

**KÜMİ FRS İLE MSUGT/VUK UYGULAMALARI ARASINDAKİ
FARKLILIKLAR ve BİR UYGULAMA**

İBRAHİM CEM KURBAN

**IŞIK ÜNİVERSİTESİ
HAZİRAN 2021**

KÜMİ FRS İLE MSUGT/VUK UYGULAMALARI ARASINDAKİ
FARKLILIKLAR ve BİR UYGULAMA

İBRAHİM CEM KURBAN

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans
Programı, 2021

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans(MA) derecesi
için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
HAZİRAN 2021

T.C
FMV IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KÜMİ FRS İLE MSUGT/VUK
UYGULAMALARI ARASINDAKİ
FARKLILIKLAR ve BİR UYGULAMA

İBRAHİM CEM KURBAN

ONAYLAYANLAR:

Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT Işık Üniversitesi
(Tez Danışmanı)

Prof. Dr. Suat TEKER Işık Üniversitesi

Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN İst. Tic. Üniversitesi

ONAY TARİHİ: 17/06/2021

KÜMİ FRS İLE MSUGT/VUK UYGULAMALARI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR ve BİR UYGULAMA ÖZET

Yasal olarak Türkiye’de uygulanmakta olan VUK/MSUGT yaklaşımı ulusal ölçekli bir muhasebe anlayışıdır ve vergi tahakkuku üzerine kurgulanmıştır. Ancak bu anlayış finansal tablo kullanıcıları için gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmamaktadır.

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler, geniş kullanıcı kitlesine yönelik raporlama yaparken ihtiyaç duydukları düzenlemeleri UFRS, TFRS, BOBİ FRS uygulamalarıyla karşılamaktadır. Ancak yeni kurulmuş, günümüzde sayıları giderek artmakta olan start-up veya küçük işletmelerin bu ortak dile uyum sağlaması açısından genel bir çerçeve bulunmamaktadır. Kamu Gözetimi Kurumu bu genel çerçeveyi oluşturmak için Avrupa Birliği’nin yayınladığı yönergeleri incelemiş ve bu incelemelerin sonucunda, 2019 yılında KÜMİ FRS taslak raporunu kamuoyunun görüşlerine sunmuştur. KÜMİ FRS, küçük ve mikro işletmelerin dünya ile entegre olması, ülkemize yabancı yatırımcıların yönelmesi, start-up işletmelerin yatırımcı bulması açısından oldukça önemlidir ve 2022 yılından itibaren uygulanmaya başlanacaktır.

Bu çalışmanın amacı, KÜMİ FRS uygulamaları ile MSUGT/VUK uygulamaları arasındaki farkları uygulama ağırlıklı biçimde ele alarak; KÜMİ FRS’ye göre raporlama yapacak olan işletmelerin yararlanabileceği bir kaynak olmasıdır. Bu doğrultuda, KÜMİ FRS’nin teorik altyapısı detaylı olarak anlatılmış, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK yaklaşımının uygulamadaki farklılıkları gösterilmeye çalışılmış ve son olarak bu uygulama farklılıklarının rasyo analizi ile karşılaştırması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küçük işletmeler, mikro işletmeler, denetim, KÜMİ FRS, VUK, Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

DIFFERENCES IN PRACTICE BETWEEN FRS for SMIs AND TAX PROCEDURE LAW/GCASI AND AN APPLICATION ABSTRACT

In Turkey, the existing legally mandatory GCASI / TPL approach is based on the basis of taxation. The essence of this approach is based on preventing tax evasion and subjecting all taxed businesses to common rules. However, this approach is not enough for businesses that want to report to a wide audience of users.

Businesses that are subject to independent audit have been meeting these common language requirements since the past with IFRS applications. However, there was no general framework for newly established start-ups or small businesses, whose numbers are growing today, to adapt to this common language. The Public Oversight Authority (public oversight accounting and auditing standards authority) examined the European Union's guidelines to create this general framework, and as a result of these reviews, in 2019, the FRS for SMIs submitted its draft report to the public. FRS for SMIs is very important in terms of integrating small businesses with the world, directing foreign investors to our country and starting-up businesses to find investors and will start to be implemented starting from 2022.

This study aims to be a resource that businesses that will report according to FRS for SMIs can benefit from, mainly addressing the difference between FRS for SMIs applications and MSUGT/ TPL applications. For this purpose, the theoretical infrastructure of FRS for SMIs was explained in detail, its differences with MSUGT \ TPL were explained; the differences between FRS for SMIs and GCASI/ TPL the approach were tried to be shown in practice; finally, these differences in the practice were compared with ratio analysis.

Key words: Small businesses, micro-businesses, audit, FRS for SMIs, TPL, Tax Procedure Law, General Communiqué on Accounting System Implementation

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ve TÜRKİYE.....	3
1.1 Bağımsız Denetim Kavramı Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı.....	3
1.2 Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yaygınlaşması	4
1.3 Türkiye’de Yayınlanan Muhasebe Standartları	5
1.4 KÜMİ FRS’ye Tabi Olan İşletmeler.....	5
İKİNCİ BÖLÜM: KÜMİ FRS’nin TEORİK ALT YAPISI ve MSUGT/VUK ile KARŞILAŞTIRMASI.....	7
2.1 Kavramlar ve Genel İlkeler.....	7
2.2 Finansal Tabloların Sunumu	8
2.2.1 KÜMİ FRS’ye Göre Genel Finansal Raporlama İlkeleri.....	8
2.2.1.1 İşletmenin Sürekliliği	8
2.2.1.2 Tahakkuk Esası.....	9
2.2.1.3 İhtiyatlılık	9
2.2.1.4 Önemlilik.....	10
2.2.1.5 Netleştirme(Mahsup) Yasağı.....	10
2.2.1.6 Raporlamanın Sıklığı.....	10
2.2.1.7 Karşılaştırmalı Bilgi	11
2.2.1.8 Sunumda Tutarlılık.....	11
2.2.2 MSUGT’ye Göre Genel Finansal Raporlama İlkeleri	11
2.2.2.1 Sosyal sorumluluk ilkesi	11

2.2.2.2	Kişilik ilkesi	12
2.2.2.3	İşletmenin sürekliliği ilkesi	12
2.2.2.4	Dönemsellik ilkesi	13
2.2.2.5	Parayla ölçülme ilkesi	14
2.2.2.6	Maliyet esası ilkesi	14
2.2.2.7	Tarafsızlık ve belgelendirme ilkesi	14
2.2.2.8	Tutarlılık ilkesi	15
2.2.2.9	Tam Açıklama ilkesi	15
2.2.2.10	İhtiyatlılık ilkesi	15
2.2.2.11	Önemlilik ilkesi	16
2.2.2.12	Özün önceliği ilkesi.....	16
2.2.3.1	KÜMİ FRS ve MSUGT'nin Kapsadığı Finansal Tablolar.....	16
2.2.3.2	KÜMİ FRS'nin Finansal Tablolar Açısından Bilgi Anlayışı.....	17
2.2.3.3	İhtiyaca Uygunluk	17
2.2.3.4	Gerçeğe Uygun Sunum	18
2.2.3.5	Anlaşılabilirlik.....	18
2.2.3.6	Karşılaştırılabilirlik	18
2.2.3.7	Zamanında sunum	18
2.3	Finansal Durum Tablosu	19
2.3.1	Varlıklar	19
2.3.2	Yükümlülükler	20
2.3.3	Özkaynaklar	20
2.4	Kar Veya Zarar Tablosu	20
2.4.1	Gelirler	21
2.4.2	Giderler	21
2.5	Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar	22
2.5.1.1	Muhasebe Politikaları	22
2.5.1.2	Muhasebe Tahminleri	24
2.5.1.3	Geçmiş Dönem Hataları	28
2.5.1.4	Ek Finansal Durum Tablosu Sunulması	30
2.6	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	30
2.6.1	Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar	31
2.6.2	Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar ..	32
2.7	Hasılat	34
2.7.1.1	Takas İşlemlerinde Hasılatın Ölçümü	35

2.7.1.2	Mal Satışına İlişkin Hasılatın Ölçümü	35
2.7.1.3	Hizmetin Sunumu	36
2.7.1.4	İnşa Sözleşmeleri.....	37
2.7.1.5	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	37
2.7.1.6	Faiz, İsim Hakkı ve Kar Payları	38
2.7.1.7	Peşin Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	39
2.7.1.8	Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	39
2.7.1.9	Hizmet Sunumlarına ve İnşa Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	42
2.7.1.10	Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirlerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	44
2.8	Stoklar	47
2.8.1.1	Stok Dönüştürme Maliyetleri	49
2.8.1.2	Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Farkları	50
2.8.1.3	Stok Maliyetine Dahil Edilmeyen Giderler	51
2.8.1.4	Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyetleri	52
2.8.1.5	Stoklarda Maliyet Hesaplama Yöntemleri	52
2.8.1.6	Stoklarda Değer Düşüklüğü	53
2.9	Tarımsal Faaliyetler	54
2.10	Finansal Araçlar Ve Özkaynaklar	56
2.10.1.1	Finansal Tablolara Alma Kriterleri	57
2.10.1.2	Alacak ve Borçlar	57
2.10.1.3	Borçlanma Araçları	57
2.10.1.4	Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar	58
2.10.1.5	Diğer Finansal Araçlar	58
2.10.1.6	Değer Düşüklüğü.....	59
2.10.1.7	Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararının Finansal Tablolara Alınması	61
2.10.1.8	Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması.....	62
2.10.1.9	Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması.....	62
2.11	Maddi Duran Varlıklar.....	63
2.11.1.1	Finansal Tablolara İlk Alım	63
2.11.1.2	Maddi Duran Varlıkların Borçlanma Maliyetleri.....	64
2.11.1.3	Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemde Ölçümü	67
2.11.1.4	Maddi Duran Varlıkların Amortismanı.....	71
2.11.1.5	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	75

2.11.1.6 Maddi Duran Varlıkları Finansal Tablo Dışı Bırakmak.....	75
2.12.1.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Dönemde Ölçümü	78
2.12.1.2 Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar ...	79
2.12.1.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkları Finansal Tablo Dışı Bırakma	80
2.13 Kiralamalar	81
2.13.1 KÜMİ FRS'ye Göre Kiralama İşlemleri	81
2.13.1.1 Faaliyet Kiralaması	81
2.13.1.2 Finansal Kiralama	82
2.13.1.3 Kiralama İşlemlerinin Finansal Tablolara Alınması	82
2.13.2 Vergi Usul Kanununa Göre Kiralama İşlemleri	87
2.13.2.1 Kiralama İşlemlerinde Kiralayana İlişkin Hükümler	87
2.13.2.2 Kiralama İşlemlerinde Kiracıya İlişkin Hükümler	88
2.14 Devlet Teşvikleri	88
2.15 Borçlanma Maliyetleri.....	91
2.16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	95
2.16.1.1 Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması	96
2.16.1.2 Değer Düşüklüğü Zararının İptali	97
2.17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar....	98
2.17.1 KÜMİ FRS'ye Göre Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıklar	98
2.17.1.1 Karşılıklar	98
2.17.1.2 Şarta Bağlı Yükümlülükler.....	102
2.17.1.3 Şarta Bağlı Varlıklar.....	103
2.17.2 VUK'a Göre Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıklar	103
2.18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	105
2.18.1 KÜMİ FRS'ye Göre Yabancı Para Çevrim İşlemleri.....	105
2.18.1.1 Yabancı Para İşlemleri Finansal Tablolara Alma ve Ölçümü... 105	
2.18.1.2 Yabancı Para İşlemlerinin Sonraki Dönemde Ölçümü	106
2.18.1.3 Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminden Farklı Bir Para Birimiyle Sunulması	108
2.18.2 Vergi Usul Kanununun Yabancı Para Çevrim İşlemlerine Yaklaşımı	108
2.19 İşletme Birleşmeleri	109
2.19.1 KÜMİ FRS'ye Göre İşletme Birleşmeleri	109
2.19.1.1 İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması.....	109
2.19.1.2 Edinen İşletmenin Belirlenmesi	110

2.19.1.3 Birleşme Tarihinin Belirlenmesi	110
2.19.1.4 İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi.....	110
2.19.1.5 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması	111
2.19.1.6 Şerefiye Ölçülmesi ve Kayda Alınması	111
2.19.1.7 Ölçüm Dönemi	112
2.19.2 Vergi Usul Kanununa Göre İş Birleşmeleri.....	112
2.20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	114
2.20.1 KÜMİ FRS'ye Göre Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	114
2.20.1.1 Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması.....	114
2.20.2 Vergi Usul Kanunu Açısından Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	115
2.21 Dipnotlar.....	115
2.21.1 Tüm İşletmelerin Yapması Gereken Açıklamalar	115
2.21.1.1 Temel Açıklamalar	116
2.21.1.2 Muhasebe Politikaları ve Tahminler	116
2.21.1.3 Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	117
2.21.1.4 Stoklar	117
2.21.1.5 Finansal Araçlar	117
2.21.1.6 Maddi Duran Varlıklar	118
2.21.1.7 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	118
2.21.1.8 Devlet Teşvikleri	118
2.21.1.9 İşletme Birleşmeleri	118
2.21.1.10 Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar	119
2.21.1.11 Diğer Açıklamalar	119
2.21.2 Yalnızca Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar	119
2.21.2.1 Stoklar	119
2.21.2.2 Finansal Araçlar	120
2.21.2.3 Tarımsal Faaliyetler.....	120
2.21.2.4 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar...	120
2.21.2.5 Kiralamalar.....	121
2.22 Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş	122
2.22.1.1 KÜMİ FRS'ye İlk Geçiş	122
2.22.1.2 Geçiş Tarihinde Yapılacak İşlemler	123

2.22.1.3 Muafiyetler	124
2.22.1.4 Açıklamalar	125
2.23 KÜMİ FRS – MSUGT/VUK Bölüm Karşılaştırmaları	125
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: UYGULAMA	133
3.1 Genel Bilgiler	133
3.1.1 Uygulama Hakkında Genel Değerlendirme	133
3.1.2 Uygulaması Yapılacak İşletmeyle İlgili Bilgiler	133
3.2 VUK’a Göre Hazırlanmış Mali Tablolar	135
3.2.1 A.B.C A.Ş’nin VUK/MSUGT’a Göre Hazırlanmış Bilançosu.....	135
3.2.2 A.B.C A.Ş’nin VUK/MSUGT’a Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu	136
3.3 VUK’a Göre Hazırlanmış Mali Tabloların KÜMİ FRS’ye Çevrimi .	136
3.3.1 KÜMİ FRS’ye Çevrim İşlemleri.....	137
3.3.2 A.B.C A.Ş’nin KÜMİ FRS’ye Göre Hazırlanmış Finansal Durum Tablosu	152
3.3.3 A.B.C. A.Ş’nin KÜMİ FRS’ye Göre Hazırlanmış Kar veya Zarar Tablosu.....	153
3.3.4 KÜMİ FRS ve VUK’a Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Rasyo Analizi.....	153
SONUÇ	159
KAYNAKÇA	163
ÖZGEÇMİŞ	168

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

BDDK: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu

BM: Birleşmiş Milletler

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

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

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

KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KÜMİ FRS: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TAS: Turkish Accounting Standards

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

KÜMİ FRS, küçük ve mikro işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunumunu sağlamak için Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanmış finansal raporlama standartlarıdır.

Yurtdışından yatırımcı bulmak; Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomi statüsündeki ülkeler açısından oldukça önemlidir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için yabancı yatırımcılara yeterli ve uygun bilgi sağlanması gerekmektedir. Bunun yolu ise finansal tablolarını uluslararası standartlara uygun şekilde yayınlayan işletme sayısını arttırmaktan geçmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmeler, belli bir büyüklüğe sahip olduğu için bağımsız denetim kapsamına girmektedir. Bu işletmeler finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun şekilde hazırlamakla yükümlüdür. Ancak Türkiye ekonomisinde bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler açısından da büyük bir potansiyel bulunmaktadır. Son dönemde Türkiye’de kurulan start-up işletmelerin yurtdışından aldığı yatırımların artması da bu potansiyelin en büyük göstergesidir. Bu potansiyelin genişletilebilmesinin yolu, küçük işletmelerin bir takım düzenlemelere tabi tutulmasından geçmektedir. Küçük işletmeler, bağımsız denetime tabi olmadığı ve finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamadığı için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum konusunda eksiklikler taşımaktadır. Çünkü Türkiye’de kullanılmakta olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ulusal ölçekte bilinen bir uygulama tebliğidir. KÜMİ FRS’nin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte küçük ve mikro işletmelerin mali tabloları daha geniş bir kullanıcı kitlesine hitap edecektir.

KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK farklılıkları üzerine odaklanan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, uluslararası finansal raporlama standartlarının ortaya çıkışı ve Türkiye’de yaygınlaşması anlatılmıştır.

İkinci bölümde, KÜMİ FRS'nin temel özellikleri, MSUGT\VUK ile arasındaki teorik yaklaşım farklılıkları ve uygulama örnekleri ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde, bir işletmenin MSUGT/VUK'a göre hazırlanmış olan bilanço ve gelir tablolarının KÜMİ FRS'ye çevriminin nasıl yapıldığı gösterilmiş ve rasyo analizi aracılığıyla MSUGT/VUK ile KÜMİ FRS karşılaştırması yapılmıştır.

Çalışmanın sonuç bölümü olan dördüncü bölümde ise, KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK yaklaşımının karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan durum özetlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ve TÜRKİYE

1.1 Bağımsız Denetim Kavramı Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı

Denetim; bağımsız bir uzmanın, herhangi bir ekonomik yapının finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş olan kurallar karşısındaki uygunluğunu tespit etmek için gerçekleştirmiş olduğu kanıt toplama, bu kanıtları birleştirme, değerlendirme ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan görüşün ilgililere raporlandığı süreç olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim ise, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğunu, makul güvence sağlanabilecek yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesi amacıyla denetim standartlarında belirlenen tekniklerin hayata geçirilmesiyle defter kayıtları ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve raporlanmasıdır (Bozkurt, 2006, s. 23).

Denetim standartları, bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçiye, denetim süreci sırasında mesleki sorumluluğunu eksiksiz olarak gerçekleştirebilmesi için yol gösteren ilkeler olarak tanımlanabilir (Kavut, 2009, s. 16).

“Tek bir küresel muhasebe standardı” fikri ilk olarak 1970’li yıllarda ortaya atılmıştır. Bu doğrultuda İngiltere ve ABD başta olmak üzere, Hollanda, Meksika, Almanya, Japonya, Kanada, Fransa, Avustralya ve İrlanda temsilcileri 1973 yılında bir araya gelerek IASC(Uluslararası Muahsebe Standartları Komitesi)’nin kurulması için anlaşma imzalamıştır. 1978 yılında ise IASC uluslararası ölçekte muhasebe standardı belirleyicisi olarak kabul edilmiştir (Deloitte, 2011, s. 15). 2000 yılına gelindiğinde yapılan düzenlemelerle IASC bir vakfa dönüştürülmüş ve IASB kurulmuştur. 2001 yılından itibaren muhasebe standartlarını yayınlama, düzenleme ve geliştirme gibi faaliyetlerin tamamı IASB tarafından yürütülmektedir ve IASB’nin çalışmaları 166

ülkede yayınlanarak tüm dünyada ortak bir muhasebe dilinin geliştirilmesine aracılık etmektedir (Deloitte, 2011, s. 27).

1.2 Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yaygınlaşması

Türkiye’de yapılan muhasebe uygulamalarında ülkenin siyasi ve ekonomik ilişkileri belirleyici olmuştur. Türkiye’deki muhasebe ilkeleri, Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemleri ve Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk yıllarında Fransa ve Almanya’nın etkisi altında kalmıştır. 1950’li yıllarla birlikte ABD ile yakınlaşılması sonucunda Türkiye’deki muhasebe uygulamaları ABD uygulamalarından etkilenmiştir. Bu etki, özellikle Türkiye’yi neo-liberal dünya düzenine entegre etmek için alınan 24 Ocak Kararları sonrası devam etmiş ve özel sektöre ilişkin ilk ciddi düzenleme 1981 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nun(SPK) kurulmasıyla yapılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu ilk etapta yalnızca Sermaye Piyasası Kanununa tabi olan işletmelere yönelik kararlar almıştır. Ancak 1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye’nin en geniş kapsamlı muhasebe düzenlemesi olarak yürürlüğe girmiştir. 2000’li yıllara girilmesiyle birlikte ise Avrupa Birliği’ne tam üye olma hedefiyle hareket eden Türkiye, bu yıllarda Avrupa Birliği’nin etkisi altına girmiş ve bu etki Türkiye’deki muhasebe uygulamalarına Uluslararası Muhasebe Standartlarının girmesine vesile olmuştur. Bu yıllardan sonra Türkiye’de de tüm dünyayla ortak bir muhasebe dili konuşmak hedefi gündeme gelmiş ve uygulamalar başlamıştır. 2003 yılında SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ile birlikte uluslararası finansal raporlama standartları ilk kez resmi olarak tanınmıştır. Bu karardan önce Türkiye’de yer alan işletmeler, yabancı yatırımcı bulmak için uluslararası finansal raporlama standartlarını gönüllü olarak uygulamaktaydı. Ancak bu kararın uygulanmaya başlandığı 2005 yılından sonra borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri; finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamak konusunda zorunluluğa tabi kılınmıştır. O yıllarda Türkiye’de uygulanmakta olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından Türkçe’ye çevirip resmi gazetede yayınlanmaktadır ve 2011 yılına kadar bu görevi TMSK yürütmüştür (Ağca ve Aktaş, 2007, s. 6).

2011 yılında Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) kurulmuştur. KGK'nın kurulmasıyla birlikte muhasebe standartlarıyla ilgili yapılan çalışmalar, standardizasyon işlemleri tek elden yürütülmeye başlanmıştır; KGK kurulmadan önce yayınlanan standartlar kabul edilmiş ve sonrasında yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartları KGK tarafından Türkçe'ye çevrilerek TFRS olarak yayınlanmaya başlamıştır. Günümüzde de uluslararası alanda yayınlanan muhasebe standartları ile Türkiye'deki standartlar arasında yapılan uyumlulaşma çalışmaları KGK tarafından yürütülmekte, ihtiyaçlar doğrultusunda KGK tarafından ulusal ve küresel çalışmalar gerçekleştirilmektedir (Zencirkıran, 2015, s. 69).

1.3 Türkiye'de Yayınlanan Muhasebe Standartları

2021 yılı itibariyle Türkiye'de 3 adet finansal raporlama standardı yayınlanmıştır. Bu standartlar; bağımsız denetim kapsamında olan işletmeler ve bağımsız denetim kapsamında olmayan işletmeler için ayrı olarak sınıflandırılmıştır. Bağımsız denetim kapsamında olan işletmeler, TMS/IFRS veya BOBİ FRS'yi uygulamaktadır. Bağımsız denetim kapsamında olmayan işletmeler ise KÜMİ FRS'ye tabii olacaktır. KÜMİ FRS, küçük ve mikro işletmeler için yayınlanmış finansal raporlama standartlarıdır ancak şu an için KÜMİ FRS için yayınlanan standartlar taslak haldedir. KÜMİ FRS ile ilgili bilgiler ikinci bölümde detaylıca anlatılacaktır.

1.4 KÜMİ FRS'ye Tabi Olan İşletmeler

2013 yılında çıkarılan 34 sayılı Avrupa Birliği (AB) Direktifinde doğrultusunda belirlenmiş olan mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletme ölçütleri aşağıdaki gibidir:

	Aktif Büyüklüğü	Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
Mikro İşletmeler	< 350.000 €	< 700.000 €	< 10 kişi
Küçük İşletmeler	< 4.000.000 €	< 8.000.000 €	< 50 kişi
Orta Ölçekli İşletmeler	< 20.000.000 €	< 40.000.000 €	< 250 kişi
Büyük Ölçekli İşletmeler	> 20.000.000 €	> 40.000.000 €	> 250 kişi

Kaynak: (AB Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesi Madde 3, 26 Haziran 2013)

KÜMİ FRS Seti uygulamaya alındıktan sonra, aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi özelliklerden en az ikisini taşıyan işletmeler KÜMİ FRS'ye tabi

olacaktır. Tüm bunların yanında işletmelerin bilanço esasına göre defter tutup, bağımsız denetime tabi olmaması gerekmektedir.

Bunların dışında kalan, örneğin mikro işletme olup da bilanço esasına göre defter tutmayan işletmeler bu standarda tabi değildir.

İKİNCİ BÖLÜM: KÜMİ FRS'nin TEORİK ALT YAPISI ve MSUGT/VUK ile KARŞILAŞTIRMASI

2.1 Kavramlar ve Genel İlkeler

KÜMİ FRS'nin birinci bölümü olan bu bölümde, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunun ne olduğu açıklanmaktadır. Buna göre finansal durum tablosu, işletmelerin finansal raporun sunulmuş olduğu dönemde mülkiyeti altında bulunan varlıkların, yükümlülüklerinin ve özkaynakların birbirleriyle olan ilişkileri anlamına gelmektedir (KGK, 2019, s. Parça 1.3).

Finansal performans tablosu ise, işletmelerin finansal raporun sunulmuş olduğu dönemde sergilediği performans neticesinde oluşan gelirlerle, gideler arasındaki ilişkiyi özetlemektedir (KGK, 2019, s. Parça 1.6). KÜMİ FRS'ye göre bir varlık veya yükümlülük ilk kez kayıtlara alınacağı zaman “maliyet bedeli” ile kayıtlara alınmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 1.11). Maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya yükümlülük ortaya çıktığında katlanılan maliyetlerin hepsinin bedelidir. MSUGT'ye göre de varlıkların ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesinde “maliyet bedeli” esas alınmaktadır (MSUGT, Sıra No: 1, Bölüm 1). Maliyet bedeli hususunda MSUGT ve KÜMİ FRS karşılaştırıldığında birbirleriyle uyumlu oldukları görülmektedir.

Dönem sonu değerlemesi açısından karşılaştırma yapıldığında, KÜMİ FRS'ye göre temel ölçüm esasları maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değer olarak ifade edilmektedir (KGK, 2019, s. Parça 1.12). Vergi Usul Kanununun 261. maddesine göre ise dönem sonu değerlemesinde kullanılacak temel değerlendirme ölçüleri; mukayyet değer, maliyet bedeli, tasarruf değeri, itibari değer, vergi değeri, rayiç değer, emsal bedel ve borsa rayici olarak sıralanmaktadır.

2.2 Finansal Tabloların Sunumu

KÜMİ FRS'nin "Finansal Tabloların Sunumu" başlıklı bu bölümünde finansal tabloların genel özellikleri anlatılmaktadır. Göksu ve Seziş'e göre, MSUGT'un çizdiği çerçeveye uyarınca finansal tabloların amacı üç noktada özetlenmektedir:

- İşletmeye yatırım yapanlar, kredi sağlayanlar için kararlar alma hususunda yararlı bilgiler sunmak,

-Gelecekte ortaya çıkabilecek nakit akışlarının değerlendirilmesinde yararlı bilgiler sunmak,

-Varlıklar, kaynaklar ve bunlara ait değişikliklerle birlikte işletme faaliyet sonuçları hakkında açıklayıcı bilgi sunmak (Göksu ve Seziş, 1996, s. 18).

Finansal tabloların amacıyla ilgili yazılan bu üç amaca baktığımızda, üçünün ortak kesişim noktasının bilgi sunmak olduğunu görülmektedir. Ancak günümüz koşullarında salt bilgi sunmak yeterli değildir. Bilgiyle birlikte bu bilginin niteliği de önem arz etmektedir. KÜMİ FRS, finansal tabloların sunumuna bu açıdan yaklaşmaktadır. KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgi, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunum ilkelerine uygun olarak sunulmaktadır. Bu konu aşağıda daha detaylı incelenecektir.

2.2.1 KÜMİ FRS'ye Göre Genel Finansal Raporlama İlkeleri

KÜMİ FRS'ye göre genel finansal raporlama ilkelerine bakıldığında; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılık gibi ilkelerle karşılaşılmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 2.1). Bu ilkelerin incelenmesi ve anlaşılması; KÜMİ FRS'nin genel amacının doğru anlaşılabilmesi açısından oldukça önemlidir.

2.2.1.1 İşletmenin Sürekliliği

İşletme yönetimi finansal tablolarını oluştururken, kendi işletmesinin o güne kadar devam ettirmiş olduğu faaliyetlerini sürdürebilme yeteneğini inceler. İşletme yönetiminin, işletmeyi ortadan kaldırma gibi bir niyeti veya zorunluluğu yoksa işletmenin finansal tabloları işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır.

İşletmenin yönetimi, işletmenin sürekliliği kavramının sürdürülüyor olup olmadığını incelerken raporlama döneminden sonraki en az on iki aylık süreci ele almalıdır. Eğer işletmenin sürekliliğine dair herhangi bir şüphe oluşturabilecek belirsizlikler mevcutsa bu belirsizlikler mali tabloların dipnotlarında açıklanır (KGK, 2019, s. Parça 2.15-17). Eğer işletme sürekliliğine dair şüphe mevcutsa finansal tabloların “tasfiye edilecek” veya “sürekliliğini yürütemeyecek” işletme statüsüne göre hazırlanması gerekir. Başka bir deyişle, eğer işletmenin sürekliliğinin tehlikede olduğuna kanaat getirilirse finansal tablolar KÜMİ FRS’ye göre değil, tasfiye edilecek işletmelerin tabi olduğu VUK kurallarına göre hazırlanır.

2.2.1.2 Tahakkuk Esası

KÜMİ FRS taslak metnine göre, finansal tabloların tamamı tahakkuk esasına göre hazırlanmalıdır. Tahakkuk esası incelendiğinde, yapılan işlem ve olayların işletmenin bilançosu üzerinde ne zaman etkisi olduğuna bakılır. Nakit girişlerinin veya çıkışlarının finansal tablolar açısından hangi tarihte gerçekleştiğinin herhangi bir önemi yoktur (KGK, 2019, s. Parça 2.18). Başka bir deyişle, herhangi bir olay tam olarak gerçekleşmeden, nakit olarak giriş veya çıkış gerçekleşmiş olsa bile finansal tablolarda gösterilmemektedir. Örneğin bir iş anlaşması karşılığında B işletmesi A işletmesine 1.000.000 TL para göndermiş kabul edelim. Bu iş anlaşması gerçekleşmiş olsa bile A işletmesi B işletmesine henüz fatura kesmiş değildir. Dolayısıyla tahakkuk esasına göre, bu tutarın gelir olarak kayıtlara alınabilmesi için faturanın kesilmiş olması gerekmektedir.

2.2.1.3 İhtiyatlılık

KÜMİ FRS taslak metninde yapılan tanıma göre ihtiyatlılık, tahmin yapılmasını gerektiren belirsizlik durumlarında giderlerin olduğundan daha düşük, gelirlerin ise olduğundan daha yüksek gösterilmemesi için gereken önlemlerin alınmasını ifade etmektedir. Bununla birlikte, ihtiyatlı bir tutum içinde olmak demek, bilinçli bir şekilde varlıkların gerçek halinden daha az, yükümlülüklerin ise gerçek halinden daha fazla belirtilmesine müsaade etmemektedir. Dolayısıyla, ihtiyatlılık doğru bir biçimde uygulanırken aynı zamanda gerçeğe uygun sunumu engellememelidir.

İhtiyatlı bir tutumun gereği olarak;

- İlgili döneme ait yükümlülükler dönemin bittiği tarih ile finansal durum tablosunun düzenlenmiş olduğu tarih arasında gerçekleşmiş olsa bile finansal tablolara dahil edilir.
- Dönem sonu ortaya çıkmış olan kar finansal tablolara dahil edilir.
- Kar veya zararı etkilemiş olup olmadığına bakılmaksızın, olumsuz değer düzeltmelerinin tamamı finansal tablolara dahil edilir (KGK, 2019, s. Parça 2.19-20).

2.2.1.4 Önemlilik

KÜMİ FRS taslak metnine göre, niteliği itibarıyla birbirine benzer özellik taşıyan olguların bir araya getirilmesiyle oluşturulan önemli hesap sınıfları finansal tablolarda birbirlerinden bağımsız olarak ifade edilmelidir. Herhangi bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı, benzer diğer kalemlerle karşılaştırılarak belirlenmelidir. Herhangi bir hesap grubu kendi altında sunulan diğer ibareli hesap kaleminin %20'sini ya da finansal durum tablosunun aktifinde yer alan tutarın %5'ini aşan kalemleri Finansal Durum Tablosunda ayrıca belirtmelidir. Eğer ki bir kalem tek başına büyük bir önem taşımıyorsa kendisine benzeyen diğer kalemlerle birleştirilmesi mümkündür (KGK, 2019, s. Parça 2.21-22).

2.2.1.5 Netleştirme(Mahsup) Yasağı

KÜMİ FRS'ye göre, belirli şartların olduğu durumların dışında, gelirlerin giderlerle, varlıkların ise yükümlülüklerle mahsup edilmesi mümkün değildir. Gelirler giderler ile varlıklar ise yükümlülüklerle kapatılamamaktadır (KGK, 2019, s. Parça 2.23).

2.2.1.6 Raporlamanın Sıklığı

KÜMİ FRS'ye göre, "Finansal tablolar yılda en az bir defa sunulmalıdır. Raporlama dönemi tarihinin değişmesi, yıllık finansal tabloların bir hesap döneminden daha uzun ya da daha kısa bir zaman diliminde sunulması gibi bir durum oluşursa;

- Raporlama döneminin değiştiği,
- Raporlama döneminin neden değiştiği,
- Finansal tablolarda yer alan tutarların karşılaştırılabilir özelliğe sahip olmadığı, Dipnotlarda ayrıca açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 2.24).

2.2.1.7 Karşılaştırmalı Bilgi

KÜMİ FRS'ye göre, aksi bir hükmün bulunmadığı finansal tablo kalemleri dışında, finansal tablolarda bulunan tutarların bir önceki dönemde yer alan tutarlarla karşılaştırmalı olarak sunulması gerekmektedir. Eğer cari dönemde sunulan tutarların önceki dönemle karşılaştırılmadığı bir durum varsa veya karşılaştırılabilir olmayan bir durum ortaya çıktıysa bu durumun gerekçeleri dipnotlarda açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 2.25-26).

2.2.1.8 Sunumda Tutarlılık

KÜMİ FRS'nin sunumda tutarlılık ilkesine göre; dönemler itibariyle finansal tabloyu oluşturan hesapların sunumunda ya da sınıflandırmasında değişiklik yapılması mümkün değildir. Buna rağmen, işletmenin finansal tablolarında bulunan kalemlerin sunumunun doğru bir şekilde yapılabilmesi için, sunumda tutarlılık ilkesinin uygulanmaması söz konusu olabilir (KGK, 2019, s. Parça 2.27).

2.2.2 MSUGT'ye Göre Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Finansal Raporlama İlkeleri hakkında MSUGT'ye baktığımızda, muhasebede bilgiye referans olan kaynakların, sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği ilkeleri olduğu görülmektedir. (MSUGT, Sıra No: 1, Bölüm 1) MSUGT'ye göre finansal raporlama bu kaynaklara göre gerçekleştirilmektedir. MSUGT'nin konuya olan yaklaşımını anlayabilmek adına bu ilkeleri tek tek inceleyeceğiz.

2.2.2.1 Sosyal sorumluluk ilkesi

Devlet Planlama Teşkilatı'nın 1970 yılında çıkarmış olduğu Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri isimli kaynağında sosyal sorumluluk; "hakkaniyet içinde adil ve tarafsız bir şekilde hareket etmek" olarak tanımlanmaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı, 1970, s. 10). "Sosyal Sorumluluk Kavramı" genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindedir ve muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların yürütülmesinde ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında belirli bireylerin veya grupların çıkarının değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve

dürüst davranılması gereğini ifade etmektedir (Hacırüstemoğlu, Pekdemir, Türker, ve Arslan, 1996, s. 8).

2.2.2.2 Kişilik ilkesi

Muhasebeye kişilik kavramı, işletmenin ayrı bir kişiliği olduğunu; bu kişiliğin işletmeye sahip kişilerden, bu işletmenin yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerinden bağımsız olduğunu ve bu sebepten, muhasebe uygulamalarının sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini anlatmaktadır (Demir, Ülker ve Şenol, 2020, s. 1366).

2.2.2.3 İşletmenin sürekliliği ilkesi

Türkiye Muhasebe Standartlarının kavramsal çerçeve 23. maddesinde işletmenin sürekliliği kavramı, “Mali tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa mali tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.

MSUGT anlayışına göre, işletme sürdürmüş olduğu faaliyetleri gelecekte devam ettirmeyecekse, gelecekteki faaliyetleriyle ilgili şüpheli bir durum varsa veya bu faaliyetleri sürdürmeyeceği kesinleşmişse işletmenin sürekliliği tehlikededir ve bu işletme tasfiye edilecektir. Tasfiye halindeki şirket, tasfiye edilene kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını "tasfiye halinde" ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Finansal tablolarını da tasfiye edilmeye uygun şekilde hazırlar (Yavuz, 2019, s. 253).

Peki işletmenin sürekliliğine devam edip etmeyeceğiyle ilgili öznel olmayan bir karara nasıl varılabilir? Şirket ortakları zarar ettiği halde faaliyetini sürdürmek; durumu toparlamak istiyor olabilir. Böyle bir durumda işletme zarar ediyor diye sürekliliğini sürdüremeyecek midir?

Örnek üzerinden bunu açıklayalım: Hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin dönem sonu hazırlanan finansal tablolarında dönem varlıkları 2.000.000 TL iken kısa vadeli borçları 3.500.000 TL'dir. Ayrıca bu işletme dönem sonunda 750.000 TL net zarar açıklamıştır. İç piyasa covid-19 sebebiyle hareketsizdir ve sektörün durumu iç açıcı değildir. Bundan dolayı işletme yurt dışı piyasalarına yönelmiş; bir

sonraki dönemde durumu toparlayıp, kara geçeceğini öngörmüştür. Tüm bunların yanında şirket ortakları işletmeye destek olmak adına şirkete kaynak sağlayacaklarını belirtmişlerdir.

Bu örneğe göre işletmenin sürekliliğine gölge düşürecek iki önemli olgu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi işletmenin 750.000 TL zararda bulunması, diğeri ise 1.500.000 TL çalışma sermayesi eksikliğidir. Ancak şirket ortaklarının sağlayacağı kaynakla bu eksikliğin ortadan kaldırılacağı düşünülmektedir. Tüm bu olgulara bakıldığında işletme bir sonraki dönem finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine uygun olarak hazırlayabilir fakat sonraki dönemde olumlu olması düşünülen faktörler olumlu olmazsa işletmenin sürekliliği tekrardan sorgulanmalıdır.

2.2.2.4 Dönemsellik ilkesi

İşletmenin sürekliliği kavramı doğrultusunda işletmelerin ömrünün sınırsız olduğu varsayılır. Dönemsellik ilkesi, işletmelerin sınırsız olarak varsayılan ömrünün, dönemlere ayrılması ve ayrılan bu dönemlerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan sonuçların diğer dönemlerden ayrı olarak gösterilmesi anlamını taşımaktadır. Dönemsellik ilkesi, içinde yer alınan dönemle alakalı tüm gelirlerin ve giderlerin o döneme ait finansal tablolarda belirtilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Tetik, 1997, s. 152).

Dönemsellik ilkesi gereği kabul edilen muhasebe dönemi birinci ayın birinci günü ile on ikinci ayın son günü arasındadır. Ancak bazı işletmeler özel izin alarak bu dönemi değiştirebilir. Örneğin, özel okul işletmeciliği ile uğraşan kurumlar vergisi mükellefi için vergilendirme dönemi 01 Eylül-30 Ağustos tarihleri olarak belirlenebilir. Buna rağmen, özel hesap dönemi bir yıldan uzun veya kısa olamaz (Vural, 2009, s. 821).

Ayrıca VUK'un 174. Maddesine göre dönemsellik ilkesi şu şekilde özetlenebilir: İşletmenin sahip olduğu defterler hesap dönemine göre tutulur. Bu döneme ait kayıtlar dönem sonunda kapatılır, bir sonraki dönemin başında açılır. Hesap dönemi olarak kabul edilen dönem takvim yılıdır. Takvim yılı dönemi, faaliyetine uygun olmayan işletmeler ise Maliye Bakanlığı'na müracaat ederek 12'şer aylık özel hesap dönemi belirleyebilir. Yeniden işe başlama, iş bırakma gibi durumların oluşması halinde hesap dönemi bir yıldan eksik olsa bile faaliyet gösterilen dönem hesap dönemi olarak kabul edilir.

Yine VUK'un 287. maddesinde yer alan; "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir." şeklindeki aktif ve pasif geçici hesap kıymetlerine ilişkin hükümler dönemsellik ilkesini ele almaktadır (Gündoğdu, 2001, s. 52).

2.2.2.5 Parayla ölçülme ilkesi

Parayla ölçülme ilkesi, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder (Altıntaş, 2011, s. 181). Bu ilke ele alındığında, ana faaliyeti Türkiye'de yürütülen ve finansal tablolarını Türkiye'de yayınlamak zorunda olan bir işletme; ticari faaliyetini başka ülkelerde, başka para birimleriyle sürdürüyor olsa dahi; bu para birimleriyle oluşan gelirleri veya giderleri Türk Lirası cinsinden raporlamalıdır.

2.2.2.6 Maliyet esas ilkesi

Maliyet esas ilkesi, maliyetin belirlenmesinin mümkün veya uygun olmadığı durumlar dışında işletme tarafından sahip olunan varlıkların muhasebeleştirilmesi sırasında bunları elde ederken katlanılan maliyetin esas alınması gerektiğini anlatmaktadır (Yükçü, 2014, s. 180). Daha önce Kavramlar ve Genel İlkeler bölümünde belirttiğimiz gibi, MSUGT ve KÜMİ FRS maliyet esas ilkesi hususunda birbiriyle tam uyumludur. İkisine göre de herhangi bir varlık veya yükümlülük, maliyet bedeline göre kayıtlara alınmaktadır.

2.2.2.7 Tarafsızlık ve belgelendirme ilkesi

MSUGT'a göre muhasebenin temel kavramları 12 başlık altında toplanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı, özün önceliği kavramı MSUGT'ye göre muhasebe mesleğinde etikle ilgili düzenlemelerdendir (Ünsal, 2008, s. 5). Tarafsızlık ve belgelendirme başlığı muhasebe açısından oldukça önemli bir husustur. Bu hususa göre, muhasebede yapılan her kaydın altına mutlaka bir belge konulmalı ve bu belge herkes tarafından kabul edilebilir, hukuki anlamda da bağlayıcı nitelikte olmalıdır.

2.2.2.8 Tutarlılık ilkesi

Tutarlılık kavramı; bir işletmenin uygulamış olduğu muhasebe politikalarının izleyen dönemlerde işletmenin çıkarına göre değiştirilmeden uygulanması anlamına gelmektedir. İşletmelerin mali tablolarının, bu mali tabloların devamında yayınlanan dipnotlarının, faaliyetinin ve bu faaliyetin sonuçlarının, bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın temelini ifade etmektedir. Tutarlılık kavramı, birbiriyle benzerliğe sahip olan olay ve işlemlerde, kayıt düzeninin, değerlendirme ölçülerinin ve mali tabloların biçim ve içerik yönünden tek bir düzene sahip olması gerektiğini vurgular. Bununla birlikte, mantıklı ve geçerli nedenlerin bulunması halinde işletmeler muhasebe politikalarını revize edebilir. Ancak bu revize ve revizenin maddi etkilerinin dipnotlarda detaylıca açıklanması zorunludur (Özer, 1998, s. 13).

2.2.2.9 Tam Açıklama ilkesi

Akdoğan ve Sevilengül'e göre tam açıklama kavramı; finansal tabloların, işletmeye ait bütün olayları bu finansal tablolardan yararlanacak olan tüm kullanıcıların doğru kararlar alabileceği biçimde açık, anlaşılır ve yeterli olarak sunulması gerektiğini ifade etmektedir. İşletmenin açıklaması gereken bilgiler, işletmenin o günkü mevcut halini ve gelecekte gerçekleşmesi muhtemel olan olaylarla ilgili verilerdir. İşletme yönetiminin açıklaması gereken bu bilgiler tam açıklama ilkesinden kaynaklanmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 1995, s. 5).

2.2.2.10 İhtiyatlılık ilkesi

İhtiyatlılık ilkesi, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevesinde (2018 Sürümü, s.12, Parça 2.16) belirsizlik bulunan durumlarda herhangi bir yargıda bulunurken temkinli davranmak gerektiğini anlatmaktadır. Herhangi bir varlığın olduğundan daha yüksek veya herhangi bir yükümlülüğün olduğundan daha düşük gösterilmemesi gerekmektedir. Bu gereklilik ihtiyatlılık kavramı olarak tanımlanmaktadır.

İhtiyatlılık kavramı ayrıca MSUGT'nin Muhasebenin Temel Kavramları bölümünde ayrı başlık olarak ele alınmaktadır. Buna göre ihtiyatlılık, muhasebe uygulamalarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz

önünde tutulmasını ifade eder. Temkinli davranılması ve risklerin dikkate alınması, muhtemel giderler ve zararlar için karşılık ayrılmasını, muhtemel gelir ve karların ise gerçekleşme döneminden önce muhasebeleştirilmemesi ilkesine uyulması demektir.

A işletmesi ile B işletmesinin büyük bir iş anlaşması yapmak üzere olduğunu farz edelim. Bu anlaşma ardından B işletmesi A işletmesine 5.000.000 TL tutarında ödeme gerçekleştirecektir. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine göre bu anlaşma birebir gerçekleşmeden; hatta para A işletmesinin hesabına geçmeden böyle bir tutar kayıtlara alınamaz. Ayrıca işletme böyle bir tutar banka hesabına gelecek varsayımıyla işletmeyi riske sokacak giderlere girişmemeli ve ihtiyatlı davranmalıdır.

2.2.2.11 Önemlilik ilkesi

Eğer bir olay mali tablolarda ilgili hesap kalemine yansıtıldığında finansal tablo kullanıcısının kararlarını etkileyebilecek düzeyde bir nitelik taşıyorsa bu olay önemli olarak kabul edilmektedir.

2.2.2.12 Özün önceliği ilkesi

Özün önceliği ilkesi, işletmenin sürdürmüş olduğu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi sırasında bu işlemlerin özü ve biçimi arasında herhangi bir farklılık oluşması halinde biçim yerine özün aslolan olgu olduğunu anlatmaktadır (Marşap, 1996, s. 37). Örneğin, VUK'a göre şüpheli alacak koşullarını taşımayan ancak fiilen tahsil edilmesi şüpheli olan alacaklar için karşılık ayrılmaktadır. Bu alacak, kayıtlardan çıkarılarak kanunen kabul edilmeyen gider olarak olarak giderleştirilir. Ardından vergi matrahına dahil edilir. Böylece hem özün önceliği ilkesi hayata geçirilir hem de VUK'a aykırı bir eylem gerçekleştirilmemiş olur.

2.2.3.1 KÜMİ FRS ve MSUGT'nin Kapsadığı Finansal Tablolar

KÜMİ FRS'ye göre sunumu yapılan tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlardır (KGGK, 2019, s. Parça 2.3). Aynı zamanda sunumu yapılan finansal tablolar iki dönemi kapsamalıdır. Çünkü KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolar karşılaştırmalı bir şekilde sunulur. Ayrıca KÜMİ FRS'ye göre; finansal

tablolarda aşağıdaki bilgilere açık bir şekilde yer verilir ve gerektiğı durumlarda bu bilgiler tekrarlanır:

- İşletmenin ticaret ünvanı ve ünvanında herhangi bir değişiklik varsa bu değişiklikler,
- Raporlama döneminin başladığı ve bittiğı tarih,
- Finansal tabloların para birimi,
- Finansal tablolarda yapılan yuvarlamayla ilgili detaylar (KGK, 2019, s. Parça 2.7).

MSUGT'nin 1 sıra numaralı tebliğinin üçüncü bölümünde yapılan açıklamaya göre ise sunulması gereken finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosu, nakit akış tablosu, satışların maliyeti tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, fon akış tablosu ve kar dağıtım tablolarıdır.

2.2.3.2 KÜMİ FRS'nin Finansal Tablolar Açısından Bilgi Anlayışı

Sunulan tablolara bakıldığında, KÜMİ FRS'nin daha çok gelir, gider ve işletmenin genel durumuna odaklandığı, MSUGT'ye göre hazırlanan tabloların ise daha fazla detaya odaklandığı görülmektedir.

Bilginin özelliğı konusunda KÜMİ FRS'nin taslak metnine baktığımızda "KÜMİ FRS'de finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur." şeklinde bir tanım olduğu görülmektedir (KGK, 2019, s. Parça 2.8).

2.2.3.3 İhtiyaca Uygunluk

KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolarda kullanıcıya aktarılan verinin, bu kullanıcıların doğru karar almak için ihtiyaç duyabilecekleri bilgi gereksinimini karşılayacak nitelik ve nicelikte olması gerekmektedir. Finansal bilgi; finansal tablo kullanıcılarının geçmişte, bugünde ve gelecekte yaşanabilecek olaylarla ilgili olan düşüncelerine bilgi sağlıyorsa ve bu kullanıcıların düşüncelerini onaylamak ya da değiştirmek suretiyle fikirlerini etkileyebilecek bir niteliğı taşıyorsa ihtiyaca uygun olduğu söylenebilir (KGK, 2019, s. Parça 2.9).

2.2.3.4 Gerçeğe Uygun Sunum

KÜMİ FRS'ye göre finansal bilgi, aktarmayı hedeflediği ekonomik olayları gerçeğe uygun olarak anlatmalıdır. Gerçeğe uygun sunumun gerçek manasıyla hayata geçirilebilmesi için bilginin hatasız, tarafsız ve tam olarak aktarılması gerekmektedir. Ayrıca gerçeğe uygun bilgi olayın biçimine değil özüne odaklanır. Standartta da açıklandığı gibi; eğer ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi aynı değilse, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğu anlamını taşımamaktadır (KGK, 2019, s. Parça 2.10).

2.2.3.5 Anlaşılabilirlik

KÜMİ FRS'ye göre finansal bilgi, işletmenin yürütmüş olduğu faaliyet ve muhasebe konusunda bilgisi olan ve bu bilgisi aracılığıyla finansal bilgileri dikkatli şekilde analiz etmeye çalışan kullanıcıların anlayabileceği şekilde sunulmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 2.11). Finansal bilgiler, KÜMİ FRS taslak metninde tanımlandığı bu şekilde sunulduğunda anlaşılabilir olarak tanımlanabilir.

2.2.3.6 Karşılaştırılabilirlik

KÜMİ FRS'ye göre karşılaştırılabilirlik, finansal tabloyu inceleyenlerin finansal tabloda bulunan farklı kalemler arasında yer alan benzer veya farklı noktaları görebilmesini sağlamak anlamına gelmektedir. Dolayısıyla birbirine benzeyen olayların finansal etkilerinin ölçümü ve sonrasında aktarımı, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve aktarımlarıyla tutarlı olmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 2.12).

2.2.3.7 Zamanında sunum

KÜMİ FRS'ye göre zamanında sunum, finansal nitelik taşıyan bilginin, finansal tabloyu inceleyen kullanıcının kararlarını değiştirebileceği zamanda mevcut olmasıdır (KGK, 2019, s. Parça 2.13).

Finansal tabloların sunumu başlığı açısından KÜMİ FRS ve MSUGT'ye ait sunulan tüm bu bilgiler, bu iki yaklaşımın finansal tabloların sunumu başlığı özelinde birbiriyle çelişmediğini göstermektedir.

2.3 Finansal Durum Tablosu

KÜMİ FRS’de tanımlanan finansal durum tablosunun biçim ve içeriğinin, genel olarak BOBİ FRS ile uyumlu olduğu söylenebilir. MSUGT’ye göre hazırlanan finansal tablolarda finansal durum tablosunun adı “bilanço”dur. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’ye göre ise bu tablo “finansal durum tablosu” olarak tanımlanmaktadır.

Finansal tablolar yıllık olarak ve yılda en az bir defa hazırlanıp; geniş bir kullanıcı kitlesine ihtiyaca uygun bilgi sunmak için hazırlanmaktadır. Finansal durum tablosunu oluşturan unsurlar, varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardır.

Finansal durum tablosu, hem KÜMİ FRS’de hem de MSUGT’de maliyet bedeli ile kayıt altına alınmaktadır (KGK, 2017, s. Parça 1.34). Finansal durum tablosu hususunda BOBİ-FRS ve KÜMİ FRS birbiriyle uyumludur. Bununla birlikte, bu tablonun sunumunda aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir. KGK’nın hazırladığı BOBİ FRS metninde bu hususlar,

- “Finansal durum tablosu kısa-uzun vadeli olarak sınıflandırılarak hazırlanmalıdır. Karşılaştırmalı verilerle birlikte, bakiyesi sıfır olan kalemler finansal durum tablosunda bulunmayabilir (KGK, 2017, s. Parça 1.38).
- Finansal durum tablosunda bulunan herhangi bir hesabın diğer hesaplarla olan bağlantısı dipnotlarda açıklanmalıdır (KGK, 2017, s. Parça 1.40).

2.3.1 Varlıklar

KÜMİ FRS’ye göre, dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli yükümlülükler ve uzun vadeli yükümlülükler, finansal durum tablosunda birbirlerinden ayrı olarak gösterilmelidir. Aşağıda sayılan özelliklerden herhangi birini taşıyan varlık dönen varlık olarak sınıflandırılmaktadır:

- Varlığın, işletmenin normal faaliyeti içerisinde paraya dönüştürülmesinin, satılmasının veya kullanılmasının gerçekleşmesi,
- İşletmenin ticari faaliyet amacıyla varlığı saklaması,
- Bilanço tarihinden itibaren on iki ay içerisinde varlığın nakde dönüştürülebilme beklentisinin olması,
- Nakit veya nakit benzeri olarak kabul edilmesi

Yukarıdaki belirtilen özellikleri taşımayan diğer varlıklar ise duran varlıklardır (KGK, 2019, s. Parça 3.6-7).

2.3.2 Yükümlülükler

KÜMİ FRS'ye göre aşağıda sayılan özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli yükümlülükler ismiyle sınıflandırılmaktadır.

- Normal işleyiş içerisinde ödeme yapılarak ortadan kaldırılmasının düşünülmesi,
- Ticari faaliyet amacıyla oluşması,
- Bilanço tarihinden itibaren on iki ay içerisinde yerine getirilecek olması,
- Bilanço tarihinden itibaren en az on iki ay süreyle ödenmesinin ertelenmesine yönelik bir hakkın bulunmaması,

Yukarıdaki belirtilen özellikleri taşımayan diğer yükümlülükler ise uzun vadeli yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 3.8-9).

2.3.3 Özkaynaklar

Finansal durum tablosunda yer alan özkaynaklar bölümünde; ödenmiş sermaye, emisyon primi, yedekler, geçmiş yıl kar veya zararları, dönem net kar veya zararı gibi hesaplar bulunmaktadır. Özkaynağın defter değeri doğrudan ölçülememektedir. Toplam özkaynak, finansal tablolarda yer alan varlıkların toplam defter değerinden yükümlülüklerin toplam defter değerinin çıkarılmasıyla bulunur (KGK, 2019, s. Parça 3.10).

2.4 Kar Veya Zarar Tablosu

KÜMİ FRS'de tanımlanan kar veya zarar tablosunun biçim ve içeriği genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolarda kar veya zarar tablosunun adı "gelir tablosu"dur. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre ise bu tablonun adı "kar veya zarar tablosu"dur.

Kar veya zarar tablosu, işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere düzenlenen ve işletmenin raporlama yaptığı dönemle ilgili gelirleri, giderleri ve bunların net sonucunu ortaya çıkaran finansal tablodur. Karşılaştırmalı verilerle birlikte bakiyesi sıfır olan kalemler kar veya zarar tablosunda gösterilmeyebilir.

KÜMİ FRS'ye göre herhangi bir gelir veya gider kalemi, Kar veya Zarar tablosunda ya da dipnotlarda “olağandışı“ olarak sunulamaz (KGK, 2019, s. Parça 4.3-5).

Bilindiği üzere MSUGT\VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda “Olağan Dışı Gelir” ve “Olağan Dışı Gider” kavramları mevcuttur. Başka bir deyişle, VUK'a göre hazırlanan tablolarda yer alan olağan dışı gelir veya olağan dışı gider olarak tanımlanan olgular, KÜMİ FRS'de bulunmamaktadır. Bu olgular, uygun olan gelir veya gider kaleminde sınıflandırılmalıdır.

2.4.1 Gelirler

KÜMİ FRS'ye göre gelir, işletmenin faaliyetleri sonucu özkaynaklarda artışa sebebiyet veren, ekonomik yararlar da artış ya da borçlarda azalış anlamına gelmektedir. Bu artışlara bir istisna olarak ortakların özkaynaklara yaptıkları katkılar verilebilir. Bu katkılar gelir olarak tanımlanamamaktadır (KGK, 2017, s. Parça 1.48).

Bununla birlikte gelir, kazanç ve hasılatın ikisini de kapsamaktadır. Hasılat, işletmenin asli faaliyetleri sonucunda oluşan ücret, satış, kira gibi adlar taşımaktadır. Kazanç ise gelir tanımına giren diğer kalemler olarak tanımlanabilir. Kazançlar işletmenin olağan faaliyetlerinden oluşabileceği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de oluşabilir. Bu duruma, duran varlıkların satışı sırasında ortaya çıkan gelir, örnek olarak verilebilir. Bu tarz gelirler kazanç olarak tanımlanmaktadır (Kıymetli Şen, Özbirecikli, ve Tüm, 2020, s. 23).

2.4.2 Giderler

KÜMİ FRS'ye göre gider, işletme faaliyetleri sonucunda özkaynaklarda azalışa sebebiyet veren, ekonomik yararlar da azalışa neden olan, ekonomik yararlar da azalış ya da borçlarda artış anlamına gelmektedir. Bu konuda bir istisna mevcuttur. Ortakların şirketten çektikleri kar payları gibi tutarlar gider olarak sınıflandırılmamaktadır (KGK, 2017, s. Parça 1.49).

Gider tanımı, zararlarla birlikte işletmenin normal faaliyetleri esnasında ortaya çıkan maliyetleri de kapsar. İşletmenin bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetler, ücretler, amortismanlar ve satışların maliyeti gibi gider başlıklarını içermektedir. Giderler çoğunlukla varlıkların satışı veya değerlerinde ortaya çıkan düşüşler vasıtasıyla oluşmaktadır. Zararlar ise, gider tanımına giren diğer kalemlerdir. Zararların, işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden dolayı ortaya

çıkması mümkündür. Yangın, deprem gibi felaketlerden kaynaklı olarak ortaya çıkan zararlar ile uzun vadeli varlıkların satışının ardından oluşan giderler olağandışı zarar olarak tanımlanabilir (Kıymetli Şen, Özbirecikli, ve Tüm, 2020, s. 23).

Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi, KÜMİ FRS’de bulunan kar veya zarar tablosunda “olağan dışı” başlığı altında sunulan herhangi bir kalem yoktur. “Olağan dışı gelir” veya “Olağan dışı gider” kavramı VUK/MSUGT anlayışında var olan bir olgudur.

2.5 Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar

2.5.1.1 Muhasebe Politikaları

KÜMİ FRS’ye göre muhasebe politikaları, işletmenin finansal tablolarının oluşturulması konusunda işletmelerin kullanmış olduğu çeşitli esasları, kuralları, uygulamaları ve politikaları ifade etmektedir. İşletme, muhasebe politikasını belirlerken veya değiştirirken, gerçeğe uygun sunum yapmak için kendi yapısına en uygun olan politikayı seçmek zorundadır (KGK, 2019, s. Parça 5.2-3). İşletmenin benzer işlem ve olaylar karşısında uygulamış olduğu muhasebe politikaları dönemler itibarıyla da tutarlılık taşımaktadır (KGK, 2017, s. Parça 3.7).

Bir işletmenin muhasebe politikası;

- Standart tarafından muhasebe politikası değişikliğinin zorunlu kılınması,
- Yapılacak olan muhasebe politikası değişikliğinin işletmenin finansal durum tablosuyla ilgili daha gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgiyi sağlayacak olması,

gibi durumlar ortaya çıktığında değişebilmektedir (KGK, 2019, s. Parça 5.6).

İşletmeler finansal tablolarının sunumunu gerçeğe uygun bir şekilde yapmak için uygulamakta oldukları muhasebe politikalarını sık sık değerlendirmelidir. Bu değerlendirme sonucunda işletme finansal tabloların çeşitli işlem ve olaylar karşısında daha gerçekçi bilgi sağlayacaksa muhasebe politikası değişikliğine gitmelidir. Fakat bu değişiklik yapılırken tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkeleri unutulmamalıdır. KÜMİ FRS’ye göre finansal tabloların tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliğini bozmamak adına, muhasebe politikasında bir revize yapılması halinde politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır (KGK, 2017, s. Parça 3.8).

Geriye dönük uygulama, yeni uygulanmaya başlayan muhasebe politikasının, bu politika en baştan bu yana kullanılıyormuş gibi olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Buna göre, bir muhasebe politikasında yapılan değişiklik, eğer geçmişe yönelik uygulanırsa, karşılaştırmalı sunulan dönemlere ait, değişiklikten etkilenen veya etkilenmesi olası olan kalemler yeni uygulanmaya başlanan muhasebe politikasına göre uygulanmalıdır. Tüm bunlarla birlikte, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemle alakalı olarak, yapılan muhasebe politikası değişikliğinden etkilenen sermaye hesabının açılış tarihindeki tutarı, değişikliğin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönem önceki dönemlere kadar olan kümülatif etkisine göre revize edilir (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 67).

ÖRNEK: XYZ işletmesi 2020 yılında daha önce uyguladığı LİFO stok değerlendirme yöntemini değiştirmiş ve FIFO yöntemine geçmeye karar vermiştir. İşletme yönetimi yeni stok değerlendirme yönteminin daha güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayacağını düşünmektedir. Stok değerlendirme yönteminin değişmesi sebebiyle muhasebe politikasındaki bu değişikliğin geçmiş yıl karları üzerindeki etkisi 23.000 TL azalış yönündedir. Muhasebe politikasındaki bu değişiklik KÜMİ FRS'ye göre nasıl muhasebeleştirilecektir? (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 67) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

ÇÖZÜM:

31.12.2020			
----- / -----			
570	GEÇMİŞ YIL KARLARI	23.000	
153	TİCARİ MALLAR		23.000
----- / -----			

Ticari mallar hesabında düzeltilmesi gereken tutarın 570 Geçmiş Yıl Karları hesabına atılmasının sebebi, muhasebe politikası değişikliklerinin geriye dönük olarak

uygulanmasıdır. Bu politikayı geriye dönük uygulayabilmenin yolu oluşan farkı Geçmiş Yıl Karları hesabına atmaktır.

KÜMİ FRS taslak metnine göre, muhasebe politikasında yapılan herhangi bir değişikliğin mevcut veya geçmiş dönemi etkilemesi söz konusu olursa;

- Yapılan değişikliğin niteliği,
- Yapılan değişikliğin neden gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgiyi sağladığı,
- Düzeltme tutarlarının toplamının tespit edilemediği durumlarda ise bu tutarın tespit edilememiş olmasının sebebi açıklanmalıdır (KGK, 2017, s. Parça 3.15).

Yeni uygulanmaya başlanılan muhasebe politikasının, geçmişe dönük olarak uygulanmasıyla birlikte cari dönemin başında oluşacak kümülatif etkinin tutarının belirlenmesi mümkün değilse, bu değişiklik en erken tarihten itibaren ileriye dönük olarak devreye alınır. Başka bir deyişle, muhasebe politikası geçildikten sonra gerçekleşen olaylara uygulanır. Bu durum söz konusu olduğunda muhasebe politikası değişikliğinin; değişiklikten önceki finansal durum tablosu kalemlerine kümülatif etkisi dikkate alınmamış olur (KGK, 2019, s. Parça 5.11).

ÖRNEK: XYZ işletmesi 2020 yılında daha önce uyguladığı LİFO stok değerlendirme yöntemini değiştirmiş ve FİFO yöntemine geçmeye karar vermiştir. İşletme yönetimi yeni stok değerlendirme yönteminin daha güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayacağını düşünmektedir. Stok değerlendirme yönteminin değişmesi sebebiyle muhasebe politikasındaki bu değişikliğin geçmiş yıl karları üzerinde yarattığı değişiklik tespit edilememektedir. Muhasebe politikasındaki bu değişiklik KÜMİ FRS'ye göre nasıl muhasebeleştirilecektir?

ÇÖZÜM: Stok değerlendirme yöntemi değişikliğinin geçmişe dönük etkisinin belirlenememesi nedeniyle, ilgili değişiklikle ilgili geçmişe dönük herhangi bir kayıt atılmaz. 2021 yıl sonu tablolarında stoklar, FİFO'ya göre değerlendirilir.

2.5.1.2 Muhasebe Tahminleri

İşletme faaliyetleri yapısı itibarıyla çeşitli belirsizliklere sahiptir. Bu sebeple, bazı finansal tablo kalemleri önceden kesin olarak bilinemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler ise güncel olan verilere göre yapılır.

KÜMİ FRS'ye göre, muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler, tahminlerin dayandığı koşullardaki değişikliklere, yeni bir bilgi edinilmiş olmasına veya tecrübesiz olunan bir konu hakkında tecrübe edinilmesine göre değişiklik gösterebilir. Bu nedenden dolayı, tahminlerde yapılacak olan değişiklikler, geçmiş dönemlerle bağlantılı olmadığı için düzeltme veya hata düzeltmesi olarak tanımlanmamaktadır. Eğer yapılan bir değişikliğin tahmin ya da politika değişikliklerinden hangisi olduğuna dair net bir karara varılamıyorsa; bu değişiklik tahmin değişikliği olarak kabul edilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 5.12-15).

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliği etkisi, aşağıda belirtilen dönemlerde kar veya zarara eklenerek ileriye dönük olarak finansal tablolara dahil edilir.

- Sadece değişiklik yapılan dönemi etkileyenler, değişiklik yapılan dönemin kar veya zararına eklenir.
- Cari dönemin dışında geleceği de etkileyebilecek olanlar, hem değişiklik yapılan cari dönemin hem de gelecek dönemin kar veya zarar tablosuna yansıtılır (KGK, 2019, s. Parça 5.16).

ÖRNEK: OPN A.Ş., 01.01.2017'de 25.000 TL karşılığında bir demirbaş satın almıştır. Bu demirbaşın faydalı ömrü resmi makamların belirlenimine göre 10 yıldır. Ancak işletme bu makineyi 5 yılda tüketeceğini öngörmektedir. 01.01.2020 tarihinde firmanın yaptığı araştırma ve değerlendirmede, makinenin geri kazanılabilir değerinin 3.000 TL olduğu tespit edilmiştir. 2020 yılı sonunda yapılacak olan kayıtları MSUGT\VUK'a göre ve KÜMİ FRS'ye göre gösteriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 72) örnek baz alınarak üretilmiştir.

MSUGT\VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

Resmi makamların ilgili makine için belirlemiş olduğu tüketim süresi 10 yıldır. VUK'a göre hazırlanan finansal tablolarda, firmanın tahmininin önemi yoktur. Dolayısıyla ayrılacak amortisman tutarı konusunda işletmenin herhangi bir inisiyatif alması mümkün değildir.

01.01.2017			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	25.000	
102	BANKALAR		25.000

----- / -----			
31.12.2017			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	2.500	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.500
----- / -----			
31.12.2018			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	2.500	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.500
----- / -----			
31.12.2019			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	2.500	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.500
----- / -----			
31.12.2020			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	2.500	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.500
----- / -----			
31.12.2020			

----- / -----			
654	ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	12.000	
257	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		12.000
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

KÜMİ FRS'ye göre aslolan resmi makamların veya VUK'un belirlemiş olduğu kurallar değil, işletmenin gerçekliği ve hedef kullanıcıya ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi sunmaktır. Bu yüzden amortisman ayrılırken resmi makamların belirlediği yıl değil, işletmenin yaptığı tahmine göre amortisman ayrılır.

31.12.2017			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	5.000	
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		5.000
----- / -----			

31.12.2018			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	5.000	
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		5.000
----- / -----			

31.12.2019			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	5.000	
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		5.000
----- / -----			

31.12.2020			
----- / -----			
730	AMORTİSMAN GİDERLERİ	5.000	
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		5.000
----- / -----			

Dört yıl boyunca amortisman ayrıldıktan sonra işletmenin, makineye ait ayıracağı 5.000 TL daha amortisman kalmıştır. Ancak 2020 yılında yapılan değerlendirmede makinenin değerinin 3.000 TL'ye indiği fark edilmiştir. Bundan dolayı aşağıdaki kayıt 31 Aralık 2020 tarihinde atılır. Tahmin değişikliğiyle ilgili geçmişe dönük kayıt atılmaz.

31.12.2020			
----- / -----			
654	ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	2.000	
257	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000
----- / -----			

2.5.1.3 Geçmiş Dönem Hataları

KÜMİ FRS'ye göre geçmiş dönem hataları, hatanın gerçekleşmiş olduğu dönemin finansal tablolarının yönetim tarafından onaylandığı tarihte bulunan ve bahsi geçen finansal tabloların hazırlanması esnasında önemsendiği düşünülen güvenilir bilgilerin kullanılması nedeniyle daha önceki dönemlerin finansal tablolarında oluşan hatalar olarak tanımlanmaktadır. Bu hatalar, matematiksel hataları, bilgilerin gözden kaçırılmasını, yanlış yorumlanmasını veya hileleri içermektedir.

Şirketin içinde bulunduğu durumu şirketin çıkarları doğrultusunda farklı bir biçimde göstermek için kasıtlı veya bilerek yapılmış önemli olmayan bir hata veya önemli bir hatanın finansal tablolarda bulunması gibi bir durum söz konusu olursa bu durum KÜMİ FRS'ye uyumlu kabul edilememektedir. Eğer finansal tablolarda önemli geçmiş dönem hataları tespit edilirse bu hatalar geçmişe dönük olarak düzeltilir ve bu hatalar, tespit edildiği dönemin kar veya zarar tablosuna yansıtılamaz.

Yine KÜMİ FRS taslak metnine göre, geriye dönük düzeltme, geçmiş dönemde hayata geçirilen hatalar hiç olmamış gibi gerekli kayıt değişikliklerinin yapılmasıdır. Bu değişiklikler aşağıdaki şartlara göre gerçekleştirilmelidir:

- Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı kalemlerde gerekli düzenlemeler yapılır.
- Eğer hata, finansal verinin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha eski bir dönemde gerçekleşiyse, finansal tablolarda sunulan en erken dönemin açılış bakiyelerinde gerekli düzeltme gerçekleştirilir.

Eğer bahsi geçen bu hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan geçmiş döneme ait kümülatif etkisi hesaplanamıyorsa geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken tarihte açılış bakiyeleri düzeltilir. Bu tarih, cari dönem de olabilir. Hatanın cari döneme olan kümülatif etkisi de hesaplanamıyorsa, düzeltme yapılabilecek en erken tarihten itibaren ileriye dönük düzeltme gerçekleştirilir.

Bu yöntemle, hatanın bu tarihten önceki finansal durum tablosuna olan kümülatif etkisi dikkate alınmamış olur (KGK, 2019, s. Parça 5.17-23).

ÖRNEK: XYZ A.Ş'nin 2021 yılı finansal tablolarını inceleyen yeni muhasebe müdürü, işletmenin 2019 yılında maddi duran varlıklarıyla ilgili 7.500 TL'lik bir tutarın amortisman gideri olarak kayıtlara alınmadığını fark etmiştir. XYZ A.Ş'nin MSUGT ve VUK'a göre uygulaması gereken kayıtları gösteriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 74) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a göre ÇÖZÜM:

MSUGT\VUK'a göre yapılan kayıt hatalarında aslolan vergi ziyasına sebebiyet verilip verilmemesidir. Olmayan bir giderin olmuş gibi giderleştirilmesi durumunda vergi ziyayı cezası, özel usulsüzlük cezası gibi olayın özüne göre netleştirilecek cezalara maruz kalınabilir. Önümüzde bulunan örnekte vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş,

eksik gider yazılmıştır. Bu giderin eksik yazılması, firmanın fazladan vergi ödemesine sebep olmuştur. İlgili hata önümüzdeki dönemde düzeltilmelidir.

31.12.2021			
----- / -----			
582	GEÇMİŞ YIL HATALARINDAN	7.500	
	KAYNAKLANAN DÜZELTME ZARARLARI		
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		7.500
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
582	GEÇMİŞ YIL HATALARINDAN	7.500	
	KAYNAKLANAN DÜZELTME ZARARLARI		
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		7.500
----- / -----			

2.5.1.4 Ek Finansal Durum Tablosu Sunulması

BOBİ FRS'ye göre bir muhasebe politikası değişikliği yanlışlık düzeltmesi veya geçmişe yönelik düzeltme doğrultusunda gerçekleştirildiğinde, karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tabloların ilk sunulduğu dönemin başına ait ek finansal durum tablosu yayınlanır. Bununla birlikte geçmişte yapılan uygulamanın ya da geçmişle ilgili yapılan düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan ilk dönemin başına ait finansal durum tablosunda bulunan hesaplar üzerindeki etkisi önemli değilse ek olarak finansal durum tablosu sunulmasına gerek yoktur. Bu konuda KÜMİ FRS ve BOBİ FRS birbirleriyle uyumludur (KGK, 2017, s. Parça 3.33).

2.6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

KÜMİ FRS'nin "Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar" bölümünde raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylarla ilgili ilkeler ve kurallar

anlatılmaktadır. Raporlama döneminden sonraki olaylar denildiğinde raporlama dönemi sonu tarihi ile finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olaylar anlatılmak istenmektedir. Bu olaylar, düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 6.2).

2.6.1 Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

KÜMİ FRS'ye göre raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, dipnotlara da bakılmak üzere sunulan finansal tablolarda bulunan tutarlar, düzeltme gerektirecek olayların etkisini gösterecek bir şekilde revize edilmelidir. Ayrıca raporlamanın yapıldığı dönemden sonra düzeltme gerektirecek olayların finansal tablolarda bulunan kalemleri etkilemeden sadece dipnotları etkileyebilecek durumların oluşması halinde söz konusu dipnotlarla ilgili gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

ÖRNEK: ASLAN A.Ş hukuki bir anlaşmazlık nedeniyle CEYLAN A.Ş'ye dava açmış ve 2016 yılı sonunda 20.000 TL karşılık ayırmıştır. Dava 02.03.2020 tarihinde netleşmiş ve mahkeme CEYLAN A.Ş'nin 25.000 TL tutarında tazminat ödemesi gerektiğine karar vermiştir. CEYLAN A.Ş yönetim kurulu 12.03.2020 tarihinde finansal tablolarını onaylamıştır. CEYLAN A.Ş'nin uygulaması gereken işlemleri özetleyiniz. (Tüm, 2018, s. 52) **örnek baz alınmıştır.**

ÇÖZÜM: 31.12.2020 ile 12.03.2020 tarihi arasındaki dönem Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar kapsamında değerlendirilmelidir. Çünkü CEYLAN A.Ş yönetim kurulu 12.03.2020 tarihinde finansal tablolarını yayınlamak üzere karar almıştır. 02.03.2020 tarihinde sonuçlanan dava, finansal tablolar yayınlanmadan sonuçlanmıştır. Dolayısıyla finansal tabloların ilgili kalemlerinde bu davala ilgili düzeltme yapılmalıdır. Eğer kapanış kaydı yapılmadıysa söz konusu olay dönem içerisinde gerçekleşmiş gibi düşünülerek aşağıdaki kayıt gerçekleştirilebilir.

31.12.2019			
----- / -----			
654	KARŞILIK GİDERLERİ	5.000	
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		5.000
----- / -----			

Eğer 2019 yılının kapanış kaydı gerçekleştirildiyse ve bu dönem karlı kapatıldıysa kapanış kaydı iptal edilir ve aşağıdaki şekilde düzeltme gerçekleştirilir. Eğer ilgili dönem zararlı kapandıysa 590 Dönem net karı yerine 591 Dönem net zararı hesabının kullanılması gerekir.

31.12.2019			
----- / -----			
590	DÖNEM NET KARI	5.000	
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		5.000
----- / -----			

2.6.2 Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

KÜMİ FRS'ye göre raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar, kar veya zarar tablosunda veya Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Bu tür olayların detayları dipnotlarda açıklanır. Aşağıda belirtilen olgular raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak gösterilebilir:

- Bir birleşmenin gerçekleşmesi veya bağlı ortaklığın bilançodan çıkarılması,
- İşletmenin sürdürülebilirliği açısından önem taşıyan bir faaliyetin durdurulması veya buna dair yazılı veya sözlü bir demeç verilmesi,

- Raporlama döneminden sonra ülke ekonomisiyle paralel olarak fiyatlar genel seviyesinde, dövizde endeksli ürünlerde veya kurlarda anormal iniş-çıkışların yaşanması,
- İşletmenin üretimi açısından önemli olan bir tesiste yangın çıkması,
- Şirketin yeniden yapılanmaya girmesi veya bunun planlanması,
- Şirketin lehine veya aleyhine kritik bir davanın başlaması,
- Raporlama döneminin sonu ile finansal tabloların yönetim kurulu tarafından onaylandığı tarih arasında, daha önceden görülmeye başlanmış bir davanın işletme lehine sonuçlanması ve bunun akabinde işletmenin alacağı oluşması (KGK, 2019, s. Parça 6.6-8).

ÖRNEK: ABC işletmesinde 17.02.2015 tarihinde gerçekleşmiş olan yangın sebebiyle işletmede bulunan teçhizat ve makineler büyük bir hasar görmüştür. ABC işletmesinin yönetim kurulu 08.03.2015 tarihinde finansal tablolarını onaylamıştır. Bu işletme yangını finansal tablolarına nasıl yansıtılmalıdır?

ÇÖZÜM: ABC işletmesine ait finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü yangın bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmıştır. Ancak finansal tabloların dipnotlarında açıklama yapılmalıdır.

ÖRNEK: ABC işletmesi elektronik malzeme sektöründe yürütmekte olduğu faaliyetlerini 17.02.2015 tarihinde almış olduğu karar durdurmuştur. ABC işletmesinin yönetim kurulu 08.03.2015 tarihinde toplanarak finansal tablolarını onaylamıştır.

ÇÖZÜM: ABC işletmesinin bulunduğu sektördeki faaliyetlerini durdurma durumu, bilanço tarihinden sonra oluştuğu için finansal tablolarda düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Ancak oluşan bu yeni durum mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır (Tüm, 2018, s. 55).

MSUGT\VUK'a göre ise raporlama döneminden sonra gerçekleşen tüm olaylarla ilgili dipnotlarda açıklama yapılması yeterlidir. Raporlama döneminden sonra açıklama yapılmasını gerektiren olaylar veya raporlama döneminden sonra açıklama yapılmasını gerektirmeyen olaylar şeklinde bir ayırım mevcut değildir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020, s. 5).

2.7 Hasılat

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde hasılatla ilgili genel kurallar, hasılatın finansal tablolara alınma zamanı ve ölçümü anlatılmaktadır. Bu başlık aşağıdaki olaylar sonucunda işletmenin finansal tablolarına hasılat olarak kayıt edilecek olayların muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır.

- Hizmet verilmesi veya mal satışı,
- İşletmenin yüklenmiş olduğu inşa işleri kapsamındaki sözleşmeler,
- Faiz, isim hakkı ve kar payı

Ancak bu standart, aşağıda sayılan olaylar sonucunda elde edilecek hasılat veya gelirlere uygulanmamaktadır:

- Kiralamalarla ilgili oluşacak gelirler,
- Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde oluşacak değişimlerden veya bunların satışından elde edilen gelirler,
- Müştereken kontrol edilen işletmeler, iştirakler veya bağlı ortaklıklardan elde edilen kar payları,
- İlk defa finansal tablolara dahil edilen tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların finansal tablolara dahil edilmesi vesilesiyle ortaya çıkan gelirler,
- Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların bu değer üzerinde oluşan değişimlerden kaynaklanan gelirleri.

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleriyle elde etmiş olduğu geliri anlamına gelmektedir. Hasılatın ölçümüne bakıldığında; satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı gibi buna benzeyen farklar ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen veya

tahsil edilmesi beklenen tutara bakılır (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019, s. 429). Bu tutar hasılattır. Bununla birlikte yapılan tahsilatların hasılat olarak sınıflandırılabilmesi için üçüncü taraf adına tahsil edilmemesi gerekmektedir. Çünkü hasılat, işletmenin kendi adına sağladığı brüt ekonomik faydadır (KGK, 2019, s. Parça 7.1-3).

2.7.1.1 Takas İşlemlerinde Hasılatın Ölçümü

KÜMİ FRS'ye göre takas işlemlerinin bazıları hasılat olarak kabul edilememektedir. Bunlar,

- Benzer özellikler taşıyan ve yakın değere sahip mal ve hizmetlerin takası,
- Benzer özellikler taşımayan ve yakın değere sahip olmayan mal hizmetlerin takası ancak bu takas işleminin ticari bir nitelik taşımasıdır.

Mal veya hizmetlerin, benzer niteliklere sahip olmayan mal veya hizmetlerle ticari özü olan bir işlem sonucunda takas edilmesi halinde, gelir olarak elde edilen tutar finansal tablolara hasılat olarak alınır. Bu durumda söz konusu işlem,

- Gerçeğe uygun değer esas alınır. Bu işlemle ilgili gerçekleştirilen masraflar malın veya hizmetin gerçeğe uygun değerinden çıkarılır veya bu değere eklenir.
- Alınan hizmetin veya malın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemiyorsa satılan malın veya hizmetin gerçeğe uygun değerine bakılır.
- Eğer satılan malın veya hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, satışı yapılan malın veya hizmetin defter değerine bakılır (KGK, 2019, s. Parça 7.4-8).

2.7.1.2 Mal Satışına İlişkin Hasılatın Ölçümü

Mal satışına ilişkin hasılatlar, aşağıda yer alan hususlar ortaya çıktığında finansal tablolara alınmalıdır.

- Malların mülkiyetinden oluşan tüm getirilerin ve risklerin alıcıya devredilmesi durumunda,
- Satılan malların kontrolünün kaybedilmiş olması,
- Güvenilir bir yöntemle hasılat tutarının ölçülebilmesi,
- Güvenilir bir biçimde üstlenilmiş olan maliyetlerin tespit edilmesi,

- Elde edilecek olan faydanın işletme tarafından elde edilme olasılığının yüksek olması durumunda hasılat finansal tablolara alınabilir.

Ancak mülkiyet sahibi olmanın getirmiş olduğu bir takım riskler ve getiriler mevcuttur. Bu gibi bazı durumlarda hasılat finansal tablolara dahil edilememektedir.

Örneğin;

- İşletmenin normal garanti yükümlülükleri dışında kalan yeterli olmayan performansa ilişkin yükümlülüğe sahip olması,
- Sözleşmenin önemli bölümünü oluşturan bir takım işlemlerin tamamlanmamış olması,
- Tahsilatın koşula bağlı olması,
- Alıcının tek taraflı bir kararla alımda vazgeçme hakkının olması
- Alıcının tek taraflı bir kararla alımdan vazgeçtiği durumda işletmenin söz konusu malın veya hizmetin iadesini alıp almayacağı konusunda kararsız olması olguları örnek olarak verilebilir (KGK, 2019, s. Parça 7.11-13).

2.7.1.3 Hizmetin Sunumu

Hizmet sunumuyla ilgili henüz gerçekleşmemiş bir olayın sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi durumunda, ilgili tutar dönem sonunda tamamlanma yüzdesi yöntemi aracılığıyla finansal tablolara dahil edilir.

Hizmetin sunumuyla ilgili hasılat aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde finansal tablolara dahil edilmektedir.

- Güvenilir olarak malın hasılat tutarının ölçülebilmesi,
- Elde edilecek olan faydanın şirket tarafından elde edilmesi,
- Yapılan işlemin tamamlanma düzeyinin gerçekçi bir şekilde ölçülebilmesi,
- Dönem sonunda işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor olması,
- Üstlenilen maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülmesi (KGK, 2019, s. Parça 7.14-17).

2.7.1.4 İnşa Sözleşmeleri

KÜMİ FRS taslak metnine göre, bir inşa sözleşmesinden elde edilecek olan kar veya zararın güvenilir biçimde tahmin edildiği durumlarda sözleşmeyle bağlantılı olan hasılat ya da maliyetler; tamamlanma yüzdesi yöntemi aracılığıyla dönem sonunda kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır. Bu yöntem sayesinde tamamlanan iş ile ilgili hasılatın, maliyetin ve karın görülmesi amaçlanmaktadır.

Ortaya çıkacak olan sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, ortaya çıkacak maliyetlerin de güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini gerektirmektedir. Eğer sonuç güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, geri kazanılması beklenen gider tutarı hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu durum inşa sözleşmesiyle ilgili herhangi bir kar veya zararın oluşmamasını sağlar. İlerleyen süreçte sonuç güvenilir bir şekilde tahmin edilebilirse, inşa sözleşmesiyle ilgili hasılat ve diğer giderler tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara dahil edilir. Bunlarla alakalı geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz. (KGK, 2019, s. Parça 7.18-24).

2.7.1.5 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İnşa sözleşmelerinin uygulanmasında temel olarak iki ana yöntem mevcuttur. Bunlardan birincisi TMS 11’de anlatılan tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Diğeri ise, Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesi gereğince dikkate alınacak olan tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işi aracılığında sağlanacak kar veya zararın finansal tablolara alınabilmesi için inşaat işinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla inşaat tamamlanana kadar kar veya zarar tablosunda bu iş ile alakalı herhangi bir tutar raporlanamamaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, ulaşılan tamamlanma yüzdesine kadar katlanılan maliyetler bitirilen işle karşılaştırılır. Bu karşılaştırmaya göre kar veya zarar raporlanır. Bu yöntemde göre, var olan iş bitmeden de o dönemin gelir ve giderini etkileyebilecek olan kalemler kar veya zarar tablosuna yansıtılabilir. Ayrıca İlker Kıymetli Şen, tamamlanma yüzdesi yöntemi, muhasebenin dönemsellik, tam açıklama ve tahakkuk esasına gereğince tamamlanmış sözleşme yöntemine göre daha uygun olduğunu belirtmektedir (Kıymetli Şen, 2012, s. 92).

KÜMİ FRS taslağında da, tamamlanmış sözleşme yöntemi yerine tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmıştır. KÜMİ FRS taslağında anlatılan bu yöntemde göre,

finansal tablolara alınacak hasılat tutarı, inşa sözleşmesinin tamamlanma yüzdesine göre belirlenmektedir. Bu yöntemle göre, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminlere, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe tekrardan bakılır. Bu tahminlerle ilgili gerekirse düzeltme gerçekleştirilir. Bu düzeltmeler ise, muhasebe tahminlerindeki değişiklik olarak kabul edilir ve ileriye dönük olarak yapılır.

Tamamlanma düzeyi belirlenirken aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

- Toplam maliyetlerin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen giderlere oranı
- Eğer sözleşmeye ilişkin işin somut olarak ne kadarının tamamlandığı belirlenebiliyorsa, belirlenen bu işin tamamlanma oranı.

Tamamlanma düzeyi belirlenirken, yapılan hak edişlere veya işle ilgili alınan avanslara bakılmaz. Çünkü işin tamamlanma düzeyinin alınan avanslara veya hak edişlere göre belirlenmesi doğru sonucu vermeyebilir. İşletme gerçekleştirdiği sözleşme doğrultusunda, gelecekte hayata geçireceği faaliyetleriyle ilgili bir takım giderler gerçekleştirmiş olabilir. Bu giderler, hayata geçirilen işin bitmiş olan kısmıyla ilgili olmadığı için, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kar veya zararına yansıtılmaz. Bahsetmiş olduğumuz bu giderler, Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesabı kullanılarak muhasebeleştirilir (KGK, 2019, s. Parça 7.25-31).

2.7.1.6 Faiz, İsim Hakkı ve Kar Payları

KÜMİ FRS taslak metnine göre, işletmenin sahip olduğu varlıkların başka kişilerin veya kurumların kontrolünde olması ve kullanılması gibi bir durum söz konusu olursa faiz, isim hakkı ve kar payı olguları ortaya çıkmaktadır. Faiz, nakit veya nakit benzerlerinin başkasının kullanımına sunulması sonrasında talep edilen tutardır. İsim hakkı ise patent, marka, bilgisayar programı, telif gibi varlıkların karşılığında talep edilen bedeldir. Son olarak kar payı ise, şirketlere özkaynak sağlayan araçlara sahip olanlara sahip oldukları orana göre dağıtılan kar olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 7.32-37).

2.7.1.7 Peşin Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK: 31 Ocak 2021 tarihinde KDV dahil 35.400 TL'ye bir mal peşin olarak satılmıştır. KÜMİ FRS'ye ve MSUGT\VUK'a göre çözümünü yapınız. (Sabuncu, 2018, s. 743) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

31.01.2021			
100	KASA	35.400	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		30.000
	391 HESAPLANAN KDV		5.400

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

31.01.2021			
100	KASA	35.400	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		30.000
	391 HESAPLANAN KDV		5.400

2.7.1.8 Vadeli Satışa İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK: 12.000 TL'ye satılan bir ticari mal, dört ay vadeyle KDV hariç 13.500 TL'ye 31 Ocak 2021 tarihinde satılmıştır. KÜMİ FRS'ye ve MSUGT\VUK'a göre çözümünü yapınız. (Sabuncu, 2018, s. 744) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

31.01.2021			
----- / -----			
120	ALICILAR	15.930	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		13.500
	391 HESAPLANAN KDV		2.430
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

31.01.2021			
----- / -----			
120	ALICILAR	15.930	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		13.500
	391 HESAPLANAN KDV		2.430
----- / -----			

Örnek soruda vade 1 yıldan kısa olduğu için KÜMİ FRS ve MSUGT\VUK çözümü arasında herhangi bir fark mevcut değildir. Ancak vade 1 yıldan uzun olsaydı çözüm farkı mevcut olacaktı.

ÖRNEK: Bir ticari mal, 15 ay vadeli olarak KDV hariç 20.000 TL'ye 31 Ocak 2021 tarihinde satılmıştır. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve MSUGT\VUK'a göre çözümünü yapınız. (Sabuncu, 2018, s. 744) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

31.01.2021			
----- / -----			
220	ALICILAR	23.600	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		20.000
	391 HESAPLANAN KDV		3.600
----- / -----			

BOBİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

Satışın Peşin Tutarı: $20.000/(1+0,01)^{15}=17.228$

Vade Farkı = 2.772

31.01.2021			
220	ALICILAR	23.600	
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		17.228
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		2.772
391	HESAPLANAN KDV		3.600

Ayrıca her ayın sonunda 482 hesapta yer alan vade farkı tutarının vade süresine bölünmesi kadar 382 hesaba çekilir. Bu tutar ise 382 hesaptan 642 Faiz Gelirleri hesabına alınır.

31.01.2021			
482	ERTELENMİŞ GELİRLER	184,80	
382	ERTELENMİŞ GELİRLER		184,80

28.02.2021			
382	ERTELENMİŞ GELİRLER	184,80	
642	FAİZ GELİRLERİ		184,80

Burada karıştırılmaması gereken husus, yukarıdaki çözümün BOBİ FRS'ye göre yapılmış olmasıdır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS, bu çözüm konusunda ayrılmaktadır.

KÜMİ FRS taslağının 7.5. maddesinde görüleceği üzere hasılat, satış iskontoları düşüldükten sonra vade farkı ayrıştırılmaksızın izlenmektedir. Dolayısıyla KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK Hasılat konusunda aynı kayıtlara sahip olmakla birlikte, BOBİ FRS ile farklı kayıtlara sahiptir.

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

31.01.2021			
----- / -----			
220	ALICILAR	23.600	
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		20.000
391	HESAPLANAN KDV		3.600
----- / -----			

2.7.1.9 Hizmet Sunumlarına ve İnşa Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK: TEMİZ A.Ş 01.03.2021 tarihinde üç yıl temizlik hizmeti vermek için ABC A.Ş ile anlaşma yapmış, anlaşma tutarı KDV hariç 360.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu hizmetin TEMİZ A.Ş'ye maliyetinin 180.000 TL olduğu tahmin edilmiştir. 30 Haziran 2021 tarihine kadar bu harcamanın 60.000 TL'si gerçekleştirilmiştir. TEMİZ A.Ş'nin KÜMİ FRS ve MSUGT\VUK'a göre yapacağı kayıtları gösteriniz. (Sabuncu, 2018, s. 751) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

MSUGT\VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

30.06.2021			
----- / -----			
740	ALICILAR	10.800	
191	YURTIÇİ SATIŞLAR	60.000	
100	KASA		70.800
----- / -----			

30.06.2021			
----- / -----			
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ	60.000	
741	HİZMET YANSITMA MALİYETİ		60.000
----- / -----			

30.06.2021			
----- / -----			
741	HİZMET YANSITMA MALİYETİ	60.000	
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		60.000
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

Kayda Alınacak Hasılat = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Hasılat

Tamamlanma Yüzdesi = 60.000 / 180.000 = 0,33

Kayda Alınacak Hasılat = 0,33 x 360.000 = 118.800

30.06.2021			
----- / -----			
120	ALICILAR	140.184	
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		118.800
391	HESAPLANAN KDV		21.384
----- / -----			

30.06.2021			
----- / -----			
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ	60.000	
741	HİZMET YANSITMA MALİYETİ		60.000
----- / -----			

30.06.2021			
----- / -----			
741	HİZMET YANSITMA MALİYETİ	60.000	
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		60.000
----- / -----			

Yukarıdaki kayıtlarda da görüleceği üzere VUK ve KÜMİ FRS arasında kayıt farkı mevcuttur. VUK/MSUGT'ye göre yapılan kayıta, herhangi bir hasılat tutarını muhasebeleştirilebilmek için, mal veya hizmet satışının kesin olarak gerçekleşmiş olması gerekirken; KÜMİ FRS'ye göre elde edilecek hasılat tutarının tamamlanma derecesinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda muhasebe kaydı oluşturulabilmektedir.

2.7.1.10 Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirlerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK: 1 Şubat 2021 tarihinde vadesi 30 Nisan 2021 tarihinde bitecek olan 12.000 TL nominal değerli, 3 ay vadeli devlet tahvili nominal değerle satın alınmıştır. İşlenmiş faizi ile birlikte 15.000 TL olarak 30 Nisan 2021 tarihinde tahsil edilmiştir. KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT'ye göre kaydını yapınız. (Sabuncu, 2018, s. 756) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

01.02.2021			
----- / -----			
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	12.000	
102	BANKALAR		12.000
----- / -----			

30.04.2021			
----- / -----			
102	BANKALAR	15.000	
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI		12.000
642	FAİZ GELİRLERİ		3.000
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

01.02.2021			
----- / -----			
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	12.000	
102	BANKALAR		12.000
----- / -----			

30.04.2021			
----- / -----			
102	BANKALAR	15.000	
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI		12.000
642	FAİZ GELİRLERİ		3.000
----- / -----			

ÖRNEK: UYGAR A.Ş, SATILIK A.Ş'nin piyasaya sunduğu %25'lik oranındaki hisse senetlerine sahiptir. UYGAR A.Ş 04.05.2021 tarihinde 2020 yılında dağıtılan 400.000 TL tutarındaki temettü gelirinden payına düşen kısmı tahsil etmiştir. KÜMİ FRS ve VUK'a göre kayıtlarını gösteriniz. (Sabuncu, 2018, s. 757) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

30.04.2021			
----- / -----			
100	KASA	100.000	100.000
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

30.04.2021			
----- / -----			
100	KASA	100.000	100.000
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR		
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye göre firmanın oy hakkının %20 veya daha fazlasının elde tutulması durumunda yatırım yapılan firmada önemli etki olduğu kabul edilir. KÜMİ FRS'de önemli etki olması durumunda yukarıda kayıt gerçekleştirilir.

2.8 Stoklar

KÜMİ FRS'nin bu bölümü stokların tanımını, ölçümünü, değer düşüklüğünü; stok maliyetinin hesaplanması için hangi yöntemlerin kullanılabileceğini anlatmaktadır.

Stoklar;

- Olağan işletme faaliyetleriyle ilgili satış için bekletilen varlıklar,
- Olağan işletme faaliyetleriyle ilgili satış için üretime sokulan varlıklar,
- Hizmet sunumunda veya üretim aşamasında kullanılacak hammadde ve malzemeler, olarak tanımlanmaktadır.
-

Stoklar, maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Dönem sonlarında, elde bulunan stokların herhangi bir değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığına bakılır. Eğer böyle bir durum söz konusuysa stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stokların maliyeti kavramı ise, satın alma maliyetlerinin tamamını kapsamaktadır. Bu maliyetlere, satın alma fiyatı, ithalat vergileri, nakliye, malzemenin veya hizmetin elde edilmesi sırasında oluşan maliyetler dahildir. Ancak borçlanma maliyetleri bu maliyetlere dahil değildir. Bu maliyetler oluştuğu dönemde doğrudan kar veya zarara yansıtılmalıdır. (KGK, 2019, s. 8.2-9)

ÖRNEK: ERC Motorculuk firması, özel bir sipariş almış ve bu siparişi üretebilmek için planlama yapmıştır. Bu plana göre siparişin üretilmesi 16 aylık bir süre alacaktır. Şirket bu üretimin finansmanını sağlamak için 30.03.2021 tarihinde 5.000.000 TL tutarında bir ticari kredi almıştır. Kredi sözleşmesine göre şirket her ayın son gününde olmak üzere toplamda 400.000 TL taksit ödeyecektir. 30.06.2021 tarihinde ödenen taksidin 150.000 TL'si faiz, 250.000 TL'si anaparadır. 30.06.2021 tarihindeki ilgili kaydı yapınız. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 115) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a göre ÇÖZÜM:

30.06.2021			
----- / -----			
300	BANKA KREDİLERİ	250.000	
151	YARI MAMÜLLER	150.000	
	102 BANKALAR		400.000
----- / -----			

Yukarıda belirttiğimiz üzere KÜMİ FRS'ye göre borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir. VUK'a göre borçlanma maliyetinde üretimi yapılan malın satışa hazır olup olmamasının, hangi vadede satışa hazır hale geleceğinin bir önemi yoktur. ERC Motorculuk firması, borçlanma maliyetine katlandığı ürünü 16 aylık bir vadede satışa hazır hale getirecektir. Dolayısıyla ürün satışa hazır hale gelene kadar 12 aydan uzun bir vade olduğu için kredinin faiz maliyeti stok maliyetine dahil edilecektir.

BOBİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

12 Aydan uzun sürede satışa hazır hale getirildiği durumda

30.06.2021			
----- / -----			
300	BANKA KREDİLERİ	250.000	
151	YARI MAMÜLLER	150.000	
	102 BANKALAR		400.000
----- / -----			

12 Aydan kısa sürede satışa hazır hale getirildiği durumda

30.06.2021			
----- / -----			
300	BANKA KREDİLERİ	250.000	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	150.000	
	102 BANKALAR		400.000
----- / -----			

Eğer ürün 12 aydan daha kısa bir süre içerisinde satışa hazır hale getiriliyor olsaydı; bu durumda kredinin faiz maliyeti her ay giderleştirilecektir. KÜMİ FRS uygulamalarının günümüzde henüz yeni başlayacak olması ve KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS'ye benzetilmesi sebebiyle yukarıdaki kayıt paylaşılmıştır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS bire bir aynı uygulamaya tabi değildir, farkları mevcuttur.

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

KÜMİ FRS'ye göre bir malın 12 aydan daha uzun veya daha kısa sürede satışa hazır hale getiriliyor olmasının herhangi bir önemi yoktur. Borçlanmayla ilgili ortaya çıkan maliyetler oluştuğu dönemde kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

30.06.2021			
----- / -----			
300	BANKA KREDİLERİ	250.000	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	150.000	
	102 BANKALAR		400.000
----- / -----			

2.8.1.1 Stok Dönüştürme Maliyetleri

KÜMİ FRS'ye göre stok dönüştürme maliyetleri; mamül üretim süreci içerisinde hammadde ve diğer ürünlerin üretimle doğrudan bağlantısı olan maliyetleri ve üretim sürecinde katılan diğer genel üretim giderlerini içermektedir. Faaliyetle ilgili olan

giderler stok dönüştürme maliyeti olarak kabul edilmez. Stok dönüştürme maliyetleri belirlenirken tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yöntemine göre değişken ve sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine eklenmektedir. Tüm bunlarla birlikte faaliyeti bir şekilde durdurulmuş veya hiç faaliyete başlamamış bölümlerle ilgili olan sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dahil edilmemektedir. Bahsi geçen bu giderler “Satışların Maliyeti” hesabında takip edilir (KGK, 2019, s. Parça 8.10-12).

ÖRNEK: Yalvaç A.Ş bir gazete matbaasıdır. Aylık normal kapasitesi 500.000 birim olan işletmenin son ay 350.000 birim üretimi olmuştur. Normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerine göre hesaplayınız, VUK ve KÜMİ FRS’ye göre kayıtlarını oluşturunuz.

(Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 117) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

<i>YALVAÇ A.Ş</i>	Tam Maliyet	Normal Maliyet
Direkt İlk Madde ve Malzeme	20.000	20.000
Direkt İşçilik	8.000	8.000
Sabit GÜG	6.000	6.000
Değişken GÜG	4.000	2.800
Toplam	38.000	36.800

Normal maliyet hesaplanırken değişken genel üretim gideri, kapasite kullanım oranına göre şekillenir. Yalvaç A.Ş son dönemde kapasitesinin %70’ini kullanmaktadır. Bundan dolayı normal maliyet hesaplanırken, değişken genel üretim giderinin %70’i hesaplanmıştır. KÜMİ FRS’ye göre bu iki maliyet yöntemi de uygulanabilir. Ancak VUK\MSUGT’ye göre uygulanabilir tek maliyet yöntemi tam maliyet yöntemidir. Kapasite kullanım oranının VUK\MSUGT’nin stok maliyete yaklaşım açısından herhangi bir önemi yoktur.

2.8.1.2 Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Farkları

Tam maliyet yöntemini kullanan işletmelerde, imalatla alakalı olan maliyetler finansal durum tablosunda stoklar hesabının altında sınıflandırılmaktadır. İmalat sürecinin ardından satışı gerçekleştirilen mamüllerin maliyeti ise kar veya zarar tablosunda gösterilmektedir. Gerçekleşmiş karın veya zararın net olarak tespit edilebilmesinde kullanılan tam maliyet yöntemi net olarak tespit etme hususunda oldukça önemli bir yöntemdir. Buna rağmen stok sayısının önemli olduğu işletmelerde

tam maliyet yöntemi kullanılacaksa, satılmayan ürünler için giderleştirilen üretim maliyetleri de bilançoda yer almalıdır. Başka bir deyişle, satılan mamüle ait olan genel üretim giderleri kar veya zarar tablosunda, satılmayan ancak satışa hazır olan mamüle ait maliyetler ise finansal durum tablosunda yer almalıdır (Gökçen ve Öztürk, 2017, s. 108).

Normal maliyet yöntemi ise, öngörüye dayalı olarak kullanılan maliyet yöntemleriyle birlikte uygulanırsa, öngörülerek yüklenen genel üretim maliyetleri ile gerçekleşen genel üretim maliyetleri arasında oluşan farkların tespit edilmesi gerekmektedir. Öngörü ile tahakkuk eden arasında oluşan fark gerçeğe uygun raporlamayı etkileyebilecek önemli bir unsurdur. Ayrıca normal maliyet yönteminde, atıl kalan kapasiteyle alakalı olan genel üretim maliyetleri dönem maliyetleri içerisinde takip edilirken; kullanılan kapasiteyle alakalı olan genel üretim maliyetleri mamül maliyetine dahil edilmektedir (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012, s. 27).

2.8.1.3 Stok Maliyetine Dahil Edilmeyen Giderler

KÜMİ FRS'ye göre stok maliyetine dahil edilmeyen giderler;

- Normalden daha fazla oluşan işçilik maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, fireler ve kayıplar,
- Üretim aşamasının devamı için zorunlu olan giderler dışında yer alan depolama giderleri,
- Stokların mevcut durumuna ulaşmasıyla bağlantısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 8.13).

ÖRNEK: GÜVEN KUTU A.Ş.'nin üretimi yapılmakta olan kalem kutularından bir birim üretebilmek için normal fire düşülmüş standart değere göre 1 kilogram asetat kullanması gerekmektedir. Asetatın kilo fiyatı 12 TL'dir. Bir aylık süreçte 10.000 adet kalem kutusu üretilmiş ve 11.500 kilogram asetat kullanılmıştır. Oluşan fireyi hesaplayınız ve kayıtları gösteriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 120)
örnek baz alınarak üretilmiştir.

10.000 kilogram x 12 TL = 120.000 TL (kullanılması gereken)

11.500 kilogram x 12 TL = 138.000 TL (kullanılan)

Fark = 18.000 TL (fireden kaynaklanan maliyet farkı)

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

----- / -----			
151	YARI MAMÜLLER	120.000	
654	ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	18.000	
771	DİMM GİDERLERİ YANSITMA		138.000
----- / -----			

2.8.1.4 Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyetleri

KÜMİ FRS'ye göre hizmet sağlayıcısı olan işletmelerin stok maliyetleri hesaplanırken, bu stokların üretimi için katlanılan maliyetler stok maliyeti olarak kabul edilir. Bu maliyetler, bu hizmetin üretimi sırasında doğrudan görev alan personelin ücretini ve bunlarla birlikte hizmet üretimiyle ilişkilendirilebilen giderleri de içinde taşımaktadır. Bununla birlikte genel yönetim, pazarlama satış ve dağıtımla ilgili personel ücretleri ve diğer giderler hizmetin maliyetine eklenemez. Bu giderler, gerçekleşmiş oldukları dönemde giderleştirilmektedir (KGK, 2019, s. Parça 8.14).

2.8.1.5 Stoklarda Maliyet Hesaplama Yöntemleri

KÜMİ FRS'de stokların maliyeti, ağırlıklı ortalama maliyet veya ilk giren ilk çıkar yöntemleri ile hesaplanmaktadır. Maliyet hesaplama yöntemi kullanılmaya başlandıktan sonra benzer niteliklere sahip olan stoklar için aynı maliyet hesaplama yönteminin kullanılması daha sağlıklı sonuç verecektir. Birbirlerinden farklı niteliğe sahip olan stoklar birbirlerinden farklı maliyet hesaplama yöntemlerine tabi olabilir. Buna rağmen KÜMİ FRS taslak metnine göre uygulanabilecek olan maliyet yöntemleri ağırlıklı ortalama ve ilk giren ilk çıkar yöntemleridir. KÜMİ FRS'ye göre son giren ilk çıkar yönteminin kullanımı mümkün değildir (KGK, 2019, s. Parça 8.16-18).

2.8.1.6 Stoklarda Değer Düşüklüğü

KÜMİ FRS'ye göre stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına raporlama döneminin sonunda yapılan kontrol esnasında bakılır. Bu kontrol sonrasında stokların kullanılamaz hale gelmesi, zarar görmesi ve buna benzer durumlar yaşandığında stok değer düşüklüğüne uğramış olur.

Eğer stokların tahmini satış fiyatının raporlama dönemi sonu itibarıyla maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olursa bu değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılabilir. Ortaya çıkan bu tutar değer düşüklüğü zararıdır. Stoklarda yer alan değer düşüklüğü zararları Satışların Maliyeti hesabında gösterilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 8.19-20).

ÖRNEK: ARSEN BİLİŞİM'in daha önceden birim fiyatını 60 TL'ye satın almış olduğu 1000 adet kablolu telefon kulaklığını; bluetooth kulaklıkların çıkması ve kablolu kulaklıklarının fiyatının düşmesi sebebiyle birim fiyatı 40 TL'ye düşmüştür. Satılan her kulaklık için 10 TL kargo maliyetine de katlanılmaktadır. Stok değer düşüklüğünü hesaplayınız. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 129) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

Maliyet bedeli = 60 TL x 1000 = 60.000 TL

Net Gerçekleşebilir Değer = (1000 x 40 TL) – (1000 x 10 TL) = 30.000 TL

Stok Değer Düşüklüğü = 60.000 – 30.000 = 30.000 TL

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

Stok değer düşüklüğü kaydı

----- / -----			
626	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ (-)	30.000	
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		30.000
----- / -----			

Finansal Durum Tablosunda takip edilen ancak değer düşüklüğü yaşamış stokların satış fiyatı bir sonraki raporlama döneminde yeniden kontrol edilmelidir. Eğer stokların değer düşüklüğüne sebebiyet veren koşullar ortadan kalktıysa veya ekonomik konjonktürden kaynaklı fiyatlar genel seviyesinde ciddi bir artış olduğuna dair kesin bir kanıt veya gösterge mevcutsa geçmişte ayrılan değer düşüklüğü zararının bir miktarı veya tamamı ortadan kaldırılabilir. Ancak belirlenen değer, stok maliyet bedelini aşmamalıdır.

ÖRNEK DEVAMI: Arsen Bilişim ülkeye giren bluetooth kulaklıkların bozuk çıkması sebebiyle, daha önceden değer kaybeden kablolu kulaklıklarının birim maliyetinin 40 TL'den 50 TL'ye çıktığını fark etmiştir.

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p style="text-align: center;">----- / -----</p> <p style="text-align: center;">158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI</p> <p style="text-align: center;">627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALM. KARŞILIK</p> <p style="text-align: center;">----- / -----</p> </div>	10.000	10.000
---	--------	--------

Eğer stok değer artışı kulaklıkların maliyeti olan 60 TL'nin üzerine çıksaydı geçmişte stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılan 30.000 TL'nin tamamı kapatılırdı ancak 30.000 TL'nin üzerinde olan kısım için herhangi bir kayıt atılmazdı. Çünkü KÜMİ FRS'de stok değer artışları dikkate alınmamaktadır.

Eğer elde bulunan stok, satışa konulmak yerine işletmenin kaynaklarına dahil edilseydi; söz konusu stoğun maliyeti işletmeden bulunan başka varlıkların maliyetine eklenebilir. Böyle bir durumda başka varlıkların maliyetine eklenen bu tutar, üzerine eklenen varlığın faydalı ömrü boyunca amorti edilebilir.

2.9 Tarımsal Faaliyetler

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde tarımsal üretim yapan işletmelerin muhasebe ilkeleri anlatılmaktadır. Bu bölümdeki en önemli hususlardan biri hasat zamanıdır. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki ölçümüyle ilgili hususlar KÜMİ FRS'nin

Stoklar bölümünü ilgilendirmektedir ve o bölümün düzenlemelerine göre uygulama gerçekleştirilir. Tarımsal faaliyetler bölümünün hükümleri ise hasat zamanından öncesinde uygulanmaktadır.

KÜMİ FRS'ye göre canlı varlıklar finansal tablolara ilk kez dahil edilirken gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden biriyle değerlendirilmektedir. VUK\MSUGT'ye göre ise canlı varlıklar sadece maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Eğer ki canlı varlıkların maliyet bedelinin tespit edilmesi mümkün değilse o durumda emsal bedel kullanılmaktadır.

Finansal tablolarını KÜMİ FRS'ye göre düzenleyen bir işletme finansal tablolarını hazırlamak için gerçeğe uygun değer yöntemini tercih ettiyse; canlı varlığı ilk defa finansal tablolarına dahil ederken ilgili canlı varlığı, her raporlama döneminin sonundaki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşerek ölçmelidir. Ortaya çıkan kazançlar veya kayıplar ise kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır.

KÜMİ FRS'ye göre, bu gerçeğe uygun değer belirlenmesinde şu hususlar dikkate alınmaktadır:

- Ürünün o tarihteki ve andaki durumu için geçerli olan ve bulunduğu konumda aktif bir piyasa bulunması durumunda, bu piyasada açıklanan fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir.
- Eğer bu ürünün aktif bir piyasası yoksa gerçeğe uygun değer belirlenebilmesi için
 - a) Üründe büyük bir değişim gerçekleşmediyse en yakın tarihte gerçekleşen piyasa fiyatı,
 - b) Bu varlığa benzeyen başka varlıkların piyasadaki fiyatları,
 - c) Sektörle ilgili ölçütlerden biri veya birkaçı kullanılabilir (KGK, 2019, s. Parça 9.1-10).

ÖRNEK: Besicilik yapan bir işletmenin aktifleri içerisinde yer alan bir inek 3 Ocak 2021 tarihinde buzağılamıştır. Yeni doğan buzağuların piyasadaki güncel fiyatlarının 550 TL olduğu belirlenmiş, buzağuların taşınması için 100 TL nakliye parası ve 30 TL komisyon bedeline katlanılacağı göz önüne alınırsa bu buzağının gerçeğe uygun değerini hesaplayınız. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 139) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

Buzağının Piyasa Fiyatı = 550 TL

(-) Nakliye gideri = 100 TL

(-) Komisyon bedeli = 30 TL

Buzağının Gerçeğe Uygun Değeri = 420 TL'dir.

Gerçeğe uygun değer ölçümü hakkında kullanılan kriterlere işletmeler özel olarak dikkat etmelidir. Gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen varlıkların veya yükümlülüklerin hareket halinde bir piyasası mevcutsa, gerçeğe uygun değer yöntemi finansal bilgi kullanıcılarına karar vermek hususunda oldukça yararlı bilgiler sunmaktadır. Ancak böyle bir piyasa mevcut değilse, bunların gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde kullanılan her türlü bilgi ve yöntem öznel olma olasılığı taşımaktadır. Gerçeğe uygun değer yöntemi hangi varlık ve yükümlülük için uygunsa onlar için uygulanmalıdır. Eğer bu yapılırsa bahsettiğimiz bu öznellik yanlış bir sonuç vermez (Tuğay, 2013, s. 164).

2.10 Finansal Araçlar Ve Özkaynaklar

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde finansal varlıklara, yükümlülüklere ve işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarına ait muhasebe ilkeleri tanımlanmaktadır. Bu bölüm aynı zamanda, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümüne ilişkin çeşitli düzenlemeler de içermektedir.

KÜMİ FRS taslak metninde finansal araçlar denildiğinde,

- a) Ticari borçlar, ticari alacaklar, diğer borçlar ve diğer alacaklar,
- b) Alınan krediler,
- c) Sahip olunan vadeli ve vadesiz mevduatlar,
- d) Tahviller ve benzeri araçlar

bu finansal araçlara örnek olarak verilebilir. Finansal araçlar, işletmenin finansal varlığının, yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artışına sebebiyet veren sözleşmelerdir.

2.10.1.1 Finansal Tablolara Alma Kriterleri

Bir finansal araç finansal tablolara ilk defa alınırken sözleşmenin özü dikkate alınmalıdır. İşletme sözleşmenin özünü dikkate aldığı anda bu finansal aracı, finansal varlık veya finansal yükümlülük olarak tanımlar. Ayrıca işletme bu finansal varlık veya yükümlülüğü, bunlara taraf olduğu anda finansal tablolarına alır (KGK, 2019, s. Parça 10.6-8).

2.10.1.2 Alacak ve Borçlar

KÜMİ FRS'ye göre, işletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden dolayı ortaya çıkan senetsiz alacak ve borçları, senetli alacak ve borçları bu sınıfa dahil edilir. İşletmenin alacak ve borçlarının ilk ölçümü ise itibari değeri üzerinden yapılır. Tüm bunlarla birlikte, tüm alacak ve borçlar, hesap döneminin sonunda reeskonta tabiidir. Reeskont uygulanırken kullanılacak faiz oranı, taraflar arasında belirlenmiş olan faiz oranı olabilir. Eğer taraflar arasında herhangi bir faiz oranı belirlenmediyse uygulanacak faiz oranı TCMB tarafından yayınlanan iskonto oranı da kabul edilebilir.

Ayrıca işletme, dönem sonunda mantıklı ve kabul edilebilir bir gerekçeye dayanarak tahsilinin şüpheli hale geldiğini düşünmeye başladığı alacakları için değer düşüklüğü karşılığı ayırabilir (KGK, 2019, s. Parça 10.9-12).

VUK\MSUGT anlayışına göre ise, senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilmektedir. Senetli alacak ise itibari değerle veya reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilebilir. Bu uygulama ihtiyaridir. Ayrıca VUK\MSUGT'ye göre işletmenin değer düşüklüğü karşılığı ayırabilmesi için alacağın dava veya icra aşamasında olması gerekmektedir. İşletme kendi inisiyatifi ile karşılık ayıramamaktadır (Doğan, 2018, s. 122).

2.10.1.3 Borçlanma Araçları

KÜMİ FRS'ye göre, borçlanma aracı niteliğinde finansal varlıklar denildiğinde, vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonosu, özel sektör bonoları, özel sektör tahvilleri; borçlanma aracı niteliğindeki finansal yükümlülükler denildiğinde ise, alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar bunlara örnek olarak gösterilebilir. Borçlanma aracı niteliğindeki finansal kalemler finansal tablolara ilk kez dahil edilirken, bunların ihraç veya elde edilmesiyle direkt olarak ilişkilendirilebilen

maliyetler Kar veya Zarar Tablosunda muhasebeleştirilmektedir. KÜMİ FRS’de borçlanma araçlarının sonraki ölçümü sırasında aşağıda sıralanan adımlar izlenmektedir:

- a) Raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar tablosunda biriken faiz gelir veya giderleri işlem fiyatına eklenir,
- b) Raporlama dönemi sonuna kadar işletmenin gerçekleştirmiş olduğu tüm ana para, faiz ödeme veya tahsilatları işlem fiyatından çıkarılır,
- c) Değer düşüklüğü zararlarının tamamı çıkarılır (KGK, 2019, s. Parça 10.13-16).

Bu sıralama takip edildiğinde borçlanma araçlarının sonraki dönemdeki ölçümü gerçekleştirilmiş olur.

VUK\MSUGT yaklaşımına göre ise, borçlanma aracı olarak sınıflandırılan menkul kıymet yatırımları alış tutarına vade sonu itibariyle eklenecek faiz tutarıyla birlikte veya borsa rayici üzerinden değerlendirirken; banka kredileri faizleriyle birlikte mukayyet değerle; son olarak tahviller ise itibari değeri ile değerlendirilmektedir (Doğan, 2018, s. 122).

2.10.1.4 Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

KÜMİ FRS’ye göre özkaynak araçlarındaki yatırımlar ilk defa finansal tablolara dahil edildiği dönemde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Özkaynak araçlarıyla ilgili gerçekleşen maliyetlerin tamamı gelir tablosuna, başka bir deyişle kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Ayrıca bu araçların daha sonraki dönemlerdeki değerlemesi de gerçeğe uygun değere bakılarak yapılır. Eğer eski değer ile yeni değer arasında herhangi bir fark oluştuysa bu fark kar veya zarar tablosuna yansıtılır (KGK, 2019, s. Parça 10.17-18).

VUK\MSUGT yaklaşımına göre ise, özkaynak araçlarında yapılan yatırımlar alış bedeli, başka bir deyişle işlem fiyatı ile değerlendirilmektedir (Haberal, 2021, s. 341).

2.10.1.5 Diğer Finansal Araçlar

KÜMİ FRS’ye taslak metnine göre, emtia, stok veya maddi duran varlık gibi varlıklar finansal araç olarak kabul edilmemektedir. Finansal araçlar, alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar ve

diğer finansal araçlar olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca tıpkı bir finansal araç gibi nakit olarak ya da farklı bir finansal araç kullanılarak ödemesi gerçekleştirilen finansal olmayan kalemlerin alış veya satışı ile ilgili sözleşmeler diğer finansal araçlar olarak tanımlanmaktadır. Diğer finansal araçlar ilk kayda alındığı dönemde ve sonrasında yapılacak değer artış veya azalış kontrollerinde; eğer ölçüm farkı oluştuysa bu farklar kar veya zarar tablosunda “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” ya da “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” hesabına yansıtılır. Bu araçların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan maliyetler de kar veya zarar tablosuna yansıtılarak giderleştirilmektedir. (KGK, 2017, s. Parça 9.22-26) VUK\MSUGT yaklaşımına göre ise, türev finansal araçların muhasebeleştirilmesiyle alakalı herhangi bir hüküm mevcut değildir (Doğan, 2018, s. 122).

2.10.1.6 Değer Düşüklüğü

KÜMİ FRS'nin bu başlığı altında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışındaki finansal varlıklarla ilgili değer düşüklüğü kuralları düzenlenmektedir.

Finansal varlıkların değer düşüklüğü işlemi için raporlama yapılacak dönemin sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğuna dair herhangi bir kanıtın olup olmadığı gözlemlenir. Eğer böyle bir kanıtın olduğuna dair emareler mevcutsa değer düşüklüğü olan tutar Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılır.

Bir finansal varlıkta değer düşüklüğüne dair,

- Alacaklı veya borçlunun ciddi bir finansal probleminin olması,
- Gecikme ve benzeri bir durum sebebiyle sözleşmenin ihlal edilmesi,
- Borçlunun çeşitli sebepler sonucunda yaşayabileceği ekonomik problemlerden dolayı borcu veren tarafın borçluya normal zamanlarda sağlamayacağı bir imkan sağlaması,
- Borçlunun konkordatoya başvurması veya iflas etmesi,
- Çeşitli finansal varlıklardan beklenen nakit akıştan çok daha düşük bir getiri elde edilmesi

gibi kanıtlar varsa o finansal varlıklarda değer düşüklüğü olduğu söylenebilir (KGK, 2019, s. Parça 10.21-25).

VUK\MSUGT'ye göre ise, şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılması belli koşulların sağlanması ile mümkündür. VUK/MSUGT'nin kabul ettiği şüpheli alacak karşılığı ayırma yöntemine göre, kanunda hüküm altına alınan temel şart ticari alacağın dava ve icra aşamasına gelmiş olmasıdır. Bu aşamada bile, şüpheli hale gelmiş alacakla ilgili herhangi bir karşılık ayrılması zorunlu değildir (Fidan, 2019, s. 55).

ÖRNEK: 01.11.2021 tarihinde vadesi 9 ay geçmiş, tahsil edilemeyen 100.000 TL tutarındaki ticari alacağı için ABC A.Ş herhangi bir dava açmamıştır. 01.12.2021 tarihinde borçlu firma 50.000 TL ödeme yapıp diğer 50.000 TL'yi ödeyemeyeceğini bildirmiştir. ABC A.Ş 02.12.2021 tarihinde iflasını ilan etmiştir. İlgili kaydı KÜMİ FRS ve VUK\MSUGT için ayrı ayrı yapınız. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 171) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

01.11.2021			
----- / -----			
127	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	100.000	
651	ESAS FAA. ALACAKLARINA İL. DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI GİDERLERİ HESABI	100.000	
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		100.000
129	TİCARİ ALACAKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		100.000
----- / -----			

01.12.2021			
----- / -----			
102	BANKALAR	50.000	
129	TİCARİ ALACAKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	100.000	
127	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		100.000
641	ESAS FAA. ALC. İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		50.000
----- / -----			

VUK\MSUGT'ye göre ÇÖZÜM:

VUK\MSUGT'ye göre ticari alacaklarla ilgili herhangi bir karşılık ayırabilmek için o alacağın şüpheli hale gelmiş olduğuna dair bir dava veya icra yazısının elde bulunması gerekmektedir. Bundan dolayı dava açılana, icraya verilene veya borçlu firma iflasını ilan edene kadar herhangi bir karşılık ayrılamaz.

01.12.2021			
----- / -----			
102	BANKALAR	50.000	
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		50.000
----- / -----			

02.12.2021			
----- / -----			
127	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	50.000	
651	ESAS FAA. ALACAKLARINA İL. DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI GİDERLERİ HESABI	50.000	
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		50.000
129	TİCARİ ALACAKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		50.000
----- / -----			

2.10.1.7 Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararının Finansal Tablolara Alınması

KÜMİ FRS'ye göre; eğer alacak tutarının defter değeri, alacağın vade tarihinde tahsil edildiği durumda, elde edeceği tutardan yüksek olması gibi bir durum oluşursa oluşacak olan değer düşüklüğü zararı kar veya zarar tablosuna yansıtılacaktır.

Eğer varlığın defter değeri, potansiyel olarak varlıktan elde edileceği düşünülen nakit akıştan daha yüksek bir tutara sahipse ortaya çıkan zarar değer düşüklüğüdür ve bu zarar Kar veya Zarar tablosuna atılır. İlerleyen dönemlerde söz konusu finansal

varlığın değer düşüklüğü azalır bu değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararı ortadan kaldırıldıktan sonra varlığın yeni defter değeri varlığın ilk kayda alındığı değeri geçemez (KGK, 2019, s. Parça 10.26-28).

2.10.1.8 Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

KÜMİ FRS'ye göre bir finansal varlık, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin tek başına veya birlikte gerçekleşmesi durumunda finansal tablo dışı kalmaktadır:

- Finansal varlıkla alakalı nakit akışlarla ilgili sözleşmeden doğan hakların süresi dolarsa veya bu haklar elde edilirse,
- Finansal varlığın mülkiyetini elde bulundurmaktan kaynaklı oluşabilecek çeşitli getiri veya risklerin tamamının veya tamamına yakınının karşı tarafa devredilmesi halinde,
- Finansal varlığın mülkiyette bulundurulmasından veya satışından herhangi bir fayda beklenmediğinde,

İşletmenin devrettiği varlığın, mülkiyetini elde bulundurmaktan kaynaklı oluşabilecek çeşitli getiri veya riskleri devretmemesi ve hala üzerinde taşınması durumu söz konusuysa ve bundan dolayı yapılan devir işlemi varlığın finansal tablosu dışına çıkarılmasını gerektirmediyse bu varlığın tamamı finansal tablolarda bulundurulmaya devam ettirilir. Bu devir işlemiyle ilgili tahsilatı yapılan bedel ise finansal yükümlülük olarak finansal durum tablosunda takip edilir (KGK, 2019, s. Parça 10.28-30).

2.10.1.9 Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

KÜMİ FRS'ye göre, tarafların sözleşme altına aldıkları karşılıklı sorumlulukları tamamlandıysa, iptal edildiyse finansal tablo dışı kalmaktadır.

Bir borçlu ile alacaklı arasında birbirinden farklı nitelikte ve şartta finansal araçlar değiştirildiyse başlangıçta bulunan finansal yükümlülük ortadan kalkar ve bu yükümlülük yerine yeni finansal yükümlülük finansal tablolara eklenir. Ortadan kaldırılan finansal yükümlülük ile yeni ortaya çıkan finansal yükümlülük arasındaki

fark ise kar veya zarar tablosuna yansıtılarak kayıt altına alınır (KGK, 2019, s. Parça 10.31-33).

2.11 Maddi Duran Varlıklar

KÜMİ FRS standart taslağına göre maddi duran varlıklar, “mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemler” olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 11.1-2).

2.11.1.1 Finansal Tablolara İlk Alım

KÜMİ FRS’ye göre bir gayrimenkul, kira geliri, değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde bulunduruluyorsa; bu varlık maddi duran varlıktır. Bununla beraber bu gayrimenkuller isteğe bağlı olarak “Yatırım Amaçlı Gayrimenkul” olarak da tanımlanabilir. Bu tercih muhasebe politikası tercihidir (KGK, 2019, s. Parça 11.3-4). Hem KÜMİ FRS’ye göre hem de MSUGT\VUK yaklaşımına göre bir maddi duran varlık, ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülür. Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedelini oluşturan unsurlar;

- İndirimler ve iskontolar indirildikten sonra ortaya çıkan alış fiyatı,
- Alış işlemiyle bağlantılı olan giderler,
- Elde edilen varlığın amaçlanan biçimde kullanılması için katlanılan maliyetler olarak sıralanmaktadır.

Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesi için katlanılan maliyetlere ise; nakiye giderleri, montaj giderleri, noter ve mahkeme giderleri, gümrük giderleri, varlıkla ilgili serbest meslek mensubuna ödenen ücretler, iadesi mümkün olmayan vergi, resim, harçlar örnek gösterilebilir.

Bir varlığın ömrünü uzatacak ya da kapasitesini, faydasını arttıracak harcamalar yapıldıysa bu harcamalar varlığın faydasını arttırıcı harcamalar olarak kabul edilerek varlığın defter değerine eklenir. Bununla beraber bu varlıklarla ilgili yapılan bakım ve onarım masrafları bu varlığın aktifine dahil edilmez. Burada kıstas alınacak tek husus, varlığın ekonomik faydasını arttırmış olmasıdır. Varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın arttığı durumlarda yapılan harcama varlığın maliyetine dahil edilir. Ayrıca

arazi ve binalar kayıt altına alınırken, beraber alınmış olsalar bile ayrı ayrı gösterilmelidir (KGGK, 2019, s. Parça 11.5-12).

Bunlarla birlikte, KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmadan, ödenecek toplam bedel üzerinden gösterilmektedir. VUK/MSUGT anlayışına göre de maddi duran varlıkları elde ederken katlanılan vade farkları, maddi duran varlığın maliyetine eklenmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 163. Maddesine göre de maddi duran varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar bu maddi duran varlıkla ilgili oluşabilecek kur farklarının ve faiz giderlerinin, maddi duran varlığın maliyetine eklenebileceği belirtilmiştir. Ancak bu konuda uygulama işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır. İşletme oluşan kur farkları ve faiz giderlerini isterse maddi duran varlığın maliyetine ekleyebilir, isterse de; doğrudan gider olarak kar veya zarar tablosuna yansıtılabilir (Kıymetli Şen, 2013, s. 28). Burada kafa karıştırıcı olan husus, TMS 23'e göre vade farklarının maddi duran varlığın maliyetine eklenmek yerine, doğrudan dönem gideri olarak kayıtlara alınmasından kaynaklanmaktadır. KÜMİ FRS ve VUK maddi duran varlıkların elde edilmesi sırasında katlanılan vade farklarının muhasebeleştirilmesi hususunda birbirleri ile uyumludur.

2.11.1.2 Maddi Duran Varlıkların Borçlanma Maliyetleri

KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır.

Konuyla ilgili Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne bakıldığında, kuruluş döneminde ortaya çıkabilecek faiz giderlerinin bulunduğu duran varlık sınıfının maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Çonkar, Gökçe ve Tellioglu, 2007, s. 75). Dolayısıyla maddi duran varlıkların borçlanma maliyetleri hususunda KÜMİ FRS ve MSUGT\VUK birbiri ile ayrışmaktadır.

ÖRNEK: DİSMAK A.Ş inşasına başladığı tesisin kullanılabilmesi için 01.05.2021 tarihinde iki yıl vadeli 2.000.000 TL tutarında kredi kullanmıştır. Bu kredi için 2021 yılında 200.000 TL, 2022 yılında ise 350.000 TL faize katlanılmıştır. Binanın inşası toplamda 1.300.000 TL maliyetle 31.12.2022 tarihinde tamamlanmıştır. KÜMİ FRS

ve VUK\MSUGT'ye göre çözümünü yapınız. (Elagöz ve Özcan, 2020, s. 80) **örnek** baz alınarak üretilmiştir.

VUK'a göre ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	200.000	200.000
----- / -----			

31.12.2021			
----- / -----			
259	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	200.000	200.000
----- / -----			

31.12.2021			
----- / -----			
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA 780 FİNANSMAN GİDERLERİ	200.000	200.000
----- / -----			

İkinci yıl atılacak kayıtlar ise şu şekildedir.

31.12.2022			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	350.000	350.000
----- / -----			

31.12.2022			
----- / -----			
259	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	350.000	
781	FİNANSMAN GİDERLERİ		350.000
	YANSITMA		
----- / -----			

31.12.2022			
----- / -----			
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	350.000	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ		350.000
----- / -----			

31.12.2022			
----- / -----			
252	BİNALAR	1.850.000	
259	YAPILMAKTA OLAN MADDİ		1.850.000
	DURAN VARLIK YATIRIMLARI		
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	200.000	
400	BANKA KREDİLERİ		200.000

31.12.2022			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	350.000	350.000
----- / -----			

31.12.2022			
----- / -----			
252	BİNALAR 259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI	1.300.000	1.300.000
----- / -----			

2.11.1.3 Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemde Ölçümü

KÜMİ FRS'ye göre, maddi duran varlıkların sonraki dönemde yapılacak ölçümlerinde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir. İşletme yöntem olarak maliyet yöntemini tercih ettiyse maliyet bedeli, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülmektedir. Eğer işletme yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettiyse, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değer yeniden değerlendirilmiş tutardır. Daha sonraki süreçte varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı, varlığın gerçeğe uygun değerinden değer düşüklüğü zararı ve birikmiş amortismanı düşülerek tespit edilir. Eğer işletme yeniden değerlendirme yöntemini kullanıyorsa, düzenli aralıklarla maddi duran varlıklarının güncel gerçeğe uygun değer ile farkı olup olmadığını kontrol eder. Yeniden değerlemeye tabii olacak varlığın gerçeğe uygun değerini belirlemek için kamu kuruluşlarının yetkilendirmiş olduğu kurumlardan yardım alınması mümkündür. Ayrıca gerekli mesleki bilgiye sahip olduğu kabul edilecek kişiler tarafından da bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenebilir. Burada önemli olan nokta, maddi duran varlığa ait değerlemenin hangi kişi veya kurum tarafından yapıldığının finansal tabloların dipnotunda açıklanmasıdır. Ayrıca bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlemeye tabii tutulduysa bu varlığın bulunduğu sınıftaki diğer varlıklar da yeniden değerlendirilmelidir. Eğer maddi duran

varlığın değerinde artış oluştuysa bu artış Finansal Durum Tablosunun özkaynaklar bölümünde bulunan Yeniden Değerleme Değer Artışları hesabına yansıtılır (Gençoğlu ve Aytaç, 2020, s. 763). Eğer bu maddi duran varlığın değerinde azalma meydana geldiyse bu azalış ilk önce Yeniden Değerleme Değer Artışları hesabından indirilir. Bu indirme işleminin ardından indirilecek bakiye hala mevcutsa tutar kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Son olarak bir maddi duran varlık finansal tablodan çıkarılacaksa bu varlıkla ilgili olarak Yeniden Değerleme Değer Artışları hesabında bulunan bakiye doğrudan Geçmiş Yıl Karları hesabına yansıtılmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 11.15-22).

VUK\MSUGT'nin değerlemeye olan yaklaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 261. Maddesinde geçmektedir. Ancak VUK'un 261. Maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerinden yalnızca maliyet bedeli maddi duran varlıkların değerlendirme işleminde kullanılmaktadır. Maliyet bedeli dışındaki diğer değerlendirme ölçüleri maddi duran varlık kalemlerinin değerlemesi için kullanılmamaktadır (Sarıay, 2012, s. 112).

ÖRNEK: Ak Şekerleme A.Ş gıda sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. İşletme 01.07.2021 tarihinde 400.000 TL'ye yeni bir şekerleme makinesi satın almış ve banka vasıtasıyla bu makinenin bedelini ödemiştir. Makinenin amortisman süresi 10 yıldır ve işletme doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır. İşletme değerlendirme yöntemi olarak yeniden değerlendirme yöntemini kullanmaya karar vermiştir ve yapmış olduğu araştırmalarda makinenin 31.12.2022 tarihinde gerçeğe uygun değerinin 550.000 TL olduğunu, 31.12.2023 tarihinde ise bu değer 200.000 TL olduğunu görmüştür. KÜMİ FRS'ye göre gerekli kayıtları gerçekleştiriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli, ve Tüm, 2020, s. 226) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

Makine Alım Kaydı:

01.07.2021			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	400.000	
102	BANKALAR		400.000
----- / -----			

2021 yılı sonunda amortisman ayrılacaktır.

Amortisman Tutarı = $400.000 \div 10 \text{ yıl} = 40.000 \text{ TL}$

Ancak bu makineye amortisman ayrılırken kıst amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacağı için ilk 6 ayın amortismanı ayrılmamalıdır.

31.12.2021			
----- / -----			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000
----- / -----			

2022 yılına ait amortisman kaydı:

31.12.2022			
----- / -----			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		40.000
----- / -----			

2022 yılı sonunda ayrılmış toplam amortisman tutarı 60.000 TL'dir. Bu sebeple makinenin defter değeri = $400.000 \text{ TL} - 60.000 \text{ TL} = 340.000 \text{ TL}$ 'dir. 2022 yılı sonunda makinenin gerçeğe uygun değerinin 550.000 TL olduğu bilinmektedir. Başka bir deyişle makinenin 210.000 TL değer artışı mevcuttur.

Makinenin defter değerindeki artış = $210.000 \div 340.000 = \%61,75$

Birikmiş Amortismandaki Artış = $60.000 \times 0,6175 = 37.050$

31.12.2022			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	247.050	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		37.050
551	MDV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		210.000

2023 yılında bu makinenin gerçeğe uygun değerinin 200.000 TL'ye düştüğü tespit edilmiştir.

Makinenin 253 Tesis Makine Cihazlar hesabındaki bakiyesi = 647.050 TL'dir.

Makinenin 258 Birikmiş Amortismanlar hesabındaki bakiyesi = 97.050 TL'dir.

Makinenin kalan yararlı ömrü = 8 Yıl'dır.

Amortisman Tutarı (550.000 TL \ 8 Yıl) = 68.750 TL

31.12.2023			
----- / -----			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68.750	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		68.750
----- / -----			

2023 yıl sonu itibarı ile makinenin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmış birikmiş amortisman tutarı:

2021 Yılı = 20.000

2022 Yılı = 40.000 TOPLAM = 165.800 TL

2022 Değerleme Farkı= 37.050

2023 Yılı = 68.750

Defter Değeri = 647.050 TL – 165.800 TL = 481.250 TL'dir. Ancak 2023 yılı için makinenin gerçeğe uygun değerinin 200.000 TL olduğu belirtilmiştir. Başka bir deyişle 281.250 TL tutarında değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Değer Azalış Oranı	= 281.250 \ 481.250	= 0,5845
Makinenin Defter Değerindeki Azalış	= 647.050*0,5845	= 378.160
Birikmiş Amortismandaki Değer Azalışı	= 165.800*0,5845	= 96.910

31.12.2023			
----- / -----			
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	96.910	
551	MDV YEN. DEĞ ARTIŞLARI	210.000	
655	ÖZKAYNAK YÖN. DEĞ. YATIRIMLARIN ZARARLARINDAN PAYLAR	71.250	
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		378.160
----- / -----			

Yukarıdaki kayıta da görüleceği üzere 2023 yılındaki büyük değer azalışı ilk önce 551 Maddi Duran Varlık Değer Artışları hesabındaki bakiyeden düşülmüş, ardından kalan zarar 655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar hesabına atılmıştır.

2.11.1.4 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

KÜMİ FRS'ye göre, üzerinden amortisman hesaplanacak olan tutar, maddi duran varlığın maliyetinden kalıntı değer çıkarılması aracılığıyla hesaplanmaktadır. Eğer kalıntı değer, önemsiz olarak kabul edildiyse ancak o zaman kalıntı değere bakılmaz. Maddi duran varlığın amortismanına tabi olan tutarı, faydalı ömrü boyunca belirlenen yönteme göre dağıtılmalıdır. Faydalı ömür, işletmenin maddi duran varlıktan yararlanmayı planladığı süre ve kullanım miktarı olarak da tanımlanabilir. KÜMİ FRS hükümlerine göre faydalı ömür, gerçekçi tahminlere dayanarak işletme tarafından belirlenir (KGK, 2019, s. Parça 11.26-27).

Bir varlığa amortisman ayırabilmek için, o varlığın işletmenin kullanımında veya kullanımına hazır durumda olması gerekmektedir. Herhangi bir varlığa

amortisman ayrılmaması için ise o varlığın finansal tablo dışı bırakılmış olması gerekmektedir.

KÜMİ FRS'ye göre amortisman yöntemi açısından birbirinden farklı yöntemlerin kullanılması mümkündür. Bu yöntemler, azalan bakiyeler yöntemi, üretim miktarı yöntemi ve doğrusal yöntemdir. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tutarı yararlı ömür süresi boyunca azalarak tüketilir. Üretim miktarı yönteminde ise amortisman, üretim miktarı üzerinden hesaplama yapılarak ayrılır. Son olarak doğrusal yöntemde ise, amortismana tabii olan tutar faydalı ömür boyunca sabit bir şekilde tüketilir.

Bazı gelişmelere göre firmanın amortisman tahminlerinde değişiklik olması gibi durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, varlığın kullanım şeklinin değişmesi, teknolojik yenilikler, varlıkta beklenmeyen ölçüde aşınma, piyasa koşulları gibi faktörler oluşabilir ve bu faktörler firmanın amortisman tahminlerinin gerçekleşmemesine sebebiyet verebilir. Bu tür göstergeler mevcut hale gelirse kalıntı değer, faydalı ömür ve amortisman yöntemiyle ilgili işletmenin geçmişte yapmış olduğu tahminlere bakılır ve yapılan tahminlerde değişiklik olması halinde kalıntı değer, faydalı ömür ve amortisman yönteminde de gerekli revizeler hayata geçirilir. Gerçekleştirilen bu revizeler geçmişe dönük olarak değil, ileriye dönük olarak yapılır. Çünkü bu tarz değişiklikler muhasebe tahminlerinde değişiklik olarak tanımlanmaktadır.

Dönemde hesaplanan amortisman giderleri, başka bir maddi duran varlığın defter değerine eklenmediği sürece kar veya zarar tablosunda gösterilmektedir. (KGK, 2019, s. Parça 11.28-33) Tüm bunlarla birlikte araziler ve arsalar faydalı ömrü sınırsız kabul edildiğinden amortismanına tabi değildir (KGK, 2019, s. Parça 11.25). Son olarak, KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıklara amortisman ayırmak zorunludur (KGK, 2019, s. Parça 11.23).

MSUGT\VUK açısından amortismanına bakıldığında ise KÜMİ FRS'ye göre oldukça farklı bir düzlemle karşı karşıya kalınmaktadır. Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi olması için taşınması gereken şartlar aşağıdaki gibidir:

- Bilançoya dahil edilmiş olması,
- Aşınmaya, yıpranmaya maruz kalması,
- Belli bir değeri aşmış olması, (2020 yılı için 1.400, 2021 yılı için 1.500 TL)

- Bir raporlama döneminden daha uzun sürede tüketiliyor olması,
- Kullanıma hazır olmuş olmasıdır.

MSUGT/VUK yaklaşımına göre yukarıda sayılan özellikleri taşıyan maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu varlıkların faydalı ömür süreleri KÜMİ FRS'den farklı olarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla MSUGT\VUK'a göre maddi duran varlıkların süre ve oran belirlemesi işletmenin tahminine, kararına veya inisiyatifine bağlı değildir. Süre ve oran Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (Kaya ve Atasel, 2017, s. 142). Ayrıca MSUGT\VUK açısından maddi duran varlıklara amortisman ayırmak da zorunlu sayılmamaktadır. Bu durum işletmenin tercihine bağlıdır. İşletme maddi duran varlıklarına amortisman ayırmaya karar verirse doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemlerini kullanarak amortisman hesaplayabilir (Dağdemir, 2008, s. 145).

Yine VUK'un arsa ve binaların amortismanı hakkında bakış açısı ise KÜMİ FRS'den farklı olarak bina ve arsayı birbirinden ayırmamak yönündedir (Gençoğlu ve Aytaç, 2020, s. 758). Vergi Usul Kanununun 314. maddesinde "boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir" biçiminde bir yargı bulunmaktadır. Burada yer alan boş kelimesinden dolayı, boş arazi ve arsaların üzerine bina veya tesis eklendiğinde bu arsa ve arazilerin amortismanına tabi olabileceği sonucuna varılmaktadır. Yine VUK'ın aynı maddesinde tarım işletmelerinde oluşturulacak tesislerin amortismanına tabi olduğu açık bir şekilde ifade edilmektedir. Özetle VUK'un yaklaşımına göre, bina veya meyve bahçesi gibi tesislerin amortismanına tabi olan değerlerine arazi ve arsa maliyetleri eklenebilmektedir (Deran ve Yakupçebioğlu, 2006, s. 3).

Son olarak VUK\MSUGT açısından konuya bakıldığında Vergi Usul Kanununun 320. Maddesine göre kıst amortisman yöntemi sadece binek otomobiller için uygulanabilmektedir. Binek otomobiller dışındaki tüm maddi duran varlıklar normal veya azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanına tabidir (Utku ve Kaya, 2021, s. 135).

ÖRNEK: Bir işletme 01.07.2021 tarihinde 200.000 TL'ye makine almıştır. Bu makine için 20.000 TL nakliye, 30.000 TL montaj ödemesi yapılmıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır. Kalıntı değer 20.000 TL olacağı düşünülmektedir. 2021 yılı içinde ne

kadar amortisman hesaplanacaktır? VUK ve KÜMİ FRS için ayrı ayrı çözüünüz.
(Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 229) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değer) \ Faydalı Ömür

Maliyet Değeri = (Alış Bedeli + Nakiye Bedeli + Montaj Bedeli)

Maliyet Değeri = (200.000 + 20.000 + 30.000) = 250.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = (250.000 – 20.000) \ 5 Yıl = 46.000 TL

KÜMİ FRS’ye göre ÇÖZÜM:

KÜMİ FRS’ye göre kıst amortisman uygulanacaktır. Makine 01.07.2021 tarihinde alındığı için 2021 yılında sadece 6 aylık amortisman ayrılacaktır.

2021 Yılı Ayrılacak Amortisman = 23.000 TL

31.12.2021			
----- / -----			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	23.000	23.000
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
----- / -----			

VUK’a göre ÇÖZÜM:

Vergi Usul Kanunu’nda kıst amortisman yöntemi sadece binek otomobillerde uygulanabilmektedir. Bundan dolayı VUK’a göre yapılacak kayıtlarda bir yıllık amortisman ayrılacaktır.

2021 Yılı Ayrılacak Amortisman = 46.000 TL

31.12.2021			
----- / -----			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	46.000	46.000
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
----- / -----			

2.11.1.5 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

KÜMİ FRS'ye göre maliyet yöntemi ile ölçülen bir maddi duran varlığın değeri %10'dan daha az kayba uğradıysa bu kayıp değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilmeyebilir. Ancak %10'un üzerinde bir değer kaybı mevcutsa bu durumda değer düşüklüğü doğrudan kar veya zarar tablosuna yansıtılır (Utku ve Kaya, 2021, s. 130). Ayrıca kaybedilen veya değer düşüklüğüne maruz kalan maddi duran varlıklar için alınması beklenen tazminatlar, tahsil edilebilir duruma geldiğinde kar veya zarar tablosuna yansıtılabilir.

VUK\MSUGT açısından maddi duran varlıkların değer düşüklüğü konusu incelendiğinde; vergi mevzuatında maddi duran varlıkların değer azalışıyla ilgili açık bir hüküm bulunmadığı görülmektedir. Ancak maddi duran varlıklarla ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 271. Maddeleri incelendiğinde, bunların değerlemesinin maliyet bedeli ile yapıldığı görülmektedir. Değer düşüklüğü kavramına bakıldığında ise bu kavramın Vergi Usul Kanununun 274. Maddesinde geçen emsal bedel kavramıyla benzeştiği görülmektedir. Emsal bedel kavramı, "gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru tespiti yapılamayan bir malın, değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline göre sahip olduğu değer" şeklinde tanımlanmaktadır (Ayçiçek, 2011, s. 126). VUK'a göre değer düşüklüğüne dair usulleri ve zararı tespit etme yetkisi doğrudan Maliye Bakanlığı'na aittir. Vergi Usul Kanunu'nda değer düşüklüğünün iptaliyle ilgili ise açıklama bulunmamaktadır (Tekşen ve Dağlı, 2017, s. 427).

2.11.1.6 Maddi Duran Varlıkları Finansal Tablo Dışı Bırakmak

KÜMİ FRS'ye göre; bir maddi duran varlıktan artık herhangi bir fayda beklenmiyorsa veya bu varlık satıldıysa finansal tablolardan çıkarılır. Bu maddi duran varlığın satışından kaynaklanacak gelir veya giderler, Kar veya Zarar tablosuna yansıtılır (KGK, 2019, s. Parça 11.36-37).

ÖRNEK: ABC A.Ş maliyet bedeli 240.000 TL, birikmiş amortismanı 60.000 TL olan makinesini 200.000TL'ye peşin olarak satmıştır. ABC A.Ş makinenin parasını banka üzerinden tahsil etmiştir. KÜMİ FRS ve VUK açısından gerekli kayıtları yapınız. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 231) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

----- / -----			
102	BANKALAR	200.000	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000	
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		240.000
	648 MDV VE MODV SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR		20.000
----- / -----			

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM: KÜMİ FRS ile aynı kayıt uygulanacaktır.

2.12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel olarak herhangi bir varlığı bulunmayan ve işletmenin belirli şekillerde yararlandığı veya yararlanacağı kalemler anlamına gelmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2004, s. 102). Daha geniş bir ifadeyle bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için işletme faaliyetlerinde kullanılan, dönen varlıklar olarak sınıflandırılmayan ve fiziksel olarak varlığı olmayan varlıklar olması gerekmektedir.

KÜMİ FRS taslak metni maddi olmayan duran varlığı, “fiziksel olarak herhangi bir niteliği olmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlık” şeklinde tanımlamaktadır. Bu varlıklara, bilgisayar yazılımları, lisanslar, imtiyazlar, yayın hakları, telif hakları, patentler, tasarımlar örnek verilebilir. Herhangi bir varlığın tanımlanabilir nitelikte olması aşağıdaki iki özellikle mümkündür:

- Varlığın tek başına satılabilir, devredilebilir, takas edilebilir, kiralanabilir, lisans altına alınabilir durumda olması,
- Varlığın yasal haklardan veya yapılan sözleşmeyle elde edilen haklardan kaynaklanması,

Maddi olmayan duran varlıklar finansal tablolara dahil edilirken maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Bu varlıkların elde edilmesi işletme birleşmesi veya satın alma yoluyla gerçekleşebilir. KÜMİ FRS'nin en çok ön plana çıkan hususlarından biri ise şimdi ele alacağımız husustur. İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran

varlık unsurları, Finansal Durum Tablosu kalemlerine dahil edilemezler. İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili tüm harcamalar yapıldığı dönemde gider olarak kaydedilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelini oluşturan kalemler ise aşağıdaki gibidir:

- İndirimler ve iskontolar düşüldükten sonra ortaya çıkan alış fiyatı,
- Alış işlemiyle ilgili giderler,
- Varlığın işletme tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle bağlantılı giderler,
- Gümrük vergileri.
- İade alınamayan ve çoğunlukla satın alış esnasında katlanılan, vergi benzeri ödemeler,
- Bu maddi olmayan duran varlık için katlanılan noter, mahkeme, komisyon gibi giderler.
- Serbest meslek mensubuna ödenen ücretler.

Tüm bunlarla beraber satın alınan maddi olmayan duran varlıkla ilgili borçlanma maliyetleri maliyet bedeline dahil edilmemektedir. Bu varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

Ayrıca maddi olmayan duran varlık, işletme birleşmesi vasıtasıyla aktife dahil edildiyse bu varlığın değeri; işletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihte belirlenen değeridir. Şerefiye ve maddi olmayan varlıklar için işletmenin üstlenmiş olduğu harcamalar, başka bir varlığın parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilememektedir. Bahsi geçen bu harcamalar oluştuğu dönem içerisinde kar veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Aşağıda yer alan başlıklar bu harcamalara örnek olarak verilebilir:

- Markalar, yayın hakları,
- Kuruluş ve örgütlenmeye ait giderler,
- Reklam harcamaları,
- Araştırma ve geliştirme giderleri,
- Şerefiye
- Eğitim harcamaları,

- Yeniden yapılanma sırasında yapılan harcamalar (KGK, 2019, s. Parça 12.1-13).

2.12.1.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Dönemde Ölçümü

KÜMİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlıklar, finansal tablolara dahil edildiği ilk süreçten sonra birikmiş değer düşüklüğü zararları ve itfa paylarının indirilmesiyle maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. KÜMİ FRS taslak metninde yapılan tanıma göre faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklara amortisman hesaplanması mecburidir. Amortisman ayrılacak olan tutar, maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesiyle tespit edilir. Yararlı ömür ise işletmenin yapacağı gerçekçi tahminlere dayandırılarak belirlenmelidir. İlgili dönemin amortisman giderleri, eğer ki başka bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenmediyse kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Amortisman giderleri kar veya zarar tablosuna yansıtıldıktan sonra işletme fonksiyonunu yansıtan maliyet hesabının altında muhasebeleştirilir. Örneğin; işletme yönetiminin ihtiyacı için kullanılan bir maddi olmayan duran varlığın amortisman giderleri Genel Yönetim Giderleri hesabında sunulmalıdır.

ÖRNEK: AHMET A.Ş ulusal düzeyde zincir şeklinde faaliyete devam eden bir çiğ köfte firması olan Öz Anadolu Çiğköfte A.Ş'den İstanbul Fatih ilçesinin çiğköfte zincirlerini açma ve işletme hakkını 2018 yılında 1.500.000 TL ödeyerek almıştır. Yapılan sözleşmede bu hakkın 10 yıl boyunca geçerli olduğu belirtilmiştir. Her yılın sonunda yapılacak itfa kaydını gösteriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 257) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	150.000	
	<i>770.001 Öz Anadolu Çiğköfte itfa payı</i>		
268	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)		150.000
----- / -----			

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

Vergi Usul Kanunu'nun 333 numaralı genel tebliğine göre, bir işletmenin mevcut değeri, formül, dizayn, örnek kalıp, telif hakkı, lisans, kullanım hakkı ve bunlar gibi maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri 15 yıl olarak belirlenmiştir (Yetkiner, 2005). Bundan dolayı KÜMİ FRS'den farklı olarak amortisman firmanın insiyatifine göre minimum 5 maksimum 10 yılda değil, sabit bir şekilde 15 yılda itfa edilecektir.

31.12.2021			
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000	
	<i>770.001 Öz Anadolu Çiğköfte itfa payı</i>		
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		100.000

KÜMİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlık dönem içerisinde kullanıma alındıysa gün esasına göre kıst amortisman hesaplanmaktadır. Bazı koşullarda ise firmanın amortisman tahminlerinde değişiklik olmaktadır. Varlığın kullanım şeklinin değişmesi, teknolojik yenilikler, piyasa koşulları gibi faktörler bu tahminlerin gerçekleşmemesine sebebiyet verebilir. Bu tür göstergelerin ortaya çıkması halinde amortisman yöntemi, faydalı ömür süresi ve kalıntı değer tutarında revizeye gidilebilir. Bu revizeler geçmişe dönük olarak değil, ileriye dönük olarak yapılmaktadır. Çünkü bu tarz değişiklikler muhasebe tahmininde değişiklik olarak tanımlanmaktadır.

2.12.1.2 Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

KÜMİ FRS'ye göre, tüm koşullara bakıldıktan sonra, ilgili varlığın faydalı ömrü için herhangi bir sınır tespit edilemezse ve herhangi bir tahmin yapılamazsa, bu varlığın faydalı ömrü belirsiz olarak kabul edilir. İtfa süresi belirlenememiş olan maddi olmayan duran varlıklar işletmenin belirlediği sürede olmakla birlikte en az 5 yıl en fazla ise 10 yıl içerisinde itfa edilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 12.14-25).

ÖRNEK: ERC Otomotiv, dizel otomobillerin çevreye verdiği zararı azaltmak için 10.500.000 TL harcayarak yeni bir teknolojik buluş geliştirmektedir. Şirket bu

gelişmeyle birlikte yeni araçlarını bu şekilde üretecek hem de bu bilgiyi diğer otomotiv firmalarına satacaktır. Firmanın gerçekleştirmiş olduğu icat 2020 yılında kullanıma hazır hale gelmiştir. ERC Otomotiv gerçekleştirmiş olduğu bu icadın faydalı ömrünün kesin olarak belirlenemediğini söylemekte ancak bu buluşun ömrünün en fazla 7 yıl olabileceğini de bilmektedir. KÜMİ FRS ve VUK'a göre gerekli kayıtları yapınız. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 258) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ <i>750.001 Dizel araçların çevreye zararını azaltan yeni buluş</i>	1.500.000	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.500.000
----- / -----			

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ <i>750.001 Dizel araçların çevreye zararını azaltan yeni buluş</i>	700.000	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		700.000
----- / -----			

VUK uygulamalarına göre 15 yılda itfa edilir.

2.12.1.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkları Finansal Tablo Dışı Birakma

KÜMİ FRS'ye göre bir maddi olmayan duran varlık kalemi, satıldığında ya da bu varlıktan ileriye dönük herhangi bir fayda beklenmediğinde finansal tablodan çıkarılabilir. Bu işlemde kaynaklanan kazançlar veya kayıplar doğrudan kar veya zarara yansıtılmalıdır. (KGK, 2019, s. Parça 12.27-28).

VUK'un maddi olmayan duran varlıklar başlığındaki yaklaşımına baktığımızda ise KÜMİ FRS'den ayrılmakta olduğunu görmekteyiz. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin 1 numaralı tebliği incelendiğinde maddi olmayan duran varlıkların 5 taksitte, eşit bir şekilde itfa edilebildiği görülmektedir. KÜMİ FRS'ye göre ise

yukarıda da belirtildiği gibi bu süreye firma karar vermektedir. Eğer maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi süresi belirlenemiyorsa en az 5 yıl en fazla 10 yıl olmak üzere itfa süresi belirlenebilir. VUK'un 289 numaralı maddesinde bulunan yargıya bakıldığında ise araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değer ile değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer, 2008, s. 52). Tüm bunlarla birlikte 333 numaralı VUK Genel Tebliği'nin 57 numaralı başlığına bakıldığında, araştırma ve geliştirme giderlerinin 5 yılda ve %20 amortisman oranına göre itfa edilmesi gerektiği görülmektedir (Deran ve Savaş, 2013, s. 81-82). Özetle VUK'a göre araştırma geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenebildiği gibi, dönem gideri olarak da kayıtlara alınabilmektedir. KÜMİ FRS'ye göre ise maddi olmayan duran varlıkların araştırma ve geliştirme giderleri doğrudan dönem gideri olarak kayıtlara alınmaktadır.

2.13 Kiralamalar

2.13.1 KÜMİ FRS'ye Göre Kiralama İşlemleri

KÜMİ FRS'nin bu bölümü, kiralama sözleşmesiyle kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmeler için düzenlenmiştir. Eğer sözleşme konusu olan varlığın kullanım hakkı devredilmediyse bu bölümün kurallarının uygulanması söz konusu değildir. Bunlarla birlikte, sinema filmleri, video kayıtları gibi maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olan faaliyet kiralamaları ve doğan kaynakların araştırılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri bu bölüm kapsamına girmemektedir (KGK, 2019, s. Parça 13.1-3).

2.13.1.1 Faaliyet Kiralaması

Faaliyet kiralamasında, varlığın mülkiyetinden kaynaklanabilecek faydalar ve risklerin tamamı veya tamamına yakını kiracıya devredilmemiştir. Kiracı, faaliyet kiralaması doğrultusunda gerçekleştirdiği kira ödemelerini, kiralama süresi boyunca Kar veya Zarar tablosuna yansıtmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 13.7).

Kiraya veren taraf ise faaliyet kiralaması doğrultusunda aldığı kira ödemelerini, kiralama süresi boyunca Kar veya Zarar tablosunda gelir olarak izlemelidir. Ayrıca kiraya veren, faaliyet kiralamasının başında katlanmış olduğu doğrudan maliyetleri

kiraladığı varlığın defter değerine dahil eder ve bu maliyetlerin kiralama süresi boyunca kar veya zarar tablosunda takip eder (KGK, 2019, s. Parça 13.27-28).

2.13.1.2 Finansal Kiralama

Finansal kiralamada, mülkiyet haklarının kiralama sözleşmesi sonunda devrolup olmadığına bakılmaksızın, bir varlığın mülkiyetinden kaynaklanan getiri ve risklerin tamamının veya tamamına yakınının devredildiği kiralamalardır (KGK, 2019, s. Parça 13.6). Kiraya veren işletme, finansal kiralama kapsamında bulunan varlığını finansal tablolarından çıkarır. Bu varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçta katlanmış olduğu doğrudan maliyetlerin toplamı kadar bir tutarı ise finansal tablolarına dahil eder. Kiralaması söz konusu olan varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark ise Kar veya zarar tablosuna aktarılır.

Ayrıca alınan kira ödemeleri, finansal tablolara ilk kez dahil edildikten sonra anapara geri ödemesi ve finansman gelirleri olarak ikiye ayrılır. Finansman gelirleri, kalan alacak tutarına sözleşmede yer alan faiz oranına göre finansal tablolara dahil edilir. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştuğu dönemde kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir (KGK, 2019, s. Parça 13.19-20).

2.13.1.3 Kiralama İşlemlerinin Finansal Tablolara Alınması

Kiracı durumunda bulunan işletme, finansal kiralama ile kullanım hakkını elde etmiş olduğu varlığı ve bu varlığın kullanım hakkı sebebiyle ortaya çıkan yükümlülüğü, kiralama süresinin başlangıcında, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile kiralaması gerçekleştirilen varlığın gerçeğe uygun değeri arasından düşük olanı üzerinden finansal tablolarına alır. Bahsi geçen bu iki değer kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla hesaplanmalıdır. Ayrıca finansal kiralamaya konu varlık, kiralayan işletmenin Finansal Durum Tablosunda ait olduğu türün ilgili hesabında sınıflandırılmalıdır. Örneğin; kiralanan varlık taşıtsa, söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda “Taşıtlar” hesabında sınıflandırılmalıdır.

Tüm bunlarla birlikte kira ödemelerinin bugünkü değeri, kiralama sözleşmesi yer alan faiz oranı aracılığıyla hesaplanır. Söz konusu oran sözleşme ile belirlenmediyse, kiracının kiraladığı varlığı satın alması halinde, benzer vade ve teminatlar doğrultusunda borçlanacağı tutarla ilgili piyasada oluşacak faiz oranı

tespit edilmeli ve bu oran üzerinden hesaplama gerçekleştirilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 13.12-14).

ÖRNEK: EN MÜHENDİSLİK A.Ş mühendislik ve yapım işleri yapan bir firmadır. Projelerinde görevlendirdiği mühendislerin kullanması için 01.01.2020 tarihinde JETOK KİRALAMA A.Ş firmasından 10 adet araba kiralamıştır. Yapılan sözleşmeyle ilgili bilgiler aşağıda yer almaktadır.

JETOK A.Ş SÖZLEŞME DETAYLARI	
Arabaların Gerçeğe Uygun Değeri	2.000.000,00
Kira Süresi	5 Yıl
Kira Ödemeleri	5 Yıl
Toplam Kira Ödemesi (Yıllık Eşit Taksitlerle)	2.500.000,00
Yıllık Faiz Oranı	15,00%
Kalıntı Değer	200.000,00
Arabaların Kullanım Süresi	5 Yıl

(Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 266) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

Risk ve getirilerin tamamının EN MÜHENDİSLİK A.Ş'ye devredilmiş olması sebebiyle bu sözleşme finansal kiralama değildir. KÜMİ FRS'ye göre, kiralanan varlıkların gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanının kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu sebeple toplam kira ödemesinin bugünkü değeri hesaplanmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Kalıntı değer bugünkü değeri} &= 200.000/(1+0,15)^5 = 99.435,35 \\ \text{Yıllık Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri} &= \\ &500.000/(1+0,15)^1 + 500.000/(1+0,15)^2 + \\ &500.000/(1+0,15)^3 + 500.000/(1+0,15)^4 + 500.000/(1+0,15)^5 = 1.676.077,55 \\ \text{Toplam Ödemelerin Bugünkü Değeri} &= 1.775.512,90 \end{aligned}$$

Toplam ödemelerin bugünkü değerinin, arabaların gerçeğe uygun değerinden küçük olması sebebiyle muhasebeleştirme yapılırken toplam ödemelerin bugünkü değeri dikkate alınır.

Yıllar	Taksitler	Faiz(0,15)	Anapara Ödemesi	Kalan Borç
01.01.2021				1.775.512,90
31.12.2021	500.000,00	266.326,93	233.673,07	1.541.839,83
31.12.2022	500.000,00	231.275,97	268.724,03	1.273.115,81
31.12.2023	500.000,00	190.967,37	309.032,63	964.083,18
31.12.2024	500.000,00	144.612,48	355.387,52	608.695,65
31.12.2025	500.000,00	91.304,35	408.695,65	200.000,00
Kalıntı Değer	200.000,00	0,00	200.000,00	0,00
Toplam	2.700.000,00	924.487,10	1.775.512,90	4.587.734,46

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

01.01.2021			
----- / -----			
253	TESİS, MAKİNE CİHAZLAR	1.775.512,90	
308	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)	266.326,93	
408	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)	658.160,17	
303	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER		500.000
403	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER		2.200.000
----- / -----			

31.12.2021			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	266.326,93	
308	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)		266.326,93
----- / -----			

2021 yılı sonunda ayrıca bir sonraki yılın finansman giderleri ve borç anapara ödemelerinin de uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaplara aktarılması gerekmektedir.

31.12.2021			
----- / -----			
308	ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETİ(-)	231.275,97	231.275,97
408	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)		
----- / -----			

31.12.2021			
----- / -----			
403	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER	268.724,03	268.724,03
303	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER		
----- / -----			

Son olarak, kiralaran arabalar finansal kiralama kapsamına girdiği için amortisman tutarının da hesaplanması gerekmektedir. Şu şekilde hesaplanır.

(Toplam Ödemelerin Bugünkü Değeri – Kalıntı Değer) / Kiralama Süresi =

(1.775.512,90 – 200.000,00) / 5 Yıl = 315.102,58 TL

31.12.2021			
----- / -----			
740	HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	315.102,58	315.102,58
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		
----- / -----			

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

01.01.2021			
----- / -----			
260	HAKLAR	1.775.512,90	
308	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)	266.326,93	
408	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)	658.160,17	
303	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER		500.000
403	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER		2.200.000
----- / -----			
31.12.2021			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	266.326,93	
308	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)		266.326,93
----- / -----			

2021 yılı sonunda ayrıca bir sonraki yılın finansman giderleri ve borç anapara ödemelerinin de uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaplara aktarılması gerekmektedir.

31.12.2021			
----- / -----			
308	ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETİ(-)	231.275,97	
408	ERT. BORÇLANMA MALİYETİ(-)		231.275,97
----- / -----			

31.12.2021			
----- / -----			
403	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER	268.724,03	
303	KİRALAMA İŞL. KAY. YÜKÜMLÜLÜKLER		268.724,03
----- / -----			

Son olarak amortisman hesaplanması gerekmektedir. EN MÜHENDİSLİK ve JET TOK arasında yapılan sözleşmede finansal kiralamaya söz konusu olan arabaların kullanım süresi 5 yıldır. MSUGT'a göre taşıtlar 5 yıl sürede amorti edilebilir. Eğer bu süre farklı olsaydı her yıl ayrılacak amortisman tutarı da değişirdi.

(Toplam Ödemelerin Bugünkü Değeri – Kalıntı Değeri) / Kiralanan Varlığın Faydalı Ömür Listesindeki Yıl Sayısı

$$(1.775.512,90 - 200.000,00) / 5 \text{ Yıl} = 315.102,58 \text{ TL}$$

31.12.2021			
----- / -----			
740	HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	315.102,58	
	BİRİKMİŞ		
258	AMORTİSMANLAR(-)		315.102,58
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye göre finansal kiralaması söz konusu olan varlığın amortismanına tabi tutulması gerekiyorsa; kiracının kiralama süresi sonunda varlığın mülkiyetini elde edeceğiyle ilgili kesin bir durum mevcut değilse, bu varlık kiralama süresi veya yararlı ömründen kısa olanı ele alınarak amortisman hesaplaması gerçekleştirilir. Ayrıca kiralaması gerçekleştirilen varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına da bakılır (KGG, 2019, s. Parça 13.17).

2.13.2 Vergi Usul Kanununa Göre Kiralama İşlemleri

Vergi Usul Kanununun kiralamalara yaklaşımına bakıldığında ise kiralayana ve kiracıya ilişkin ayrı hükümlerin bulunduğu görülmektedir. Bu haklar MSUGT'un 319 sıra numaralı aşağıdaki esaslarına göre yapılacaktır.

2.13.2.1 Kiralama İşlemlerinde Kiralayana İlişkin Hükümler

- Yapılacak olan kira ödemeleri anaparanın üzerine faiz eklenerek kayıtlara alınacaktır.

- Kiralaması gerçekleştirilen varlık, bilanço değerinden kira ödemelerinin bugünkü değeri düşülerek değerlendirilecektir.
- Kiralaması gerçekleştirilen varlığın bilançodaki net değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesinin ardından ortaya çıkan sonuç pozitifse, pozitif tutar kiralamayı gerçekleştiren şirket tarafından itfa edilecektir. Eğer bu fark sıfır veya negatifse, kiralama konusu olan varlık kalıntı değeriyle değerlendirilip aradaki fark gelir olarak kaydedilmelidir (Gönen ve Akça, 2014, s. 73).

2.13.2.2 Kiralama İşlemlerinde Kiracıya İlişkin Hükümler

- Kiralamayı gerçekleştiren tarafın, finansal kiralamasını gerçekleştirdiği varlığın kullanma hakkını ve bu haktan kaynaklanan borcu için dikkate alması gereken değerlendirme tutarı, kiralama konusu olan varlığın rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanıdır. Örneğin, ABC işletmesinin finansal kiralama yoluyla bir araç kiraladığını varsayalım. Değerlemenin gerçekleştirileceği gün aracın rayiç bedeli 250.000 TL, sözleşmeye göre yapılacak olan kira ödemelerinin bugünkü değeri ise 280.000 TL olsun. Bu durumda işletmenin dikkate alması gereken tutar 250.000 TL'dir. Ayrıca kiracı tarafından bilançoya dahil edilen bu varlığın kullanım hakkı da yeniden değerlendirme ve amortisman tabi tutulmalıdır (Gökgöz, 2013, s. 109).
- Finansal kiralamaya konu olan varlığın faydalı ömrü, VUK ve ilgili tebliğlerde belirlenen amortisman sürelerine göre belirlenmelidir. Sözleşmenin fesh edildiği durumlarda finansal kiralaması gerçekleştirilen ürünle ilgili amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme işlemleri gerçekleştirilmeyecektir (Gönen ve Akça, 2014, s. 74).

2.14 Devlet Teşvikleri

KÜMİ FRS'ye göre devlet teşvikleri, "işletmenin önceden yerine getirdiği veya gelecekte yerine getireceği herhangi bir şartı gelecekte herhangi bir şartı yerine getirmeden veya bu şartı önceden yerine getirmiş olduğu teşvikler alındıkları anda kar veya zarara yansıtılmaktadır. Bununla birlikte belirli şartlar oluştuğunda yararlanılabilen devlet teşvikleri bu şartlar karşılandığında kar veya zarara

yansıtılmaktadır. Bu şartlar yerine getirilene kadar, başka bir deyişle kar veya zarara yansıtılana kadar bu teşvikler Finansal Durum Tablosunda Ertelenmiş Gelirler kaleminde raporlanacaktır.” şeklinde tanımlanmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 14.1-7).

MSUGT çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi incelendiğinde, sadece Tek Düzen Hesap Planı açıklamalarında “602 Diğer Gelirler” hesabıyla ilgili bölümde devlet teşviklerine değinildiği görülmektedir. Bu bölümde yapılan açıklamalara bakıldığında, işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler sonrasında işletmenin korunması, ihracatı teşvik etmek için devletin çıkarmış olduğu vergi muafiyetleri, kamu tarafından yapılan destek ödemeleri ve benzeri hasılat kalemleri gerçekleşmiş olduğu tarihte 602 Diğer Gelirler hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiği görülmektedir (Yazarkan ve Yılmaz Soğuksu, 2020, s. 4-8).

ÖRNEK: XYZ A.Ş yeni kurulmuş bir firma olarak KOSGEB’in yayınladığı yeni kurulan üretim firmalarına yapılacak teşviklerle ilgili başvuru yapmış ve başvurudan olumlu dönüş almıştır. Ardından XYZ A.Ş, MAKİSAN A.Ş’den 05.02.2021 tarihinde 100.000 TL tutarında bir makine satın almış; bu makinenin faturasını hemen KOSGEB’e göndermiştir. KOSGEB teşvik kapsamında makineye yapılan ödemenin %75’ini XYZ A.Ş’ye koşulsuz olarak 01.03.2021’de geri ödeyecektir. Eğer firma teşviği aldıktan sonra 2021 yılı sonunda 10 işçi, 2022 yılı sonunda ise 20 işçi toplamda 30 işçi istihdam ederse bu teşvik %100’e yükseltilecektir ve ödeme yine 01.03.2021 tarihinde yapılacaktır. Firma istihdam taahhüdünde bulunmuştur ve teşviğin tamamından yararlanacaktır. KÜMİ FRS ve MSUGT\VUK’a göre gerekli kayıtları gösteriniz.(KDV dikkate alınmayacaktır.) (Yazarkan ve Yılmaz Soğuksu, 2020, s. 8)

örnek baz alınarak üretilmiştir.

VUK’a göre ÇÖZÜM:

05.02.2021			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000	
102	BANKALAR		100.000
----- / -----			

01.03.2021			
----- / -----			
102	BANKALAR	100.000	
	602 DİĞER GELİRLER		100.000
----- / -----			

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

05.02.2021			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000	
	102 BANKALAR		100.000
----- / -----			

01.03.2021			
----- / -----			
102	BANKALAR	100.000	
	380 ERTELENMİŞ(GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER		50.000
	480 ERTELENMİŞ(GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER		50.000
----- / -----			

31.12.2021			
----- / -----			
380	ERTELENMİŞ(GELECEK AYLARA AİT GELİRLER)	50.000	
	649 DİĞER FAAL. ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		50.000

----- / ----- 31.12.2021 ----- / -----			
480	ERTELENMİŞ(GELECEK YILLARA AİT GELİRLER)	50.000	
380	ERTELENMİŞ(GELECEK AYLARA AİT GELİRLER)		50.000
----- / -----			
31.12.2022 ----- / -----			
380	ERTELENMİŞ(GELECEK AYLARA AİT GELİRLER)	50.000	
649	DİĞER FAAL. ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		50.000
----- / -----			

2.15 Borçlanma Maliyetleri

KÜMİ FRS'ye göre borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler anlamına gelmektedir. KÜMİ FRS uygulamasına göre, borçlanma maliyetlerinin tamamı, oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılmalıdır (KGGK, 2019, s. Parça 15.1-3).

Vergi Usul Kanunu açısından borçlanma maliyetlerine bakıldığında ise, maddi duran varlıkları finanse etmek için kullanılan kredilerle alakalı olan faiz giderleri işletme ve yatırım dönemlerinde olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir. İşletme dönemindeki faiz giderleri içinde bulunulan yıl içerisinde maddi duran varlığın üzerine eklenebildiği gibi, doğrudan giderleştirilebilmesi de mümkündür. Yatırım döneminde oluşan kur farkları ve faiz giderleri ise doğrudan ilgili maddi duran varlığın üzerine eklenmeli ve amortisman yoluyla itfa edilmelidir (Sönmez ve Açan, 2004, s. 11).

ÖRNEK: NEKA KUTU A.Ş, plastik kutu imalatı yapmak üzere bir kutu makinesi satın alacaktır. İşletme makineyi 01.04.2021 tarihinde 3 yıl vadeyle banka kredisi ile alarak satın almıştır. Bankadan alınan kredinin tutarı 1.000.000 TL'dir, makinenin maliyeti 750.000 TL'dir. Kredinin 2021 yıl sonundaki maliyeti 150.000 TL, 2. Yıl sonundaki maliyeti 100.000 TL, 3. Yıl sonundaki maliyeti ise 60.000 TL'dir. Borçlanma maliyeti ile ilgili kayıtları KÜMİ FRS ve VUK açısından ayrı ayrı gösteriniz. (Elagöz ve Özcan, 2020, s. 80) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

VUK'a göre ÇÖZÜM:

31.12.2021		
----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	150.000	150.000
----- / -----		
31.12.2021		
----- / -----		
259 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	150.000	150.000
----- / -----		
31.12.2021		
----- / -----		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA 780 FİNANSMAN GİDERLERİ	150.000	150.000
----- / -----		

İkinci yıl atılacak kayıtlar ise şu şekildedir:

31.12.2022			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	100.000	100.000
----- / -----			

31.12.2022			
----- / -----			
259	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	100.000	100.000
----- / -----			

31.12.2022			
----- / -----			
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA 780 FİNANSMAN GİDERLERİ	100.000	100.000
----- / -----			

Üçüncü yıl yapılacak kayıtlar ise şu şekildedir:

31.12.2023			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	60.000	60.000
----- / -----			

31.12.2023			
----- / -----			
259	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	60.000	60.000
----- / -----			

31.12.2023			
----- / -----			
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	60.000	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ		60.000
----- / -----			

31.12.2023			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI	1.060.000	
259			1.060.000
----- / -----			

VUK'a göre yapılan kayıtlarda ikinci ve üçüncü yılda aktifleştirme yapılması zorunlu değildir. İkinci ve üçüncü yıla ait borçlanma maliyetleri doğrudan giderleştirilebilir.

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

31.12.2021			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	150.000	150.000

31.12.2022			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	100.000	100.000
----- / -----			
31.12.2023			
----- / -----			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ 400 BANKA KREDİLERİ	60.000	60.000
----- / -----			
31.12.2022			
----- / -----			
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI	750.000	750.000
----- / -----			

2.16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde varlıkların değerinin defter değeri altına düşmesi durumu oluşursa uygulanması gereken işlemler anlatılmaktadır. Stoklar, finansal varlıklar ve tarımsal faaliyetlerle alakalı olan canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü bu bölümün kapsamında değildir.

Finansal tabloyu düzenleyenler, raporlama dönemi geldiği zaman varlıklarının herhangi bir değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını kontrol eder. Eğer varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair herhangi bir bulgu bulunuyorsa varlığın defter

değeri ile satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır (KGK, 2019, s. Parça 16.1-3).

Aşağıdaki durumların mevcut olduğu hallerde;

- Varlığın piyasa değeri olması beklenenden çok daha fazla azaldıysa,
- Piyasadaki faiz oranları yükseldiyse,
- Deprem, yangın vb. durumlar sebebiyle varlığın fiziksel hasara maruz kalması,
- İşletmenin ana faaliyetini yürütmüş olduğu ekonomide olumsuz gelişmelerin yaşanması ve bu gelişmelerin işletme üzerinde olumsuz etkilerinin görülmesi bekleniyorsa varlıklarda değer düşüklüğü göstergeleri olduğu söylenebilir (KGK, 2019, s. Parça 16.4).

Bir varlığın satılması sonucu kazanılacak veya bir yükümlülüğün devri için ödenecek olan tutardan, elden çıkartmak için katlanması gereken maliyetleri indirdikten sonra ortaya çıkan değer satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerdir. Aktif piyasadaki bir fiyat, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerle ilgili önemli ve gerçekçi bir kanıttır.

Satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değer hesaplanırken, gerçeğe uygun değerden indirilebilecek olan satış giderlerine;

- Ödenmesi zorunlu olan vergiler,
- Taşıma giderleri,
- Varlığı satılabilecek duruma getirmek için yapılan giderler örnek olarak verilebilir (KGK, 2019, s. Parça 16.5-7).

2.16.1.1 Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması

KÜMİ FRS'ye göre bir varlığın satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeri, defter değerinin %10'u dahil olmak üzere daha fazla düşük olması söz konusuysa değer düşüklüğü zararları Kar veya Zarar tablosuna atılmalıdır.

Kar veya zarara atılan bu değer düşüklüğü zararları, varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonunun altındaki hesapta gösterilir. Örneğin pazarlama ve satış bölümüyle ilgili yapılan giderler Pazarlama Giderleri hesabında gösterilir (KGK, 2019, s. Parça 16.8-11).

Vergi Usul Kanununa bakıldığında ise, duran varlıkların değerlendirilmesinde bir alt taban olduğu görülmektedir. VUK'a göre duran varlıkların değerlendirme işlemi maliyet bedeli ile yapılmaktadır. VUK'da duran varlıklarda bulunan değer düşüklüğünün kayıt altına alınmasıyla ilgili fevkalade amortisman uygulaması anlatılmaktadır. Eğer varlıkların değerinde; alımı sırasında düşünülmemiş olağanüstü değer düşüklükleri ortaya çıktıysa fevkalade amortisman uygulaması yapılması mümkündür (Çiçek, 2011, s. 23).

ÖRNEK: ABC A.Ş lojistik sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. İşletme alış bedeli 1.200.000 TL, birikmiş amortismanı 210.000 TL olan motosikletlerini yenilemek amacıyla satacaktır. İkinci el motosiklet piyasasında motosikletlerin toplam değeri 1.000.000 TL'dir. Bu motosikletlerin satış pazarına götürülmesi için tır kullanılacaktır ve bu tırın maliyeti 10.000 TL'dir. Ayrıca tüm satış masrafları için de 20.000 TL ödenecektir. Motosikletlerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri kaç TL'dir? Değer düşüklüğü mevcut mudur? (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 258) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

- Satış Mal. Düş. Gerçeğe Uygun Değer = 1.000.000 – 10.000 – 20.000 = 970.000 TL
- Varlığın Defter Değeri = 1.200.000 – 210.000 = 990.000 TL

Motosikletlerin 20.000 TL değer düşüklüğü vardır. Ancak defter değerinin %10'undan daha büyük olmadığı için değer düşüklüğü zararı kara veya zarara yansıtılmaz.

2.16.1.2 Değer Düşüklüğü Zararının İptali

KÜMİ FRS'ye göre, değer düşüklüğü zararının azaldığını veya ortadan kalktığını görebilmek için her dönemin sonunda değer düşüklüğü zararı kontrol edilmelidir. Eğer değer düşüklüğü zararının azaldığına veya ortadan kalktığına dair herhangi bir belirti bulunuyorsa; değer düşüklüğü söz konusu olan varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanmalıdır. Bu hesabın sonunda daha önceden değer düşüklüğü olarak kayıtlara alınan tutarın ne kadarının geri alınacağı tespit edilir. Eğer defter değeri geri kazanılabilir tutarından düşükse; bu varlıkla ilgili daha önceden yapılan değer düşüklüğü işleminin tamamı iptal edilir. İptal işlemiyle alakalı tutar kar veya zarar tablosunda kayıt altına alınır (KGK, 2019, s. Parça 16.12-15).

2.17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar

2.17.1 KÜMİ FRS'ye Göre Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıklar

2.17.1.1 Karşılıklar

Tutarı kesin olarak bilinmeyen, gerçekleşeceği zamandan ise emin olunamayan yükümlülüğe karşılık adı verilmektedir. Karşılıklar aşağıda sayılan olguların gerçekleşmesi durumunda kayıt altına alınır:

- İşletmenin dönem sonu itibariyle geçmiş bir olayla ilgili borcunun bulunması,
- Borcun ödeme yoluyla ortadan kaldırılmasının muhtemel olması,
- Yükümlü olunması beklenen tutarın güvenilir bir şekilde öngörülebilir olması,

Bu koşullar mevcutsa karşılık ayrılacak olan tutar, yükümlülük olarak Finansal Durum Tablosu'na atılır. Muhasebe kaydının diğer ayağı ise kar zarar tablosunda yer almaktadır.

Bir işletmenin geçmişteki olaylardan ve gelecekte gerçekleşecek olan faaliyetlerinden bağımsız olarak sınıflandırılabilen yükümlülükler, finansal tablolara karşılık olarak alınabilir. Örneğin; sanayi bölgesinde faaliyetini sürdüren bir firmanın gerekli filtreleri takmaması sebebiyle havaya saldığı zararlı gazlar nedeniyle ödenmesi muhtemel görülen tazminatlar veya cezalar için karşılık ayrılmalıdır.

Karşılığın ölçülmesi işlemi ise, katlanılacak olan maliyetin en gerçekçi tahmini üzerinden yapılmalıdır. En gerçekçi tahmin tanımından kast edilen, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenmesi beklenen en makul tutardır. Başka bir deyişle karşılıklar tahmin üzerinden ölçülmektedir. Tahminler kimi durumlarda işletmenin tahminini, kimi durumlarda ise bağımsız uzmanların yorumunu yansıtmaktadır. Eğer ayrılacak olan karşılık, birden çok kalem için hesaplanacaksa tüm bu olayların gerçekleşme olasılığı ağırlıklandırılma yöntemiyle gerçekleştirilir (K GK, 2019, s. Parça 17.1-16). Bununla ilgili KÜMİ FRS standardında verilen örnek aşağıda yer almaktadır.

ÖRNEK: Bir üretim işletmesi, satışını gerçekleştirmiş olduğu ürünlerle ilgili üretim hatalarını tamir edeceğini beyan ederek üretmiş olduğu ürünlerden 1.000 adet

satmıştır. Bu üründe küçük ölçekli bir defo olması halinde tamir maliyeti 100 TL, büyük ölçekli bir defo olması halinde ise tamir maliyeti 400 TL olarak tespit edilmiştir. İşletmenin daha önce yaptığı satışlar sonrasında oluşan durum ve gelecekle ilgili beklentisi; satmış olduğu malların %60'ında herhangi bir sorun çıkmayacağı, bu malların %30'unda küçük defoların, %10'unda ise büyük defoların oluşacağı yönündedir.

ÇÖZÜM: Bu durumda işletmenin aşağıdaki hesaplama sonucunda ortaya çıkan tutarı karşılık olarak finansal tablolarına dahil etmesi gerekmektedir.

1000 adet x %60 x 0 TL	= 0 TL
1000 adet x %30 x 100 TL	= 30.000 TL
1000 adet x %10 x 400 TL	= 40.000 TL
TOPLAM	= 70.000 TL

Tüm bunlarla beraber karşılık tutarları, finansal tablolara dahil edildikten sonra her dönem sonu itibariyle tekrardan gözden geçirilir ve en gerçekçi tahmin doğrultusunda düzeltilebilir. Bu düzeltmeler eğer herhangi bir varlığın maliyetine eklenmeyecekse doğrudan kar veya zarar tablolarına yansıtılır.

Ayrıca ilgili olduğu dönem sonu itibariyle firmanın kıdem tazminatı yükümlülüğü de tahmin edilmelidir. Firmanın kıdem tazminatı yükümlülüğünde herhangi bir artış mevcutsa bu artışlar Kar veya zarara yansıtılır (KGK, 2019, s. Parça 17.1-16).

ÖRNEK: PRS A.Ş işletmesi 2022 yılı raporlama dönemi sonu itibarı ile pazarlama departmanında çalışan 4 işçi için 22.000 TL kıdem tazminatı karşılığı hesaplamıştır. 2022 yılının Haziran ayında işçi C işten ayrılmıştır. C'nin 2022 yılı cari dönemine ait kıdem tazminatı gideri 7.500 TL, 2022'den önceki biriken kıdem tazminatı tutarı 6.500 TL'dir. İşletme C'ye 14.000 TL ödeme yapmıştır. KÜMİ FRS ve VUK'a göre çözümünü gösteriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 318) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

01.06.2022			
----- / -----			
760 PAZARLAMA, SATIŞ, DAĞITIM GİD.		7.500	
472 KIDEM TAZMİNATI			7.500
KARŞILIKLARI			
----- / -----			
01.06.2022			
----- / -----			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		14.000	
102 BANKALAR			14.000
31.12.2022			
----- / -----			
760 PAZARLAMA, SATIŞ, DAĞITIM GİD.		22.000	
472 KIDEM TAZMİNATI			22.000
KARŞILIKLARI			
----- / -----			

Eğer personel istifa etmiş olsaydı, başka bir deyişle kıdem tazminatı hakkını kaybetmiş olsaydı işçi için geçmişten bu yana ayrılan kıdem tazminatı hakkını kaybetmiş olacaktı. Böyle bir durumda aşağıdaki kayıt atılır.

01.06.2022			
----- / -----			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		6.500	
641 ESAS FAA. ALACAKLARINA			6.500
İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN			
KARŞILIKLAR			

VUK'a GÖRE ÇÖZÜM:

01.06.2022			
----- / -----			
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	7.500	7.500
01.06.2022			
----- / -----			
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI 102 BANKALAR	14.000	14.000
31.12.2022			
----- / -----			
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	22.000	22.000
----- / -----			

Kıdem tazminatları Vergi Usul Kanununa göre ödenmeden giderleştirilemeyeceği için Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak sınıflandırılır. Ancak daha önceden Kanunen Kabul Edilmeyen Gider yazılan 10.000 TL'lik kıdem tazminatının daha sonradan ödenmesi durumunda ilk önce kıdem tazminatı için ayrılan karşılık iptal edilir.

472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI 641 ESAS FAA. ALACAKLARINA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	10.000	10.000
-----	--	--------	--------

Daha sonradan kıdem tazminatının tahakkuk kaydı atılır.

<p>----- / -----</p> <p>760 PAZARLAMA, SATIŞ, DAĞITIM GİD. 335 PERSONELE BORÇLAR 365 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES.</p> <p>----- / -----</p>	10.000	8.000 2.000
---	--------	----------------

Son olarak ödeme kaydı yapılarak süreç bitirilir.

<p>----- / -----</p> <p>335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR</p> <p>----- / -----</p>	8.000	8.000
---	-------	-------

2.17.1.2 Şarta Bağlı Yükümlülükler

KÜMİ FRS'ye göre şarta bağlı bir yükümlülük, aşağıda saymış olduğumuz olguların herhangi birinin var olması halinde söz konusu olabilir.

- Yükümlülüğün geçmiş olgulardan kaynaklanması ve söz konusu bu yükümlülüğün varlığının gelecekte gerçekleşme olasılığı olan bir veya daha fazla olayın ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı olması,
- Geçmişte gerçekleşen olgulardan kaynaklanıp aşağıda sayacağımız olgular sebebiyle finansal tablolara dahil edilemeyen bir yükümlülük olması:
 - o Bu yükümlülüğün karşılanabilmesi amacıyla işletmenin ödeme yapmasının olası görülmemesi,
 - o Yükümlü olunan tutarın güvenilir ve net bir şekilde ölçülememesi veya tahmin edilememesi,

Finansal Durum Tablosu'nda, Şarta bağlı yükümlülükler bulunmamaktadır. Ancak şarta bağlı yükümlülüğe bağlı olarak işletmeden herhangi bir kaynak çıkışı olma ihtimali mevcutsa, dipnotlarda bu konuyla ilgili açıklama yapılmalı ve bahsi

geçen bu şarta bağlı yükümlülüğün işletmeye yapabileceği finansal etki açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 17.17-19).

2.17.1.3 Şarta Bağlı Varlıklar

KÜMİ FRS'ye göre şarta bağlı varlık, geçmişte gerçekleşen olaylardan dolayı sahip olma olasılığı olan varlıktır. Bu varlık, tamamen işletmenin kontrolünde olmayan; gelecekte gerçekleşmesi olası olan olayların gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlıdır. Şarta bağlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Eğer, şarta bağlı varlık vasıtasıyla işletmeye ekonomik fayda sağlanma olasılığı mevcutsa, dipnotlarda bu varlıkların durumu ve işletmeye yapacağı finansal etki açıklanır. Tüm bunlarla birlikte bu varlık sebebiyle işletmeye finansal girdi olma olasılığı çok yüksekse ve gerçekleşme olasılığı kesinse varlık şarta bağlı değildir. Bu durumda ilgili varlık finansal tablolara dahil edilir (KGK, 2019, s. Parça 17.20-22).

2.17.2 VUK'a Göre Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıklar

Vergi Usul Kanununun 323 numaralı maddesi incelendiğinde; şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilecek işletmelerin, alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırabilmeleri için taşıması gereken bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar,

- Zirai ve ticari kazancın elde edilebilmesiyle ilgili bir alacak olmalıdır
- Alacak tutarı işletmenin muhasebe kayıtlarına hasılat olarak kaydedilmelidir.
- Hasılat olarak kaydedilmiş bu alacak için işletme dava açmalı veya icra aşamasında olmalıdır.
- Daha önce yazılı olarak bir defa istenilmesine rağmen borçlunun alacağı ödememesi ve bununla birlikte alacak tutarının dava ya da icra takibi yapılmayacak kadar küçük bir tutar olması
- Alacak tutarının herhangi bir teminatla ilgisi bulunmamalıdır.
- Alacağı olan işletme defterini bilanço usulüne göre düzenlemelidir.
- Dönem sonu itibarıyla alacak şüpheli olarak kabul etmek için tüm şartları taşıyor olmalıdır (Biyar, 2009, s. 243).

Ayrıca kıdem tazminatlarına da, dönemsellik ilkesi uyarınca karşılık ayrılmaktadır. Ancak kıdem tazminatı karşılıkları hemen gider yazılamamaktadır.

VUK'a göre kıdem tazminatlarının gider yazılabilmesi için ödenmesi gerekmektedir (Özkan, 2009, s. 110).

Son olarak MSUGT\VUK yaklaşımına göre, gerçekleşme ihtimali yüksek kabul edilmiş olsa dahi, şarta bağlı olarak elde edilecek olan gelirler için tahakkuk kaydı yapılamamaktadır. Şarta bağlı gelirlerle ilgili hususlar, finansal tablonun dipnotlarında açıklanmalıdır. Ancak şarta bağlı giderler ve bu giderlerden kaynaklanan zararlar tahakkuk edilebilir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s. 477). MSUGT/VUK yaklaşımının bu uygulaması, giderlerin tahakkuk edilebilmesi, muhasebenin ihtiyatlılık ilkesiyle bağdaştırılabilir.

ÖRNEK: VYZ A.Ş işletmesi Covid-19 sürecinde yaşadığı ekonomik sıkıntılar sebebiyle bir fabrikasını kapatmaya karar vermiştir. Sektördeki diğer işletmelerin bu yöndeki harcamalarına baktığında bu fabrikanın kapanma maliyetlerinin yaklaşık 650.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Yapılması gereken kaydı KÜMİ FRS ve VUK özelinde gösteriniz. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 321) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

KÜMİ FRS'ye GÖRE ÇÖZÜM:

----- / -----			
659	DİĞER FAAL. ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)	650.000	
379	DİĞER KARŞILIKLAR		650.000
----- / -----			

VUK'A GÖRE ÇÖZÜM:

Herhangi bir kayıt atılamaz. VUK'a göre tahminlere ve varsayımlara göre kar veya zararı etkileyebilecek bir kayıt atmak mümkün değildir. Çünkü kar veya zarara atılacak kayıtlar ödenecek vergiyi etkilemektedir. Kayıt atılabilmesi için o tutarın tahakkuk etmesi, başka bir deyişle dayanağı olabilecek bir evrağa sahip olması gerekmektedir.

2.18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

2.18.1 KÜMİ FRS'ye Göre Yabancı Para Çevrim İşlemleri

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde, işletmelerin yabancı para birimi cinsiyle yapmış oldukları işlemlerle ilgili muhasebe kuralları ve işletmelerin finansal tablolarını ağırlıklı kullandıkları para birimi haricinde başka bir para birimi cinsinden sunmaları halinde yapmaları gereken işlemlerle ilgili kurallar anlatılmaktadır. İşletmelerin bu bölümle ilgili bir işlem yapması gerekiyorsa, ilk olarak yapması gereken şey ağırlıklı kullanılan para birimi belirlemesidir. Ağırlıklı kullanılan para birimi ise bir işletmenin nakitlerinin ağırlığını oluşturan ve harcarken ağırlıklı kullanmakta olduğu para birimidir. Bir işletmenin ağırlıklı kullanmış olduğu para birimi Türk Lirası dışında bir para birimi olabilir.

Bir işletme ağırlıklı para birimini tespit ederken,

- Sunulan hizmetlerin veya satışı yapılan malların satış fiyatını en çok hangi ülkenin hangi para biriminin etkilediğini,
- Sunulan hizmetlerin ve satışı yapılan mallar için katlanılan işçilik, hammadde ve diğer maliyetlerin hangi para biriminden etkilendiğini göz önünde bulundurmalıdır.

Ağırlıklı kullanılan para birimi bir kere tespit edildikten sonra ancak işletme ile ilgili, olgularda çeşitli farklılıklar oluşursa; bu para birimi değiştirilebilir. Yapılan değişikliğin etkisi ise işletmenin finansal tablolarında ileriye yönelik olarak gösterilecektir. Bu etki gösterilirken tüm kalemler, ağırlıklı kullanılan yeni para biriminin değişiklik tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir (KGK, 2019, s. Parça 18.1-6).

2.18.1.1 Yabancı Para İşlemleri Finansal Tablolara Alma ve Ölçümü

KÜMİ FRS'ye göre yabancı para birimi ile gerçekleştirilen ticari faaliyetler ilk kez finansal tablolara dahil edilirken, yabancı para birimindeki tutar, işlemin gerçekleşmiş olduğu tarihte TCMB'nin açıkladığı döviz alış kuru aracılığıyla ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. İşlem tarihi, işlemin ilk kez finansal tablolara dahil edildiği tarihtir. Bu işlemin ilk kez finansal tablolara dahil edildiği tarih ise, işlemin kapsamına girmiş olduğu bölümün kurallarına göre belirlenmektedir. Bazı durumlarda

uygulamada kolaylık sağlanabilmesi için aylık, haftalık ortalama kurları kullanılabilir. Fakat döviz kurunun sürekli dalgalandığı piyasalarda ortalama kur kullanılması ortaya çıkacak sonuçlarda ciddi farklılıklar yaratacaktır. Bu sebeple, döviz kurlarının sürekli oynak olduğu ekonomilerde ortalama kur kullanılması mümkün değildir. Hangi kurun kullanılacağına piyasa koşullarına göre denetçi karar vermelidir (KGK, 2019, s. 18.7).

2.18.1.2 Yabancı Para İşlemlerinin Sonraki Dönemde Ölçümü

KÜMİ FRS'ye göre Finansal Durum Tablosunda yabancı para birimi cinsinde yer alan kalemlerin dönem sonunda yapılacak olan değerlemesi bu kalemlerin parasal ya da parasal olmayan kalem olup olmamasına bağlıdır. Parasal kalem, sabit bir tutarda para olarak ödenecek veya tahsil edilecek olan kalemlerdir. Kıdem tazminatları, dava karşılıkları ve nakit olarak tahsil edilecek olan alacaklar parasal kalemlere örnek olarak gösterilebilir. Parasal kalemler eğer yabancı para cinsinden ise TCMB'nin açıklamış olduğu dönem sonu döviz alış kuru aracılığıyla ağırlıklı para birimine dönüştürülebilir. Oluşan kur farkları ise, oluştukları dönemde kar veya zarar tablosuna aktarılmaktadır (KGK, 2019, s. 18.8).

ÖRNEK: ABC işletmesi, telefon kabı üreten bir işletmedir. ABC işletmesinin ağırlıklı kullanılan para birimi TL'dir. İşletme 01.07.2021 tarihinde Çin'deki bir firmaya 20.000 USD tutarında telefon kabını 9 ay vadeli olarak satmıştır. Kur ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir. (Kıymetli Şen, Özbirecikli ve Tüm, 2020, s. 329) **örnek baz alınarak üretilmiştir.**

İşlem Tarihindeki Kur: 8,30

Dönem Sonu Kur : 9,50

31.03.2022 Kuru : 10,00

01.07.2021			
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	166.000	
601	YURTDIŞI SATIŞLAR		166.000

31.12.2021			
----- / -----			
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	24.000	
640	ESAS FAAL. ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GEL. VE ESAS FAAL. İLG KUR FARKI KAZANÇLARI		24.000
----- / -----			
31.03.2022			
----- / -----			
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	200.000	
120	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		190.000
640	ESAS FAAL. ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GEL. VE ESAS FAAL. İLG KUR FARKI KAZANÇLARI		10.000
----- / -----			

KÜMİ FRS taslak metnine göre, parasal olmayan bir kalemin asli özelliği sabit bir para birimi alma hakkının bulunmuyor olmasıdır. Parasal olmayan kalemler, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye olarak sıralanabilir. Eğer parasal olmayan kalemler yabancı para cinsinden elde edildiyse ve maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihinde TCMB'nin belirlemiş olduğu alış kurundan kayıtlara alınır. Fakat parasal olmayan kalemler yabancı para cinsinden elde edilip, gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlenmiş olduğu tarihte TCMB'nin açıklamış olduğu alış kuru üzerinden ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Oluşan kur farkı kar veya zararlarıyla ilgili değişiklikler ise Kar veya Zarar tablosuna yansıtılır (KGK, 2019, s. Parça 18.9-17).

2.18.1.3 Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminden Farklı Bir Para Birimiyle Sunulması

Finansal tablolarını KÜMİ FRS'ye göre hazırlayan bir işletme, finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para birimiyle sunmak isterse aşağıdaki işlemleri hayata geçirmelidir.

- Finansal Durum Tablosunda yer alan varlık ve yükümlülükler, karşılaştırmalı olarak, raporlama tarihinde TCMB'nin açıklamış olduğu döviz alış kuru üzerinden çevrilir.
- Gelir, gider ve özkaynak kalemleri, işlemin gerçekleştirildiği tarihteki TCMB'nin açıklamış olduğu döviz alış kuruna bakılarak çevrilir. Uygulamada kolaylık sağlama amacıyla, ortalama kur kullanılması da mümkündür. Ancak döviz kurunun dalgalı olduğu ekonomilerde ortalama kur kullanılması sonuçları önemli derecede etkileyebilecektir. Bu sebeple, kurun dalgalı ve hareketli olduğu ekonomilerde ortalama kur kullanılması mümkün değildir.
- Yapılan çevrim işlemlerinden kaynaklanan tüm kur farkları ise özkaynakların altında yer alan "Yabancı Para Çevrim Farkları" hesabı içerisinde sınıflandırılmalıdır. Bu farklar hiçbir şekilde gelir veya gidere yansıtılmamalıdır.

2.18.2 Vergi Usul Kanununun Yabancı Para Çevrim İşlemlerine Yaklaşımı

215 numaralı VUK maddesine göre, Türkiye'deki muhasebe kayıtlarında ve belgelerinde Türkiye Cumhuriyeti'nin kendi para birimi olan liranın kullanılması gerekmektedir. Fakat fatura ve ona benzeyen resmi nitelikteki belgeler, yabancı para birimine göre de düzenlenebilmektedir. Ancak yabancı para birimi ile düzenlenen bu faturada ülkenin ulusal parasının karşılığı da gösterilmelidir.

Bununla birlikte, Türkiye Cumhuriyeti'nde kurulmuş ancak yurt dışında faaliyet yürütmekte olan işletmeler; yurt dışında yürüttüğü faaliyetler için düzenleyeceği yabancı para cinsinden belgeler için ulusal para karşılığı göstermek zorunda değildir. Eğer bu işlemle ilgili herhangi bir kur belirlenmediyse, kullanılması gereken kur TCMB'nin ilgili tarih için yayınlamış olduğu döviz alış kurudur (Özbalcı, 2008, s. 516).

2.19 İşletme Birleşmeleri

2.19.1 KÜMİ FRS'ye Göre İşletme Birleşmeleri

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde, işletme birleşmesiyle üstlenilen borçların veya mülkiyete dahil edilen varlıkların finansal tablolara dahil edilmesiyle ilgili muhasebe ilkeleri ve bunların işletme birleşmesi esnasında ve sonrasında ölçümü ele alınmaktadır.

Bir şirketin başka bir şirketi veya o şirketin bir unsurunu tamamen üzerine alması ya da bu şirketlerin yeni bir kişilik olarak farklı bir işletme olarak birleşmesiyle işletme birleşmesi gerçekleşmektedir. İşletme birleşmesi, satın alan işletmenin satın alınan işletmenin varlıklarını satın alması ya da paylarını elde etmesi gibi çeşitli yöntemlerle gerçekleşebilir (KGK, 2019, s. Parça 19.1-2).

2.19.1.1 İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması

KÜMİ FRS, işletme birleşmeleri başlığı hususunda BOBİ FRS ile birebir uyumludur. KÜMİ FRS taslak metninde, "İşletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmeleri'nin 21.10 - 21.33 paragraflarında yer alan ilgili hükümler dikkate alınır." şeklinde bir hüküm bulunmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 19.3-5). Konuyu daha iyi anlayabilmek için KGK'nın BOBİ FRS ilkelerini düzenlediği metinden yararlanacağız.

BOBİ FRS metnine göre, iş birleşmeleri, satın alma yöntemi aracılığıyla muhasebeleştirilmelidir. Satın alma yöntemi uygulanması sırasında;

- Mülkiyeti alacak olan işletmenin tespiti,
- İşletme birleşmesi ediminin gerçekleşeceği tarihin tespiti,
- Bu birleşmenin maliyetinin tespiti,
- Birleşme sonucunda üstlenilecek olan yükümlülüklerin, varlıkların ölçümü,
- Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin ölçümü adımları izlenir (KGK, 2017, s. Parça 21.10).

2.19.1.2 Edinen İşletmenin Belirlenmesi

İş birleşmesi sonucu, kontrolü elde eden taraf edinen işletme olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2017, s. Parça 21.11).

2.19.1.3 Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

Mülkiyeti elde eden işletmenin diğer tarafın kontrolünü eline geçirmiş olduğu tarih birleşme tarihidir. Genellikle kontrolün ele geçirildiği tarih, mülkiyeti elde eden işletmenin ödemeyi gerçekleştirdiği ve diğer işletmeyle ilgili varlık ve yükümlülükleri üstüne aldığı tarihtir. Ancak yapılan sözleşmede bulunan diğer faktörlere bağlı olarak işletmenin kontrolü daha önce veya daha sonra da elde edilebilir (KGK, 2017, s. Parça 21.12). Aşağıda verdiğimiz örnek göz önünde bulundurmanız gereken diğer faktörleri anlayabilmek açısından önemlidir.

ÖRNEK: A şirketinin, B şirketinin tamamını satın alması için taraflar arasında 01.02.2021 tarihinde sözleşme imzalanmıştır. Bu sözleşmede satın alma bedelinin 6 ay sonra ödeneceği ancak kontrolün A şirketine sözleşme tarihinde geçeceği ibaresi bulunmaktadır. Bu durumda birleşme tarihi nedir?

ÇÖZÜM: Sözleşmede kontrolün sözleşme tarihinde A şirketine geçeceği açık bir şekilde belirtildiği için birleşme tarihi 01.02.2021 tarihidir (İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2013, s. 78).

2.19.1.4 İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

KÜMİ FRS taslak metnine göre iş birleşmesinin maliyeti, gönderilen tutarla iş birleşmesiyle ilgili üstlenilen toplam maliyet olarak ölçülmektedir. Aracılık, danışmanlık, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler katılan diğer maliyetlere örnek verilebilir. İş birleşmesi amacıyla gönderilen tutar, birleşmenin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer, satın alınan şirketin aktif ve pasifte yer alan tüm kalemlerinin işletme tarihindeki gerçeğe uygun değerine göre hesaplanmalıdır. Eğer birleşme tarihinde hesaplanan gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasında bir fark oluştuysa bu fark Kar veya Zarar tablosuna atılmalıdır (KGK, 2017, s. Parça 21.13-20).

2.19.1.5 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması

KÜMİ FRS taslak metnine göre, birleşme esnasında edinen taraf olan işletme, birleşmenin gerçekleştiği tarihte şerefiyeden bağımsız olarak aktif ve pasifte yer alan tüm tutarları muhasebe kayıtlarına dahil eder. Edinen tarafta yer alan işletme, güvenilir bir ölçüm yapılması mümkünse finansal tablolarında yer alan tutarları gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebe kayıtlarına alır. Ancak gerçeğe uygun değer konusunda şüphe mevcutsa ve güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa; edinilen işletmenin aktif ve pasifinde yer alan tutarlar birleşmenin gerçekleşmiş olduğu tarihteki defter değerleri üzerinden muhasebeleştirilmelidir (KGK, 2017, s. Parça 21.21-25).

2.19.1.6 Şerefiye Ölçülmesi ve Kayda Alınması

Birleşme esnasında edinen taraf olan işletme, birleşme sebebiyle oluşan şerefiyeyi Finansal Durum Tablosunun aktifinde kayıt altına alır. Şerefiyeyi oluşturan bedel; işletme birleşmesinin edinen taraf açısından maliyetinin edinilen işletmenin net varlıklarının payını aşan kısmıdır. Şerefiye birleşmenin gerçekleştikten sonraki dönemlerde; kayda alındığı ilk tutardan şerefiye için ayrılan amortismanların düşülmesiyle tespit edilir. Şerefiyenin faydalı ömrü tespit edilirken KÜMİ FRS'nin "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" bölümünde yer alan kurallar geçerlidir. Eğer şerefiyenin faydalı ömrü güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa şerefiye; işletmenin insiyatifine göre en fazla 10 yılda amorti edilmelidir. Tüm bunlarla birlikte, şerefiyeyle ilgili kontroller yapılırken değer düşüklüğüyle ilgili kontrol yapılmaz.

Ayrıca, birleşme esnasında edinen işletmenin payı, birleşme sonucunda ortaya çıkan maliyetten yüksekse; ortaya çıkan fazla tutar negatif şerefiyedir. Bu tutar birleşmenin gerçekleşmiş olduğu tarihte Kar veya Zarar tablosunun "Diğer Faaliyetlerden Gelirler" bölümünün altında yer alan "Diğer Gelirler" hesabında sınıflandırılır (KGK, 2017, s. Parça 21.26-28).

ÖRNEK: TÜYSÜZ TAVUK A.Ş, ANADOLU TAVUK A.Ş işletmesinin %70'ini 1.400.000 TL ödeyerek almıştır. İşletmenin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri 2.900.000 TL, yükümlülüklerine ait gerçeğe uygun değer tutarı ise 1.000.000 TL'dir. Şerefiye var mıdır? Varsa kaç TL'dir hesaplayınız.

Net Varlıklar	=	2.900.000 – 1.000.000 = 1.900.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Pay	=	1.900.000 x % 30 = 570.000 TL
Net Varlıklarda Edinen İşletme Payı	=	1.330.000 TL
Satın Alma Bedeli	=	1.400.000 TL
Şerefiye	=	70.000 TL

2.19.1.7 Ölçüm Dönemi

KÜMİ FRS'ye göre edinen tarafta yer alan şirket, birleşmeyle ilgili olan tüm muhasebe kayıtlarını birleşmenin gerçekleşmiş olduğu tarihten sonra en hızlı şekilde tamamlamalıdır. Her şeye rağmen bu işlemler raporlamanın gerçekleştirileceği dönemin sonuna kadar gerçekleştirilemezse edinen tarafta yer alan işletme tamamlayamadığı muhasebe kayıtlarıyla ilgili geçici tutarlar tespit ederek finansal tablolarını tamamlamalıdır.

Yapılan bu kayıtlardan sonra, edinen işletme yeni bilgiler elde ederse geçici olarak yapmış olduğu kayıtları geçmişe dönük olarak revize eder. Yapılan revize, yapılması gerekiyorsa karşılıklı olarak yapılır.

Eğer birleşmenin gerçekleşmiş olduğu tarihten on iki ay sonra yeni bilgiler elde edildiye ve bu bilgiler doğrultusunda herhangi bir politika, tahmin yanlışlığı söz konusu değilse birleşmeyle ilgili herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar” bölümünde tanımlandığı şekliyle herhangi bir yanlışlık mevcutsa o durumda ilgili başlığın belirlediği kurallar doğrultusunda düzeltme gerçekleştirilir (KGK, 2017, s. Parça 21.29-33).

2.19.2 Vergi Usul Kanununa Göre İş Birleşmeleri

TTK birleşmeyi, “bir şirketin diğer bir şirketi devir alması ya da yeni bir şirket içerisinde bir araya gelmeleri” olarak tanımlamaktadır (Alp, 2012, s. 56). Kanun açısından iki çeşit işletme birleşmesi mevcuttur. Türk Ticaret Kanunu'nun 136. Maddesine göre bu birleşme çeşitlerinin birincisi devralma; ikincisi ise yeni kuruluş olarak birleşmedir.

Şerefiye, herhangi bir işletmeyi edinen tarafın ileride elde etmeyi planladığı fayda doğrultusunda; bugün ödemeyi kabul ettiği fazla bedeldir. VUK'a göre itfa süresi hususunda KÜMİ FRS'de olduğu gibi işletmenin inisiyatifi söz konusu değildir. Şerefiye 5 yılda itfa edilmelidir (Kurt, 2003, s. 92).

ÖRNEK: A işletmesi B işletmesini devralırken 70.000 TL şerefiye ödemiştir. A işletmesi bu şerefiyeyi 10 yılda itfa edebileceğini düşünmektedir. Gerekli kayıtları KÜMİ FRS ve VUK açısından gösteriniz.

KÜMİ FRS'ye göre ÇÖZÜM:

$$70.000 \text{ TL} / 10 \text{ Yıl} = 7.000 \text{ TL}$$

Her yıl 7.000 TL amortisman gideri yazılarak şerefiye itfa edilir.

----- / -----			
770	AMORTİSMAN GİDERLERİ BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	7.000	
268			7.000
----- / -----			

VUK'a göre ÇÖZÜM:

VUK'a göre şerefiye 5 yılda itfa edilir. Bu yüzden işletmenin 10 yılda itfa edileceğini düşünmesinin bir anlamı yoktur.

$$70.000 \text{ TL} / 5 \text{ Yıl} = 14.000 \text{ TL}$$

Her yıl 14.000 TL amortisman gideri yazılarak şerefiye itfa edilir.

----- / -----			
770	AMORTİSMAN GİDERLERİ BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	14.000	
268			14.000
----- / -----			

2.20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

2.20.1 KÜMİ FRS'ye Göre Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde, finansal tablolara yansıtılan işlemlerle bağlantılı olarak ortaya çıkan cari dönem vergilerine ve bunların finansal tablolara dahil edilmesiyle ilgili ilkeler anlatılmaktadır. KÜMİ FRS'de ertelenmiş vergi kavramı mevcut değildir. Yalnızca ilgili dönemin mali karı üzerinden ödenmesi gereken dönem vergisi finansal tablolara dahil edilir (Gençoğlu Ü. G., 2020, s. 198).

2.20.1.1 Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması

Bir işletmenin dönem vergisi içerisinde ödemediği herhangi bir tutar mevcutsa, bu tutar Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” hesabında gösterilir. Eğer bulunulan ve önceki dönemlere ait peşin ödenen vergi tutarı dönem vergisini aşıyorsa; aşan tutar Finansal Durum Tablosu'nun “Diğer Dönen Varlıklar” bölümü içerisinde gösterilir.

Dönem vergisi ile Finansal Durum Tablosunda bulunan varlık ve yükümlülüklerin mahsup edilebilmesi durumu ise yasal olarak mahsup edilme hakkının bulunması ve mahsup edilen tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanmasıyla oluşabilir.

İşletmenin o dönemle ilgili olan vergisi Kar veya Zarar tablosunun “Dönem Vergi Gideri” hesabı içerisinde gösterilmektedir. Bununla birlikte şirket ortaklarına temettü ödemesi yapılırsa, bu ödemelerle ilgili ortaklar adına vergi ödemesi yapılması gerekebilir. Ödenecek temettü ve vergi tutarı, şirketin özkaynaklarından düşülmeli ayrıca işletmenin vergi olarak ödemiş olduğu bu tutar Finansal Durum Tablosunun “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” hesabında gösterilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 20.1-4).

2.20.2 Vergi Usul Kanunu Açısından Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi Usul Kanunu'nda da ertelenmiş vergi şeklinde bir uygulama mevcut değildir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020, s. 15). Dolayısıyla bu başlık özelinde, KÜMİ FRS ve mevcut uygulama arasında önemli bir farklılık mevcut değildir.

2.21 Dipnotlar

KÜMİ FRS'ye göre dipnotlar, Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosunda bulunan bilgiler dışında bunlara ek olarak sunulması gereken bilgileri içermektedir. Dipnotlar sistematik bir biçimde; anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olarak sunulmalıdır. Finansal tablolarda yer alan kalemler için ilgili olduğu dipnotlarla ilgili referans gösterilmelidir.

Sistematik sunumu sağlamak amacıyla aşağıdaki hususlara sırasıyla açıklanmalıdır:

- İşletme hakkında bilgi,
- İşletmenin sunmakta olduğu finansal tabloların KÜMİ FRS ile tam anlamıyla uyumlu olduğunu aktaran bilgi,
- İşletmenin uygulamakta olduğu önemli ve kritik muhasebe politikalarının özeti,
- Finansal tabloyu oluşturan kalemlerle ilgili, finansal tabloda bulunduğu sırayla açıklama yapmak
- Diğer açıklamalar” (KGK, 2019, s. Parça 21.1-4).

KÜMİ FRS'ye göre dipnotlarda, “tüm işletmelerin yapması gereken açıklamalar” ve “küçük işletmelerin yapması gereken açıklamalar” şeklinde iki ayrım mevcuttur.

2.21.1 Tüm İşletmelerin Yapması Gereken Açıklamalar

Tüm işletmelerin dipnotlarda yapması gereken açıklamalar, işletmenin büyüklüğünden bağımsız olarak yapılması gereken açıklamalardır.

2.21.1.1 Temel Açıklamalar

Tüm işletmelerin yapması gereken temel açıklamalar KÜMİ FRS taslak metninde şu şekilde sıralanmıştır:

- İşletmeyle ilgili kuruluş bilgileri(ortaklık yapısı, yasal yapısı, adresi, varsa şubeleri)
- İşletmenin faaliyet sürdürmekte olduğu başlıklar ve esas faaliyetleri,
- İşletme bağlı ortaklık statüsünde bir işletmeysen; bağlı bulunduğu ana ortaklığın ünvanı ve merkez adresi,
- İşletme belirli bir iş için veya süre kısıtıyla kurulduysa bu işin veya sürenin uzunluğu veya niteliği,
- İşletmenin finansal tablolarının KÜMİ FRS hükümlerine göre düzenlediğini ve KÜMİ FRS hükümleriyle tam uyum içerisinde olduğunu bildiren açıklama,
- Yönetim tarafından finansal tabloların onaylandığı tarih ve yönetim kurulunda onayı alan kişilerin veya organların listesi.
- İşletmenin sahip olduğu iştirak, bağlı ortaklık veya girişimlerin adları, merkezleri ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranları,
- İşletmenin sınırsız sorumlu olduğu işletmelerle ilgili bilgiler,
- Standart doğrultusunda sunumu yapılan cari dönemdeki ortalama personel sayısı,
- Yönetim kurulu üyelerine veya üst düzey yöneticilere sağlanan faydalarla ilgili hususlar (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.2 Muhasebe Politikaları ve Tahminler

KÜM FRS taslak metninde, tüm işletmelerin muhasebe politikaları ve tahminlerinin dipnotlardaki durumuna ilişkin, standartta aşağıdaki koşullar belirtilmiştir.

- İşletmenin uygulamakta olduğu muhasebe politikalarından önemli olanlar açıklanırken; işletmenin öznel yargıları doğrultusunda finansal tablolara yansıttığı tutarlar,
- İşletmenin finansal tabloları düzenlerken yapmış olduğu varsayımlar ve tahminler,

- İşletmenin finansal performansını ciddi anlamda etkileyen muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin işletmeye mali etkisi (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.3 Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Tüm işletmeler dipnotlarda, raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren olaylarla ilgili bilgi vermelidir (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.4 Stoklar

İşletmeler stoklarıyla ilgili kullanmış olduğu maliyet ölçüm tekniklerini, hesaplama yöntemlerini, cari dönemde finansal tablolarına dahil edilen değer düşüklüğü zararlarını ve bunların nedenlerini açıklamalıdır. Ayrıca stok sayımı yapılmadıysa bunun nedenlerinden bahsedilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.5 Finansal Araçlar

KÜMİ FRS taslak metninde tüm işletmelerin finansal araçlarının dipnotlardaki durumuna ilişkin, aşağıdaki konuların açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

- İşletmenin kasasında ve bankasında bulunan döviz tutarları,
- İşletmenin bankalarında yer alan mevduatın ne kadarının blokeli olduğu,
- İşletmenin yurtdışına olan alacakları ve borçları,
- İşletmenin beş yıldan daha uzun bir süre sonunda vadesi gelecek tüm borçları ile ilgili vermiş olduğu teminatlar ve bunların cinsi, biçimi, niteliği,
- İşletmenin grup içi gerçekleştirmiş olduğu işlemlerden dolayı oluşan ticari borç, ticari alacak, diğer borç ve diğer alacak tutarları,
- İşletmenin ilgili dönemde ihraç etmiş olduğu pay tutarları,
- İşletmenin tedavülde bulunan tahvil ve bonoları içerisinde banka tarafından garanti altında olanların toplam tutarı,
- İşletmenin tedavülde bulunan tahvilleri içerisinde paya dönüştürülebilecek olanların tutarı (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.6 Maddi Duran Varlıklar

KÜMİ FRS taslak metninde, tüm işletmelerin maddi duran varlıklarının dipnotlardaki durumuna ilişkin, aşağıdaki konuların açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

- Maddi duran varlıklarla ilgili cari dönemdeki hareketler,
- Amortismanlarla ilgili değişikliklerin amortisman olarak giderleştirilen tutarlarda ortaya çıkardığı artışlar veya azalışlar,
- Maddi duran varlıklara ilişkin işletmenin yapmış olduğu toplam sigorta tutarı (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.7 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

KÜMİ FRS'nin bu bölümü uyarınca şarta bağlı varlık ve yükümlülükler için açıklama yapılırken; Finansal Durum Tablosunda bulunmayan taahhütler, teminatlar ve garantilerle ilgili hususlar dipnotlarda belirtilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.8 Devlet Teşvikleri

İşletmeler, piyasada kullanılan faiz oranından daha düşük bir faiz oranıyla devletten almış oldukları kredilerin tutarını ve faiz oranını dipnotlarda açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.9 İşletme Birleşmeleri

KÜMİ FRS'ye göre dönemde gerçekleşen işletme birleşmeleriyle ilgili dipnotlarda aşağıdaki vurgulanan bilgiler açıklanmalıdır:

- Edinilen işletmeyle ilgili genel bilgi,
- İşletme birleşmesinin gerçekleşmiş olduğu tarih,
- Gerçekleşen birleşmenin edinen işletme açısından maliyeti ve bu maliyeti oluşturan detaylar,
- Şerefiye dahil olmak üzere üstlenilen tüm varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki tutarları,
- Şerefiyenin ya da negatif şerefiyenin hesaplanma yöntemi ve tutarı (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.1.10 Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar

KÜMİ FRS taslak metninde “Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar bölümünün dipnotlardaki durumuna ilişkin,

- Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerin finansman giderleri içerisindeki payı, bunlarla yapılan ticari faaliyetler, alış ve satış işlemleri, ödenen veya bunlardan alınan faiz, kira ve benzerleri (KGK, 2019, s. Parça 21.8) açıklanmalıdır.

2.21.1.11 Diğer Açıklamalar

Tüm işletmelerin dipnotlarda yapması gereken “Diğer Açıklamalar” bölümünün durumuna ilişkin standartta;

- İşletmenin alacağı olan bedeller için almış olduğu teminat ve ipoteklerin toplamı,
- İşletmenin içinde bulunulan ve sonraki dönemlerde yararlanacağı yatırım indiriminin miktarı,
- İmtiyazlı ve adi senetler için ayrı olarak, pay başına kar ve kar payı oranları açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 21.8).

2.21.2 Yalnızca Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar

KÜMİ FRS'nin bu bölümünde yalnızca küçük işletmeler tarafından yapılması gereken ek açıklamalar anlatılmaktadır.

2.21.2.1 Stoklar

KÜMİ FRS taslak metnine göre küçük işletmeler, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen stokların defter değeri ile söz konusu stokların gerçeğe uygun değerini ve bu değerde oluşan değişiklikleri dipnotlarda açıklamalıdır. Ayrıca stokların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişiklikler kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 21.9).

2.21.2.2 Finansal Araçlar

KÜMİ FRS taslak metnine göre, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen her bir finansal varlık ve finansal yükümlülük kategorisinin gerçeğe uygun değerini ve bu değerinde ortaya çıkan değişiklikleri dipnotlarda açıklamalıdır. Finansal araçların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişiklikler kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmelidir (KGK, 2019, s. Parça 21.9).

2.21.2.3 Tarımsal Faaliyetler

KÜMİ FRS taslak metninde, küçük işletmelerin tarımsal faaliyetlerinin dipnotlardaki durumuna ilişkin, standartta aşağıdaki konuların açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen canlı varlıklarla ilgili;

- Bu varlıkların nasıl sınıflandırıldığı ve bu sınıflara ilişkin açıklayıcı bilgi,
- Gerçeğe uygun değeri ile ölçümü yapılan canlı varlıkların değerinin belirlenmesi için yararlanılan yöntemler ve yapılan tahminler,
- Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların dönem başındaki ve sonundaki defter değerleriyle birlikte aşağıdaki olaylardan kaynaklanan dönem içi hareketler:
 - a) Alımlar sebebiyle oluşan artışlar,
 - b) Satışlar sebebiyle oluşan azalışlar,
 - c) Hasat sebebiyle oluşan azalışlar,
 - d) Satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değerlerinde oluşan değişiklikler sebebiyle ortaya çıkan kar veya zararlar açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 21.9).

2.21.2.4 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

KÜMİ FRS taslak metnine göre, küçük işletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının dipnotlarına ilişkin standartta aşağıdaki konuların açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Küçük işletmelerin dipnotlarında;

- Maliyet bedeliyle ölçümü gerçekleştirilen duran varlıkların alım fiyatı ya da üretimi sırasında oluşan maliyeti,
- Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılan maddi duran varlıkların dönem başı ve sonundaki değerleri,

- Dönem içinde yapılan satışlar, alışlar ve değişiklikler,
- Birikmiş amortismanların, itfa paylarının ve değer düşüklüğü zararlarının dönem başı ve sonundaki durumları,
- Raporlaması gerçekleştirilen dönemde kayıt altına alınan amortisman, itfa payları ve değer düşüklüğü zararları,
- Alışlar, satışlar ve değişiklikler nedeniyle birikmiş amortismanlarda, itfa paylarında ve değer düşüklüğü zararlarında ortaya çıkan hareketler,
- Dönem içerisinde varlıkların maliyetine eklenen borçlanma maliyetleri açıklanmalıdır.

Ayrıca maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmesi söz konusuysa,

- “Yeniden Değerleme Değer Artışı” hesabında oluşan değişiklik,
- “Yeniden Değerleme Değer Artışı” hesabında kayıt altına alınan kazançların vergiye olan etkisi,
- Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülseydi finansal tablolarda oluşacak değişiklik hakkında açıklamalar yapılmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 21.9).

2.21.2.5 Kiralamalar

KÜMİ FRS taslak metnine göre, küçük işletmelerin dipnotlarında; kiralayan taraf, finansal kiralama konusu olan varlıkların raporlama döneminin sonundaki defter değerleri toplamını; bu varlıklara yıl içerisinde yapılan eklemeleri, çıkarmaları veya transferleri açıklamak durumundadır (KGK, 2019, s. Parça 21.9).

2.21.2.6 Diğer Açıklamalar

KÜMİ FRS taslak metnine göre, küçük işletmelerin dipnotlarında yapılacak “Diğer Açıklamalar”a ilişkin standartta;

- Bir gelir veya gider kaleminin tutarı veya niteliği olağandışı olarak kabul ediliyorsa,
- İşletmenin sahip olduğu ancak Finansal Durum Tablosunda yansıtamadığı anlaşmalar sebebiyle oluşan risk ve faydalar önemliyse bu risk ve faydaların işletmeye yapması muhtemel finansal etki,

- Aşağıdaki taraflarla yapılan işlemler ve bu işlemlerle ilgili diğer bilgiler.
- Aşağıda sayılan taraflarla yapılan işlemler,
 - a) Aynı grup içinde kabul edilecek işletmeler,
 - b) İşletme üzerinde müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip olan kişiler veya işletmeler,
 - c) İşletme üzerinde müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip kabul edilen kişi veya işletmelerin kontrol etmekte olduğu işletmeler,
 - d) İşletmenin iştirakleri ve müşterek girişimleri, işletmenin sahip olduğu iştirakler ve gerçekleştirmiş olduğu girişimler,
 - e) İşletmenin yönetim organlarında bulunan üyelerin isimlerinin açıklanması gerektiği belirtilmiştir (KGK, 2019, s. Parça 21.9).

2.22 Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

KÜMİ FRS'nin bu bölümü, işletmelerin KÜMİ FRS'ye göre ilk kez hazırlayacakları finansal tablolara uygulanır. KÜMİ FRS'nin ilk kez uygulandığı finansal tabloların üzerinde bu standarda göre hazırlandığını belirten cümleler açık bir şekilde belirtilmelidir.

Eğer KÜMİ FRS'yi uygulayan bir işletme bu standardı bırakıp daha sonra tekrardan uygulamaya başladıysa; bu işletme bu bölümde bahsi geçen kuralları hayata geçirebileceği gibi, KÜMİ FRS'yi hiç bırakmamış gibi tüm KÜMİ FRS kurallarını geçmişe dönük olarak uygulayabilir. Bu durumda olan bir işletme, KÜMİ FRS'yi tekrardan uygulamaya başladığında dipnotlarında konuyla ilgili gerekli açıklamayı yapmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 22.1-2).

2.22.1.1 KÜMİ FRS'ye İlk Geçiş

Daha önce TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler hariç olmak üzere, KÜMİ FRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme finansal tablolarını geçmiş dönemlerde ve karşılaştırmalı olarak hazırlamak zorunda değildir. Herhangi bir işletmenin KÜMİ FRS'ye geçerken hazırlaması gereken unsurlar standartta da verilmiş olan aşağıdaki örnekte açıklanmaktadır (KGK, 2019, s. Parça 22.3).

ÖRNEK: ABC A.Ş finansal tablolarını ilk kez 1 Ocak 2023-31 Aralık 2023 döneminde KÜMİ FRS'ye uygun şekilde hazırlayacaktır. İşletmenin sunması gereken finansal tabloları açıklayınız.

ÇÖZÜM: Bu durumda ABC A.Ş'nin ilk kez sunması gereken finansal tablolar aşağıdaki gibidir:

- 1 Ocak 2023 tarihli açılış Finansal Durum Tablosu
- 31 Aralık 2023 tarihli Finansal Durum Tablosu
- 1 Ocak 2023-31 Aralık 2023 döneminin Kar veya Zarar Tablosu
- Dipnotlar

Tüm bunlarla birlikte KÜMİ FRS'ye geçilen tarih 1 Ocak 2023 olarak kabul edilecektir (KGK, 2019, s. Parça 22.3).

2.22.1.2 Geçiş Tarihinde Yapılacak İşlemler

KÜMİ FRS taslak metnine göre, Açılış Finansal Durum Tablosu hazırlanırken aşağıdaki hususlar uygulanmaktadır:

- Finansal tablolarda gösterilmesi gereken tüm kalemler açılış Finansal Durum Tablosunda bulunur.
- Varlık ve yükümlülükler içerisinde KÜMİ FRS'nin izin vermediği kalemler açılış Finansal Durum tablosunda bulunmaz.
- Daha önceden uygulanmakta olan finansal durum çerçevesine göre KÜMİ FRS'den farklı olarak sınıflandırılan varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılmalıdır.

Açılış Finansal Durum Tablosunu hazırlamak için kullanılan muhasebe politikaları, KÜMİ FRS'nin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan diğer dönemlere de aynı şekilde uygulanır. Başka bir deyişle Açılış Finansal Durum Tablosu ile Finansal Durum Tablosunda yer alan tüm kalemler aynı hükümlere tabiidir.

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanmış olan Açılış Finansal Durum Tablosunda kullanılmış olan muhasebe politikaları daha önceki finansal raporlama çerçevesinde kullanılan muhasebe politikalarıyla farklılık taşıyabilir. Bunun sonucu olarak finansal raporlama çerçevesindeki değişiklik sebebiyle yapılan düzeltmeler standarda geçiş döneminden önceki olaylarla ilgili kabul edilir. Bu yüzden ilgili düzenlemelerden

kaynaklı ortaya çıkan farklar “Geçmiş Yıl Karları/Zararları” hesabına veya uygun bir hesap kalemi mevcutsa özkaynak kalemi içerisinde gösterilebilir.

KÜMİ FRS hükümlerine göre hazırlanmış olan Açılış Finansal Durum Tablosunda kullanılmış olan muhasebe politikaları önceki dönemde kullanılan muhasebe politikaları ile farklılık gösterebilir. Bu farklılıklardan kaynaklı yapılan düzeltme kayıtları doğrudan “Geçmiş Yıl Karları/Zararları” hesabına yansıtılmalıdır.

Tüm bunlarla birlikte kıdem tazminatı yükümlülüğünü KÜMİ FRS’ye geçişle birlikte ilk defa finansal tablolarına dahil edecek olan işletmeler; geçiş tarihinden önceki dönemle alakalı olan kıdem tazminatı tutarlarını en fazla on yıl içerisinde eşit tutarlarla “Geçmiş Yıl Karları/Zararları” hesabına yansıtılmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 22.4-7).

2.22.1.3 Muafiyetler

KÜMİ FRS taslak metnine göre, standardın bazı kurallarının geriye dönük uygulanmasını öngören muafiyetler mevcuttur. Bu muafiyetlere göre aşağıda yer alan işlemlerin geriye dönük olarak düzeltilmesine gerek yoktur.

- Önceden kullanılan finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablo dışına çıkarılmış varlık ve yükümlülüklerin yeniden Finansal Durum Tablosuna yansıtılmasına gerek yoktur. Ayrıca KÜMİ FRS’ye geçiş tarihinde hala mevcut olan ancak finansal tablo dışına çıkarılacak olan varlık ve yükümlülükler istendiği takdirde satılıncaya veya ödeninceye kadar Finansal Durum Tablosunda sunulabilir (KGK, 2019, s. Parça 22.9).
- KÜMİ FRS’ye göre geçiş tarihinde yapılması gereken tahminler, daha önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan tahminlerle tutarlı olmalıdır. Eğer tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt mevcutsa ancak bu koşulda muhasebe politikasında revize yapılabilir (KGK, 2019, s. Parça 22.9).

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasını Öngören Muafiyetler:

- KÜMİ FRS’ye geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmeleriyle ilgili hükümler geriye dönük olarak uygulanmayabilir. Ancak bir işletme birleşmesi geriye dönük olarak finansal tablolara yeniden dahil edildiğinde bu birleşmeden sonra gerçekleşen işletme birleşmelerinin tamamı geriye dönük olarak finansal tablolara alınmalıdır. Eğer işletme birleşmeleri geriye dönük

uygulanmadıysa, edinen işletmenin birleşme doğrultusunda üzerine almış olduğu varlık ve yükümlülükler finansal tablolara dahil edilir. Ancak şerefiye tutarıyla ilgili herhangi bir düzeltme yapılmaz (KGK, 2019, s. Parça 22.10).

- Bağlı ortaklık, iştirak ve kontrol edilen işletmelere ait yatırımlar maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, geçiş tarihindeki maliyet bedeli olarak defter değeri kullanılabilir (KGK, 2019, s. Parça 22.10).

2.22.1.4 Açıklamalar

KÜMİ FRS taslak metnine göre, önceden kullanılan finansal raporlama standardından KÜMİ FRS'ye geçişin işletmenin finansal durumunu nasıl etkilediği açıklanmalıdır. Bu açıklamanın doğru olması için KÜMİ FRS'nin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda,

- Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin niteliği,
- KÜMİ FRS'ye geçilmeden önceki finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış son finansal tabloların tarihi ve KÜMİ FRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, daha önceden kullanılan finansal rapor çerçevesinde belirlenmiş olan özkaynak tutarı ve KÜMİ FRS'ye göre belirlenen özkaynak tutarı arasında tutarlılık önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen özkaynak tutarı arasındaki mutabakat açıklanmalıdır (KGK, 2019, s. Parça 22.12-13).

2.23 KÜMİ FRS – MSUGT/VUK Bölüm Karşılaştırmaları

Bölüm Adı	VUK/MSUGT	KÜMİ FRS
Bölüm 1 - Kavramlar ve Genel İlkeler	Temel ve Önemli İlkeler Sosyal Sorumluluk Kişilik İşletmenin Sürekliliği Maliyet Esası Dönemsellik Parayla Ölçülme Tarafsızlık ve Belgelendirme Tam Açıklama İhtiyatlılık Tutarlılık Özün Önceliği Önemlilik	Temel ve Önemli İlkeler İhtiyaca Uygunluk Gerçeğe Uygun Sunum Karşılaştırılabilirlik Anlaşılabilirlik Zamanında Sunum

Bölüm 2 - Finansal Tabloların Sunumu	Sunulacak Finansal Tablolar: Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Fon Akım Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu	Sunulacak Finansal Tablolar: Finansal Durum Tablosu Kar veya Zarar Tablosu Dipnotlar
Bölüm 3 – Finansal Durum Tablosu	MSUGT/VUK ile KÜMİ FRS bu başlık nezdinde uyumludur.	
Dördüncü Bölüm: Kar veya Zarar Tablosu	MSUGT/VUK ile KÜMİ FRS bu başlık nezdinde uyumludur.	
Bölüm 5 - Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	*Muhasebe politikası değişiklikleri hususunda önemli etki ortaya çıkarabilecek bir revize yapıldıysa bu etki finansal tablolara yansıtılmalıdır. *Tahmin değişiklikleri açıklanmalıdır. *Yanlışlıklar ise ilgili vergi kurallarına göre düzeltilmelidir.	*Muhasebe politikası değişiklikleri geçmişe yönelik uygulanır. *Muhasebe tahmini değişiklikleri hem bu tahminin ortaya atıldığı dönemde hem de ileri tarihlerde uygulanır. *Hatalar geçmişe yönelik düzeltilir.
Bölüm 6 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	MSUGT/VUK yaklaşımına göre bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve açıklanması gereken hususlarla ilgili olarak bilançonun dipnotlarında bilgi verilmelidir.	*Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar, hem finansal tablolar üzerinde sayısal olarak düzeltilmeli hem de dipnotlarda ifade edilmelidir. *Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylarla ilgili finansal tablolarda değişiklik yapılmasına gerek yoktur. Önemli hususlarla ilgili dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.
Bölüm 7 - Hasılat	*Hasılat fatura kesildiğinde oluşmaktadır. *Vade farkları hasılatla ayrıştırılmamaktadır. *Hizmet gerçekleştiğinde ve gelir kesinleştiğinde hasılat tutarı kayıt altına alınır. *İnşa sözleşmelerinde hak edişe göre muhasebeleştirme yapılır.	*Muhtemel hasılat tutarı güvenilir olarak ölçülebiliyorsa ve gerçekleşme olasılığı yüksekse kayıt altına alınır. *Vade farkları ayrıştırılmamaktadır. *İnşa sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır.

Bölüm 8 - Stoklar	<p>*MSUGT/VUK yaklaşımına göre stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilir.</p> <p>*Eğer stokların değerinde %10'dan fazla değer kaybı ortaya çıktıysa emsal bedele göre ölçüm yapılır.</p> <p>*Tam maliyet yöntemi kullanılır.</p> <p>*Vade farkları ayrıştırılmaz.</p>	<p>*KÜMİ FRS'nin yaklaşımına göre stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilir.</p> <p>*Tahmini satış bedelinde defter değerine göre %10 ve daha fazla düşüklük mevcutsa karşılık ayrılmalıdır.</p> <p>*Maliyet hesaplar ken tam maliyet veya normal maliyet yöntemleri kullanılabilir.</p> <p>*Vade farkları ayrıştırılmaz.</p>
Bölüm 9 - Tarımsal Faaliyetler	<p>*Tarımsal ürünler, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ziraat alanında faaliyet gösteren işletmelerin sahip olduğu canlı varlıkların maliyet bedeli ölçülemiyorsa emsal bedeline de bakılabilir.</p>	<p>*Tarımsal ürünlerin ölçümü, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek yapılır.</p> <p>*Canlı varlıklar ise; maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değer ile değerlendirilebilir.</p>
Bölüm 10 - Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar başlığıyla ilgili KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK yaklaşımı arasında farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar aşağıda ayrı başlıklar altında açıklanmaktadır.	
-Alacaklar ve Borçlar	<p>Senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilir. Senetli alacak ve borçlar itibari değerle veya reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilebilir.</p>	<p>Alacak ve borçlar itibari değerle değerlendirilmelidir. Senetli veya senetsiz tüm alacak ve borçlar hesap dönemi sonunda reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.</p>
-Borçlanma Araçları	<p>Borçlanma araçları borsa rayici üzerinden ya da alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi ile bulunan tutar üzerinden değerlendirilir. Tahviller itibari değerle, banka kredileri işlemler faizi ile birlikte mukayyet değer ile değerlendirilir.</p>	<p>Borçlanma araçları; İşlem fiyatı + Raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir ve giderleri -Raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleştirilmiş tüm ana para geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme ve tahsilatları -Birikmiş değer düşüklüğü zararı şeklinde raporlanır.</p>

<p>-Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar</p>	<p>Hisse senetleri alış bedeli ile değerlenir.</p>	<p>Borsada işlem görenler ve görmeyenler olarak ikiye ayrılmıştır. Borsada işlem görmeyenler maliyet bedeliyle değerlenirken; görenler ise gerçeğe uygun değeriyle değerlenir.</p>
<p>-Diğer Finansal Araçlar</p>	<p>*Ölçüm farkları gelir tablosunda muhasebeleştirilir. *MSUGT/VUK'un kurallarına göre türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.</p>	<p>*Türev finansal araçlar, varlığa dayalı menkul kıymetler gibi araçlar bu sınıfta raporlanır. Bu araçlar hem ilk muhasebeleştirilme döneminde hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. *Ölçüm farkları kar veya zarar tablosuna yansıtılır.</p>
<p>-Değer Düşüklüğü</p>	<p>VUK'a göre yalnızca icra ve dava aşamasında bulunan ticari alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması mümkündür.</p>	<p>KÜMİ FRS'ye göre tahsili şüpheli hale gelen alacaklara tahmin edilerek değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Tahmin işletme tarafından yapılabilir.</p>
<p>Bölüm 11 - Maddi Duran Varlıklar</p>	<p>*Kayıtlara alınırken maliyet bedeline bakılır. *Varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar olan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenir. *Varlığın elde edildiği dönemden sonraki döneme ait borçlanma maliyetleri hem maliyete eklenebilir hem de doğrudan giderleştirilebilir. Bu konuda karar mekanizması işletmeye aittir.</p>	<p>*Kayıtlara alınırken maliyet bedeline bakılır. *Vade farkı ayrıştırılmaz. Varlığın maliyetine dahil edilir. *MDV'lerle ilgili borçlanma maliyetlerinin tamamı oluştuğu dönemin kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır.</p>

Bölüm 11 - Maddi Duran Varlıklar – Amortisman	<p>*MSUGT/VUK yaklaşımına göre amortisman ayırmak işletmenin insiyatifindedir.</p> <p>*Maliye Bakanlığı'nın belirlediği faydalı ömür listesine göre amortisman süresi belirlenir.</p> <p>*Üretim miktarı yöntemi amortisman yöntemi olarak kullanılmamaktadır.</p> <p>*Bina ve arsalar birbirinden ayrılmaz.</p> <p>*Sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulanmaktadır.</p>	<p>*Amortisman ayrılması zorunludur.</p> <p>*Varlığın faydalı ömrünü işletme belirler.</p> <p>*Defter değerinden hurda değerinin indirilmesiyle amortisman tabii tutar tespit edilir.</p> <p>*Doğrusal amortisman, hızlandırılmış amortisman ve üretim miktarı yöntemi kullanılabilir.</p> <p>*Bina satın alındığında bina ve arsa birbirinden ayrı olarak mali tabloda ifade edilir. Bina amortisman tabidir ancak arsaya amortisman ayrılmaz.</p> <p>*Kıst amortisman uygulanmaktadır.</p>
Bölüm 11 - Maddi Duran Varlıklar - Yeniden Değerleme	MDV'ler maliyet bedeli ile değerlendirilir.	Yeniden değerlendirme veya maliyet bedeli yöntemlerinden biri tutarlı bir şekilde uygulanır.
Bölüm 12 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<p>*Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.</p> <p>*Vade farkı ayrıştırılmaz.</p> <p>*Faydalı ömrü bilinmeyen maddi olmayan duran varlıklar beş yılda itfa edilir. Kıst amortisman uygulaması mevcut değildir.</p>	<p>*Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.</p> <p>*Vade farkı ayrıştırılmaz.</p>
Bölüm 12 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar / ARGE	Araştırma ve geliştirme nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar varlığın maliyetine de eklenebilir, dönem gideri olarak da kaydedilebilir.	Dönem gideri olarak kayıt altına alınır.

<p>Bölüm 13 - Kiralamalar</p>	<p>*KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK'un Kiralamalar başlığındaki yaklaşımları genel bağlamıyla birbirleriyle uyumludur. *Kiralanan varlık, maddi olmayan duran varlıklar hesabının altında sınıflandırılır. *Maliye Bakanlığı'nın belirlediği faydalı ömür listesine göre amortisman süresi belirlenir.</p>	<p>*KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK'un Kiralamalar başlığındaki yaklaşımları genel bağlamıyla birbirleriyle uyumludur. *Kiralanan varlık, doğrudan ilgili olduğu maddi duran varlık hesabının altında sınıflandırılır. *Finansal kiralama sonucunda kiralanan varlık, kiraya verenin mali tablolarından çıkarılır. Varlığın kiralınması için gerçekleştirilen maliyetler ve varlığın gerçeğe uygun değeri, kira alacağı olarak kayıt altına alınır.</p>
<p>Bölüm 14 - Devlet Teşvikleri</p>	<p>*Devlet teşvikleri tahsil edildiğinde muhasebeleştirilir.</p>	<p>*Herhangi bir şart olmadan yararlanılabilecek olan veya işletmenin o şartı önceden yerine getirdiği için yararlanabileceği teşvikler, alındığı dönemde doğrudan kar veya zarar tablosuna yansıtılır. *Belli şartlar oluştuğunda yararlanılması mümkün olan teşvikler, o şartlar hayata geçtiğinde kayıt altına alınabilir. Bu şartlar yerine gelinceye kadar ise Finansal Durum Tablosu'nun altında bulunan "Ertelenmiş Gelirler" hesabında sınıflandırılır.</p>

Bölüm 15 - Borçlanma Maliyetleri	*Varlıkların satın alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmelidir.	*Borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır.
Bölüm 16 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü	*Fevkalade amortisman uygulaması bulunmaktadır. *Varlığın değeri, varlıkla ilgili olan bakanlıklardan görüş alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş oranlara göre değer düşüklüğüne tabi olabilir. *Şerefiye 5 yılda itfa edilir.	*Bir varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri, defter değerinden % 10 veya daha fazla düşükse bu varlık değer düşüklüğüne tabidir. *Değer düşüklüğü tutarı kar veya zarar tablosuna yansıtılır. *Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi değildir ve en fazla 10 yılda itfa edilir.
Bölüm 17 - Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar	*İcra veya dava aşamasındaki alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. *Kıdem tazminatı yükümlülüğü, ödenmeden giderleştirilemez. *MSUGT ve VUK'a göre şarta bağlı gerçekleşecek gelirlerin gerçekleşme olasılığı yüksek olsa bile gelir tahakkuku kaydı yapılmamaktadır.Bu konuyla ilgili dipnotlarda açıklama yapılır.	*Karşılık, ilgili yükümlülüğün gerçekleşmesi için yapılan en gerçekçi tahmine ve işletmenin inisiyatifine bağlı olarak ayrılabilir. *Kıdem tazminatı yükümlülüğü, ödenmemiş olsa bile finansal tablolara yansıtılır. *Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler dipnotlarda açıklanır, finansal tablolara yansıtılmaz.
Bölüm 18 - Yabancı Para Çevrim İşlemleri	*İlk muhasebeleştirilme sırasında, işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır. *Finansal tabloların raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrimi konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.	*İlk muhasebeleştirilme sırasında, işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır. *“Ağırlıkla kullanılan para birimi” terimi kullanılmıştır. *Yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevriminde dönem sonu spot kuru kullanılır.

Bölüm 19 - İşletme Birleşmeleri	<p>*İş birleşmesi bir işletmenin devir alınmasıyla oluşmaktadır.</p> <p>*Şerefiye, iş birleşmesinde katılan maliyet ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır</p> <p>*Şerefiye 5 yılda itfa edilir.</p>	<p>*KÜMİ FRS’de işletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasıyla ilgili hususlar BOBİ FRS’nin İş Birleşmeleri bölümüne atf yapılarak tanımlanmıştır.</p>
Bölüm 20- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	<p>Ertelenmiş vergi uygulaması yoktur.</p>	<p>Ertelenmiş vergi uygulaması yoktur. KÜMİ FRS’ye göre vergi, mali kar üzerinden hesaplanacak gelir vergisi tutarından oluşmaktadır.</p>
Bölüm 21 - Dipnotlar	<p>*Dipnotlarda yapılacak olan açıklamalar, bilanço ve gelir tablosu dipnotları olarak ayrılmaktadır.</p>	<p>Dipnotlarda verilecek bilgiler, tüm işletmelerin vermesi gereken bilgiler ve küçük işletmeler tarafından verilecek bilgiler olarak ayrılmıştır.</p>

(Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020) referans alınarak hazırlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: UYGULAMA

3.1 Genel Bilgiler

3.1.1 Uygulama Hakkında Genel Değerlendirme

Çalışmanın bu bölümünde, bir firmanın VUK/MSUGT hükümlerine göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu KÜMİ FRS taslak metninde belirtilen kurallara göre yeniden hazırlanacaktır. Bu çalışma, MSUGT/VUK'a göre defter tutan işletmelerin, KÜMİ FRS'ye ilk geçişi sürecinde uygulaması gereken işlemleri yansıtmaktadır. Bu işlemlerin gösterilmesinin ardından rasyo analizi yapılarak KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK uygulamalarının işletme performansını yansıtma açısından analizi de değerlendirilmiş olacaktır.

3.1.2 Uygulaması Yapılacak İşletmeyle İlgili Bilgiler

ABC A.Ş ismindeki firma yazılım sektöründe çalışmakta olan bir firmadır. Firma 2018 yılında 100.000 TL sermaye ile kurulmuş, 2019 yılında sermayesini 1.000.000 TL'ye çıkarmıştır. ABC A.Ş kurulduğu günden bu yana Türkiye'de daha önce kullanılmayan çeşitli mobil uygulamalar geliştirmiş; bu mobil uygulamalar, 2020 yılında yaşanan pandemi sürecinde dünyada ve Türkiye'de ciddi bir kullanıcı kitlesine ulaşmış; firma bu kullanıcı kitlesi sayesinde ciddi bir ciro elde etmiştir. İşletmenin bu yükselişi yabancı yatırımcıların da ilgisini çekmeye başlamış, firma önümüzdeki yıllarda daha büyük projeler için finansman bulabilmek; hatta yabancı ortak bulabilmek amacıyla finansal tablolarını 2021 yılından itibaren KÜMİ FRS hükümlerine göre düzenlemeye karar vermiştir. Firma, hem ön hazırlık olması hem de yatırımcılara gerçeğe uygun bilgi sunmak açısından finansal tablolarını 2020 yılında da KÜMİ FRS'ye hükümlerine göre hazırlamak istemektedir. Firmanın aktif toplamı, net satış tutarları ve personel sayısının üçü de KÜMİ FRS'ye göre finansal tablo

hazırlaması gereken işletmelerin taşınması gereken özelliklere uymaktadır. Bu özelliklere ilişkin bilgiler aşağıda detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

3.2 VUK'a Göre Hazırlanmış Mali Tablolar

3.2.1 A.B.C A.Ş'nin VUK/MSUGT'a Göre Hazırlanmış Bilançosu

A.B.C A.Ş - 31.12.2020 BİLANÇO (VUK'a GÖRE)			
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I- DÖNEN VARLIKLAR	12.158.354,75	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.441.329,82
Hazır Değerler	3.778.064,26	Finansal Borçlar	101.791,85
Kasa	66.475,68	Diğer Finansal Borçlar	101.791,85
Alınan Çekler	1.200.000,00		
Bankalar	2.511.588,58		
Menkul Kıymetler (Net)	750.000,00	Ticari Borçlar	215.858,40
Diğer Menkul Kıymetler	750.000,00	Satıcılar	215.858,40
Kısa Vadeli Ticari Alacaklar (Net)	6.412.937,71		
Alıcılar	6.576.903,21		
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-163.965,50		
Stoklar	242.029,27	Diğer Kısa Vadeli Borçlar	122.885,52
Verilen Sipariş Avansları	242.029,27	Personele Borçlar	122.885,52
Gelecek Aylara Ait Gider. ve Gelir Tah.	287.035,12		
Gelecek Aylara Ait Giderler	108.490,04	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	807.720,53
Gelir Tahakkukları	178.545,08	Ödenecek Vergi ve Fonlar	347.858,46
Diğer Dönen Varlıklar	688.288,40	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	125.442,38
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	656.915,52	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taks. Ver. Ve Diğ. Yük.	334.419,69
İş Avansları	15.372,88		
Personel Avansları	16.000,00		
		Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	193.073,52
		Gider Tahakkukları	193.073,52
II- DURAN VARLIKLAR	3.373.390,79		
Uzun Vadeli Ticari Alacaklar (Net)	53.841,52	II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	15.585,48
Verilen Depozito ve Teminatlar	53.841,52	Mali Borçlar	15.585,48
Maddi Duran Varlıklar (Net)	678.061,45	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	15.820,10
Taşıtlar	362.292,20	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	-234,62
Demirbaşlar	663.585,94		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-347.816,69		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	2.641.487,82	III- ÖZKAYNAKLAR	14.074.830,24
Haklar	3.348.550,00	Sermaye	1.000.000,00
Özel Maliyetler	289.257,58	Sermaye	1.000.000,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	-996.319,76	Geçmiş Yıllar Karları	2.731.595,01
		Dönem Net Karı (Zararı)	10.343.235,23
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	15.531.745,54	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	15.531.745,54

3.2.2 A.B.C A.Ş'nin VUK/MSUGT'a Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu

A.B.C A.Ş - 31.12.2020 GELİR TABLOSU (VUK'a GÖRE)	
BRÜT SATIŞLAR	18.193.083,84
Yurtiçi Satışlar	10.156.702,08
Yurtdışı Satışlar	8.036.381,76
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-602.053,16
Satıştan İadeler (-)	-12.735,23
Diğer İndirimler (-)	-589.317,93
NET SATIŞLAR	17.591.030,68
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-4.442.825,90
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-4.442.825,90
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	13.148.204,78
FAALİYET GİDERLERİ (-)	-2.272.108,52
Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-479.950,12
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.792.158,40
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	10.876.096,26
DiĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	732.373,83
Faiz Gelirleri	194.513,68
Kambiyo Karları	537.860,15
DiĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	-500.413,12
Karşılık Giderleri (-)	-887,18
Kambiyo Zararı (-)	-335.951,99
Reeskont Faiz Giderleri (-)	-163.573,95
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-376.193,87
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-376.193,87
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	10.731.863,10
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	365.379,26
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	365.379,26
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-754.007,13
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-754.007,13
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	10.343.235,23
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	10.343.235,23

3.3 VUK'a Göre Hazırlanmış Mali Tabloların KÜMİ FRS'ye Çevrimi

VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan mali tabloların KÜMİ FRS'ye çevrimi konusunda önemli olan hususların başında, çevrim işlemine başlamadan evvel kullanılan hesap planının değiştirilmesi gelmektedir. Türkiye'de 2021 yılı itibariyle Tek Düzen Hesap Planı(TDHP) kullanılmaktadır. Ancak KÜMİ FRS ve benzeri

finansal raporlama standartlarına geçilebilmesi için 2022 yılından itibaren finansal raporlama standartlarına uygun hesap planının kullanılması kolaylaştırıcı ve önemli olacaktır. Bu çalışma boyunca yapılan tüm kayıtlar finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan hesap planına göre yapılacaktır.

3.3.1 KÜMİ FRS'ye Çevrim İşlemleri

Kasa Hesabı

A.B.C A.Ş'nin 100 Kasa hesabında 23.557,25 TL, 5.789 USD ve 47,10 EUR nakit bulunmaktadır. Bu nakitin 31.12.2020 tarihli kur değerlendirme kayıtları VUK uygulamalarına göre yapılmış ve 100 Kasa hesabının detayı aşağıdaki gibi oluşmuştur. 100 Kasa hesabının, KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT uygulamaları açısından kayda değer bir farklılığı bulunmamaktadır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Döviz Bakiye	31.12.2020 Kuru	31.12.2020 Değerleme
100.01.001	TL Kasa	23.557,25	1	23.557,25
100.01.002	USD Kasa	5.789,00	7,3405	42.494,15
100.01.003	EUR Kasa	47,10	9,0079	424,27
Toplam				66.475,68

Alınan Çekler

A.B.C A.Ş'nin 101 Alınan Çekler hesabında 1.200.000 TL tutarında 3 adet çek bulunmaktadır. VUK uygulamalarına göre senetli alacaklar için reeskont uygulanabilir. KÜMİ FRS'ye göre ise hem senetli hem de senetsiz alacaklar için reeskont kaydı yapılmalıdır. Dolayısıyla KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT uygulamaları Alınan Çekler açısından birbiri ile çelişmemektedir.

Reeskont hesaplanırken uygulanacak formül ise şudur:

$$\text{Reeskont Tutarı} = (\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}) / (36.000 + (\text{Faiz oranı} \times \text{Gün sayısı}))$$

Keşide Tarihi	Açıklama	Banka	Vadesi	Gün	Çek Tutarı	Reeskont Faiz Oranı	Reeskont Tutarı
01.08.2020	7 Numaralı alınan çek şirketten	C Bank	30.06.2021	334	600.000,00	0,1575	76.496,89
01.08.2020	7 Numaralı alınan çek şirketten	C Bank	31.07.2021	365	350.000,00	0,1575	48.194,56
01.08.2020	7 Numaralı alınan çek şirketten	C Bank	30.09.2021	426	250.000,00	0,1575	39.274,05
					1.200.000,00		163.965,50

Bankalar

A.B.C A.Ş'nin 102 Bankalar hesabında bulunan tutarlar ve 31.12.2020 tarihinde yapılan değerleme sonucu ortaya çıkan değerlenmiş defter değeri aşağıdaki tabloda yer almaktadır. KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT'nin 102 Bankalar hesabı açısından herhangi bir uygulama farklılığı söz konusu değildir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bakiye	Döviz Cinsi	31.12.2020 Kur	Değerleme
102.01.001	F BANK - VADELİ 1	75.000,00	TL	1,0000	75.000,00
102.01.002	F BANK - VADELİ 2	75.000,00	TL	1,0000	75.000,00
102.01.003	F BANK - VADELİ 3	75.000,00	TL	1,0000	75.000,00
102.01.004	F BANK - VADELİ 4	75.000,00	TL	1,0000	75.000,00
102.01.005	F BANK - VADELİ 5	75.000,00	TL	1,0000	75.000,00
102.01.006	V BANK - VADELİ 1	1.000.000,00	TL	1,0000	1.000.000,00
102.01.007	U BANK - VADESİZ TL	439.521,11	TL	1,0000	439.521,11
102.02.001	V BANK USD HESABI	85.687,50	USD	7,3405	628.989,09
102.03.001	Z BANK EUR HESABI	7.557,63	EUR	9,0079	68.078,38
Toplam					2.511.588,58

Diğer Hazır Değerler – Türev Araçlar

A.B.C A.Ş'nin TDHP'ye göre hazırlanmış olan hesap planında 118 Diğer Hazır Değerler hesabında bulunan 750.000,00 TL tutarındaki kira sertifikası; KÜMİ FRS'ye göre kullanılması gereken finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında 119 numaralı Türev Araçlar hesabında sunulmaktadır.

KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT uygulamaları kira sertifikası konusunda uygulanması gereken kayıtlar hususunda birbirleriyle çelişmemektedir. Kıst faiz uygulamasıyla, hak edilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş olan gelir 181 Gelir Tahakkukları hesabında izlenir.

KE BİR	ÜRÜN ADI	ANAP ARA	FAİZ ORANI	AÇILIŞ TARİHİ	VADE TARİHİ	BAZ TARİH	TOPLAM GÜN	KİST GÜN	TOPLAM FAİZ	KİST FAİZ
118	KİRA SERTİFİKASI	750.00 0,00	12,00	09.09.2020	06.03.2021	31.12.2020	178	112	43.890,41	27.616,44
Toplam		750.00 0,00							43.890,41	27.616,44

Alıcılar – Müşteriden Alacaklar

A.B.C A.Ş'nin 120 Müşteriden Alacaklar hesabında 2.782.657,48 TL ve 516.892,00 USD bakiye bulunmaktadır. Bu hesabın kur değerlemesi yapılmış, 31.12.2020 tarihli bakiyesi 6.576.903,21 TL olarak netleşmiştir. VUK/MSUGT uygulamasına göre senetli alacaklar reeskont uygulamasına tabiidir ancak senetsiz alacaklar için herhangi

bir reeskont uygulaması yoktur. Ancak KÜMİ FRS'ye göre senetsiz alacaklar için de reeskont uygulanması gerekmektedir. Bu başlıkta KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT uygulamaları birbirinden ayrılmaktadır. 120 Müşteriden Alacaklar hesabının detayı ve alacakların vadesiyle ilgili diğer bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Hesap Kodu	Unvan	Döviz Cinsi	31.12.2020 Kur	Döviz Bakiye	Değerleme	Vade ve Tahsil Edilecek TL Tutarlar			
						30.01.2021	28.02.2021	15.03.2021	31.03.2021
120.01.001	1 NOLU A.Ş	TL	1,0000	2.520.475,00	2.520.475,00	750.000,00	750.000,00	400.000,00	620.475,00
120.01.002	7 NOLU A.Ş	TL	1,0000	169.400,00	169.400,00	0,00	0,00	169.400,00	0,00
120.01.003	16 NOLU A.Ş	TL	1,0000	12.926,10	12.926,10	12.926,10	0,00	0,00	0,00
120.01.004	17 NOLU A.Ş	TL	1,0000	12.036,00	12.036,00	12.036,00	0,00	0,00	0,00
120.01.005	18 NOLU A.Ş	TL	1,0000	11.800,00	11.800,00	11.800,00	0,00	0,00	0,00
120.01.006	19 NOLU A.Ş	TL	1,0000	11.800,00	11.800,00	11.800,00	0,00	0,00	0,00
120.01.007	20 NOLU A.Ş	TL	1,0000	10.159,80	10.159,80	10.159,80	0,00	0,00	0,00
120.01.008	21 NOLU A.Ş	TL	1,0000	10.066,46	10.066,46	10.066,46	0,00	0,00	0,00
120.01.009	23 NOLU A.Ş	TL	1,0000	9.235,86	9.235,86	9.235,86	0,00	0,00	0,00
120.01.010	24 NOLU A.Ş	TL	1,0000	7.383,26	7.383,26	7.383,26	0,00	0,00	0,00
120.01.011	25 NOLU A.Ş	TL	1,0000	7.375,00	7.375,00	7.375,00	0,00	0,00	0,00
TL TOPLAM				2.782.657,48	2.782.657,48	842.782,48	750.000,00	569.400,00	620.475,00
120.02.001	2 NOLU A.Ş	USD	7,3405	280.000,00	2.055.340,00	734.050,00	550.537,50	367.025,00	403.727,50
120.02.002	5 NOLU A.Ş	USD	7,3405	60.000,00	440.430,00	146.810,00	146.810,00	73.405,00	73.405,00
120.02.003	3 NOLU A.Ş	USD	7,3405	52.000,00	381.706,00	36.702,50	36.702,50	146.810,00	161.491,00
120.02.004	4 NOLU A.Ş	USD	7,3405	22.500,00	165.161,25	29.362,00	29.362,00	44.043,00	62.394,25
120.02.005	6 NOLU A.Ş	USD	7,3405	22.350,00	164.060,18	17.250,18	44.043,00	58.724,00	44.043,00
120.02.006	8 NOLU A.Ş	USD	7,3405	18.000,00	132.129,00	22.021,50	36.702,50	36.702,50	36.702,50
120.02.007	9 NOLU A.Ş	USD	7,3405	14.750,00	108.272,38	108.272,38	0,00	0,00	0,00
120.02.008	10 NOLU A.Ş	USD	7,3405	13.200,00	96.894,60	96.894,60	0,00	0,00	0,00
120.02.009	11 NOLU A.Ş	USD	7,3405	13.125,00	96.344,06	36.702,50	0,00	36.702,50	22.939,06
120.02.010	12 NOLU A.Ş	USD	7,3405	5.665,00	41.583,93	41.583,93	0,00	0,00	0,00
120.02.011	13 NOLU A.Ş	USD	7,3405	5.400,00	39.638,70	19.819,35	0,00	19.819,35	0,00
120.02.012	14 NOLU A.Ş	USD	7,3405	4.970,00	36.482,29	21.801,29	7.340,50	7.340,50	0,00
120.02.013	15 NOLU A.Ş	USD	7,3405	4.932,00	36.203,35	21.522,35	7.340,50	0,00	7.340,50
USD TOPLAM				516.892,00	3.794.245,73	1.332.792,56	858.838,50	790.571,85	812.042,81
GENEL TOPLAM					6.576.903,21	2.175.575,04	1.608.838,50	1.359.971,85	1.432.517,81

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere A.B.C A.Ş firmasının toplam 6.576.903,21 TL tutarında alacağı mevcuttur. Ancak bu alacakları tahsil edeceği tutarlar ve bu tutarların vadeleri birbirinden farklıdır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, KÜMİ FRS'ye göre senetsiz alacaklar için de reeskont hesaplanmalıdır. Yapılan hesap aşağıdaki gibidir:

Hesap Kodu	Unvan	Döviz Cinsi	Vade ve Tahsil Edilecek TL Tutarlar			Hesaplanan Reeskont			
			30.01.2 021	28.02.2 021	15.03.2 021	30.01.2 021	28.02.2 021	15.03.2 021	Toplam
120.01.0 01	1 NOLU A.Ş	TL	750.000,00	750.000,00	400.000,00	10.035,76	19.183,92	12.708,02	41.927,71
120.01.0 02	7 NOLU A.Ş	TL	0,00	0,00	169.400,00	0,00	0,00	5.381,85	5.381,85
120.01.0 03	16 NOLU A.Ş	TL	12.926,10	0,00	0,00	172,96	0,00	0,00	172,96
120.01.0 04	17 NOLU A.Ş	TL	12.036,00	0,00	0,00	161,05	0,00	0,00	161,05
120.01.0 05	18 NOLU A.Ş	TL	11.800,00	0,00	0,00	157,90	0,00	0,00	157,90
120.01.0 06	19 NOLU A.Ş	TL	11.800,00	0,00	0,00	157,90	0,00	0,00	157,90
120.01.0 07	20 NOLU A.Ş	TL	10.159,80	0,00	0,00	135,95	0,00	0,00	135,95
120.01.0 08	21 NOLU A.Ş	TL	10.066,46	0,00	0,00	134,70	0,00	0,00	134,70
120.01.0 09	23 NOLU A.Ş	TL	9.235,86	0,00	0,00	123,59	0,00	0,00	123,59
120.01.0 10	24 NOLU A.Ş	TL	7.383,26	0,00	0,00	98,80	0,00	0,00	98,80
120.01.0 11	25 NOLU A.Ş	TL	7.375,00	0,00	0,00	98,69	0,00	0,00	98,69
TL TOPLAM			842.782,48	750.000,00	569.400,00	11.277,29	19.183,92	18.089,86	48.551,08
120.02.0 01	2 NOLU A.Ş	USD	734.050,00	550.537,50	367.025,00	9.822,34	14.081,96	11.660,40	35.564,70
120.02.0 02	5 NOLU A.Ş	USD	146.810,00	146.810,00	73.405,00	1.964,47	3.755,19	2.332,08	8.051,74
120.02.0 03	3 NOLU A.Ş	USD	36.702,50	36.702,50	146.810,00	491,12	938,80	4.664,16	6.094,07
120.02.0 04	4 NOLU A.Ş	USD	29.362,00	29.362,00	44.043,00	392,89	751,04	1.399,25	2.543,18
120.02.0 05	6 NOLU A.Ş	USD	17.250,18	44.043,00	58.724,00	230,82	1.126,56	1.865,66	3.223,05
120.02.0 06	8 NOLU A.Ş	USD	22.021,50	36.702,50	36.702,50	294,67	938,80	1.166,04	2.399,51
120.02.0 07	9 NOLU A.Ş	USD	108.272,38	0,00	0,00	1.448,79	0,00	0,00	1.448,79
120.02.0 08	10 NOLU A.Ş	USD	96.894,60	0,00	0,00	1.296,55	0,00	0,00	1.296,55
120.02.0 09	11 NOLU A.Ş	USD	36.702,50	0,00	36.702,50	491,12	0,00	1.166,04	1.657,16
120.02.0 10	12 NOLU A.Ş	USD	41.583,93	0,00	0,00	556,44	0,00	0,00	556,44
120.02.0 11	13 NOLU A.Ş	USD	19.819,35	0,00	19.819,35	265,20	0,00	629,66	894,86
120.02.0 12	14 NOLU A.Ş	USD	21.801,29	7.340,50	7.340,50	291,72	187,76	233,21	712,69
120.02.0 13	15 NOLU A.Ş	USD	21.522,35	7.340,50	0,00	287,99	187,76	0,00	475,75
USD TOPLAM			1.332,92	858.838,85	790.571,85	17.834,12	21.967,85	25.116,50	64.918,48
GENEL TOPLAM			2.175,57	1.608,83	1.359,91	29.111,41	41.151,78	43.206,37	113.469,56
Toplam Reeskont:								113.469,56	

Yapılan reeskont hesabında, reeskont faiz oranı %15,75 olarak kabul edilmiştir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi 113.469,56 TL'lik reeskont hesaplanmıştır. Bu tutarla ilgili yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

31.12.2020			
----- / -----			
650	TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAA. İLG. KUR FARKI ZARARLARI	113.469,56	
128	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		113.469,56
----- / -----			

Verilen Sipariş Avansları

A.B.C A.Ş'nin, 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının, 31.12.2020 tarihli değerlenmiş hali aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Döviz Bakiye	Döviz Cinsi	31.12.2020 Kur	Değerleme
159.01.001	A Şirketi A.Ş	54.846,52	TL	1,0000	54.846,52
159.01.002	B Şirketi A.Ş	5.500,00	USD	7,3405	40.372,75
159.01.003	C Şirketi A.Ş	20.000,00	USD	7,3405	146.810,00
Toplam					242.029,27

A.B.C A.Ş yönetim kurulu yaptığı değerlendirme sonucunda B şirketine ödediği 5.500 USD tutarının, B Şirketi A.Ş'nin işlerinin bozulması sebebiyle geri alınamayacağı konusunda fikir birliğine varmıştır.

Bilindiği üzere VUK'a göre herhangi bir alacağın şüpheli olarak sınıflandırılıp gider yazılabilmesi için gerekli resmi süreçlerin başlatılması gereklidir. KÜMİ FRS'ye göre işletme herhangi bir resmi süreç başlatmadan, sadece kendi kararıyla herhangi bir alacağını şüpheli alacak sınıfına dahil edip, bunları gider olarak yazabilir.

Bu durumda A.B.C A.Ş'nin KÜMİ FRS'ye göre yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir.

31.12.2020			
----- / -----			
127	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR VERİLEN SİPARİŞ 159 AVANSLARI	40.372,75	40.372,75
----- / -----			

31.12.2020			
----- / -----			
654	ESAS FAA. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-) ŞÜPHELİ TİCARİ 127 ALACAKLAR	40.372,75	40.372,75
----- / -----			

Gelir Tahakkukları

A.B.C A.Ş'nin gelir tahakkukları hesabında bulunan bakiye, vadeli hesaplarından ve kira sertifikasından elde edeceği gelirlere istinaden yapılan kayıtlardan oluşmaktadır. Hesabın detayı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

KE BİR	ÜRÜN ADI	ANAPARA	FAİZ ORANI	AÇILIŞ TARİHİ	VADE TARİHİ	BAZ TARİH	TOPLAM GÜN	KİST GÜN	TOPLAM FAİZ	KİST FAİZ
119	KİRA SERTİFİKA Sİ	750.000,00	12,00	09.09.2020	06.03.2021	31.12.2020	178	112	43.890,41	27.616,44
Toplam		750.000,00							43.890,41	27.616,44

BANKA ADI	ANAPARA	FAİZ ORANI	AÇILIŞ TARİHİ	VADE TARİHİ	BAZ TARİH	TOPLAM GÜN	KİST GÜN	TOPLAM FAİZ	KİST FAİZ
F BANK - VADELİ 1	75.000,00	11,75	02.03.2020	05.05.2021	31.12.2020	429	304	10.357,71	7.339,73
F BANK - VADELİ 2	75.000,00	11,85	02.04.2020	05.05.2021	31.12.2020	398	273	9.691,03	6.647,36
F BANK - VADELİ 3	75.000,00	11,95	02.05.2020	06.07.2021	31.12.2020	430	243	10.529,71	5.950,51
F BANK - VADELİ 4	75.000,00	12	02.06.2020	06.08.2021	31.12.2020	430	212	10.573,77	5.213,11
F BANK - VADELİ 5	75.000,00	12,15	02.07.2020	06.09.2021	31.12.2020	431	182	10.730,84	4.531,35
V BANK - VADELİ 1	1.000.000,00	13,25	01.02.2020	02.10.2021	31.12.2020	609	334	221.075,34	121.246,58
Toplam		1.375.000,00						272.958,40	150.928,64

KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT uygulamaları, 181 Gelir Tahakkukları hesabının işleyişi açısından birbiri ile uyumludur.

Verilen Personel İş ve Maaş Avansları

TDHP'ye ve mevcut uygulamaya göre personele verilen iş avansları 195 Personel İş Avansları hesabında, personele verilen maaş avansları ise 196 Personel Avansları hesabında takip edilmektedir.

Yeni hazırlanmış olan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında 195 hesabın adı "Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar", 196 hesabın adı ise "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" olarak tanımlanmıştır.

Personel avansları ise 194 hesapta "Verilen İş ve Personel Avansları" hesap adıyla tarif edilmiştir. Bu avanslar, 194 hesabın altında ücret ve iş avansı olarak ayrılacaktır.

Verilen Depozito ve Teminatlar

TDHP'ye göre uzun vadeli, Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı 226 hesap koduyla tanımlanmıştır. Finansal raporlama standartlarına uyumlu hesap planında ise Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı 234 hesap koduyla tanımlanmıştır.

Taşıtlar Hesabı

A.B.C A.Ş'nin Taşıtlar hesabında yer alan bakiyenin detayları aşağıdaki gibidir.

SABİT KIYMET ADI	AD ET	BİRİM FİYATI	GİRİŞ TARİHİ	GÜ N	GİRİŞ YILI	İTFA YILI	SÜR E	ORAN	AKTİF DEĞER	VUK'a GÖRE
										TOPLAM AMORTİSMAN
AUDI A4	1,0 0	355.932,2 0	10.07.201 9	540	2019	2023	5,00	20,00	355.932,2 0	105.316,93
LASTİK	4,0 0	750,00	16.07.201 9	534	2019	2020	2,00	50,00	3.000,00	3.000,00
LASTİK	4,0 0	840,00	03.12.201 9	394	2019	2020	2,00	50,00	3.360,00	3.360,00
Toplam									362.292,2 0	111.676,93

VUK'a göre binek otolarda kıst amortisman uygulanmaktadır. Bu sebeple A.B.C A.Ş'nin sahip olduğu araca kıst amortisman uygulanmış, yazlık ve kışlık lastiklerini ise amortisman ayırarak 2 senede amorti etmiştir. Ancak firma yönetimi, KÜMİ FRS'ye geçiş için yapmış olduğu değerlendirmede sahip olduğu taşıtı 5 sene yerine 7 senede itfa edeceğini, lastikleri ise yoğun kullanım sebebiyle 1 senede tüketeceğini

öngörmüştür. KÜMİ FRS'ye göre taşıtların tamamı ve diğer aksesuarların tamamı için kıst amortisman uygulanmaktadır. Firmanın öngörülerine göre ortaya çıkan taşıt hesabı için yapılan amortisman hesabı aşağıdaki gibidir:

SABİT KIYMET ADI	ADET	BİRİM FİYATI	AKTİF DEĞER	KÜMİ FRS'YE GÖRE		
				SÜRE	GÜN	2020 AMORTİSMAN
AUDI A4	1,00	355.932,20	355.932,20	7,00	540,00	75.226,38
LASTİK	4,00	750,00	3.000,00	1,00	534,00	4.389,04
LASTİK	4,00	840,00	3.360,00	1,00	394,00	3.626,96
Toplam			362.292,20			83.242,38

Bu hesaba göre firmanın ayırmış olduğu amortisman tutarı toplamda 28.434,55 TL azalmıştır. Daha önceden gider yazılan amortisman tutarı iptal edilecektir. Ancak bu azalışın 2019 yılıyla ilgili olan kısmı Geçmiş Yıllar Karları veya zararları hesabına atılacaktır.

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	28.434,55	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		14.417,27
770 AMORTİSMAN GİDERLERİ		14.017,28

Firma 2020 yıl sonu itibarı ile, taşıtları için yeni bir değerlendirme yapmış ve sahip olduğu AUDI A4 aracın gerçeğe uygun değerinin 670.000 TL olduğunu görmüştür. KÜMİ FRS'ye göre bu durumu finansal tablolarına yansıtmak için firma aşağıdaki hesaplamayı yapmıştır.

2020 yıl sonu aracın defter değeri $355.932,20 - 75.226,38 = 280.705,82$ TL'dir. A.B.C A.Ş yapmış olduğu değerlendirmede aracının 31.12.2020 tarihindeki gerçeğe uygun değerinin 670.000 TL olduğuna karar vermiştir. Başka bir deyişle aracın 389.294,18 TL tutarında yeniden değerlendirilmiştir.

Makinenin defter değerindeki artış oranı $= 389.294,18 \text{ TL} / 280.705,82 \text{ TL} = \%138,68$

Birikmiş amortismandaki artış $= 75.226,38 \times 1,3868 = 104.323,94$

Yapılan bu hesaplama sonucunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

31.12.2020			
----- / -----			
254	TAŞITLAR	493.618,12	
	BİRİKMİŞ		
258	AMORTİSMANLAR		104.323,94
551	MDV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		389.294,18
----- / -----			

Demirbaşlar

A.B.C A.Ş'nin VUK'a göre düzenlenmiş 255 Demirbaşlar hesabında bulunan bakiyeye ait envanterlerin listesi, faydalı ömrü, amortismanı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

SABİT KIYMET ADI	ADET	BİRİM FİYATI	GİRİŞ TARİHİ	SÜRE	AKTİF DEĞER	VUK'A GÖRE	
						2019 AMORTİSMAN N	2020 AMORTİSMAN
FOTOKOPİ MAKİNESİ	2,00	8.670,00	02.01.2019	5,00	17.340,00	3.468,00	3.468,00
BİLGİ İŞLEM SERVER	1,00	22.680,00	05.01.2019	4,00	22.680,00	5.670,00	5.670,00
TOSHIBA ULTRABOOK	5,00	8.565,73	05.01.2019	4,00	42.828,65	10.707,16	10.707,16
BUZDOLABI	1,00	11.864,41	13.04.2019	10,00	11.864,41	1.186,44	1.186,44
KAISER+KRAFT LTD. DOLAP	8,00	1.440,68	03.04.2019	5,00	11.525,42	2.305,08	2.305,08
IPHONE CEP TELEFONU	10,00	5.931,36	02.05.2019	3,00	59.313,56	19.769,21	19.769,21
DELL VOSTRO	20,00	5.083,90	29.05.2019	4,00	101.677,97	25.419,49	25.419,49
MONSTER NOTEBOOK	20,00	12.330,51	01.02.2020	4,00	246.610,17		61.652,54
IPAD	30,00	4.152,54	25.02.2020	4,00	124.576,27		31.144,07
APPLE MACBOOK PRO RETİNA	2,00	12.584,75	06.06.2020	4,00	25.169,49		6.292,37
Toplam					663.585,94	68.525,39	167.614,37

Toplam 236.139,76

Firma yapmış olduğu değerlendirmede demirbaşlarının faydalı ömrünün GİB'in belirlediği faydalı ömürden farklı olduğunu görmüştür. Ayrıca KÜMİ FRS uygulamalarına göre demirbaşlara da kıst amortisman uygulanmaktadır. Bu uygulamalar ışığında aşağıdaki tablo ortaya çıkmıştır.

SABİT KIYMET ADI	ADET	BİRİM FİYATI	GİRİŞ TARİHİ	AKTİF DEĞER	KÜMİ FRS'ye GÖRE		
					SÜR E	KULLANILAN GÜN	2020 AMORTİSMAN
FOTOKOPİ MAKİNESİ	2,00	8.670,00	02.01.2019	17.340,00	3,00	729,00	11.544,16
BİLGİ İŞLEM SERVER	1,00	22.680,00	05.01.2019	22.680,00	8,00	726,00	5.638,93
TOSHIBA ULTRABOOK	5,00	8.565,73	05.01.2019	42.828,65	2,00	726,00	42.593,97
BUZDOLABI	1,00	11.864,41	13.04.2019	11.864,41	5,00	628,00	4.082,66
KAISER+KRAFT LTD. DOLAP	8,00	1.440,68	03.04.2019	11.525,42	10,00	638,00	2.014,58
IPHONE CEP TELEFONU	10,00	5.931,36	02.05.2019	59.313,56	2,00	609,00	49.482,13
DELL VOSTRO	20,00	5.083,90	29.05.2019	101.677,97	2,00	582,00	81.063,80
MONSTER NOTEBOOK	20,00	12.330,51	01.02.2020	246.610,17	2,00	334,00	112.832,60
IPAD	30,00	4.152,54	25.02.2020	124.576,27	2,00	310,00	52.902,25
APPLE MACBOOK PRO RETİNA	2,00	12.584,75	06.06.2020	25.169,49	2,00	208,00	7.171,58
Toplam				663.585,94			369.326,67

Firmanın KÜMİ FRS'ye göre hesaplanmış olduğu amortisman tutarı, VUK'a göre hesaplanmış olan amortisman tutarından 133.186,91 TL fazladır. Ayrıca firma demirbaşlarının yeniden değerlemeye tabii olmasını gerektirecek bir durum olmadığını, ürünlerinin değerinin genel olarak piyasa koşullarıyla aynı olduğunu düşünmektedir. Bu sebeple, KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

----- / -----			
740	AMORTİSMAN GİDERLERİ		
	BİRİKMİŞ		
258	AMORTİSMANLAR(-)	133.186,91	133.186,91
----- / -----			

Haklar

A.B.C A.Ş'nin VUK' a göre hazırlanmış 260 Haklar hesabında yer alan bakiyeye ilişkin liste aşağıdaki gibidir.

										VUK'A GÖRE	
N O	SABİT KIYMET ADI	AD ET	BİRİM FİYATI	GİRİŞ TARİHİ	G Ü N	SÜ RE	AKTİF DEĞER	2019 AMORT.	2020 AMORT.		
1	ANTİVİRÜS YAZILIMI - KASPERSKY	20,00	420,00	05.01.2019	726	3,00	8.400,00	2.800,00	2.800,00		
2	MICROSOFT OFFİCE PROGRAMI	20,00	205,00	05.01.2019	726	3,00	4.100,00	1.366,67	1.366,67		
3	MICROSOFT DYNAMICS 365 ERP YAZILIMI	1,00	195.000,00	01.02.2019	699	3,00	195.000,00	64.993,50	64.993,50		
4	MICROSOFT DYNAMICS 365 ERP YAZILIMI GELİŞTİRME	1,00	15.000,00	01.02.2019	699	3,00	15.000,00	4.999,50	4.999,50		
5	MICROSOFT DYNAMICS 365 ERP YAZILIMI GELİŞTİRME	1,00	28.550,00	01.02.2019	699	3,00	28.550,00	9.515,72	9.515,72		
6	CRM YAZILIMI	1,00	45.000,00	01.02.2019	699	3,00	45.000,00	15.000,00	15.000,00		
7	SHOPABC YAZILIMI	1,00	120.000,00	19.10.2019	439	3,00	120.000,00	40.000,00	40.000,00		
8	ANTİVİRÜS YAZILIMI - KASPERSKY	20,00	420,00	01.04.2020	274	3,00	8.400,00		2.800,00		
9	MICROSOFT OFFİCE PROGRAMI	20,00	205,00	01.04.2020	274	3,00	4.100,00		1.366,67		
10	ARAÇ FİNANSAL KİRALAMA 30 ARAÇ 2 YILLIK KİRALAMA	30,00	90.000,00	01.06.2020	213	5,00	2.700,00		540.000,00		
11	MEDITAC MOBİL UYGULAMA	1,00	220.000,00	03.04.2020	272	3,00	220.000,00		73.333,33		
Toplam							3.348.550,00	138.675,38	756.175,38		

Toplam 894.850,76

Yukarıdaki listede 7 ve 11 numaralı uygulamalar firmanın başka yazılım firmasına yazdırdığı iki adet programa aittir. Programın tüm hakları A.B.C A.Ş'ye ait olmakla birlikte; A.B.C A.Ş bu programları bünyesinde çalışan yazılımcılar vasıtasıyla geliştirmeye devam etmekte ve programlar üzerinden gelir elde etmektedir.

A.B.C A.Ş yönetimi, KÜMİ FRS'ye geçmek için yapmış olduğu değerlendirmelerde ilk önce faydalı ömür süresi hakkında değişiklik yapmaya karar vermiştir. Firmanın yaptığı yeni faydalı ömür listesi ve KÜMİ FRS'ye göre uygulanan amortisman yöntemindeki değişikliklerle birlikte oluşan tablo aşağıdaki gibidir.

										KÜMİ FRS'YE GÖRE	
										2020	
N O	SABİT KIYMET ADI	AD ET	BİRİM FİYATI	GİRİŞ TARİHİ	AKTİF DEĞER	SÜ RE	GÜ N	AMORTİSMAN			
1	ANTİVİRÜS YAZILIMI - KASPERSKY	20,00	420,00	05.01.2019	8.400,00	5,00	726,00	3.341,59			
2	MICROSOFT OFFİCE PROGRAMI	20,00	205,00	05.01.2019	4.100,00	2,00	726,00	4.077,53			
3	MICROSOFT DYNAMICS 365 ERP YAZILIMI	1,00	195.000,00	01.02.2019	195.000,00	10,00	699,00	37.343,84			
4	MICROSOFT DYNAMICS 365 ERP YAZILIMI GELİŞTİRME	1,00	15.000,00	01.02.2019	15.000,00	10,00	699,00	2.872,60			
5	MICROSOFT DYNAMICS 365 ERP YAZILIMI GELİŞTİRME	1,00	28.550,00	01.02.2019	28.550,00	10,00	699,00	5.467,52			
6	CRM YAZILIMI	1,00	45.000,00	01.02.2019	45.000,00	15,00	699,00	5.745,21			
7	SHOPABC YAZILIMI	1,00	120.000,00	19.10.2019	120.000,00	15,00	439,00	9.621,92			

8	ANTİVİRÜS YAZILIMI - KASPERSKY	20,00	420,00	01.04.2020	8.400,00	5,00	274,00	1.261,15
9	MICROSOFT OFFİCE PROGRAMI	20,00	205,00	01.04.2020	4.100,00	2,00	274,00	1.538,90
10	ARAÇ FİNANSAL KİRALAMA 30 ARAÇ 2 YILLIK KİRALAMA	30,00	90.000,00	01.06.2020	2.700.000,00	4,00	213,00	393.904,11
11	MEDITAC MOBİL UYGULAMA	1,00	220.000,00	03.04.2020	220.000,00	15,00	272,00	10.929,68
Toplam					3.348.550,00			476.104,05

Oluşan yeni tabloya göre ayrılması gereken amortisman tutarı 418.746,71 TL azalmıştır. Bu sebeple 2019 yılını ilgilendiren tutarın Geçmiş Yıl Karları hesabına atılması için aşağıdaki kayıt gerçekleştirilmelidir.

<p>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-) 570 GEÇMİŞ YIL KARLARI 770 AMORTİSMAN GİDERLERİ</p>		418.746,71	30.272,40 388.474,31
--	--	------------	-------------------------

A.B.C A.Ş finansal kiralama sonucu elde etmiş olduğu araçları VUK'a göre 260 hesabında takip etmektedir. KÜMİ FRS'ye göre ise finansal kiralama işlemine konu olan varlıklar kendini ilgilendiren hesap grubunda sınıflandırılmalıdır. Başka bir deyişle, A.B.C A.Ş'nin 260 hesapta takip ettiği finansal kiralama işlemi 254 Taşıtlar hesabında takip edilmelidir.

<p>254 TAŞITLAR 261 HAKLAR</p>		2.700.000	2.700.000
------------------------------------	--	-----------	-----------

----- / -----			
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	393.904,11	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		393.904,11
----- / -----			

Ayrıca A.B.C A.Ş'nin ShopABC yazılımının %50'sine resmi olarak(yazılı olarak) 300.000 USD, Meditac uygulamasının %25 ortaklığına ise resmi olarak(yazılı olarak) 275.000 USD teklif gelmiştir. A.B.C A.Ş gelen teklifleri sahip olduğu yazılımları daha yüksek tutarlara satabileceğini düşündüğünden reddetmiştir. Bununla birlikte A.B.C A.Ş yönetimi, KÜMİ FRS'ye göre hazırladığı finansal tablolarında bu yazılımların değerini gelen tekliflere göre revize etmeye karar vermiştir.

ShopABC Gerçeğe Uygun Değeri= %50 için 300.000 USD = %100 için 600.000 USD

31.12.2020 TCMB Kuru = 7,3405

ShopABC Gerçeğe Uygun Değeri (TL)= 600.000 USD x 7,3405= 4.404.300,00 TL

Yukarıdaki değerlemeye göre ShopABC uygulaması 4.293.921,92 TL değer artışına sahiptir.Bu değer artışı %3890,19 artış anlamına gelmektedir. Yapılacak yeniden değerlendirme kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2020			
----- / -----			
261	HAKLAR	4.668.232,80	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		374.310,88
552	MODV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		4.293.921,92
----- / -----			

Meditac Gerçeğe Uygun Değeri= %25 için 275.000 USD = %100 için 1.100.000 USD

31.12.2020 TCMB Kuru = 7,3405

Meditac Gerçeğe Uygun Değeri (TL)= 1.100.000 USD x 7,3405 =8.074.550,00 TL

Yukarıdaki değerlemeye göre ShopABC uygulaması 7.865.479,68 TL değer artışına sahiptir.Bu değer artışı %3762,12 artış anlamına gelmektedir. Yapılacak yeniden değerlendirme kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2020			
261	HAKLAR		8.276.667,37
	268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	411.187,69
	552	MODV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI	7.865.479,68

Satıcılar

KÜMİ FRS'ye göre senetli senetsiz tüm alacaklar ve borçlar reeskonta tabiidir. A.B.C A.Ş'nin 320 hesap bakiyesini oluşturan hesapları ve bu hesapların vadesini gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Unvan		31.12.2020 Kur	Döviz Bakiye	Değerleme	15.01.2021	15.02.2021	01.03.2021
320.01.008	21 NOLU A.Ş	TL	1,0000	15.734,01	15.734,01	7.000,00	5.000,00	3.734,01
320.01.009	23 NOLU A.Ş	TL	1,0000	14.563,58	14.563,58	5.000,00	5.000,00	4.563,58
320.01.010	24 NOLU A.Ş	TL	1,0000	8.755,20	8.755,20	4.000,00	3.000,00	1.755,20
320.01.011	25 NOLU A.Ş	TL	1,0000	8.396,00	8.396,00	0,00	0,00	8.396,00
320.01.012	26 NOLU A.Ş	TL	1,0000	7.383,26	7.383,26		5.000,00	2.383,26
320.01.013	27 NOLU A.Ş	TL	1,0000	7.375,00	7.375,00		7.375,00	
TL TOPLAM				62.207,05	62.207,05	16.000,00	25.375,00	20.832,05
320.02.012	104 NOLU A.Ş	USD	7,3405	13.000,00	95.426,50	5.000,00	3.000,00	5.000,00
320.02.013	1055 NOLU A.Ş	USD	7,3405	7.932,00	58.224,85			7.932,00
USD TOPLAM				20.932,00	153.651,35	5.000,00	3.000,00	12.932,00
GENEL TOPLAM				0	215.858,40	0	0	0

Bu bakiye ile ilgili hazırlanan reeskont tablosu ise aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Unvan	Döviz Cinsi	Vade ve Tahsil Edilecek TL Tutarlar			Hesaplanan Reeskont		
			15.01.2021	15.02.2021	01.03.2021	15.01.2021	15.02.2021	01.03.2021
120.01.001	1 NOLU A.Ş	TL	7.000,00	5.000,00	3.734,01	48,66	100,74	97,06
120.01.002	7 NOLU A.Ş	TL	5.000,00	5.000,00	4.563,58	34,76	100,74	118,62
120.01.003	16 NOLU A.Ş	TL	4.000,00	3.000,00	1.755,20	27,81	60,44	45,62
120.01.004	17 NOLU A.Ş	TL	0,00	0,00	8.396,00	0,00	0,00	218,24
120.01.005	18 NOLU A.Ş	TL	0,00	5.000,00	2.383,26	0,00	100,74	61,95
120.01.006	19 NOLU A.Ş	TL	0,00	7.375,00	0,00	0,00	148,59	0,00
TL TOPLAM			16.000,00	25.375,00	20.832,05	111,22	511,26	541,50
120.02.001	2 NOLU A.Ş	USD	36.702,50	22.021,50	36.702,50	255,13	443,69	954,04
120.02.002	5 NOLU A.Ş	USD	0,00	0,00	58.224,85	0,00	0,00	1.513,48
USD TOPLAM GENEL TOPLAM			36.702,50	22.021,50	94.927,35	255,13	443,69	2.467,52
					115.759,4			
			52.702,50	47.396,50	0	366,35	954,95	3.009,03
						Toplam Reeskont:	4.330,33	

Yapılan reeskont hesabında, reeskont faiz oranı %15,75 olarak kabul edilmiştir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi 4.330,33 TL'lik reeskont hesaplanmıştır. Bu tutarla ilgili yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

31.12.2020		
328	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	4.330,33
640	TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAA. İLG. KUR FARKI KAZANÇLARI	4.330,33

Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı

A.B.C A.Ş 2020 yılı için 284.772,00 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmaya karar vermiştir. Yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

31.12.2020		
740	HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	284.772
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	284.772

3.3.2 A.B.C A.Ş'nin KÜMİ FRS'ye Göre Hazırlanmış Finansal Durum Tablosu

A.B.C A.Ş - 31.12.2020 FİNANSAL DURUM TABLOSU (KÜMİ FRS'ye GÖRE)			
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I- DÖNEN VARLIKLAR	12.004.512,44	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.436.999,49
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.778.064,26	Finansal Yükümlülükler ve Türev Araçlardan Borçlar	101.791,85
Kasa	66.475,68	Türev Araçlardan Borçlar	101.791,85
Alınan Çekler	1.200.000,00		
Bankalar	2.511.588,58	Ticari Borçlar	211.528,07
Finansal Yatırımlar ve Türev Araçlar	750.000,00	Satıcılar	215.858,40
Türev Araçlar	750.000,00	Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	-4.330,33
Kısa Vadeli Ticari Alacaklar (Net)	6.299.468,15	Diğer Kısa Vadeli Borçlar	122.885,52
Müşterilerden Alacaklar	6.576.903,21	Personele Borçlar	122.885,52
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	-277.435,06		
Stoklar	201.656,52	Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	807.720,53
Verilen Sipariş Avansları	201.656,52	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	347.858,46
Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	125.442,38
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları	287.035,12	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taks. Ver. Ve Diğ. Yük.	334.419,69
Peşin Ödenmiş(Gelecek Aylara Ait) Giderler	108.490,04	Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gelir Tahakkukları	193.073,52
Gelir Tahakkukları	178.545,08	Gider Tahakkukları	193.073,52
Diğer Dönen Varlıklar	688.288,40		
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	656.915,52	II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	300.357,48
Verilen İş ve Personel Avansları	31.372,88	Finansal Yükümlülükler	15.585,48
		Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	15.820,10
II- DURAN VARLIKLAR	16.236.080,92	Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)	-234,62
Diğer Uzun Vadeli Alacaklar (Net)	53.841,52	Karşılıkları	284.772,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	53.841,52	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	284.772,00
Maddi Duran Varlıklar (Net)	3.557.956,74		
Taşıtlar	3.555.910,32	III- ÖZKAYNAKLAR	26.503.236,39
Demirbaşlar	663.585,94	Ödenmiş Sermaye	1.000.000,00
Diğer Maddi Duran Varlıklar	289.257,58	Sermaye	1.000.000,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	-950.797,10	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	12.548.695,78
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	12.624.282,66	Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	389.294,18
Haklar	13.593.450,17	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	12.159.401,60
Birikmiş Amortismanlar (-)	-969.167,51	Geçmiş Yıllar Karları	2.776.284,68
		Dönem Net Karı (Zararı)	10.178.255,93
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	28.240.593,36	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	28.240.593,36

3.3.3 A.B.C. A.Ş'nin KÜMİ FRS'ye Göre Hazırlanmış Kar veya Zarar Tablosu

A.B.C.A.Ş - 31.12.2020 KAR veya ZARAR TABLOSU(KÜMİ FRS'ye GÖRE)	
BRÜT SATIŞ HASILATI	18.193.083,84
Yurtiçi Satışlar	10.156.702,08
Yurtdışı Satışlar	8.036.381,76
SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)	-602.053,16
Satıştan İadeler (-)	-12.735,23
Diğer İndirimler (-)	-589.317,93
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-4.860.784,81
Sunulan Hizmet Maliyeti (-)	-4.860.784,81
ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)	-1.869.616,93
Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-479.950,12
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.389.666,81
ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR	900.278,11
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri Ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları	705.764,43
Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri	194.513,68
DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)	-817.829,38
Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri Ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)	-776.569,45
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değ. Düş. Karşılık Giderleri (-)	-887,18
Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider Ve Zararlar (-)	-40.372,75
FİNANSAL GİDERLER(-)	-376.193,87
Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Giderleri (-)	-376.193,87
DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI	-388.627,87
Durdurulan Faaliyetler - Diğer Gelir Ve Kazançlar	365.379,26
Diğer Gider Ve Zararlar (-)	-754.007,13
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	10.178.255,93
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	10.178.255,93

3.3.4 KÜMİ FRS ve VUK'a Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Rasyo Analizi

Gönül İpek Alkan ve Onur Doğan'ın 2012 yılında Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde yayınlanan çalışmasına göre, UFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan işletmelerin rasyo analizleri uzun dönemde VUK'a göre daha olumlu sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Ancak UFRS'ye geçiş yapılan ilk dönemdeki sonuçlar önemli olmakla birlikte, tek başına bir anlam ifade etmemekte; uzun vadeli sonuçlar göz önünde bulundurulmalıdır. (Alkan ve Doğan, 2012, s. 98)

Likidite Oranı - Cari Oran

Cari oran, kısa vadeli borçların ödenmesinde şirketin herhangi bir sıkıntısının olup olmadığını göstermektedir. Cari oran formülü aşağıdaki gibidir:

$$\text{Cari Oran} = \text{Dönen Varlıklar} / \text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}$$

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan cari oran analizine göre sonuç şu şekildedir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Cari Oran	8,3539	8,4355

Firmanın kısa vadeli borçlarında herhangi bir ödeme problemi mevcut değildir. KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan tablolarda cari oran ödeme gücü 0,08 birim düşmüştür. Ancak firmanın hacmine bakıldığında bu farkın önemsiz olduğu düşünülmektedir.

Likidite Oranı - Asit Test Oranı

Asit test oranı, cari orana benzemektedir ancak cari orandan farklı olarak firmanın kısa vadeli borçlarını ödeme gücüne bakılırken, stoklar devreden çıkarılır. Asit test oranı formülü şu şekildedir:

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

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan asit test oranı analizine göre sonuç şu şekildedir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Asit Test Oranı	8,2135	8,2676

Firmanın kısa vadeli borçlarında herhangi bir ödeme problemi mevcut değildir. KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan tablolarda asit test oranı 0,05 birim düşmüştür. Ancak firmanın hacmine bakıldığında bu farkın önemsiz olduğu düşünülmektedir.

Likidite Oranı - Nakit Oranı

Nakit oranı, bir diğer adıyla disponibilitate oranı, işletmenin hiçbir nakit girişi olmaması durumunda, elindeki nakit ve menkul kıymetlerle kısa vadeli borçların ne kadarını ödeyebileceğini göstermektedir. Nakit oranı formülü şu şekildedir:

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

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan nakit oranı analizine göre sonuç şu şekildedir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Nakit Oranı	3,1511	3,1416

Firma herhangi bir nakit girişi olmadığı durumda da kısa vadede herhangi bir ödeme gücü problemine sahip değildir. KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan tablolar VUK'a göre hazırlanan tablolardan 0,01 birim daha fazla ödeme gücüne sahiptir. Ancak bu farkın firmanın hacmine bakıldığında büyük bir önem arz etmediği düşünülmektedir.

Finansal Yapı Oranı – Kaldıraç Oranı

Kaldıraç oranı, şirketin sahip olduğu varlıkların ne kadarının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini göstermektedir. Kaldıraç oranı şu şekildedir:

$$\text{Kaldıraç Oranı} = (\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar} + \text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}) / \text{Aktif Toplamı}$$

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan kaldıraç oranı analizine göre oluşan sonuç şu şekildedir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Kaldıraç Oranı	6,1520%	9,3802%

İşletmenin KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarında varlıklarının %6,1520'sinin yabancı kaynaklarla; VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolarında ise %9,3802'sinin yabancı kaynaklarla finanse edildiği görülmektedir.

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar daha güçlü bir kaldıraç oranına sahiptir.

Finansal Yapı Oranı – Finansman Oranı

Finansman oranı, firmanın finansal olarak başkalarına herhangi bir bağımlılığı olup olmadığını göstermektedir. Finansman oranı şu şekildedir:

Finansman Oranı=Özkaynaklar / (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar)

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan finansman oranı analizine göre oluşan sonuç şu şekildedir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Finansman Oranı	15,2549	9,6607

İşletmenin KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarında oluşan finansman oranı VUK/MSUGT'ye göre oluşan finansman oranına göre %63 daha yüksektir. A.B.C A.Ş'nin KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarına göre işletmenin bağımsızlık oranı %63 daha yüksektir.

Finansal Yapı Oranı – Borç Özsermaye Oranı

Borç sermaye oranı, borçların ne kadarının sermaye ile karşılandığını göstermektedir. Borç/özsermaye oranı şu şekildedir:

Borç/Özsermaye Oranı = Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Özkaynaklar

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan borç sermaye oranı analizine göre oluşan sonuç aşağıdaki gibidir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Borç/Özsermaye Oranı	6,56%	10,35%

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda Borç/Özsermaye oranı %6,56 olarak, VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolarda ise borç/özsermaye oranı %10,35 olarak hesaplanmıştır. KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların özsermayesinin daha az bir oranıyla borçlar karşılanmaktadır. Bu sebeple KÜMİ FRS borç/özsermaye oranı açısından daha iyi bir performans sergilemektedir.

Faaliyet Oranı – Aktif Devir Hızı

Aktif Devir Hızı, işletmenin sermaye ağırlıklı çalışıp çalışmadığını göstermektedir. Aktif devir hızı oranı şu şekildedir:

Aktif Devir Hızı=Net Satışlar / Aktif Toplamı

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan aktif devir hızı analizine göre oluşan sonuç aşağıdaki gibidir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Aktif Devir Hızı	0,6229	1,1326

KÜMİ FRS'nin aktif devir hızının VUK/MSUGT'nin aktif devir hızının iki katından daha düşük olmasının sebebi KÜMİ FRS'nin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarında yapılan yeniden değerlendirme artışlarıdır. KÜMİ FRS'deki sonuç daha gerçeğe uygun bir sonuç vermektedir. A.B.C A.Ş'nin aktif devir hızını arttırması gerekmektedir.

Faaliyet Oranı – Alacak Devir Hızı

Alacak devir hızı, işletmenin gerçekleştirdiği satışlarla yılda kaç defa tahsilat yaptığını göstermektedir. Alacak devir hızı şu şekilde hesaplanmaktadır:

Alacak Devir Hızı = Net Satışlar / Ticari Alacaklar

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan alacak devir hızı analizine göre oluşan sonuç aşağıdaki gibidir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Alacak Devir Hızı	2,7925	2,7431

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar, VUK'a göre hazırlanan finansal tablolardan 0,05 birim kadar daha fazla alacak devir hızına sahiptir.

Karlılık Oranı – Mali Rantabilite

Mali rantabilite oranı, işletmenin net karı ile sermayesi arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Mali rantabilite formülü aşağıdaki gibidir:

Malî Rantabilite = Net Kâr / Ortalama Öz Sermaye

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan mali rantabilite analizine göre oluşan sonuç aşağıdaki gibidir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Mali Rantabilite	0,3840	0,7349

İşletmenin KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarındaki mali rantabilite oranı VUK'a göre hazırlanan finansal tabloların mali rantabilite oranından daha düşüktür. Firma mali rantabilite oranını arttıracak, başka bir ifadeyle sermayesi karşılığında elde etmiş olduğu karı arttıracak hamleler yapmalıdır.

Karlılık Oranı – İş Hacmi Rantabilitesi

İş hacmi rantabilitesi, işletmenin faaliyetleri sonucunda karlılığın ne ölçüde etkilendiğini göstermektedir. İş hacmi rantabilitesi oranı şu şekildedir:

İş Hacmi Rantabilitesi = Faaliyet Kârı / Net Satışlar

A.B.C A.Ş'nin finansal tablolarında yapılan iş hacmi rantabilite analizine göre oluşan sonuç aşağıdaki gibidir:

	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
İş Hacmi Rantabilitesi	0,6686	0,6183

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların iş hacmi rantabilitesi VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tabloların iş hacmi rantabilitesinden 0,05 birim daha yüksektir. İşletmenin hacmine bakıldığında aradaki fark önemli görülmemektedir.

SONUÇ

Tüm dünyada ticaretin küreselleşmesi ve sınır ötesi bir nitelik kazanması, işletmelerin de bu küresel gelişmelere ayak uydurma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, bu ihtiyaç sonucunda ortaya çıkmış ve tüm dünyada belli bir ölçüğe sahip işletmeler tarafından finansal tabloların standardizasyonu amacıyla uygulamaya alınmıştır. Ancak işletmelerin ölçüğü hususunda ülkeler arası farklılıklar bulunmakta dolayısıyla UFRS'yi kullanması zorunlu kılınan işletmeler her ülkede farklı biçimde tanımlanmaktadır. Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu bu konudaki ayrımı azaltmak ve Türkiye'nin finansal raporlama standartları açısından küresel dünya ile entegre olması için çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. KÜMİ FRS bu düzenlemelerden biri olarak, AB kriterlerine uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin önemli gereksinimlerinin başında döviz ihtiyacı gelmektedir. Bu ülkelerin döviz ihtiyacını karşılayabilmesi için çeşitli yollarla ihracatını arttırması, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekmesi gerekmektedir. Özellikle günümüzde, nitelikli ve kalifiye iş gücünün de artmasıyla birlikte yazılım, teknoloji, yapay zeka gibi alanlarda Türkiye'deki küçük şirketler büyük başarılarla imza atmaya başlamış; bu alanda yurt dışından yatırım alan işletmeler ortaya çıkmıştır. KÜMİ FRS, bu tarz yeni kurulmuş, küçük ve mikro işletmelere, mali tablolarını dünyadaki standartlarla uyumlu hale getirmek, küçük işletmeleri yerli ve yabancı yatırımcılara tanıtmak açısından önemli bir uygulama olarak karşımızda durmaktadır.

Yasal olarak Türkiye'de uygulanmakta olan VUK/MSUGT yaklaşımı ulusal ölçekli bir muhasebe anlayışdır ve vergi tahakkuku üzerine kurgulanmıştır. Ancak bu anlayış finansal tablo kullanıcıları için gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmamaktadır. Örneğin, herhangi bir maddi duran varlığının değeri artan işletme, bunu VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarına değer artışı olarak yansıtırsa vergi ödeyecektir. İşletmeler fazladan vergi ödememek için VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan finansal

tablolarına bu değer artışlarını yansıtılmamaktadır. Ancak KÜMİ FRS'yi uygulayan işletmelerin böyle uygulamaları mevcut değildir.

KGK tarafından ortaya çıkarılan KÜMİ FRS, VUK/MSUGT'den bağımsız olarak, küçük ve mikro işletmelerin gerçeğe uygun sunum yapabilmesi için çeşitli kurallar oluşturmuştur. Bu kurallar BOBİ FRS ile de benzerlikler içermekle birlikte, birebir aynı değildir. Tüm bunların dışında KÜMİ FRS, Türkiye'de denetime verilen önemin artmasını sağlamak açısından da önemli bir başlangıçtır. Türkiye'de geçmiş yıllardan bu yana UFRS, TFRS, BOBİ FRS uygulamalarıyla belli bir ölçeğin üzerindeki şirketler denetime tabi kılınmış, bu işletmelerin gerçeğe uygun sunum yapması ve denetlenmesi sağlanmıştır. KÜMİ FRS ile birlikte büyük işletme olarak kabul edilmeyen işletmelerin belli standartlara uyması sağlanacak ve bu işletmelerin de denetlenme imkanı artmış olacaktır.

Çalışmanın teorik kısmında KÜMİ FRS taslak metninde tanımlanan olgular açıklanmış, bu olgular çeşitli örneklerle desteklenmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışma sonrasında öne çıkan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

- KÜMİ FRS, AB kriterleriyle uyumlu; küçük ve mikro işletmelerin yararlanması açısından ortaya çıkarılmış finansal raporlama standartlarıdır.
- KÜMİ FRS sayesinde, VUK/MSUGT ile sağlanamayan ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi ihtiyacını karşılamak amaçlanmaktadır.
- KÜMİ FRS'ye göre hazırlanması gereken üç adet finansal tablo vardır. Bunlar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlardır.
- KÜMİ FRS'ye göre, vadeli satış ve alışlarda ortaya çıkan vade farklarının ayrıştırılmasına gerek yoktur.
- KÜMİ FRS'de hizmet ve inşaa sözleşmelerinde uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemi; VUK/MSUGT'de uygulanan hakediş uygulamasına göre daha gerçekçidir.
- Stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet ya da normal maliyet yöntemleri uygulanmaktadır. Bu uygulama VUK ile uyumludur. Stoklarda değer düşüklüğü ise emsal bedel uygulamasıyla benzerdir.
- KÜMİ FRS'ye göre senetli veya senetsiz tüm alacak ve borçlar reeskonta tabiidir. VUK/MSUGT uygulamalarına bakıldığında ise sadece senetli alacak ve borçlara reeskont uygulandığı görülmektedir.

- KÜMİ FRS'ye göre işletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar kayıtlara alınmaz. Çünkü KÜMİ FRS'ye göre bu tarz varlıklar için katlanılan giderler doğrudan giderleştirilmelidir. Eğer bir maddi olmayan duran varlık kayıtlara alınacaksa işletme dışından edinilmelidir.
- KÜMİ FRS'ye göre tüm borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kar veya zarar tablosuna yansıtılır.
- KÜMİ FRS'ye göre bir varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması halinde varlığın değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılmalıdır. Eğer bir varlığın yeniden değerlendirme sonrası değeri arttıysa bu artış özkaynaklar altında bulunan hesaplarda takip edilmelidir. Değer düşüklüğü oluştuğunda ilk önce bakılması gereken, bu varlığın geçmişte yeniden değerlendirme sonucu değerinde artış olup olmamasıdır. Eğer böyle bir durum varsa değer düşüklüğü ilk önce özkaynaklar hesabındaki bakiyeden düşülür. Kalan tutar kar veya zarara yansıtılır.
- KÜMİ FRS'ye göre, cari dönemde oluşan kıdem tazminatı doğrudan giderleştirilmelidir. Mevcut VUK/MSUGT uygulamasına göre kıdem tazminatı yükümlülüklerinin giderleştirilebilmesi için ödenmesi gerekmektedir. Bu sebeple VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolar kıdem tazminatı hususunda da ihtiyaca uygun bilgiyi sunmamaktadır.
- KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolara alınan vergi, VUK/MSUGT'ye göre yapılmış vergi kayıtlarıyla uyumludur. Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü kavramları KÜMİ FRS'de mevcut değildir.

Çalışmanın uygulama kısmında A.B.C A.Ş'nin VUK/MSUGT'ye göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu KÜMİ FRS'ye çevrilmiştir. Bu çevrim sonrası VUK/MSUGT ve KÜMİ FRS'ye göre oluşan finansal tablolar rasyo analizine tabi tutulmuş; bu analiz sonucunda, KÜMİ FRS'ye çevrilen finansal tabloların likidite oranlarında çok ciddi bir değişiklik yaşanmadığı, finansal yapı oranlarında ise çok önemli artışlar ortaya çıktığı görülmüştür. Faaliyet oranlarından özellikle aktif devir hızında önemli bir düşüş olduğu ve karlılık oranlarından özellikle mali rantabilite oranında da önemli bir düşüş olduğu görülmüştür. Tüm bu gözlemler sonucunda, KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların VUK/MSUGT'ye göre hazırlanan

finansal tablolardan gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sunan finansal tablolar olduğu rahatlıkla söylenebilir.

2022 yılında uygulanmaya başlanacak ve ilk sonuçları 2023 yılında görülecek KÜMİ FRS'nin geniş bir uygulama zemini bulması halinde, başta denetim sektörü ciddi bir büyüme gösterecektir. Bu büyümenin gerçekleşmesi, işletmelerin finansal tablolarının ihtiyaca uygun bilgiyi daha gerçekçi bir biçimde sunması anlamını taşıyacaktır. Bunu gerçekleştiren işletmeler hem kurumsallaşma açısından önemli bir adım atmış olacak hem de globalleşen dünyaya uyum sağlamak açısından kritik bir eşik atlamış olacaktır.

KAYNAKÇA

- (26 Haziran 2013). *AB Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesi Madde 3.*
- Ağca, A., & Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi? *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-17.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (1995). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (2004). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alkan, G. İ., & Doğan, O. (2012, Nisan). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB’de Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87-100.
- Alp, M. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bölünme, Birleşme ve Tür Değiştirmenin İş İlişkilerine Etkisi. *Çalışma ve Toplum*, 51-74.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*(1), 175-188.
- Ayçiçek, F. (2011). Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak Kullanım Değeri. *Mali Çözüm Dergisi*, 121-131.
- Bıyan, Ö. (2009). Vergisel Açıdan Ticari Alacaklar ve Dönem Sonu İşlemleri. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(61).
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çiçek, S. (2011). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı (Tms 36), VUK Ve TTK ile Mukayesesi Ve Örnek Uygulamalar. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(85-86), 1-25.
- Çonkar, K., Gökçe, N., & Tellioglu, T. F. (2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 71-84.

- Dağdemir, S. (2008). Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-II. *Yaklaşım Dergisi*(184).
- Deloitte. (2011). 2011. *Deloitte UFRS Cep Kitapçığı*, 14-20.
- Demir, M., Ülker, Y., & Şenol, M. M. (2020). Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 1358-1372.
- Deran, A., & Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2).
- Deran, A., & Yakupçebioğlu, N. S. (2006). Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*(104).
- Devlet Planlama Teşkilatı. (1970). *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri*. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi.
- Doğan, A. (2018). BOBİ FRS ile VUK\MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 115-132.
- Elagöz, İ., & Özcan, S. (2020). Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİFRS Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(85), 77-90.
- Fidan, M. M. (2019). Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü – TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 37-58.
- Gençoğlu, Ü. G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 187-199.
- Gençoğlu, Ü., & Aytaç, A. (2020). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 753-767.
- Gökçen, G., & Öztürk, E. (2017). Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi. *Finans Ekonomisi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 105-114.
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö. (2019). Kümi Frs Seti Taslağı, Bobi Frs Seti Ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 413-430.
- Gökgöz, A. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(35), 107-122.
- Göksu, F., & Seziş, M. (1996, Aralık). Mali Tablolar Analizi ve Yararları. *Vergi Sorunları Dergisi*(99), 18-37.

- Gönen, S., & Akça, N. (2014). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71-94.
- Gündoğdu, M. (2001, Nisan). Vadesi İzlenen Yıl İçinde Olan Faizlerde Dönemsellik Sorunu ile Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına İlişkin Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*(52), 52.
- Haberal, Z. (2021). Büyük Ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs), Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Kümi Frs) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 329-344.
- Hacırüstemoğlu, R., Pekdemir, R., Türker, M., & Arslan, E. (1996). *Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- İstanbul Ticaret Üniversitesi. (2013). *TMS ve UMS - UFRS Yorumları - KGK Eğitim Kitabı*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2017). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. www.kgk.gov.tr adresinden alındı
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2019). Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı. Ankara: KGK. www.kgk.gov.tr adresinden alındı
- Kavut, F. L. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. *İSMMM*, 16.
- Kaya, U., & Atasel, Y. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme. *Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 137-155.
- Kıymetli Şen, İ. (2012). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2), 83-94.
- Kıymetli Şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 21-36.
- Kıymetli Şen, İ., & Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 462-484.
- Kıymetli Şen, İ., & Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 1-19.

- Kıymetli Şen, İ., Özbirecikli, M., & Tüm, K. (2020). *Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı ile Uyumlu Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kurt, G. (2003). Şerefiye'nin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5(1).
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*(37).
- Özbalcı, Y. (2008). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özer, M. (1998). *Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe*. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- Özkan, A. (2009). Tms-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler Ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(32), 97-112.
- Sabuncu, B. (2018, Aralık). BOBİ FRS ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Açısından Hasılatın Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 738-760.
- Sarıay, İ. (2012). TMS'ye göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 110-124.
- Sevilengül, O. (2001). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınları.
- Sönmez, F. (2003). 15 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı-Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte). *Vergi Dünyası Dergisi*, 187-193.
- Sönmez, F., & Açıkan, F. (2004). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (337 No'lu VUK Genel Tebliği, 25 No'lu SPK Tebliği ve TMS-14'le Desteklenmiş Olarak). *Mali Çözüm*(68), 140-157.
- Tekşen, Ö., & Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve Tms-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 424-447.
- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablo İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(2), 147-160.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti Ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8), 148-165.

- Tüm, K. (2018). Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ- FRS) Kapsamında İncelenmesi. *Journal of Politics Economy and Management*, 49-61.
- Utku, M., & Kaya, Y. (2021). Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (Kümi Frs) Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*(163), 123-139.
- Ünsal, A. (2008). İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci. *KMU İİBF Dergisi*(14), 1-19.
- Vural, İ. (2009, Ocak). Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu. *Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını*.
- Yardımcıoğlu, M., Demirel, N., & Özer, V. (2008). Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 43-58.
- Yavuz, M. (2019). 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağıın Korunması. *Mali Çözüm Dergisi*(154), 251-261.
- Yazarkan, H., & Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). KOSGEB Tarafından KOBİ'lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-14.
- Yereli, A., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 21-42.
- Yetkiner, E. (2005). *Marka Değerlemesi ve Amortismanı*. Denge Akademi: <https://dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2005MarkaDege.pdf> adresinden alındı
- Yükçü, S. (2014). *Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örneklı Genel Muhasebe*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Zencirkıran, S. (2015). Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği. *Sayıştay Dergisi*, 61-74.

ÖZGEÇMİŞ