşılıklar
Canlı Varlıklar		Kıdem Tazminatı Karşılıkları
Peşin Ödenmiş Giderler		Vergi Karşılıkları
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri		Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar
Diğer Dönen Varlıklar		Ertelenmiş Gelirler
Duran Varlıklar		Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler
Ticari Alacaklar		Uzun Vadeli Yükümlülükler
Diğer Alacaklar		Finansal Yükümlülükler
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar		İhraç Edilen Menkul Kıymetler
Ortaklardan Alacaklar		Paylara Dönüştürlebilir Borçlanma Araçları
Diğer Taraftan Alacaklar		Finansal Kuruluşlarına Borçlar

Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			Diğer Finansal Yükümlülükler
Finansal Yatırımlar			Ticari Borçlar
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar			Diğer Borçlar
İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar			Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar
Diğer Finansal Yatırımlar			Ortaklara Borçlar
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar
Canlı Varlıklar			Alınan Avanslar
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler
Maddi Duran Varlıklar			Uzun Vadeli Yükümlülükler
Arazi ve Arsalar			Kıdem Tazminatı Karşılıkları
Binalar			Vergi Karşılıkları
Yeraltı ve Yerüstü Yapıları			Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar
Tesis, Makine ve Cihazlar			Ertelenmiş Gelirler
Taşıtlar			Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Demirbaşlar			Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler
Yapılmakta Olan Yatırımlar			ÖZKAYNAKLAR
Diğer Maddi Duran Varlıklar			Ödenmiş Sermaye
Verilen Avansalar			Sermaye
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			Ödenmemiş Sermaye(-)
Geliştirme Maliyetleri			Sermaye Düzeltme Farkları
Gayri Maddi Haklar			Yeniden Değerleme Yedeği
Şerefiye			Yabancı Para Çevrim Farkları
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			Korunma Yedeği
Verilen Avansalar			Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar
Peşin Ödenmiş Giderler			Kar Yedekleri
Ertelenmiş Vergi Varlığı			Yasal Yedekler
Diğer Duran Varlıklar			Statü Yedekleri
			Olağanüstü Yedekler
			Diğer Kar Yedekleri

			Geçmiş Yıllar Karları/Zararları
			Dönem Net Karı/Zararı

Kar veya Zarar Tablosu şu şekildedir:

**Tablo 4. BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu**

Kar veya Zarar Tablosu		
Satış Hasılatı		
Satışların Maliyeti (-)		
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları		
Brüt Kar/Zarar		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
Pazarlama Giderleri (-)		
Genel Yönetim Giderleri (-)		
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		
Esas Faaliyet Karı/Zararı		
Diğer Faaliyetlerden Gelirler		
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payları		
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kira Gelirleri		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları		
Diğer Gelirler		
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)		

Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Zararları		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları		
Diğer Giderler		
Finansal Gelirler		
Faiz, Kar Payı vb. Gelirler		
Kur Farkı Gelirleri		
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları		
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları		
Net Parasal Pozisyon Kazançları		
Diğer Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)		
Faiz vb. Giderler		
Kur Farkı Giderleri		
Finansal Yatırımlar Satış Zararları		
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları		
Net Parasal Pozisyon Kayıpları		
Diğer Finansal Giderler		
Dönem Karı veya Zararı		
Vergi Gideri (-)		
Dönem Net Karı veya Zararı		

İşletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılık BOBİ FRS’de yer alan genel finansal raporlama ilkeleridir.

Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Öz kaynak Değişim Tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı



bilgileri içeren dipnotlar finansal tabloları oluşturur. Finansal tablolar bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanır.2021 BOBİ FRS güncellenen sürümünde Finansal tablolar bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulacağı ifadesi gelmiştir. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir. Finansal tablolar; işletmelerin varlıklarını, yükümlülüklerini, öz kaynaklarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir biçimde yansıtacak şekilde sunulur, bu amacın sağlanması için gerekli görülen ek bilgiler finansal tablo dipnotlarında verilir.

Bir varlığın varlık olarak aktifleştirilebilmesi için gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir. Örneğin bir ticari mal kalemi gelecekte satılarak işletmeye bir ekonomik fayda sağlayacaktır. Bu ticari mal kaleminin işletmeye maliyeti de güvenli bir şekilde ölçülebilir olduğundan varlık olarak aktifleştirilebilmektedir. Diğer yandan işletme tarafından oluşturulmuş markalar, işletmenin sahip olduğu bir değerdir. Geçmişte işletmenin yürüttüğü faaliyetler sonucunda ortaya çıkmıştır ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlması muhtemel olarak kabul edilmekle birlikte bu markanın değerinin bir biçimde ölçülmesi mümkün olmadığından işletmenin bilançosunda, varlıklar arasında raporlanmaktadır. Ancak başka bir işletmeden bir bedel karşılığında satın alınmış bir markanın maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülebilir olduğundan aktifleştirilmesi mümkündür (Sarioğlu, 2004: s. 22).

Finansal tablolar ve dipnotlar, varsa, birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir. Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır (Erişim tarihi:9 Mayıs 2021, <https://kgk.gov.tr/bobi2021bsürümü>).

Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler BOBİ FRS’de belirtilmiştir. Sunulan bilgilerin daha net anlaşılabilmesi için gerekli durumlarda tekrarlanırlar. Buna göre:

\*Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana varsa, unvanda meydana gelen değişiklikler,

- \*Konsolide finansal tablolar mı yoksa tek bir finansal tablo mu olduğu,
- \*Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,
- \*Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve
- \*Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi belirtilmelidir (Erişim tarihi: 13 Aralık 2020, <http://archive.ismmmo.org.tr/>) (İbiş ve Akarçay,2019:s.17)

### **2.6.1. Finansal Durum Tablosunun Sunumu**

Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. Finansal Durum Tablosunun unsurları varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklardır.

Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin ticari faaliyetlerinin sürdürebilmesi için gerekli olan, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen, işletmenin mevcut ve alacaklarını gösteren değerlerdir.

Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan, işletmenin sahip olduğu varlıkların kaynaklarını gösteren işletmeden yerine getirildiğinde işletmeden çıkışa neden olan yabancı ve öz kaynaklardan oluşur (Lazol, 2014: s. 12).

Varlık ve yükümlülük tanımları genel tanımlamalar olup BOBİ FRS' ye göre Finansal Durum Tablosuna alınabilmeleri için, söz konusu kalemin gelecekte ekonomik faydasının ve işletmeye giriş veya çıkışının olası olması, maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir. Standartta gerçeğe uygun değer veya başka bir ölçüm belirlenmedikçe, varlık ve yükümlülükler işletme kayıtlarına ilk alınırken maliyet bedeli (tarihi maliyet) ölçülürler (BOBİ FRS, Par.1.34).

Finansal Durum Tablosunun Sunumunda dikkat edilecek hususları şöyle özetleyebiliriz:

Öncelikle 2021 BOBİ FRS sürümüne değişiklik açısından bakıldığında, BOBİ FRS 2017 sürümünde konsolide olmayan finansal tablolar yerine 2021 sürümünde münferit finansal tablolar sunulur ifadesi kullanılmaktadır. 2021 sürümünde finansal tabloların sunumu ile ilgili daha farklı bir açıklama bulunmamaktadır. Finansal durum tabloları sunulurken; varlık ve yükümlülükler kısa ve uzun vadeli olarak ayrılmalı, kalemler arasındaki ilişkiler dipnotlarda belirtilmelidir. Dönen varlıklar tanımlanırken, MSUGT olduğu gibi ticari amaçla elde edilmiş olmaları ve faaliyet döngüsü içinde nakde çevrilebilir olmaları gerekmektedir. Benzer tanımlama yükümlülükler içinde geçerlidir. Faaliyet döngüsü içinde ödenebilir olmaları ve ticari amaçla oluşmaları gerekmektedir. Bir yıldan uzun süreli varlı ve yükümlülükler uzun vadeli olarak finansal durum tablosunda sunulmalıdır.

#### **2.6.1.1. Finansal Durum Tablosunun Hesaplar Açısından İncelenmesi**

BOBİ FRS açısından farklı gösterilen bazı hesaplar şu şekilde belirtilebilir:

Bankalar; üç ay ve daha kısa vadeye sahip mevduatlar bu hesapta, daha uzun vadeye sahip olanlar bankalardaki vadeli mevduat hesabında bir yıldan daha uzun olanlar uzun vadeli hesapta izlenir. Bloke edilen hesaplar bir yıldan uzun veya kısa olmasına göre kısıtlı banka bakiyeleri hesabında izlenebilir.

BOBİ FRS’de bir yıl ve daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değer üzerinden ölçülür. İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun ise itfa edilmiş değeri (İtfa edilmiş değer; borçlanma senetlerinin veya alacak senetlerinin ihracında belirlenen vade tarihinde işlemiş faizi ve ana parasının birlikte geri ödenmesi veya alınmasıdır.) üzerinden ölçülür. BOBİ FRS’de Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle ilgili Kur Farkı Kazançları/Zararları’nda gösterilmesi Taslak Hesap Planında belirtilmektedir.

Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış Finansal durum tablosunda öz kaynaklarda ‘Yeniden Değerleme yedeği’ kaleminde gösterilir. Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar geçmiş yıllar karları/zararları kalemine aktarılır. Bu işlemler, Kar veya Zararda yeniden

sınıflandırılmayacak öz kaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler/giderler hesabında gösterilebilir. Ayrıca maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabı da yer almaktadır.

Stok maliyetleri ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama yöntemiyle belirlenir. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılmak zorundadır. Aynı stokların farklı coğrafi alanlarda kullanılması bu kuralı değiştirmez. Ancak aynı stok kaleminin, işletmenin çeşitli ticari alan ve coğrafi bölgelerinde farklı kullanım alanlarına sahip olması durumunda, farklı yöntemler kullanılabilir (Karapınar ve Eflatun, 2017: s. 136).

Bir yıldan kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar vade farkı hesaplamadan ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür, bir yıldan uzun vadeli ödeme karşılığı alınan stoklarda vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür, vade farkı tutarına etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilebilir.

Üretimi gerçekleşmiş mamul ve yarı mamullerde maliyet, dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal üretim/tam maliyet kapasitesine uygun oranda genel üretim giderlerini de içermektedir.

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde doğrudan kar veya zarara yansıtılabilmektedir.

Bir varlık ve yükümlülüğün finansal durum tablosuna aktarılabilmesi için ölçütler, Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar (BOBİ FRS. md.1.33) belirtilmiştir (Özbirecikli vd 2017: s. 222). Belirtilen ölçütler şöyledir: Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının mümkün olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, söz konusu olduğu hallerde maddi duran varlıklar ilk kayda alınmada maliyet değeri üzerinden ölçülerek kayda alınır. Dolayısıyla bir varlığın aktifleştirilebilmesi için, gelecekte ekonomik fayda sağlaması ve maliyetinin doğru ve güvenilir hesaplanabilmesi gerekmektedir.

Duran varlıkların ilk maliyetleri gümrük vergilerini, iade edilmeyen alım vergilerini varlık çalışır hale ve kullanım yerine getirilene kadar oluşan direkt maliyetlerini de içeren satın alım fiyatından oluşabilmektedir.

Maddi duran varlıklar ölçülürken: maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı düşülerek hesaplama yapılır.

BOBİ FRS' de belirtildiği üzere, bir yıl veya daha kısa vadeli alınan maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli alınan maddi duran varlıklar ise vade farkı göre ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı finansal varlığın beklenen ömrü sonunda tahmini nakit ödeme tutarını bugünkü defter değerine indirgeyen etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde doğrudan kar veya zarar yansıtılır.

Maddi duran varlıklar ilk maliyetlemeden sonra ki dönemlerde yaptığı ölçümlerde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları varsa, indirilmek suretiyle maliyeti veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri kullanılarak değerlendirilebilirler.

İnşası bir yıldan daha uzun süren varlıklar (özellikli varlıklar) için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar varlığın maliyetine dahil edilebilirler.

Maddi duran varlıklar; Tarihi maliyet yani varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçülmesi esasına göre ölçümleyerek maliyetlendirilmektedir. Sonradan yapılan harcamalar sadece bu harcamalar sonucunda ileride oluşacak ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının mümkün olduğu durumlarda aktifleştirilebilir. Olağan bakım ve onarım giderleri örnek olarak verilebilir.

BOBİ FRS' de amortisman uygulamasında; doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri önerilmiştir.

Yeniden değerlendirme modeli, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerlerdir.

Yeniden değerlendirme modeli, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, takip eden birikmiş amortisman ve takip eden birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerlerdir.

Yeniden değerlendirmeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanarak bulunulacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılır. Maddi duran varlıklarda önemli değişmelerin olduğuna ilişkin belirtilerin olması halinde yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerlerindeki değişiklik ile orantılı olarak düzeltilmekte ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olmaktadır. Bir duran varlığın değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda bu artış finansal tablolarda öz kaynaklarda yeniden değerlendirme yedeğinde gösterilebilirler.

Maddi duran varlık kalemleri, hali hazırda kullanılabilir oldukları veya şirket tarafından inşa edilen varlıklar için bu varlıkların tamamlandığı ve kullanıma hazır hale geldikleri gün itibarıyla amortisman tabii tutulurlar. Amortisman, maddi duran varlık kalemlerinin maliyetlerinden, gerçeğe uygun değerinden tahmini kalıntı değerlerinin düşülmesinden sonra, bu kalemlerin tahmini faydalı ömürleri boyunca (doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi, üretim miktarları yöntemi) hesaplanabilmektedir.

Amortisman, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, kar veya zararda muhasebeleştirilir. Kiralanan varlıklar, kiralanan varlığın mülkiyeti kiralama sonunda makul bir kesinlikte işletme üzerine alınmayacaksa, varlığın kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortismanına tabi tutulur. Arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmazlar.

Mal ve hizmetlerin üretiminde, tedarikinde, idari amaçla kullanılmak veya normal faaliyet sürecinde satılmak yerine, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılabilir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilebilirler

İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması ve uygulanması, lisanslar, fikri mülkiyet, piyasa bilgisi ve ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların elde edilmesi, geliştirilmesi, kullanılması veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır. Bunlara maddi olmayan duran varlık denir. Örneğin; Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, satın alınmış lisanslar, satın alınmış ithalat kotası, satın alınmış emisyon kotası, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkileri maddi olmayan duran varlıklara örnek verilebilir (Karapınar ve Eflatun, 2017: s. 238).

Şirket birleşmelerinde elde edilen şerefiye; bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmelerine imkan olamayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar için edinen işletme tarafından yapılan ödemeyi ifade eder (Karacan ve Uygun, 2017: s.15). Şerefiye, iktisap tarihi itibarıyla, birleşme maliyetinin, edinen işletmenin tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların, net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısmıdır. Şerefiye BOBİ FRS'nin maddi olmayan duran varlıklar bölümündeki hükümlerine göre takip edilir. Bu nedenle

şerefiyenin itfaya tabi tutulması gerekmektedir. Faydalı ömür biliniyorsa, ömrü süresince itfa yapılır, bilinmiyorsa faydalı ömür 10 yıl kabul edilir ve bu süre içinde itfaya tabi tutulur. Şerefiye değer düşüklüğüne tabi tutulmaz (Karapınar ve Eflatun, 2017: s. 238).

Bir varlık maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içermesi halinde varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilerek ilgili varlık Maddi duran veya maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınır. İlgili varlık üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın kriterlerine göre finansal tablolara alınmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli gümrük vergilerini, iade edilmeyen alım vergilerini, noter mahkeme vb. giderler, varlıkla ilgili serbest meslek erbabına ödenen ücretler, uygun çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri dahil direkt maliyetlerini de içeren satın alım fiyatından oluşur.

Bir yıl veya daha kısa vadeli ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli ödeme karşılığında alınan maddi duran varlıklar ise vade farkına göre ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde doğrudan kar veya zarar yansıtılır şirket tarafından satın alınmış ve belirli bir faydalı ömre sahip diğer maddi olmayan duran varlıklar maliyetlerinden birikmiş itfa payları ve varsa birikmiş değer düşüklükleri çıkarılarak ölçülür.

Ertelenmiş vergi; varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir. Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara alınır. Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve



yükümlülüklerin finansal durum tablosuna yansıtıldıkları tutarlar ile bunların vergiye esas değeri arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınmasından kaynaklanır.

Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayda alınır. Ancak aşağıdakilerden kaynaklanan geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmez.

Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden veya İş birleşmesi niteliğinde olmayan ve işlem tarihinde muhasebe karı ile mali karı (mali zararı) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kar oluşacağı muhtemel olması şartıyla, indirilebilir bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Vergilendirilebilir kar şirkete ait iş planlarına göre belirlenir. Ertelenmiş vergi varlıkları her raporlama tarihinde gözden geçirilir ve ileriki dönemde vergiye tabi kar elde etmesinin muhtemel olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirilmeyen ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülür. Şirket, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi varlıklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı veya borçlarını ne şekilde ödeyeceği ile ilgili raporlama dönemi sonundaki beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde ölçülebilir.

Ertelenmiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilir. Mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması. Hasılat, önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, ödenecek bedelin tahsilatının muhtemel olması, yüklenilecek ilgili maliyetlerin güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi, satışa konu mal üzerinde devam eden yönetim etkinliğinin kalmamış olması ve hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda kaydedilir. Hasılat iadeler, satış iskontoları ve ciro primleri düşüldükten sonraki değeri ile ölçülür.

Önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağı her bir satış sözleşmesine ilişkin koşullara bağlıdır.

### **2.6.2. Kar veya Zarar Tablosu**

Kar veya Zarar tablosu gelirler ve giderlerden oluşmaktadır. Gelirler, varlık değer artışı, girişi veya yükümlülüklerde azalma meydana gelmesiyle öz kaynaklarda artış oluşturan işlemlerdir. Ortakların yaptığı katkılar hariçtir. Giderler ise varlık çıkışı, değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış sonucunda öz kaynaklarda azalış meydana getiren işlemlerdir. BOBİ FRS' de gelir ve giderlerin Kar veya Zarar tablosunda gösterilebilmeleri için; ilgili kalemin gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması işletmeye girişin veya çıkışın olası olması ve maliyetinin veya değerinin ölçülebilmesi gerekmektedir.

Kar veya Zarar Tablosu, işletmenin gelir ve giderlerini gösteren tablodur. BOBİ FRS' de Kar veya Zarar tablosu için yayımlanan format şöyledir (Karapınar ve Eflatun, 2017: s. 18).

1. Fonksiyon esasına göre düzenlenecektir.
2. Sadece dönemde elde edilen gelir ve giderler bulunmaktadır. Kapsamlı kar niteliğinde olan yeniden değerlendirme artışları gibi kalemlerin finansal durum tablosunda ve özkaynak değişim tablosunda raporlanması esastır.
3. Brüt Kar/Zarar, Esas Faaliyet Kar/Zararı, Dönem Kar/Zararı ve Dönem Net Kar/Zararı bölümleri bulunmaktadır.
4. Alt kalemlere, alt toplamlara, yeni kalemlere, tablonun esaslarına uymak koşulu ile yer verilebilir.
5. Farklı türdeki işletmeler, formattaki kalemleri kendi terminolojilerine göre değiştirebilirler (vakıflar, kooperatifler gibi).
6. İki dönemde de sıfır olan kalemleri açmaya gerek bulunmamaktadır.
7. Gelir ve giderler olağanüstü başlığı altında raporlanamayacaktır.
8. durdurulan faaliyet ayrımı yapılmamıştır.

Kar veya Zarar Tablosunun temel ayrımı BOBİ FRS' de esas faaliyetler, diğer faaliyetler, finansal faaliyetlerdir.

BOBİ FRS setinde ise tam maliyet yönteminin veya normal maliyet yönteminin kullanılması işletmenin tercihine bırakılmıştır. Normal maliyet yönteminden yararlanılması durumunda, atıl kapasiteye isabet eden 40.000 TL tutarındaki bakiye Kar veya Zarar Tablosu'nda "SATIŞLARIN MALİYETİ" kaleminde raporlanmaktadır (BOBİ FRS, md. 6.13). Tam maliyet yönteminden yararlanılması durumunda ise 40.000 TL tutarındaki bakiyenin tamamı "151 YARI MAMULLER-ÜRETİM" hesabı içerisinde izlenecektir(Öztürk vd 2018: s. 446-447).

TFRS setinde kapasite farkının örnekteki gibi 65 grubu bir hesap içerisinde kar veya zarara dahil edilmesi ideal bir uygulama olarak kabul edilebilir. Ancak BOBİ FRS setindeki her iki uygulama da beraberinde bazı problemler getirmektedir. BOBİ FRS seti kapsamında henüz satılmamış olan stoklara dağıılmamış sabit genel üretim maliyetleri Kar veya Zarar tablosunda satışların maliyeti kalemine alınacak ve bu durum brüt karı azaltıcı bir etki yaratacaktır (Gökçen ve Öztürk, 2017: ss. 110 – 111). Bununla birlikte; eğer işletme BOBİ FRS kapsamında tam maliyet yönteminden yararlanmayı tercih ederse, işletmenin dönem içerisinde faydalanamadığı kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetleri stoklar içerisinde aktifleştirilmiş olacaktır. Bu durumda, varlıkların tahakkuku ile ilgili şartlardan biri olan gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama şartı sağlanmaksızın raporlama yapılmış olacaktır (Gökçen vd. 2016: 31).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulayan işletmeler için; finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi, bazı özel konuların muhasebeleştirilmesine yönelik ilke kararları ve TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarına ilişkin ilave hususlar yayımlanarak çözülmeye çalışılmıştır. 2018 yılında ise KGK tarafından uygulama birliğini sağlamak amacıyla Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Kurumun web sayfasında yayımlanarak görüş ve önerilere açılmıştır (KGK 2018b) (Özbek ve Badem, 2020: s. 273).

### 2.6.3. Öz kaynak Değişim Tablosu

Öz kaynak Değişim Tablosu, Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde ki değişimleri gösteren tablodur. Bu tablonun amacı: işletmenin ticari faaliyetleri sonucunda oluşan gelir ve giderleri, ortakların yaptığı katkıları, ortaklara yapılan dağıtımlar sonucu öz kaynaklarda meydana gelen değişimleri sunmaktır (BOBİ FRS, md.1.53).

Öz kaynak değişim tablosunda, BOBİ FRS finansal durum tablosunda öz kaynaklar alt kalemlerinde yer alan yeniden değerlendirme yedeği ve yabancı para çevrim farkları ve korunma yedeği raporlanmaktadır (Gençoğlu, 2017: s. 6).

Öz kaynak Değişim Tablosunda, öz kaynak kalemlerinde, Muhasebe politikalarındaki değişikliklerle ilgili, Yanlışlıklar Hatalar ile ilişkin düzeltmeler, Dağıtılan kâr payları, Dönem kâr veya zararı, kârdan yedeklere aktarılan tutarlar, Öz kaynak kalemleri arasında yapılan diğer transferler, Sermaye artırımı veya azaltımı, paylara ilişkin dönemde ortaya çıkan primler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden dolayı cari dönemde meydana gelen değişimler ve yabancı para çevrim farkları, Korunma muhasebesinin uygulanması durumunda korunma yedeğinde dönemde meydana gelen değişimler, Öz kaynak yönteminin kullanılması durumunda bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerin cari dönemde öz kaynaklarda kaydettiği kazanç veya kayıplarından paylar, Öz kaynaklarda çeşitli sebeplerle ortaya çıkan kazanç veya kayıplardan geçmiş yıl kârlarına/zararlarına aktarılan tutarlar nedeniyle meydana gelen değişimler, işletmenin kendi paylarının geri satın alınması, geri satın alınan payların iptali ve geri satın alınan payların yeniden satışı gibi nedenlerle meydana gelen değişimler, Sadece konsolide finansal tablolarda gösterilmek üzere; kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki payların elden çıkarılması veya bağlı ortaklıktaki payların artırılması nedeniyle meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan artış ve azalışların ayrı olarak gösterilmesi zorunludur (BOBİ FRS, md.1.55).

BOBİ FRS' de ki öz kaynak kalemleri şöyle açıklanabilir (Karapınar ve Eflatun, 2017: s. 20).

Ödenmiş Sermaye: işletmenin çıkarılmış veya ödenmiş sermayesini gösterir.

Geri Alınmış Paylar: TTK işletmelerin paylarının satın alınmasına imkan verir.  
Bu işlemle ilgili ödemeler izlenir.

Pay İhraç Primleri / İskontoları: Pay ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, kontrol gücü devam eden ortakların pay satış karları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve sermayenin bir parçası sayılan tutarları izlendiği hesaptır.

Yeniden Değerleme Yedeği: Maddi duran varlık değerlendirme sonucu oluşan artış veya azalışların, yeniden ölçüm kazanç veya kayıpların takip edildiği hesaptır.

Yabancı Para Çevrim Farkları: Kur farklarının izlendiği bölümdür.

Korunma Yedeği: Korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya beklenen nakit akışlarındaki değişimleri karşılayan kısımlar bu hesapta takip edilir.

Yasal Yedekler: TTK' da belirtildiği şekilde ayrılan yedeklerdir.

Statü Yedekleri: Sözleşme gereği ayrılan yedeklerdir.

Olağanüstü Yedekler: Genel kurul kararı ile ayrılan yedeklerdir.

Geçmiş Yıllar Karları/Zararları: Dönem net karı dışındaki kar/zarar bu hesapta yer alır.

Net Dönem Karı/Zararı: Cari döneme ilişkin net karı veya zararın izlendiği hesaptır.

#### **2.6.4.Nakit Akış Tablosu**

Nakit Akış Tablosunda, nakit akışları esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan şekilde sınıflandırılarak sunulur(BOBİ FRS, md.2.7).

Nakit akışları, tabloda sunulurken doğrudan ya da dolaylı yöntemlerden biri kullanılır. MSUGT' ye göre nakit akım tablosunun düzenlenmesinde direkt yöntem kullanılmakta, sunumunda sınıflandırma yapılmamaktadır. Dönem başı nakit mevcudu ve dönem içi nakit girişleri toplanarak nakit çıkışları düşülmekte, dönem sonu nakit mevcudu tespit edilmektedir. Buna göre nakit giriş çıkışlarının hangi faaliyete göre elde edildiğine bakılmamaktadır.(Çiftçi ve Sarıoğlu, 2007, s. 191). MSUGT göre sadece bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak tanımlanmıştır. Nakit akış tablosu, belirli bir büyüklüğü aşan işletmelerin hazırlaması zorunlu finansal tablolardan biri olarak belirtilmiştir. Bu nedenle işletmeler nakit akış tablosunun düzenlenmesi ve analiz edilmesini çok fazla yapmamışlardır. TMS/TFRS açısından da Nakit akış tablosunun sunumunda dolaylı ve dolaysız yöntem önerilir (Kargın ve Aktaş, 2011: ss. 4-5).

Esas faaliyetler, bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir. Ayrıca işletmenin yatırım ve finansman faaliyeti olarak nitelendirilmeyen diğer faaliyetleri de esas faaliyet olarak kabul edilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur(BOBİ FRS, md.2.8-9).

Doğrudan yöntemde gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulması olarak tanımlanır Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterimine vergi öncesi kârdan, diğer bir ifadeyle Dönem Kârı veya Zararı kaleminden başlanır (BOBİ FRS, md.210-13).

Yapılan çalışmalarda işletmeler tarafından dolaylı yöntemin daha çok benimsendiği görülmüştür. Ayrıca dolaylı yöntemin kullanıcılara sağladığı faydadan bahsedilir. Bunlar:

- hazırlanmasının kolay olması,
- daha anlamlı ve yalın bilgiler sağlaması,
- kullanıcıların analiz yapmalarının daha kolay olması,
- uygulama maliyetinin daha az olmasıdır (Krishnan ve Largay, 2000: s. 219).

TDMS'ne göre Nakit Akış Tablosunda toplam nakit tutarları esas alınırken, Standartta faaliyetler söz konusudur. Bu faaliyetler, İşletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinin nakit tutarlarıdır.

## **2.7. TASLAK HESAP PLANI**

Finansal tablolar, muhasebe bilgi sisteminin bir çıktısıdır ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve bir hesap planı ile birlikte oluşturulmaktadır. Türkiye' de, mevcut hesap planı (TDHP), Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca, Maliye Bakanlığı'nın 1 sıra no'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile 26/12/1992 tarihinde yayımlanmış ve 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale getirilmiştir (Sevilengül, 2016: s. 9). Daha sonra gelişen süreçte KGK'nın oluşturulması ve yeni TTK ile o zamana kadar devam eden muhasebe standartlaşma süreci hız kazanmıştır. KGK tarafından yayımlanan TMS/IFRS, BOBİ FRS uygulamalarına TDHP'nin yeterli olmayacağı, işletmelerin finansal tablolarını uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir hesap planı güncellemesi ihtiyacı doğmuştur (Kablan, 2020: s. 104).

KGK tarafından; 28/12/2018 tarihinde taslak hesap planı oluşturulmuş olup, mevcut TDHP'nin kapsamı genişletilmiştir. KGK 13.12.2018 tarihinde taslak olarak Hesap Planı Taslağı yayımlamıştır. 01.03.2019 tarihine kadar, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı görüş ve önerilere açılmıştır.

Daha sonra bağımsız denetime tabi olmayan ve finansal tablolarını MSUGT'a göre hazırlayan işletmelerin kullanımına yönelik olarak (KÜMİ FRS) Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı yayınlamıştır (Ataman ve Gökçen, 2021: s. 152).

28/12/2018 tarihli Hesap Planı Taslağı şöyledir:

## **HESAP PLANI TASLAĞI**

### **A-HESAP GRUPLARI**

#### **1 DÖNEN VARLIKLAR**

10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR

11 (119) TÜREV ARAÇLAR

12 TİCARİ ALACAKLAR

13 DİĞER ALACAKLAR

14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

15 STOKLAR

16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

17 CANLI VARLIKLAR

18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

19 (190- 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR

#### **2 DURAN VARLIKLAR**

20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR

20 (209) TÜREV ARAÇLAR

21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)

22

22 TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR

24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR



27	CANLI VARLIKLAR
28 (280-288)	PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
28 (289)	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR
<b>3</b>	<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>
30 (300-308)	FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
30 (309)	TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
31	
32	TİCARİ BORÇLAR
33	DİĞER BORÇLAR
34 (340-344)	DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
34 (345-349)	ALINAN AVANSLAR
35	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
37 (370 – 371)	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
37 (372 – 379)	KARŞILIKLAR
38	ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
39 (390-395)	DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
39 (396-399)	SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER
<b>4</b>	<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>
40 (400-408)	FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
40 (409)	TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
41	
42	TİCARİ BORÇLAR
43	DİĞER BORÇLAR
44 (440-444)	DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
44 (445-449)	ALINAN AVANSLAR

- 45
- 46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 47 KARŞILIKLAR
- 48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- 49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
- 5 ÖZKAYNAKLAR**
- 50 ÖDENMİŞ SERMAYE
- 51 SERMAYE KATKILARI
- 52 SERMAYE YEDEKLERİ
- 53
- 54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR
- 55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
- 56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRIYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
- 57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
- 58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
- 59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)
- 6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI**
- 60 BRÜT SATIŞ HASILATI
- 61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)
- 62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)
- 63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)
- 64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR
- 64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR
- 65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)
- 65 (650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR(-)
- 65 (655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR
- 66 FİNANSAL GELİRLER
- 67 FİNANSAL GİDERLER (-)

68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI

69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

**7 MALİYET HESAPLARI**

7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

70 (700-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

75 ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ GİDERLERİ

76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

7/B SEÇENEĞİNDE GİDER HESAPLARI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

**8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR**

80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ

83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER

84-89 SERBEST HESAPLAR

**9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZİM HESAPLAR)**

81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ

83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER

84-89 SERBEST HESAPLAR

**9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZIM HESAPLAR)**



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. BOBİ FRS İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

#### 3.1. UYGULAMANIN GENEL TANITIMI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerden, Kamu Gözetim Kurumu tarafından 13 Eylül 2018 tarihli ve 161 Sayılı KGK kararı uyarınca TMS/TFRS uygulama kapsamı dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmeler finansal tablolarını KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde yayımlanan ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan BOBİ FRS 'ye uygun olarak hazırlayabilirler. Bu kapsamda; Orta büyüklükte bir üretim işletmesi olan MYN Anonim Şirketi, Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) belirlenen aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin üç genel ölçütten, aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı tutarları olmak üzere 2016 ve 2017 üst üste iki dönem aşmıştır. MYN Anonim Şirketi, Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen kriterleri aştığından 2018 yılı itibariyle BOBİ FRS uygulamasına geçmiştir. Aynı tebliğin 6.maddesinde tanımlanan büyük işletme tanımına MYN şirketi uymamaktadır. Bu nedenle orta büyüklükte işletme uygulamasına tabi tutulacaktır. Bu durumda orta büyüklükteki işletmeler için BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar bölümünde yer alan konsolidasyon hükümleri ve Bölüm 23 Gelirden Alınan Vergiler bölümünde yer alan ertelenen vergi hesaplaması ihtiyari bırakılmıştır. Şirket politikası olarak ihtiyarilik (isteğe bağlı olarak) seçilmiş ve bu bölümlerle ilgili uygulamalar yapılmamıştır.

MYN şirketi, dönem içi muhasebe kayıtları ile dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini yasal mevzuata uygun olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Tek Düzen Hesap Çerçevesi (THÇ) doğrultusunda yaparak finansal tablolarını düzenlemiştir.

Örnek uygulamada, şirketin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve eki Tek Düzen Hesap Planı çerçevesini esas alarak oluşturduğu finansal tabloları,

dönüştürme işlemleriyle Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) uyumlu hale getirilecektir. Dönüştürme, yasal defterlerdeki finansal veriler üzerinden VUK değerlendirme hükümleri esas alınarak hazırlanan finansal tabloların muhasebe tekniğine uygun olarak yapılan taşıma, sınıflandırma ve düzeltme kayıtlarıyla BOBİ FRS esaslı tablolara dönüştürülmesiyle gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

MYN AŞ'nin dönüştürme işlemleri yasal defterlerle finansal tablolar arasındaki ilişkiyi en iyi biçimde gösterecek şekilde, muhasebe kayıtları ve tablolar ile desteklenerek KGK'nun bu konudaki açıklamaları göz önünde bulundurularak yapılmaya çalışılmıştır.

Finansal Tablolar, BOBİ FRS'nin temel kavramları olan; finansal durum, finansal performans, nakit akış hakkında faydalı bilgi sunabilecek şekilde İhtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum kavramlarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Finansal tabloların doğru yorumlanıp anlaşılabilmesi için şirketin seçtiği muhasebe politikalarının, tahmin ve yargıların bilinmesi büyük önem taşımaktadır.

Bu nedenlerden dolayı şirket yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında esas aldığı önemli muhasebe politikaları ile finansal tablolara yansıyan tutarlar üzerinde önemli etkisi olabilecek yorum ve tahminler özetlenmeye çalışılmıştır.

### **3.2. ŞİRKETİN TANITIMI**

MYN AŞ'i 02.08.2006 tarihinde 49 yıllığına Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde kurulmuştur. Şirketin ana faaliyet konusu; otomobil koltuk sistemlerinin tasarımı ve imalatı, imal edilen ürünlerin dağıtımını ve satışı, satış sonrası hizmetlerinin temini ve üretilen ürünlerin ihracatını yapmaktır. 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla şirket bünyesinde istihdam edilen personel sayısı 134 kişidir.

### **3.2.1. Uygulama Esasları**

#### **3.2.1.1. Şirketin Uyguladığı Muhasebe Politikalarının Açıklanması**

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolar. BOBİ FRS' ye göre düzenlenmeye çalışılmıştır. Doğru sunumun yapılabilmesi amacıyla gerekli düzeltme, sınıflandırma ve yansıtma kayıtları yapılarak, BOBİ FRS' ye uygun olarak finansal tablolar düzenlenerek sunulmaya çalışılmıştır.

Finansal tablolar düzenlenirken, ağırlıkla kullanılan para birimi olan Türk Lirası cinsinden sunulmuştur. TL olarak sunulan bütün finansal bilgiler aksi belirtilmedikçe en yakın bin TL'ye yuvarlanarak tam tutar olarak gösterilmiştir. Yüksek enflasyon gerçekleşmediği için BOBİ FRS'nin yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama bölümünde belirtilen düzeltmeler yapılmamıştır.

Şirket muhasebe politikalarında MSUGT uygulamasından BOBİ FRS uygulamasına geçildiğinde birikmiş amortismanlar yeniden düzenlenmiş, geçmiş dönük bulunan 1.236.792 TL tutarında amortismanlarda azalma olmuş, geçmiş dönem karlarında aynı miktarda artış olduğu görülmüştür.

Aşağıda açıklanan muhasebe politikaları, finansal tablolarda sunulan tüm dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanmıştır.

##### **3.2.1.1.1. Yabancı Para İşlemleri**

Yabancı para cinsinden olan parasal varlık ve yükümlülükler raporlama dönemi sonundaki döviz kuru kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine dönüştürülmektedir. Maliyet bedelleri üzerinden ölçülen yabancı para ve parasal olmayan varlıklar ve yükümlülükler işlem tarihindeki kurdan, gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen yabancı para ve parasal olmayan varlıklar ve yükümlülükler ise gerçeğe uygun değerinin yabancı para cinsinden belirlendiği tarihteki döviz kurundan ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilmektedir.

Bu dönüştürme işleminden oluşan yabancı para kur farkı kazanç veya kayıpları kar veya zararda muhasebeleştirilmiştir. Yabancı para cinsinden tarihi maliyetleriyle ölçülen parasal olmayan kalemler çevrilmemiştir.

Raporlama dönemi sonları itibarıyla EURO / TL, USD / TL ve kurları aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2018		31 Aralık 2017		
	Alış kuru	Satış kuru	Alış kuru	Satış kuru
<b>EURO/TL</b>	6.0280	6.0388	4.5155	4.5237
<b>USD /TL</b>	5,2609	5.2704	3,7719	3,7787

#### 3.2.1.1.2. Ticari Alacaklar

Ticari alacaklarda değer düşüklüğü tespit edilirse, değer düşüklüğü karşılığı muhasebeleştirilecektir. Bu amaçla, alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi ve tahsilat devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması, tahsilata ilişkin herhangi bir anlaşmazlık veya dava durumu olup olmadığının araştırılması ve hukuk müşavirlerinden devam eden alacak takip davalarıyla ilgili bilgi alınması, ticari alacak bakiyelerinin örnekleme yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmesi, takip eden dönemde yapılan tahsilatların örnekleme yoluyla test edilmesi işlemleri yapılmaktadır.

#### 3.2.1.1.3. Stoklar

Stokların maliyeti İlk giren ilk çıkan yöntemine göre belirlenmektedir. Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde doğrudan kar veya zarara yansıtılmaktadır. Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanıyla değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; Olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek



için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Söz konusu değer düşüklüğü kar veya zarar tablosunda satışların maliyeti kaleminde muhasebeleştirilmektedir.

#### 3.2.1.1.4. Maddi Duran Varlıklar

Şirket maddi duran varlıklarını tarihi maliyet üzerinden ölçümleyerek maliyetlendirilmiştir.

#### 3.2.1.1.5. Amortismanlar

Şirket amortismanına tabi iktisadi kıymetlerine tarihi maliyetleri üzerinden doğrusal yöntem (normal amortisman) uygulanmaktadır.

Şirketin cari ve karşılaştırmalı dönemlerde önemli maddi duran varlık kalemlerinin tahmin edilen faydalı ömürler aşağıdaki gibidir.

	Faydalı Ömür (Yıl)	Yöntem
<b>Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri</b>	15	Normal
<b>Binalar</b>	50-40	Normal
<b>Makine, Tesis ve Cihazlar</b>	5-10	Normal
<b>Taşıt, Araç ve Gereçleri</b>	5	Normal
<b>Döşeme ve Demirbaşlar</b>	10	Normal
<b>Özel maliyetler</b>	5	Normal

Faydalı ömür her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmekte, varlığın faydalı ömrü önceki dönemlerdeki tahminlere göre farklılık gösteriyorsa, cari ve gelecek döneme ilişkin amortisman yöntemi düzenli olarak gözden geçirilmektedir.

Arsa ve binalar, birlikte alınsalar dahi niteliklerinden dolayı birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilebilirler. Faydalı ömürleri tespit edilemeyen, diğer bir ifade ile sınırsız faydalı ömrüne sahip olan arsa ve araziler gibi varlıklar için amortisman ayrılmamaktadır.

Maddi duran varlıkların taşınan değerlerinin geriye kazanılmayacağına ilişkin değer düşüklüğü olması durumunda varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanır. Bu hesaplamada varlığın satış veya kullanım yoluyla elde etmeyi beklediği ekonomik fayda geri kazanılabilir değeridir. Değer düşüklüğü tutarı, ilgili dönemde değer düşüklüğü zararı olarak kayda alınır. BOBİ FRS, bu zararın varlığın kullanıldığı fonksiyona, satışların maliyeti, genel yönetim gideri gibi giderlere yansıtılması esastır.

Maddi duran varlıkların elden çıkarılması ya da bir maddi duran varlığın hizmetten alınması sonucu oluşan kazanç veya kayıp satış hasılatı ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir ve kar zarar tablosuna yansıtılır.

#### **3.2.1.1.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk alışlarında maliyet yöntemi üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Daha sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer artış/azalışları oluştuğu dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. Yatırım amaçlı Gayrimenkullerin elde tutulma amacıyla değişiklik olması halinde ilgili hesaplara aktarılmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri konuyla ilgili mesleki bilgiye sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkullerin sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan değerlendirme şirketleri tarafından gerçeğe uygun değer hesaplaması yapılmaktadır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün satılması durumunda oluşan kazanç veya kayıplar, kar veya zararda esas faaliyet karı veya zararı altında yatırım amaçlı gayrimenkuller değer artış ve satış kazançları/değer azalış ve satış zararları olarak

muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlık olarak sınıflanmış yatırım amaçlı gayrimenkuller satıldığında varsa yeniden değerlendirme değer artış yedeğinde olan ilgili tutarlar, geçmiş yıllar karlarına aktarılmaktadır.

#### **3.2.1.1.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Fiziksel varlığı olmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklardır.

#### **3.2.1.1.8. Dönem ve Ertelenmiş Vergi**

Gelir vergisi, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamından oluşur. Gelir vergisi işletme birleşmeleri veya doğrudan öz kaynaklar veya diğer kapsamlı gelir ile ilişkilendirilenler dışında kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Dönem vergisi cari yıl veya geçmiş dönemlerde vergilendirilebilir karı üzerinden ödenen vergi dönem vergisidir. Dönem vergi yükümlülüğü aynı zamanda gelir üzerinden alınan kar paylarından kaynaklanan vergi yükümlülüklerini de içerir. Dönem vergisiyle ilgili finansal durum tablosunda yer alan varlıklar ile yükümlülükler sadece, mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması, durumunda mahsup edilir:

Ertelenmiş vergi varlığı gelecekteki geri kazanılacak vergiyi, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise gelecekte ödenecek vergiyi ifade etmektedir. Şirket BOBİ FRS ilgili hükmü gereği ertelenmiş vergi uygulaması yapmamaktadır.

#### **3.2.1.1.9. Kıdem Tazminatı Karşılıkları**

Kıdem tazminatı işten ayrılma sonrası sağlanan uzun süreli bir faydadır. İlgili olduğu raporlama dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilmektedir. Kıdem tazminatı yükümlülükleri, iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanmaktadır.

### **3.2.1.1.10. Hasılat**

Hasılat bedeli, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Etkin faiz yönetimine göre hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

### **3.2.1.1.11. Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar**

Şirketin türev olmayan finansal varlıkları ve yükümlülükleri, alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, öz kaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal araçlar olarak tanımlanmaktadır. Şirket, türev olmayan finansal yükümlülüklerini diğer finansal yükümlülükler kategorisinde sınıflamaktadır. Bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü, bunları doğuran sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda kayıtlarına almaktadır.

Şirket, finansal varlıklarla ilgili sözleşme uyarınca meydana gelen nakit akışları ile ilgili hakların süresi dolduğunda, söz konusu haklar elde edildiğinde, finansal varlık ile ilgili risk ve getirilerinin sahipliğini devrettiğinde, finansal varlığın değerinin kısmen veya tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmaması durumunda söz konusu finansal varlığı kayıtlarından çıkartmaktadır. Şirket tarafından devredilen finansal varlıklardan yaratılan veya elde tutulan her türlü hak, ayrı bir varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Sözleşmeye dayalı yükümlülüklerinin yerine getirildiği, iptal veya zaman aşımına uğradığı durumlarda söz konusu finansal yükümlülüğü kayıt dışı bırakılmaktadır.

### **3.2.1.1.12. Devlet Teşvikleri**

Şirketin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kar veya zarara yansıtılır.

Şirketin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kar veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kar veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar finansal durum tablosunda ertelenmiş gelirler kalemi içerisinde gösterilir. Teşvikler alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

### **3.2.1.1.13. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler**

Şirket muhasebe politikalarında, MSUGT uygulamasından BOBİ FRS uygulamasına geçmiştir. Bu değişiklikten dolayı birikmiş amortismanlar yeniden düzenlenmiş geçmişe dönük bulunan 1.236.792.tutarında amortismanlarda azalma olmuş geçmiş dönem karları da aynı miktarda artmıştır. Muhasebe tahminlerinde değişiklik ve hata bulunmamaktadır. Açıklanan muhasebe politikaları, finansal tablolarda sunulan tüm dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanmıştır. Finansal tablolar, tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış kanuni kayıtlara, doğru sunumun yapılması amacıyla gerekli düzeltme ve sınıflandırmalar yansıtılarak BOBİ FRS uygun olarak finansal tablolar düzenlenerek sunulmuştur.

### **3.2.1.1.14. İşletmenin Sürekliliği**

İşletme yönetimi finansal tabloları hazırlarken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilme gücünü test eder. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanır.

Şirket'in finansal tabloları, önümüzdeki bir yılda ve faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde varlıklarından fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği varsayımı altında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmıştır.

### 3.3. ŞİRKET MUHASEBE TAHMİN VE VARSAYIMLARININ KULLANIMI

Finansal tabloların hazırlanması, bilanço tarihi itibarıyla raporlanan varlık ve yükümlülüklerin tutarını, şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin açıklamasını ve hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve giderlerin tutarlarını etkileyebilecek tahmin ve varsayımların kullanılmasını gerektirmektedir. Muhasebe değerlendirme, tahmin ve varsayımları, geçmiş tecrübe, diğer faktörler ile o günün koşullarıyla gelecekteki olaylar hakkında makul beklentiler dikkate alınarak sürekli olarak değerlendirilir. Bu tahmin ve varsayımlar, yönetimlerin mevcut olaylar ve işlemlere ilişkin en iyi bilgilerine dayanmasına rağmen, fiili sonuçlar varsayımlarından farklılık gösterebilir(Karacan ve Uygun, 2017: s.26).

### 3.4. UYGULAMA SÜRECİ

MYN A.Ş. 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin özet finansal bilgiler aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017
<b>Varlıklar toplamı</b>	84.656.354,66 TL	60.503.452,45 TL
<b>Hasılat</b>	152.276.880,06TL	123.137.593,44 TL
<b>Çalışan sayısı</b>	134 Kişi	145 Kişi

Türk ticaret kanunu kapsamında bakanlar kurulu tarafından belirlenmiş olan büyük orta boy işletmeler için belirlenen hadleri aştığı için 1 Ocak – 31 Aralık 2018 dönemine ilişkin finansal tabloları bağımsız denetime tabidir. İşletme yönetimi, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yerine, denetime tabi olacak finansal tablolarını Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kapsamında hazırlamaya karar vermiştir. Belirlenmiş olan ölçütler dikkate alındığında, MYN A.Ş. orta büyüklükte bir işletme olduğu tespit edilmiştir.

Uygulamada BOBİ FRS finansal tablo formatı üzerinden düzeltme kayıtları yapılacak, Tek Düzen Hesap Planı (THP) detayına girilmeyecektir. Düzeltme kayıtlarının yanı sıra, BOBİ FRS finansal tablo formatına uygun olabilmesi için bir sınıflandırma değişiklikleri de yapılacaktır. BOBİ FRS finansal tablo formatı oldukça detaylı olarak hazırlanmıştır. Mizandan doğrudan ilişkilendirilebilen hesaplar, BOBİ FRS finansal tablo formatına uygun şekilde ilgili hesap grubuna dahil edilmiştir. Örneğin alınan çekler doğrudan ticari alacaklar grubunda gösterilmiştir. Mizandan doğrudan ilişkilendirilemeyen hesaplar için ise sınıflandırma kayıtları yapılmıştır. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri BOBİ FRS finansal tablo formatında ayrı sunulması gerekirken, hesap planında 649 Diğer Gelir ve Karlar hesabının içindedir dolayısıyla bir sınıflandırma kaydıyla düzeltilmiştir.

MYN A.Ş.'de, aşağıda belirtilen hususlara ilişkin BOBİ FRS'nin uygulanmasıyla oluşabilecek farklara değinilmiş ve gerekli düzeltme kayıtları oluşturulmuştur. Bu farklar, BOBİ FRS'ye geçişte ortaya çıkacak tüm hususları içermemekte, sadece birçok işletmede karşılaşılabilecek temel konular ele alınmaya çalışılmıştır.

### **3.4.1. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

Şirketin hesap sınıfı ve hesap gruplarını içeren, yürürlükteki yasal mevzuata uygun olarak hazırladığı 31/12/2017 ve 31/12/2018 tarihli Bilançoları (Finansal Durum Tabloları) aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

MYN A.Ş.				
AYRINTILI BİLANÇOSU (TL)				
	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2018
<b>I-DONEN VARLIKLAR</b>	<b>49.497.062,53</b>	<b>74.818.069,42</b>	<b>I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>15.737.220,04</b>
<b>A-HAZIR DEGERLER</b>	<b>18.620.191,10</b>	<b>40.525.469,17</b>	<b>A-MALI BORÇLAR</b>	<b>6.720,45</b>
1-Kasa	779,82	1.764,62	1-Banka Kredileri	
2-Alınan Çekler			2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	
3-Bankalar	2.146.867,29	122.388,54	3-Ertelenmiş Finansal Kir.Borç Maliyeti(-)	
4-Ver.Çek.Ve Öd.Em.(-)			4-Uzun Vad.Kred.Anapara Tak.ve Faizi	
5-Diğer Hazır Değerler	16.472.543,99	40.401.316,01	5-Tahvil, Anapara, Borç Taksit Ve Faizleri	
<b>B-MENKUL KIYMETLER</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>6-Çıkarılmış Bonolar Ve Senetler</b>	
1-Hisse Senetleri			7-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	
2-Özel Kes.Tahvil,Senet ve Bonoları			8-Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	
3-Kamu Kes.Tah.Sen.Bon.			9-Diğer Mali Borçlar	6.720,45
4-Diğer Menkul Kıymetler			<b>B-TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>13.994.966,01</b>
5-Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karş.(-)			1-Satıcılar	13.991.634,46
<b>C-TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>26.101.252,31</b>	<b>29.940.638,82</b>	2-Borç Senetleri	
1-Alıcılar	26.101.252,31	29.940.638,82	3-Borç Senetleri Reeskontu (-)	
2-Alacak Senetleri			4-Alınan Depozito Ve Teminatlar	
3-Alacak Senetleri Reeskontu(-)			5-Diğer Ticari Borçlar	3.331,55
4-Kazanılmamış Finansal Kira Faiz Gelirleri (-)			<b>C-DİĞER BORÇLAR</b>	<b>352,02</b>
4-Verilen Depozito ve Teminatlar			1-Ortaklara Borçlar	
6-Diğer Ticari Alacaklar			2-İştiraklere Boçlar	
7-Şüpheli Ticari Alacaklar			3-Bağlı Ortaklıklara Boçlar	
8-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)			4-Personele Borçlar	0,02
<b>D-DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>85.837,00</b>	<b>91.850,00</b>	5-Diğer Çeşitli Borçlar	352,00
1-Ortaklardan Alacaklar			6-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	64,00
2-İştiraklerden Alacaklar			<b>D-ALINAN AVANSLAR</b>	<b>0,00</b>
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			1-Alınan Sipariş Avansları	48.255,39
4-Personelden Alacaklar	83.087,00	91.850,00	2-Alınan Diğer Avanslar	
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	2.750,00		<b>E-YILLARA YAY.İNŞ.VE ONAR.HAKEDİŞ.</b>	<b>0,00</b>
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)			1-Yıllara Yay.İNŞ.Ve Onar.Hakedişleri	
7-Şüpheli Diğer Alacaklar			2-Yıllara Yay.İNŞ.Enf.Düz.Hesabı	
8-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)			<b>F-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜKÜM.</b>	<b>970.843,49</b>
<b>E-STOKLAR</b>	<b>4.192.489,19</b>	<b>4.193.948,06</b>	1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	780.214,18
1-İlk Madde ve Malzeme		3.014.424,38	2-Ödenecek Sos.Güvenlik Kesintisi	190.629,31
2-Yarı Mamüller-Üretim	2.808.688,84		3-Vad.Geç.Ert.Veya Taks.Verg.Ve Diğ.	
3-Mamüller	972.931,42	1.058.973,42	4-Ödenecek Diğ.Yükümlülükler	5.350,00
4-Ticari Mallar	25.634,04	36.439,06	<b>G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>764.338,07</b>
5-Diğer Stoklar	385.234,89	84.111,20	1-Dön.Karın Verg.Ve Diğ.Yasal Yük.Karşı.	2.386.624,84
6-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			2-Dön.Karının Peş.Öd.Verg.Ve Diğ.Yük.(-)	-1.622.286,77
7-Verilen Sipariş Avansları			3-Kıdem Tazminatı Karşılığı	-3.093.220,34
4-Maliyet Giderleri Karşılığı				
<b>F-YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONAR.GİDERİ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	5-Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	
1-Yıllara Yaygın İnş.Ve Onar.Maliyetleri			<b>H-GEL.AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAHAK.</b>	<b>0,00</b>
2-Yıllara Yaygın İnş.Enf.Düz.Hesabı			1-Gelecek Aylara Ait Gelirler	250.422,77
3-Taşeronlara Verilen Avanslar			2-Gider Tahakkukları	250.422,77
<b>G-GEL.AYLARA AİT GİD.VE GEL.TAHAK.</b>	<b>496.084,83</b>	<b>59.584,23</b>	1-Gelecek Aylara Ait Giderler	496.084,83
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	496.084,83	36.504,42	2-Gelir Tahakkukları	23.079,81
2-Gelir Tahakkukları		23.079,81	<b>I-DİĞER KISA VADELİ YAB.KAYNAKLAR</b>	<b>0,00</b>
<b>H-DİĞER DONEN VARLIKLAR</b>	<b>1.208,10</b>	<b>6.579,14</b>	1-Hesaplanan KDV	
1-Devreden KDV			2-Diğer KDV	
2-İndirilecek KDV			3-Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	
3-Diğer Katma Değer Vergisi			4-Sayım Ve Tesellüm Fazlıları	
4-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar			5-Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	
5-İş Avansları				
6-Personel Avansları	1.208,10	6.579,14		
7-Sayım Ve Tesellüm Noksanları				
8-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar				
9-Diğ.Çeşitli Dön.Varlık Karşılığı (-)				



<b>II-DURAN VARLIKLAR</b>	<b>11.006.389,92</b>	<b>9.838.285,24</b>	<b>II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>18.859.499,98</b>	<b>26.304.500,01</b>
<b>A-TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>32.549,93</b>	<b>47.560,73</b>	<b>A-MALİ BORÇLAR</b>	<b>18.859.499,98</b>	<b>26.304.500,01</b>
1-Alıcılar			1-Banka Kredileri	18.859.499,98	26.304.500,01
2-Alacak Senetleri			2-Finansman Kiralama Giderlerinden Borçlar		
3-Alacak Senetleri Reeskontu(-)			3-Ertelenmiş Finansal Kir.Borç Maliyeti(-)		
4-Kazanılmamış Finansal Kira Faiz Geliri (-)			4-Çıkarılmış Tahviller		
5-Verilen Dep.Ve Tem.	32.549,93	47.560,73	5-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
6-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			6-Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)		
<b>B-DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	7-Diğer Mali Borçlar		
1-Ortaklardan Alacaklar			<b>B-TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
2-İştiraklerden Alacaklar			1-Satıcılar		
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			2-Borç Senetleri		
4-Personlden Alacaklar			3-Borç Senetleri Reeskontu (-)		
5-Diğer Çeşitli Alacaklar			4-Alınan Depozito Ve Taminatlar		
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)			5-Diğer Ticari Borçlar		
7-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)			<b>C-DİĞER BORÇLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C-MALİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	1-Ortaklara Borçlar		
1-Bağlı Menkul Kıymetler			2-İştiraklere Boçlar		
2-Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşük(-)			3-Bağlı Ortaklıklara Boçlar		
3-İştirakler			4-Diğer Çeşitli Borçlar		
4-İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)			5-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
5-İştirakler Sermaye Payı Değer Düşük (-)			6-Kamuya Ol.Ertelen.Ve Taks.Borçlar		
6-Bağlı Ortaklıklar			<b>D-ALINAN AVANSLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
7-Bağlı Ortaklık Sermaye Taahhütleri (-)			1-Alınan Sipariş Avansları		
8-Bağlı Ortaklık Sermaye Payı Değ.Düşük.(-)			2-Alınan Diğer Avanslar		
9-Diğer Mali Duran Varlıklar			<b>E-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
10-Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)			1-Kidem Tazminatı Karşılığı		
<b>D-MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>10.918.262,18</b>	<b>9.743.744,81</b>	2-Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları		
1-Arazi Ve Arsalar			<b>F-GEL.AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAHAK.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
2-Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	36.586,11	36.586,11	1-Gelecek Aylara Ait Gelirler		
3-Binalar	7.477.570,69	7.477.570,69	2-Gider Tahakkukları		
4-Tesis, Makine ve Cihazlar	12.569.684,12	12.616.300,42	<b>G-DİĞER UZUN VADELİ YAB.KAYNAKLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
5-Taşitlar	98.951,58	98.951,58	1-Gel.Yıllara Ertelenmiş .Ve Taks.KDV		
6-Demirbaşlar	823.874,85	925.044,17	2-Tesise Katılma Payları		
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar			3-Diğ.Çeşitli Uzun Vd.Yab.Kaynaklar		
8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-10.088.405,17	-11.410.708,16	<b>III-ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>25.906.732,43</b>	<b>42.412.708,22</b>
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar			<b>A-ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>2.000.000,00</b>	<b>2.000.000,00</b>
10-Verilen Avanslar			1-Sermaye	2.000.000,00	2.000.000,00
<b>E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>55.577,81</b>	<b>46.979,70</b>	2-Ödenmemiş Sermaye (-)		
1-Haklar	160.777,76	189.843,55	3-Sermaye Düzeltimesi Olumlu Farkları		
2-Şerefiye			4-Sermaye Düzeltimesi Olumsuz Farkları (-)		
3-Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri	6.073,84		<b>B-SERMAYE YEDEKLERİ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
4-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri			1-Hisse Senedi İhraç Primleri		
5-Özel Maliyetler			2-Hisse Senedi İptal Kararı		
8-Diğ.Maddi Olmayan Duran Varlıklar			3-M.D.V Yen.Değerleme Artışları		
9-Birikmiş Amortismanlar (-)	-111.273,79	-142.863,85	4-İştiraklerden Yen.Değ.Artışları		
10-Verilen Avanslar			5-Diğer Sermaye Yedekleri		
<b>F-ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>C-KAR YEDEKLERİ</b>	<b>0,00</b>	<b>400.000,00</b>
1-Arama Giderleri			1-Yasal Yedekler		400.000,00
2-Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri			2-Statü Yedekleri		
3-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			3-Olağanüstü Yedekler		
4-Birikmiş Tükenme Payları			4-Diğer Kar Yedekleri		
5-Verilen Avanslar			5-Özel Fonlar		
<b>G-GELECEK YIL.AİT GİD.VE GEL TAHAK.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>	<b>15.220.793,61</b>	<b>25.937.920,59</b>
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler			1-Geçmiş Yıllar Karları	15.220.793,61	25.937.920,59
2-Gelir Tahakkukları			<b>E-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)</b>	<b>-2.431.188,16</b>	<b>-2.431.188,16</b>
<b>H-DİĞ.DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	1-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-2.431.188,16	-2.431.188,16
1-Gel.Yıllarda İndirilecek KDV.			<b>F-DÖNEM NET KAR ZARARI</b>	<b>11.117.126,98</b>	<b>16.505.975,79</b>
2-Diğer Katma Değer Vergisi			1-Dönem Net Karı	11.117.126,98	16.505.975,79
3-Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar			2-Dönem Net Zararı (-)	0,00	0,00
4-Elden Çıkarılacak Stok Ve Mad.Dur.Varlık					
5-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar					
6-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar					
7-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					
8-Birikmiş Amortismanlar (-)					
<b>AKTİF(VARLIKLAR) TOPAMI :</b>	<b>60.503.452,45</b>	<b>84.656.354,66</b>	<b>PASİF(KAYNAKLAR)TOPLAMI :</b>	<b>60.503.452,45</b>	<b>84.656.354,66</b>

### **3.4.2. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu)**

Şirketin yürürlükteki yasal mevzuata uygun olarak hazırladığı 01/01/2017-31/12/2017 ve 01/01/2018- 31/12/2018 faaliyet dönemleri Gelir Tabloları ( Kar veya Zarar Tablosu) aşağıdaki gibidir.

### **Tablo 6. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu)**



<b>MYN A.Ş.</b>		
<b>GELİR TABLOSU</b>		
	<b>31.12.2017</b>	<b>31.12.2018</b>
<b>A-BRÜT SATISLAR</b>	<b>123.826.725,63</b>	<b>153.499.212,22</b>
1-Yurtiçi Satışlar	123.469.379,94	151.290.190,62
2-Yurtdışı Satışlar		216.872,71
3-Diğer Gelirler	357.345,69	1.992.148,89
<b>B-SATIS İNDIRIMLERİ(-)</b>	<b>689.132,19</b>	<b>1.222.332,16</b>
1-Satıştan İadeler(-)	689.132,19	1.222.332,16
2-Satış İskontoları (-)		
3-Diğer İndirimler (-)		
<b>C-NET SATISLAR</b>	<b>123.137.593,44</b>	<b>152.276.880,06</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>107.644.043,57</b>	<b>129.007.700,42</b>
1-Satılan Mamul Maliyeti (-)	102.893.197,43	122.412.259,33
2-Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	4.750.846,14	6.256.948,09
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)		
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)		338.493,00
<b>BRÜT SATIS KARI VEYA ZARARI</b>	<b>15.493.549,87</b>	<b>23.269.179,64</b>
<b>E-FAALİYET GIDERLERİ (-)</b>	<b>3.935.722,44</b>	<b>4.829.228,16</b>
1-Araştırma Ve Geliştirme Gideri (-)		
2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	350.418,42	351.322,41
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	3.585.304,02	4.477.905,75
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>11.557.827,43</b>	<b>18.439.951,48</b>
<b>F-DİG.FAAL.OL.GEL.VE KAR.</b>	<b>9.235.077,28</b>	<b>31.219.756,38</b>
1-İştiraklerden Temettü Geliri		
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri		
3-Faiz Gelirleri	480.081,66	1.582.123,21
4-Komisyon Geliri		
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6-Menkul Kıymet Satış Karları		
7-Kambiyo Karları	8.754.995,62	29.637.633,17
8-Reeskont Faiz Gelirleri		
9-Enflasyon Düzeltilmesi Karları		
10-Diğ.Olagan Gel.ve Kar		
<b>G-DİG.FAAL.OL.GID.ZARAR(-)</b>	<b>6.302.676,03</b>	<b>28.046.369,26</b>
1-Komisyon Giderleri (-)		
2-Karşılık Giderleri (-)		
3-Menkul Kıymet Satış Zararı (-)		
4-Kambiyo Zararları (-)	6.302.676,03	28.046.369,26
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)		
6-Enflasyon Düzeltilmesi Zararları (-)		
7-Diğer Gider Ve Zararlar (-)		
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>757.702,93</b>	<b>1.264.827,68</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri (-)	757.702,93	1.264.827,68
2-Uzun Vadeli Borçlanma Gideri (-)		
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>13.732.525,75</b>	<b>20.348.510,92</b>
<b>I-OLAGANDISI GEL.VE KARLAR</b>	<b>6.041,78</b>	<b>16.043,79</b>
1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları		
3-Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	6.041,78	16.043,79
<b>J-OLAGANDISI GID.VE ZARARLAR (-)</b>	<b>234.815,71</b>	<b>118.971,35</b>
1-Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararı (-)		
2-Öncaki Dönem Gider Ve Zararı (-)		
3-Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)	234.815,71	118.971,35
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>13.503.751,82</b>	<b>20.245.583,36</b>
95		
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM.KARŞILIĞI (-)</b>	<b>2.386.624,84</b>	<b>3.739.607,57</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>11.117.126,98</b>	<b>16.505.975,79</b>

**3.4.3. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş MYN A.Ş. 2017 Mizanı**

**Tablo 7. MYN A.Ş. 2017 Mizanı**

	Hesaplar	Önceki Dönem Bakiye	Borç	Alacak
100	Kasa Hesabı	779,82	187700,81	185936,19
102	Bankalar Hesabı	2146867,29	5383389269	5383266880
108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	16472543,99	5218218209	5177816893
120	Alıcılar	26360737	223566451,1	193625812,3
135	Personelden Alacaklar	83087	2973182,39	2881332,39
136	Diğer Alacaklar	2750	67918,82	67918,82
150	İlk Madde Malzeme	0	0	0
151	Yarı Mamüller	2808688,86	236246605,9	232173208,1
152	Mamüller	972931,42	123385191	123385191
153	Ticari Mallar	25634,04	7196308,28	7159869,22
157	Diğer Stoklar	385234,89	1233663,38	859314,57
159	Verilen Sipariş Avansları	0	650	650
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	496084,83	594076,99	557572,57
193	Peşin Ödenen Vergiler	0	3859412,24	3859412,24
181	Gelir Tahakkukları	0	0	0
190	Devreden KDV	0	9614,06	9614,06
191	İndirilecek KDV	-0,01	24266285,33	24266285,33
195	İş Avansları	0	50732,3	50732,3
196	Personel Avansları	1208,1	168137,78	161558,64
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı	0	0	0
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	32549,93	50157,98	2597,25
252	Binalar	7477570,69	7477570,69	0
251	Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	36586,11	36586,11	0
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	12569684,12	12616300,42	0
254	Taşıtlar	98951,58	98951,58	0
255	Demirbaşlar	823874,85	925044,17	0
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-10088405,17	0	11410708,16
260	Haklar	160777,76	189843,55	0
262	Kuruluş Örgütlenme Giderleri	6073,84	6073,84	0
268	İtfa Payları (-)	-96788,6	0	148937,69
300	Banka Kredileri	18859500	5450592,46	5450592,46
309	Diğer Mali Borçlar	6720,45	96597,13	111530,18

320	Satıcılar	14251120,45	170702585,4	184198852,3
329	Diğer Ticari Borçlar	3331,55	24404,37	85244,37
335	Personele Borçlar	0,02	2535480,84	2748272,88
336	Diğer Borçlar	352	288	352
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0	49201	54551
340	Alınan Sipariş Avansları	0	0	0
360	Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	1544551,69	11478702	12444189,82
361	Ödenecek SSK	190629,31	2086862,48	2325209,72
370	Vergi Karşılığı	1622285,88	2386624,84	6195623,31
371	Dönem Karından Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler	-1622286,77	4715507,11	1622286,77
381	Gider Tahakkukları	0	695387,33	945810,1
391	Hesaplanan KDV	0,01	29688082,24	29688082,24
400	Banka Kredileri	0	3646499,98	29950999,99
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	254027	0	0
500	Sermaye	2000000	0	2000000
540	Yasal yedekler	0	0	0
570	Geçmiş Yıllar Karları	16293713,16	0	26337920,59
580	Geçmiş Yıllar Zararları(-)	-2431188,16	2431188,16	0
590	Dönem Net Karı	11026972,18	11117126,98	27869125,08
600	Yurtiçi Satışlar	123469379,9	0	151290190,6
601	Yurtdışı Satışlar	0	0	216872,71
602	Diğer Gelirler	357345,69	0	1992148,89
610	Satıştan İadeler(-)	-689132,19	1222332,16	0
620	Satılan Mamuller Maliyeti(-)	-102982308,9	122412259,3	0
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	-4750846,14	6256948,09	0
710	Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	0	108665131	108665131
711	Direkt İlk Madde Malzeme Yansıtma Hesabı	0	108665131	108665131
720	Direkt İşçilik Giderleri	0	6333586,59	6333586,59
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	0	6333586,59	6333586,59
730	Genel Üretim Giderleri	0	7459105,39	7459105,39
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	0	7413541,79	7413541,79
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-350418,42	351322,41	0
760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	0	351914,27	351914,27

761	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı	0,01	351322,41	351322,41
632	Genel Yönetim Giderleri	-3586347,02	4477905,75	0
770	Genel Yönetim Giderleri	0	4495444,31	4495444,31
771	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	0,01	4477905,75	4477905,75
646	Kur Farkı Geliri (Ticari Borç ve Alacak)	8754995,62	0	29637633,17
647	Reeskont Faiz Gelirleri	0	0	0
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	-6042	0	0
670	Diğer	0	0	0
674	Diğer	0	0	0
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karları	6041,78	1712,13	17755,92
650	Diğer	0	0	0
651	Diğer	0	0	0
654	Karşılık Giderleri	0	0	0
656	Kur Farkı Gideri (Ticari Borç ve Alacak)	-6302676,03	28046369,26	0
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	234816	0	0
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	-234815,71	118971,36	0,01
642	Faiz Gelirleri	480081,66	3,78	1559047,18
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	-757702,93	1264827,68	0
780	Finansman Giderleri	0	1265912,98	1265912,98
781	Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	0	1264827,68	1264827,68
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	-2386625	3808998,47	0
690	Dönem Net Karı/Zararı	-13503751,82	0	0
692	...	0	16751998,1	0
999	...	2476779,64	0	0
	Toplam	247998916	23871420250,66	23871420250,64

**3.4.4. MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş MYN A.Ş. 2018 Mizanı**

**Tablo 8. MYN A.Ş. 2017 Mizanı**

		<b>Cari Dönem Bakiye</b>	<b>Düzeltilme Borç</b>	<b>Düzeltilme Alacak</b>	<b>Düzeltilmiş Tutar</b>
100	Kasa Hesabı	1764,62	0	0	1764,62
102	Bankalar Hesabı	122388,54	0	0	122388,54
108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	40401316,02	0	0	40401316,02
120	Alıcılar	29940638,82	2524516,45	262332,61	32202822,66
135	Personelden Alacaklar	91850	0	0	91850
136	Diğer Alacaklar	0	0	0	0
150	İlk Madde Malzeme	0	3014424	0	3014424
151	Yarı Mamüller	4073397,8	0	4073397,8	0
152	Mamüller	0	1058973,8	0	1058973,8
153	Ticari Mallar	36439,06	0	0	36439,06
157	Diğer Stoklar	374348,81	0	290237,81	84111
159	Verilen Sipariş Avansları	0	0	0	0
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	36504,42	0	0	36504,42
193	Peşin Ödenen Vergiler	0	3093220	0	3093220
181	Gelir Tahakkukları	0	0	23079,81	-23079,81
190	Devreden KDV	0	0	0	0
191	İndirilecek KDV	0	0	0	0
195	İş Avansları	0	0	0	0
196	Personel Avansları	6579,14	0	0	6579,14
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı	0	141619,67	0	141619,67
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	47560,73	0	0	47560,73
252	Binalar	7477570,69	0	0	7477570,69
251	Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	36586,11	0	0	36586,11
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	12616300,42	0	0	12616300,42
254	Taşıtlar	98951,58	0	0	98951,58
255	Demirbaşlar	925044,17	0	0	925044,17
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-11410708,16	0	0	-11410708,16
260	Haklar	189843,55	0	0	189843,55

262	Kuruluş Örgütlenme Giderleri	6073,84	0	0	6073,84
268	İtfa Payları (-)	-148937,69	17154,14	0	-131783,55
300	Banka Kredileri	0	14933,05	26584789,05	26569856
309	Diğer Mali Borçlar	14933,05	14933,05	0	0
320	Satıcılar	13496266,89	0	2643056,48	16139323,37
329	Diğer Ticari Borçlar	60840	0	0	60840
335	Personele Borçlar	212792,04	0	0	212792,04
336	Diğer Borçlar	64	5350,04	0	-5286,04
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	5350	0	0	5350
340	Alınan Sipariş Avansları	0	48255,39	48255,39	0
360	Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	965487,82	0	5350,04	970837,86
361	Ödenecek SSK	238347,24	0	0	238347,24
370	Vergi Karşılığı	3808998,47	0	3023828,87	6832827,34
371	Dönem Karından Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler	-3093220,34	0	0	-3093220,34
381	Gider Tahakkukları	250422,77	250422,77	0	0
391	Hesaplanan KDV	0	0	0	0
400	Banka Kredileri	26304500,01	26304500,01	0	0
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	0	139946	787946	648000
500	Sermaye	2000000	0	0	2000000
540	Yasal yedekler	0	0	400000	400000
570	Geçmiş Yıllar Karları	26337920,59	654026,8	1236796,37	26920690,16
580	Geçmiş Yıllar Zararları(-)	-2431188,16	0	0	-2431188,16
590	Dönem Net Karı	16751998,1	0	0	16751998,1
600	Yurtiçi Satışlar	151290190,6	0	0	151290190,6
601	Yurtdışı Satışlar	216872,71	0	0	216872,71
602	Diğer Gelirler	1992148,89	142801,69	0	1849347,2
610	Satıştan İadeler(-)	-1222332,16	0	0	-1222332,16
620	Satılan Mamuller Maliyeti(-)	-122412259,3	820091,58	0	-123232350,9
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	-6256948,09	0	0	-6256948,09



710	Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	0	0	0	0
711	Direkt İlk Madde Malzeme Yansıtma Hesabı	0	0	0	0
720	Direkt İşçilik Giderleri	0	0	0	0
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	0	0	0	0
730	Genel Üretim Giderleri	0	0	0	0
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	0	0	0	0
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-351322,41	418,48	0	-351740,89
760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	0	0	0	0
761	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı	0	0	0	0
632	Genel Yönetim Giderleri	-4477905,75	106373	17809,11	-4566469,64
770	Genel Yönetim Giderleri	0	0	0	0
771	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	0	0	0	0
646	Kur Farkı Geliri (Ticari Borç ve Alacak)	29637633,17	29637633,17	0	0
647	Reeskont Faiz Gelirleri	0	41887,64	41887,64	0
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0	0	34905854,4	34905854,4
670	Diğer	0	1264827,68	0	-1264827,68
674	Diğer	0	14886091,55	0	-14886091,55
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karları	16043,79	118971,35	48255,39	-54672,17
650	Diğer	0	13160277,71	0	-13160277,71
651	Diğer	0	524665,22	0	-524665,22
654	Karşılık Giderleri	0	0	262332,61	262332,61

656	Kur Farkı Gideri (Ticari Borç ve Alacak)	- 28046369,26	2181909,29	28046369,26	- 2181909,29
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0	64229,28	2300879,96	2236650,68
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	-118971,35	0	64229,28	-54742,07
642	Faiz Gelirleri	1559043,4	1582123,21	1605202,81	1582123
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	- 1264827,68	0	1264827,68	0
780	Finansman Giderleri	0	0	0	0
781	Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	0	0	0	0
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	- 3808998,47	0	69390,47	-3739608
690	Dönem Net Karı/Zararı	0	0	0	0
692	...	16751998,1	0	0	16751998,1
999	...	0	0	0	0
	Toplam	339694049,86	263266727,38	263266727,38	364761953,98

### 3.4.5. MYN A.Ş.'inde BOBİ FRS Uygulaması

2018 yılı kar veya zarar tablosunun BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanabilmesi için 1 Ocak 2018 tarihi itibariyle finansal durum tablosunun (açılış bilançosu) bir başka deyişle 31 Aralık 2017 tarihi itibariyle finansal durum tablosunun da BOBİ FRS kapsamında hazırlanması gerekmektedir. İlk geçişte kar veya zarar tablosu, finansal durum tablosu iki dönem olarak düzenlenecektir. Ancak açılış bilançosunda geçmiş yıllar karları ile dönem net karı ayrımı yapılamayacak, tamamı 1 Ocak 2018 tarihi itibariyle geçmiş yıllar karlarını yansıtacak şekilde dağıtılmamış karlar olarak sunulacaktır.

#### 3.4.5.1. 31/12/2017 BOBİ FRS Dönüşüm Kayıtları

VUK gereklerini karşılayan Tekdüzen Hesap Planı ile BOBİ FRS gereklerini karşılayan KGGK Taslak Hesap Planı arasında farklılıklar bulunmaktadır. VUK mizanından BOBİ FRS' ye dönüşümde farklılıkların giderilmesi için BOBİ FRS' ye

uygun hesapların açılması ve finansal tablolarda ait olduğu sınıflandırma ve değerlendirme ölçüsü ile yer alması gerekmektedir (Demir, 2020: s. 3).

Uygulamaya başlarken öncelikle 2017 ve 2018 yıllarına ait mizanlardaki veriler karşılaştırılarak, 31/12/2017 finansal tablolarına BOBİ FRS uygulaması yapılmıştır. BOBİ FRS ilk uygulamasını yapabilmek için bir önceki yıl verilerinin BOBİ FRS' ye dönüştürülmesi gerekmektedir.

31/12/2017 BOBİ FRS Dönüştürme fişi

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
1	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	2.386.625	
	659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)	234.816	
	649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR	6.042	
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.043	
	620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	178.223,43	
	590 DÖNEM NET KARI	90.154,80	
	400 BANKA KREDİLERİ	18.859.499,98	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK VERGİ KARŞILIĞI	764.338,96	
	267.10 HAKLAR AMORTİSMAN(-)	14.485,19	
	257.15 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI(-)	9.497.485,16	
	120 ALICILAR	259.484,67	
	669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ		6.042

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)	234.816
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	89.112
570 GEÇMİŞYILLAR KARLARI	1.072.919,55
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	254.027
360 ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ	764.337,51
320 SATICILAR	259.485,99
300 BANKA KREDİLERİ	18.859.500
257.14 TAŞITLAR AMORT.(-)	98.532,58
257.13 TESİS MAKİNA CİHAZLAR AMORTİSMANI(-)	6.956.668,12
257.12 BİNALAR AMORT.(-)	1.214.847,69
257.11 YERALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ AMORTİSMANI(-)	5.130,11
909 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.	2.476.779,64

2017 BOBİ FRS dönüştürme işlemi sonrasında:

ALICILAR HS

	2017	2017 (Düzeltilmiş tutar)
<b>Alıcılar</b>	<b>26.101.252,31</b>	<b>26.360.737</b>

Alıcılar hesabında 2017 düzeltmesinde 259.484,97 TL ters bakiye bulunduğu tespit edilmiştir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
1	31/12/2017 120 ALICILAR 320 SATICILAR	259.485	259.485

#### SATILAN MAMUL MALİYETİ

	2017	2017 (Düzeltilmiş tutar)
Satılan Mamul Maliyeti	102.893.197,43	102.982.308,86
Satışların Maliyeti	107.644.043,57	107.733.155
Satılan Ticari Malın Maliyeti	4.750.846,14	4.750.846,14

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
2	31/12/2017 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 10. HİZMET MALİYETİ 01.SATILAN MAMUL MALİYETİ 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 01.SATILAN MAMUL MALİYETİ 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	178.223,86	89.111,43 89.111,43

#### UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ

Banka kredileri yadeli ve vade sonunda uzatmalı olarak alınmıştır. Bu nedenle kısa vadeli banka kredilerine aktarılmıştır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
3	31/12/2017 400 UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ 300 KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ	18.859.500	18.859.500

#### KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

Toplam çalışan sayısı üzerinden ilgili kıdemlerine göre hesaplanan toplam yükümlülük, önceki dönem kıdem tazminatı gerçekleşme oranı (% 21) ve işgücü devir hızına (yüzde 14) göre düzeltilerek hesaplanmıştır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
4	31/12/2017 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	254.027	254.027

#### VERGİ KARŞILIĞI

İşletme orta büyüklükte bir işletme olduğu için ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunma zorunluluğu yoktur. 31 Aralık 2017 vergi düzeltmesi aşağıdaki gibidir.

	2017	2017 (Düzeltilmiş tutar)
<b>Ödenecek Kurumlar</b>		
<b>Vergisi</b>	<b>780.214,18</b>	<b>1.544.551,69</b>
<b>Dönem Karı Vergi ve</b>		
<b>Yasal Yükümlülük</b>		
<b>Karşılığı</b>	<b>764.338,07</b>	<b>1.622.285,88</b>

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
5	31/12/2017 370 DÖNEM KARI VERGİ YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI 360 ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ	764.338,96	764.338,96

## 6. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

Geçmiş yıllar karlarında amortisman düzeltmelerinden dolayı değişiklik olmuştur.

	2017	2017 (Düzeltilmiş tutar)
Geçmiş Yıllar		
Karları	15.220.793,61	16.293.713,16

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
6	31/12/2017 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	1.072.919,55	1.072.919,55

## 7. DİĞER GİDER VE GELİRLER

Diğer gider ve gelirlere mutabakat farkları ve düzeltmelerden oluşan değişiklikler şöyledir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
7	31/12/2017 659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-) 649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR	234.816 6042	

	659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)		234.816
	669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ		6.042

### 3.4.5.2. 31/12/2018 Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS Uygulaması

#### 3.4.5.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri

Kasa envanteri sonucunda hesaplarda farklılık olmadığı görülmüştür. Bankalar hesabının kontrolü, bankalardan alınan teyit yazıları yapılmış ve hesapların tuttuğu belirlenmiştir.

<b>NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>		
100 KASA		1.765
102 BANKALAR		122.388
102.10 VADESİZ MEVDUAT EURO	727	
102.15 VADESİZ MEVDUAT USD	405	
102.05 VADESİZ MEVDUAT TL	115.878	
102.20 VADELİ MEVDUAT		40.401.316
102.20.01 EURO	5.723.510	
102.20.02 TL	5.900.000	
FAİZ TAHAKKUKU		23.080
<b>TOPLAM</b>		<b>40.548.549</b>

Vadeli mevduat hesaplarında 31/12/2018 tarihine kadar olan faiz hesaplaması yapıldığı şirket kayıtlarında görülmüş ve kayıtların gelir tahakkuklarına yapıldığı tespit edilmiştir. Gerekli düzeltme kaydı şöyledir:



Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
8	31/12/2018 102 BANKALAR 185 GELİR TAHAKKUKLARI	23.080	23.080

### 3.4.5.2.2. Ticari Alacaklar

Şirketin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihleri itibariyle kısa vadeli ticari alacakları aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Alıcılar	32.202.822	26.360.737
İlişkili Taraflardan alacaklar	6.747.577	9.108.806
Alacaklarda Değer Düşüklüğü(-)	(262.333)	
İlişkili olmayan Taraflardan alacaklar	25.717.578	17.251.931
<b>Toplam</b>	<b>32.202.822</b>	<b>26.360.737</b>

Alıcılar hesabı incelendiğinde satıcılar hesabında bazı hesapların müşteri hesabı gibi çalıştığı ve ters bakiyeleri olduğu görülmüştür. Bu hesaplar, ilgili alıcılar hesabına virmanlanmıştır.

<b>TİCARİ ALACAKLAR</b>	
120 ALICILAR	29.940.639
320.10 HS.VİRMAN	2.524.516
651 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER	
651.10 ALACAKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ(-)	(262.333)
<b>TOPLAM</b>	<b>32.202.822</b>

31/12/21018 Düzeltme kaydı

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
9	31/12/2018 120 ALICILAR 320 SATICILAR	2.524.516	2.524.516

Yabancı para üzerinden olan alacakları 31/12/2018 tarihli kur üzerinden değerlemeye tabi tutulmuştur.

31/12/ 2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibarıyla şirkete ait yabancı para cinsinden olan ticari alacakların detayları aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2018	<b>Döviz cinsi</b>	<b>Orijinal döviz tutarı</b>	<b>TL Karşılığı</b>
Kısa vadeli ticari alacaklar	USD	68.794	361.918
	EURO	4.194.572	25.284.880
			25.646.798
31 Aralık 2017	<b>Döviz cinsi</b>	<b>Orijinal döviz tutarı</b>	<b>TL Karşılığı</b>
Kısa vadeli ticari alacaklar	USD	67.576	254.890
	EURO	5.240.247	23.662.335
			<b>25.646.798</b>

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibarıyla uzun vadeli ticari alacağı bulunmamaktadır.

Alacaklar içinde yer alan tahsil edilebilme olanağı kalmayan alacaklara değer düşüklüğü uygulanmıştır.

Alacaklar:

120.01.020 Sermaye Kur Farkı 135.703

120.03.001 A Ltd. Kur Farkı 126.630

TOPLAM 262.333

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
10	31/12/2018		
	651 DİĞER FAALİYETLERDEN		
	GİDER VE ZARARLAR	262.333	
	120 ALICILAR		262.333
	120.01.020 B Ltd 135.702		
	120.03.001 A Ltd. 126.630		
	Esas faaliyetlerden değer düşüklüğü		

Ticari alacakların vadeleri 45 gün olduğu için reeskont hesaplanmamıştır.

Ticari alacaklar ile yapılan mutabakatlar karşılaştırılmış,373 TL fark bulunmuştur.

Düşük bir fark olduğu için düzeltme yapılmamıştır.

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibariyle kısa vadeli diğer alacaklar aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Personelden Alacaklar	91.850,00	85.837
<b>Toplam</b>	<b>91.850,00</b>	<b>85.837</b>

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibariyle uzun vadeli diğer alacaklar aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Verilen Depozito ve Teminatlar	47.561	32.550
<b>Toplam</b>	<b>47.561</b>	<b>32.550</b>

### 3.4.3.2.3. Ticari Borçlar

Şirketin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihleri itibariyle Kısa ticari borçlar aşağıdaki gibidir

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Satıcılar	16.097.436	14.251.120
İlişkili Taraflara Borçlar 4.272.506		3.025.627
Ertelenmiş Faiz Geliri(-) ( 41.888)		
İlişkili Olmayan Taraflar 11.866.818		11.225.493
Diğer Ticari Borçlar	60.840,00	3.332
<b>Toplam</b>	<b>16.158.276</b>	<b>14.254.452</b>

Satıcılar hesabının bakiyelerini düzenlerken net bakiye üzerinden hareket edilmiştir. Müşteri gibi çalışan hesaplar ayrıştırılmış ve hesaba virman yapılmıştır. Gümrük komisyoncusuna verilen 118.540 TL tutarındaki ters bakiye olarak diğer dönen varlıklar hesabına alınmıştır.

320 SATICILAR	13.496.267
120.10 HS.VİRMAN	2.524516
178 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	118.540
329 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	(41.887)
326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR	60.840
<b>KISA VADELİ TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>16.158.276</b>

## 31/12/2018 Düzeltme kaydı

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
11	31/12/2018 120 ALICILAR 178 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR 320 SATICILAR	2.524.516 118.540	2.653.056

Yabancı para üzerinden olan borçların 31/12/2018 tarihi itibarıyla kur değerlemeleri şirket tarafından yapılmıştır. Borçların ödeme vadeleri 1-3 ay arasında değişmektedir. Bir yıldan uzun vadeli olan yurtdışı borçlar için reeskont hesaplanmıştır.

## 31/12/2018 Düzeltme kaydı

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
12	31/12/2018 329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR REESKONTU (-) 663 VADE FARKI GELİRLERİ ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR REESKONT FAİZ GELİRLERİ Bir yıldan uzun vadeli ticari borçlar reeskontu	41.887	41.887

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
13	31/12/2018 663 VADE FARKI GELİRLERİ ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR REESKONT FAİZ GELİRLERİ 649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR Reeskont düzeltmesi	41.887	41.887

31 Aralık 2018 ve 2017 tarihleri itibarıyla şirket ait yabancı para cinsinden olan ticari borçların detayları aşağıdaki gibidir.

31 Aralık 2018	Döviz cinsi	Orijinal döviz tutarı	TL Karşılığı
Kısa vadeli ticari borçlar	USD	467.010	2.456.893
	EURO	1.782.639	10.745.748
			<b>13.202.641</b>

31 Aralık 2017	Döviz cinsi	Orijinal döviz tutarı	TL Karşılığı
Kısa vadeli ticari borçlar	USD.	433.353	1.634.564
	EURO	2.676.295	12.084.810
			<b>13.719.372</b>

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibarıyla kısa vadeli diğer borçlar aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Personele Borçlar	212.792,04	352
Diğer Borçlar Dava Borçları	64,00	-
<b>Toplam</b>	<b>218.856</b>	<b>352</b>

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibarıyla uzun vadeli diğer borçlar bulunmamaktadır

#### 3.4.5.2.4. Finansal Yatırımlar

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibariyle kısa ve uzun vadeli finansal yatırımları bulunmamaktadır.

#### 3.4.5.2.5. Finansal Yükümlülükler

Şirketin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihleri itibariyle kısa vadeli finansal yükümlülükleri aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Banka Kredileri	26.554.923	18.859.500
USD.Kredi	26.304.500	
Tahakkuk eden Faiz	250.423	
Diğer Mali Borçlar	14.933	6.720
Kredi Kart Borcu		
Toplam	26.569.856	18.866.220

Kredi borcu 5.000.000 USD tutarında olup yabancı bankadan alınmıştır. Her üç ayda bir faiz ödemeli olup her yıl vadesi bir yıl uzatılmaktadır.09/10/2018 ve 09/01/2019 tarihleri arasında ödenecek faiz 47.600,75 USD (250.423 TL) olup tahakkuku yapılmıştır.

31/12/2018 tarihine kadar olan kısmı gider kaydedilmiştir. Dokuz günlük kısmı 19.972,53 TL (3.796,41 USD) gelecek dönem giderlerinde aktifleştirilmiş, kalan 43.804,34 USD ise finansman gideri olarak kaydedilmiştir.

Bu dönem kredi faizi oranı Libor+ olarak hesaplanmıştır: 2.080 %+1,40 %  
Şirkete ait kredi kartında ki küçük harcamalarla ilgili olarak ocak ayında ödenecek 14.933 TL şirket borcu vardır.

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibariyle uzun vadeli finansal yükümlülükler bulunmamaktadır

<b>KISA VADELİ FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		
300 BANKA KREDİLERİ	26.304.500	
385 GİDER TAHAKKUKLARI	250.423	
308 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR	14.933	
<b>TOPLAM</b>	<b>26.569.856</b>	

31/12/2018 Düzeltme kaydı

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
14	31/12/2018		
	400 BANKA KREDİLERİ	26.304.500	
	385 GİDER TAHAKKUKLARI	250.423	
	300 BANKA KREDİLERİ		26.554.923

#### 3.4.5.2.6. Stoklar

Şirketin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihleri itibariyle stoklar aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
İlk Madde Malzeme	3.014.424	2.808.689
Mamuller	1.058.974	972.931
Ticari Mallar	36.439	25.634
Diğer Stoklar	84.111	385.235
<b>Toplam</b>	<b>4.193.948</b>	<b>4.192.489</b>



31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla stoklar üzerindeki sigorta tutarı 850.000 USD.'dir.

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla stoklar üzerindeki ipotek/rehin tutarı yoktur.

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla stoklar üzerindeki değer düşüklüğü yoktur.

31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yılda, aktifleştirilen toplam borçlanma maliyeti yoktur.

#### **3.4.5.2.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkulleri yoktur.

#### **3.4.5.2.8. Maddi Duran Varlıklar**

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibarıyla maddi duran varlıkları aşağıdaki gibidir.

<b>Hesap Adı</b>	<b>31.12.2018</b>	<b>31.12.2017</b>
Binalar	6.079.790	6.262.723
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	29.016	31.456
Tesis, Makine ve Cihazlar	4.440.364	5.613.016
Taşıtlar	1	419
Demirbaşlar	237.609	232.956
<b>Toplam</b>	<b>10.786.780</b>	<b>12.140.570</b>

#### **3.4.5.2.9. Amortismanlar**

Amortismanlar 31/12/2017 tarihi itibarıyla gözden geçirilmiş VUK'a göre hazırlanmış olan tutarlar, BOBİ FRS özellikleri dikkate alınarak tekrar hesaplanmıştır. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere, VUK' a göre yapılan hesaplamalar daha fazladır. BOBİ FRS'ye göre yapılan hesaplamalarda faydalı ömürleri VUK'taki değerler aynı alınmış, kalıntı değerler alınmamıştır. Varlıkların alındıkları tarihler esas alınarak hesaplamalar yapılmıştır.

**31/12/2017 Duran Varlıklar Farkı**

	BOBİ FRS	VUK	FARK
Yeraltı ve Yerüstü Düzenler	5.129,88	5.744,81	-614,93
Binalar	1.214.848,05	1.325.462,09	-110.614,04
Tesis Makine ve Cihazlar	6.956.667,78	8.023.556,66	-1.066.888,88
Taşıtlar	98.533,10	98.951,58	-418,48
Demirbaşlar	590.918,94	634.691,06	-43.772,12
Haklar	90.714,90	105.202,80	-14.487,90
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	6.073,84	6.073,84	0,00
	8.962.886,49	10.199.682,84	1.236.796,35

VUK ile BOBİ FRS arasında oluşan farklar düzeltme kayıtları yapılarak, geçmiş dönem karları hesabı ile muhasebeleştirilmiştir.

**01/01/2018 Amortisman düzeltme kaydı**

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
15	01/01/2018 257.11 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ AMORT(-) 257.12 BİNALAR AMORTİSMANI(-) 257.13 TESİS MAKİNA CİHAZ A. (-) 257.14 TAŞITLAR AMORTİSMANI(-) 257.15 DEMİRBAŞLAR AMORT.(-) 267. 10 HAKLAR AMORTİSMANI(-) 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	614,94 110.614,04 1.066.888,88 418,48 43.772,12 14.487,92	1.236.796,37

Amortismanlar 31/12/2018 itibarıyla incelenerek, VUK'a göre hesaplanan amortismanlar BOBİ FRS dikkate alınarak tekrar hesaplanmıştır. VUK'a göre yapılan

hesaplamaların, BOBİ FRS'ye göre daha fazla olduğu görülmüştür. Faydalı ömürler VUK ile aynı alınmış, kalıntı değerler dikkate alınmamıştır.

Amortisman hesaplamaları

	BOBİ FRS	VUK	2018 FARKI	2017 FARKI	FARK
Yeraltı ve Yerüstü Düzenler	7.568,95	8.183,89	-614,94	-614,94	
Binalar	1.397.781,09	1.508.395,13	110.614,04	110.614,04	
Tesis Makine ve Cihazlar	<b>8.175.936,46</b>	<b>9.048.827,21</b>	<b>872.890,7</b>	<b>1.066.888,8</b>	<b>193.998,13</b>
Taşıtlar	<b>98.951,58</b>	<b>98.951,58</b>	<b>0,00</b>	<b>-418,48</b>	<b>418,48</b>
Demirbaşlar	687.435,36	746.350,35	-58.914,14	-43.772,12	-15.142,87
Haklar	125.709,71	142.863,85	-17.154,14	-14.487,90	-2.666,24
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	10.493.383,15	11.553.572,01	1.060.188,	-1.236.796,	176.607,50

Bu bilgilere göre BOBİ FRS amortisman31/12/2018 düzeltme kaydı şöyledir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
16	31/12/2018		
	620 SATILAN MAMULLER M.(-)	193.998,13	
	631 PAZARLAMA S.D.GİDERLERİ(-)	418,48	
	257.15 DEMİRBAŞLAR AMORT.(-)	15.142,88	
	267. 10 HAKLAR AMORTİSMANI(-)	2.666,88	
	257.13 TESİS MAKİNA CİHAZ A. (-)		193.998,13
	257.14TAŞITLAR AMORT.(-)		418,48
	632.15 DEMİRBAŞ AMORT.GİD		15.142,88
	632.10 HAKLAR AMORT. GİD.		2.666,23

### 3.4.5.2.10. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Şirketin 31/12/2018 ve 31/12/2017 tarihleri itibariyle kıdem tazminatı karşılıkları aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
<b>Kıdem Tazminatı Karşılığı</b>		
Dönem başı Tazminat Karşılığı	254.027	163.872
2018 Yılı için ayrılan Karşılık	393.973	90.155
<b>Toplam</b>	<b>648.000</b>	<b>254.027</b>

Şirket kıdem tazminatı hesabında önceki dönem verileri ve işçi devir oranını dikkate alınarak 31/12/2018 itibariyle hesaplanmış ve aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
17	31/12/2018		
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	106.373	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ(-)	287.600	
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		393.973

### 3.4.5.3. 31/12/2018 Kar /Zarar Tablosu BOBİ FRS Uygulaması

#### 3.4.5.3.1. Karşılık Giderleri

Karşılık giderlerindeki 262.332,61 TL ilgili hesaba aktarılmıştır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
18	31/12/2018 651 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR 654 KARŞILIK GİDERLER Esas faaliyetlerden giderler	262.332,61	262.332,61

#### 3.4.5.3.2. Faiz Gelirleri

Faiz kar payı vb gelirlerde 1.582.123 TL banka faiz giderleri ile düzeltilmiştir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
19	31/12/2018 642 FAİZ GELİRLERİ 780.01 FAİZ GİDERLERİ	1.582.123,21	1.582.123,21

#### 3.4.5.3.3. Kur Farkı Gelirleri

Şirketin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihleri itibariyle finansal gelirler aşağıdaki gibidir

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Faiz Gelirleri	1.582.123	480.082
Kur farkları Karları	11.122.060	
<b>Toplam</b>	<b>12.704.183</b>	<b>480.082</b>

Kur farkı gelirleri 29.637.633,17 TL ,diğer olağan gelirler ve kur farkı gelirleriyle düzeltilmiştir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
20	31/12/2018 666 KUR FARKI KARLARI 649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR 666 KUR FARKI KARLARI Kambiyo karları	29.637.633,17	18.515.573,67 11.122.059,5

#### 3.4.5.3.4. Kur Farkı Giderleri

Şirketin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihleri itibariyle finansal giderler aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2017
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	(1.251.319)	(754.545)
Banka Komisyon Giderleri	(13.508)	( 3.158)
Kur farkı Zararları	(14.886.092)	
<b>Toplam</b>	<b>(16.150.919)</b>	<b>(757.703)</b>

Kur farkı giderleri TL ,diğer olağan gelirler ve kur farkı gelirleriyle düzeltilmiştir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
20	31/12/2018 676 KUR FARKI ZARARLARI 679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ 676 KUR FARKI ZARARLARI Kambiyo zararları	14.886.091,55 13.160.277,71	28.046.369,26

### 3.4.5.3.5. Kısa Vadeli Borçlanma Gideri

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
20	31/12/2018 679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ 670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYET Finansal giderler Kambiyo zararları	1.264.827,68	1.264827,68

### 3.4.5.3.6. Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar

31/12/ 2018 ve 31/12/2017 tarihlerinde diğer faaliyetlerden gelir aşağıdaki gibidir:

	2018	2017
Diğer Olağandışı Gelirler	64.299	6.042
	<b>64.299</b>	<b>6.042</b>

Yapılan mutabakat ve düzeltmeler sonucu oluşan kayıt şöyledir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
23	31/12/2018 659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-) 679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ	64.299	64.299

Avans hesapları incelendiğinde aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
22	31/12/2018 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI  669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ	48.255.39	48.255,39

#### 3.4.5.3.7. Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar

31/12/ 2018 ve 31/12/2017 tarihlerinde diğer faaliyetlerden giderler aşağıdaki gibidir:

	2018	2017
Diğer Olağandışı Giderler	118.971	234.816
	<b>118.971</b>	<b>234.816</b>

31 Aralık 2018 tarihinde diğer giderler 118.971 TL tutarındaki giderlerinden oluşmaktadır. Yapılan mutabakat ve düzeltmeler sonucu oluşan kayıt şöyledir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
21	31/12/2018 669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ 649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR  Değer artış kazançları	118.971	118.971



Diğer gelirlerde hasılat olarak gözüken tutarlar olağan karlara aktarılarak düzeltilmiştir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
24	31/12/2018		
	609 DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ	142,801,69	
	01.001 SGK 68438,16		
	01.003 STAJER 710,93		
	01.008 DİĞER 73.652,60		
	649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR		142.801,69
	01.001 SGK 68.438,16		
	01.003 STAJER 710,93		
	01.008 DİĞER 73.652,60		
	Gelir tablosu hesapları tasnifleri		

### 3.4.5.3.8. Hesapların Tasnifi

Düzeltilme işlemleri sonucu hesapların tasnifi şu şekilde gerçekleşmiştir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
25	31/12/2018		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.846.947,89	
	01.Banka Giderleri 1.582.120,89		
	02 Faiz Giderleri 1.264.827		
	659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARAR(-)		
	10. Diğer Giderler 118.971	118.971	
	676 KUR FARKI ZARARI		
	10. Finansal yükümlülük	14.886.092	
	676 KUR FARKI ZARARI		
	20. Ticari Borç ve Alacaklar	2.181.909,29	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ(-)	338.493,45	
	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	345.973,2	
	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		
	10. DİĞER	308.053,6	
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	139.946	
	385 GİDER TAHAKKUKLARI	250.422,77	
	366 ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER	5.350,04	
	308 DİĞER FANANSAL BORÇLAR	14.933,05	
	300 BANKA KREDİLERİ	14.933,05	
	257.15 DEMİRBAŞLAR AMORT(-)	10.664.357,99	
	178 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	23.079,64	
	173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE		

FONLAR	3.093.220	
152 MAMULLER		
150 İLK MADDE VE MALZEME	1.058.973,8	
	3.014.424	
691 SÜRDÜRÜLEBİLİR FAALİYETLER DÖNEM KARI		
YASAL VERGİ GİDERİ(-)		
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VEZARARLAR(-)		69.390,47
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR		2.300.879,96
20. Değer artış kazançları		64.299
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR		13.330.175,45
30. Diğer		
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR		2.756.444,64
40. Diğer		
642 FAİZ GELİRLERİ		
540 YASAL YEDEKLER		1.605.202,81
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		400.000
370 DÖNEM KARI VERGİ YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		393.973
366 ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		3.023.828,87
350 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		5.350,04
300 BANKA KREDİLERİ		48.255,39

	300 BANKA KREDİLERİ	14.933,05
	257.14 TAŞITLAR AMORT.(-)	265.355,99
	257.13 TESİS MAKİNE VE CİHAZ AMORT.(-)	98.949,58
	257.12 BİNALAR AMORT.(-)	9.048.827,17
	257.11 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEME AMORT.(-)	1.508.394,73
	157 DİĞER STOKLAR	8.185,05
	151 YARI MAMULLER	290.237,81
		4.073.397,80

#### 3.4.5.4. BOBİ FRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu

BOBİ FRS uygulaması sonucunda MYN A.Ş.'nin Finansal Durum Tablosu şöyledir:

**Tablo 9: 31/12/2018 ve 31/12/2017 BOBİ FRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu**

31.12.2018 tarihli Finansal Durum Tablosu	31.12.2018	31.12.2017		31.12.2018	31.12.2017
Varlıklar	91.190.487	61.999.183	Kaynaklar	91.190.487	61.999.729
Dönen Varlıklar	80.292.012	49.756.546	Kısa Vadeli Yükümlülükler	47.889.780	34.856.205
Nakit ve Nakit Benzerleri	40.548.549	18.620.191	Finansal Yükümlülükler	26.569.856	18.866.220
Finansal Yatırımlar			İhraç Edilen Menkul Kıymetler		
Ticari Alacaklar	32.202.822	26.360.737	Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları		
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müş.Girş.Alacak Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı			Finans Kuruluşlarına Borçlar	26.554.923	18.859.500
Ortaklardan Alacaklar			Diğer Finansal Yükümlülükler	14.933	6.720
Diğer Taraftan Alacaklar	91.850,00	85.837	Ticari Borçlar	16.158.276	14.254.452
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			Diğer Borçlar	212.856	352
Stoklar	4.193.948	4.192.489	Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar		
Ham Madde ve Malzeme	3.014.424	2.808.689	Ortaklara Borçlar		
Mamuller	1.058.974	972.931	Diğer Taraflara Borçlar	212.856	
Ticari Mallar	36.439	25.634	Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar		
Diğer Stoklar	84.311	385.235	Alınan Avanslar		
Verilen Avansalar			Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	1.209.185	1.735.181
Canlı Varlıklar			Kısa Vadeli Karşılıklar	3.739.607	
Peşin Ödenmiş Giderler	36.504	496.084	Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri	3.093.220		Vergi Karşılıkları	3.739.607	
Diğer Dönen Varlıklar	125.119	1.208	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar		
Duran Varlıklar	10.898.475	12.243.183	Ertelemiş Gelirler		
Ticari Alacaklar			Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Diğer Alacaklar	47.561	32.550	Uzun Vadeli Yükümlülükler	648.000	254.027
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			Finansal Yükümlülükler		
Ortaklardan Alacaklar			İhraç Edilen Menkul Kıymetler		
Diğer Taraftan Alacaklar	47.561	32.550	Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları		
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			Finansal Kuruluşlarına Borçlar		
Finansal Yatırımlar			Diğer Finansal Yükümlülükler		
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar			Ticari Borçlar		
İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar			Diğer Borçlar		
Diğer Finansal Yatırımlar			Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			Ortaklara Borçlar		
Canlı Varlıklar			Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar		
Yatırım Amçlı Gayrimenkuller			Alınan Avanslar		
Maddi Duran Varlıklar	10.786.780	12.140.570	Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler		
Arazi ve Arsalar			Uzun Vadeli Yükümlülükler	648.000	254.027
Binalar	6.079.790	6.262.723	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	648.000	254.027
Yeraltı ve Yerüstü Yapılan	29.016	31.456	Vergi Karşılıkları		
Tesis, Makine ve Cihazlar	4.440.364	5.613.016	Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar		
Taşıtlar	1	419	Ertelemiş Gelirler		
Demirbaşlar	237.609	232.956	Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü		
Yapılmakta Olan Yatırımlar			Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Diğer Maddi Duran Varlıklar			ÖZKAYNAKLAR	42.652.707	26.889.497
Verilen Avansalar			Ödenmiş Sermaye	2.000.000,00	2.000.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	64.134	70.063	Sermaye	2.000.000,00	2.000.000
Geliştirme Maliyetleri			Ödenmemiş Sermaye(-)		
Gayri Maddi Haklar			Sermaye Düzeltme Farkları		
Şerefiye			Yeniden Değerleme Yedeği		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			Yabancı Para Çevrim Farkları		
Verilen Avansalar			Korunma Yedeği		
Peşin Ödenmiş Giderler			Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar		
Ertelemiş Vergi Varlığı			Kar Yedekleri		
Diğer Duran Varlıklar			Yasal Yedekler	400.000	
			Statü Yedekleri	400.000	
			Olağanüstü Yedekler		
			Diğer Kar Yedekleri		
			Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	24.489.502	13.862.525
			Dönem Net Kar/Zararı	15.763.205	11.026.972

### 3.4.5.5. BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu

BOBİ FRS uygulaması sonucunda MYN A.Ş.'nin Kar veya Zarar Tablosu şöyledir:

**Tablo 10: 31/12/2018 ve 31/12/2017 BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu**

31.12.2018 tarihli Kar veya Zarar Tablosu		
	31.12.2018	31.12.2017
Satış Hasılatı	152.134.079	123.137.593
Satışların Maliyeti (-)	-129.489.299	-107.733.155
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları		
Brüt Kar/Zarar	22.644.780	15.404.538
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
Pazarlama Giderleri (-)	-351.741	-350.418
Genel Yönetim Giderleri (-)	-4.566.470	-3.586.347
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	18.700.263	8.754.995
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-13.422.611	-6.302.676
Esas Faaliyet Karı/Zararı	23.004.221	13.919.992
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	64.299	6.042
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payları		
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kira Gelirleri		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları		
Diğer Gelirler	64.299	6.042
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	-118.971	-234.816
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Zararları		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları		
Diğer Giderler	-118.971	-234.816
Finansal Gelirler	12.704.183	480.082
Faiz, Kar Payı vb. Gelirler	1.582.123	480.082
Kur Farkı Gelirleri	11.122.060	
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları		
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları		
Net Parasal Pozisyon Kazançları		
Diğer Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)	-16.150.919	-757.703
Faiz vb. Giderler	1.264.827	-757.703
Kur Farkı Giderleri	14.886.092	
Finansal Yatırımlar Satış Zararları		
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları		
Net Parasal Pozisyon Kayıpları		
Diğer Finansal Giderler		
Dönem Karı veya Zararı	19.502.813	13.413.597
Vergi Gideri (-)	-3.739.608	-2.386.625
Dönem Net Karı veya Zararı	15.763.205	11.026.972

## SONUÇ

Dünya genelinde finansal raporların sunulmasında, paylaşılmasında ve açıklanmasında şeffaflık ilkesi çok önemlidir. Finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmaları gerekmektedir. Bu durum ise muhasebenin standart bir dilinin olmasıyla sağlanabilecektir.

Muhasebe alanında yaşanan gelişmeler dünyada büyük şirketlerde meydana gelen yolsuzluklarla önem kazanmıştır. Amerika'da yaşana Enron şirket krizi, daha öncesinde meydana gelen yolsuzluklardan farklı olarak geniş kapsamlı ekonomik ve siyasi unsurları içeren bir zincirleme yolsuzluk olayıdır. Önemli sonuçlarından biri ekonomik ve mali olayların sonuçları üzerinden değil de nedenlerinin araştırılması ve bu nedenlere sebep verilmemesi için çalışmalar yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmış olmasıdır. Muhasebenin tam açıklama, özün önceliği ve önemlilik gibi ilkelerinin uygulanmasının ve kural bazlı sistemin ilke bazlı sistemle desteklenmesi çözüm önerisi olarak sunulmuştur(Sağlar ve Kandemir, 2007: s.37).

Uluslararası piyasalardaki ekonomik ve teknolojik değişimler sonucunda finansal piyasalarda düzenlemeler yapılmıştır. Bilgi ihtiyaçları değişen müşteriler, yatırımcılar ve diğer ilgililerin doğru ve güvenilir finansal bilgilere ulaşabilmeleri için çalışmalar yapılmıştır. Bu amaçla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) temel muhasebe standartlarını kabul etmiştir. Komitenin devamı niteliğinde olan 2001 yılında kurulan IASB tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS) yayımlanmıştır. IASB ile FASB (Financial Accounting Standards Board –Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) anlaşmasıyla muhasebe standartları alanında dönüm noktası başlamıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartlarının uluslararası ve ulusal bazda kabul görme süreçleri incelenmiştir. 1920'li yıllardan başlayarak günümüze kadar uluslararası alanda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile başlayan süreç IFRS vakfının çalışmaları bu standartların kullanımını teşvik etmesiyle devam etmiştir. Daha sonra IASB hızla gelişen sermaye piyasalarının muhasebe

standartlarının kullanılması ve geliştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarması ile IFRS'leri geliştiren ve onaylayan kuruluştur. IASB, IFRS ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) 'nı ilan etmesiyle muhasebe standartlarının muhasebeciler tarafından yaygın olarak kullanılması, mali tabloların hazırlanmasında küresel bir standartlar setine sahip olunması, tüm dünyada finansal tabloların okunmasını kolaylaştırmıştır.

IFAC, Dünya Bankası, IOSCO ve Avrupa Komisyonu ( EC) gibi güçlü gruplar arasında standartları belirlemede etkili olmuşlardır.1 Ocak 2005'ten itibaren borsaya kote edilmiş Avrupa şirketleri için IAS/IFRS zorunlu hale gelmiştir. IFAC' a üye ülkeler ve meslek örgütleri, muhasebe mesleğinin toplum çıkarları gözetilerek, yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimi için çalışmışlardır.

Türkiye'de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1977 yılında IFAC' a kurucu üye olurken daha sonra 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur. Türkiye' de 1923 yılından başlayan muhasebede düzenleme yapma gerekliliği süreci 1994'te yürürlüğe giren Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile kapsamlı olarak standartlaşma gerçekleşmiştir. AB uyum yasaları çerçevesinde 2005 yılından itibaren birliğin kabul ettiği IFRS' lere uyumlu olarak SPK 'nun yayımladığı tebliğle mali tabloların düzenlenmesinde uyulacak esaslar belirtilmiştir. Şu anda 2011 yılında kurulan ve muhasebe standartlarını yayımlamada ve düzenlemede tek yetkili kurum olan KGK olmuştur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uluslararası ve ulusal alanda ticareti kolaylaştıracak sermaye ve finans piyasalarını düzenleyici hükümler getirilmiştir. TTK' nın getirmiş olduğu en büyük yenilik muhasebenin vergi kanunlarına göre değil TMS/TFRS 'ye göre tutulacak olmasıdır.

Muhasebe standartlarının akademik çevreler, eğitimciler, uygulama durumunda olan işletme yönetimleri, uygulayıcılar tarafından öğrenilmesi ve uygulamaya konulması oldukça zor ve zaman alan bir süreçtir. Ayrıca Uluslararası



Finansal Raporlama Standartlarının, Türkiye Muhasebe Standartları olarak uygulanması ,Tek düzen Hesap planını ve Muhasebe sisteminden çok daha kapsamlı ve esnek bir uygulama gerektirmektedir. Çünkü muhasebe standartları ilke bazlı olarak çıkarılmıştır. Bu da tek bir formatlı finansal durum tablosu ya da kar veya zarar tablosunun veya diğer tabloların olamayacağını gösterir. TDMS kural bazlı muhasebe sistemi olarak uygulanmış, daha sonra vergi bazlı bir muhasebe sistemine dönüşmüştür. İlke bazlı muhasebe standartları uygulanırken işletmenin durumun gösteren mali tablolar üretmek esastır. İşletmenin yapısı değiştikçe finansal tablolarda değişiklik olması gerekmektedir. Standartların Tek düzen Hesap Planı ile ve standart mali tablolar ile sınırlandırılmamalıdır. Bu nedenle KGK tarafından Taslak Hesap planı düzenlenmiş ve görüşlere açılarak veriler toplanmıştır.

29.06.2013 yılında AB'nin 34 nolu direktifi ile Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamı dışında kalan şirketlerin düzenlenmesi gerek finansal tablolar ve şirket büyüklüklerine göre büyük, orta ,küçük ve mikro olarak sınıflandırılmıştır. Şirket büyüklüklerine göre düzenlenecek finansal tablolar ve denetim esasları bu direktifin konusu olmuştur. Türkiye' de AB'nin direktifinden esinlenerek 2017 yılında 1/1/2018 den itibaren uygulanmak üzere Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. Bu çalışmanın ikinci bölümünde bu standartla ilgili olarak bilgiler verilmiştir.

BOBİ FRS'nin uygulamada boşluğu doldurmak amacıyla çıkmıştır. TMS/TFRS 'lerin karmaşık yapısı BOBİ FRS'de sadeleştirilmiştir. MSUGT' nin de eksik kalan, ihtiyaçları tam karşılayamayan bölümlerine alternatif olarak yayımlanmıştır. BOBİ FRS 'nin uygulama alanı TMS/TFRS' lerden daha geniştir ve gün geçtikçe artmaktadır. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve ilave hususların yerini alması amacıyla yayımlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde: MYN AŞ'i nde BOBİ FRS uygulaması yapılmıştır. Şirket 02.08.2006 tarihinde 49 yıl süre ile Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde kurulmuştur. Şirketin ana faaliyet konusu; otomobil koltuk sistemlerinin tasarımı ve imalatı, imal edilen ürünlerin dağıtımını ve satışı, satış sonrası hizmetlerinin

temini ve üretilen ürünlerin ihracatını yapmaktır. 31 Aralık 2018 tarihi itibariyle şirket bünyesinde istihdam edilen personel sayısı 134 kişidir.

Şirketin BOBİ FRS uygulaması 2018 yılı itibariyle yapılmıştır. Bu amaçla 2017 ve 2018 Finansal Tabloları karşılaştırılmış, standart hükümlerince düzeltme ve düzenleme işlemleri yapılmıştır.

- BOBİ FRS uygulama yapılırken elde edilen sonuçlar incelendiğinde:
- BOBİ FRS’de belirlenen hadler doğrultusunda şirketin orta büyüklükte olduğu belirlenmiştir
- Orta büyüklükte olması standarttaki ilgili hüküm gereği ertelenmiş vergi hesaplaması ihtiyari bırakılmış, ertelenmiş vergi hesaplanmaması seçilmiştir.
- MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Bilanço(Finansal Durum Tablosu) Gelir Tablosu (Kar veya Zarar Tablosu) ilk geçiş olduğu için iki dönem olarak düzenlenmiştir. Ancak açılış bilançosunda geçmiş yıllar karları ile dönem net karı ayırımı yapılamayarak, tamamı 1 Ocak 2018 tarihi itibariyle geçmiş yıllar karlarını yansıtabilecek şekilde “dağıtılmamış karlar” olarak sunulmuştur.
- Uygulamaya başlarken öncelikle 2017 ve 2018 yıllarına ait tablolar karşılaştırılarak, 31/12/2017 tabloları düzeltilmiştir.  
2017 Düzeltmelerinde:
- Alıcılar hesabında tespit edilen ters bakiyeler düzeltilmiştir
- Satılan Mamul Maliyetinde tespit edilen fark Geçmiş Yıllar Karları hesabıyla muhasebeleştirilmiştir
- Banka kredilerinde uzun vadeli ve kısa vadeli Banka kredilerine BOBİ FRS gereği aktarılmıştır.
- Toplam çalışan sayısı üzerinden ilgili kıdemlerine göre hesaplanan toplam yükümlülük, önceki dönem kıdem tazminatı gerçekleşme oranı (% 21) ve işgücü devir hızına (yüzde 14) göre düzeltilerek hesaplanmıştır ve Genel Yönetim Giderlerinde Muhasebeleştirilmiştir.
- Vergi düzenlemesi yapılmıştır. Şirket orta büyüklükte olduğu için ertelenmiş vergi hesaplanmamıştır. Dönem Karı Vergi Yasal Yükümlülük Karşılığı ve Ödenecek Kurumlar vergisinde muhasebeleştirilmiştir.

- Amortisman düzeltmelerinden oluşan farklar Geçmiş Yıllar Karları hesabında gösterilmiştir.
- Yapılan mutabakatlar sonucu oluşan gider ve gelir farkları Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar, Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar ve Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri Hesaplarına aktarılmıştır.

Cari Dönem Düzeltmeleri de aynı sıra ile yapılmıştır. Buna göre 2018 düzeltmesinde sonuçlar şöyledir:

- İlk önce gerçeğe uygun sunum yapabilmek için Finansal Tablo kalemlerinde düzeltmeler yapılan mutabakatlar üzerinden yapılmıştır
- Nakit ve Nakit Benzerlerinde yabancı paralarda ki değişim, banka mevduatlarında faiz hesaplamaları sonucu bulunun tutar gelir tahakkuklarında yer almıştır.
- Ticari alacaklarda değer düşüklükleri hesaplanmıştır ve ters bakiyeler düzeltilmiştir. Tespit yapılırken, Alacalarda değer düşüklüğü ve diğer faaliyetlerden giderler hesapları kullanılmıştır.
- Kur farkları Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar hesabında gösterilmiştir.
- Alacaklar için yapılan işlemler borçlar içinde yapılmıştır. Bu işlemler yapılırken Diğer esas faaliyetlerden Borçlar hesabı ve Ertenmiş Faiz Gelirleri Hesabı kullanılmıştır.
- Borçların ödeme vadeleri 1-3 ay arasında değişmektedir. Bir yıldan uzun vadeli olan yurtdışı borçlar için reeskont hesaplanmıştır.
- Reeskontlar hesap planında yer alan 329 Ertelenmiş Faiz Giderleri Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskontu(-) ve 663 Vade Farkı Gelirleri Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskontu Faiz Gelirleri hesaplarında muhasebeleştirilmiştir. Daha sonra 663 nolu hesap 649 Diğer Çeşitli Gelir ve Karlara aktarılmıştır. Standartlarda Şirkete göre finansal tabloların şekillenmesi, ilkelere bağımlı kalınarak muhasebe işlemlerinde esnek olunabileceği gereği bu hesaplar seçilmiştir.
- Uzun vadeli finansal yükümlülükler kısa vadeli finansal yükümlülüklerle aktarılmıştır. Oluşan fark düzeltme işlemi gereği gider tahakkuklarına ters bakiye olarak kayıt edilmiştir.
- Stoklarda değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.

- Amortismanlar 31/12/2017 tarihi itibariyle gözden geçirilmiş VUK'a göre hazırlanmış olan tutarlar, BOBİ FRS özellikleri dikkate alınarak tekrar hesaplanmıştır.
- VUK' a göre yapılan Amortisman hesaplamaları daha fazladır. BOBİ FRS' ye göre yapılan hesaplamalarda faydalı ömürleri VUK' taki değerler aynı alınmış, kalıntı değerler alınmamıştır. Varlıkların alındıkları tarihler esas alınarak hesaplamalar yapılmıştır.
- Amortisman farkları 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- Şirket kıdem tazminatı hesabında önceki dönem verileri ve şirketten alınan işçi devir oranını dikkate alınarak 31/12/2018 itibariyle hesaplanmış ve aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır. Oluşan farkın bir kısmı 620 Satılan Mamuller maliyeti hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- Finansal Durum Tablosu düzeltmelerinden, Kar veya Zarar Tablosuna Yansıyan Hesaplar ilgili hesaplara alınarak düzeltilmiştir.
- Karşılık giderleri Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar hesabına aktarılmıştır.
- Faiz giderleri Faiz gelirleri hesabıyla mahsup edilmiştir.
- Kambiyo karları, Kur farkları karları ve diğer çeşitli gelir ve karlar hesaplarına aktarılmıştır.
- Kambiyo Zararları ise Diğer çeşitli finansman giderleri ve Kur farkı Zararlarına aktarılmıştır.
- Borçlanma maliyetleri, Diğer çeşitli finansman giderlerine aktarılmıştır.
- Yapılan mutabakatlar sonucu ters bakiye Diğer gelir ve karlar giderlere, aynı şekilde diğer gider ve zararlarda gelirlere aktarılmıştır. Hasılat olarak gözüken tutarlar da Diğer Esas Faaliyet Gelirlerine aktarılmıştır.
- 2018 yılına ait düzeltmelerle ilgili hesapların tasnifi yapılarak, BOBİ FRS düzeltmeleri tamamlanmıştır.

Muhasebeleştirme işlemleri yapılırken TDMS 'ne göre kullanılan bazı hesapların Standartlarda karşılığı olmadığı gibi, Standartlarda uygulanan işlemlerin taslak hesap planında tam karşılığının da olmadığı tespit edilmiştir. Bunun

sebeplerinden birinin kural bazlı muhasebeden İlke bazlı muhasebeye geçiş olduğu söylenebilir.

BOBİ FRS ve diğer yayımlanan standartların amacı sonucu görmektir. Bu nedenle kayıtları hangi hesapladığınızdan çok, nasıl raporladığınız önemlidir. Raporların gerçeğe uygun sunumda olması standartlar da başka bir durum belirtilmediği sürece olması gerektir. Uygulamada dönüştürme işlemi yapılırken hesaplamalar sonucu bulunan farklar bu nedenle belli hesaplara, Geçmiş Yıllar Karları, Diğer Gelir veya Diğer Gider Hesaplarına ağırlıklı olarak aktarılmıştır.

BOBİ FRS uygulamalarında: TDHP' dan kaynaklanan sorunlar Taslak Hesap Planıyla giderilmeye çalışılmıştır. Ancak Taslak Hesap Planındaki hesapların bazılarının isimlerinin çok uzun olması, birbirine benzerlik gösteren isimlerde hesapların olması uygulayıcıları yanıltabilmektedir. Düzenleyici kurum olan KGK açısından kaynaklanan sorunlar, BOBİ FRS' de sık düzeltilmeme kararı ile engellenmeye çalışılmıştır. Bu nedenle 2018 ve 2021 sürümü bulunmaktadır. Düzeltmelerin 3 yılda bir yapılacağı belirtilmiştir. Bu durum karmaşık olan standartların anlaşılması, uygulanması süreçlerini uzatması açısından önemlidir.

BOBİ FRS'ye göre finansal tablolar dönüştürülürken şirketten bilgi alınması aşamasının zor olduğu görülmüştür. Türkiye' de şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olmasının bu duruma etkisinin fazla olduğu düşünülmektedir.

Aynı şekilde uygulama aşamasında amortisman hesaplamalarında ekonomik ömür tespitinde vergi hukukunun belirlediği ölçütlerin ağırlıklı kullanıldığı görülmüştür. Hurda değer tespitinde vergi hukuku ile standart arasında uyum bulunmamaktadır. Hurda değeri belirlemek uygulayıcıya bırakılmaktadır. Şirkette kullanım ömrüne göre belirlenmesinin uygulayıcı ile şirket yönetimi arasında ki iletişimin güçlü olmasıyla ilgili olduğu tespit edilmiştir. Şirketlerden bu konularla ilgili ayrıntılı bilgi almanın zor olduğu bir gerçektir. Ayrıca Duran varlıklarla ilgili tapu kayıtlarında sorun çıkmaktadır. Arsa maliyet değeri, kişiye ya da şirkete kayıt edilmesine göre sorun çıkmaktadır. Bu durum Kıdem Tazminatlarının hesaplanmasında da geçerlidir. Kıdem tazminatları hesaplamasında BOBİ FRS'nin

daha gerçekçi olduğu söylenebilir. Değersiz duruma düşürülecek alacaklar/borçlar ile ilgili davalar, ipotekler ayrıca incelenmesi gereken konulardır. İlk uygulama yılında BOBİ FRS' de daha çok TMS/TFRS etkisi olmuştur.

TTK' nın belirlediği tarihlere kadar şirket genel kurullarının yapılması zorunluluğu ve o zamana kadar denetimin tamamlanmasının sorun oluşturduğu görölmüştür.

BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasının zor olduğu ancak denetimin kolay olacağı, başarılı olunabilmesinin VUK ve TTK' da ki eksikliklerin giderilmesi, muhasebe meslek mensupları, devlet ve üniversitelerin gösterecekleri çabalar ve Sermaye Piyasası Kurulunun çalışmalarına bağlı olduğu sonuç olarak söylenebilir.

## KAYNAKÇA

### 1. Kitaplar

- Akdoğan, Nalan, Hamdi Aydın (1987). Muhasebe Teorileri. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Ataman, Başak, Gürbüz Gökçen (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları. İstanbul: Beta Basım.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, 2. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman, Cemal Çakıcı (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökçen, Gürbüz (2013). Genel Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Karacan, Sami, Rahmi Uygun (2017). Finansal tabloların TMS/TFRS 'ye Uyumlu Hale Getirilmesi, 1. Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karapınar, Aydın, Ali Osman Eflatun (2017). 2018 BOBİ FRS, 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kızıl, Ahmet, Mehmet M. Fidan, Cevdet Kızıl, İrem Keskin (2016). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme. İstanbul: Der yayınları:435.
- Kieso, Donald, E, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield (2018). Intermediate Accounting – IFRS Edition, 3rd Edition. Amerika Birleşik Devletleri: Wiley.
- Lazol, İbrahim (2014). Genel Muhasebe. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar (2013). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, Remzi, Aydın Karapınar, Hasan Kaval (2017). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, Orhan (2000). Genel Muhasebe, 9. Baskı. Ankara: Gazi kitabevi.

- Sevilengül, Orhan (2003). Genel Muhasebe, 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, Orhan (2016). Genel Muhasebe, 18. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Siegel, Joel G., Jae K. Shim (2000). Dictionary of Accounting Terms. Amerika Birleşik Devletleri: Barron's Educational Series. (9).
- Şavlı, Tuba (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yalçın, Erhan (2015). Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS), Birinci Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, Sertifika No:12416.
- Wolk Harry I, James L. Dodd , John J. Rozycki (2012). Accounting Theory - Conceptual Issues in an Political and Economic Enviroment. London: Sage Publications.

## **2. Bilimsel Dergi Makalesi**

- Akbulut, Akın (2011). “TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları.” Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 335, Mart, ss. 20-25.
- Akdoğan, Nalan (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”. Mali Çözüm Dergisi, 80, 101-117.
- Akgün, Ali İ. (2013). “Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB’ye yönelik bir araştırma”. Doğu Üniversitesi Dergisi, 14(1), 10-26.
- Alali, Fatima, Cao Lei (2010). International Financial Reporting Standards-Credible and Reliable? An Overview. Advances in Accounting, 26(1), 79-86.
- Alkan, Ahmet, Aslı Türel (2019). “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği”. Istanbul Management Journal, (87), 141-158.
- Ataman, Başak, Gürbüz Gökçen (2021). “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) İle Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) Bilanço Hesap Gruplarının Karşılaştırılması Ve Değerlendirmesi”. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(1), 151-159.
- Ayboğa, Hanifi (2003). “Globalleşme Sürecinde Türkiye’ de Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt 18, sayı 1.



- Bayri, Osman (2010). “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”. *Journal of Accounting & Finance*, 47.
- Barth, Mary E., Wayne R. Landsman, Mark H. Lang (2008). *International Accounting Standards and Accounting Quality*. *Journal of accounting research*, 46(3), 467-498.
- Bayazıtlı, Ercan, Fevzi Serkan Özdemir, Elif Ensari Alpay (2015). “Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Zorlayan Öğrenme Sürecinin Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Temelinde İrdelenmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1, 1-31.
- Bekçi, İsmail, Ozan Özdemir (2006). “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 143-164.
- Blanchette Michel, François-Éric Racicot, Jean-Yves Girard (2011). *The Effects of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence in Canada*.
- Bostancı, Serpil (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. *Mali Çözüm Dergisi*, 59, 73.
- Christensen, Hans B., Luzi Hail, Christian Leuz (2013). *Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement*. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2-3), 147-177.
- Cormier, Denis (2014). *The incidence of corporate governance and IFRS on Information asymmetry and the value relevance of earnings: Some Canadian evidence*. *Cahierde recherche*, 1.
- Çelik, Orhan (2005). “Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”. *Ankara Üniversitesi Sbf Dergisi*, 60(01), 89-119.
- 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, Burcu, Cuma, Ercan (2020). “Bağımsız Denetçilerin Kamu Gözetimi Kurumu ile İlgili Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 7(1), 135-151.
- Doğan, Aziz (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (80), 115-132. DOI: 10.25095/mufad.465915.

- Dinç, Engin, Esra Atabay (2019). “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gerçekliği Bozan Hükümler ve Güncelleme İhtiyacı”. *International Journal of Economic & Administrative Studies*, (22).
- Erdoğan, Murat, Engin Dinç (2009). “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (43), 154-169.
- Erdoğan, Nurten (2006). Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (31), 112-119.
- Gaston, Susana. Callao, Cristina Ferrer Gracia, Jose Ignacio Jarne, Jose Antonio Lainez Gadea (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting*, 26(2), 304-313.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1- 24.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme, Yusuf Kurt (2019). “Türkiye’de Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarına Göre İhtiyatlılık İlkesinin Uygulanması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 345-354.
- Gökçen, Gürbüz, Erkan Öztürk (2017). “Tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 105-114.
- Holthausen, Robert W. (2009). Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 447-458.
- Howieson, Bryan A. (2009). Agenda Formation And Accounting Standards Setting: Lessons From The Standards Setters. *Accounting & Finance*, 49(3), 577-598.
- Kaval, Hasan (2005). “Finansal Araç Kavramı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 200, 50-74.
- Kablan, Ali (2020). “Hesap Planı Değişimi Üzerine Bir İnceleme: Tek Düzen Hesap Planı ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Karşılaştırması”. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129.
- Kapasine, Buza Maria, Pankucsi Zoltan (2003). Számvitel az Európai Unióban és Magyarországon (Accounting in the EUROpean Union and in Hungary). *Európai Füzetek*, 4, Budapest.
- Karababa, Asiye Gölpek (2018). “Muhasebe Standartları Ve Uygulamasına Genel Bir Bakış”*Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Ekim 2018 Cilt: 3 Sayı: 2, 16-24.

- Karasu, Rauf (2014). “Yeni Bir Düzenleyici Ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu”. *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1), 79-105.
- Karacan, Sami, Mustafa Savcı (2011). “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KOSBED)*, (22), 126-151.
- Karacan, Sami, Rahmi Uygun (2018). “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”. *Journal of International Social Research*, 11(56).
- Karacan, Sami, Sibel Çiftçioğlu, Tuğba Kutlu (2018). “TMS–BOBİ FRS–VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması”. *Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi (IJTEBS) E-ISSN: 2602-4411*, 2(1), 01-10.
- Karğın, Mahmut, Rabia Aktaş (2011). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52), 1-24.
- Krishnan, Gopal V, James A. Largay III. (2000). The Predictive Ability Of Direct Method Cash Flow Information. *Journal of Business, Finance & Accounting*, 27, 215-245.
- Koç, Yüksel (1972). “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 27(3) 971-990.
- Levitt, Arthur (1998). The Importance of High Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*, Mar 1998, 79-82.
- Marşap, Beyhani, Ganite Kurt (1998). “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1: 11-24.
- Martin, Peter, Tim Forristal, Réal Labelle , Vaughan S. Radcliffe, James C. Gaa, Linda Mezon (2008). *International Financial Reporting Standards Are Coming: Are You Ready? Accounting Perspectives*, 7(1), 41-56.
- Morais, Ana Isabel ve Jose Dias Curto (2008). Muhasebe Kalitesi ve IASB Standartlarının Benimsenmesi: Portekiz kanıtı. *Revista Contabilidade & Finanças* , 19 (48), 103-111.
- Özbek, Cevdet Yiğit, Ahmet Cemkut Badem (2020). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı

Taslağının Kâr Veya Zarar Tablosu Hesapları Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı 2020; 22.

Parlakkaya, Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 119-139.

Perry, James, Andreas Noëlke (2005). International Accounting Standard Setting: A Network Approach. Business And Politics, 7(3), 1-32.

Ram, Ronita, Susan Newberry (2017). Agenda Entrance Complexity in International Accounting Standard Setting: The Case of IFRS for SMEs. Abacus, 53(4), 485-512.

Rezaee, Zabihollah, Lawrence M. Smith, Joseph Z. Szendi, (2010). Convergence in Accounting Standards: Insights From Academicians and Practitioners. Advances in Accounting, 26(1), 142-154.

Sağlar, Jale, Derya Yüce (2015). “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(3), 45-57.

Sağlar, Jale ve Kandemir, Canol (2007). “Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?”. Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1).

Solomon, Jill (2020). Corporate governance and accountability. John Wiley & Sons.  
Sunder, Shyam (2014). Kullanıcıya Özel ya da Genel Standartlar: Etkileşimli (Globalleşen) Dünya Ekonomisinde Finansal Raporlama Çıkmazı. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (6), 17-42.

Şen, İlker Kıymetli, Mehmet Özbirecikli (2018). “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle Türkiye Muhasebe Standartları/Finansal Raporlama Standartları Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklılıklar Üzerine Bir İnceleme”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2018, 462-484.

Tetik Nilüfer, Demirel Burcu (2002). “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II”. Yaklaşım Dergisi, 119, 105-120.

Tokay, Semih Hüseyin, Ali Deran (2008). “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”. Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, (90).

Tweedie, David, Thomas R. Seidenstein (2004). ). Setting A Global Standard: The Case For Accounting Convergence. Nw. Journal Int’l L. & Bus., 25, 589.

Uçma, Tuğba (2012). “Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması”. MUFTAV Dergisi, Ocak, 145-178.

Uluslan, Hikmet, Elçin Eren, Çağrı Köylü (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), 11-34.

Üstündağ, Saim (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Nisan, Sayı:1.

Üstündağ, Saim (2004). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar”. Cumhuriyetin, 80, 819-884.

Yalkın, Yüksel Koç (1995). “Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 50(01) 259-270.

Yalkın, Yüksel Koç, Volkan Demir, Lütfiye Defne Demir (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, 17. Dünya Muhasebe Kongresi”. Mali Çözüm Dergisi, 76, 291-307.

Watts, Ross L, Jerold L. Zimmerman. (1978).Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. Accounting Review, 112-134.

Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011, RG 14.02.2011/27846

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, RG 29.07.2017/30138

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, RG 30.03/202131439

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:25)Kuruldu, S. P. (2005). Kurumsal yönetim ilkeleri. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

KGK Faaliyet Raporu, 2018: 72

KGK Faaliyet Raporu, 2019

KGK Faaliyet Raporu, 2020

Vergi Usul Kanunu

### **3. Elektronik Kaynaklar**

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak (2017). “Bağımsız Denetimde Uygulanacak Yeni Standartlar: BOBİ FRS”. www.dunya.com./ErişimTarihi:16.05.2019.

Bağımsız Denetimde Uygulanacak Yeni Standartlar-BOBİ FRS, Verginin Gündemi Erişim Tarihi:18.05.2018.http://kgk.gov.tr.

Erişim tarihi:12 Ekim 2019.<https://www.kgk.gov.tr>

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Nedir?” .<https://vergidosyasi.com/bobi-fr/> Erişim tarihi:20 Haziran 2019.

Cömert, Nuran (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı [Elektronik Sürüm]. İstanbul: İSMMMOMO Yayınları <http://archive.ismmmo.org.tr/yayinlar/> Erişim tarihi:10 Ağustos 2019.

FASB. ErişimTarihi:27.11.2020 <https://www.fasb.org/facts>

HBM. Erişim Tarihi:25.05.2020, <ms.hmb.gov.tr>

KGK.Türkiye Muhasebe Standartları. ErişimTarihi: 08.05.2021 [https://www.kgk.gov.tr/ DynamicContentDetail/10265](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265)

TMUD. Erişim Tarihi: 22.04.2021 [https:// www.tmud.org.tr /tr/hakkimizda/tarihce](https://www.tmud.org.tr/tr/hakkimizda/tarihce)

İbiş, Cemal ve Çağatay Akarçay (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı [Elektronik Sürüm]. İstanbul: İSMMMOMO Yayınları <http://archive.ismmmo.org.tr/yayinlar/> Erişim tarihi: 05 Kasım 2020.

Erişim tarihi: 11 Kasım 2020,<http://www.bobiturk.com/bobi-frs-kavramsal-cercevesi/>

Erişim tarihi:13 Ocak 2020, <https://vergidosyasi.com>

TC Resmi Gazete. Erişim Tarihi:12.05.2020. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-28.htm>

ErişimTarihi:27.03.2021,05.04.2021, <https://www.iasplus.com>

<https://oxford.universitypressscholarship.com/> ErişimTarihi:27.03.2021

TURMOB. (2021). <https://turmob.org.tr/> ErişimTarihi:28.04.2021.

TMUD. (2021). <https://www.tmud.org.tr/> ErişimTarihi:28.04.2021.

TMSK. (13Nisan2012). Bakanlar Kurulu Kararları. Sayı: 28263 [https://www.alomaliye.com /2012/04/13/](https://www.alomaliye.com/2012/04/13/) ErişimTarihi:02.05.2021

SPK. (2021). <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/526/ErişimTarihi:02.05.2021>.

## **EKLER**

### **Ek 1. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**

KGK tarafından 26/9/2011 tarihli ve 660 Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükümünde Kararname'ye dayanılarak hazırlanan Taslak Hesap Planı

#### **HESAP PLANI**

#### **FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO) HESAPLARI**

##### **1 DÖNEN VARLIKLAR**

###### **10 Nakit ve Nakit Benzerleri**

100 Kasa

101 Alınan Çekler

102 Bankalar

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

104

105 Nakit Benzeri Yatırımlar

106 Banka Garantili Kart Alacakları

107

108 Diğer Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar

109 Banka Limit Kullanımları (-)

###### **11 Finansal Varlıklar**

110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar

111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Öz kaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar

112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar

113 Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar

114

115

116 Türev Finansal Varlıklar

117

118

119 Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

###### **12 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)**

120 Alıcılar

121 Alacak Senetleri

- 122 İleri Tarihli Çekler
- 123 Kredi Kartlarından Alacaklar (Nakit Benzeri Varlıklarda Yer Almayanlar)
- 124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
- 125 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar (İnşaat Taahhüt İşleri)
- 126 Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar
- 127 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
- 128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-)
- 129 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)
- 13 İlişkili Taraflardan Alacaklar (Ticari Faaliyetten Doğan Alacakları Kapsamaz)**
- 130 Ortaklardan Alacaklar
- 131 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 132 İştiraklerden Alacaklar
- 133 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)
- 134 Merkez ve Şubelerden Alacaklar
- 135 Kilit Personelden Alacaklar
- 136 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 137 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar
- 138 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-)
- 139 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)
- 14 Diğer Alacaklar**
- 140 Bütçe Gelirlerinden Alacaklar (Döner Sermaye İşletmeleri İçin)
- 141 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar
- 142 Bloke Mevduat Alacakları
- 143 Vergi Dairelerinden Alacaklar
- 144 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 145 Diğer Personelden Alacaklar
- 146 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 147 Şüpheli Diğer Alacaklar
- 148 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)
- 149 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)
- 15 Stoklar**
- 150 İlk Madde ve Malzeme



- 151 Yarı Mamuller  
152 Mamuller  
153 Ticari Mallar  
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri  
155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri (TV Programları, Projeler)  
156 Yoldaki Stoklar  
157 Diğer Stoklar  
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
159 Verilen Sipariş Avansları
- 16 Canlı Varlıklar**
- 160 Tarla Bitkileri  
161 Bahçe Bitkileri  
162 Büyükbaş Hayvanlar  
163 Küçükbaş Hayvanlar  
164 Kanatlı Hayvanlar  
165 Su Hayvanları  
166 Diğer Canlı Varlıklar  
167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
168  
169 Verilen Sipariş Avansları
- 17 Diğer Dönen Varlıklar**
- 170 Devreden KDV  
171 İndirilecek KDV  
172 Diğer KDV  
173 Pesin Ödenen Vergiler ve Fonlar  
174  
175 İs Avansları  
176 Personel Avansları  
177 Sayım ve Tesellüm Noksanları  
178 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar  
179
- 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**
- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler

181

182 Önceden Yapılan İşler (İnşaat Taahhütleri ile İlgili)

183

184 Ertelenmiş Giderler

185 Gelir Tahakkukları

186 Hak edişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları

187

188

189

**19 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar (KOBİ)**

**TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)**

190 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar

191

192

193 Elden Çıkartılacak İştirakler

194 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar

195 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları

196

197 Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar

198 Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

199 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

**2 DURAN VARLIKLAR**

**20 Esas ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar**

**200 – 203 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)**

200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları

201 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları

202 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-)

203 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)

**204 – 209 Diğer Alacaklar**

204 Verilen Depozito ve Teminatlar

205 Vergi Dairelerinden Alacaklar

206 Diğer Personelden Alacaklar

207 Diğer Çeşitli Alacaklar

208 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)

209 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)

**21 İlişkili Taraflardan Alacaklar**

210 Ortaklardan Alacaklar

211 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

212 İştiraklerden Alacaklar

213 İştirakliklerinden Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)

214 Merkez ve Şubelerden Alacaklar

215 Kilit Personelden Alacaklar

216 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar

217 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar

218 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-)

219 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)

**22 Finansal Yatırımlar**

220 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar

221 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Öz kaynaklara Yansıtılan Finansal Yatırımlar

222 İtfâ Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

223 Maliyetle Ölçülen Önemli Etki Taşımayan Yatırımlar

224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler

225 İştiraklikleri (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklar)

226 Bağlı Ortaklıklar

227 Türev Finansal Varlıklar

228 Finansal Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)

229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

**23 Canlı Varlıklar**

230 Meyve Ağaçları

231 Meyve Vermeyen Ağaçlar

232 Büyükbaş Hayvanlar

233 Küçükbaş Hayvanlar

234 Kanatlı Hayvanlar

235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar

236 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

237 Birikmiş Amortismanlar (-)

238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

239 Verilen Avanslar

**24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

240 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (**Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen**)

241 Yatırım Amaçlı Binalar (**Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen**)

242 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (**Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen**)

243 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (**Maliyetle Ölçülen**) (**KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı**

**Kullanmaz**)

244 Yatırım Amaçlı Binalar (**Maliyetle Ölçülen**) (**KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz**)

245 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (**Maliyetle Ölçülen**) (**KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı**

**Kullanmaz**)

246 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

247 Birikmiş Amortismanlar (-)

248 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları

249 Verilen Avanslar

**25 Maddi Duran Varlıklar**

250 Arazi ve Arsalar

251 Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar

256 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

259 Verilen Avanslar

**26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

**260 Şerefiye**

**261– 269 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

- 261 Haklar
- 262 Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları
- 263 Geliştirme Maliyetleri (**KOBİ TFRS' yi Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz**)
- 264 TV Programları, Sinema Filmleri
- 265 Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 266 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 267 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 268 Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları
- 269 Verilen Avanslar
- 27 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri (Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar)**
- 270
- 271 Arama Giderleri
- 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
- 273
- 274
- 275 Diğer Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
- 276 Yeraltı Kayn. Ar. ve Değ. Mal. Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 277 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 278
- 279 Verilen Avanslar
- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**
- 280 Gelecek Yıllara Ait Pesin Ödenmiş Giderler
- 281
- 282
- 283
- 284 Ertelenmiş Giderler
- 285 Gelir Tahakkukları
- 286
- 287
- 288
- 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı**
- 29 Diğer Duran Varlıklar**

- 290  
291  
292 Diğer KDV  
293 Pesin Ödenen Vergiler ve Fonlar  
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar  
295  
296  
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar  
298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
299 Birikmiş Amortismanlar(-)

### **3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

#### **30 Finansal Borçlar**

- 300 Banka Kredileri  
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar  
302 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar  
303 Uzun Vadeli Kredilerin Ana Para Taksitleri ve Faizleri  
304 Tahvil Ana Para Taksit ve Faizleri  
305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler  
306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler  
307 Türev Finansal Borçlar  
308 Diğer Finansal Borçlar  
309 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) (-)

#### **31**

#### **32 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)**

- 320 Satıcılar  
321 Borç Senetleri  
322 Verilen ileri Tarihli Çekler  
323 Faturası Beklenen Alışlardan Borçlar  
324 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar  
325  
326 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar  
327  
328

329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu) (-)

**33 İlişkili Taraflara Borçlar**

330 Ortaklara Borçlar

331 Bağlı Ortaklıklara Borçlar

332 İstiraklere Borçlar

333 İs Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)

334 Merkez ve Şubelere Borçlar

335 Kilit Personele Borçlar

336 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

337

338

339 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu) (-)

**34 Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

340

341

342

343

344 Alınan Depozito ve Teminatlar

345 Diğer Personele Borçlar

346 Diğer Çeşitli Borçlar

347 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

348 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

349 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-)

**35 Alınan Avanslar**

350 Alınan Sipariş Avansları

351

352 Alınan Hizmet Avansları

353

354

355

356

357

358

359 Alınan Diğer Avanslar

**36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler**

360 Ödenecek Kurumlar Vergisi

361 Ödenecek Gelir Vergisi

362 Ödenecek KDV

363

364 Ödenecek Diğer Vergiler

365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

366 Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler

367 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

368 Hesaplanan KDV

369 Tecil ve Terkin Edilmiş KDV

**37 Borç ve Gider Karşılıkları**

**370–371 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları**

370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371 Dönem Kârının Pesin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)

**372 – 379 Borç ve Gider Karşılıkları**

372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları (Kısa Vadeli Olanlar)

373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar

374 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları

375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları

376 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları

377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

378 Çevre Düzenleme Karşılıkları

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler

381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hak ediş Bedelleri

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları

383

384 Ertelenmiş Gelirler

385 Gider Tahakkukları



386

387

18

388

389

**39 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar (KOBİ**

**TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)**

390 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklara İlişkin Borçlar

391

392

393 Elden Çıkarılacak İştiraklere İlişkin Borçlar

394 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklara İlişkin Borçlar

395 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıklarına İlişkin Borçlar

396

397

398 Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar

399 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar

**4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

**40 Finansal Borçlar**

400 Banka Kredileri

401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

402 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar

403

404 Çıkarılmış Tahviller

405 Hisse Senedine Dönüştürülebilir Tahviller

406 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

407 Türev Finansal Borçlar

408 Diğer Finansal Borçlar

409 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) (-)

**41**

**42 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)**

420 Satıcılar

421 Borç Senetleri

19

422 Verilen İleri Tarihli Çekler

423

424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar

425

426 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar

427

428

429 Ertilenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu) (-)

**43 İlişkili Taraflara Borçlar**

430 Ortaklara Borçlar

431 Bağlı Ortaklıklara Borçlar

432 İstiraklere Borçlar

433 İştirak Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)

434 Merkez ve Şubelere Borçlar

435 Kilit Personele Borçlar

436 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

437

438

439 Ertilenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu) (-)

**44 Diğer Borçlar**

440

441

442

443

444 Alınan Depozito ve Teminatlar

445 Diğer Personele Borçlar

446 Diğer Çeşitli Borçlar

447

448

449 Ertilenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-)

20

## **45 Alınan Avanslar**

450 Alınan Sipariş Avansları

451

452 Alınan Hizmet Avansları

453

454

455

456 Alınan Diğer Avanslar

457

458

459

## **46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler**

460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler

461 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

462

463

464

465

466

467

468 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler

469 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV

## **47 Borç ve Gider Karşılıkları**

470

471

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar

474 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları

475 Garanti Yükümlülük Karşılıkları

476 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları

21

477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

478 Çevre Düzenleme Karşılıkları

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

481

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları

483

484 Ertelenmiş Gelirler

485 Gider Tahakkukları

486

487

488

**489 Ertelenmiş Vergi Borcu**

**49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

490 Tesise Katılma Payları

491

492

493

494

495

496 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

497

498

499

**5 ÖZKAYNAKLAR**

**50 Ödenmiş Sermaye**

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

22

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

504

505

506

507

508

509

**51 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)**

510 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)

511

512

513

514

515

516

517

518

519

**52 Sermaye Yedekleri**

520 Hisse Senedi İhraç Primleri

521 Hisse Senedi İptal Kârları

522 Kontrol Gücü Devam Eden Ortaklıkların Hisse Satış Kârları

523

524

525

526

527

528

529

23

**53**

**54 Kâr Yedekleri ve Fonlar**

540 Yasal Yedekler

541 Statü Yedekleri

542 Genel Kurul Kararına Bağlı Yedekler

543

544

545 Net Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar

546 Sermayeye İlave Edilecek Gayrimenkul Satış Kârları

547 Sermayeye İlave Edilecek İştirak Satış Kârları

548 Sabit Kıymet Yenileme Fonları

549 Diğer Kâr Yedekleri

**55 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)**

550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları

551 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları

552 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri Yeniden Değerleme Artışları

553 Öz kaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları

554

555

556

557

558 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

559 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi ( $\pm$ )

**56 Kâr veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)**

560 Yabancı Para Çevrim Farkları ( $\pm$ )

561

562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları ( $\pm$ )

563 Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar ( $\pm$ )

564

565

24

566

567

568 Kâr veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ( $\pm$ )

569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi ( $\pm$ )

**57 Geçmiş Yıllar Kârları**

570 Geçmiş Yıllar Kârları

571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere ve Hatalara İlişkin Düzeltme Kârları  
(+)

572 Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Kârları

573 TFRS' ye İlk Geçiş Farklarından Kârlar

574

575

576

577

578

579

**58 Geçmiş Yıllar Zararları (-)**

580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)

581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere ve Hatalara İlişkin Düzeltme Zararları  
(-)

582 Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Zararları (-)

583 TFRS' ye İlk Geçiş Farklarından Zararlar (-)

584

585

586

587

588

589

**59 Dönem Net Kârı (Zararı)**

590 Dönem Net Kârı

591 Dönem Net Zararı (-)

25

**6 GEL\_R TABLOSU HESAPLARI**

**60 Brüt Esas Faaliyet Gelirleri**

**Brüt Satışlar**

600 Yurtiçi Satışlar

601 Yurtdışı Satışlar

602 İhraç Kaydıyla Satışlar

603 Serbest Bölgelerden Satışlar

604 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Satışlar

**Diğer Esas Faaliyet Gelirleri**

605 Canlı Varlık Değerleme Artışları

606 – 608 (Kurumların Niteliğine Göre Ortaya Çıkan Yukarıdaki Hesaplardan Farklılık Arz Eden Esas

Faaliyet Gelirleri (Örnek: Meslek Örgütlerinde, Vakıflarda Üye Aidatları, Bağışları Gibi, Döner

Sermayelerde Bütçeden Alınan Gelirler Gibi, Kuruluş Amacı Sadece Yatırım Yapmak Olan Şirketlerde

Alınan Temettüleri vb))

609 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri

**61 Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler (-)**

610 Satıştan İadeler (-)

611 Satış İskontoları (-)

612 Diğer İndirimler (-)

**62 Esas Faaliyet Maliyetleri (-)**

**Satışların Maliyeti (-)**

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)

623 Diğer Satışların Maliyeti (-)

624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-)

625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)

627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri (+)

**Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)**

628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları (-)

629 Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)

**63 Faaliyet Giderleri (-)**

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

633



634

635

636

637

638

639

**64 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar**

640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri

641

642 Kira Gelirleri

643 Devlet Teşvik Gelirleri

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar

645 Finansal Varlıklar Satış Kârları

646 Duran Varlık Satış Kârları

647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları

648 Türev Finansal Araç Kârları

649 Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar

**65 Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)**

650 Yatırımlardan Zarar Payları (-)

651

652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider ve Zararları (-)

653 Komisyon Giderleri (-)

27

654 Karşılık Giderleri (-)

655 Finansal Varlık Satış Zararları (-)

656 Duran Varlık Satış Zararları (-)

657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-)

658 Türev Finansal Araç Zararları (-)

659 Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

**66 Finansman Gelirleri (+)**

660 Mevduat Faiz Gelirleri

661 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri

662 Diğer Faiz Gelirleri

663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri)

664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri

665 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Gelirleri

666 Kur Farkı Kârları

667 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Kârları

668 Net Parasal Pozisyon Kârları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)

669 Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri

**67 Finansman Giderleri (-)**

670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri

671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri

672 Diğer Faiz Giderleri

673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri)

674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri

675 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Giderleri

676 Kur Farkı Zararları

677 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları

678 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları)

679 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri

28

**68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları**

**680–684 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları**

680 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gelir ve Satış Kârları

681 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklar Gelir ve Satış Kârları

682 Elden Çıkarılacak İştirakler Gelir ve Satış Kârları

683 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıkları Gelir ve Satış Kârları

684 Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere İlişkin Gelir ve Kârlar

**685–689 Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları (-)**

685 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gider ve Satış Zararları

686 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklar Gider ve Satış Zararları

687 Elden Çıkarılacak İştirakler Gider ve Satış Zararları

688 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıkları Gider ve Satış Zararları

689 Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere İlişkin Gider ve Zararlar

**69 Dönem Net Kârı veya Zararı**

- 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı  
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)  
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)  
693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)  
694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı  
695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı  
696 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)  
697 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)  
698 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)  
699 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı

## **7 MALİYET HESAPLARI**

### **7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları**

#### **70 Maliyeti Muhasebesi Bağlantı Hesapları**

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

#### **71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları

#### **72 Direkt İşçilik Giderleri**

720 Direkt İşçilik Giderleri

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

#### **73 Genel Üretim Giderleri**

730 Genel Üretim Giderleri

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları

733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları

734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

#### **74 Hizmet Üretim Maliyeti**

740 Hizmet Üretim Maliyeti

- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742 Hizmetlerle İlgili Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 743 Hizmetlerle İlgili Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 744 Hizmetlerle İlgili Direkt İşçilik Giderleri
- 745 Hizmetlerle İlgili Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
- 746 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri
- 747 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 30
- 748 Hizmet Üretim Gider Farkları
- 749
- 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri**
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları
- 753
- 754
- 755
- 756
- 757
- 758
- 759
- 76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri**
- 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları
- 763
- 764
- 765
- 766
- 767
- 768
- 769
- 77 Genel Yönetim Giderleri**

770 Genel Yönetim Giderleri  
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı  
772 Genel Yönetim Giderleri Farkları  
773  
774  
31  
775  
776  
777  
778  
779

**78 Finansman Giderleri**

780 Finansman Giderleri  
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı  
782 Finansman Giderleri Farkları  
783  
784  
785  
786  
787  
788  
789

**7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları**

**79 Gider Çeşitleri (790–798)**

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri  
791 İşçi Ücret ve Giderleri  
792 Memur Ücret ve Giderleri  
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler  
794 Çeşitli Giderler  
795 Vergi, Resim ve Harçlar  
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları  
797 Finansman Giderleri  
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları

799 Üretim Maliyeti Hesabı

**8 SERBEST**

**9 BİLGİ HESAPLARI (NAZIM HESAPLAR)**

90 Matrah Düzeltmeleri

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

901 Matraha İlave Edilecek Gelirler

902 Matraha Eklenecek Diğer Tutarlar

903 Matraha Eklenecek Tutarlar Alacaklı Hesabı

904 Matrahtan İndirilecek Gelirler

905 Matrahtan İndirilecek Giderler

906 Geçmiş Yıllar Mali Zararları

907 ARGE İndirimi

908 Matrahtan İndirilecek Diğer Tutarlar

909 Matrahtan İndirilecek Tutarlar Alacaklı Hesabı

91 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

910 ..... Projesi

912 ..... Projesi

919 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Alacaklı Hesabı

92 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Alınan Hak ediş Bedelleri

920 ..... Projesi

921 ..... Projesi

929 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Alınan Hak ediş Bedelleri Alacaklı Hesabı

93–99 İşletmelerin İhtiyacına Göre İlgili Bilgi Hesapları

## ÖZGEÇMİŞ

Nurcan Günce, 1994 yılından itibaren Kocaeli Üniversitesinde öğretim görevlisi olarak görev yapmaktadır. 1997 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilimdalı Muhasebe Finansman bilim dalında yüksek lisansını tamamladı.

