



**BOBİ FRS VE DÖNEMSONU MALİ TABLOLARININ BOBİ FRS'YE
UYGUN HALE GETİRİLMESİ: ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Çağdaş SARILGAN

Yüksek Lisans Tezi

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

2021

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**BOBİ FRS VE DÖNEMSONU MALİ TABLOLARININ BOBİ FRS'YE
UYGUN HALE GETİRİLMESİ: ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Çağdaş SARILGAN

İŞLETME ANABİLİM DALI

Danışman: Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

TEKİRDAĞ-2021

Her hakkı saklıdır.

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

8 / 12 / 2021

Çağdaş SARILGAN



ÖZET

Kurum, Enstitü : Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
ABD : İşletme Anabilim Dalı
Tez Başlığı : BOBİ FRS ve Dönemsonu Mali Tablolarının BOBİ FRS'ye
Uygun Hale Getirilmesi: Örnek Bir Uygulama
Tez Yazarı : Çağdaş SARILGAN
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2021
Sayfa Sayısı : 213

İşletmeler gerçekleştirmiş oldukları mali karakterli işlemleri muhasebe kayıtlarına aktarmakta ve mali tablolar halinde özetleyerek ilgililere sunmaktadırlar. Muhasebe kayıtlarının tutulması ve mali tabloların hazırlanması belli kurallar dahilinde gerçekleşmektedir. Uygulanan bu kuralların ülkelere göre farklılık göstermesi yurt içindeki bir işletmenin mali tabloları ile yabancı işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılmasını engellemektedir. Aynı zamanda yurtdışı yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının işletmenin mali tablolarını yorumlamasını ve işletme ile ilgili karar almasını da zorlaştırmaktadır. Küreselleşme ile birlikte işletmelerin artık ülke sınırları dışında da faaliyet göstermesi ve çok uluslu işletmelerin sayısının artması ile birlikte muhasebede de ortak bir dil anlayışının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yayımlanmış ve bu standartlar birçok ülke tarafından benimsenerek uygulamaya konmuştur.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları VUK ve MSUGT çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bununla birlikte Türkiye UMS ve UFRS'yi Türkçeye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ismi ile yayımlamıştır. Günümüzde muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanması yetkisi Kamu Gözetimi Kurumuna (KGK) verilmiştir. Günümüzde

TMS/TFRS'lerin Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından uygulanması zorunludur. Bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan orta ve büyük boy işletmeler için ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya konmuştur. Buna göre bağımsız denetime tabi olup KAYİK kapsamında olmayan ve TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih etmeyen işletmeler yıl sonlarında mali tablolarını BOBİ FRS'ye uygun hale getirmekte ve standartlara uygun olarak hazırlanmış olan mali tabloları bağımsız denetime tabi olmaktadır.

Bu tez çalışması ile mali tabloların yıl sonlarında BOBİ FRS'ye dönüştürülmesine yönelik örnek bir uygulama ele alınarak uygulayıcılara yol göstermesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda uygulama bölümünde örnek bir işletmenin yıl sonu mali tablolarının standartlara uygun olarak hazırlanabilmesi için düzeltme kayıtları yapılmış, hesaplar BOBİ FRS'ye uygun olarak tekrar sınıflandırılmıştır. Sonuç olarak BOBİ FRS'ye uygun Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: UMS, UFRS, TMS, TFRS, BOBİ FRS.

ABSTRACT

Institution, Institute : Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences
Department : Department of Business Administration
Thesis Title :FRS for LMSE and Adapting of Period-End Financial Statements to FRS for LMSE: An Example Application
Thesis Author : Çağdaş SARILGAN
Thesis Adviser : Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR
Type of Thesis, Year : MA Thesis, 2021
Total Number of : 213
Pages

Enterprises, transfer the financial transactions they have realized to the accounting records and present them to the interested parties by summarizing them in financial statements. Keeping accounting records and preparing financial statements are carried out within certain rules. The fact that these applied rules differ according to the countries prevent the comparison between the financial statements of a domestic enterprise and the financial statements of foreign enterprises. At the same time, it makes it difficult for foreign investors and credit institutions to interpret the financial statements of the enterprise and make decisions about the enterprise. With the effect of globalization, managements operating outside the borders of the country and the increase in the number of multinational enterprises, a common language requirement has emerged in accounting. To do so, International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) have been published and these standards have been adopted and put into practice by many countries.

Accounting practices in Turkey are carried out within the framework of Tax Procedure Law (TPL) and General Communique on Application of Accounting System (GCAAS). However, Turkey translated IAS and IFRS into Turkish and published them as Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). Today, the authorization to prepare and publish

accounting standards is given to the Public Oversight Authority (POA). Today, TAS/TFRSs are required to be implemented by Public Interest Organizations (PIE). Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Enterprises (FRS for LMSE) has been published for medium and large-sized enterprises, which are subject to independent audit and are not PIE, and has been put into practice as of 01.01.2018. Accordingly, managements that are subject to independent audit but not within the scope of PIE and do not prefer to apply TAS/TFRS, make their financial statements conform to FRS for LMSE at the end of the year and their financial statements are prepared in accordance with the standards which are subject to independent auditing.

With this thesis, it is aimed to guide the practitioners by considering an example application for the conversion of financial statements to FRS for LMSE at the end of the year. In this context, in the application section, adjustments were made in order to prepare the year-end financial statements of a sample enterprise in accordance with the standards, and the accounts were reclassified in accordance with FRS for LMSE. As a result, Statement of Financial Position, Statement of Profit or Loss, Statement of Changes in Equity and Statement of Cash Flows in accordance with FRS for LMSE were prepared.

Keywords: IAS, IFRS, TAS, TFRS, FRS for LMSE.

ÖNSÖZ

Gerçekleştirmiş olduğum bu çalışmanın hazırlanmasında bana yol gösteren, çalışmamın her aşamasında bilgisini, vaktini ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR'e teşekkürlerimi sunuyorum.

Hayatım boyunca beni destekleyip yanımda olan ve bugünlere gelmemi sağlayan başta anneme, babama ve kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ	i
ÖZET	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ	xviii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	3
1.1 MUHASEBE	3
1.1.1 Muhasebe Nedir?	3
1.1.2 Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	3
1.2 DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ	6
1.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi	6
1.2.2 Dünyada Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar	8
1.2.2.1 IASC - IASB	8
1.2.2.2 IFAC	8
1.2.2.3 SAC	9
1.2.2.4 IOSCO	9
1.2.2.5 OECD	10
1.2.3 Muhasebe Standartlarının İngiltere'deki Oluşumu	10
1.2.4 Muhasebe Standartlarının ABD'deki Oluşumu	12
1.2.5 Muhasebe Standartlarının Almanya'daki Oluşumu	13
1.3 TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİM SÜRECİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	14
1.3.1 Türkiye'de Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar.....	19
1.3.1.1 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	20
1.3.1.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	20
1.3.1.3 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	21
1.3.1.4 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	22
1.3.1.5 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	22
1.3.2 Muhasebenin Gelişiminde Katkıda Bulunan Etmenler	23

1.3.2.1 Ticaret	24
1.3.2.2 Din	24
1.3.2.3 Hukuk	25
1.3.2.4 Devlet.....	26
1.3.2.5 Bilim ve Teknoloji.....	28
1.4 FİNANSAL TABLOLAR.....	29
1.4.1 Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri	29
1.4.1.1 Anlaşılabilirlik	29
1.4.1.2 İhtiyaca Uygunluk	29
1.4.1.3 Gerçeğe Uygun Sunum.....	30
1.4.1.4 Karşılaştırılabilirlik.....	30
1.4.1.5 Zamanında Sunum	30
1.4.2 Finansal Tabloların Amacı	30
1.4.3 Finansal Tabloların Kapsamı.....	31
1.4.3.1 Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	31
1.4.3.2 Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu)	33
1.4.3.3 Özkaynak Değişim Tablosu.....	33
1.4.3.4 Nakit Akış Tablosu	34
1.4.3.5 Dipnotlar	35
1.5 TÜRKİYE’DEKİ MUHASEBE STANDARTLARI.....	36
1.5.1 Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).....	37
1.5.2 Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)	41
2. BÖLÜM.....	44
2.1 BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)	44
2.1.1 BOBİ FRS ve Ortaya Çıkışı	44
2.1.2 BOBİ FRS’nin Genel Özellikleri	46
2.1.3 BOBİ FRS’nin Kapsamı ve BOBİ FRS’yi Uygulayacak Olan İşletmeler.....	47
2.2 BOBİ FRS VE BÖLÜMLERİ.....	49
2.2.1 Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	49
2.2.1.1 İhtiyaca Uygunluk	50
2.2.1.2 Gerçeğe Uygun Sunum.....	50
2.2.1.3 Anlaşılabilirlik	50
2.2.1.4 Karşılaştırılabilirlik.....	50
2.2.1.5 Zamanında Sunum	50
2.2.1.6 Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler.....	51
2.2.1.7 Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	51
2.2.1.8 Kar veya Zarar Tablosu	52

2.2.1.9 Özkaynak Değişim Tablosu.....	52
2.2.1.10 Finansal Tablolar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları.....	52
2.2.2 Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	53
2.2.2.1 Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramları	53
2.2.2.2 Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları	54
2.2.2.3 Doğrudan Yöntem	54
2.2.2.4 Dolaylı Yöntem	55
2.2.2.5 Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları..	55
2.2.2.6 Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Nakit Akışları.....	56
2.2.2.7 Faiz ve Kâr Payı.....	56
2.2.2.8 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	56
2.2.2.9 Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	57
2.2.3 Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	57
2.2.3.1 Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması.....	57
2.2.3.2 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler	58
2.2.3.3 Geriye Dönük Uygulama.....	58
2.2.3.4 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Açıklanması	59
2.2.3.5 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	60
2.2.3.6 Hata.....	60
2.2.3.7 Geriye Dönük Düzeltme	61
2.2.3.8 Geçmiş Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar.....	61
2.2.3.9 İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması.....	62
2.2.4 Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	62
2.2.4.1 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı	62
2.2.4.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar	62
2.2.4.3 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar ...	63
2.2.4.4 Kâr Payı	64
2.2.4.5 İşletmenin Sürekliliği.....	65
2.2.5 Bölüm 5 Hasılat	65
2.2.5.1 Hasılatın Kayda Alınması.....	65
2.2.5.2 Hasılatın Ölçümü	66
2.2.5.3 Mal Satışı	67
2.2.5.4 Hizmet Sunumu	67
2.2.5.5 İnşa Sözleşmeleri	68
2.2.5.6 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	69
2.2.5.7 Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları	69
2.2.6 Bölüm 6 Stoklar	70
2.2.6.1 Kapsam	70
2.2.6.2 Ölçüm	71
2.2.6.3 Stokların Maliyetinin Belirlenmesi	71
2.2.6.3.1 Satın Alma Maliyetleri	72
2.2.6.3.2 Dönüştürme Maliyetleri.....	72
2.2.6.3.3 Diğer Maliyetler.....	73

2.2.6.4 Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler	73
2.2.6.5 Ortak Ürünler ve Yan Ürünler	74
2.2.6.6 Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti	74
2.2.6.7 Maliyet Ölçüm Teknikleri	74
2.2.6.8 Maliyet Hesaplama Yöntemleri	75
2.2.6.9 Değer Düşüklüğü	75
2.2.6.10 Gider Olarak Kayda Alma	75
2.2.6.11 Stoklar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları.....	76
2.2.7 Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar.....	79
2.2.7.1 Tanımlar.....	79
2.2.7.2 Finansal Varlık ve Yükümlülüklerle İlişkin Muhasebe İlkeleri	80
2.2.7.3 Alacaklar ve Borçlar	80
2.2.7.4 Borçlanma Araçları.....	81
2.2.7.5 Etkin Faiz Yöntemi.....	81
2.2.7.6 Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar	81
2.2.7.7 Diğer Finansal Araçlar.....	82
2.2.7.8 Değer Düşüklüğü	82
2.2.7.9 Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması.....	83
2.2.7.10 Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması	84
2.2.8 Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	84
2.2.8.1 İştirak Tanımı.....	84
2.2.8.2 İştiraklerin Ölçümü.....	85
2.2.8.2.1 İlk Kayda Almada Ölçüm.....	85
2.2.8.2.2 Finansal Araç Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi.....	85
2.2.8.2.3 Bağlı Ortaklık Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi.....	86
2.2.8.2.4 Müşterek Girişimin İştirak Yatırımı Haline Gelmesi	86
2.2.8.2.5 Sonraki Ölçüm	86
2.2.8.2.6 Maliyet Yöntemi	87
2.2.8.2.7 Özkaynak Yöntemi	87
2.2.9 Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	88
2.2.9.1 Müşterek Girişimin Tanımı ve Türleri	88
2.2.9.2 Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler	88
2.2.9.3 Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar	88
2.2.9.4 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler.....	89
2.2.10 Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar.....	89
2.2.10.1 Kapsam ve İlk Kayıt	89
2.2.10.2 Sonraki Ölçüm	91
2.2.10.3 Amortisman	92
2.2.10.4 Değer Düşüklüğü	93
2.2.10.5 Finansal Tablo Dışı Bırakma	94
2.2.10.6 Maddi Duran Varlıklar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları.....	94
2.2.11 Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	95

2.2.11.1 İlk Kayıt ve Ölçüm	96
2.2.11.2 Sonraki Ölçüm	97
2.2.11.3 Sunum	98
2.2.11.4 Sınıf Değişikliği	98
2.2.11.5 Finansal Tablo Dışı Bırakma	99
2.2.11.6 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları	99
2.2.12 Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	100
2.2.12.1 Kapsam	100
2.2.12.2 İlk Kayıt	101
2.2.12.3 Sonraki Ölçüm	103
2.2.12.4 İtfa	103
2.2.12.5 Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar	103
2.2.12.6 Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	104
2.2.12.7 Değer Düşüklüğü	104
2.2.12.8 Finansal Tablo Dışı Bırakma	105
2.2.13 Bölüm 15 Kiralamalar	106
2.2.13.1 Kapsam	106
2.2.13.2 Tanımlar	106
2.2.13.3 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması	107
2.2.13.4 Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü	108
2.2.13.4.1 Finansal Kiralama	108
2.2.13.4.2 Faaliyet Kiralaması	109
2.2.13.5 Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü	109
2.2.13.5.1 Finansal Kiralama	109
2.2.13.5.2 Faaliyet Kiralaması	109
2.2.13.6 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri	109
2.2.14 Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	110
2.2.14.1 Kapsam	110
2.2.14.2 Kayıt ve Ölçüm	111
2.2.14.3 Devlet Teşvikleri Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları	112
2.2.15 Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	113
2.2.15.1 Kayda Alma	113
2.2.15.2 Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri	113
2.2.15.3 Aktifleştirmeye Ara Verilmesi	114
2.2.15.4 Aktifleştirmeye Son Verilmesi	114
2.2.16 Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	114
2.2.16.1 Kapsam	115
2.2.16.2 Değer Düşüklüğü Göstergeleri	115
2.2.16.3 Geri Kazanılabilir Tutarın Belirlenmesi	116
2.2.16.5 Kullanım Değeri	117

2.2.16.6 İskonto Oranı	117
2.2.16.7 Değer Düşüklüğünün Kaydı	118
2.2.16.8 Değer Düşüklüğü Zararının İptali.....	120
2.2.17 Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	121
2.2.17.1 Kapsam	121
2.2.17.2 Karşılıklar	121
2.2.17.3 Kıdem Tazminatı Karşılığı	122
2.2.17.4 Şarta Bağlı Yükümlülükler	122
2.2.17.5 Şarta Bağlı Varlıklar	123
2.2.18 Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri.....	124
2.2.18.1 Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi	124
2.2.18.2 Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri.....	125
2.2.18.3 Yabancı Para Çevrim İşlemleri Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları.....	126
2.2.19 Bölüm 21 İş Birleşmeleri.....	128
2.2.19.1 Kapsam	128
2.2.19.2 İş Birleşmelerinin Tanımlanması.....	129
2.2.19.3 İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	129
2.2.19.4 Edinen İşletmenin Belirlenmesi.....	129
2.2.19.5 Birleşme Tarihinin Belirlenmesi.....	130
2.2.19.6 İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi	130
2.2.19.7 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayda Alınması	130
2.2.19.8 Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması	130
2.2.19.9 İş Birleşmeleri Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları.....	131
2.2.20 Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	131
2.2.20.1 Bağlı Ortaklık Tanımı.....	132
2.2.20.2 Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	132
2.2.20.2.1 Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmeler	132
2.2.20.2.2 Büyük İşletmeler.....	132
2.2.20.3 Münferit Finansal Tablolar Sunma Yükümlülüğü.....	133
2.2.20.4 Konsolidasyon İşlemleri	133
2.2.20.5 Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması.....	134
2.2.20.6 Aynı Raporlama Tarihi	134
2.2.20.7 Ölçüm	134
2.2.20.8 Kontrolün Kaybı	135
2.2.20.9 Konsolide Finansal Tablolar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları.....	135
2.2.21 Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	135
2.2.21.1 Kapsam	136
2.2.21.2 Dönem Vergisi.....	136
2.2.21.3 Ertelenmiş Vergi.....	136

2.2.21.3.1 Kayda Alma	136
2.2.21.3.2 Vergiye Esas Değer	137
2.2.21.3.3 Geçici Farklar	137
2.2.21.4 İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri	137
2.2.21.5 Kayda Alınmamış Ertelenmiş Vergi Varlığının Yeniden Değerlendirilmesi	138
2.2.21.6 Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	138
2.2.21.7 Ertelenmiş Verginin Ölçümü	138
2.2.21.8 Sunum	138
2.2.21.9 Ertelenmiş Verginin Sunulmasına Son Verilmesi	138
2.2.22 Bölüm 26 Dipnotlar	139
2.2.22.1 Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler	139
2.2.22.2 Dipnotlar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları	140
2.2.23 Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	141
2.2.23.1 İlk Geçiş	141
2.2.23.2 Muafiyetler	142
2.2.23.3 Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmamasını Öngören Muafiyetler	142
2.2.23.4 Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmamasına İmkân Tanıyan Muafiyetler	142
2.2.23.5 Düzeltmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması	143
2.2.23.6 Açıklamalar	143
3. BÖLÜM	144
3.1 ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	144
3.2 ARAŞTIRMANIN AMACI	144
3.3 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	144
3.4 İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER	145
3.5 ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLAMALARI	145
3.6 ÖRNEK BİR UYGULAMA	145
SONUÇ	178
KAYNAKÇA	181
EKLER	197

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye Muhasebe Standartları Tablosu (TMS).....	38
Tablo 2: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tablosu (TFRS).....	39
Tablo 3: Bilanço Üzerinde Dipnot Örneği	140
Tablo 4: Hesap Ayrıntılarının Dipnotta Gösterim Örneği	141
Tablo 5: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 Tarihi İtibariyle Mizan Tablosu (TL)	147
Tablo 6: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 Tarihi İtibariyle Ayrıntılı Bilançosu (TL)	149
Tablo 7: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 01.01.2018 - 31.12.2018 Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)	151
Tablo 8: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 tarihli Finansal Durum Tablosu (Münferit).....	157
Tablo 9: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 tarihli Kar veya Zarar Tablosu (Münferit).....	159
Tablo 10: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 Tarihi İtibariyle Mizan Tablosu (TL)	160
Tablo 11: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 Tarihi İtibariyle Ayrıntılı Bilançosu (TL)	162
Tablo 12: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 01.01.2019 - 31.12.2019 Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)	164
Tablo 13: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu (Münferit).....	171
Tablo 14: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Kar veya Zarar Tablosu (Münferit).....	173

Tablo 15: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Özkaynak Değişim Tablosu (Cari Dönem) (Münferit).....	174
Tablo 16: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Nakit Akış Tablosu (Münferit).....	175
Tablo 17: Finansal Durum Tablosu (Münferit).....	197
Tablo 18: Kar veya Zarar Tablosu (Münferit)	201
Tablo 19: Özkaynak Değişim Tablosu (Münferit).....	203
Tablo 20: Nakit Akış Tablosu - Doğrudan Yöntem (Münferit).....	208
Tablo 21: Nakit Akış Tablosu – Dolaylı Yöntem (Münferit)	211

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Basit Bir Şekilde Bilanço Taslağı.....	32
Şekil 2: İşletmeler ve Uygulayacakları Muhasebe Sistemi.....	48
Şekil 3: Maddi Olmayan Duran Varlıklara Sahip Olunma Yöntemleri.....	101
Şekil 4: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Testi Şeması	119



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
APB	:Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board)
ASB	:Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board)
ASC	:Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee)
ASSC	:Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee)
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	:Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları
CAP	:Muhasebe Prosedürleri Komitesi (Committee on Accounting Procedure)
DRSC	:Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee)
FASB	:Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FIFO	:First In First Out
FRC	:Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
FRRP	:Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel)
GASC	:Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee)
GIA	:Almanya Muhasebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountants)
IAS	:Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

IASB	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IASCF	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation)
ICAEW	:İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants)
IFRIC	:Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IOSCO	:Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions)
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	:Katma Değer Vergisi
KGK	:Kamu Gözetimi Kurumu
KÜMİ FRS	:Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
LIFO	:Last In First Out
MSUGT	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	:Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
PSLC	:Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee)

SAC	:Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council)
SEC	:Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	:Türk Lirası
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	:Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UITF	:Acil Sorunlar Görev Gücü (Urgent Issues Task Force)
UMS	:Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	:Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)

GİRİŞ

Geçmiş zamanda insanlar yabani hayvanların avlanması ve yabani bitkilerin toplanması ile ihtiyaçlarını karşılamaya çalışırken, yerleşik hayata geçilmesi ile birlikte evcilleştirilmiş hayvanların yetiştirilmesi ve tarım ile ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmışlardır. Zamanın ilerlemesiyle birlikte ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçların karşılanma şekilleri de değişmiştir. Bu değişim insanları birbirleriyle ticaret yapmaya yönlendirmiştir. Günden güne sayısı giderek artan ticari faaliyetlerin takip edilebilmesi için insanlar gün içerisinde yaptıkları işlemleri hesaplama ve kayıt altına alma ihtiyacı duymuşlardır. Oluşan bu ihtiyaç beraberinde muhasebeyi doğurmuştur. Ticari faaliyetlerin artması ve resmiyet kazanması ile birlikte işletmeler kurulmuştur. İşletmelerin sayıca artmasıyla birlikte yapılan ticari faaliyetlerin büyüklükleri de artmıştır. İşletmeler arasındaki etkileşimin artması, ticaretin küresel bir hal almaya başlaması, yatırımcıların buldukları ülke sınırlarını aşarak diğer ülkelerde yatırımlarda bulunmaları, dünya çapında borsaların kurulması ve bu borsalarda işlemlerin gerçekleşmesiyle birlikte daha gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum için ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Bu süreçte dünya üzerinde bulunan farklı bölgelerdeki işletmeler, farklı standartlar ile kayıt işlemlerini gerçekleştirmişlerdir. Bu nedenle, işletmelerin gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerini kaydetmesine yönelik, işletmeler için ortak bir dil niteliği taşıyan belirli standartların oluşturulma çalışmaları başlamıştır.

Bu ihtiyacın karşılanması için Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Bu kurulun amacı uluslararası geçerliliğe sahip muhasebe standartlarını oluşturmaktır. Bu standartlar ile işletmelerin hazırlayacağı finansal tabloların anlaşılabilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir olması amaçlanmaktadır. Ülkeden ülkeye değişiklik gösteren ekonomik ve hukuki farklılıklar, ortak muhasebe standartlarının oluşturulmasında zorluk teşkil etmiştir. Yapılan bu çalışmaların sonucunda ise Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS - IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS - IFRS) ortaya çıkmıştır. Oluşturulan bu standartlar bazı ülkeler tarafından kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye’de ise muhasebe işlemleri, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre yürütülmektedir. Türkiye’de muhasebe standartları konusunda yetkili kuruluş olan KGK aracılığıyla uluslararası muhasebe standartları kabul edilerek Türkçeye aktarılmış ve uyarlanmıştır. Böylelikle TMS/TFRS ortaya çıkmıştır. Günümüzde TMS/TFRS’lerin Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından uygulanması zorunludur. Bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan orta ve büyük boy işletmeler için ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya konmuştur. Buna göre bağımsız denetime tabi olup KAYİK kapsamında olmayan ve TMS/TFRS’yi uygulamayı tercih etmeyen işletmeler yıl sonlarında mali tablolarını BOBİ FRS’ye uygun hale getirmekte ve standartlara uygun olarak hazırlanmış olan mali tabloları bağımsız denetime tabi olmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe kavramı, muhasebenin gelişimi, muhasebe standartlarının dünya ve Türkiye’deki gelişimi ve TMS/TFRS ele alınmıştır. İkinci bölüm içerisinde BOBİ FRS’nin bazı bölümleri ele alınmış ve açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise örnek bir uygulamaya yer verilmiş ve örnek işletmenin yıl sonu mali tabloları BOBİ FRS’ye dönüştürülerek hazırlanmıştır.

1. BÖLÜM

1.1 MUHASEBE

1.1.1 Muhasebe Nedir?

Muhasebe, işletmenin mali nitelikteki hareketlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve yorumlanarak işletme yöneticilerinin ve ilgili kişilerin faydalanabileceği mali tablolar şeklinde sunulması işlemlerinin tamamıdır (Kaya, 2012).

Muhasebe tarafından üretilen bilgiler işletmeler için hayati önem arz etmektedir. İşletmeler alacakları kararlarda mali tablolardaki bilgileri kullanarak en ideal sonuca ulaşmayı hedeflemektedirler. İşletmelerin uygulayacağı kararlarda söz sahibi olan kişi veya kişilerin aldıkları bu kararlar sonucunda işletme içerisinde gerçekleşebilecek olayların akışı değişebilmektedir. Böylece muhasebe tarafından üretilen bilgiler ekonomik olarak değerli bilgi şeklinde nitelendirilmektedir (Kısakürek ve Pekcan, 2005).

Ekonomik olarak değerli sayılan bu bilgiler ışığında muhasebe, işletmelerin sahip olduğu kısıtlı kaynaklarının en uygun şekilde kullanması ve kazancının hak edenler arasında adaletli bir şekilde dağıtımının gerçekleştirilmesidir (Kısakürek ve Pekcan, 2005).

1.1.2 Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe Arapça karşılığı olan “Hisap” kelimesinden türetilmiş ve dilimizde hesap olarak yer almıştır. Kelime anlamı Türkçe sözlüklerinin içerisinde hesaplaşma, hesap yapma, hesap işleriyle uğraşma, hesapların tamamı, saymanlık, karşılaşılan bir durum karşısında artıları veya eksilerinden hangisinin fazla olması durumunda ona göre hareket etmek veya sonuca kavuşmak şeklide yer almaktadır. Muhasebe, ilk olarak nerede ve ne zaman ortaya çıktığı bilinmemekle birlikte gündelik yaşamımızdaki ihtiyaçlarımızı karşılamak ve maddi durumumuzu iyileştirmek, düzenlemek için ortaya çıkmıştır (Aslan, Baral ve Erdiç, 2016).

Muhasebenin ortaya çıkması ve gelişmesi konusunda gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda muhasebeyi etkileyen etkenler çoğunlukla: ekonomik olarak yaşanan gelişmeler, ticaret, din, hukuk, bilim ve teknoloji çevresinde toplanmıştır.

Ticaret ve ekonomi alanında yaşanan gelişmeler sonucu muhasebenin de yaşanan bu gelişmelere uyum sağlaması zorunlu hale gelmiştir. Geçmişten günümüze muhasebe bilimi tüm dünyada gelişim göstermiştir. Küreselleşen dünyada muhasebe, ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında farklılık göstermesine rağmen aynı amaca hizmet etmektedir. Gelişmekte olan teknoloji ile birlikte ekonomik yapı muhasebeyi basit bir kayıt tutma düzeneği olmaktan uzaklaştırmış ve faaliyet gösterdiği bütün alanlarda gelişmesini sağlamıştır (Aslan, Baral ve Erdinç, 2016).

Muhasebenin ortaya çıkışı ile ilgili yapılan araştırmalarda Babil İmparatorluğu'nun çivi yazısıyla işlemiş olduğu kil tabletlere rastlanmıştır. Ayrıca, Antik Mısır'da papirüs bitkisinin üzerine kaydedilmiş bazı hesap işlemleri ve bunlara ait metinler, hesap özetleri tespit edilmiştir. Antik Yunan topluluğunda ise o güne ait var olan ibadethanelerin ve bankaların kendi finansal hareketlerinin kayıt altına alınması amacıyla hesaplarının tutulduğu belirlenmiştir. Hesap tutma tekniği olarak en ileri aşamaya ulaşanlar ise ilk çağların sonlarında karşımıza çıkan Romalılardır (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Orta çağın başlamasıyla birlikte ortaya çıkan ekonomik ve siyasal krizler sonucunda, antik çağın sonlanmasına yakın Romalı ve Yunanlıların birlikte çalışmaları sonucunda geliştirilmiş olan hesap tutma tekniği en ileri aşamaya ulaşmıştır. Sonrasında zamanla gerilemiş ve ticari faaliyetlerin genişlemesi ile birlikte kısa veya uzun vadeli borçlanma işlemlerinin artış göstermesiyle işletmelerin canlanmaya başlaması hesap tutma tekniğini tekrardan geliştirmeye başlamıştır. Aynı zamanda İslam ülkeleri tarafında da matematik alanında yapılan araştırmalar sonucunda ilerlemeler kaydedilmiş ve o dönemde var olan Arap Uygarlığıyla alakalı cari hesaplar, çeşitli hesap özetleri, sayım cetvelleri ve yönetim hesapları oluşturulmuştur. Bununla birlikte, Batıda da benzer uygulamaların uygulanmaya başlandığı belirtilmektedir. Günümüz muhasebe teorisinin kayıt yöntemlerinin temeli olan çift taraflı kayıt sisteminin 1200 ve 1300'lü yılları arasında İtalya'da kullanıldığına ilişkin belgelere İtalya'nın Floransa şehrinde tutulmuş olan 1296 tarihli kayıtlar vasıtasıyla ulaşılmaktadır. Ancak çift taraflı kayıt sisteminin daha öncesinde Doğu'da kullanılmış olabilme ihtimalide bulunmaktadır (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Muhasebe tarihi ile ilgili yapılan araştırmalarda karşılaşılan bulgular muhasebenin beş bin yıl öncesinde var olduğunu göstermektedir. İlkçağ içerisinde muhasebe kayıt tutma düzenleri, ortaçağ içerisinde ise çift taraflı kayıt tutulan defterler zamanla gelişmekte olan ekonomi, teknoloji ve hukuki açıdan çevresel şartlardan etkilenerak gelişim göstermiştir. Günümüzde ise işletme muhasebesi, sosyal muhasebe ve devlet muhasebesi gibi birbirlerinden ayrışmış ana dallar içerisinde bir bilim dalı şeklinde gelişimini gerçekleştirmektedir. Farklı bir bakış açısına göre, muhasebe üç ana dal şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bunlar finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Günümüzde işletme ve işletmelerin oluşturmuş oldukları ekonomik sistem içerisinde muhasebenin önemi sürekli artmaktadır. Muhasebe, ülke ekonomilerinin kalkınmasında büyük paya sahiptir (Ertaş, Erol ve Elagöz, 2013).

Türkiye’de muhasebe açısından yapılan tarihsel araştırmalar çok eski dönemlere ulaşmamasına karşın muhasebe faaliyetlerinin olabildiğince geçmiş dönemlere ulaştığı bilinmektedir. Türklerin muhasebe konusunda hesap düzeni üzerindeki çalışmalarına ilk yazılı yapıt sayılan Kutadgu Bilig üzerinde rastlanılmış ve bu eser Karahanlılar döneminde oluşturulmuştur. Osmanlı İmparatorluğunda ise o zamanki defterdarlık çalışanları aracılığıyla devletin gelir ve giderleri hesaplanarak kayıt işlemleri gerçekleştirilmiştir. Avrupa’da 1650’li yıllarda gerçekleştirilmeye çalışılan sanayileşme çalışmalarına Osmanlı İmparatorluğunda 1850’li yıllarında başlanmıştır. Sanayileşme çalışmaları başladıktan sonra ise gelenekselleşen tek taraflı kayıt sisteminin kullanımı zamanla azaltılarak çift taraflı kayıt sistemi yaygınlaşarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu geçiş Cumhuriyet dönemi içerisinde de gerçekleşmiştir (Ertaş, Erol ve Elagöz, 2013).

19. Yüzyıldan itibaren muhasebe, genel olarak değişen koşullar, teknoloji ve birçok değişken karşısında hızlıca ve köklü değişimler gerçekleştirmiştir. Sanayi devrimiyle birlikte gerçekleşen gelişmeler beraberinde uluslararası ticareti geliştirmiştir. Yaşanan bu gelişmeler karşısında muhasebenin de değişimlere uyum sağlaması gerekmiştir. Yakınçağ içerisinde muhasebe kayıt tutma düzeni üzerindeki çalışmalarından farklılaşarak mali tablolara yönelip onların analizi üzerine çalışmalar yapılmıştır. Mali tabloların analiz sonuçlarına göre yorumlanması ile birlikte

işletmeler kendi faydaları doğrultusunda bilgi elde etmektedirler (Aslan, Baral ve Erdinç, 2016).

1.2 DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARI VE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

1.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Muhasebe standartlarının ortaya çıkışı yani oluşturma ve geliştirme çalışmaları uluslararası ve ulusal düzeyde devam etmektedir. Bu çalışmaların amacı farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının farklılıklarını olabildiğince ortadan kaldırmaya çalışmak ve dünyaca kullanılabilir uluslararası ortak bir muhasebe dili oluşturmaktır. Bu bağlamda uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik tartışmalar 1960'lı yıllarda başlamıştır (Toroslu, 2009).

Dünyada ticaretin gelişmesi ve küreselleşme ile birlikte çok uluslu işletmeler giderek artmıştır. Farklı ülkelerde eş zamanlı faaliyetlerini gerçekleştiren işletmeler, coğrafi konumu dolayısıyla, faaliyet gösterdiği ülkenin uygulamış olduğu muhasebe ile kendi ülkesinde uygulanan muhasebe uygulamalarının farklılıklarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Bu durumu aşmak için birbirinden farklı iki muhasebe uygulaması yerine her iki tarafında kolaylıkla anlayabileceği ortak muhasebe uygulaması ve ortak finansal tabloların oluşturulması amaçlanmıştır. Avrupa Birliği'nin kurulmasıyla birlikte sınırlar önemsiz hale gelmiştir. Bu süreçle birlikte ülke içerisinde yatırım yapma ihtimali olan yabancı sermayelerin ülke piyasasına engelsiz bir şekilde giriş yapabilme ihtimali ortaya çıkmıştır. Böylelikle uluslararası muhasebe boyutunda kabul görebilecek olan ortak bir dilin ortaya çıkma ihtiyacının sonucu olarak muhasebe standartlarının oluşturulmasının önemi ortaya konulmuştur. Muhasebe bilgi kullanıcıları, dünya çapında gerçekleşen bu küreselleşme hareketi esnasında aşına oldukları muhasebe uygulamalarından farklı uygulamalarla karşılaşmışlardır. Bu farklılıklar ile birlikte finansal tabloların yorumlanması ve analizinin oluşturulması sürecinde değişik zorluklarla karşılaşmışlardır. Bahsedilen küreselleşme ile birlikte karşılaşılan zorluklara çözüm olarak ülkeler arasında ortak bir dilin geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bu ülkelerde karşılaşılan farklı muhasebe uygulamalarının yerine ortak

bir uygulama biçimi oluşturulması için birçok uluslararası özel ve resmi kuruluşlar çalışmalar gerçekleştirmişlerdir. Bu sürecin tamamlanma işlemi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanmış standartlar ile gerçekleştirilmiştir (Akgün, 2013).

Ülkeler arasında muhasebe kuralları konusunda oluşan uyumsuzluğa çözüm getirmek için Haziran 1973'de Londra'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) kurulmuş ve çalışmalarının ikinci yıllarında muhasebe standartlarını ortaya çıkartıp yayınlama aşamasına gelmişlerdir (İspir, 2011 ve en.wikipedia.org¹).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) 1973 yılında Norwalk ve Connecticut merkezli bağımsız bir kuruluş olarak kurulmuştur. Kuruluş amacı özel sektör, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, kamu ve özel şirketler için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemektir (fasb.org²).

Dünyada muhasebecileri mesleki olarak güncel tutmak, sistemli yani planlanmış şekilde gelişmesinde katkı sağlamak için 1977 senesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants - IFAC) kurulmuştur. IFAC ve IASC, çalışmalarının birbirleriyle uyum sağlayabilmesi için birleşme yoluna gitmişlerdir. Bu birleşme işlemi sayesinde IFAC'ın üyeleri IASC'ın üyesi konumuna gelmiştir. IASC bünyesi altında bulunan üyelerin, yeterli bilgi ve birikimleri sayesinde işletmeler için muhasebe standartlarını oluşturabilecekleri kanısına varmışlardır (İspir, 2011).

2001 senesine gelindiğinde IFAC kuruluşunun sanki şubesiymiş gibi çalışan IASC muhasebe standartlarını oluşturma yetkisini IASB'ye devretmiştir. Bu yetkinin devir edilmesine kadar IASC'nin yayımladığı muhasebe standartları Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards – IAS) adı verilerek sunulmuştur. Sunulan Uluslararası Muhasebe Standartlarının ismi IASB tarafından

¹https://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Committee, (ET:26.12.2019).

²<https://www.fasb.org/facts/>, (ET:23.12.2019).

değiştirilerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards – IFRS) şeklinde yayınlanmıştır (İspir, 2011).

FASB ile IASB kuruluşları 2002 senesinde birlikte düzenledikleri Norwalk Anlaşması (Norwalk Agreement) ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP) ile IFRS'nin aralarında oluşan farklılıkları ortak bir çözüm yöntemi ile çözüme kavuşturarak, muhasebe standartların uyumlaştırılması çalışmalarını güvence altına almışlardır (İspir, 2011).

1.2.2 Dünyada Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar

Muhasebe standartlarının belirlenmesi ve gelişiminde etkisi olan kuruluşlardan aşağıda bahsedilmiştir.

1.2.2.1 IASC - IASB

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) 1973 yılında Londra'da faaliyet göstermeye başlamış ve sonrasında yetkilerini kendisinin devamı niteliğinde olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board - IASB) devretmiştir. Böylelikle IASC vakıf, IASB ise bu vakfa bağlı bir kuruluş haline getirilmiştir. Bu yetki devir işlemi sonrasında IASB, 2001 yılından günümüze kadar geçen sürede bağımsız bir düzenleyici, yetkili kuruluş olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını geliştiren ve yayımlayan kurul olmuştur (kgk.gov.tr³, Şahin, 2010).

1.2.2.2 IFAC

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 130 ülkede 175'ten fazla alanlarında yetkili üye ve yardımcı kuruluş ile birlikte oluşan ve yaklaşık 3 milyon muhasebe meslek mensubunu temsil eden, muhasebe mesleği için küresel bir kuruluştur (ifac.org⁴).

³<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir>, (ET:24.12.2020).

⁴<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>, (ET: 11.01.2020).

1.2.2.3 SAC

Kuruluş amacı kaliteli standartlar ortaya çıkarabilmek olan Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council - SAC), IASB'nin yaptığı çalışmalardan etkilenebilecek olan kişi ve kuruluşların konu hakkında yorumlarının dikkate alındığı bir tartışma platformudur. SAC'ın bünyesinde bulunan üyeleri, her üç yılda bir devamlı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF) tarafından atanmaktadır. SAC'ın temel görevi, IASB'nin gündemindekileri öğrenmek, çalışma programları ve önceliklerinin neler olduğu hakkında fikir sahibi olmaktır. Böylece ortaya çıkarılması yani oluşturulması planlanan standartlarla bağlantılı olarak, ilgili kişi ve kuruluşların fikirlerini IASB'e bildirir. Standartların oluşturulup uygulanma aşamasına geçildiğinde ise, Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) tarafından standartlar hakkında yapılan geri dönüşler dikkate alınarak incelemelerde bulunulur ve bu standartlar hakkında belirli bir görüş oluşturulur (tsb.org.tr⁵).

1.2.2.4 IOSCO

Sermaye Piyasa Kurulu dünyada üzerindeki menkul kıymet ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen kuruluşların toplanarak oluşturdukları Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (International Organization of Securities Commissions - IOSCO) üyesidir (spk.gov.tr⁶).

IOSCO öncelikli olarak menkul kıymet piyasasının düzenlenmesinde küresel boyutta yüksek kaliteli standartlara ulaşılması ve düzenleyici kuruluşlar arasında işbirliğinin, koalisyonun güçlenmesi amacıyla ilke, politika ve tavsiyeler oluşturmaktadır. Şuanda sayı olarak 120'nin üzerinde menkul kıymet düzenleyici yetkilisinin üyesi olduğu IOSCO'ya SPK 1988 yılında üye olmuştur. Kurul, IOSCO'nun bünyesinde bulunan komite ve çalışma grubu çalışmalarına aktif olarak

⁵<https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>, (ET:11.01.2020).

⁶<https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771>, (ET:18.12.2020).

katılım sağlayarak IOSCO'nun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi yönünde politika oluşturulmasına da katkıda bulunmaktadır (spk.gov.tr⁷).

1.2.2.5 OECD

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, daha iyi yaşam sürmek için daha iyi politikalar oluşturmaya yönelik çalışan uluslararası bir kuruluştur. Hedefi herkes için refah, eşitlik, fırsat ve refahı artıran politikalar oluşturmaktır. Yaklaşık 60 yıllık deneyimden faydalanmaktadır (oecd.org⁸).

Hükümetler, politika yapıcılar ve vatandaşlar ile birlikte, uluslararası kurallar oluşturmakta ve çeşitli sosyal, ekonomik ve çevresel zorluklara kanıt dayalı çözümler bulmaya çalışmaktadır. Ekonomik performansı iyileştirmek ve iş yaratmaktan güçlü eğitimi teşvik etmeye ve uluslararası vergi kaçakçılığıyla mücadeleye kadar, veri ve analiz, deneyim alışverişi, en iyi uygulama paylaşımı ve kamu politikaları ve küresel standart belirleme konularında benzersiz bir forum ve bilgi merkezi sağlamaktadır (oecd.org⁸).

1.2.3 Muhasebe Standartlarının İngiltere'deki Oluşumu

Muhasebe ile ilgili İngiltere'de yapılmış olan ilk düzenleme 1844 senesinde Şirketler Kanunu ile oluşmuş, 1900 yılına gelindiğinde ise denetimin konusu güncel bir kanunla değiştirilip düzenlenmiştir. Fakat yapılan bu düzenlemeler devam ederek 1947 yılına gelindiğinde Şirketler Kanununda son bir kez daha değişikliğe gidilmiştir. İngiltere'de muhasebe uygulamaları hakkında 1970 senesine kadar yapılan çalışmaları muhasebecilerin oluşturduğu İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) kendi çerçevesinde ortaya koymuştur. 1970 yılına gelindiğinde ise muhasebe ilke ve standartlarının oluşturulması ile bağlantılı çalışmaları gerçekleştirmek amacıyla Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee - ASSC) oluşturulmuştur (Başpınar, 2004).

1990 yılına gelindiğinde Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee - ASC) değiştirilerek Muhasebe Standartları Kurulu

⁷<https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771>, (ET:18.12.2020).

⁸<http://www.oecd.org/about/>, (ET:18.12.2020).

(Accounting Standards Board - ASB) adını almıştır. ASB'nin yönetimi Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC) içerisindeki bağımsız kuruluş yapısı vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. ASC muhasebe standartlarını oluşturma yetkisine sahip değilken, ASB bu yetkiyi kendisinde bulundurmaktadır. ASB'nin misyonu 2002 yılından günümüze kadar olan zaman içerisinde İngiltere ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS)'ni ortak bir paydada buluşturmayı amaçlamak ve bu amaç doğrultusunda çalışmak olmuştur (Yeşilçimenli, 2006).

İsmi birçok kez değiştirilen ve son olarak Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board - ASB) olarak kalan bu muhasebe standartları kurulunun amacı oluşturulan muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayımlamaktır. ASB'nin yapısı Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council – FRC) üyelerince oluşturulmuştur. Oluşturulan bu ekibin ilgilendikleri konu ve sorumlulukları doğrultusunda muhasebeyle ilgili gerek mesleki gerek teknik bilgiyle donanmış kişilerden oluşması istenmektedir. ASB'nin bünyesinde Acil Sorunlar Görev Gücü (Urgent Issues Task Force - UITF) ile Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee - PSLC) gibi iki tane alt komite yer almaktadır. UITF'ın amacı henüz yayımlanmamış standartları düzenleyip oluşturmak, öncelikli konuları ve gerekli işlemleri gerçekleştirmek olmuştur. PSLC muhasebeyle ilgili kamuda yer almış tecrübeli insanlar tarafından oluşturulmuştur. Bu tecrübeli kişilere başkanlık edecek kişi ise ASB bünyesinde bulunan kişilerden seçilmekte, esas görevi ise kamuda gerçekleşecek veya gerçekleşmiş olan düzenlemelerde ASB'ye müşavirlik hizmeti sunmak, standartları yayınlanma öncesi kamu sektörü gözünden bakarak yorumlamaktır. ASB'nin muhasebe standartlarını ortaya koymasında ilgili kişilerin düşüncelerini dikkate alan bir yöntem kullanılmaktadır. ASB ve FRC ile bağlantılı şekilde hareket eden bir diğer kuruluş Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel - FRRP)'dir. Bu kuruluş belirtilen muhasebe standartlarına ters bir şekilde oluşabilecek uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur. Muhasebe standartlarına uyumu aktif olarak denetlemekte, ancak ortaklar, borsa veya finans basını gibi kaynaklarla ulaşan ihbarlar üzerine inceleme yapmaktadır (Başpınar, 2004).

İngiltere, Avrupa Birliğine katılana kadar finansal raporlamada dış etkenlerden diğer ülkelere kıyasla daha az etkilenmiştir. 1980-1990'lı yıllarda finansal raporlamalarda dış etkenlerden etkilenen AB ülkeleri Almanya, Fransa, Hollanda ve ABD'dir. AB ülkelerinin etkileri doğrudan gerçekleşmese de, muhasebe standartları üzerinde ABD'nin etkileri hala bulunmaktadır (Yeşilçimenli, 2006).

İngiltere'yi kısaca özetlemek gerekirse muhasebe uygulamalarında kamunun otorite baskısı yok denecek kadar azdır. Bunun nedeni ise muhasebe kültürünün diğer ülkelere kıyasla gelişmiş olması ve gelişmiş sermaye piyasasına sahip olmasıdır (Büyüktopçu, 2009).

1.2.4 Muhasebe Standartlarının ABD'deki Oluşumu

1887 yılında Amerika Birleşik Devletleri sınırları içerisinde kurulmuş olan Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) özel sektör kuruluşu olmakla birlikte bağımsız bir kuruluştur. Amerika Birleşik Devletleri'nin Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission - SEC) 1934'te bir kamu kuruluşu olarak kurulmuştur. 1973 tarihinde bağımsız olarak kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (US GAAP) oluşturulmasında öncülük etmiştir. Bunlara ek olarak AICPA öncülüğünde kurulan Muhasebe Prosedürleri Komitesi (Committee on Accounting Procedure - CAP) 1939 ve 1959 seneleri arasında 51 tane bülten yayımlamıştır. Aynı şekilde AICPA öncülüğünde kurulmuş olan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB), 1959 ve 1973 seneleri arasında ise 31 adet bildiri yayımlamıştır. Bu kuruluşlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin oluşturulmasında rol oynamış bağımsız özel kuruluşlardır (Kötüoğlu, 2008).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 1973 yılında kurulmuş, tarafsız ve bağımsız, özel, kar amacı güzetmeyen, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyum sağlayan kamu ve özel sektör şirketleri ile kar amacı güzetmeyen kuruluşlar için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını belirleyen bir kuruluştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), finansal muhasebe standartlarını, yatırımcılara ve finansal raporları kullanan ve faydalanan diğer kişilere yararlı bilgiler içeren finansal raporlamayı teşvik edip arttırmayı amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir

süreçle geliştirip yayınlamaktadır. FASB'in genel olarak amacı, yatırımcılara ve diğer finansal rapor kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlamaktır. Aynı zamanda işletmeler tarafından muhasebe standartlarının etkili bir şekilde anlaşılmasını sağlamak ve işletmeleri uygulama konusunda eğitmek amaçlı finansal muhasebe ve raporlama standartlarını hazırlayıp iyileştirmeyi amaçlamaktadır (fasb.org⁹).

Böylece muhasebe standartlarının oluşmasında sadece kamu muhasebesi odaklı bir standart oluşturulmamış, tüm ülke ekonomisinin ihtiyaçlarının karşılanması hedeflenerek ilgili kişilerin görüşlerini bildirmeleri ile standartlar oluşturulmuştur.

1.2.5 Muhasebe Standartlarının Almanya'daki Oluşumu

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarder Komitee - DRSC) 1 Mayıs 1988 tarihinde yürürlüğe girmiş olan kanun doğrultusunda kurulmuştur (Başpınar, 2004).

DRSC'nin kurulması sonrasında ilgili bakanlık ile bir araya gelip işin resmiyete dökülmesi adına anlaşma imzalanmış ve böylelikle DRSC, Almanya'nın resmi muhasebe standartlarını oluşturabilecek komitesi şeklinde sorumluluğu üstlenmiştir. Bu gelişmeler ile birlikte 1998'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ilk resmi çevirisi Almanca olarak gerçekleştirilmiştir (Başpınar, 2004).

Muhasebe standartlarının oluşturulması yasal düzenlemeler ile gerçekleştirilmiştir. Yasalarla oluşturulan muhasebe standartları ve bu standartların uygulanması konusunda sağlam bir geçmişi bulunan Almanya'nın, muhasebe faaliyetleri Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde uygulanmıştır. Bu uygulamalar içerisinde finansal raporlamalar genellikle devletin vergilerini topladığı vergi idaresi için oluşturulmaktadır. Almanya Muhasebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountants - GIA) muhasebe standartlarıyla ilgili kanunlara ilişkin açıklamalarda bulunup bunları değerlendiren yorumlarda bulunmuştur. 1 Mayıs 1998 tarihinde gerçekleştirilen yasal düzenlemeyle özel bir kuruluş olan Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee - GASC) kurulmuştur. Bu komitenin amacı muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmektir. Böylelikle muhasebe uygulamaları konusunda tutucu bir davranış

⁹<https://www.fasb.org/facts/>, (ET:23.12.2019).

sergileyen Almanya da Uluslararası Muhasebe Standartları'na adapte olabilmek için çalışmalara başlamıştır (Çelik, Bayazıtlı ve Üstündağ, 2006).

1.3 TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİM SÜRECİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının oldukça eski dönemlere uzandığı bilinmektedir. Türklerde muhasebe hesap düzeni ile ilgili ilk yazılı eser Karahanlılar döneminde yazıldığı bilinen Kutadgu Bilig'dir. Tarihte daha eskiye gidilecek olursa yerleşik hayata geçişin olmaması ve ticaretin gelişmemesi muhasebe sisteminin oluşmasını olumsuz yönde etkilemiştir. Uygur Devletiyle birlikte yerleşik hayat düzeninin başlaması ve ticaretin gelişmesiyle muhasebe sistemi oluşmaya ve gelişmeye başlamıştır (Ertaş, Erol ve Elagöz, 2013; Pektaş, 2018).

Tarihten de bilindiği üzere 1071 yılında Malazgirt Meydan Muharebesinin kazanılmasıyla Türkler, Anadolu'ya yerleşmeye başlamıştır. Anadolu Selçuklu Devleti kurulmuştur. Yerleşik hayatla birlikte ortaya çıkan muhasebe kayıt sistemi İran topraklarında kurulmuş olan İlhanlı Devleti'nin muhasebe kayıt sisteminden etkilenmiştir. Abbasilerde ortaya çıkmış olan İlhanlılarda gelişme gösteren ve önce Selçuklu Devletinde sonrasında Osmanlı Devletinde kullanılmış olan merdiven kayıt yöntemi muhasebe sisteminde önemli yer oluşturmuştur (Pektaş, 2018).

Merdiven kayıt sisteminin esas ortaya çıkış noktası, Miktar Yönteminden Tutar Yöntemine geçiş noktasında gerçekleşmiştir. Vergi ödemekle yükümlü olan kişi, ödemekle yükümlü olduğu vergiyi miktarın büyüklüğü veya tutarın büyüklüğü olarak ödeme olanağı sağlanmıştır. Örnek olarak tarım yapan kişilerin ödemesi gereken vergisini tarlasında ekili ürünün bir kısmını vergi ödenmesi şeklinde gerçekleştirmesidir. Miktar ve tutar yöntemiyle beraber ödenmesi gereken verginin elde edilen kazancın belirli bir tutarı olarak ödenebilmesini sağlanmıştır. Bu gelişme neticesinde yapılan finansal işlemlerin bir şekilde kayıt altına alınma gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı gidermek için ise Merdiven Yöntemi kullanılmıştır (Elitaş, Güvemli, Aydemir, Erkan, Özcan ve Oğuz, 2008).

Muhasebe her devlet için önemlidir. Önemli olmasının nedeni ise muhasebeyle devletin ekonomik olarak büyümesi ve gelişmesidir. İşletmeler içinde bu önem aynı şekildedir. Merdiven yöntemi büyük bir devletin, büyük bir sistemin muhasebeye duyulan ihtiyacını gidermek amacıyla ortaya çıkmış ve geliştirilmiştir. Merdiven yöntemi muhasebe kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap veren bir yapıya sahiptir. Bu yapı kullanıldığı dönem itibarıyla bütün ihtiyaçları karşılamıştır (Elitaş, Güvemli, Aydemir, Erkan, Özcan ve Oğuz, 2008).

Devletlerin muhasebe düzenleri gerek devlet örgütlenme yapısı gerek siyasi politikaları gibi birçok sebepten birbirlerinden farklı olabilmektedir. Osmanlı Devleti'nde ise bu muhasebe düzeni devletin bir mali yönetim aracı olarak gelişmiştir. Böylelikle bu muhasebe düzeniyle birlikte devletin gelirlerinin ve giderlerinin takip edilmesi amaçlanarak gerçekleştirilmiştir. Osmanlı devleti yaklaşık 500 yıl boyunca kullandığı bu muhasebe kayıt yöntemini sadece devletin muhasebesinde değil, devletin işletmelerinde ve vakıflarda da kullanmıştır. Bu kayıt yöntemi Osmanlılar tarafından 1879 yılına kadar kullanılmıştır. Merdiven yöntemi kullanıldığında yevmiye defteri yerine ruznamçe (ruzname) defteri ve büyük defter yerine ise evarece defteri kullanılmıştır (Çanakçıoğlu, 2018; Akçay, 2017).

Tarih içerisinde kullanılmış olan ve yerini çift taraflı kayıt sistemine bırakan muhasebe kayıt yöntemlerinden birisi de Merdiven Yöntemi'dir. Osmanlı İmparatorluğunun 500 yıl boyunca kullandığı, devlet muhasebesinin kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi, Orta Doğu'da doğmuş ve gelişmiştir. Yöntem yaklaşık olarak 1100 yıl kullanıldıktan sonra yerini daha gelişmiş olan batı ülkelerinde kullanılan çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine bırakmış ve kullanım ömrünü tamamlamıştır. Merdiven Yöntemi'nin ilk kullanımına Arap yarımadasında hüküm süren Abbasi Devleti'nin 8. Yüzyıldaki devletin mali işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtlarında rastlanmaktadır. Merdiven Yöntemi son olarak, 19. yüzyıl sonlarına kadar Osmanlı İmparatorluğu tarafından kullanılmıştır (Aydemir ve Erkan, 2011).

Osmanlı imparatorluğunun çift taraflı kayıt yöntemi ile tanışması 19. Yüzyılın ikinci yarısında gerçekleşirken, çift taraflı kayıt yöntemi Avrupa'da geliştirilmeye çalışılıyor ve bilhassa muhasebe bilimi olma yolunda ilerliyordu. Osmanlı, devlet muhasebesinde çift taraflı kayıt yöntemine geçişin kısa sürede

benimsenmesinin sebebi devlet muhasebesinin kültür varlığının elverişli olmasıyla gerçekleşmiştir. Fakat Osmanlı bünyesindeki özel kuruluşların muhasebe kültürünün alt yapısı yeni yeni oluştuğu için çift taraflı kayıt yönteminin özel kuruluşlarca kabul edilmesi ancak cumhuriyet döneminde mümkün olabilmiştir. Yaşanan bu gecikmenin temel sebebi muhasebe alt yapısındaki eksikliklerden kaynaklanmaktadır. Bu eksiklikler; muhasebe kültürünün oluşmaması, yeteri kadar sermaye birikiminin oluşturulamaması, yeterli üretimi gerçekleştirememek ve yeteri kadar ticari faaliyette bulunulmamasıdır (Aydemir vd., 2008).

Kanunname-i Ticaret 1850 senesinde kabul edilmiştir. Böylelikle 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanının devamında Türk ticaret dünyasının batı ile bir araya gelerek bütünleşmesi yani uyum sağlanması amaçlanmıştır. Kabul edilen bu kanunların yanında ilk defa çift taraflı (yanlı) kayıt yöntemi Türkiye'ye giriş yapmıştır (Güvemli ve Güvemli, 2015)

Türkiye'de hesap tutma tekniği batı ülkelerindeki gibi ekonomik hayatla aynı doğrultuda ilerleme kaydetmiştir. Türkiye tarihinde muhasebe anlamında ilk defa 1850 yılında düzenlenen Kanunname-i Ticaret'in hayata geçirilmesi ile birlikte muhasebe daha düzenli bir hale gelmiştir. Kanunname-i Ticaret'in Fransız Ticaret Kanun'undan Türkçeye çevrilmesi sebebiyle Türkiye muhasebe sistemi uzun süre Fransız muhasebesinin etkisinde kalmıştır. Günümüzde de kullanmakta olduğumuz aktif, pasif ve provizyon gibi bir çok örneğini çoğaltabileceğimiz muhasebe terimleri Türkçemize Fransızca dilinden geçiş yapmıştır. 1883 tarihinde kurulan İstanbul Ticaret Mekteb-i Âlisi'nde muhasebe temel dersler arasında yer almıştır. Böylelikle muhasebe dersi bazı orta öğretim okullarında gösterilmeye başlanmıştır (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Kanunname-i Ticaret ile birlikte (Güvemli ve Güvemli, 2015):

A. Muhasebe kayıtlarının tutulmasında kullanılan merdiven yöntemi terk edilerek onun yerini çift taraflı kayıt yöntemi almıştır.

B. Çift taraflı kayıt yöntemini açıklamak amacıyla muhasebeyi tanıtan kitapların tercümesine başlanmıştır.

C. Yükseköğrenim kurumlarının ders programlarında muhasebe derslerine yer verilmiştir.

Ç. Hamidiye Ticaret Mektebi kurulmuştur.

D. İstanbul Ticaret Odası kurulmuştur.

E. Devletin denetim ve vergicilik konularında çağdaşlaşma arayışları başlamıştır.

1879 yılında Padişah II. Abdülhamit zamanında Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu bir düzenleme içerisinde merdiven yönteminin yerine çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması uygun görülmüştür (Güvemli, 2000).

Çift yönlü kayıt sistemine geçiş Tanzimat'tan sonra Avrupa'ya yakınlaşma hareketi olarak gelişmiştir. Fransa'da Code de Commerce adlı Ticaret Kanununun tercümesi olan Kannunname-i Ticaret 1850-1926 yılları arasında yürürlükte kalmış fakat sonrasında yetersiz kalmasıyla birlikte yürürlükten kaldırılmıştır (Güvemli, 2000).

1879 ve 1885 seneleri arasında gerçekleşen muhasebedeki gelişim, Türkiye'nin o yıllarda yaşadığı savaş koşulları ve sonuçlarının getirisi çerçevesinde ilerleme kaydedememiştir. 1912 ve 1922 senelerinde yaşanan Balkan Savaşları, Birinci Dünya Harbi ve İstiklal Savaşı Türkiye'yi yıpratmıştır (Güvemli ve Güvemli, 2015).

Muhasebe sistemi ve muhasebe standartlarının Türkiye'deki gelişim süreci devletin öncülüğünde gerçekleşmiştir. Dönemin getirdiği ekonomik ve siyasi etmenler çerçevesinde etkileşimde bulunan ülkelerden muhasebe standartlarıyla alakalı örnekler alınarak uygulanmaya başlanmıştır. Söz edilen muhasebe standartlarının uygulanması Türkiye'de yaşanan gelişmeleri etkilemiştir. Öncelikli olarak Fransız yasaları ve bildirilerin daha sonra da Almanya'nın yayınladığı yasalar ve bildirilerin etkileri gözlemlenmiştir (Başpınar, 2004).

1950 senesinden sonra Türkiye'nin ABD ile olan ilişki ve etkileşiminin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin etkisi ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar, 2004).

Türkiye 23 Nisan 1920 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin açılması sonrasında, 21 Şubat 1921'de Teşkilat-ı Esasiye'yi uygulamaya başlamıştır. Gerçekleşen bu olay Atatürk devrimlerinin ilk temel yasasıdır, Anayasa'sıdır. Bu anayasa 20 Nisan 1924 tarihinde, ülkemizin yönetim şekli olan Cumhuriyet Anayasa'sı olarak değişmiştir. Sonrasında 1926 – 1930 yıllarında gerçekleşmiş olan devrimler ve bu devrimler sonucunda oluşan yasalar gelmektedir. 17 Şubat 1926 tarihinde düzenlenen ilk yasal işlem olan Türk Kanun-ı Medenisi'nin kabulüdür. Düzenlenen bu yasa sonucunda kadın ve erkek eşitliğinin sağlanması, evliliklerin resmîleşmesi, kadınların kendi ayakları üzerinde durabilmesine olanak sağlamıştır. Aile bireylerinin miras ve borçlanma sonucunda hakkını devir edebilmesi bu yasa ile aile içinde bulunan kişilerce cinsiyet ayrım yapılmaksızın eşit bir şekilde dağılımını sağlamaktadır. Bu durum sosyal yapının çağdaşlaşmasını başlatan teşebbüslerdir. Böylelikle altyapıyı oluşturan kanunsal düzenlemelerin ardından, batılılaşma süreci başlamıştır (Güvemli ve Güvemli, 2015).

Tarih 29 Mayıs 1926'yı gösterdiğinde Türk Medeni Kanunu sonrasında Türk Ticaret Kanunu kabul edilmiştir (Güvemli ve Güvemli, 2015).

1926 yılında yürürlüğe girmiş olan 856 sayılı Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'na dayanması nedeniyle, kısa süreli Alman muhasebe literatürünün etkisi gözlenmiştir (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası ve fabrikalarındaki organizasyon çalışmaları ile Sümerbank'ta yapılan maliyet muhasebesi çalışmaları muhasebe alanında yeni gelişmelerin başlamasında önemli etki yaratmıştır (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında önce Fransız ve ardından Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi görülmüştür. 1950 sonrası ise ABD ile ilişkilerin gelişmesiyle birlikte Amerikan sisteminin etkisi görülmüştür. 1987 sonrası ise Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusu sonrası Avrupa Birliği'nin ve son olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisi görülmüştür (Başpınar, 2004).

1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, (The International Accounting Standards Committee - IASC) Kanada, Almanya, Fransa, Japonya,

Meksika, Hollanda, İrlanda, İngiltere ve Amerika'daki profesyonel muhasebeciler tarafından kurulmuştur. Türkiye dünyadaki bu muhasebe standartlarının gelişimini takip etmek amacıyla Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ile bu komiteye üye olmuştur. 1979 Yılında Bakanlar Kurulu Kararıyla üyeliği onaylanmıştır. 1994'te ise TMUD'nin referansı ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) IASC'a üye olmuştur (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016).

Türkiye'de dünyanın küreselleşmesiyle birlikte yaşanan gelişmeleri yakından takip edebilmek, uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarına karşılık verebilmek ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde AB standartlarına ulaşabilmek için finansal raporlama işlemlerinde kullanılabilecek standartlar oluşturmuştur. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında düzenlenerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) şeklinde yayımlanmıştır (Güleç ve Ergi, 2019).

International Accounting Standards Board (IASB) günümüzde muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanmasıyla ilgili yetkili kuruluştur. Merkezi İngiltere'de olan bu kuruluşun yayımlamış olduğu standartlar birçok ülke tarafından kabul edilmekte ve uygulanmaktadır.

Günümüzde Türkiye'de muhasebe standartlarının yayınlaması Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yerine getirilmektedir. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları KGK tarafından Türkçeye çevrilip Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olarak yayımlanmaktadır (kgk.gov.tr¹⁰).

1.3.1 Türkiye'de Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar

Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulmasına katkı sağlayan kuruluşlar aşağıda açıklanmaktadır.

¹⁰<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlar%C4%B1-nedir>, (ET:17.11.2019).

1.3.1.1 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

SPK, 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile tasarrufların menkul kıymetlere aktararak halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve kitlesel bir şekilde katılımını ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını düzenlemek, denetlemek amacıyla kurulmuştur (spk.gov.tr¹¹).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 2003 yılında ilk olarak hazırladığı muhasebe standartlarıyla ilgili çalışması Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara Uyum 20 Projesiyle olmuştur. Projenin yapımı devam ederken aynı zamanda UFRS ile ilişkili 33 adet muhasebe standardı hazırlanmış ve 15 Kasım 2003 tarihli ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de Seri:11, No:25 Sayılı Tebliğ, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ olarak yayımlanmıştır. Yayımlanan tebliğ ile SPK'ya tabi şirketler tarafından 01 Ocak 2005 tarihinden sonra ilk ara dönemin mali tablolarından itibaren başlayacak şekilde finansal tablolarını zorunlu olarak standartlara uygun bir şekilde raporlanmaya başlanmıştır. Buna göre Türkiye'de ilk olarak TMS/TFRS'lerin uygulanmaya başlanması SPK tarafından gerçekleştirilmiştir (Pektaş, 2018).

26842 sayılı Resmi Gazete'de 09 Nisan 2008 tarihinde yürürlüğe girmiş olan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile birlikte 01 Ocak 2008 tarihinden itibaren SPK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları'nın temel alınacağını belirtmiş ve standart hazırlama yetkisi TMSK'ya bırakılmıştır (Pektaş, 2018).

1.3.1.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, finansal piyasalar üzerindeki gözetim ve denetim mekanizmasının etkinliğini arttırmak ve işletmede bulunan karar organlarının bağımsız bir yapıya kavuşturulmasını amaçlamıştır. Bu kurum 23 Haziran 1999 tarihinde 23734 sayılı resmi gazetede yayımlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu

¹¹<https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/1/1>, (ET:11.01.2020).

ile kamu tüzel kişiliğine, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuştur (bddk.org.tr¹²).

BDDK'nın amacı, görev ve yetkileri kapsamındaki kuruluşların faaliyetlerini güvenli, ihtiyatlı, bağımsız, katılımcı, etkin, yetkin, duyarlı ve sağlam şekilde yerine getirmelerini, kredi sisteminin aktif ve etkin şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin ve ilgili kişilerin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda gerçekleşen finansal piyasaların gelişmesine ve finansal istikrara katkıda bulunmaktadır (bddk.org.tr¹³).

BDDK 2002 yılında "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni yürürlüğe koymuştur. Bu yönetmelikle birlikte bankacılık sektörüyle alakalı olan on dokuz tane muhasebe standardı Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır. 2006 yılında muhasebe uygulama yönetmeliği ile yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve yerine bankacılık sektörü için TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'lerin kullanımı zorunlu hale getirilmiştir (Pektaş, 2018).

1.3.1.3 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Denetim uygulamalarına kesinlik getirmek amacıyla TÜRMOB bünyesinde, muhasebe üzerine deneyimli uzmanların ve bilim adamlarının katılımıyla 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Bir araya gelmiş olan ekip tarafından uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayınlanmıştır. Yayınlanmış olan bu muhasebe standartları o zamanki muhasebe denetimi adına yasal bir yaptırım bulundurmadığı için yapılan çalışmalar da sadece bir tavsiye niteliği taşımıştır (Üstünel, 2003).

TMUDESK tarafından yayımlanmış fakat sonrasında yürürlükten kaldırılmış 19 adet muhasebe standardı, TMSK'nın yapacağı çalışmaların alt yapısı olmuştur. TMSK'nın yayımladığı standartlar sonrasında TMSK'nın yerini almış olan Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bu standartlar kullanılmaya devam edilmiştir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016).

¹²<https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Misyon-ve-Vizyon/10>, (ET:10.12.2019).

¹³<https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Misyon-ve-Vizyon/10>, (ET:10.12.2019).

1.3.1.4 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMSK 1999 yılında kurulmuş olmasına rağmen faaliyete 2002 yılında geçmiştir. TMSK'nın amacı, denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunulmasını sağlamak, ulusal muhasebe ilkelerini geliştirmek ve benimsenecek muhasebe ilkeleri oluşturmayı amaçlamaktadır (İbiş ve Özkan, 2006; Yalkın vd., 2008). Bu amaçları gerçekleştirebilmek için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesi gerekmektedir. Kamu yararına uygulanacak olan ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslektaşlarının, denetim faaliyetlerini sıkı ve mevzuata uygun bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını belirleme ve yayınlama işlemlerini gerçekleştirebilmek amacıyla kurulmuştur (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016).

TMSK, TMSK'nın yayınlamış olduğu bütün muhasebe standartlarını taslak olarak benimsemiştir. Bu standartlar hakkında ilgili kişilerin görüşlerine başvurmak içinse internet sitesi üzerinden yayınlamıştır. Böylelikle muhasebe standartları hakkında edinilen bilgi ve eleştiriler doğrultusunda düzeltmeler yapılmıştır. Yapılan bu düzeltmeler tekrardan ilgili kişilerin görüşlerine sunulmuştur. Oluşturulan standartların son hali ise bu şekilde ortaya çıkmıştır (Çelik, 2005).

1.3.1.5 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

26 Eylül 2011 tarihinde Kamu Gözetimi tarafından 660 sayılı yetkili kanunla "Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurumun amacı Türkiye'de oluşturulan standartların diğer ülkelerin kullandığı muhasebe standartları ile uyumlu olmasını sağlamaktır. Bu çerçevede KGK, Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayınlamakta, denetim standartlarını belirlemekte, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim için kurulan kuruluşlara yetki vermekte ve bu kuruluşların faaliyetlerini denetlemekte, bağımsız denetim kapsamında kamu gözetimi gerçekleştirerek bağımsız denetimde gereken güveni ve kaliteyi oluşturmaktadır. Denetim faaliyetlerinde bağımsız, hakem gibi tarafsız, idari bir kişiliğe sahip olması gerekmektedir. Aynı

zamanda düzenleme, denetleme, hata veya hilenin tespiti sonucunda yaptırım yetkisi de KGK'nın elindedir (kgk.gov.tr¹⁴).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun amaçları ve görevleri şu şekildedir (kgk.gov.tr¹⁵):

- Denetim yapabilecek denetçileri ve bu denetçilerin bir araya gelip oluşturabilecekleri denetim firmalarına gerekli şartları sağlamaları sonucunda yetki vermek.
- Denetlenecek alanda bağımsızlığı, uygulama birliğini, güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu TMS'leri hazırlamak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) hazırlamak ve yayımlamak.

KGK'nın temel ve esas amacı, yatırımcıların çıkarlarını korumak ve düzenlenen denetim raporlarının dürüst, bağımsız ve tarafsız bir şekilde hazırlanmasını sağlamaktır. Buna ilişkin kamunun yararını korumak için güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunumunun sağlanmasıdır. KGK büyük ölçekte statüsünde değerlendirilen şirketlerin denetimlerini göz önünde bulundurmak ve izlemek için kurulmuştur (kgk.gov.tr¹⁶).

1.3.2 Muhasebenin Gelişiminde Katkıda Bulunan Etmenler

Muhasebenin ortaya çıkışı ve ona katkı sağlayan faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler genel olarak şu başlıklar altında toplanabilir: Ticaret, Din, Hukuk, Devlet, Bilim ve Teknoloji.

¹⁴https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (ET: 23.12.2019),
<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Go%CC%88zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Tes%CC%A7kilat-ve-Go%CC%88revleri-Hakk%C4%B1nda-Yo%CC%88netmelik>, (ET:24.12.2020).

¹⁵<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%C4%B0%20FRS%201.B%C3%B6l%C3%BCm.pdf>, (ET:09.10.2019).

¹⁶<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public%20Oversight%20Authority%20TR.pdf>, (ET:23.12.2019).

1.3.2.1 Ticaret

İnsanlığın gelişmesi ve birbirleriyle etkileşim haline gelmesi ile birlikte ihtiyaçlar doğrultusunda alışverişin başlaması, insanlık tarihinin en eski zamanlarına kadar inmektedir. Ticaret; karşılıklı olarak ihtiyaçlar doğrultusunda gerçekleştirilen bir nevi değişim şeklinde, eş değer malların veya hizmetlerin karşılıklı olarak yapılmasıdır. Bilindiği üzere ticaret paradan önce hayata geçtiği için ilk ticaretin gerçekleşmesi de takas biçimindedir. Takasın yapılış şekli alınmak istenen mal ve hizmet karşılığında verilen mal veya hizmettir. Fakat şimdileri ticaret çoğunlukla parayla yapılırsa da nadiren takas yöntemi de kullanılmaktadır (Gökgöz, 2011).

Ticaretin insanlar arasında ortaya çıkma sebebi, duyulan ihtiyaçları karşılama isteğinden çıkmıştır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte ticari mallarda da çeşitlilik artmıştır. Böylece takas işleminde kullanılan malların herkeste bulunmasıyla değiş tokuş yerine kullanılabilir geçerli bir araca ihtiyaç duyulmuştur. İpek kumaş, altın, gümüş ve buna benzeyen herkes için değerli sayılabilen mallar ortak bir değişim aracı olarak yerini almıştır. Paranın keşfedilmesiyle birlikte değerli mallar yerine değişim aracı olarak para kullanılmıştır. Ticaretin parayla yapılmasıyla alışveriş daha hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleşip yayılmaya başlamıştır. Genel olarak ticaret bütün gelişmeler ile birlikte hızla değişip gelişerek günümüzdeki duruma gelmiştir (Gökgöz, 2011).

Alışverişte ödeme yöntemlerinin çoğalması; taksitlendirme, senetsiz satış ve senetli satış gibi ödemelerin oluşturulması, şirketlerin sermaye birleşimi ile kurulması sonucu ticari hayat karışık hale gelmiştir. Bu karışıklıkta ticaretin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ancak işlemlerin düzenli kaydı ile mümkündür (Gökgöz, 2011).

1.3.2.2 Din

Din, insanların yaşamını ve günlük hayatlarını düzenleyen dil, tarih, gelenek ve görenek gibi kültürel öğelerden önemli bir tanesidir. Genellikle halk arasında “insanların yaşam biçimi” olarak da bahsedilebilmektedir. Özel olarak insana, genel olarak ise insanın bulunduğu topluma değinildiği için dinlerin insan yaşantısındaki olaylar karşısında bir etkisi olduğu kabul edilmektedir. Bu düşünceyle insan yaşamını devam ettirebilmek adına daima içinde bulunduğu önemli fonksiyonlardan biri olan ekonomi de dini kurallardan etkilenmektedir (Ülkü, 2015).

Bu doğrultuda din kavramı ile işletme kavramının ortak yanı olan muhasebenin, din ile arasında nasıl bir bağlantı olduğunun öğrenilmesi için araştırılması gerekmektedir. Etrafındakilerle devamlı temas halinde olan muhasebenin sosyal olarak temasta bulunduğu faktörlerden birisi olan din ile etkileşim halinde olmaması imkânsızdır. Arami ve İbrani dillerinde muhasebe kelimesinin kökeni hesaplama olarak karşımızda çıkmaktadır. Din kavramı işletmelerin, şirketlerin hissedarları arasında yaptıkları bir nevi hesaplama değildir. Muhasebe ile din kavramları kelime anlamı olarak birbirlerine yakın anlamlı olduğu düşünülmekte ve dinin buyurdukları ile yaşayan kişilerin ekonomik hayatlarında da dinin izlerinin görülebileceği varsayılmaktadır (Ülkü, 2015).

1.3.2.3 Hukuk

Dilimize “hak” kelimesi Arapça kökünden gelmiş olup “hukuk” kelimesine de temel oluşturmuştur ve “hukuk” kelimesi “hak” kelimesinin çoğul anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu'nca haklar yani “hukuk” kelimesi, "Toplumunu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütünüdür" (sozluk.gov.tr¹⁷).

Zamanla ticari muhasebenin oluşumu ve gelişiminin yanında ekonomik hayatında gelişimi ve değişimiyle işletmelerin büyümesi, sayılarında artış olması, muhasebenin hukuk kuralları çerçevesinde düzenlenmesini de gerekli kılmıştır (Ayboğa, 2004).

Muhasebe ve hukuk ikilisi teknik olarak muhasebe hükümlerini kapsamaktadır. Bunun yanı sıra gerçek veya tüzel kişilerin vergilendirilme işlemlerinde kâr veya zararı hesaplayabilmek amacıyla vergi hukukundan yararlanılmaktadır (Ayboğa, 2004).

Hukuk bilimsel anlamda iki ana başlık olarak ayrılmıştır. Özel hukuk insanların aralarındaki ilişkiyi konu alırken, kamu hukuku, insanlar ile devlet veya devletin yapı taşlarını oluşturan kurumlar arasındaki bağlantıları düzenleyen kısmı konu edinmektedir. Özel hukukun alt başlıkları Ticaret Hukuku, Medeni Hukuk ve

¹⁷<https://www.sozluk.gov.tr/>, (ET:15.10.2019).

Devletler Özel Hukuku, Kamu hukukunun alt başlıkları ise Anayasa Hukuku, Ceza Hukuku ve İdare Hukukundan oluşmaktadır (Gökgöz, 2011).

Ticari hukuk özel hukukun alt dalı olan ve ticari hayatta meydana gelen problemleri çözüme kavuşturan hukuk dalıdır. Tacirler veya işletmeler arasında bazen anlaşmazlıklar olabilmektedir. Çözüm olarak başvuru mahkemede hâkim eşliğinde ticaret hukuku esas alınarak halledilmektedir. Devletinden vergi kaçırdığı tespit edilen kişi veya işletmeler için ise vergi hukuku esas alınmakta ve hükmüne karar verilirken ticaret mahkemelerinde görülen davalarda her iki tarafında kayıtları istenmektedir. Bu sebeple tarafların tuttuğu defterdeki kayıtlar hukukun vereceği kararda oldukça önemlidir (Gökgöz, 2011).

Muhasebe sınırları içerisinde hukuk kuralları aracılığıyla korunması gerekli olan menfaatlerin sayısı çoğaldıkça yasa koyucunun da bu alana müdahalesi artmıştır (Ayboğa, 2004).

Hukukun karar verme konusunda istenilen muhasebe defterlerindeki kayıtların etkisinin bulunması, kayıt tutma tekniğinin önemini belirginleştirmiştir. Böyle bir durumda gerçekleştirilen kayıt işlemini düzenleyip organize edecek olan muhasebe biliminin doğuşuna ve gelişmesine öncülük etmektedir (Gökgöz, 2011).

1.3.2.4 Devlet

Devlet, insanların hayatını idame ettirip kültürünü bir arada yaşayıp paylaşan bir toplumda, toplumun düzeni, toplumun güvenliği, rahat ve huzuru oluşturabilmeyi amaçlayan ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gerekli kanunları koyabilme, koyduğu kanunları uygulama, kanuna karşı gelen veya uyum sağlamayan kişileri yargılama veya cezalandırma gibi birçok yetkiye sahip olan kurumdur (Gökgöz, 2011).

Devletin değişen zamanla birlikte görevlerinde de değişimler gözlemlenmektedir. Devletlerin görevlerini yapabilmeleri ve vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için maddi imkânlar gerektirmektedir. Devletler de bu maddî imkânları sağlayabilmek için halkından vergi toplamaktadır. Devletler varlıklarını sürdürebilmek için görevlerini yerine getirirken yaptıkları işleri doğru bir şekilde gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu işlerden ilki imkânların sağlanması için gerekli olan paranın halktan toplanması, ikincisiyse toplanmış olan bu paranın

gerçekten gerekli olan yerlere harcanmasıdır. Para ile iç içe olan bu iki olayın sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, sistemli bir kayıt tutma yönteminin kullanılması ile mümkün olmaktadır (Gökgöz, 2011). Devletlerin gelir kaynağının önemli bir kısmı vergiler yoluyla oluşmaktadır. Devletler ileriye dönük hazırlamış oldukları planları gerçekleştirmek için finansal kaynağa yani vergiye ihtiyaç duymaktadır. Genel olarak devletin var olmasıyla birlikte vergi kavramı da gelişim göstermiştir (Apalı ve Acun, 2018).

Vergi, devletin sunmak istediği hizmetleri gerçekleştirebilmesi için gerekli olan finansal kaynakları vatandaşlarından direkt olarak tahsil etmesidir. Vergi kavramının oluşmasıyla birlikte muhasebe biliminde yapılan işlemlerde değişiklikler gerçekleşmiştir. Devletlerin oluşmaya başladığı eski çağlarda muhasebe bilimi yalnızca vergi işlemlerinde kullanılmaktaydı. Geleneksel olarak muhasebeyle vergi işlemleri direkt olarak ilişkilendirilmiştir (Apalı ve Acun, 2018).

Devlet halkından vergi toplarken adalet ilkesine uymalıdır. Devlet, herkese karşı âdil olabilmek adına mükellefinin vergi durumunu hesaplaması gerekmektedir. Böylelikle devletin elinde bulundurduğu vergilerin miktarı ve toplanan vergiler ile yapılan harcama kalemlerinin kanıt olarak kaydedilmesi, devletin içinde bir muhasebe yapısının oluşturulmasıyla gerçekleştirilmektedir. Muhasebe yapısının oluşturulmasıyla, vatandaşların aklındaki toplanmış olan vergilerin nasıl kullanıldığı hakkındaki soru işaretlerinin cevap bulabilmesi için muhasebe sistemine gereksinim duyulmaktadır (Gökgöz, 2011).

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu zamanda güçlü bir özel sektör yapısı oluşmamıştır. Böylelikle muhasebe konusunda yaşanan bütün gelişmeler, kamu bürokrasisiyle şekillenmiştir. Muhasebe ile ilgili düzenlemeler sadece kamu bürokrasisi tarafından gelen istekler ile gerçekleştirilmiştir. Devlet muhasebesi gelişme göstermiştir. Türkiye'de ekonomi ve ticari yaşam, dönemin koşulları gereği, devletçilik anlayışıyla yönetilmiştir. Bu sebeple özel sektör için gereken sermaye birikimi olması gerektiğinden az toplanmıştır. 1980 yılı sonrasında özel sektör harekete geçmiş, yapılan özelleştirmeler sonucunda kamu sektörünün ilerlemesinin önüne geçmiştir. Özel sektörde gerçekleşen ilerlemeler sonucu muhasebe uygulamalarında vergi denetimi ön planda tutularak düzenlenmiştir. Muhasebe, bir nevi vergi denetimi konusunun etkinleştirilmesinde araç olarak kullanılmıştır. Bu

gelişmeyle bağlantılı olarak gerçeğe uygun muhasebe anlayışı yerine genellikle vergi için muhasebe anlayışı kullanılmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

1.3.2.5 Bilim ve Teknoloji

Gelişen bilimin öncülüğünde ortaya çıkan teknolojik gelişmelerin muhasebe sisteminde ve işlemlerinde etkisi görülmektedir. Günümüzde muhasebe işlemleri, teknolojinin gelişmesiyle birlikte kolaylaşmıştır (Gökgöz, 2011).

Dünyada gelişen teknoloji ile birlikte internet her yerde kullanılıyor hale gelmiştir. İşletmelerin üretim aşamaları, pazarlama stratejileri ve teknolojiyle alakalı çoğu şey zamanla değişmiştir. Yaşanan bu değişimlerin beraberinde etkilenen muhasebe, işletmeler için kendini ifade edebilme şekli olarak işletmelerin dili kabul edilmiştir (Fidan, Aslan ve Subaşı, 2015).

İşletme içerisindeki karar alıcılar için finansal bilgiler üreten muhasebede, teknolojinin gelişmesinden önce işletme ile ilgili karar alabilmesi, bilgilerin üretimi ve sunumu için fazlasıyla zaman ve emek harcanmak zorundaydı. Günümüzde ise bilgisayarlarda bulunan tek bir tuş ile istenilen bilgilere ulaşılabilir. Hızla gelişmekte ve değişmekte olan teknoloji ile günümüz muhasebe eğitiminde kullanılan araçların çeşitliliği de artmıştır (Fidan, Aslan ve Subaşı, 2015; Erol, Elagöz ve Öztürk, 2012)

Muhasebeyle ilgili bilgiyi üretecek olan meslek grubunun belirlenen zamanda ve istenilen nitelikte bilgiyi üretebilmesi için teknolojinin de iyi kullanılabilmesi gerekmektedir. Meslek ile alakalı olan kişiler, daha o mesleğe aday olmuşken teknoloji ile ilgili konularda kendilerini güncel tutmaları ve geliştirmeleri önemlidir. Böylelikle üniversite, teknoloji eğitimi veya alınan eğitimler sırasında kullanılan teknolojik materyaller, teknoloji hakkındaki öğrenilen bilgi ve becerileri etkileyip değiştirebilmektedir (Fidan, Aslan ve Subaşı, 2015).

1.4 FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tablolar, sistematik olarak işletmenin güncel finansal durumuyla ve performansıyla ilgili bilgi vermek üzere hazırlanan anlaşılır, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiyi ilgililerine sağlayan araçlardır. Böylece kullanıcıları açısından önemlidir.

1.4.1 Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

Finansal tabloların niteliksel özellikleri; “İhtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici” özelliklerdir (BOBİ FRS, 2021).

1.4.1.1 Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda bulunan bilgilerin ilgili kişilerce anlaşılabilir olmalarıdır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin bulunduğu sektörü ve işletmenin ekonomik hareketleri hakkında bilgi sahibi oldukları, muhasebeyi bildiği ve bilgisinin de kabul edilebilir bir seviyede olduğu varsayılmaktadır. Fakat finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek olan bilgi, anlaşılması güç dahi olsa finansal tablolarda yer verilmelidir (resmigazete.gov.tr¹⁸).

1.4.1.2 İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablolarda bulunan bilgilerin, ilgili kişilerce karar alma ihtiyaçlarına yardımcı olacak, karşılayacak şekilde olması gerekmektedir. Finansal tabloda bulunan bilginin; geçmiş, bugün ve gelecek zamandaki olayların değerlendirebilmesi, geçmişte olan “değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını” etkileyebiliyor ise ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir (kgk.gov.tr¹⁹).

¹⁸[https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm#:~:text=Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Niteliksel%20C3%96zellikleri&text=Finansal%20tablolar%C4%B1n%20niteliksel%20C3%B6zellikler%20ta%C5%9F%C4%B1mas%C4%B1,ihtiyaca%20uygunluk%2C%20g%C3%BCvenirlilik%20ve%20kar%C5%9F%C4%B1a%C5%9Ft%C4%B1r%C4%B1labilirliktir,\(ET:20.12.2020\).](https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm#:~:text=Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Niteliksel%20C3%96zellikleri&text=Finansal%20tablolar%C4%B1n%20niteliksel%20C3%B6zellikler%20ta%C5%9F%C4%B1mas%C4%B1,ihtiyaca%20uygunluk%2C%20g%C3%BCvenirlilik%20ve%20kar%C5%9F%C4%B1a%C5%9Ft%C4%B1r%C4%B1labilirliktir,(ET:20.12.2020).)

¹⁹[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF,\(ET:09.10.2019\).](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF,(ET:09.10.2019).)

1.4.1.3 Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal bilgiler “Açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değil özünü yansıtması” gerekmektedir (BOBİ FRS, 2021).

1.4.1.4 Karşılaştırılabilirlik

Finansal tablo ile ilgili kişiler tarafından, işletmenin finansal durumu ve faaliyetlerindeki değişmelerin gözlemlenebilir olması için işletmenin finansal tablolarının kendi arasında karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma işlemi gerçekleştirilirken işletmenin geçmiş yıllardaki finansal tablo bilgileri ile karşılaştırmayı ve aynı dönemde diğer işletmelerle karşılaştırabilir olmayı kapsamaktadır (Uyar, 2010).

1.4.1.5 Zamanında Sunum

Zamanında sunum “Finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması” durumudur (BOBİ FRS, 2021).

1.4.2 Finansal Tabloların Amacı

Finansal tabloların amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletme ile ilgili ekonomik karar alma konusunda yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı yani faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında gerekli tüm bilgileri sağlamaktır (Arzova, 2011).

Finansal tablolar bu amaç doğrultusunda kullanıcılara işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunmaktadır (Arzova, 2011):

- a) Varlıklar
- b) Borçlar
- c) Özkaynaklar
- ç) Gelir ve Giderler

d) Ortakların Ortak Olmaları Sebebiyle Yaptıkları Katkılar ve Ortaklara Yapılan Dağılımlar

e) Nakit akışları

1.4.3 Finansal Tabloların Kapsamı

Finansal tablolar, ilgili finansal tablo kullanıcılarına işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi vermektedir. BOBİ FRS'ye göre finansal tablolar (BOBİ FRS, 2021):

a) Finansal Durum Tablosu

b) Kar veya Zarar Tablosu

c) Özkaynak Değişim Tablosu

ç) Nakit Akış Tablosu

d) Dipnotlar

1.4.3.1 Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bilanço, işletmelerin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklarının ve bu varlıkları elde etmek için kullanılan kaynakların sunulduğu mali tablodur (ismmmo.org.tr²⁰). Diğer bir deyişle, bilanço, muhasebe ilke ve kurallarına göre defterlerde bulunan hesapların belirli bir tarihte kapatılmasıyla ortaya çıkan ve gelecek döneme aktarılacak, devredilecek borç ve alacak bakiyelerinin bulunduğu bir liste veya özetir (Akgüç, 2006).

Finansal durum tablosunun oluşturulma amacı ilgili kişilere işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermektir. Bu bilgi doğrultusunda işletmenin mevcut finansal durumundaki değişimlere göre işletme hakkında tahminlerde bulunulabilir (Çabuk ve Lazol, 2009).

İşletmenin finansal tablolarında sunulan bilgilerin, ilgili kişilerin ihtiyaç duyduğu şekilde hazırlanması gerekmektedir. İşletmenin sahip olduğu varlıklar, muhasebe kayıtları ve finansal tablolar anlaşılabilir ve kanıtlanabilir olmalıdır. Finansal tablolar bu şekilde hazırlandığı takdirde işletmenin mali durumu anlaşılır şekilde sunulabilir. Finansal durum tablosu, ilgili kişiler için verdiği bilgileri açıkça ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmalıdır (Çabuk ve Lazol, 2009).

²⁰<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-Mali-Tablolarin-Duzenlenmesi-ve-Sunulmasi---4000>, (ET:19.01.2020).

Bilanço, aktif ve pasif olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Aktif kısmında varlıklar yer almaktadır. Varlıklar da kendi içerisinde dönen ve duran varlıklar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bir yıl içerisinde veya mevcut dönem içerisinde nakde dönüşmesi, tüketilmesi veya satılması beklenen varlıklar dönen varlıklar olarak, bir yıldan daha uzun süre kullanılacak olan varlıklar ise duran varlıklar olarak sınıflandırılmaktadır. Pasif kısımda ise kaynaklar yer almaktadır. Bu bölümde varlıkları elde etmek için nereden kaynak bulunduğu bilgisi yer almaktadır. Kaynaklar kendi içerisinde yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olarak ayrılmaktadır. Yabancı kaynaklar varlıklar üzerinde borç verenlerin paylarını, özkaynaklar ise varlıklar üzerinde ortakların haklarını göstermektedir. Yabancı kaynaklar da vadesine göre kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Aktif ve pasif şekil 1’de gösterildiği gibi sınıflandırılmaktadır.

Şekil 1: Basit Bir Şekilde Bilanço Taslağı

AKTİFLER	PASİFLER
1. Dönen Varlıklar 2. Duran Varlıklar	3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 5. Özkaynaklar

Bilanço denklğine göre bilançonun aktif toplamı ile pasif toplamı birbirine eşittir. Bu eşitlik dönem içinde yapılan işlemler sonucunda bozulmaz. Bu eşitliğe bilançonun temel denklemi veya eşitliği de denmektedir. Bu denkleme göre; Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar = Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar. Bu eşitlikte Özkaynaklar = Toplam Varlıklar (Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar) – Toplam Borçlar (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar) (Savcı, 2009).

BOBİ FRS’ye uygun münferit Finansal durum Tablosu örneği Ek 1’de verilmiştir.

1.4.3.2 Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu)

Kar-Zarar Tablosunda sunulan veriler, ilgili kişilere işletmenin faaliyet sonucunu ve dönem karlılık oranının hesaplanabilmesi gibi bilgileri sunmaktadır. Aynı zamanda sunulan bu bilgiler işletmenin olası finansman ihtiyacını karşılamak için başvuracağı kişi ve kuruluşlara da işletmenin performansı hakkında fikir vermektedir (Akgüç, 2006).

Gelir tablosu, işletmelerin belirledikleri hesap dönemine ait bütün gelirleri ile aynı döneme ait bütün giderleri sıralayan ve sonucunda ortaya çıkan dönem karı veya zararını sunan mali tablodur (megep.meb.gov.tr²¹).

Gelir tablosu, tek düzen hesap planı çerçevesinde ve gelir tablosunun ilkelerine göre hazırlanmaktadır (Çabuk, Başar, Sevim, Karagül, Sayılır ve Erol, 2013).

Gelir tablosu yerine aynı zamanda eş anlamlısı olan “Kar-Zarar Tablosu” ve “İşletme Tablosu” gibi terimlerde kullanılabilir (Akgüç, 2006).

BOBİ FRS’ye uygun münferit Kar veya Zarar Tablosu örneği Ek 2’de verilmiştir.

1.4.3.3 Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, özkaynakta meydana gelen değişimleri, dönem başı ile dönem sonu arasında ortakların ortaklık sıfatı ile yaptıkları, dönemdeki net varlıklarda oluşabilecek artış veya azalışı yansıtan işlemlerden kaynaklanan tüm değişiklikleri yansıtmaktadır. Özkaynak değişim tablosu, işletmenin finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosu arasında bir köprü oluşturmaktadır (denetimnet.net²²).

Özkaynak işletmenin faaliyetlerinin devam edebilmesi için gerekli olan kaynakları barındırırken bir taraftan da işletmeden alacaklı kişi ve kuruluşlara karşı bir güvence oluşturarak, yabancı kaynaklardan yararlanılabilmesine de olanak sağlamaktadır. Ayrıca işletmenin karşılaşılabileceği, olası risklere karşı da bir sigorta

²¹http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Gelir%20Tablosu.pdf, (ET:21.01.2020).

²²<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/modul6.pdf>, (ET:18.01.2020).

görevi üstlenmektedir (Çabuk, 2013). Bu nedenle hesap dönemi içerisinde işletmenin özkaynağında oluşabilecek her türlü değişiklikleri gösteren mali tablolar, analistler için oldukça önemlidir (Akgüç, 2006).

Özkaynak değişim tablosunun düzenlenmesindeki amaç; özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak hesabında meydana gelen değişimlerin gösterilmesini sağlamaktır (Savcı,2009). İlgili dönemde özkaynak hesabında oluşan artış ve azalışları bir yerde toplayıp bütün şeklinde gösteren tablo olarak tanımlanan Özkaynak Değişim Tablosu, bilanço ve gelir tablosunda yer alan bilgiler temel alınarak hazırlanmaktadır (Akgüç, 2006).

Özkaynak değişim tablosu kullanıcılarına, aşağıdaki bilgileri de içerecek şekilde, her özkaynak hesabına ilişkin bilgi sunmaktadır (denetimnet.net²³):

- Özkaynak hesaplarının dönem başındaki ve dönem sonundaki defter değerlerinin birbiriyle karşılıklı mutabakatı,
- Muhasebe politikalarının geçmişe dönük uygulanmasında oluşan etkileri,
- Önceki dönemlerde oluşmuş hataların geçmişe dönük düzeltilmesinde oluşan etkileri sunmaktadır.

BOBİ FRS'ye uygun münferit Özkaynak Değişim Tablosu örneği Ek 3'te verilmiştir.

1.4.3.4 Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, hesap dönemi içerisinde oluşan hareketliliği, para girişi ve çıkışını, tahsilat ve ödemelerini, kaynaklarını ve kullanım alanlarını gösteren tablodur. Bu tablo hazırlanırken işletme içerisindeki nakitte hareketlilik olmaması, herhangi bir nakit giriş veya çıkış işlemlerinin gerçekleştirilmemesi gerekmektedir (Akgüç, 2006; Çabuk ve Lazol, 2009).

Nakit akış tablolarının, işletmenin geçmişindeki nakit giriş ve çıkışlarını analiz ederek işletmenin finansman politikası hakkında bilgi vermesi amaçlanmaktadır. Ayrıca oluşturulan bu tablo sayesinde ileriye dönük nakit planlaması yapılarak gelecekteki nakit akışları hakkında tahmin yürütülebilmektedir. Bununla birlikte düzenlenen nakit akış tablosu ile işletmenin nakit mevcudunda artış

²³<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/modul6.pdf>, (ET:18.01.2020).

ve azalışlar, nedenleri ile birlikte gösterilerek diğer tabloları tamamlamaktadır (Savcı, 2009).

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgileri finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri ihtiyacını karşılayabilme yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde kaynak oluşturması bakımından faydalıdır. Finansal tablo kullanıcılarının aldığı ekonomik kararlar da işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini, nakit benzerleri yaratma zamanlamasını ve nakit doğruluğunu kontrol etmesi gerekmektedir (kgk.gov.tr²⁴).

İşletmeler nakit akış tablolarını hazırlayabilmeleri için faaliyet gösterdikleri son iki senenin karşılaştırılabilir finansal tablo bilgilerini ve son olarak faaliyette bulunduğu hesap döneminde düzenlemiş oldukları gelir tablolarındaki bilgilerini eksiksiz olarak sunmuş olmaları gerekmektedir (Çabuk ve Lazol, 2009).

Nakit akış tablosundan en çok faydalanacak kişiler şirket yöneticileridir. Finansal tablo kullanıcıları, yatırımcılar ve işletmenin nakit ihtiyacı olduğunda işletmeye kredi verecek olan bankalar nakit akım tablosundan faydalanarak kararlarını vermektedirler. Nakit akış tablosu, işletme bünyesinde bulundurulması gereken ek finansman ihtiyacının belirlenmesinde de kullanılabilir (Savcı, 2009).

BOBİ FRS'ye uygun münferit Nakit Akış Tablosu – Doğrudan ve Dolaylı Yöntem örneği Ek 4 ve Ek 5'te verilmiştir.

1.4.3.5 Dipnotlar

Finansal durum tablosunda, kar veya zarar tablosunda, özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda belirtilen bilgilere ek olarak yapılan açıklamaları içermektedir. Finansal tabloların alt kısımlarında değil ayrı bir bölüm olarak sunulmaktadır. Dipnotlar içerisinde finansal tablolara ve açıklamalarına yer verilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

²⁴https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_7_2017.pdf, (ET:19.01.2020).

Dipnotlar aşağıdaki bilgileri sunmaktadır (kgk.gov.tr²⁵) :

- Finansal tabloların hazırlanmasında uyulması gereken esaslar ve işletmenin uyguladığı belirli muhasebe politikaları hakkında bilgi verir.
- TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan ve finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan bilgileri açıklar.
- Finansal tabloların başka bir yerinde bulunmayan ancak finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan bilgileri sağlar.

1.5 TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standartları'nın temelleri ilk olarak TMUDESK tarafından atılmıştır. Atılan bu muhasebe standartlarının temelleri Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla birlikte Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) şeklinde yayınlanmıştır. Günümüzde ise TMS/TFRS, KGK tarafından yayınlanmaktadır (Karabayır ve Ertugay, 2010).

TMSK, Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamayı düzenli bir sistem haline getirmek amacıyla 4487 sayılı kanun ile muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması amacıyla kurulmuştur. TMSK kamu tüzel kişiliğe sahiptir. TMSK elinde bulundurduğu yetkiler doğrultusunda dünyada kullanılan muhasebe uygulamalarıyla etkileşime geçmeyi hedeflemektedir. TMSK, Avrupa Birliği tarafından düzenlenen Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (International Financial Reporting Standards - IFRS) takip edip uygulamaya konulması kararını vermiştir. Bu standartlar üzerine Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile TMSK ikilisi bir araya gelerek bilgi haklarının paylaşılması konusunda IAS ve IFRS'in herkes tarafından kabul edilebilecek şekilde Türkçeye aktarımını gerçekleştirmiştir. Aktarım işlemi sonrasında Türk yasaları içinde yer alması ve ilerleyen zamanlarda IAS ve IFRS'da olabilecek değişikliklerin dünya uygulamaları

²⁵https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%201.pdf, (ET:19.01.2020).

ile senkronize olarak TMS ve TFRS'ye yansıtılarak TMS ve TFRS'nin güncel kalacağı düşünülmüştür (TMSK, 2008).

TMS/TFRS, Türkiye'de ilgili kişilerin ihtiyacına uygun, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasını sağlayacaktır. Türkiye'de sigorta, reasürans, emeklilik şirketleri ve bankalar muhasebe hareketlerini TMS/TFRS'ye uygun olarak muhasebeleştirmektedir (TMSK, 2008).

1.5.1 Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK bağımsız denetim alanında düzenlemeler yapmak üzere kurulmuştur. KGK'nın kuruluş amacı, Türkiye'de yayınlanan denetim raporlarının doğru ve bağımsız bir şekilde hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak, güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilginin ilgili tablolarda sunumunu sağlamaktır. KGK, büyük ve orta ölçekli şirketlerin denetimlerini gerçekleştirmek için kurulan düzenleyici ve denetleyici bir devlet kurumudur. KGK'nın görevleri; bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim gerçekleştiren kuruluşlara yetki vermek, bağımsız denetim çerçevesinde kamu gözetimi gerçekleştirmek ve böylelikle bağımsız denetimde güveni, kaliteyi ve uygulamada birliği sağlamak, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturup yayınlamak ve Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturup yayınlamaktır (kgk.gov.tr²⁶).

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları, işletmenin genel olarak finansal tablolarının, daha önceki dönemlerine ait finansal tablolarıyla ve diğer düzenlenen finansal tablolar ile karşılaştırılabilmesi amacıyla, finansal tabloların oluşturulmasına yönelik hazırlanan standartları kapsamaktadır. Bu standartlar finansal tabloların düzenlenmesiyle ilgili genel kuralları, yapısıyla ilgili

²⁶[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public Oversight Authority TR.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public%20Oversight%20Authority%20TR.pdf), (ET:23.12.2019).

hususları ve finansal tabloların içeriğiyle ilgili asgari şartları kapsamaktadır (kgk.gov.tr²⁷).

Türkiye’de muhasebe ile ilgili düzenlemeler günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) yönergeleri etrafında oluşmaktadır. KGK’nın yayımlamış olduğu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ölçütleriyle Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tanımı içerisinde bulunan işletmelerce kullanılmaktadır (Yelgen ve Uyar, 2018).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) şu başlıklar altında toplanmaktadır:

Tablo 1: Türkiye Muhasebe Standartları Tablosu (TMS)

TMS 1	FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU
TMS 2	STOKLAR
TMS 7	NAKİT AKIŞ TABLOSU
TMS 8	MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR
TMS 10	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
TMS 12	GELİR VERGİLERİ
TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR
TMS 19	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
TMS 20	DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI
TMS 21	KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ
TMS 23	BORÇLANMA MALİYETLERİ
TMS 24	İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI
TMS 26	EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA
TMS 27	BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR
TMS 28	İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR
TMS 29	YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 32	FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM
TMS 33	HİSSE BAŞINA KAZANÇ
TMS 34	ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 36	VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
TMS 37	KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR
TMS 38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

²⁷<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>, (ET:07.03.2020).

TMS 39	FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME
TMS 40	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
TMS 41	TARIMSAL FAALİYETLER

Kaynak: (kgk.gov.tr²⁸).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) şu başlıklar altında toplanmaktadır:

Tablo 2: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tablosu (TFRS)

TFRS 1	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI
TFRS 2	HİSSE BAZLI ÖDEMELER
TFRS 3	İŞLETME BİRLEŞMELERİ
TFRS 4	SİGORTA SÖZLEŞMELERİ
TFRS 5	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER
TFRS 6	MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ
TFRS 7	FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR
TFRS 8	FAALİYET BÖLÜMLERİ
TFRS 9	FİNANSAL ARAÇLAR (2017 SÜRÜMÜ)
TFRS 10	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR
TFRS 11	MÜŞTEREK ANLAŞMALAR
TFRS 12	DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR
TFRS 13	GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ
TFRS 14	DÜZENLEMeye DAYALI ERTELEME HESAPLARI
TFRS 15	MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
TFRS 16	KİRALAMALAR

Kaynak: (kgk.gov.tr²⁹).

Yukarıda belirtilen TMS ve TFRS standartları ve KGK'ya göre Türk Ticaret Kanununda TFRS uygulaması zorunlu kılınmış olan işletmeler belirtilmiştir. KGK'nın farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla TFRS'lerden muaf tutulacak işletmeleri tespit etme veya bu işletmeler için ayrı bir düzenlemeler yapma konusunda yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda KGK, 26 Ağustos 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "TMS Uygulama Kapsamına

²⁸<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (ET:11.03.2020).

²⁹<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (ET:11.03.2020).

İlişkin Kurul Kararı” ile TFRS’leri uygulayacak işletmeleri genel olarak; sermaye piyasası araçları, borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri olarak belirlemiştir (kgk.gov.tr³⁰).

Bağımsız denetim uygulamasına katılan işletmeler eğer isterlerse TFRS’leri uygulamak zorunda değildirler. “TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı”nda, TFRS’yi uygulamak zorunda olmayan işletmelerin finansal tablolarını hazırlanmasını da isteğe bağlı şeklinde belirtmiştir. Bağımsız denetime katılmak zorunda olup, zorunlu veya isteğe bağlı olarak TFRS’leri uygulamayan işletmeler için 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde KGK tarafından yayımlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı”nı uygulamak zorundadır (kgk.gov.tr³¹).

TMS/TFRS uygulamalarını kullanan işletmelerin diğer işletmelere göre avantajları şu şekildedir (kgk.gov.tr³²);

- İlgili işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyum içerisindedir. Böylelikle işletmelerin düzenleyecekleri finansal tablolar ile dünya çapında bu işletmelerin ikamesi olan diğer işletmelerle rekabet edebilmesi adına sunulması gereken bilgileri belirlemeleri gerekmektedir.
- Bu bilgiler ışığında yatırım yapacak kişilerin, işletmeler içerisinde karşılaştırma işlemini daha basit bir şekilde gerçekleştirebilmelerine olanak sağlamaktadır. Buna ek olarak UFRS uygulamasının mecburi tutulduğu ve uygulanmasına onay verilen ülkeler içerisinde bağlı ortaklıklara sahip işletmeler, muhasebe anlamında işletme içerisinde ortak bir muhasebe dili kullanabilme olanağına sahiptirler.

³⁰<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8014/TFRSleri-hangi-is%CC%A7letmeler-uygulamak-zorundad%C4%B1r>, (ET:11.03.2020).

³¹<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6657/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-denetime-tabi-her-is%CC%A7letme-TFRSleri-uygulamak-zorunda-m%C4%B1d%C4%B1r>, (ET:11.03.2020).

³²<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8019/TFRS-uygulaman%C4%B1n-is%CC%A7letmeler-ac%CC%A7%C4%B1s%C4%B1ndan-avantajlar%C4%B1-nedir>, (ET:11.03.2020).

- UFRS’yi benimseyen işletmeler için güvenli, düzenli, saydam ve yatırımcıyı hedef alan finansal raporlama sistemi oluşturulduğundan yabancı menkul kıymet piyasalarında kolaylıkla hareket edebilme imkânı sağlarken, ülke dışından gelecek yatırımcılar içinde tercih edilebilir duruma gelmektedir.

1.5.2 Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)

BOBİ FRS, KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde yayımlandıktan sonra 1.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS uygulayan işletmeler bağımsız denetime tabidirler. BOBİ FRS, muhasebe standardı olarak TFRS’yi uygulamayan işletmeler için finansal raporlama çerçevesini oluşturmaktadır. BOBİ FRS, TFRS’ye kıyasla uygulanması daha kolay ve daha açık anlatıma sahip bir standart setidir. BOBİ FRS, TFRS gibi farklı bir standart setine gereksinim duymadan finansal tabloların hazırlanabilmesine olanak tanımaktadır. BOBİ FRS, bağımsız denetime ölçüt sayılabilecek bir finansal raporlama çerçevesinde bulunması gereken nitelikleri bulundurmaktadır (kgk.gov.tr³³).

BOBİ FRS, Avrupa Birliği tarafından hazırlanan düzenlemeleri ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi amaçlanmış ve bu amaca ulaşılmıştır. BOBİ FRS’de, Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde de olduğu gibi “önce küçükleri düşün” fikri korunarak orta ölçekli işletmeler için maliyet esaslı finansal raporlama öngörülürken büyük ölçekli işletmelere ise ek yükümlülükler getirilmiştir. BOBİ FRS’de büyük ölçekli işletmelere ek yükümlülükler getirildiği için, BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemede, bağımsız denetimden geçmesi gereken işletmelerin belirlenmesinde kullanılan kriterler esas alınarak Avrupa Birliği Muhasebe Direktifiyle uyumlu büyük boy işletme tanımı da yapılmıştır (pwc.com.tr³⁴, kgk.gov.tr³⁵).

³³https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf, (ET:15.03.2020).

³⁴<https://www.pwc.com.tr/tr/Etkinlik/17-platform/sunumlar/bobi-frs.pdf>, (ET:15.03.2020).

³⁵https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf, (ET:15.03.2020).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88. ve Geçici 1. maddelerine göre tâbi olunan kanunlar kapsamında defter tutma zorunluluğu olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, hazırlayacakları münferit veya konsolide finansal tablolarını KGK'nın yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde hazırlamaları gerekmektedir. Bu düzenlemeler kapsamında, Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulaması Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır. 2017 yılında yayınlanmış olan BOBİ FRS, 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına göre bağımsız denetim faaliyetlerine tâbi olup TFRS'yi uygulamayan işletmelerin hazırlayacakları finansal tabloları bakımından geçerli olan bir finansal raporlama çerçevesi durumuna gelmiştir. Böylelikle büyük ve orta ölçekli işletmeler ile KAYİK'ler için amaçlanan ihtiyaca, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir sunum imkânı sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulmuştur. Bağımsız denetim faaliyetlerine tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler, KGK tarafından bir standart yayınlanana kadar mevcut yürürlükteki mevzuat uygulanacaktır. Bilanço esaslı kapsamında defter tutma şartlarını karşılayan ve bağımsız denetim faaliyetlerine tabi tutulmayan işletmelerin hazırladıkları finansal tablolarının, ihtiyaca, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olarak finansal bilginin sunulmasını sağlamak için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) oluşturulmuştur. KÜMİ FRS günümüzde taslak aşamasında olmakla birlikte resmi gazetede yayımlanmamıştır (kgk.gov.tr³⁶).

KÜMİ FRS yayınlanırken, Avrupa Birliği Direktifinde bulunan kriterlere ve bağımsız denetim faaliyetlerine tabi olma kriterlerine uygun olarak küçük ve mikro ölçekli işletmelerin tanımı yapılacaktır. Herhangi bir işletmenin küçük ölçekli işletme olarak değerlendirilebilmesi için Avrupa Birliği Direktifine göre aktif toplamı 4.000.000 Euro'dan az, net satış hasılatı 8.000.000 Euro'dan az ve çalışan sayısı 50'den az şeklinde belirtilen bu üç kriterden en az ikisini karşılaması gerekmektedir. Küçük ölçekli işletme kriterlerini karşılamayan işletmeler mikro ölçekli işletme

³⁶<https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r->, (ET:15.03.2020).

şeklinde değerlendirilmeye alınacaktır. Mikro ölçekli işletmelerden bilanço esaslı kapsamında defter tutma şartlarını sağlamayan işletmelerse bu düzenlemeden faydalanamayacaklardır (kgk.gov.tr³⁷).



³⁷<https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r->, (ET:15.03.2020).

2. BÖLÜM

Bu tez çalışmasına 2019 yılında başlanmıştır. Tezin oluşturulması esnasında KGK tarafından yayımlanmış olan BOBİ FRS 2017 sürümünden faydalanılırken BOBİ FRS 2021 güncellemesi yayımlanmıştır. Bu sebeple çalışma içerisinde BOBİ FRS'nin hem 2017 hem de 2021 sürümüne ait bilgiler bulunmaktadır.

2.1 BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)

2.1.1 BOBİ FRS ve Ortaya Çıkışı

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), “2013/34 Sayılı AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımının bir sonucu olarak İngiltere’de orta ölçekli işletmeler için FRS 102 ve mikro işletmeler için FRS 105” standartlarının yayımlanması sonrasında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından FRS 102 standardı referans alınarak hazırlanmış ve Resmi Gazete’de 29 Temmuz 2017’de yayımlanmıştır. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamalarını tercih etmeyen KAYİK dışındaki işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standartlarıdır. BOBİ FRS'nin temelinde bulunan amaç gerçeğe uygun sunum, finansal bilgi ihtiyacının karşılanabilmesini sağlamak ve karşılaştırılabilir finansal tabloların düzenlenmesini gerçekleştirmektir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019; kgk.gov.tr³⁸; Gücenme Gençoğlu, 2017).

2014 yılında KGK tarafından alınan karar doğrultusunda TMS/TFRS uygulaması için ilk olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarının (KAYİK) uygulama mecburiyeti getirilmiştir. TMS/TFRS’yi uygulamayan işletmeler için ise KGK bünyesinde karar verilip gerekli tespitler oluşturuluncaya kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) uygulayabilecekleri belirtilmiştir. 29 Aralık 2014 tarihinde KGK tarafından “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal

³⁸[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)), (ET:26.12.2020).

Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” düzenlemesi ile birlikte MSUGT’larda belirtilmemiş ve isteğe bağlı olan hususlara ilişkin temel kuralların oluşturulması amaçlanmıştır. Hususlar “Amaç ve Kapsam, Finansal Tablolar, Reeskont İşlemleri, Amortisman, Değer Düşüklüğü, Kıdem Tazminatı, Konsolidasyon, Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmeleri, Karşılaştırmalı Sunum, TMS ve İlgili Diğer Mevzuat Hükümlerinin Uygulanması, Düzenlemenin Uygulanacağı Hesap Dönemi, Yürürlük ve Yürütme” başlıkları altında oluşturulmuştur. Bu hususlara örnek olarak Finansal Tablolar için Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu gibi hazırlanacak finansal tabloların dipnotlarıyla birlikte hazırlanması gerekmekte ve hazırlanan finansal tablolara Bağımsız Denetim Standartları kapsamında denetçi görüşü verilmektedir. Bir diğer örnek ise Amortisman için, işletme sahip olduğu maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ile özel tükenmeye tabi varlıkları için amortisman, itfa payı, vb. ayırmaktadır. BOBİ FRS, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir (Gücenme Gençoğlu, 2017; kgk.gov.tr³⁹).

BOBİ FRS’nin de bulunduğu “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” içerisinde büyük (makro) işletme tanımına yer verilmiştir. BOBİ FRS 2017 sürümündeki tanıma göre “Aktif toplamı 75 milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası ve ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü” olarak üç kriter belirlenmiştir. Eğer bulunuyorsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde bu eşik değerlerin ikisini aşan işletmeler takip eden raporlama dönemi geldiğinde büyük işletme olarak değerlendirmeye alınmaktadır. Büyük işletme tanımına girmeyen fakat bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan işletmeler orta boy işletmeler olarak kabul edilmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017). Bununla birlikte BOBİ FRS 2021 Sürümü ile birlikte büyük işletme kriterinde aktif toplamı 200 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı ise 400 milyon TL ve üstü olarak değiştirilmiştir. Ortalama çalışan sayısı açısından bir değişiklik yapılmamıştır. (Resmi Gazete Sayı: 31439 (Mükerrer), 30.03.2021). Orta boyutlu

³⁹[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)), (ET:26.12.2020).

işletmeler ise aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, yıllık satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 kişi ve üstü kriterlerinin herhangi ikisini art arda iki yıl sağlayan işletmelerdir.

BOBİ FRS uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB'nin düzenlemeleriyle uyumlu bir şekilde olup 27 bölümden oluşmaktadır. Orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüştür. Büyük işletmelere yönelik ise ilâve olarak yapmaları gereken yükümlülükler getirilmiştir (Gücenme Gençoğlu, 2017).

2.1.2 BOBİ FRS'nin Genel Özellikleri

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemesini sağlamak için hazırlanmıştır. BOBİ FRS içerisinde genel amaçlı finansal raporlamanın amacı belirtilmese de finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tablo kullanıcılarının alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmak olarak tanımlanmıştır (Şentürk, 2017; Cömert vd., 2019).

BOBİ FRS, “ülkemizin AB mevzuatına uyum sağlanması amacına uygun olarak AB'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle de tam uyum göstermektedir. BOBİ FRS'de, AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilerek orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir” (BOBİ FRS, 2021).

BOBİ FRS aşağıdaki şekilde özetlenebilir (kgk.gov.tr⁴⁰):

a) BOBİ FRS yirmi yedi bölümden oluşmakta olup, ekinde münferit ve konsolide finansal tablolar bulunmaktadır.

b) Genel geçer finansal raporlama sisteminin ihtiyaç duyduğu bütün hususları barındırmaktadır.

⁴⁰<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20bas%C4%B1n%20duyurusu.pdf>, (ET:25.03.2020).

c) Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB'nin hazırlamış olduğu uygulamalar ile uyum sağlamaktadır.

ç) Avrupa Birliği Muhasebe Direktifi içerisinde yer alan "önce küçükleri düşün" ilkesine göre, orta çaptaki şirketler için genellikle maliyet esaslı bir finansal raporlama düşünülmüş ve büyük boyuttaki şirketlere yönelik ise ek şartlar getirilmiştir.

d) Ekinde Terimler Sözlüğü bulunmaktadır.

e) Yer alan hususlar yalın ve anlaşılır bir şekilde anlatılmıştır.

BOBİ FRS'ye göre finansal tablolar seti Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Dipnotlardan oluşmaktadır.

2.1.3 BOBİ FRS'nin Kapsamı ve BOBİ FRS'yi Uygulayacak Olan İşletmeler

Bağımsız denetime tabi olmakla beraber KAYİK kapsamının dışında olan işletmeler ile TMS/TFRS uygulamayı tercih etmeyen büyük ve orta boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Resmi Gazete'de 29/07/2017 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS 01/01/2018 tarihi ve sonrasında uygulanmak zorundadır. (Yelgen ve Uyar, 2018).

Bu standart tam olarak, bağımsız denetime tâbi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacak oldukları finansal raporlama çerçevesi olarak yayımlanmıştır. Diğer bir deyişle KAYİK'ler için TMS/TFRS zorunlu olacak, KAYİK dışındaki denetime tabi olan işletmeler ise BOBİ FRS uygulayacaktır. Bununla birlikte, KAYİK olmayan işletmeler istedikleri takdirde TMS/TFRS de uygulayabilirler. Ancak aradan 2 yıl süre geçmedikçe BOBİ FRS'ye tekrar geçiş yapamazlar. Aynı durum BOBİ FRS'yi uygulayanlar için de geçerli olup 2 yıl süre geçmedikçe TMS/TFRS geçiş yapıp uygulama yapamazlar (gureli.com.tr⁴¹).

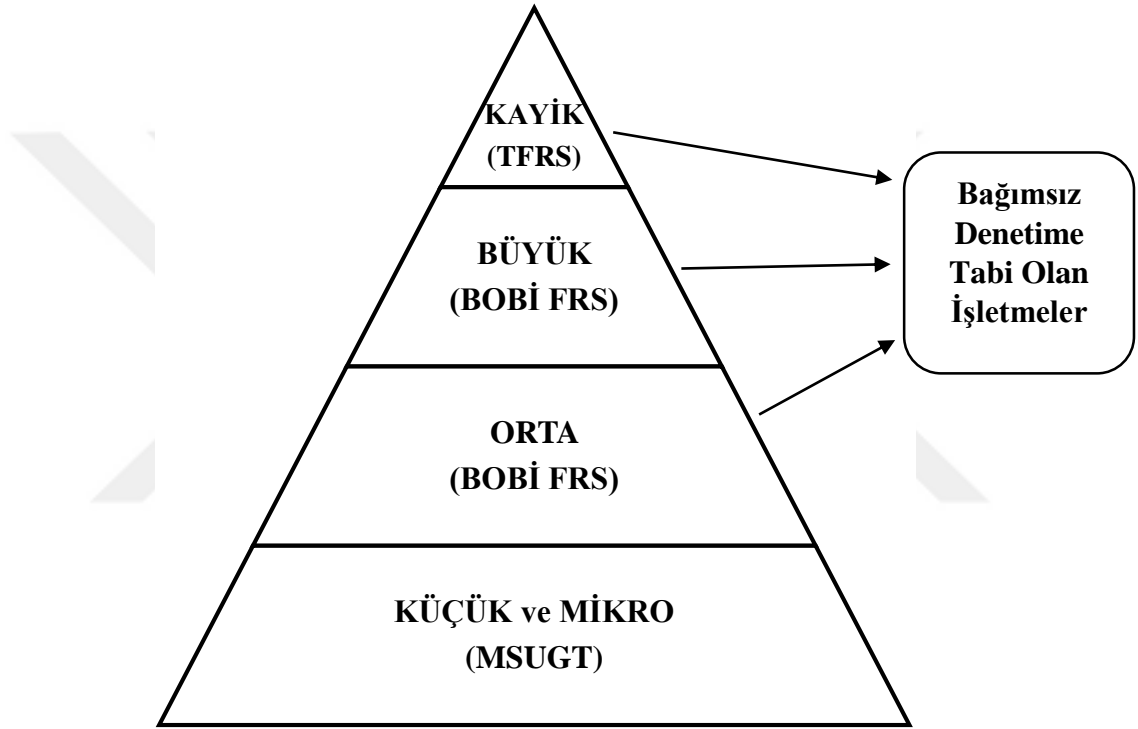
Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak düzenlenmiş olan BOBİ FRS, işletmelerin genel

⁴¹<http://www.gureli.com.tr/duyurular/bobi-frs-ile-ilgili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi>, (ET:17.03.2020).

olarak bütün karşılaşılabilecekleri muhasebe işlemleriyle alakalı muhasebe esaslarını belirlemektedir (Yelgen ve Uyar, 2018).

İşletmelerin hangi muhasebe standardını uygulayacağı aşağıda şekil 2’de gösterilmektedir.

Şekil 2: İşletmeler ve Uygulayacakları Muhasebe Sistemi



Kaynak: (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019).

KAYIK (TFRS): Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına bağlı şirketler.

BÜYÜK (BOBİ FRS): Büyük işletmeler aktif toplamı 200 milyon TL ve üstü, yıllık satış hasılatı 400 milyon TL ve çalışan sayısı 250 kişi ve üstü kriterlerinin herhangi ikisini art arda iki yıl sağlayan işletmelerdir.

ORTA (BOBİ FRS): Orta boyutlu işletmeler aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, yıllık satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 kişi ve üstü kriterlerinin herhangi ikisini art arda iki yıl sağlayan işletmelerdir.

2.2 BOBİ FRS VE BÖLÜMLERİ

Bu bölüm içerisinde BOBİ FRS'nin bazı bölümlerine ve bu bölümlerin BOBİ FRS'nin tam set TMS/TFRS ile farklılıklarına değinilmiştir. Bu farklılıkların bazıları içerisinde örnekler bulunmaktadır. Örneklerin içerisinde kullanılan hesaplar, taslak hesap planından alınmıştır.

2.2.1 Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

BOBİ FRS'ye giriş niteliğinde olan bu bölümde, işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların, gerçeğe uygun bir şekilde sunulması amacıyla finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasıyla ilgili esaslar bulunmaktadır.

Kavramsal Çerçeve düzenlenen standartlara giriş niteliğinde olmakla birlikte kullanılan muhasebe uygulamalarını değerlendirebilmek ve daha iyisini geliştirebilmek için ihtiyaç duyulan bir kaynaktır (Şavlı, 2014; Şensoy, 2017).

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında finansal tablo kullanıcılarına alacakları kararlarda faydalı olacak düzeyde finansal bilgi sunmaktır (BOBİ FRS, 2017).

Finansal tablolar aşağıdakilerden oluşmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

- a) *Finansal Durum Tablosu,*
- b) *Kâr veya Zarar Tablosu,*
- c) *Nakit Akış Tablosu,*
- ç) *Özkaynak Değişim Tablosu,*
- d) *Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.”*

Faydalı finansal bilginin özellikleri şu şekildedir: “İhtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur.” Faydalı finansal bilginin temel özellikleri ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum iken, destekleyici özellikleri ise anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur (BOBİ FRS, 2017).

2.2.1.1 İhtiyaca Uygunluk

İşletmeler tarafından sunulan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının karar alma esnasındaki ihtiyaçlarını karşılayabilmesi gerekmektedir. Finansal tablolarda sunulan bilgiler ilgili kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar üzerinde etki gösteriyor ise ihtiyaca uygun niteliğine sahip olduğu kabul edilir. Böylelikle işletmeler tarafından sunulan bilgilerin doğruluğu finansal tablo kullanıcılarının doğru karar almaları açısından önemlidir (Demir, 2010).

2.2.1.2 Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal bilginin, işletmenin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmasıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların oluşturduğu etkileri; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebe uygulamalarına uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun bir sunum gerçekleştirilebilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünün yansıtılmayıp bilginin özünün dikkate alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.1.3 Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda sunulan bilgilerde bulunması gereken önemli özelliklerden birisi de ilgili finansal tablo kullanıcıları tarafından tamamen anlaşılabilir olmasıdır (Demir, 2010).

2.2.1.4 Karşılaştırılabilirlik

Benzer işlemlere ait ölçüm ve sunum esaslarının yıllar itibari ile tutarlı olması ve diğer işletmelerle uyumlu olması halinde mali tablolar karşılaştırılabilir olacaktır. Karşılaştırılabilirliğin gerçekleşmesi için, uygulanan muhasebe politikaları, muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında ilgili kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.1.5 Zamanında Sunum

İşletmeler istisnai durumlar haricinde raporlama işlemlerini zamanında gerçekleştirememesi durumunda, sunulan bilgilerin uygunluğu geçerliliğini yitirmektedir. Bu nedenle işletme yetkilileri tarafından hazırlanan finansal bilgiler,

raporlama işlemlerinin uygunluğu ve güvenilirliği açısından zamanında sunulmuş olması gerekmektedir. İlgili finansal tablo kullanıcıları içinse zamanında sunum, gerçekleştirilmesi planlanan yatırım kararını olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Demir, 2010).

2.2.1.6 Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

Finansal tablolar ve dipnotlar, bunlara ek olarak birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilmektedir. Aşağıdaki bahsedilen bilgilere finansal tablolarda açıkça yer verilmekteyken sunulan bilgilerin tamamen anlaşılabilir olması için bazı durumlarda söz konusu bilgiler tekrarlanmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

- a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,
- b) Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu,
- c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,
- ç) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve
- d) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi.

2.2.1.7 Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosu bir diğer adıyla bilanço, Türk Dil Kurumunda: “Bir kuruluşun, bir ticarethanenin belirli bir dönem sonundaki veya belirli bir gündeki taşınır ve taşınmaz varlıkları ile bunları sağlamak için kullanılan öz ve yabancı kaynakları dengeli olarak gösteren çizelge, dengelem.” olarak tanımlanmıştır (sozluk.gov.tr⁴²).

Bilanço, bir işletmenin sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların hangi kaynaklar ile elde edildiğini sunan tablodur (Engüdar, 2000).

⁴²<https://www.sozluk.gov.tr/>, (ET:27.05.2021).

Varlıklar, geçmiş zamanda meydana gelen olaylar sonucunda oluşan ve şu anki işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması düşünülen değerlerdir. Yükümlülükler, işletmenin geçmişinde karşılaştığı olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda işletmeye ekonomik faydası olan varlıkların işletmeden çıkışına neden olabilecek mevcut mükellefiyetlerdir. Özkaynaklar, işletmenin toplam varlıklarından, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin çıkartılması sonucunda geriye kalan işletme sahiplerine ait paylardır (BOBİ FRS,2017).

2.2.1.8 Kar veya Zarar Tablosu

Geçmişten günümüze birçok teorik eser ve uygulamalarda “Kar-Zarar Tablosu”, “İşletme Tablosu” ve “Gelir-Gider Tablosu” gibi gelir tablosuyla aynı anlama gelen ifadelerde kullanılmıştır (Akgüç, 1979).

Kar veya zarar tablosu işletmenin belli bir dönem içerisinde elde ettiği gelir ve giderleri tasnifli bir şekilde gösteren ve işletmenin performansı hakkında bilgi sağlayan mali tablodur (Oğuz, 2014; BOBİ FRS, 2017).

2.2.1.9 Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, işletmelerin dönem başı ile dönem sonu özkaynaklarında meydana gelen artışları ve azalışları nedenleriyle beraber gösteren mali tablodur. Özkaynak değişim tablosunun hazırlanmasının amacı ilgili finansal tablo kullanıcılarına özkaynaklarda gerçekleşen değişiklikleri nedenleriyle birlikte toplu bir şekilde sunmaktır (Akdoğan ve Tenker, 2007; Sevim, 2005).

2.2.1.10 Finansal Tablolar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

Bu farklılıklar aşağıda belirtildiği gibi özetlenebilir (Ataman ve Cavlak, 2017):

- BOBİ FRS'de Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemi yer almamaktadır.

- BOBİ FRS'de Kâr veya Zarar Tablosu önceki tablolara göre basitleştirilmiş ve kapsamlı gelir tablosuna yer verilmemiştir.

- BOBİ FRS’de Kâr veya Zarar Tablosundaki esas ve diğer faaliyet gelirlerinin ve giderlerinin gruplaştırılması daha kesinleştirilmiştir. Durdurulan ve sürdürülen faaliyet ayrımı tek bir faaliyet olarak birleştirilmiştir.

BOBİ FRS’de dipnotlarla ilgili ayrı bir bölüm bulunmakla birlikte TFRS’de dipnotlara ilişkin ayrı bir standart bulunmamaktadır. TMS/TFRS’de dipnotlarla ilgili açıklamalar her bir ilgili standart içerisinde yer almaktadır.

TMS/TFRS’de kesin bir finansal tablo sunum biçimi bulunmamaktayken BOBİ FRS eklerinde finansal tablo örnekleri yer almaktadır.

2.2.2 Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu

Bu bölüm içerisinde Nakit Akış Tablosunda bulunması gereken bilgiler ve bu tablonun nasıl düzenleneceğinden bahsedilmiştir. Nakit Akış Tablosu, işletmelerin bir raporlama dönemi kapsamında nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bu nakit hareketlerinin kaynaklarını ve kullandığı alanı göstermektedir.

Nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri başlıkları altında birbirlerinden ayrı olarak gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.2.1 Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramları

Nakit, işletme içerisindeki nakit ile sahip olunan vadesiz mevduat olarak tanımlanmaktadır. Nakit benzerleri ise tutarı belirli, nakde çevrilmesi kolay olan ve değerinde değişim riskinin önemli olmadığı kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. İşletmeler nakit benzerlerini yatırım veya diğer amaçlardan farklı olarak kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla ellerinde bulundurmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Nakit ve nakit benzerlerini oluşturan hesap kalemleri arasında gerçekleşen finansal hareketlilik; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden değil de işletmenin nakit yönetiminden kaynaklandığı için nakit akışı şeklinde değerlendirilmektedir (Aslan, 2019).

2.2.2.2 Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Esas faaliyetler, işletme içerisinde hasılat yaratan ana faaliyetlerdir. İşletmenin yatırım ve finansman faaliyeti şeklinde nitelendirilmeyen diğer faaliyetleri de esas faaliyet olarak kabul edilmektedir. “Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, genellikle etkileri kâr veya zarara yansıtılan işlem ve olayların sonucu olarak ortaya çıkar” (BOBİ FRS, 2017).

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntem kullanılarak sunulmaktadır. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında yöntem farklılığı bulunmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.2.3 Doğrudan Yöntem

İşletmenin nakit hareketleri, giriş ve çıkışları doğrudan yöntem ile farklı bölümlerde sunulmaktadır. Bu yöntemde işletmenin faaliyetlerinden elde ettiği nakit giriş ve çıkışları gösterilmektedir. İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakit girişleri kaynak, nakit çıkışları ise kullanım şeklinde değerlendirilmektedir (Arslan, 2019).

Doğrudan yöntem ile gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulmaktadır. Doğrudan yöntemde, esas faaliyetler sonucu oluşan nakit girişleri; mal satışlarından, hizmet sunumundan, aracılık faaliyetlerinden, diğer esas faaliyetlerden elde edinilen nakit girişleri ve benzeri şekilde gruplandırılarak sunulmaktadır. Bu tür nakit giriş işlemlerinin hesaplanmasında, ilgili esas faaliyetlerden sağlanan safi hasılat tutarına bu faaliyetlerden kaynaklanan alacaklardaki azalışlar eklenir, artışlar ise bu tutardan çıkarılır (BOBİ FRS, 2017).

Doğrudan yöntemde esas faaliyetler sonucunda oluşan nakit çıkışları ise, satılan mal maliyetlerine, hizmet maliyetlerine, faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilmektedir. Bu tür nakit çıkışlarının hesaplanmasında ise satışların maliyeti ve ilgili diğer hesap kalemlerden hareket edilebilir. Bu hesap kalemlerine ilişkin tutarları hesaplayabilmek için stoklardaki artışların, alımlardan kaynaklanan borçlardaki azalışların eklenerek; bu tutarlardan amortisman giderleri ve tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş giderler gibi nakit çıkışı

gerektirmeyen giderlerin, alımlardan kaynaklanan borçlardaki artışların, stoklardaki azalışların indirilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.2.4 Dolaylı Yöntem

Dolaylı yöntemde ise esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumuna vergi öncesi kârdan, diğer bir deyişle Dönem Kârı veya Zararı kaleminden başlanır. Sonrasında, Dönem Kârı veya Zararı kalemi aşağıdaki unsurların etkisine göre düzeltilmektedir (BOBİ FRS, 2021):

“a) Nakit akışı yaratmayan kalemler (amortismanlar, karşılıklar, ertelenmiş vergiler, tahakkuk etmiş ancak henüz nakit olarak tahsil edilmemiş gelirler ile ödenmemiş giderler, kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin dağıtılmamış kârlarından işletmeye düşen paylar gibi),

b) Stoklarda ve esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler ve

c) Yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemler.”

2.2.2.5 Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

İşletmelerin yatırım faaliyetleri kapsamında sağladıkları nakit; nakit varlıkları içerisinde bulunmayan uzun vadeli varlıkların ve diğer yatırımların takip edildiği bölümdür. Uzun vadeli varlıkların içerisinde sabit kıymet alım, satımı veya iştirak, bağlı ortaklıklarla gerçekleştirilen işlemler bulunmaktadır. Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklara ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımlara sahip olunması ve elden çıkarılmasıdır. Yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı sadece Finansal Durum Tablosunda bir varlığın kayıt altına alınması için yapılan harcamalar olarak sınıflandırılmaktadır. Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarında ve yükümlülüklerinde değişikliğe sebebiyet veren faaliyetlerdir (Aslan, 2019; BOBİ FRS, 2017).

İşletmenin sahip olduğu varlıklar ve kaynaklarını etkilemesine karşın, nakit veya nakit benzeri kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri Nakit Akış Tablosunda bulunmaz. Nakit akış hareketliliği oluşturmayan bu tür işlemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir (BOBİ FRS, 2021):

a) Varlıkların vadeli bir şekilde ya da finansal kiralama yöntemiyle sahip olunması.

b) Bir işletmeye pay ihracı yöntemiyle sahip olunması.

c) Bir yükümlülüğün özkaynak haline getirilmesi.

2.2.2.6 Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Nakit Akışları

Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak işletmenin belirlediği ve faaliyetlerinde kullandığı para birimine çevrilmesi sonucu çıkan tutar ile hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Konsolide finansal tablolar sunan ana ortaklıklar, konsolide Nakit Akış Tablolarını oluştururken yurt dışında bulunan bağlı ortaklıklarına ait nakit akışlarını, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru ile işletmenin belirlemiş olduğu para birimine çevirmektedirler (BOBİ FRS, 2021).

2.2.2.7 Faiz ve Kâr Payı

Nakit Akış Tablosu üzerinde “alınan faizler, ödenen faizler, alınan kâr payları ve ödenen kâr payları” farklı başlıklarla gösterilmektedir. Bu hesap kalemleri dönemler itibariyle tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.2.8 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler, açık bir şekilde finansman ve yatırım faaliyetleriyle bağlantılı olmadıkları sürece esas faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırılır. Gelir üzerinden alınan vergiler Nakit Akış Tablosu içerisinde “Vergi Ödemeleri/İadeleri” kaleminde sunulmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.2.9 Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Bağlı ortaklıklar, iştirakler veya müşterek girişimler maliyet yöntemini veya özkaynak yöntemini kullanarak kayıt yaptıklarında işletme yalnızca yapılan yatırımlar ya da elden çıkarmalar nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını ve kendisiyle bu yatırımlar arasında gerçekleşen kâr payı tahsilatları, avans ödemeleri gibi işlemler nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını sunmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının gerçekleştirilmesi, bu yatırımlara ek paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılmasıyla oluşan nakit hareketliliği, yatırım faaliyetlerinden doğan nakit akışları şeklinde sınıflandırılır. Konsolide finansal tablolar sunan ana ortaklıklar ise, bağlı ortaklıklarında kontrol kaybını oluşturmayacak şekilde paylarının bir kısmını satmaları veya bağlı ortaklıklarının ilave paylarını almaları sonucu oluşan nakit hareketliliği konsolide Nakit Akış Tablolarında finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.3 Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Bu bölüm içeriğinde işletmelerin muhasebe politikalarının seçimine, uygulanmasına ve değiştirilmesine, muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve hataların düzeltilmesiyle ilgili hükümlere yer verilmektedir.

2.2.3.1 Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

Muhasebe politikaları, işletmeler tarafından finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında kullanılan belirli ilkeleri, esasları, gelenekleri, kuralları ve uygulamaları içermektedir. Muhasebe politikalarına örnek olarak finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve sınıflandırma işlemleri ve stokların maliyet hesaplama yöntemleri verilebilir (BOBİ FRS, 2021).

Bu standart içerisinde herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa belirlenen bu muhasebe politikası uygulanır. İşletme ilgili işlem veya olay için uygulanabilecek muhasebe politikaları arasından seçim yapabiliyorsa, “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” başlığı altında yer alan

faydalı finansal bilginin özellikleri çerçevesinde gerçeğe uygun sunum oluşturmak amacıyla işletmenin şartları göz önüne bulundurularak en uygun muhasebe politikası seçilmelidir (BOBİ FRS, 2017).

İşletmenin benzer işlem ve olaylar için seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır (Erer,2019).

2.2.3.2 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

İşletmeler, hazırlamış oldukları finansal tablolarını gerçeğe uygun olarak sunma amacıyla uygulamış olduğu muhasebe politikalarının kendileri için en uygun politikalar olup olmadığını düzenli bir şekilde kontrol etmektedirler. Finansal tablolarda sunulan bilgiler doğrultusunda gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sunulabiliyor olması halinde, “Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumunda” ve “Bu Standartta bir değişiklik yapılması nedeniyle zorunlu olarak” işletmeler uygulamış oldukları muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilmektedirler. Muhasebe politikası değiştirilmeden önce mevcut olan politika ile karşılaştırılmalı ve işletme için uygunluğu değerlendirilmelidir. Bu işlemler yapılırken tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik konuları da göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmeler, muhasebe politikalarında bir değişiklik gerçekleştirmesi halinde politika değişikliği geriye dönük bir şekilde uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Bununla birlikte maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık hesabının, yeniden değerlendirilmiş tutarıyla ölçülmeye başlanması durumunda yapılan politika değişikliği geriye dönük bir şekilde uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.3.3 Geriye Dönük Uygulama

Geriye dönük uygulama işletmelerin uygulamış oldukları muhasebe politikasından yeni bir muhasebe politikasına geçiş yaptıklarında, bu yeni politikanın önceki dönemlerde de kullanılıyormuş gibi önceki dönem işlemlerine uygulanması işlemidir. Böylelikle muhasebe politikasında yapılan değişiklik geriye dönük bir şekilde uygulandığında, karşılaştırılabilir şekilde sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen hesap veya hesaplar yeni muhasebe politikası çerçevesinde düzeltilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Muhasebe politikalarında gerçekleştirilen değişikliğin sonucunda dönem bazındaki veya birikimli etkisinin tespitinin gerçekleştirilemediği hallerde, geriye dönük olarak gerçekleştirilen uygulamanın istisnaları olabilmektedir. Muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler bazı istisna durumlarda geriye dönük olarak uygulanamaz. Bu duruma örnek olarak: “Muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumu” gösterilebilir. Bu gibi durumlarda değiştirilen politika mümkün olan en erken dönemde uygulamaya geçirilebilir veya ileriye yönelik, politika değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren uygulanabilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.3.4 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Açıklanması

İşletmeler, muhasebe politikasında yaptığı bir değişikliğin cari raporlama dönemi veya geçmiş raporlama dönemler üzerinde etkisinin bulunması halinde, aşağıdakileri açıklamalıdır (BOBİ FRS, 2021):

“a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.

b) Yeni muhasebe politikasının gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamanın nedeni.

c) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı:

(i) Cari raporlama döneminde,

(ii) Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki raporlama dönemlerinin her birinde ve

(iii) Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden daha önceki raporlama dönemlerinde.

ç) (c) bendinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.”

Sonraki dönemler için finansal tablolardaki açıklamalara tekrardan gerek duyulmamaktadır.

2.2.3.5 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

İşletme faaliyetlerinde bulunan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ve tahmin edilebilir. Bu hesap kalemlerinin tahminleri en güncel ve güvenilir bilgiler referans alınarak yapılmalıdır. Örnek olarak; şüpheli alacakların, stoklardaki değer düşüklüğünün, finansal varlıkların veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin ve amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenme işlemlerinde muhasebe tahminleri kullanılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

İşletmeler tarafından yapılan tahmin değişiklikleri geriye yönelik düzeltme gerektirmezken ileriye yönelik düzeltme gerektirmektedir. Yapılan tahmin değişikliği sonrasında gelecek dönem veya dönemler itibarıyla finansal tablolardaki olası etkiler dipnotlarda belirtilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.3.6 Hata

Hata, finansal tablo unsurlarının kaydedilmesinde, ölçümünde, sunumunda veya açıklanma aşamasında oluşmaktadır. Finansal tabloların, önemli bir hata bulundurması ya da finansal durumun, faaliyet sonuçlarının veya nakit akışlarının istenilen bir şekilde gösterilmesi için bilinçli olarak değiştirilmesi sonucu önemsiz bir hatayı bulundurması halinde düzenlenen finansal tablolar bu standartla uyumlu değildir (BOBİ FRS, 2021).

Hatalar; matematik işlemlerinden kaynaklı hataları, muhasebe politikalarının doğru olarak uygulanamamasından oluşan hataları, bilgilerin dikkatsizce incelenmesi veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içermektedir (BOBİ FRS, 2021).

Cari raporlama döneminde oluşan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edildiği takdirde cari raporlama dönemi içerisinde düzeltilebilmektedir. Bazı durumlarda ise hatalar gerçekleştiği dönem içerisinde fark edilmeyebilmektedir; bunlar geçmiş dönem yanlışlıkları olarak nitelendirilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

İşletme, cari raporlama döneminde yapmış olduğu hataları fark ettiği takdirde dönem içerisinde düzeltebildiği gibi geçmiş dönemde de gerçekleşmiş hatalarını geriye dönük bir şekilde düzeltebilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.3.7 Geriye Dönük Düzeltme

Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönemde yapılan hataların aslında hiç gerçekleşmemiş gibi finansal tablo kalemleriyle bağlantılı tutarların kaydedilmesinde, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin gerçekleştirilmesidir. Böylelikle geçmiş dönemde yapılan hataya ilişkin geriye dönük düzeltme şu şekilde gerçekleştirilir (BOBİ FRS, 2021):

“a) Hatanın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya

b) Hatanın, karşılaştırılmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumda, sunulan en erken döneme ilişkin hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak hesap kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.”

Geçmiş dönemde yapılan bir hatanın cari raporlama döneminde veya geçmiş dönemlerdeki etkisinin hesaplanmadığı istisnai durumlarda, geriye dönük düzeltme yapılamamaktadır. Geriye dönük düzeltme, hatanın gerçekleştiği dönemi izleyen en yakın dönem içerisindeki varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar kalemlerinin açılış tutarlarının düzeltilmesi ile gerçekleştirilebilir. Cari raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen hatanın etkisinin belirlenemediği durumlarda, en erken düzeltme ileriye yönelik gerçekleştirilmektedir. Böylelikle ilgili hesap kalemleri üzerinde herhangi bir etkinin kalmadığı kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.3.8 Geçmiş Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

Geçmiş dönem hatalarıyla ilgili aşağıda bahsedilenler açıklanmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

“a) Geçmiş dönem hatalarının niteliği,

b) Cari ve karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı,

c) Karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde) ve

ç) (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.”

2.2.3.9 İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

İşletmenin muhasebe politikasında değişikliğe gitmesi geriye dönük bir şekilde gerçekleştirildiğinde veya gerçekleşmiş bir hata düzeltilmesi amacıyla geriye dönük olarak düzeltme işlemi yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ek bir Finansal Durum Tablosu sunulmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

Bu bölüm içerisinde öngörülen açıklamaların haricinde ilave Finansal Durum Tablosu ile bağlantılı dipnot açıklamalarına yer verilmesi gerekmemektedir. Gerçekleştirilen “geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin en erken dönemin başındaki Finansal Durum Tablosunda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse” ek bir Finansal Durum Tablosunun sunulmasına gerek yoktur (BOBİ FRS, 2021).

2.2.4 Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölüm içerisinde işletmelerin raporlama döneminden sonraki olaylar açıklanmakta ve bu olaylarla bağlantılı olan muhasebe ilkeleri yer almaktadır.

2.2.4.1 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

Raporlama döneminden sonraki gerçekleşen olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yetkili yönetim organınca yayımlanması için onaylandığı tarih arasında ortaya çıkan ve raporlama dönemine ait olayları ifade etmektedir (BOBİ FRS, 2021).

Bu olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılarak farklı başlıklar altında incelenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.4.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonra gerçekleşen bir olayın düzeltme gerektiren bir olay şeklinde ele alınabilmesi için, raporlama dönemi sonu itibarıyla bu olayın gerçekleşmesine neden olan şartların mevcut olması gerekmektedir. İşletmeler

raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylarla karşılaşmaları halinde, finansal tablolarındaki ilgili muhasebe tutarlarını ve dipnotlarını mevcut duruma göre düzeltmelidir (Güney, 2018). Buna ek olarak raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylardan finansal tablolarda bulunan tutarı etkilemediği durumlarda sadece açıklamalarda yapılması gereken değişiklikler gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, “TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” standartları içerisinde bulunan düzenlemelerle benzer bir şekilde hazırlanmıştır. Bu olayların mali tablolar onaylanmadan önce tespit edilmesi gerekmektedir. Raporlama dönemi sonrasında düzeltme gerektiren olaylara örnekler (BOBİ FRS, 2017; Erer, 2019):

- Raporlama dönemi sonrası raporlama döneminde açılmış bir davanın işletme, lehine veya aleyhine sonuçlanması ve önceden ayrılan bir karşılık var ise bunun düzeltilmesi.

- Raporlama döneminden sonra işletmeye ait herhangi bir varlıkta raporlama dönemine ait bir değer düşüklüğünün tespit edilmesi.

- Raporlama dönemi içerisinde satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi bitmeden satılan varlıklardan sağlanan gelirlerin raporlama dönemi sona erdikten sonra belirlenmesi.

- İşletmenin raporlama dönemi sonunda dönem kârından teşvik primi ödeyeceğine yönelik yükümlülüğünün bulunması durumunda, ödeme yapacağı tutarın raporlama dönemi sona erdikten sonra belirlenmesi.

- İşletmelerce hazırlanan finansal tablolarda hata veya hilelerin tespit edilmesi gibi olaylar raporlama dönemi sonrasında düzeltme gerektiren olaylardır.

2.2.4.3 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama dönemi sona erdikten sonraki tarihte gerçekleşen olayları ifade etmektedir. Bu olayların gerçekleşmesiyle raporlama dönemine ait finansal tablolarda bulunan tutarlarda düzeltme yapılmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Raporlama döneminden sonraki tarihte gerçekleşip düzeltme gerektirmeyen önemli olayların açıklanmaması ilgili finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları etkileyebilmektedir. Bu nedenle raporlamanın sona erdiği tarih itibariyle düzeltme gerektirmeyen önemli olayların gerçekleşmesi durumunda dipnotlarda açıklama yapılması gerekmektedir (Güney, 2018).

Raporlama dönemi sonrasında ancak finansal tabloların yetkili yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihten önce gerçekleşen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir (BOBİ FRS, 2021):

- İşletme tarafından yapılmış olan yatırımların ekonomik olarak değerlerinin azalması.
- Raporlama dönemi gerçekleştikten sonra “şarta bağlı varlık” şeklinde ayrılan alacağın bu dönemden sonra dava sonucunun işletme tarafına olumlu olarak sonuçlanması ile kesinleşmesi.
- İşletme bünyesine önemli sayılabilecek yeni bir bağlı ortaklığın sağlanması veya işletmece önemli sayılabilecek bağlı ortaklığın sonra erdirilmesi.
- İşletme içinde herhangi bir faaliyetin durdurulacağına yönelik kararın duyurulması.
- İşletmenin içerisinde önemli sayılabilecek bir bölümde yangın çıkması ve yarattığı zarar.
- İşletmenin içerisinde tekrardan yapılandırmaya gidileceğinin açıklanması ya da uygulamaya konması.

2.2.4.4 Kâr Payı

Raporlama döneminden sonra fakat finansal tabloların yetkili yönetim organınca yayımlanması için onaylandığı tarihten önce kâr payı dağıtılacağına duyurulması halinde, raporlama dönemi bittiğinde bu kâr paylarına ilişkin hiçbir yükümlülük kaydedilemez. Bu durumda kâr payı tutarları sadece dipnotlar aracılığıyla açıklanmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.4.5 İşletmenin Sürekliliği

Raporlama dönemi sonrasında işletmenin sürekliliğinin hükümsüz hale gelmesi durumunda, düzenlenecek finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmamaktadır. Böyle bir durumda işletmenin sürekliliği esas alınmadığı, finansal tablolar hazırlanırken kullanılan esas ve işletmenin sürekliliğinin neden sağlanmadığı dipnotlarda açıklanmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.5 Bölüm 5 Hasılat

İşletmelerin hizmet veya mal satışı gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkan gelirlerin kayıt altına alınması ile ilgili düzenlemeler BOBİ FRS Bölüm 5'te ele alınmaktadır. Bu bölüm içerisinde, işletmelerin belirli işlem ve olaylardan kazandığı hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili muhasebe ilkeleri, hasılatın kaydedilme zamanı ve ölçümü anlatılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018; BOBİ FRS, 2017).

2.2.5.1 Hasılatın Kayda Alınması

Hasılatın kayıt altına alınabilmesi için işletmeye ekonomik fayda girişinin olası olması ve bahsedilen faydanın doğru bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Bu bölüm içerisinde bahsedilen fayda ve ölçüm işlemlerinin hangi durumlar karşısında karşılandığı ve böylelikle hasılatın kayda alınacağı zaman belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Hasılatın kaydedilmesindeki ölçütler genellikle her bir işlem için ayrı ayrı uygulanmaktadır. Bazı durumlarda ise kayda alma ölçütlerinin, işlemin özünü daha iyi yansıtmak için, tek bir işlemin birbirinden ayrılabilen kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilmektedir. Bu duruma örnek olarak, bir malın satış fiyatı üzerinden ayrıştırılabilir satış sonrası destek, servis bedeli ve garanti süresinin uzatılması kaynaklı tutarlar bulunuyorsa, kaydetme ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilen bölümlerine ayrı ayrı uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Birbiriyle bağlantılı olan işlemlere bir bütün olarak bakılmadığı zaman ticari etki anlaşılmamaktadır. Böyle durumlarda, kaydetme ölçütleri iki ya da daha fazla işlemi kapsayacak şekilde uygulanır. Bu duruma örnek olarak, bir ürünün satışı esnasında satış işlemi etkisinin sıfırlanması amacıyla satılan malları belli bir süre sonra

geri satın almak şartıyla ayrı bir anlaşma da yapılmış olabilir; söz konusu durum için kaydetme ölçütleri iki ya da daha çok işlemi kapsayacak şekilde uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.5.2 Hasılatın Ölçümü

Hasılat, bir malın veya hizmetin alım satım işlemi ile ilgili taraflar arasında gerçekleştirilen anlaşma kapsamında, satış iskontoları indirildikten sonra, alınan veya alınması beklenen tutar dikkate alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Hasılat bedelinin tahsilatı peşin olarak yapılmadığında ölçüm işlemi de değişmektedir. Satış tutarının bir yıl veya daha kısa bir zamanda tahsil edilmesinin beklenmesi halinde hasılat, vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilecek veya edilmesi beklenen bedel esas alınarak ölçülmektedir. Bir yıldan daha uzun vadeli satışlarda hasılat, vade farkı ayrıştırılarak konusu geçen mal veya hizmetin peşin bedeli kullanılarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Hesaplanan hasılat tutarı içerisinde sadece işletmenin kendine sağlayabileceği brüt ekonomik fayda bulunmalıdır. Diğer tahsil edilen tutarlar hasılat olarak değerlendirilmemektedir. Buna örnek olarak, katma değer vergisi hasılat şeklinde değerlendirilemez ve kaydedilemez (BOBİ FRS, 2017).

Hasılat ilk olarak kaydedilme işleminde belirlenen tutarın tahsilinde büyük bir risk bulunuyorsa belirlenen tutar riski göz önünde bulundurarak düzenlenir ve hasılat düzeltilen tutar esas alınarak ölçülmektedir. Buna ek olarak önceden kaydedilmiş olan bir hasılatın tahsil edilmesi konusunda sonradan oluşabilecek belirsizlikler için hasılat tutarında bir düzeltme yapılmamaktadır. Böyle bir durumda kaydedilen alacak tutarı için değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır. Testin sonucuna göre değer düşüklüğü tespit edilirse kayıt altına alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Aynı değere ve niteliğe sahip olan mal veya hizmetlerin takas işlemlerinde hasılat ortaya çıkmamaktadır. Değer farkı bulunan takas işlemlerinde ise hasılat kayıt altına alınır. Böyle bir durumda hasılat, takas işlemi ile alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa elden çıkartılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır. Eğer alınan veya verilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri

güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa elden çıkartılan varlığın defter değerinde kayıtlı olan değer esas alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.5.3 Mal Satışı

BOBİ FRS kapsamında mal satışı gerçekleştiğinde oluşan hasılatın muhasebeleştirilmesi tahakkuk esas çerçevesinde düzenlenmektedir. Tahakkuk esas çerçevesinde, nakit giriş ve çıkışlarının olduğu döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların üzerinde etkisinin görüldüğü dönemin finansal tablolarında sunulmasını gerektirmektedir. Hasılat, sağlanması planlanan ekonomik yararların güvenilir bir şekilde ölçümlenebildiği hallerde kayda alınmalıdır (Sabuncu, 2018).

Mal satışı ile oluşan hasılat için aşağıda belirtilen koşulların tamamı sağlandığında kayıt işlemi yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

- a) Malların sahip olunmasıyla üstlenilen risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
- b) Satılan mallar ile ilgili işletmenin kontrolünün kalmaması.
- c) Oluşan hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- ç) Malın satış işlemine ilişkin ekonomik faydaların işletme için elde edilmesinin muhtemel olması.
- d) Malın satışına ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

2.2.5.4 Hizmet Sunumu

Hizmet sunumu ile ilgili işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor ise, döneme ait hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonunda tamamlanma düzeyi esas alınarak kaydedilmektedir. Bu işlem “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntem kullanıldığında hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS kapsamında hizmet sunumundan elde edilecek hasılat tutarının kayıt edilebilmesi için hasılatın güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi, ekonomik

yararlara sahip olunma olasılığının muhtemel olması, hizmetin mevcut tamamlanma düzeyinin ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi gerekmektedir. Böylece hasılat tutarının kayıt edilme işlemleri tamamlanma düzeyi doğrultusunda gerçekleştirilmektedir (Sabuncu, 2018).

Aşağıda belirtilen ölçütlerin tamamı sağlandığında, hizmet sunumunun sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmektedir (BOBİ FRS, 2021):

- a) Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- b) İşlem sonucu sağlanan ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilebilir olması.
- c) Raporlama dönemi son bulduğunda ilgili işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- ç) Hizmet sunumu için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

2.2.5.5 İnşa Sözleşmeleri

İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarımın, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle ilgili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın oluşturulması için özel olarak hazırlanan bir sözleşmedir (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS kapsamında, inşa sözleşmelerinin kayıt edilme işlemleri tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alınarak dönemsel şekilde muhasebeleştirilmektedir (Sabuncu, 2018).

İnşa sözleşmelerinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşme ile ilgili hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sona erdiğinde sözleşme çerçevesinde bulunan faaliyetin tamamlanma düzeyine dikkat edilerek kâr veya zarara aktarılmaktadır. Kâr veya zarara aktarılacak hasılat ve maliyetlerin hesaplanmasında sözleşmenin tamamlanma düzeyinin esas alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” şeklinde adlandırılmaktadır. Kullanılan bu yöntem ile tamamlanan işe karşılık gelen hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.5.6 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara aktarılacak hasılat tutarı hizmet sunumuyla ilgili işlemin veya inşa sözleşmesinin tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Bu yöntem içerisinde toplam hasılat ve maliyet tutarlarının tahminleri, hizmet sunumuna ilişkin işlem veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerekli görüldüğünde düzeltilir. Böylece, her raporlama dönemi sonunda, toplanan hasılat tutarıyla ilgili cari tahminlerin tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işlem veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi bittiğinde birikimli şekilde kayıt edilmesi gereken hasılat tutarı hesaplanır. Birikimli hasılat tutarından önceki dönemlerde kaydedilmiş hasılat tutarları çıkartıldığında raporlama döneminde kaydedilecek olan hasılat tutarı bulunmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

Tamamlanma düzeyi, bir işin tamamlanan kısmını en güvenilir sonucu verecek şekilde ölçen yöntem kullanılarak hesaplanmaktadır. Tamamlanma düzeyinin tespit edilmesinde, hizmet sunumu ile ilgili işlemin veya inşa sözleşmesinin özelliğine bağlı olarak kullanılacak yöntemlere örnek şeklinde aşağıda belirtilenler gösterilebilir (BOBİ FRS, 2021):

a) Ölçüm tarihine kadar tamamlanan iş için üstlenilen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.

b) Hizmet sunum işleminin veya sözleşmede belirtilen işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

2.2.5.7 Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

Bir işletme varlıkları çeşitli yollarla başkaları tarafından kullanılıyorsa varlık sahibi işletmeye faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri oluşturmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

- Faiz; işletmenin belirli süreliğine nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılması karşılığında istenilen tutardır.

- İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin sahip olduğu uzun vadeli varlıklarının başkalarınca kullandırılması karşılığında istenilen tutardır.

- Kâr payı ise oluşan kârın, özkaynak içerisinde bulunan pay sahiplerine, aracın bulunduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır.

Yukarıda bahsedilen faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, hasılatla ilgili kayıt etme ölçütlerini karşıladığında finansal tablolara aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Faiz aracılığıyla elde edilen hasılatın belirlenebilmesi için paranın zaman değeri ölçülmelidir. Faiz ölçme işlemi, etkin faiz yöntemi esas alınarak gerçekleştirilmektedir (Sabuncu, 2018).

Temettü gelirleri diğer bir adıyla kâr payları, dönemsellik ve tahakkuk esas çerçevesinde kayıt edilmektedir (Sabuncu, 2018).

2.2.6 Bölüm 6 Stoklar

Bu bölüm stoklarla ilgili düzenlenen muhasebe ilkelerini içermektedir. Diğer bir deyişle, stokların ilk kaydedilmesi, maliyetlerinin tespiti ile stoklar değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat oluştuğunda ilgili stok maliyetleri kayıtlarının nasıl gerçekleştirileceği ele alınmaktadır.

2.2.6.1 Kapsam

Stoklar, aşağıda belirtilen özelliklerden birine sahip olan varlıklardır (BOBİ FRS, 2017) :

- a) Olağan işletme faaliyetleri sonucunda satılması için bulundurulmuş varlıklar,
- b) Olağan işletme faaliyetleri sonucunda satılması için üretimi yapılan varlıklar,
- c) Üretim sürecinde veya hizmet satışında kullanılan ham madde ve malzeme.

BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar, “Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümü içerisindeki finansal araç niteliğinde bulunan stoklar, “Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler” bölümü içerisindeki canlı varlıklar ve hasat zamanında sahip olunan

tarımsal ürünler hariç olacak şekilde bütün stoklara uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.2 Ölçüm

Stokların ölçüm işlemi maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer düşük olanı seçilerek hesaplanır. Net gerçekleşebilir değer; işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında öngörülen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirebilmek için üstlenilecek maliyetlerin çıkarılmasıyla hesaplanan tutardır (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS kapsamında, bir yıl veya daha kısa vadeli olarak satın alınan stoklar vade farkı ayrıştırılmadan, bir yıldan daha uzun vadeli şekilde ödeme gerçekleştirilerek satın alınanlar ise vade farkı ayrıştırılarak ölçüm işlemine tâbi olmaktadır (Doğan, 2017).

Aşağıda belirtilen tarafların, sahip olduğu stokların ölçüm işleminde bu Standardın ölçüm hükümleri uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, 2021):

“a) Tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin sektördeki yerleşik uygulamalara göre satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi halinde bunların üretimini yapanlar.

b) Stoklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık edenler. “

Yukarıda bahsedilen stokların satış maliyetleri çıkartılmış gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülmesi halinde, ilgili değerde dönemde oluşan değişiklikler kâr veya zarara aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.6.3 Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

Stoklar maliyetlerinin içerisinde tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, stokların depolandığı yer ve stokun mevcut haline getirilmesi işleminde katlanılan bütün maliyetler bulunmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.3.1 Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyetleri içerisinde “satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri” bulundurmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Stok satın alma işleminde ödemenin bir yıl veya daha kısa bir sürede yapılacağı durumlarda satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenecek olan nakit tutar esas alınarak hesaplanmaktadır. Satın alınma işlemi bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında yapılıyor ise, önceki durumdan farklı olarak vade farkı ayrıştırılır ve ödeme peşin fiyat üzerinden hesaplanır. Böylelikle stok bir yıldan daha uzun vadeli olarak satın alınıyor ise ayrıştırılan vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemi esas alınarak hesaplanır ve vade boyunca tahakkuk esasına göre faiz gideri olarak kaydedilir (BOBİ FRS, 2017).

Stok alım işleminde ödenecek bedel, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla ödenmesi halinde satın alma maliyetleri verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınarak hesaplanır. Parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumda satın alma maliyeti, alınan stokun gerçeğe uygun değeri hesaplanarak bulunmaktadır. Alınan stokun gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde hesaplanamaması halinde ise verilen varlığın defter değeri dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.3.2 Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetlerinin içerisinde “ham madde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları” bulunmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Tam maliyet yöntemine göre sabit ve değişken genel üretim giderlerinin hepsi dönüştürme maliyetine eklenmektedir. Buna istisna olarak

faaliyetleri geçici veya kalıcı bir şekilde durdurulmuş ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümler için sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetleri içerisinde değil “Satışların Maliyeti” hesabında izlenmektedir. Bununla birlikte işletmeler isterse normal kapasiteyi esas alarak yani normal maliyet yöntemine göre de sabit genel üretim giderlerini ürünlere dağıtabilir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.6.3.3 Diğer Maliyetler

Stokların bulunduğu yere ve mevcut olduğu durumuna getirilmesinde ilişkisi bulunması halinde ortaya çıkan diğer maliyetler stok maliyetine eklenerek bu hesapta izlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Stoklara ilgili borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde kâr veya zarara aktarılır. Fakat “Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri” kapsamında amaçlanan kullanımına veya satışa hazır hale gelmesi normal koşullarda bir yıldan daha uzun süreli stokların üretilmesi, inşası veya sahip olunmasıyla doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri ilgili stokun satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine ilave edilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.6.4 Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

İşletmeler, stok maliyetine dâhil edebilecekleri giderlere sahipken aynı zamanda stok maliyetine dâhil edemeyecekleri giderlere de sahiptirler. Stok maliyetine dâhil edilemeyen giderler olduğu dönemin gideri şeklinde kar veya zarara aktarılmaktadır. Bu tür giderlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (BOBİ FRS, 2017):

“a) Normalin üstünde gerçekleşen; fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.

b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.

c) Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.

ç) Satış giderleri.”

2.2.6.5 Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

İşletmeler üretim esnasında birbirlerinden farklı ürünler üretilmektedirler. Birbirlerini tamamlayan ana ürün ile yan ürünün üretilmesi buna örnek gösterilebilmektedir. Üretimi yapılan her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı bir şekilde hesaplanmadığı hallerde, maliyet ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir şekilde dağıtılmaktadır. Maliyetlerin dağıtım işlemi örneğin; her bir ürünün birbirinden ayrı olarak belirlenebilir şekilde geldiği üretim aşamasındaki veya üretimin tamamlandığı andaki nispi satış değeri esas alınarak yapılabilmektedir. Yan ürünler genellikle önemsiz olduklarından net gerçekleşebilir değer esas alınarak ölçülür ve belirlenen tutar ana ürünün maliyetinden çıkartılır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.6 Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti

Hizmet faaliyetiyle ilgili bir işlemin tamamlanan bölümü için katlanılan ve “Bölüm 5 Hasılat” kapsamında ilgili olduğu hasılatın henüz kaydedilmediği maliyetleri, geri kazanılmasının mümkün olması koşuluyla, hizmet faaliyetleri sunan işletmelerin stoklarını oluşturur. Satış ve genel yönetimle alakalı işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmet işletmelerinin stok maliyetine eklenmemektedir; bu gibi giderler ortaya çıktığı döneme gider şeklinde kaydedilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.6.7 Maliyet Ölçüm Teknikleri

Mamul maliyetleri üretim giderlerinin kaydedilmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenmektedir. Hesaplanacak tutarlar fiili maliyete yakınsa diğer stok maliyeti ölçüm yöntemlerinden standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi de kullanılabilir. Standart maliyet, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri esas alınarak hesaplanır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerekli görüldüğünde mevcut şartlara göre yeniden belirlenebilmektedir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının çıkartılmasıyla hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.8 Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar şeklinde FIFO yöntemiyle veya ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden tercih edilen ile hesaplanmaktadır. Benzer özelliklere ve benzer kullanım alanlarına hitap eden tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılmaktadır. Özellikleri veya kullanım alanları diğerler stoklardan farklılık gösteriyor ise farklı bir maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir. Son giren ilk çıkar şeklinde gerçekleşen LIFO yönteminin maliyet hesaplanması amacıyla kullanımına izin verilmemektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.9 Değer Düşüklüğü

İşletmeler raporlama dönemi sona erdiğinde, stoklarının değer kaybına uğrayıp uğramadığını kontrol ederler. Stokların bir bölümünün veya tamamının kullanılmayacak duruma gelmesi, belirlenen satış fiyatlarının azalması, tamamlanma maliyetinin artması ya da planlanan satış maliyetlerinin yükselmesi gibi hallerde stoklarda değer düşüklüğü gerçekleşebilmektedir. Stoklarda değer düşüklüğü gerçekleşmesi halinde, stokların kayıtlı defter değeri azaltılarak net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Tutarda yapılan indirim, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosu üzerinden “Satışların Maliyeti” hesabına aktarılır (BOBİ FRS, 2021).

İşletmeler stoklara uygulayacağı değer düşüklüğü testi için stok kalemlerini birbirlerinden ayrı şekilde değerlendirmektedir. Bazı hallerde ise benzer veya bağlantılı hesap kalemlerini gruplandırmak mümkün olabilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.6.10 Gider Olarak Kayda Alma

İşletme stok satışı gerçekleştirdiğinde, satılan stokun kayıtlı defter değeri, ilgili hâsılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” hesap kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Stokun satışı yerine işletme faaliyetlerinde kullanılması halinde, ilgili stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine eklenebilir. Böylece stokun maliyeti kullanılacak varlığın faydalı ömründe gider olarak kaydedilir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.6.11 Stoklar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

BOBİ FRS Bölüm 6'da stokların değerlendirme işlemi "TMS 2 Stoklar" ile uyumludur. Değerleme işleminde stoklar maliyet ile net gerçekleştirilebilir değerlerinden düşük olanı ile ölçülür (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS Bölüm 6 içerisinde stok maliyetinin hesaplanması aşamasında tam maliyet yöntemi veya ihtiyari olarak normal maliyet yöntemi tercih edilebilirken, "TMS 2 Stoklar" düzenlemesinde ise sadece normal maliyet yöntemi kullanılabilir. TMS 2 kapsamında "Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır." (BOBİ FRS, 2017; TMS 2, 2012).

Stokların vadeli bir şekilde alınması ve vadesi on iki ay süreliyle sınırlandırılmış olması halinde BOBİ FRS kapsamında peşin fiyatıyla vadeli fiyatı arasında oluşan vade farkını birbirinden ayırmadan stoklar vadeli olarak belirlenen fiyatı dikkate alınarak kaydedilip kayıt altına alınmaktadır. Ödeme süresinin 12 aydan fazla bir süre olması halinde ise oluşan vade farkı kayıt altına alınırken vade farkı ayrıştırılarak ilgili hesaplara aktarılmaktadır. "TMS 2 Stoklar" düzenlemesine göre ise oluşacak bütün vade farkları ayrıştırılır (BOBİ FRS, 2017; TMS 2, 2012).

BOBİ FRS Bölüm 6 çerçevesinde yukarıda bahsedilenleri bir örnekle örneklendirmek gerekirse:

Örnek: 01.01.2019 tarihinde Altı Kardeş işletmesi 20.000 TL + %18 KDV değerinde ticari mal almıştır. Alınan ticari malın bedeli 16 ay sonra ödenecektir KDV ise banka aracılığıyla peşin ödenmiştir. Vadeli işlemde aylık faiz oranı %3 olarak belirlenmiştir. BOBİ FRS kapsamında yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

$$KDV = 20.000 \times 0,18 = 3.600 \text{ TL}$$

Yukarıda bahsedilenlere göre vade farkı 12 aydan uzun olan işlemlerde vade farkı toplam tutardan ayrıştırılmalıdır.

$$PV = \frac{FV}{(1+i)^n} = \frac{20.000}{(1+0,03)^{16}} = 12.463,34 \text{ TL}$$

$$\text{Vade Farkı} = 20.000 - 12.463,34 = 7.536,66 \text{ TL}$$

$$\text{İlk Yılın Faizi} = 12.463,34 \times (1+0,03)^{12} - 12.463,34 = 5.306,40 \text{ TL}$$

$$\text{Diğer Yılın Faizi} = 17.769,74 \times (1+0,03)^4 - 17.769,74 = 2.230,26 \text{ TL}$$

-----01.01.2019-----

153 TİCARİ MALLAR	12.463,34
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600
428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	7.536,66
420 SATICILAR	20.000
102 BANKALAR	3.600

-----31.01.2019-----

650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN	373,90
VADE FARKI GİDERLERİ	
428 ERTELENMİŞ VADE	
FARKI GİDERLERİ	373,90

İlk ayın vade farkı gider kaydı (12.463,34 x 0,03 = 373,90 TL).

Yukarıdaki yevmiye kaydı her ayın sonunda ilgili aya ait hesaplanacak olan vade farkı giderine göre 12 ay boyunca yapılacaktır.

-----31.12.2019-----		
328 ERTELENMİŞ VADE	2.230,26	
FARKI GİDERLERİ		
428 ERTELENMİŞ VADE		2.230,26
FARKI GİDERLERİ		
Uzun vadeli ertelenmiş vade farkı giderinin kısa vadeye aktarılması.		

-----31.12.2019-----		
420 SATICILAR	20.000	
320 SATICILAR		20.000
Uzun vadeli borcun kısa vadeliye aktarılması.		

-----31.04.2019-----		
320 SATICILAR	20.000	
102 BANKALAR		20.000
Borcun ödenerek kapanması.		

Aşağıdaki kayıtlarla ertelenmiş vade farkı gideri kar zarar tablosuna aktarılmaktadır. Aslında ilk yılda olduğu gibi aktarım her ayın sonunda ilgili aya ait vade farkının aktarılması şeklinde olmalıdır. Fakat gösterim kolaylığı açısından 4 aylık vade farkı gideri tek kayıt ile kar zarar tablosuna aktarılmıştır.

-----31.04.2019-----		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN	2.230,26	
VADE FARKI GİDERLERİ		
328 ERTELENMİŞ VADE		2.230,26
FARKI GİDERLERİ		

2.2.7 Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Bu bölüm kapsamında işletmelerin sahip oldukları finansal varlık ve finansal yükümlülüklerle ilgili muhasebe ilkelerine ve işletmelerin ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebe kayıt işlemlerine ilişkin esaslar bulunmaktadır.

2.2.7.1 Tanımlar

Finansal araçlar, işletmelerin finansal tablolarında yer alan nakit, banka mevduatları, menkul kıymetler, ticari alacaklar, ticari borçlar ve banka kredileri benzeri hesaplardır. Çok büyük işletmeler için türev ürünler de bu tanıma dâhil olmaktadır (Şavlı, 2014).

Finansal varlıklara aşağıda yer verilmiştir (BOBİ FRS, 2017):

“a) Nakit,

b) Başka bir işletmenin özkaynak aracı,

c) Aşağıdakilerden herhangi birine ilişkin olarak ortaya çıkmış olan sözleşmeden doğan hak:

(i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınması (örneğin ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono v.b. menkul kıymetler) veya

(ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin lehine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi.

ç) İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve:

(i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya

(ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.”

Finansal yükümlülüklerle aşağıda yer verilmiştir (BOBİ FRS, 2017):

a) Sözleşmeden kaynaklanan;

(aa) Diğer bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğü veya

(ab) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmeye avantaj sağlayabileceği koşullarda, diğer bir işletme ile takas gerçekleştirilmesi yükümlülüğü.

İşletmenin sahip olduğu zkaynak araçlarıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve:

(ba) İşletmenin değişken sayıda sahip olduğu zkaynak araçlarından vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya

(bb) İşletmenin sabit sayıda sahip olduğu zkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takasının gerçekleştirilmesi dışındaki yöntemlerle ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin zkaynak araçları, söz konusu araçların ileriye dönük gerçekleştirilecek tahsilatı ya da teslimatıyla ilgili sözleşmeleri barındırmaz.

2.2.7.2 Finansal Varlık ve Ykmllklere İlişkin Muhasebe İlkeleri

İşletmeler, finansal varlık veya yükümlülükleri, bunlarla ilgili yapılan sözleşme hükümlerine taraf oldukları zaman kayıt altına almaktadırlar (BOBİ FRS, 2017).

2.2.7.3 Alacaklar ve Borçlar

İşletmeler, ticari ve diğer işlemleri sonucunda senetli ve senetsiz bir şekilde oluşan alacak ve borçlarını bu başlık altında değerlendirmektedirler (BOBİ FRS, 2017).

Alacak ve borçlar vadesi bir yıl ve daha az ise itibari değer ile ölçülmekteyken, bir yıldan daha uzun süreli alacak ve borçlar için ölçüm işlemi itfa edilmiş değer üzerinden hesaplanmaktadır. Ticari alacak ve borçlarla ilgili etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz tutarlarının Kar veya Zarar Tablosunda “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler/Gelirler” hesap kalemlerine, diğer alacak ve borçlarla ilgili faiz tutarlarının ise Faiz, Kar Payı vb. Gelirler / Faiz vb. Giderleri hesap kalemlerine aktarılmalrı gerekmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.7.4 Borçlanma Araçları

Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar haricinde kalan ve belirlenmiş ölçütlerin tümünü karşılayan borçlanma araçları itfa edilmiş değeri esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Bu kısımda bulunan finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayıt esnasında, işlem maliyetleri de hesaplamaların içine eklenerek işlem fiyatları üzerinden hesaplanır. İşlem maliyetleri bir finansal varlığın veya yükümlülüğün elde edilmesi, ihracı ya da elden çıkartılması ile ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. Örnek olarak işlem maliyetleri, işlemde yardımcı olan araçlara veya danışmanlara yapılan ödemeler ve düzenleyici kurumlara ödenen harçlar şeklindedir (BOBİ FRS, 2021).

Özetle, borçlanma araçları, ilk kayıt esnasında oluşan işlem maliyetleri eklenerek işlem fiyatları üzerinden ölçülürken, sonraki dönemlerde ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. Ortaya çıkan değer farkı kâra veya zarara aktarılmaktadır (Çıtak vd., 2019).

2.2.7.5 Etkin Faiz Yöntemi

Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin itfa edilmiş değerinin tespit edilmesinde ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili dönemin kârına veya zararına yansıtılması ve finansal tablolara aktarılmasında kullanılan yöntemdir (BOBİ FRS, 2017).

Etkin faiz oranı, bir finansal aracın muhtemel ömrü boyunca veya daha kısa süre içerisinde gerçekleşebilecek ileriye dönük planlanan nakit tahsilatlarıyla ilgili finansal varlık veya finansal yükümlülüğün bugünkü değerinin tam olarak hesaplanmasında kullanılan orandır. Etkin faiz oranı, finansal aracın ilk kayıt işlemindeki defter değeri kullanılarak belirlenmektedir (Selvi, 2009; BOBİ FRS, 2017).

2.2.7.6 Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Özkaynak araçlarındaki yatırımlar tanım olarak bir işletmenin borçları haricinde kalan varlıkları üzerinde payı veya hakkı olduğunu belirten sözleşmeler şeklinde anlatılabilir. Bunlara örnek olarak; adi, imtiyazlı ve oydan yoksun hisse

senetleri, varantlar, alım ve bazı satım opsiyonlarına sahip finansal araçlar özkaynak araçlarına örnek verilebilir. Borsada bulunan özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirilmesi esnasında piyasada işlem gören fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâra veya zarara aktarılmakta, sonraki raporlama dönemlerinde ölçüm işlemi gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanır ve oluşabilecek değer farkları kâra veya zarara aktarılmaktadır. Aktif olarak borsada bulunmayan özkaynak araçları için ilk kayıt esnasında işlem fiyatı ve işlem maliyetinin toplam tutarından oluşan maliyet bedeli ile ölçülmekteyken, sonraki raporlama dönemlerinde ise maliyet bedeli kullanılarak ölçülmektedir. Maliyet bedelinde gerçekleşen değer düşüklüğü zararı içinde gerekli işlemler yapılmalıdır (Çıtak, 2019).

2.2.7.7 Diğer Finansal Araçlar

Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları haricinde kalan finansal araçlar diğer finansal araçlar olarak adlandırılır. Bu araçlara: varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar, kredi işlemlerine ait taahhütler örnek olarak verilebilir (BOBİ FRS, 2017).

Diğer finansal araçlar ilk kaydetme işleminde ve sonraki raporlama dönemlerinde gerçeğe uygun değer esas alınarak ölçülmektedir. Ortaya çıkabilecek farklar kâra veya zarara aktarılmaktadır (Çıtak, 2019).

2.2.7.8 Değer Düşüklüğü

Raporlama dönemi sonuna gelindiğinde ilgili finansal varlıklarda değer düşüklüğünün gerçekleşip gerçekleşmediğine dair gözle görülebilir bir kanıtın varlığı incelenerek değerlendirilmelidir (BOBİ FRS, 2017).

Değer düşüklüğü oluşmasıyla ilgili gözlemlenebilir kanıtlar aşağıda verilmiştir (BOBİ FRS, 2017):

- a) İhraç edenin veya borçlunun ciddi derecede finansal sıkıntı yaşamaması,
- b) Faiz veya anaparanın ödenmesinde gecikme veya zamanında gerçekleştirilmemesi,

c) Borcu verenin, borçlu tarafa ekonomik veya yasal nedenlerden dolayı finansal sıkıntı çekmesi sebebiyle, borçlu taraf için normal şartlarda söz konusu olmayacak bir ayrıcalık tanınması,

ç) Borçlu tarafın iflasının veya başka bir finansal yapılandırmanın gerçekleşebilir duruma gelmesi,

d) Ekonomide veya sektördeki olumsuz gelişmeler sebebiyle finansal varlıkların ilk kayıt işleminden itibaren bir kısım finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışları için ölçülebilir, fark edilebilir bir azalma gerçekleştiğini ispatlayan gözlemlenebilir verilerdir.

Sonraki dönem içerisinde, ilgili finansal varlık için değer düşüklüğü zararının azalması ve oluşan azalmanın değer düşüklüğü zararının kaydedildiği tarihten sonra gerçekleşen bir olayla tarafsız olarak bağlantı kurulabilmesi halinde, kaydedilmiş değer düşüklüğü iptal edilebilmektedir. Buna örnek olarak: borçlu tarafın kredi notunda olumlu yönde gelişmeler yaşanması verilebilir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.7.9 Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Finansal tablo dışı bırakılması, işletmenin finansal tablolarında bulunan bir finansal varlığın veya finansal borcun finansal tablolardan çıkarılmasıyla gerçekleşmektedir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi için aşağıda verilenlerden herhangi birisinin gerçekleşmesi yeterlidir (Çıtak, 2019; BOBİ FRS, 2017):

a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarıyla ilgili sözleşmenin son bulmasıyla,

b) Finansal varlığa sahip olunmasıyla üstlenilen risk ve getirinin büyük bir çoğunluğunun devredilmesiyle,

c) Finansal varlığın risk ve getirilerine sahip olunmasına rağmen kontrolünün devredilmesiyle devralan tarafın da ilgili varlığı üçüncü kişilere satışını gerçekleştirmesiyle,

ç) Finansal varlık değerinin bir bölümünün veya tamamının geri kazanılmasının imkânsız hale gelmesiyle finansal varlıklar finansal tablo dışı bırakılır.

2.2.7.10 Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Bir finansal yükümlülüğün tamamı veya bir bölümü yalnızca, ilgili borç ortadan kalktığı zaman, sözleşmede belirlenen yükümlülükler tamamlandığında, sözleşme iptal edildiğinde veya sözleşmede belirlenen süre aşıldığında, finansal tablo dışı bırakılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Finansal tablo dışı bırakılmasına örnek olarak: X işletmesinin mevcut kredi borcunu ödeyememesi durumunda, bankaya başvurup söz konusu borcu için yeni şartlarda düzenlenmiş kredi anlaşmasını kabul etmesiyle birlikte kayıtlı olan eski borç bilanço dışı bırakılarak, yeni şartlarda anlaştığı borç ise kayıtlara alınmaktadır (Çıtak, 2019). Yapılan bu anlaşma sonrası eski borç ile yeni borç arasındaki fark kâra veya zarara aktarılmaktadır.

2.2.8 Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar

2.2.8.1 İştirak Tanımı

İştirak, adi ortaklık benzeri bir tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım gerçekleştiren işletmenin üzerinde önemli etkisinin söz konusu olduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık seviyesinde olmayan işletmedir. Önemli etki, işletmenin yatırım yapan işletmenin finans ve faaliyet konularındaki politikalarının belirlenmesinde alınan kararlara katılma gücüdür. Bir işletme yatırımlarını doğrudan ya da dolaylı şekilde gerçekleştirilebilir. Gerçekleştirilen bu yatırımlar ile ilgili işletmenin oy hakkının %20 veya daha fazlasına sahip olunması halinde yatırımı gerçekleştiren işletmenin, yatırım gerçekleştirdiği işletme üzerinde önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

İşletmeler başka bir işletmelerin hisselerini yatırım yapmak amacıyla satın alabilmektedirler. Bu satın alma işlemindeki hisse miktarı, yatırımın ne amaçla gerçekleştirildiği, mali tablolara nasıl aktarılacağı ve hangi muhasebe yönteminin uygulanacağını belirlemektedir. İştirakler, bir işletmenin başka bir işletme üzerinde bulunan oy hakkının %20'si ile %49'una kadar sahip olunması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tür yatırımlar uzun vadeli dirler ve Duran Varlıklar başlığı altında Finansal Yatırımlar hesap kaleminin altında bulunmaktadırlar (Dumlu, 2019).

2.2.8.2 İştiraklerin Ölçümü

2.2.8.2.1 İlk Kayda Almada Ölçüm

İştiraklerdeki yatırımlar, satın alım gerçekleştirildiği zaman maliyet bedeli esas alınarak ölçülmektedir. Maliyet; yatırım gerçekleştirilirken karşılığında verilecek nakit miktarı, hisse senetlerinin ve/veya borç senetlerinin gerçeğe uygun değeri ve yatırım ile doğrudan ilişkili olan aracılık ve danışmanlık ücretlerini de kapsamaktadır (Dumlu, 2019).

2.2.8.2.2 Finansal Araç Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

Bir önceki “Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümü kapsamına göre finansal araç şeklinde izlenen yatırımların iştirak yatırımı olarak değiştirilmesi halinde, güvenilir olarak ölçümü gerçekleştirilebiliyorsa işletmenin daha önceden sahip olduğu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı olarak değiştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri bulunur. Böyle bir durumda, iştirak yatırımının ilk kayıt işlemi esnasındaki maliyeti, daha önceden sahip olunan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı olarak değiştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri kullanılarak belirlenmektedir. Örnek olarak, finansal araç şeklinde kaydedilmiş yatırıma ilave olarak diğer özkaynak paylarına sahip olunması sonucunda bu işlem iştirak yatırımı haline gelmiştir. Bu durumda, daha önceden sahip olunan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı olarak değiştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile ilave özkaynak paylarına sahip olunmasında üstlenilen maliyetlerin toplamı iştirakin ilk kayıt işlemi esnasındaki maliyetini oluşturmaktadır. Daha önceden sahip olunan özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi halinde, ilgili özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı olarak değiştiği tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle defter değerleri arasında oluşan fark “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” ya da “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemlerinden birine kâr veya zarar olarak aktarılmaktadır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülmemesi durumunda, iştirak yatırımının ilk kayıt etme esnasındaki maliyeti, işletmenin daha önce sahip olduğu özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı olarak değiştiği tarihteki defter değeri esas alınarak belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

Finansal araç yatırımının sonucunda iştirak yatırımı şeklindeki değişimi bir bedel karşılığı ek özkaynak paylarına sahip olunması sonucu gerçekleşmişse, daha önceden sahip olunan özkaynak paylarının yatırımın iştirak yatırımı olarak değiştiiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilmektedir. Böylece daha önceden sahip olunan özkaynak paylarının söz konusu tarihteki gerçeğe uygun değeri, ek özkaynak payları için birim başına transfer edilen bedel esas kabul edilerek belirlenir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.8.2.3 Bağlı Ortaklık Yatırımının İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

Konsolide finansal tablolarda tam konsolidasyon yöntemi kullanılarak konsolide edilen bağlı ortaklık yatırımlarının iştirak yatırımı olarak değişmesi halinde, iştirak yatırımın ilk kaydetme esnasındaki maliyeti “Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar” bölümü kapsamında belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.8.2.4 Müşterek Girişimin İştirak Yatırımı Haline Gelmesi

“Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” bölümü içerisinde müşterek girişim şeklinde kaydedilen yatırımların iştirak yatırımı olarak değişmesi halinde, iştirak yatırımının ilk kayıt esnasındaki maliyeti, iştirak ve müşterek girişimlerin ölçülmesinde kullanılan yöntemle bağlantılı olarak “Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” bölümünde bulunan hükümler çerçevesinde belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.8.2.5 Sonraki Ölçüm

İştirakler, hazırlanan münferit finansal tablolarda bir muhasebe politikası tercihi şeklinde maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi esas alınarak ölçülmektedir. Tercih edilen yöntem iştiraklerin hepsine uygulanır (BOBİ FRS, 2021).

İşletme mevcut muhasebe politikasında değişikliğe giderek maliyet yönteminden özkaynak yöntemine ya da tersi yönde bir geçiş gerçekleştirebilmesi için “Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” kapsamında belirlenen kriterleri karşılması gerekmektedir. Kriterler karşılandığı takdirde muhasebe politikası değişikliği gerçekleştirilebilir ve yöntem değişikliği “Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümü hükümlerine göre geriye dönük bir şekilde uygulanır (BOBİ FRS, 2021).

İştiraklerde bulunan yatırımlar konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemi esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.8.2.6 Maliyet Yöntemi

İştirakler bilançoya maliyet değeri esas alınarak aktarılmaktadır. Yatırımın değer düşüklüğüne uğraması durumunda, değer düşüklüğü sebebiyle oluşan birikmiş zararlar maliyet değerinden çıkartılır ve kalan tutar bilançoya aktarılmaktadır (Dumlu, 2019).

İşletme, raporlama dönemi sona erdiğinde iştirak yatırımlarında bir değer düşüklüğü gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin tarafsız bir kanıtın varlığını değerlendirmektedir. Gerçekleştirilen değerlendirmenin yatırımında değer düşüklüğünün gerçekleştiğini gösteren hallerde, “Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümlerince yatırımın defter değeri geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılır, değer düşüklüğü açısından kontrol edilir ve değer düşüklüğü zararı oluşmuşsa “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Diğer Giderler” hesap kalemine aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

İşletme her raporlama dönemi sona erdiğinde, iştirak yatırımı için önceki raporlama dönemlerinde kaydedilmiş değer düşüklüğü zararlarının ortadan kalktığına ya da azaldığıyla ilgili bir kanıtın varlığını değerlendirir. Bu tür bir kanıt var olması halinde işletme, “Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü kapsamında iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarını yeniden hesaplayarak daha önce kaydedilmiş değer düşüklüğü zararının bir bölümünün ya da tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiğini belirler. Değer düşüklüğü zararı iptal edildikten sonra iştirakin alacağı yeni değeri, iştirakin ilk kayıt işlemi esnasındaki maliyet değerini aşmamalıdır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.8.2.7 Özkaynak Yöntemi

Bu yöntemle göre yapılan yatırımın değeri, pay sahibi olunan şirketin özkaynağındaki artış ya da azalışa bağlı bir şekilde ayarlanmaktadır. Örnek olarak; pay sahibi olunan şirket kâr ettiği zaman özkaynağı artmaktadır, buna bağlı olarak ilgili yatırım hesabı da sahip olunan pay oranında artar. Pay sahibi olunan şirket dönem

kârını ortaklarına dağıttı zaman özkaynağı azalacağı için, ilgili yatırım hesabı da sahip olunan pay oranında azalmaktadır (Dumlu, 2019).

2.2.9 Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

2.2.9.1 Müşterek Girişimin Tanımı ve Türleri

Müşterek girişim, iki veya daha fazla tarafın bir araya gelerek oluşturduğu, ortak kontrol edilebilen bir ekonomik faaliyetin gerçekleştirilmesi için hazırlanan sözleşmeye bağlı ortak girişimlerdir. Müşterek kontrol; ortaklaşa kararlaştırılan ekonomik faaliyetin kontrolünün sözleşme ile paylaşılmasıdır (BOBİ FRS, 2017).

Müşterek girişimler; müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ve müştereken kontrol edilen işletmeler şeklinde 3 farklı başlık altında toplanmıştır.

2.2.9.2 Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

Müşterek girişim faaliyetlerini gerçekleştirmek için şirket, ortaklık, farklı bir tür işletme ya da ayrı bir finansal yapı oluşturulmasına gerek duyulmadan, müşterek girişimcilerin sahip oldukları varlıkların ve diğer kaynakların kullanımı ile gerçekleştirilmektedir. Müşterek girişimci, ortaklaşa kontrolü sağlanan faaliyetlerdeki katılım payıyla ilgili varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri ilgili bölümler çerçevesinde kaydeder ve ölçümler (BOBİ FRS, 2017).

2.2.9.3 Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

Ortaklaşa girişimde bulunanlar, bu ortaklaşa girişim için verilmiş veya ortaklaşa gerçekleştirilen girişim amaçları için sahip olunmuş veya bir şekilde karşılanan varlık ya da varlıkların ortaklaşa kullanım ve kontrol haklarına sahiptirler. Aynı iş için ortaklaşa girişimde bulunan girişimci, ortaklaşa kontrolü sağlanan faaliyetlerindeki katılım payıyla alakalı varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderleri ilgili uygulama kapsamında kaydeder ve ölçüm işlemlerini gerçekleştirir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.9.4 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler

Müşterek girişimcilerin pay sahibi olduğu bir işletme, ortaklık veya yeni bir işletme kurulması gerekiyorsa bu işletme yapısı ortaklaşa girişim şeklinde oluşturulmuştur (BOBİ FRS, 2017).

2.2.10 Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar

BOBİ FRS'nin bu bölümünde maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe ilkeleri bulunmaktadır. Bu başlık altında maddi duran varlıkların ilk kayıt işlemi, defter değerlerinin tespit edilmesi ve bu varlıklarda oluşabilecek amortisman ve değer düşüklüğü konuları incelenmektedir.

2.2.10.1 Kapsam ve İlk Kayıt

Maddi duran varlıklar hesabı, mal veya hizmet üretimini gerçekleştirmek veya arzında kullanılması için sahip olunan, başkalarına kiralamak veya idari amaçları gerçekleştirmek için hazırda bulundurulan ve kullanım ömrünün birden fazla dönem olduğu fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle bağlantılı canlı varlıklar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm çerçevesinde maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir (BOBİ FRS, 2017).

Maddi duran varlıklar, ilk kayıt esnasında maliyet bedeli kullanılarak ölçülmektedir. Maliyet bedeli; varlığın satın alınma bedeli ve kullanıma hazır hale gelmesi için üstlenilen giderlerden meydana gelmektedir. Bu varlığa ilişkin giderlere nakliye giderleri, kurulum giderleri, gümrük işlemlerindeki vergiler, noter harçları ve mahkeme harcamaları örnek olarak verilebilir (Yelgen ve Uyar, 2018).

Özelliğine göre maddi duran varlık olarak sınıflandırılan arama ve değerlendirme varlıklarının sonraki ölçüm işleminde bu bölüme ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bunlara ek olarak, mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar ve kiralama yöntemiyle sahip olunan gayrimenkuller dışında yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayıt işlemi esnasındaki ölçümleri ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki yapacağı ölçümlerinde bu bölüme ilişkin hükümler uygulanır (BOBİ FRS, 2021).

Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık olarak değerlendirilmesi halinde bu bölüm içerisinde yer alır. Diğer bir durumda yedek parça ve bakım malzemeleri, stoklar hesabında yer almaktadırlar (BOBİ FRS, 2017).

İşletmeler tarafından kiralanan varlıklarının geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması için gerçekleştirilen özel maliyetler bu bölüm içerisinde maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

Bir varlığın kullanım ömrünü uzatarak veya kapasitesini arttırarak, ileriye dönük sağlanacak faydayı da arttırmış olan harcamalar varlığın kayıtlı defter değerine eklenmektedir. Bu amaçla yapılan harcamalar, maddi duran varlık olarak değerlendirilmeleri halinde yenileme harcamalarını ve büyük çaplı kontroller için gerçekleştirilen harcamaları içermektedir (BOBİ FRS, 2017).

Sahip olunan maddi duran varlıklar içerisinde bulunan bina ve arsalar birbirlerinden ayrılabilir varlıklardır. Bu iki varlığa aynı anda sahip olunsa dahi finansal tablolarda muhasebe işlemleri ayrı olarak gerçekleştirilmeli ve bina ile binanın bulunduğu arsa ayrı olarak kayıt edilmelidir (Yelgen ve Uyar, 2018).

Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli; ticari iskontolar ve indirimler çıkartıldıktan sonraki satın alma işlemindeki fiyattan, satın alma işlemiyle bağlantılı şekilde gerçekleştirilen giderlerden ve varlığın işletme yönetimi tarafından amaçlanan koşullarda kullanıma imkânı sunacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Bu bölüme göre satın alınarak sahip olunan bir maddi duran varlığın maliyetine eklenebilecek unsurlar aşağıda belirtilmiştir (BOBİ FRS, 2017):

a) Nakliye ve montaj giderleri.

b) Gümrük vergileri.

c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler.

ç) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.

d) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.

e) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.

f) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.

g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir.”

Bir yıl veya bir yıldan kısa süreli bir ödeme yapılarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi olası olan nakit tutar esas alınarak ölçülür. Bir yıldan daha fazla vadeli bir ödeme yapılarak satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat esas alınarak ölçüm yapılır. Böylelikle bir maddi duran varlık satın alınmasında ödeme işlemi bir yıldan daha uzun vadeli olarak gerçekleştirilmesi istenildiğinde vade farkı tutarı, “Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümüne göre etkin faiz yönteminde hesaplanan faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, 2017).

Maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri ortaya çıktığı dönemin kâr veya zararına aktarılır. Fakat amaçlanan kullanım için hazırlanma aşaması normal koşullarda bir yıldan daha fazla olan maddi duran varlıkların üretilmesi, inşası veya sahip olunmasıyla doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın kullanıma hazır olacağı tarihe kadar varlığın maliyetine eklenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

İşletme eliyle inşa ve imali gerçekleştirilen varlıkların maliyetleri de satın alma yöntemiyle sahip olunan varlıklarla aynı unsurlara çerçevesinde belirlenmektedir. İşletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde benzer varlıkları satmak için üretmesi halinde, bu varlıklar “Bölüm 6 Stoklar” bölümü kapsamında değerlendirilir ve varlığın üretim maliyeti bu bölüme göre ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.10.2 Sonraki Ölçüm

BOBİ FRS, maddi duran varlıkların sonraki ölçümünde tam set TMS/IFRS uygulamalarındaki gibi maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemine imkân vermektedir (Cömert vd., 2019).

Buna göre; maddi duran varlıklar, ilk kayıt işlemi gerçekleştirildikten sonra birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkartılmak yoluyla maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden belirlenir. Maddi duran varlık için yapılan günlük bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine eklenmemektedir (Cömert vd., 2019).

Yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirilmiş tutar, söz konusu maddi duran varlığın yeniden değerlendirme işleminin gerçekleştirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararı tutarının çıkartılmasıyla hesaplanmaktadır (Cömert vd., 2019).

Yeniden değerlendirme işlemi maddi duran varlık kaleminde yapılması durumunda varlığın bulunduğu maddi duran varlık sınıfında bulunan tüm varlıklar da yeniden değerlendirme işleminden geçmek durumundadırlar (BOBİ FRS, 2017).

Bir maddi duran varlığın kayıtlı defter değerinin yeniden değerlendirme yöntemi sonucunda artması halinde, gerçekleşen bu artış Finansal Durum Tablosu içerisinde bulunan özkaynakların altında “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilmektedir. Gerçekleşen bu artış, aynı varlığın daha önceden kâr veya zarara aktarılmış olan yeniden değerlendirme değer azalışını eksilttiği kadarı kâr veya zararda gösterilir. Bir maddi duran varlığın kayıtlı defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalması halinde, gerçekleşen azalış miktarı aynı varlık için ayrılan yeniden değerlendirme yedeğinden belirlenen tutar kadarı yeniden değerlendirme yedeğinden çıkartılmaktadır. Ancak yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde bulunan tutardan fazla olması halinde aradaki fark Kâr veya Zarar Tablosunda söz konusu varlığın kullanıldığı işletme faaliyetine ilişkin giderlerin yansıtıldığı hesap kaleminde kâr veya zarara aktarılır (BOBİ FRS, 2021).

İşletme içerisinde bulunan bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığı zaman bu varlığın yeniden değerlendirme yedeğinde bulunan birikmiş tutarı “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesap kalemine aktarılır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.10.3 Amortisman

İşletmeler maddi duran varlıkları için amortisman ayırmak zorundadırlar (BOBİ FRS, 2017).

Bir maddi duran varlığın içinde bulunan önemli bir parça, maddi duran varlıktan az ya da fazla faydalı ömre sahip olabilir. Bu parça için kullanılan amortisman yönteminin maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı olarak kullanılması gerekebilir. Bu tür önemli parçalar için ayrı bir şekilde amortisman uygulanır (BOBİ FRS, 2017).

Arsa ve araziler için amortisman uygulanmamaktadır. Çünkü faydalı ömürleri sınırsızdır. Fakat işletme içinde inşa edilmiş yollar gibi benzer sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler bulunuyorsa amortisman ayırmalıdır (BOBİ FRS, 2017).

Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme yöntemi sonrasında hesaplanan tutarından kalıntı değer çıkarılmasıyla belirlenir. Maddi duran varlığın amortisman ayrılması gereken tutarı varlığın faydalı ömrüne sistemli olarak dağıtılır. Faydalı ömür, işletme tarafından bir varlık için tahmini kullanım süresi ya da işletme tarafından söz konusu varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarıdır. Faydalı ömrün belirlenmesi işletme tarafından gerçekçi tahminler doğrultusunda belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017). İşletme sahip olduğu bir maddi duran varlığı için tahmin edilen faydalı ömrüne ulaştığında finansal tablolarında o varlığı izleyebilmek için sembolik bir değer belirleyerek varlığını finansal tablolarında izlemeye devam edebilmektedir. Bu sembolik değer iz değeri, hurda değer veya kalıntı değer olarak da bilinmektedir (Albay, 2019).

İşletmeler, amortisman yöntemleri içerisinde kendileri için en uygun olan amortisman yöntemini belirler ve o yöntemi kullanmaya başlarlar. Amortisman yöntemleri: Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.10.4 Değer Düşüklüğü

Raporlama dönemleri sona erdiğinde maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü kontrolü gerçekleştirilmektedir. Değer düşüklüğü tespit edilirse oluşan zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceği “Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümlerine göre uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.10.5 Finansal Tablo Dışı Bırakma

İşletme içerisindeki maddi duran varlıklardan birisi satıldığında veya varlıktan ileriye dönük bir ekonomik fayda sağlayacağı beklenmiyorsa bu durumda ilgili varlık finansal tablo dışı bırakılır (BOBİ FRS, 2017).

Bir maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılması sonucunda oluşan kazanç veya kayıp, kâr veya zarara aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2017). Bu duruma örnek olarak bir işletme maliyet bedeli 200.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 125.000 TL olan duran varlığa sahiptir. İşletme bu duran varlığı artık kullanmadığı için satmaya karar vermiş ve 100.00 TL'ye satışını gerçekleştirmiştir. Verilen bu örnekte işletme duran varlığını finansal tablo dışı bırakmakta ve 25.000 TL kâr elde etmiş bulunmaktadır. Bu gibi işlemler her zaman kârla sonuçlanmayabilir.

2.2.10.6 Maddi Duran Varlıklar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

BOBİ FRS kapsamında satın alınma işlemi maddi duran varlıkların on iki aydan kısa vadeli olarak satın alınması halinde oluşan vade farkı alınan varlığın maliyetine katılarak kaydedilmektedir. Vadenin on iki aydan fazla olması halinde vade farkı ayrıştırılır. (BOBİ FRS, 2017).

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” kapsamında, maddi duran varlığın vadeli olarak satın alınması durumunda vadenin bir yıldan uzun veya kısa olmasına bakılmaksızın tüm vade farkı ayrıştırılır. (TMS 16, 2014).

BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar çerçevesinde amortisman ayrılma işlemine bir örnek vermek gerekirse:

Örnek: İşletme maliyeti 220.000 TL olan, faydalı ömrünün 5 yıl olduğu ve hurda değerinin 20.000 TL olacağı tahmin edilen üretimde kullandığı makinesi için BOBİ FRS kapsamında normal amortisman uygulamaktadır. Makine ocak ayında satın alınmış olduğu için ilk yıl kıst amortisman uygulanmasına gerek yoktur (Cömert, 2019).

İşletme 5. yılda makinenin 5 yıl olan faydalı ömrünü 8 yıl, hurda değerini de 12.000 TL olarak revize etmiştir. Buna göre yıllara göre ayrılması gereken amortisman tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Yıllar	Aktif Değeri	Hurda Değeri	Amortisman Tabi Değeri	Ayrılan Amortisman $1 / 5 = \% 20$	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
1	220.000	20.000	200.000	40.000	40.000	180.000
2	220.000	20.000	200.000	40.000	80.000	140.000
3	220.000	20.000	200.000	40.000	120.000	100.000
4	220.000	20.000	200.000	40.000	160.000	60.000
Muhasebe	Tahmini	Değişti	Yeni Yararlı Ömrü	Ömrü 8 Yıl 4 Yıl	Kalan	Yararlı
	220.000	12.000	60.000-12.000=48.000	$1 / 4 = \% 25$		
5	220.000	12.000	48.000	12.000	172.000	48.000
6	220.000	12.000	48.000	12.000	184.000	36.000
7	220.000	12.000	48.000	12.000	196.000	24.000
8	220.000	12.000	48.000	12.000	208.000	12.000

2.2.11 Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

İşletmeler, sahip oldukları bazı gayrimenkulleri kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini elde etmek amacıyla bünyesinde bulundurabilir. Böylelikle sahip olunan bu varlıklar, işletmenin diğer varlıklarından bağımsız olarak nakit akışı sağlarlar. Bu özelliklere sahip varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul şeklinde nitelendirilir ve bu tür varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Bu özellikteki gayrimenkuller, mülkiyeti işletmede olan varlıklar olabileceği gibi, kiracı tarafından finansal kiralama yöntemiyle sahip olunan varlıklar da olabilir. Ayrıca yatırım için inşası süren veya geliştirilen gayrimenkuller de bu bölüm hükümleri çerçevesinde değerlendirilir (BOBİ FRS, 2017).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller aşağıda örnek olarak gösterilmiştir (BOBİ FRS, 2021):

a) Olağan işletme faaliyetleri içerisinde kısa vadede satmak yerine, uzun vadede sermaye kazancı sağlamak için bulundurulmuş arsalar.

b) Gelecekte ne amaçla kullanılacağı henüz kararlaştırılmamış olan arsalar.

c) Mülkiyeti işletmede olan ya da finansal kiralama yöntemiyle bünyesinde bulundurduğu ve bir veya birden fazla faaliyet kiralamasında kullanılacak binalar.

ç) Bir veya birden fazla faaliyet kiralaması yöntemiyle kiralamak amacıyla sahip olunan boş binalar.

2.2.11.1 İlk Kayıt ve Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayıt işleminde “Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar” bölümü ilk kayıt hükümleri uygulanır ve ölçüm işlemi maliyet bedeli yöntemiyle gerçekleştirilir. Finansal kiralama yöntemiyle sahip olunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayıt işlemi esnasındaki değeri, kiracı tarafından finansal kiralama ilk ölçümü “Bölüm 15 Kiralamalar” bölümü hükümleri kapsamında uygulanarak belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

BOBİ FRS'nin bu bölümü için ilk kayıt işlemi, TMS kapsamında bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerde de olduğu gibi ilk kayıt etme esnasında işlem maliyetleri ilave edilmiş olan edinme maliyeti kullanılarak muhasebeleştirilmektedir (Sabuncu, 2019).

Faaliyet kiralaması yöntemiyle sahip olunan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilmesi halinde, bu gayrimenkule ait haklar, yatırım amaçlı gayrimenkul şeklinde sınıflandırılabilir. Böyle bir durumda bu gayrimenkullere ilişkin haklar ilk kez kayıt edilirken, “Bölüm 15 Kiralamalar” bölümünde bulunan faaliyet kiralamasına ilişkin hükümler yerine finansal kiralamaya ilişkin hükümler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Söz konusu hakların sonraki ölçüm işlemleri de bu bölüm kapsamında yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.11.2 Sonraki Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kaydetme işlemini gerçekleştirdikten sonra gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi kullanılarak ölçülebilir. Bu seçim işletmenin muhasebe politikası tercihine göre gerçekleşmekte ve seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin hepsine uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm işleminde gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması halinde daha sonrasında işletme muhasebe politikasında bir değişiklik gerçekleştirerek maliyet yöntemine dönemez (BOBİ FRS, 2017).

Gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak ölçümü gerçekleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin defter değeri hesaplanırken, ayrı bir varlık ya da yükümlülük şeklinde kaydedilmiş olan varlık ve yükümlülükler ikinci defa hesaplamalara eklenmezler. Bu kararın uygulanmasıyla alakalı olarak yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesine ilişkin örneklere aşağıda bahsedilmiştir (BOBİ FRS, 2021):

a) Asansör veya klima gibi isteğe bağlı olarak eklenenler binanın tamamlayıcı parçalarıdır, dolayısıyla bu tür isteğe bağlı eklentiler maddi duran varlık şeklinde ayrı bir şekilde kaydedilmez ve yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine eklenir.

b) Bir evin eşyalı olarak kiraya verilmesi halinde, kira geliri eşyalı evle ilgili olduğundan, evin gerçeğe uygun değeri, çoğunlukla, içindeki eşyaların gerçeğe uygun değerini de içermektedir. Dolayısıyla eşyalar ayrı bir varlık şeklinde kaydedilmez.

c) Peşin olarak ödenmiş ya da faaliyet kiralamasından kaynaklı kira gelirleri kesinleştiğinde ayrı bir yükümlülük ya da varlık şeklinde kaydedildiğinden, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri benzer kira gelirlerini içermemektedir.

d) Kiralama yöntemiyle sahip olunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtmaktadır. Böylece bir gayrimenkul için belirlenen değer, gerçekleşmesi tahmin edilen bütün ödemelerin çıkartıldığı net bir tutarı yansıtıyorsa, kaydedilmiş olan her türlü kira yükümlülüğü gayrimenkulün defter değerine tekrar eklenir.

Gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak ölçümü gerçekleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullere amortisman uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, 2021).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm işleminde gerçeğe uygun değer yöntemi tercih edilse de yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değeri yüksek tutarda masrafa katlanılmadan veya emek harcamadan ölçülemeyenler maliyet bedeli yöntemiyle ölçülmektedir. Bu durumda olan gayrimenkulün ölçüm işlemi “Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar” bölümü kapsamında bulunan maliyet - amortisman - değer düşüklüğü yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet yöntemi uygulanarak ölçülmesi halinde bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller “Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar” bölümü kapsamındaki maliyet - amortisman - değer düşüklüğü yöntemleri kullanılarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.11.3 Sunum

Yatırım amaçlı gayrimenkuller Finansal Durum Tablosu içerisinde “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” kaleminde ayrı şekilde sunulmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Gerçeğe uygun değeriyle ölçümü yapılan yatırım amaçlı gayrimenkullere ait değer artış kazançları veya değer azalış zararları Kâr veya Zarar Tablosu içerisinde “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” ya da “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” kaleminde ayrı şekilde sunulmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Maliyet bedeli yöntemiyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ait amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosu içerisinde Diğer Faaliyetlerden Giderler başlığı altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” hesap kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.11.4 Sınıf Değişikliği

Yatırım amaçlı gayrimenkullere sahip olma amacının farklılaşması halinde yeni sahip olma amacına uygun bir şekilde, ilgili varlıklar maddi duran varlıklara veya stoklara aktarılır (BOBİ FRS, 2017).

BOBİ FRS kapsamında, bir gayrimenkulün işletme içerisindeki sınıflandırması gayrimenkulün ne amaçla kullanılacağına göre değişebilmektedir. Böyle bir durumda, gayrimenkulün sınıf değişikliği gerçekleştirdiği tarihindeki değeri bu bölüme göre belirlenir ve belirlenen değeriyle ilgili varlık gruplarına aktarılmaktadır. Örneğin yatırım amacıyla bulundurulmuş ve gerçeğe uygun değeriyle ölçümü yapılan bir bina idari amaçla kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumda, binanın sınıf değişikliğini gerçekleştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri belirlenir, gerçeğe uygun değerinde oluşan değişim, kâr veya zarara aktarılır ve yeni belirlenen gerçeğe uygun değeriyle ilgili maddi duran varlıklar hesabına aktarılır (Sabuncu, 2019; BOBİ FRS, 2017).

Bir maddi duran varlık veya stokun sahip olunmasının amacı yatırım amaçlı olarak değişmesi halinde, ilgili varlık veya stok sınıf değişikliğinin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri veya defter değeri esas alınarak yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.11.5 Finansal Tablo Dışı Bırakma

İşletme içerisinde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi, satıldığında veya varlıktan ileriye dönük olarak ekonomik fayda getirmesi beklenmeyen hallerde varlık finansal tablo dışı bırakılır. İşletme ilgili gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılma işlemi sonrasında ortaya çıkan kazanç ya da kaybı kâr veya zarara aktarmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.11.6 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standardında bahsedilen hususlar: “İlk Kayıt ve Ölçüm: Maliyet Bedeli; Sonraki Ölçüm: Maliyet ya da Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi, Sunum: Finansal Durum Tablosunda Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” olarak BOBİ FRS ile uyum sağlamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin TFRS kapsamında vadeli olarak alımda maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Peşin tutar ile toplam ödemeler arasında oluşan fark ise ertelenmiş vade farklarında takip edilmekte, dönemlere ayrılarak faiz gideri

şeklinde muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS’de vade bir yıldan kısa ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Bu farklılık BOBİ FRS ile TFRS arasındaki belirgin olanıdır. Varlık vadeli olarak edinilse dahi ilk ölçüm işleminde maliyet değeriyle kaydedilmektedirler (Cömert vd., 2019).

2.2.12 Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

BOBİ FRS’nin bu bölümünde, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebe ilkeleri bulunmaktadır. Bu konu içeriğinde maddi olmayan duran varlıkların ilk kayıt işleminin yapılması, defter değerlerinin tespit edilmesi, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin itfa paylarının belirlenmesi ve değer düşüklüğü gibi konular bulunmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.12.1 Kapsam

Maddi olmayan duran varlıklar, soyut özelliğe sahip fakat tanımlanabilen özellikteki parasal olmayan varlıklardır (BOBİ FRS, 2017).

Varlığın tanımlanabilir nitelikte olabilmesi için varlığın ayrılabilir olması veya varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması durumlarından birisine sahip olması gerekmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Bu bölüm, iş birleşmeleri sonucunda oluşan şerefîyeye, finansal varlıklara ve işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde satışını gerçekleştirebilmek için sahip olunan maddi olmayan duran varlıklara uygulanmamaktadır. İşletmenin olağan faaliyetleri içinde satmak için sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklar “Bölüm 6 Stoklar” bölümüne göre kaydedilir ve ölçülür (BOBİ FRS, 2021).

Örnek olarak bir işletmenin sahip olduğu marka değeri, ticari itibarı veya yönetim kadrosu gibi maliyeti ve faydası ölçümlenemezken maddi olmayan duran varlıklar belirlenebilir özelliktedir. Maddi olmayan duran varlıklar için ileriye dönük faydalanılması beklenen ekonomik yararlar; işletmenin ürün ve hizmet satışından elde edeceği geliri, maliyetin azaltılması ya da işletme tarafından sahip olunan varlıkların kullanımı sonucu oluşabilecek diğer faydalardır (Güleç, 2018).

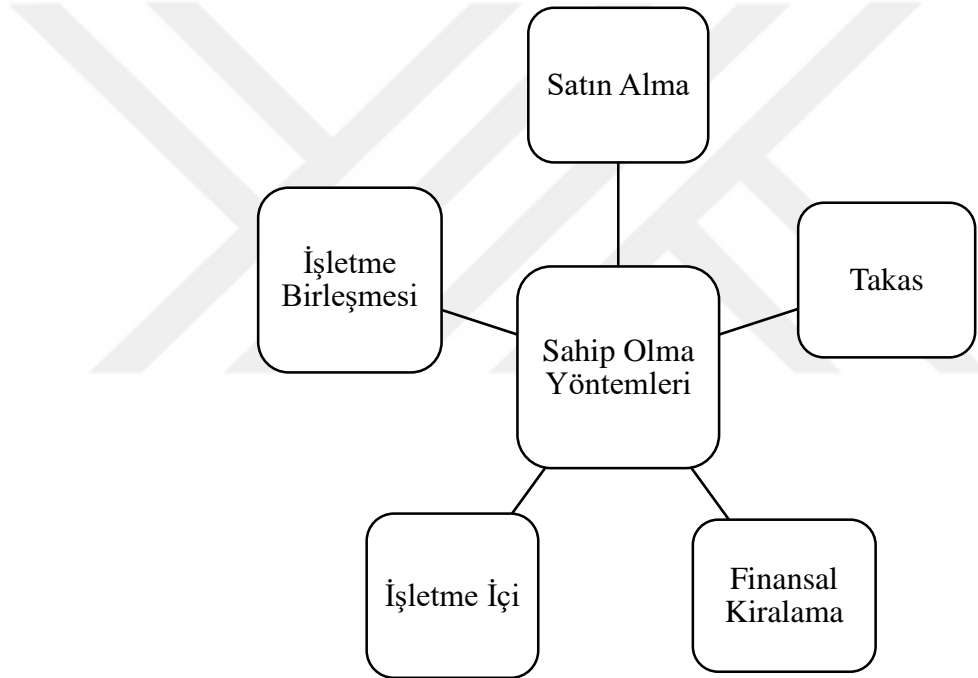
Sahip olunan madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm içerisinde maddi olmayan duran varlık şeklinde değerlendirilmemektedir. Niteliği

neticesinde maddi olmayan duran varlık hesabında izlenen arama ve değerlendirme varlıklarının sonraki ölçümüne bu bölüm içerisindeki ilgili hükümler uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.12.2 İlk Kayıt

Maddi olmayan duran varlıkların ilk kayıt işleminde varlık maliyet bedeli yöntemiyle ölçülür (BOBİ FRS, 2017).

Şekil 3: Maddi Olmayan Duran Varlıklara Sahip Olunma Yöntemleri



Kaynak: (Erer, 2019).

Satın alınarak sahip olunan maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, yapılan ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen giderler ile varlığın istenilen amaç için kullanıma hazır hale getirilmesi, kurulumu gibi doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşmaktadır. Bu çerçevede satın alınarak sahip olunan maddi olmayan duran varlıkların maliyetine eklenebilecek harcamalar aşağıda maddeler halinde gösterilmiştir (BOBİ FRS, 2017):

“a) Gümrük vergileri.

b) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.

c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler.

ç) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.

d) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.”

Bir yıl veya bir yıldan kısa vadeli bir ödeme yapılarak satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenmesi muhtemel nakit tutar esas alınarak ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme gerçekleştirilerek satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı esas alarak ölçülür (BOBİ FRS, 2017).

Maddi olmayan duran varlıklara ait borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararına aktarılır. Fakat “Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri” bölümü hükümlerince, istenilen kullanım için hazır duruma gelmesi normal koşullarda bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya sahip olunmasıyla doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri kullanım için hazır olduğu tarihe kadar varlığın maliyetine eklenmektedir (BOBİ FRS, 2021).

Maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi sonucunda ortaya çıkması halinde maliyet bedeli, “Bölüm 21 İş Birleşmeleri” bölümü kapsamında sahip olunma tarihinde tespit edilen değeridir (BOBİ FRS, 2017).

Bir veya daha fazla maddi olmayan duran varlığın, nakdi ve/veya nakdi değeri olmayan kalemler ile takas gerçekleştirilerek sahip olunması halinde, sahip olunan maddi olmayan duran varlığın veya varlıkların maliyeti, karşılığında verilen nakdi değeri olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak hesaplanır. Takas işleminde nakdi olmayan kalemin yanı sıra, nakdi bir kalem de alınmış veya verilmiş ise verilen nakdi değeri olmayan kalemin net defter değerine ödenen nakdi kalemin gerçeğe uygun değeri eklenmektedir. Diğer taraftan karşılık şeklinde verilen nakdi değeri olmayan kalemin net defter değerinden alınan nakdi kalemin gerçeğe uygun değeri çıkartılır (BOBİ FRS, 2017).

Bir maddi olmayan duran varlık “Bölüm 15 Kiralamalar” bölümü kapsamında bulunan bir yöntemle sahip olunması durumunda söz konusu varlığın maliyeti ilgili bölüm hükümlerine göre belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

İşletmede üretilen bir maddi olmayan duran varlığın kayıt işlemlerinin yapıp yapılmayacağına değerlendirilmesinde, söz konusu varlığın oluşum aşamaları araştırma safhası ve geliştirme safhası şeklinde ikiye ayrılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Araştırma; yeni bir bilimsel veya teknik bilgiye ulaşma amacıyla gerçekleştirilen incelemedir. Araştırma safhasında oluşan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider şeklinde kâr veya zarara aktarılır (BOBİ FRS, 2017).

Geliştirme; ticari üretime veya kullanılma başlanmadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, güncel veya önemli derecede iyileştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında kullanılmasıdır (BOBİ FRS, 2017). Geliştirme harcamaları aktifleştirilir.

2.2.12.3 Sonraki Ölçüm

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayıt gerçekleştikten sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkartılması sonrasında kalan değer üzerinden ölçümü yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.12.4 İtfa

Bu bölüm içerisinde değerlendirilen kripto paralar dışında, maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılmaktadır. İtfa payı ayırma işlemine, varlık yönetim tarafından istenilen kullanıma uygun hale geldiği tarihi esas alınarak başlanır. Böylelikle dönem içerisinde işletme faaliyeti için kullanılmaya başlanan varlıklar için kıst amortisman yöntemi kullanılır. İtfa işleminin sona ermesi ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında veya faydalı ömrü belirsiz olan maddi duran varlıklar için belirtilmiş itfa süresine ulaşmasıyla gerçekleşir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.12.5 Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İtfaya konu olan tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin çıkartılması sonrası belirlenir (BOBİ FRS, 2017).

Maddi olmayan duran varlığın itfa işlemine konu olan tutarı varlığın faydalı ömrü boyunca sistemli olarak yok edilir. Faydalı ömür, işletmenin sahip olduğu bir varlığı için tahmini kullanım süresi veya ilgili varlıktan sağlanması beklenen üretim veya kullanım miktarıdır (BOBİ FRS, 2017).

Sözleşmeyle oluşan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeyle oluşan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresi kadardır; fakat işletmenin varlığını kullanmayı tahmin ettiği süreyle bağlantılı olarak bu sürelerden daha az olabilmektedir. Sözleşmeyle oluşan hakların veya diğer yasal hakların, belirlenen bir zaman dilimi için devralınmış olması halinde, yalnızca, işletmenin sözleşmeyi yenileme işlemini, önemli maliyetlere katlanmadan gerçekleştireceğine dair kanıt bulunduğu durumda, söz konusu yenileme dönemi söz konusu maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne eklenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.12.6 Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İlişkili bütün faktörler dikkate alındıktan sonra varlığın işletmeye net nakit girişi sağlayacağı tahmin edilen süre için öngörülebilir bir sınırın olmaması ve böylece varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahminde bulunulmaması halinde varlık için belirlenmiş bir faydalı ömrünün olmadığı kabul edilmektedir. Bu halde olan maddi olmayan duran varlıklar, 5 yıldan az 10 yılı aşmayacak şekilde, işletmenin belirlediği süre içerisinde itfa edilir (BOBİ FRS, 2017).

Faydalı ömrü belirsiz maddi olmayan duran varlıklar için kalıntı değer sıfır kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.12.7 Değer Düşüklüğü

Bütün raporlama dönemleri sonlarında maddi olmayan duran varlık kalemleri için değer düşüklüğü kontrolünün ve olası değer düşüklüğü zararının ölçümünün nasıl yapılacağına ve muhasebeleştirileceğine “Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü çerçevesinde bulunan hükümler uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.12.8 Finansal Tablo Dışı Bırakma

Bir maddi olmayan duran varlık, satışı gerçekleştirildiğinde veya varlıktan ileriye dönük olarak bir ekonomik fayda beklenmediği hallerde varlık finansal tablo dışı bırakılmaktadır (Güleç, 2018).

Finansal tablo dışı bırakılma işleminden oluşan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara aktarılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.12.9 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

BOBİ FRS ile “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı içerisinde bulunan birçok düzenleme örnek olarak “İlk Kayıt ve Ölçüm, Maliyet Bedeli, Araştırma ve Geliştirme Safhası Ayrımı, İtfa Uygulamaları, Faydalı Ömür, İtfaya Tabi Tutar, İtfa Yöntemleri, Değer Düşüklüğü” gibi konularda uyum sağlamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Maddi olmayan duran varlıklar TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlemelerine göre ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülüp muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017;TMS 38, 2011).

Maddi olmayan duran varlıklar BOBİ FRS Bölüm 14 içerisinde maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmekteyken TMS 38 çerçevesinde maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak değerlendirilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar BOBİ FRS’de itfa edilirken TMS 38’de itfa edilmemekte, “TMS 36 Standardı uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile: Yıllık olarak ve maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test” etmektedir (BOBİ FRS, 2017; TMS 38, 2011).

Şerefiye BOBİ FRS’de ölçülebildiği zaman faydalı kullanım süresince, ölçülemediği zaman ise 10 senede yararlı kullanım ömrü işlemi yapılmakta ve değer

azalışı, düşüklüğü testi uygulanmamaktadır. TMS kapsamında ise şerefiye itfa edilmemekte, değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017).

2.2.13 Bölüm 15 Kiralamalar

Bu bölüm içerisinde finansal bir varlığın kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya veren tarafından kayıt edilmesi ve ölçümüne ait muhasebe ilkeleri bulunmaktadır.

2.2.13.1 Kapsam

Kiralama, kiraya veren tarafın varlığın kullanım hakkını, nakit veya vadeli ödeme yapılması karşılığında, tarafların birlikte kararlaştırdığı süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir (BOBİ FRS, 2017).

Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılması için düzenlenen kiralama sözleşmeleri, filmler, video çekimleri, patentler, telif hakları benzeri kıymetlerle bağlantılı lisans sözleşmeleri ve ekonomik açıdan yarar sağlamayan (dezavantajlı) faaliyet kiralamaları bu bölüm çerçevesinde değerlendirilmez (BOBİ FRS, 2021).

2.2.13.2 Tanımlar

Aşağıda belirtilen terimler bu bölümün uygulanmasında açıklanan anlamlarıyla kullanılmaktadır (BOBİ FRS, 2021):

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı: Sözleşmenin yapıldığı tarih ile tarafların kiralamanın esas koşullarıyla ilgili taahhütte buldukları tarihten erken olamıdır. Kiralama için sözleşmenin başlangıç tarihinin belirlenmesiyle:

a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama şeklinde sınıflandırılır.

b) İşlemin finansal kiralama şeklinde sınıflandırılması halinde, kiralama süresinin başlangıcında kayıt edilmesi gereken tutarlar tespit edilir.

Kiralama süresinin başlangıcı: Kiralanan varlığın kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı tarihtir. Kiralama, bu işlemin gerçekleştiği tarihte kaydedilir.

Kira ödemeleri: Hazırlanan sözleşme kapsamında kiralama süresince kiracı tarafından gerçekleştirilmesi gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sona erdiğinde söz

konusu varlığın kalıntı değerine ait garanti edilmiş bir tutarın mevcut olması halinde bu tutar da kira ödemeleri çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Kiralamadaki zımni faiz oranı: Kiralama sözleşmesi başladığında, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile garanti edilmeyen kalıntı değerinin bugünkü değerinin toplamını, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile varlığın sahibinin kiralama öncesinde üstlendiği doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

2.2.13.3 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralama işlemi yapılan varlığa sahip olmanın taşıdığı risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma aşamasına göre yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Kiralama süresi sona erdiğinde varlık üzerindeki sahipliğin devredilip devredilmediği fark etmeksizin, bir varlığa sahip olmanın taşıdığı risk ve getirilerin bütününe yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama şeklinde sınıflandırılır (BOBİ FRS, 2017).

Varlığa sahip olunmasıyla ortaya çıkan risk ve getirilerin bütününe yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırılır (BOBİ FRS, 2021).

Aşağıdaki hallerden bir veya birden fazlasını bulunduran kiralama işlemlerinde varlığa sahip olunmasıyla oluşan risk ve getirilerin hepsine yakınının kiracıya devredildiği kabul edilmekte ve kiralama işlemi finansal kiralama şeklinde kaydedilmektedir (BOBİ FRS, 2017):

a) Varlık üzerindeki sahiplik hakkının kira süresi sona erdiğinde kiracıya devredilecek olması.

b) Kiracıya, sözleşmeyle ilgili varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha uygun bir bedel karşılığında satın alma fırsatı vermesi ve kiralama sözleşmesinin başlangıç aşamasında bu fırsatın kullanılma olasılığının yüksek olması.

c) Taraflarca kararlaştırılan kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha fazla kısmına denk gelmesi.

ç) Kiralama sözleşmesinin başlangıç aşamasıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha fazlasına denk geliyor olması.

2.2.13.4 Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

2.2.13.4.1 Finansal Kiralama

Kiracı, kiralama süreci başlangıcında, finansal kiralamayla ilgili varlığı ve sözleşmeden doğan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanını esas alarak kayıt işlemini gerçekleştirir. Bahsedilen iki değer de kiralama sözleşmesinin başladığı tarih esas alınarak hesaplanır (BOBİ FRS, 2017).

Finansal kiralama işleminde söz konusu varlık, türüne göre Finansal Durum Tablosu içerisinde ilgili kalemede gösterilir. Örnek olarak kiralama işleminde varlığın bir bina olması halinde ilgili varlık Finansal Durum Tablosu içerisinde “Binalar” hesabının altında izlenir (BOBİ FRS, 2017).

Kiracının üstlendiği, başlangıç aşamasında bulunan doğrudan maliyetler varlık şeklinde muhasebeleştirilen tutara dâhil edilir (BOBİ FRS, 2017).

Kira ödemelerinin ilk kaydı yapıldıktan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi şeklinde ayrıştırılmaktadır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanabilmesi için kiralama süresi içerisinde bulunan dönemlere dağıtılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Kiracı finansal kiralama konusu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde bulunan ölçüm hükümlerini uygular. Bu konuda finansal kiralaması yapılan varlığın uygulandığı bölüme göre amortisman veya itfaya tâbi olması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanmaktadır. Böylece kiracının kiralama süresi bittiğinde varlığın sahipliğinin kendisine devredileceği hakkında kesinlik yoksa konusu geçen varlığın kiralama süresi veya faydalı ömürden

kısa olanının seçilmesiyle amortismanına veya itfaya tâbi olmaktadır. Buna ek olarak varlığın kapsamı içerisinde olduğu bölüm gereği, kiralama konusu varlıkta değer düşüklüğü oluşup oluşmadığının belirlenmesi amacıyla “Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde bulunan hükümler uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.13.4.2 Faaliyet Kiralaması

Kiracı, faaliyet kiralaması çerçevesinde gerçekleştirdiği kira ödemelerini doğrusal şekilde kiralama sürecinde gider şeklinde kâr veya zarara aktarmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.13.5 Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü

2.2.13.5.1 Finansal Kiralama

Varlığı kiraya veren taraf finansal kiralama ile ilgili varlığını finansal tablo dışarısında bırakmaktadır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiralama başlangıcındaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarı alacak şekilde kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında oluşan fark kâr veya zarara aktarılır (BOBİ FRS, 2017).

Alınan kira ödemeleri ilk kayıt yapılmasının ardından finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi şeklinde ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.13.5.2 Faaliyet Kiralaması

Kiraya veren taraf, faaliyet kiralaması kapsamında gerçekleştirilen kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresince gelir kaydederek kâr veya zarara aktarmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

Kiraya veren taraf, ilgili varlığı için faaliyet kiralamasının başlangıç aşamasında katlandığı doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ilave eder ve bu maliyetleri, kiralama süresince gider şeklinde kâr veya zarara aktarmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.13.6 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

Satış ve geri kiralama işlemi, işletme içerisindeki bir varlığın satıldıktan sonra geri kiralanması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Kira ödemeleri ve satış fiyatları bir

arada belirlendiği için genellikle birbirleriyle bağlantılıdır. Satış ve geri kiralama işleminde uygulanması gereken muhasebe esasları, yapılan kiralama işlemine göre belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Satış ve geri kiralama işlemi finansal kiralama ile gerçekleştirilmesi halinde, satış işleminden doğan gelirlerin varlığın defter değerinden fazla olan bölümü, satıcı ve kiracı tarafından işlemin gerçekleştiği tarihte meydana gelen gelir şeklinde kâr veya zarara aktarılmaz. Bu meblağ Finansal Durum Tablosuna aktararak kiralama süresince itfa edilmektedir (BOBİ FRS, 2017; Alan, 2018).

Bir satış ve geri kiralama işlemi faaliyet kiralaması ile son bulması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer esas alınarak gerçekleştirildiğinin belirgin olması halinde, satıcı ve kiracı, ortaya çıkan kâr veya zararı işlemin meydana geldiği tarihte kayda almaktadır. Gerçekleştirilen işlemde varlığın satış fiyatının gerçeğe uygun değerinden az olması halinde ve ortaya çıkan zararlar piyasa fiyatından az bir tutarla gerçekleştirilecek kira ödemeleri ile karşılanmadığı durumda, satıcı ve kiracı, her türlü kâr veya zararı işlemin gerçekleştiği tarihte kayda almaktadır. Oluşan zararların piyasa fiyatından az bir tutarla gerçekleştirilecek kira ödemeleri ile karşılanması halinde ise satıcı ve kiracı, söz konusu zararı Finansal Durum Tablosuna aktararak varlığın tahmini kullanım süresince kira ödemeleriyle orantılı şekilde itfasını gerçekleştirir. Varlığın satış fiyatının gerçeğe uygun değerinden fazla olması durumunda, satıcı ve kiracı, gerçeğe uygun değer üstünde olan bölümü Finansal Durum Tablosuna aktararak ilgili varlığın tahmini kullanım süresince itfasını gerçekleştirir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.14 Bölüm 16 Devlet Teşvikleri

Bu bölüm içerisinde devlet teşvikleri ve diğer taraflarca sağlanan yardımlarla ilgili işletmelerin uygulamaları gereken muhasebe ilkeleri bulunmaktadır.

2.2.14.1 Kapsam

Devlet teşvikleri, işletmelerin mevcut faaliyet konularıyla ilgili belirtilen koşulların sağlanması halinde, kaynak transfer edilmesi şeklinde devlet tarafından işletmelere yapılan yardımlardır. Devlet teşviklerinin amacı, özellikle belirtilen koşulları sağlayan bir işletmeye veya işletmeler grubuna ekonomik faydalar

sağlanmasıdır. Bununla beraber devletin genel ticaret koşullarını geliştirmek üzere geniş bir işletme grubuna sunulan dolaylı katkılar devlet teşviki şeklinde değerlendirilmemektedir. Dolaylı katkılara örnek olarak herkesin kullanabileceği yolların yapılması ve altyapı hizmetlerinin verilmesi gibi hizmetlerdir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.14.2 Kayıt ve Ölçüm

Devlet teşvikleri ile ilgili kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

a) İşletmenin ileriye dönük gerçekleştirilmesi gereken bir performans koşulu olmayan ya da performans koşulunu önceden yerine getirdiği teşvikler, işletmeye giriş yaptıkları esnada kâr veya zarara aktarılır.

b) İşletmenin ileriye dönük belirtilen performansı gösterme şartı olan teşvikler, performans belirtilen seviyeye ulaştığı zaman kâr veya zarara aktarılır. Bu teşvikler alındıkları esnada kâr veya zarara aktarılıncaya ya da performans koşulları belirtildiği gibi olmadığı için iade işlemi gerçekleşene kadar Finansal Durum Tablosu içerisinde “Ertelenmiş Gelirler” hesap kaleminde izlenir.

Teşvik, alınan ya da alınması beklenen varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçümü yapılır (Yılmaz Uzun, 2019). Piyasadaki faiz oranından daha düşük bir oranla devletten alınan krediler, bu kredinin devlete yapılacak geri ödemeleri benzer bir kredi için uygulanan piyasa faiz oranıyla iskonto edilmesiyle hesaplanan bugünkü değeri ile ölçülerek Finansal Durum Tablosunda “Diğer Finansal Yükümlülükler” hesap kalemi içerisinde izlenir. İşletmenin devletten almış olduğu kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna aktardığı finansal yükümlülük arasında oluşan fark bu bölüm hükümlerince devlet teşviki şeklinde muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.14.3 Devlet Teşvikleri Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

BOBİ FRS Bölüm 16 ve “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması” standartlarında bulunan düzenlemeler birbirleriyle uyumluluk göstermektedir. Fakat BOBİ FRS çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda özetlenmesi ile bağlantılı bulunan düzenlemeler TMS 20 kapsamına göre daha sadeleştirilmiş bir biçimde sunulmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017; Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018).

BOBİ FRS içerisinde TMS 20’de bulunan ayırım parasal ve parasal olmayan teşvikler olarak yer almamaktadır. (BOBİ FRS, 2017).

“BOBİ FRS Bölüm 16 Devlet Teşvikleri”, alındığı zaman kâr veya zarar hesaplarına aktarılmaktadır. TMS 20 içerisinde ise teşvikin kâr veya zarar haricinde olduğu zaman sermaye yaklaşımı veya teşvikin planlamasına göre ileriye dönük dönem veya dönemlerde kâr ya da zarar olarak kaydedilmesiyle gelir yaklaşımından tercih edilen yaklaşım esas alınarak kayıt altına alınmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017).

Devlet teşviklerine örnek verecek olursak:

Arıcılık ve Bal Üretimine Desteklenmesiyle İlgili Uygulama Esasları Tebliği kapsamında belirtilen koşulları yerine getiren üretici işletmelere arsa, hayvan ve kovan alımı aynı zamanda modern arıcılık makineleri ve diğer kullanılan aletlerin alımı için gereken ödemelerin %60 nakit tutarında devlet tarafından hibe desteği verilmektedir. FF işletmesi, Tebliğ’in belirttiği koşulları sağlamış ve 10 yıl boyunca yapacağı iş, yatırımı konusunda faaliyetini devam ettireceğine dair yazılı bir sözleşme beyan ederek Haziran 2010 tarihinde Tarım İl Müdürlüğü’ne başvuruda bulunmuştur. Bulunulan başvuru sonucunda İl Müdürlüklerince yapılan denetim ve incelemeler sonucunda belirtilen koşulların sağlandığını ve FF İşletmesinin 75.000 TL hibeyi almaya hak kazandığı duyurulmuştur (Erer,2019).

FF işletmesinin kazandığı teşvik sonucu işletmenin 10 yıl boyunca faaliyetini sürdürmesi koşuluna bağlıdır. Bu sebeple alınan teşvikin koşulu sağlanana kadar, 10. yılın sonuna kadar, “Ertelenmiş Gelirler” hesabında takip edilecektir. Teşvik tutarının

belirlenmesi aşamasında ölçüm işlemi gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmaktadır (Erer,2019).

2.2.15 Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri

Bu bölüm içerisinde borçlanma maliyetlerinin kayıt edilmesi bulunmaktadır. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla bağlantılı olarak üstlenilen faiz ve diğer maliyetlerin tamamıdır. Borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (BOBİ FRS, 2017):

- a) “Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümü içerisinde açıklanan etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz giderleri.
- b) “Bölüm 15 Kiralamalar” bölümü kapsamında kayıt edilen finansal kiralamalarla ilgili finansman giderleri.
- c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri için düzeltme şeklinde dikkate alınan kur farkları.

2.2.15.1 Kayda Alma

Amaçlanan kullanıma ve satışa hazır konuma gelmesi normal koşullarda bir yıldan daha çok süren stokların, maddi duran varlıkların, maliyet yöntemi esas alınarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya sahip olunmasıyla doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın satışa veya kullanıma hazır konuma getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine eklenmektedir. Diğer bütün borçlanma maliyetleri ise ortaya çıktıkları dönemin Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili hesap kaleminde kâr veya zarara aktarılır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.15.2 Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri

Bir varlığın üretilmesi, inşası veya sahip olunmasıyla doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri, varlıkla ilgili harcamaların hiç gerçekleştirilmemiş olması dolayısıyla oluşmayacak borçlanma maliyetleridir (BOBİ FRS, 2021).

İşletmenin özellikle bir varlığın üretilmesi, inşası veya sahip olabilmesi için borçlanması halinde, aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem süresince söz konusu borçlanmaya ilişkin meydana gelen borçlanma maliyetlerinden, bu

borçlanmayla sahip olunan fonların geçici şekilde değerlendirilerek faiz getirmesiyle elde edilen gelirlerin çıkartılması yoluyla belirlenir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.15.3 Aktifleştirmeye Ara Verilmesi

Bir varlığın satış ya da kullanım için hazır duruma getirilmesi amacıyla yürütülen faaliyetlere uzun süreli ara verildiği dönemler boyunca ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmektedir. Fakat önemli teknik ve idari çalışmalar sürdürüldüğü bir dönemde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine çoğu zaman ara verilmemektedir. Yaşanan geçici bir gecikme sonucu, varlığın satışa veya kullanıma hazır duruma getirilmesi sürecinin kaçınılmaz olduğu hallerde de borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmemektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.15.4 Aktifleştirmeye Son Verilmesi

Bir varlığın satış veya kullanım için hazır konuma getirilmesi için gerekli olan temel bütün işlemler gerçekleştirildiğinde, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirme işlemine son verilmektedir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.15.5 Borçlanma Maliyetleri Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”nde “özellikli varlık” olarak kullanılmış olan tanımlama için “BOBİ FRS Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri” içerisinde bu tanımlama değiştirilerek “üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklar” şeklinde düzenlenmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017).

2.2.16 Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS'nin bu bölümünde, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha fazla değerle finansal tablolarda bulunmasını engellemek için, değer düşüklüğü ile ilgili muhasebe unsurları bulunmaktadır. Bu bölüm, kapsamında bulunan varlıklara ait değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesi ve hesaplanması ile ortaya çıkan zararların iptal edilmesiyle ilgili konuları incelemektedir.

2.2.16.1 Kapsam

Bu bölüm kapsamı aşağıdaki varlıklar dışındaki bütün varlıklara uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017):

a) Stoklar,

b) Satış maliyetleri çıkartılmış gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülen tarımsal faaliyetlerle bağlantılı olan canlı varlıklar,

c) Finansal varlıklar,

ç) Gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,

d) Ertelenmiş vergi varlıkları.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın veya nakit oluşturan birimin, satış maliyetleri çıkartılmış gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı geri kazanılabilir tutardır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarlarından daha fazla bir tutarla Finansal Durum Tablosunda takip edilmemektedir. Bir varlığın kayıtlı defter değerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olması halinde değer düşüklüğü zararı oluşmuş olduğu anlamına gelmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Raporlama dönemleri sonlarında varlık üzerinde değer düşüklüğü oluştuğuna dair bir göstergenin varlığı kontrol edilerek değerlendirilmektedir. Değer düşüklüğünü belirten bir göstergenin var olması halinde söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.16.2 Değer Düşüklüğü Göstergeleri

Bir varlığa ait değer düşüklüğü zararının oluştuğuna dair herhangi bir belirtinin varlığı kontrol edilirken asgari olarak aşağıdaki göstergeler değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, 2017):

a) Dönem içinde varlığın piyasadaki değeri, zaman içerisinde veya normal kullanım sonrasında tahmin edilenden daha fazla azalmış olması.

b) İşletmenin faaliyet gösterdiği teknolojik, ekonomik veya hukuki alanda veya varlığın bulunduğu piyasada, dönem içerisinde işletmede olumsuz etki

yaratabilecek önemli değişiklikler gerçekleşmiştir ya da ilgili değişikliklerin yakın zamanda gerçekleşmesi tahmin edilmektedir.

c) Dönem içerisinde, piyasadaki faiz oranları veya yatırımın kârlılığıyla ilgili diğer piyasa oranları da artmıştır. Gerçekleşen artışların, varlığın kullanım değerinin belirlenmesinde kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi de mümkündür.

) İşletmenin net varlıklarının kayıtlı defter değeri, işletmenin bir bütün olarak ele alındığındaki tahmini gerçeğe uygun değerinden daha fazladır.

d) Varlığın fiziksel hasar aldığına dair kanıt bulunmaktadır.

e) İşletmeyi ilgilendiren, dönem içerisinde, varlığın mevcut veya ileriye dönük tahmin edilen kullanımını değiştirebilecek önemli düzeyde olumsuz gelişmeler gerçekleşmiştir veya buna benzer gelişmelerin yakın tarihte gerçekleşmesi beklenmektedir.

f) İşletme içi yapılan raporlamada, varlığın ekonomik performansının tahmin edilenden daha aşağıda olacağına veya olduğuna dair kanıt bulunmaktadır.

2.2.16.3 Geri Kazanılabilir Tutarın Belirlenmesi

Geri kazanılabilir tutar, mevcut her bir varlık için birbirinden ayrı olarak belirlenmektedir. Fakat bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ayrı şekilde tespit edilemediği hallerde, varlığın bulunduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaktadır. Bir varlığın bulunduğu nakit yaratan birimi, diğer varlık veya varlık gruplarının sağladığı nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız şekilde nakit akışları sağlayan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur (BOBİ FRS, 2017).

2.2.16.4 Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer “bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek” tutarıdır (BOBİ FRS, 2017).

Varlıkla ilgili bir satış anlaşmasının veya aktif bir piyasanın bulunmaması halinde; satış maliyetleri çıkartılmış gerçeğe uygun değer, aynı sektörde bulunan benzer varlıklara ait yakın tarihli gerçekleştirilen işlemlerin sonuçlarına dikkat ederek

raporlama tarihi itibarıyla, satış işlemlerinin maliyetleri de çıkartıldıktan sonra, ilgili taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilecek bir satıştan sonra sahip olunacak tutarı gösteren en gerçekçi bilgiye ulaşmak amacıyla ölçülür (BOBİ FRS, 2017).

2.2.16.5 Kullanım Değeri

Kullanım değeri bir varlıktan sağlanacak ileriye dönük nakit akışlarının bugünkü değeridir (BOBİ FRS, 2017). Kullanım değerinin tespit edilebilmesi için hem ileriki zamanda gerçekleşecek nakit akışlarının öngörülmesi, hem de nakit akışlarının bugünkü değerinin tespitinde kullanılacak iskonto oranının belirlenmesi gerekmektedir (Perek, 2019).

Kullanım değeri aşağıda verilen unsurlar çerçevesinde belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017):

- a) İşletmenin varlıktan sağlanacak kazancın gerçekleşmesini beklediği ileriye dönük nakit akışları,
- b) Gerçekleşmesi beklenen nakit akışlarının miktarında veya zamanlamasında beklenen olası sapmalar,
- c) Paranın zaman değeri,
- ç) Varlığa sahip olunmasıyla ilgili belirsizliklere katlanmanın bedeli,
- d) Piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan sağlanacak kazancın gerçekleşmesini beklediği ileri tarihteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına aktaracağı diğer unsurlar.

2.2.16.6 İskonto Oranı

Bugünkü değer hesaplama işlemlerinde kullanılan iskonto oranları, aşağıda belirtilen ilgili cari piyasa değerlendirmelerini gösteren vergi öncesi oranlardır (BOBİ FRS, 2017):

- a) Paranın zaman değeri,
- b) İleri tarihte gerçekleşmesi beklenen nakit akış tahminlerinin belirlenmesi esnasında hesaba katılmamış olan varlık veya varlıklara ait riskler.

2.2.16.7 Değer Düşüklüğünün Kaydı

Bireysel şekilde değer düşüklüğü kontrolü yapılan ve maliyet bedeli yöntemiyle ölçülen varlıklara ait oluşabilecek değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara aktarılır. Fakat yeniden değerlendirilmiş tutarı esas alınarak ölçülen maddi duran varlıklara ait oluşabilecek değer düşüklüğü zararları “Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar” bölümü kapsamında yeniden değerlendirme değer azalışı şeklinde dikkate alınmaktadır.

Yeniden değerlendirme sonrası gerçekleşen artış tutarından daha çok değer düşüklüğü meydana gelmiş ise ilk önce yeniden değerlendirme artışı iptal edilir ve yeniden değerlendirme artış tutarının üzerinde gerçekleşen değer düşüklüğü dönemin kar veya zarar tablosuna zarar şeklinde kayıt edilir (Perek, 2019).

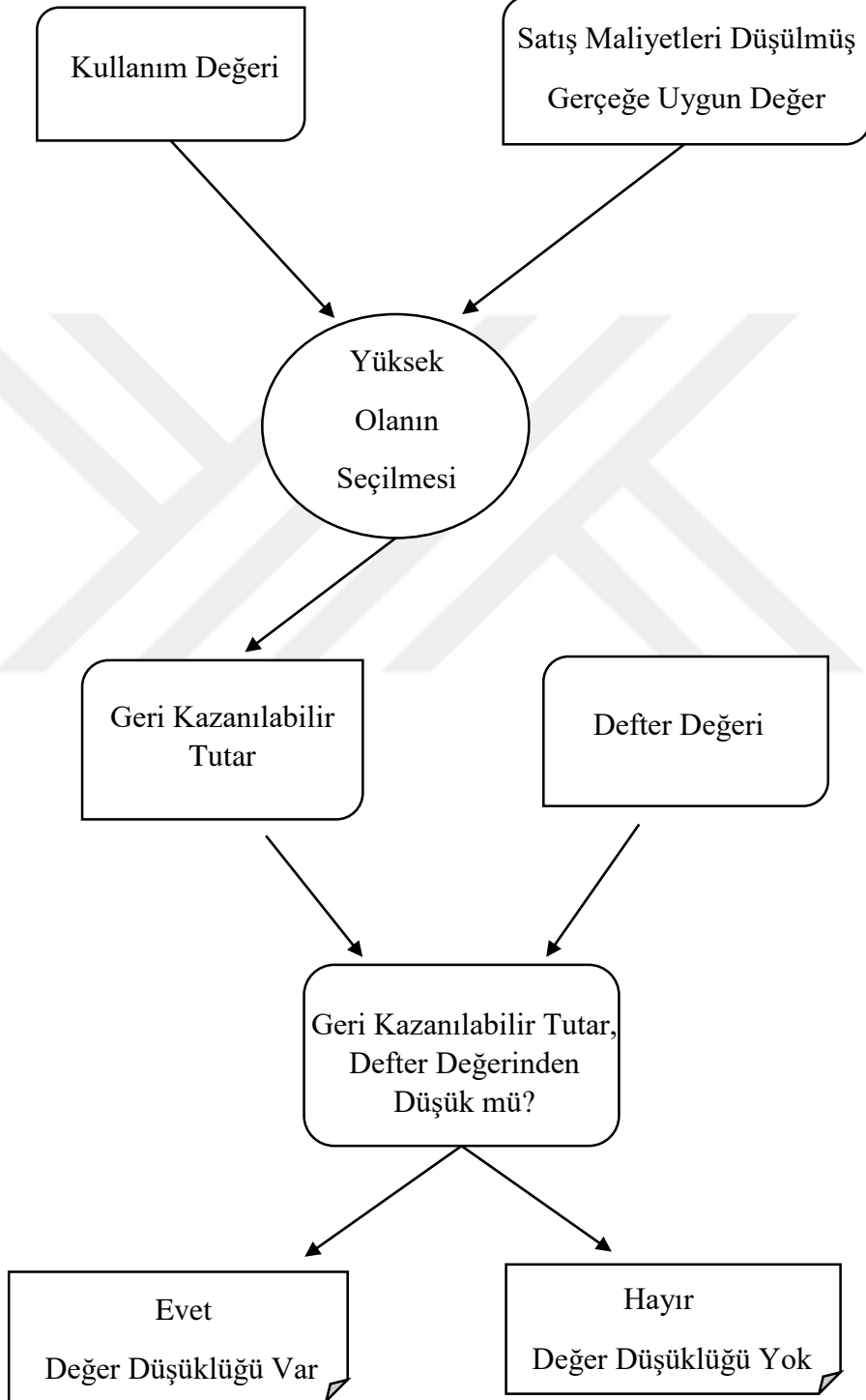
Kâr veya zarara aktarılan değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosu içerisinde varlığın kullanıldığı ilgili işletme fonksiyonuna ait giderlerin izlendiği hesap kaleminde gösterilmektedir. Örnek olarak, işletmenin pazarlama bölümüyle ilgili kullanılan varlığın oluşabilecek değer düşüklüğü zararı “Pazarlama Giderleri” hesap kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ait oluşabilecek değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” hesap kaleminde gösterilmektedir. Maliyet bedeli esas alınarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ait oluşabilecek değer düşüklüğü zararı ise Diğer Faaliyetlerden Giderler başlığı altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” hesap kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Benzer olarak nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden daha az olması halinde nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zarar kaydı oluşturulur. Bu değer düşüklüğü zararı nakit oluşturan birime ait olan varlıkların, şerefiye hariç olarak, defter değeriyle bağlantılı şekilde söz konusu varlıklara dağıtılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Değer düşüklüğü zararının muhasebe kayıtları gerçekleştirildikten sonra amortisman veya itfa payı ileriki dönemlerde varlığın kayıtlı olacağı yeni defter değeri kullanılarak hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Varlıklarda değer düşüklüğü veya değer değişmesi testi uygulanırken izlenecek yol aşağıda şemada özetlenmiştir:

Şekil 4: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Testi Şeması



Kaynak: (Perek, 2019).

2.2.16.8 Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Raporlama dönemleri sona erdiğinde, önceki raporlama dönemlerinde kaydedilmiş olan değer düşüklüğü zararının hala bulunup bulunmadığının ya da etkisinin azaldığına dair bir gösterge olup olmadığı değerlendirilir. Değer değişikliği ile ilgili göstergenin tespit edilmesi halinde, söz konusu varlığın ya da nakit oluşturan birimin geri kazanılabilir tutarı belirlenerek önceden kaydedilmiş değer düşüklüğü zararının bir bölümünün veya hepsinin iptalinin gerçekleştirip gerçekleştirilmemesi gerektiği belirlenir (BOBİ FRS, 2021).

İptal işlemine konu olan değer düşüklüğü zararı; bireysel şekilde değer düşüklüğü testi uygulanan ve maliyet bedeli esas alınan varlıklarda kâr veya zarara aktarılarak Kâr veya Zarar Tablosu içerisinde ilgili hesap kaleminde gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile ölçülen maddi duran varlıklar da “Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar” kapsamı çerçevesinde yeniden değerlendirme değer artışı şeklinde düzenlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Değer düşüklüğü zararının iptaline konu olan kısmı, söz konusu varlığa ait önceki dönemler içerisinde değer düşüklüğü zararı kayıt edilmediyse varlığın sahip olacağı defter değeri kullanılarak tespit edilebilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın sahip olduğu yeni defter değeri, tespit edilen defter değerini aşmamalıdır (Perek, 2019).

2.2.16.9 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

BOBİ FRS ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, varlıklarda değer düşüklüğünün ölçüm işlemi konusunda birbirleriyle uyumluluk sağlamaktadır (BOBİ FRS, 2017; TMS 36, 2014).

TMS 36 içerisinde şerefiye hakkında amortisman işlemi ile uygulanmamakta fakat değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (TMS 36, 2014).

BOBİ FRS kapsamı içerisinde şerefiye üzerinde itfa işlemi uygulanabilirken, değer düşüklüğü uygulamasının dışında kalmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.17 Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bu bölüm içerisinde, karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar ile ilgili muhasebe unsurları bulunmaktadır. Ayrılan karşılıkların kayıt edilmesi ve ölçülmesi ile şarta bağlı varlık ve şarta bağlı yükümlülüklerin finansal tablolara nasıl aktarılacağı el alınmaktadır.

2.2.17.1 Kapsam

Bu bölüm kapsamı, diğer bölümler kapsamınca özel olarak ayrılan karşılık işlemleri hariç, kıdem tazminatı karşılığı da dâhil bütün karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklerle ve şarta bağlı varlıklara uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Bu bölüm kapsamında düzenlenmiş hükümler, ekonomik olarak fayda sağlamadığı sürece, tarafların henüz hiçbir yükümlülüğünü gerçekleştirmediği veya tarafların mevcut yükümlülüklerini aynı seviyede kısmen gerçekleştirdiği sözleşmelere uygulanmamaktadır. Ekonomik olarak dezavantajlı sözleşme, yapılan sözleşme içerisindeki yükümlülüklerin gerçekleştirilmesi için mutlaka üstlenilmesi gereken maliyetin, sahip olunması beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir. Bahsedilen bu sözleşme sonucunda zarar edeceği kaçınılmaz durumda olan işletmeler, kaçınılamayan bu net zararlarını karşılık olarak ayırmaktadırlar (BOBİ FRS, 2021).

2.2.17.2 Karşılıklar

Karşılıklar, gerçekleşeceği zaman veya tutarı belirsiz olan yükümlülüklerdir. Bu yükümlülüklerle garantiler, devam eden davalar, olası müşteri iadeleri gibi örnekler verilebilir. Bu bölümde bulunan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün kayıt edilmesini gerektirmeyen, varlıkların kayıtlı defter değerleriyle ilgili düzeltmeleri kapsamamakta ve bölüm kapsamındaki hükümler uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Karşılık, sadece aşağıda bahsedilen durumların gerçekleşmesi halinde kayıt edilmektedir (BOBİ FRS, 2021):

a) İşletmenin raporlama dönemi sona erdiğinde geçmişte gerçekleşmiş bir olaydan kaynaklanan henüz yerine getirilmemiş bir yükümlülüğünün olması durumunda,

b) Yükümlülüğün gerçekleştirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının mümkün olması durumunda ve

c) Yükümlülük tutarının güvenilebilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumda.

Karşılık ayrılan tutarlar, ilk kayıt işlemi gerçekleştirildikten sonraki raporlama dönemleri sona erdiğinde kontrol edilir ve ilişkin raporlama dönemi son bulduğunda yükümlülüğün gerçekleştirilmesi için üstlenilmesi gereken harcamaya ait en yakın tahmini gösterecek şekilde düzeltilir. Yapılan bu düzeltmeler, ayrılan karşılık tutarı ilk olarak diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine eklenmediği sürece, kâra veya zarara aktarılır. Karşılıklara örnek olarak: sağlanan garantiler, süren davalar ve olası müşteri iadeleri gibi yükümlülüklerdir. (BOBİ FRS, 2017).

2.2.17.3 Kıdem Tazminatı Karşılığı

Raporlama dönemi sona erdiğinde oluşan bütün kıdem tazminatı yükümlülüğü toplamı tahmin edilir ve “Bölüm 27 Geçiş Hükümleri” bölüm hükümlerine göre düzenlenmediği sürece toplam tutar, vade süresine göre, Finansal Durum Tablosu içerisinde bulunan “Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesap kaleminde yer almaktadır. Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü; iş gücü devir hızı ve geçmiş zamanda gerçekleşmiş olan kıdem tazminatı gibi faktörler de göz önüne alınarak, çalışanların cari raporlama dönemi sona erdiğinde geçerli olan kıdem esas ücretleri esas alınarak hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.17.4 Şarta Bağlı Yükümlülükler

Şarta bağlı yükümlülükler aşağıda bulunan maddelerden herhangi biridir (BOBİ FRS, 2017);

a) Geçmişte gerçekleşen olaylardan kaynaklanan bir yükümlülük olup ilgili yükümlülüğün varlığı tamamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, gelecek zamanda belirgin olmayan bir veya daha fazla olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlıdır.

b) Geçmişte gerçekleşen olaylardan kaynaklanan; ancak aşağıda bulunan nedenlerle kaydedilmeyen var olan bir yükümlülüktür:

(i) Yükümlülüğün gerçekleştirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının mümkün olmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının gerçekçi olarak ölçümünün gerçekleştirilememesi.

Şarta bağlı yükümlülükler Finansal Durum Tablosu içerisinde bulunmazlar. İşletmelerde şarta bağlı yükümlülük sebebiyle kaynak çıkışının gerçekleşme ihtimali bulunuyorsa, dipnotlar kısmında şarta bağlı yükümlülüğün niteliğiyle ilgili açıklamaya yer verilir ve şarta bağlı yükümlülüğün yaratabileceği finansal etkiyle ilgili bilgi verilir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.17.5 Şarta Bağlı Varlıklar

Şarta bağlı varlık, geçmişte gerçekleşen olaylar sonucu oluşan muhtemel bir varlık olup ilgili varlığın varoluşu; kontrolü tamamen işletmede olmayan, gelecek zamandaki belirgin olmayan bir veya daha fazla olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak değişmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Şarta bağlı varlıklarda şarta bağlı yükümlülükler gibi Finansal Durum Tablosunda yer almazlar. Şarta bağlı varlık sebebiyle işletme içerisine ekonomik fayda girişinin gerçekleşme ihtimali bulunuyorsa, dipnotlar kısmında şarta bağlı varlığın niteliğiyle ilgili açıklamaya yer verilir ve şarta bağlı varlığın olası finansal etkisiyle ilgili bilgi verilir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.17.6 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

Karşılık tutarının tam olarak tespit edilmesi için; BOBİ FRS Bölüm 19 başlığı altında bugünkü değer yöntemi veya beklenen harcama tutarı yöntemi kullanılmaktayken, TMS 37 içerisindeyse yalnızca bugünkü değer yöntemi kullanılmaktadır (BOBİ FRS, 2017, TMS 37, 2014).

TMS ve TFRS düzenlemelerinde kıdem tazminatı hesaplanması işleminde yapılacak her türlü risk analizi ve bunların çözümü için, aktüeryal hesaplamalardan faydalanılmaktadır. BOBİ FRS'de ise kıdem tazminatı yükümlülüğü aktüeryal hesaplamalar yerine iş gücü devir hızı ve geçmiş yıllarda gerçekleşen kıdem tazminatları göz önüne alınarak, çalışanların cari raporlama dönemi sonu itibarıyla

geçerli olan kıdeme esas ücretleri esas alınarak hesaplanmaktadır (Doğan, 2017; BOBİ FRS, 2021).

TMS 37 bünyesinde bulunan “Koşullu Borçlar” başlığı altında, BOBİ FRS Bölüm 19 içerisinde isim değiştirip “Şarta Bağlı Yükümlülükler”; “Koşullu Varlıklar” ise “Şarta Bağlı Varlıklar” şeklinde isimlendirilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

Kıdem Tazminatı Karşılığına tam set içerisinde “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlığı altında bir standart olarak bulunmaktayken, BOBİ FRS Bölüm 19 içerisinde bir paragraf şeklinde yer verilmektedir (Akarçay Öğüz, 2019).

Karşılıkları, karşılık ayırmayı bir örnekle açıklamak gerekirse:

Bir telekomünikasyon işletmesinin yaptığı satışının sonrasında, yasal olarak bir yükümlülük üstlenmemesine rağmen, aldığı ürün ve hizmetten memnun kalmayan müşterileri için ürünün iadesini, hizmetinse iptalini, nedenini belirtmeksizin karşılıksız olarak onaylamaktadır. Bu nedenle iade durumuyla ilgili en olası tahmin belirlenerek karşılık oluşturularak kaydedilmektedir (Akarçay Öğüz, 2019).

2.2.18 Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu bölüm içerisinde, işletmelerin yabancı para türünden gerçekleştirdikleri işlemlere ait muhasebe unsurları ve işletmelerin finansal tablolarında ağırlıklı kullanmış oldukları para birimi haricindeki diğer bir para birimi türünde sunmaları halinde yapılması gereken çevrim işlemlerine ait düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlara ek olarak, finansal tabloların sunumu gerçekleştirildiği para biriminden farklı bir ağırlıklı kullanılmakta olan para birimini bulunduran ve tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi kullanılarak konsolide edilen bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının aktarılması gereken finansal tablolara nasıl ekleneceğine dair ilkeleri belirlemektedir.

2.2.18.1 Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi

Standardın bu bölümüne göre işletmelerin ağırlıklı kullanmakta oldukları para birimini belirlemesi gerekmektedir. Ağırlıklı kullanılan para birimi, işletmelerin çoğunlukla nakitlerini bulundurduğu ve harcamalar yaptığı çevrenin para birimidir. (BOBİ FRS, 2017).

İşletmeler, ağırlıkla kullandıkları para birimini seçerken aşağıda belirtilen unsurları dikkate almalıdır (BOBİ FRS, 2017):

a) Ağırlıkla kullanılan para birimi:

(i) İşletmeler tarafından mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarının belirlenmesinde ve ödemelerin gerçekleştirilmesinde kullanılacak para birimidir.

(ii) Rekabet faktörleri ve yasal düzenlemeleri ile işletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarında en çok etkisi olan unsur ülkenin kullanmakta olduğu para birimidir.

b) Mal ve hizmetlerle ilgili işçilik, hammadde ve diğer maliyetler üzerinde en çok etkileye sahip olan unsur para birimidir

2.2.18.2 Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri

Yabancı para cinsinden işlemler, işletmelerin ağırlıkla kullandıkları para biriminin haricindeki bir para birimleriyle gerçekleştirdikleri işlemlerdir (BOBİ FRS, 2017).

İşletmelerin, fiyatı yabancı bir para birimiyle belirlenmiş olan malları ve hizmetleri alıp satması; işletmelerin, borç veya alacak işlemleri tutarlarının yabancı para birimi cinsinden bir para birimiyle belirlenen kredi şeklinde alması veya borç vermesi; işletmelerin yabancı para birimiyle varlık alması veya satması ile bu tür yükümlülüklerin oluşturulması veya sona erdirilmesi yabancı para birimi cinsinden işlemlerdir (Akarçay, 2019).

Yabancı para türünden işlemler ilk kayıt işlemleri esnasında, yabancı para birimindeki tutar işlemin gerçekleştirildiği tarihteki döviz kuru, spot kur üzerinden ağırlıkla kullanılmakta olan para birimine çevrilerek muhasebeleştirilmektedir. Uygulamada kolaylık sağlanması açısından, işlemin gerçekleştirildiği tarihteki gerçek kura yakın bir kurun kullanılması döviz kurunun stabil olduğu dönemlerde mümkün olabilmektedir. Fakat döviz kurunun sürekli olarak değiştiği, dalgalandığı dönemler içerisinde ortalama kur kullanılmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.18.3 Yabancı Para Çevrim İşlemleri Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standardında genellikle “geçerli para birimi” terimi kullanılırken, BOBİ FRS’de ise ismi değiştirilerek “ağırlıkla kullanılan para birimi” olarak kullanılmaktadır (TMS 21, 2011; BOBİ FRS, 2017).

Uygulamada kolaylık sağlanması açısından işlemin yapıldığı tarihindeki kur yerine haftanın kuru tercih edilerek veya işlemin yapıldığı ayın ortalama olarak kur değeri tercih edilebilmektedir. Fakat döviz kurlarında sıklıkla değişiklik oluştuğu yani döviz kurlarının dalgalanma gösterdiği ekonomilerde uygulama kolaylığı açısından ortalama kurun kullanılması BOBİ FRS ve TMS/TFRS taraflarınca uygun bulunmamaktadır (BOBİ FRS, 2017; TMS 21, 2011).

Yukarıda bahsedilenlere örnek verecek olursak:

Örnek: 11.06.2020 tarihinde Yirmi Kardeş işletmesi İsviçre’ye 15.000 kg bakır teli toplam tutarı 200.000 Euro karşılığında ihraç işlemi gerçekleştirmiştir. Yirmi Kardeş işletmesi, kayıtlarında Türk Lirası para birimini kullanmaktadır. Ticaretin gerçekleştiği tarih itibarıyla döviz kuru değeri 1 £ = 7,72 TL’dir (Akarçay, 2019).

İlk kayıt işlemi yabancı para türünden gerçekleşmekte, bu yabancı para türündeki tutar ticaretin gerçekleştiği tarihte spot kur dikkate alınarak işletmenin benimsediği para birimine çevirme işlemi gerçekleştirilmiştir. Düzenlenmesi gereken yevmiye kaydı şöyle olmalıdır:

$$\text{Satış Tutarı} = 200.000 \text{ Euro} \times 7,72 \text{ TL} / \text{Euro} = 1.544.000 \text{ TL}$$

-----11.06.2020-----		
120 ALICILAR	1.544.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		1.544.000

Örnek: Otomotiv yedek parça üretimi yapan bir işletme, bu yedek parçaları üretmek amacıyla 01.01.2019 tarihinde İsviçre’den 120.000 Euro karşılığında makine almıştır ve ödeme peşin yapılmıştır. Alınan makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup normal amortisman yöntemi kullanılarak itfa edilecektir. Alımın gerçekleştiği tarihteki kur 1 £ = 6,05 TL ve yılsonu itibariyle yani dönem sonu kur rakamları ise 1 £ = 6,66 TL’dir (Akarçay, 2019).

Yabancı para türü kullanılarak yapılan işlemlerde ilk kayıt altına alma işleminde, yabancı para türünden olan tutar, ticaretin gerçekleştiği tarihteki spot kur dikkate alınarak işletme tarafından ağırlıklı kullanılan veya kabul edilen para birimine çevirme işlemi yapılmaktadır:

$$\text{Makinenin Maliyeti} = 120.000 \text{ Euro} \times 6,05 \text{ TL/Euro} = 726.000 \text{ TL}$$

-----01.01.2019-----		
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	726.000	
102 BANKALAR		726.000

Böylece konusu geçen makine için dönem sonunda, 726.000 TL maliyet bedeli üzerinden amortisman ayırma işlemi yapılacaktır:

-----31.12.2019-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	145.200	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		145.200

Bu işletme makineleri için genel olarak yeniden değerlendirme modelini uygulamış olsaydı, dönem sonu kayıt işlemleri yılsonu kuru ile değerlendirilecek ve dolayısıyla yukarıdaki yevmiye kaydındaki rakamlar farklı olacaktı. Yukarıda bahsedilen makinenin dönem sonu itibariyle hesaplanan gerçeğe uygun değeri 150.000 Euro şeklinde tespit edilmiştir. Yabancı para türünden parasal olmayan hesaplar, gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak ölçülme işlemi gerçekleştiriliyorsa gerçeğe uygun değerlerin tespit edildiği tarihin spot kuru dikkate alınarak işletmenin kabul ettiği para birimine çevirme işlemi yapılmaktadır:

-----31.12.2019-----

253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	273.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	54.600
551 MADDİ DURAN VARLIKLAR	218.400
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	

Makinanın değeri: 150.000 £ x 6,66 TL = 999.000 Türk Lirası. Maliyet bedeliyle makinanın değeri arasındaki fark 273.000 TL'dir. Yeniden değerlendirilmiş meblağ dikkate alınarak yapılan hesaplama sonucu amortisman tutarı 199.800 TL'dir ve maliyet bedeliyle ölçülen amortisman tutarı arasında 54.600 TL'lik bir fark oluşmaktadır. Yeniden değerlendirilmiş meblağ dikkate alınarak ölçülen makine ile ilgili yeniden değerlendirme artışı 218.400 TL Özkaynaklar başlığı altında işletmece oluşturulacak olan "Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabına kaydedilmektedir.

2.2.19 Bölüm 21 İş Birleşmeleri

Bu bölüm içerisinde, iş birleşmesiyle sahip olunan varlıkların, katlanılan yükümlülüklerin ve işletme üzerinde kontrol gücü buldurmeyen payların ölçümüne ve kaydedilmesine ilişkin muhasebe hükümleri bulunmaktadır.

2.2.19.1 Kapsam

İş birleşmesi, birbirinden ayrı işlerin veya işletmelerin bir araya gelerek tek bir rapor hazırlayan işletme haline gelmesidir. İş birleşmesinde edinen taraftaki işletme, edinilen işletmenin kontrolüne sahip olmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

İş birleşmeleri birçok şekilde gerçekleşebilmektedir. Bir iş birleşmeleri şu şekillerde gerçekleşebilir: Edinen işletmenin iş tanımında bulunan net varlıkları satın alması veya diğer başka bir işletmenin özkaynak paylarına sahip olması şeklinde. Birbirinden ayrı iki işletmenin yeni kurulan bir işletmenin içerisinde birleşmesi ya da satın alınan tarafın tasfiye işlemini gerçekleştirerek satın alan işletmece devralınması olarak gerçekleşmektedir (BOBİ FRS, 2017).

İş birleşme işlemi; özkaynak aracı ihracı yöntemiyle, nakit ve nakit benzerleri veya diğer varlıkların aktarılması yoluyla ya da bahsedilenlerin bir araya gelmesiyle gerçekleşebilir (BOBİ FRS, 2017).

İş birleşmesi olarak tanımlanan bütün işlem ve olaylara bu bölüm hükümleri uygulanır. Fakat ortaklaşa girişim oluşmasına, mevcut iş tanımına uygun olmayan varlık veya varlık grubu sahip olunmasına ve konsolide finansal tablo sunmayan işletmelerin bağlı ortaklığa sahip olmalarına uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.19.2 İş Birleşmelerinin Tanımlanması

Bir işlemin veya olayın iş birleşmesi şeklinde değerlendirilebilmesi için işletmeye dâhil edilen varlıkların ve katlanılan yükümlülüklerin bir işi oluşturması gerekmektedir. İş; ortaklarına, katılımcılarına ve üyelerine kar payı, ekonomik fayda sağlamak amacıyla bir getiri oluşturabilmek için yönetilen faaliyetler ve varlıklardır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.19.3 İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Ortak kontrol ile gerçekleştirilenler haricinde iş birleşmeleri, satın alma yöntemiyle muhasebeleştirilmektedir. Satın alma yöntemi aşağıda belirtilen sırayla gerçekleştirilir (BOBİ FRS, 2021):

a) Edinen işletmenin belirlenmesi.

b) Birleşme tarihinin belirlenmesi.

c) İş birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi.

ç) Edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınması.

d) Şerefiye veya negatif şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması.”

2.2.19.4 Edinen İşletmenin Belirlenmesi

Bütün iş birleşmelerinde iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan biri edinen ve diğeri edinilen taraf olarak belirlenmektedir. Edinen işletme, birleşme işlemi yöntemiyle birleşmeye taraf olan diğer işletmelerin kontrolüne sahip olan taraftır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.19.5 Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

Birleşme tarihi, birleşme işleminin tamamlandığı, edinen işletmenin edinilen tarafın kontrolüne tamamen sahip olduğu zamandır. Kontrolün tamamen sahip olduğu tarih çoğu zaman, edinen işletme tarafından edinme bedelinin aktarıldığı, edinilen tarafta bulunan varlıklara sahip olduğu ve bulunan yükümlülüklerin katlanıldığı tarihtir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.19.6 İş Birleşmesinin Maliyetinin Belirlenmesi

İş birleşmesinin maliyeti, gönderilen bedel ile iş birleşmesiyle direkt bağlantılı olarak üstlenilen maliyetlerin toplamı şeklinde ölçülmektedir. Aktarılan bedel nakit, nakit dışı varlıklar, adi ve imtiyazlı özkaynağa dayalı finansal araçlar, opsiyonlar ve varantlar gibi birçok şekilde olabilir (BOBİ FRS, 2017).

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

Edinen işletme birleşmenin gerçekleştiği tarihte, şerefiyeden ayrı şekilde bu tarihten sonra edinilen tarafın bu standart hükümlerince hazırlanmış finansal tablolarında bulunan varlık ve yükümlülüklerini kayıt eder. Edinen işletme, birleşme tarihinden sonra edinilen tarafın bu standart çerçevesinde hazırlanmış finansal tablolarında bulunan varlık ve yükümlülüklerini, güvenilir olarak ölçülebiliyorsa birleşmenin gerçekleştiği tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile ölçer. Fakat edinen işletme, gerçeğe uygun değer ölçümünü güvenilir olarak gerçekleştiremediği varlık ve yükümlülüklerini, edinilen tarafın birleşmenin gerçekleştiği tarihteki finansal tablolarda bulunan defter değerleri ile kaydetmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.19.8 Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçülmesi ve Kayda Alınması

Edinen işletme birleşmenin gerçekleştiği tarihte iş birleşmesi esnasında oluşan şerefiyeyi varlık şeklinde kayıt etmektedir. Ortaya çıkan şerefiye tutarı; birleşmenin gerçekleştiği tarihte, iş birleşmesinde katlanılan maliyetin, edinilen tarafın bu bölüm çerçevesinde kayıt edilmesi ve ölçümü gerçekleştirilen net varlıklarındaki edinen işletmenin payından daha fazla olan kısmıdır (BOBİ FRS, 2017).

Negatif şerefiye; iş birleşmesinin maliyetiyle edinilen net varlıkların bu bölüm kapsamında ölçülen ve değerler arasında oluşabilecek negatif farktır. Negatif şerefiye “Diğer Gelirler” hesap kaleminde izlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.19.9 İş Birleşmeleri Açısından BOBİ FRS’nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

Şerefiye işlemleri BOBİ FRS kapsamında iş birleşmesinde üstlenilen maliyet ile sahip olunan varlıklar veya yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun yöntemleriyle ölçülen değer arasında oluşabilecek farklılıktır. TFRS 3’e göre ise şerefiye, iş birleşmesi işleminin oluşturabileceği maliyet ile bu maliyet karşılığında sahip olunan tanımlanabilir varlıklar veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun olarak ölçülen değeri arasında oluşabilecek tutar farklılığıdır (BOBİ FRS, 2017; TFRS 3, 2017).

TFRS 3’e göre şerefiye itfa edilememektedir. Fakat BOBİ FRS kapsamında şerefiyenin yararlı kullanım süresinin tarafsız ve şüphesiz olarak tahmin edilebildiği zaman yararlı kullanım süresi dikkate alınarak, tahmin yürütülemediği zaman ise on yıl üzerinden itfa işlemi uygulanmaktadır (TFRS 3, 2017; BOBİ FRS, 2017).

Ortak bir şekilde kontrol edilebilen işletmeler için iş birleşmelerinin BOBİ FRS kapsamında raporlanma işleminde, “hakların birleşmesi yöntemi” kullanılmaktadır. Hakların birleşmesi yöntemi, iki işletmenin ortaklarının iş birleşmesi sonucunda birleşerek tek bir işletme içerisinde ortaklık haklarını sürdürmesidir. Yöntemin amacı, iki farklı işletmenin birleşmesi sonucunda mevcut durumdan ortaklaşa sorumlu olmaları ve yönetmelerine rağmen, birleşme öncesinde olduğu gibi birbirlerinden ayrı iki işletme şeklinde muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesidir (BOBİ FRS, 2017; Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017).

2.2.20 Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar

Standardın bu bölümünde, bağlı ortaklık tanımı ve bu konudaki yatırımlarla ilgili muhasebe ilkeleri ile konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına dair ilkeler bulunmaktadır.

2.2.20.1 Bağlı Ortaklık Tanımı

Bağlı ortaklık, adi ortaklığa benzeyen tüzel kişiliği olmayan işletmeleri de içeren, kontrolü başka bir işletme tarafından gerçekleştirilen işletmedir. Böylece bir veya birden fazla bağlı ortaklığa sahip olan bir işletme de ana ortaklık şeklinde değerlendirilebilir. Ana ortaklık ile onun bütün bağlı ortaklıklarının bir araya gelmesiyle oluşan işletmeler grubuna topluluk adı verilmiştir (BOBİ FRS, 2017).

Kontrol, bir işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerinden yarar sağlamak için o işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahip olunmasıdır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.20.2 Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi

2.2.20.2.1 Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmeler

Büyük işletmeler dışındaki işletmeler için konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yoktur. Buna ek olarak bu kapsamdaki işletmeler istekleri doğrultusunda düzenleyecekleri konsolide finansal tablolarını sunabilmektedirler. İstek doğrultusunda konsolide finansal tablo sunumu gerçekleştiren işletmeler, bu bölüm çerçevesince tam konsolidasyon yöntemi kullanılarak konsolide edilmesi gerekli olan bütün bağlı ortaklıklarının kontrollerine sahip olunduğu sürece en az iki raporlama döneminde konsolide finansal tablolarını sunmak zorundadırlar. En az iki raporlama dönemi süresince konsolide finansal tablolarını sunan işletmeler isterlerse sonraki dönemlerde konsolide finansal tablolarını sunmayabilirler (BOBİ FRS, 2021).

2.2.20.2.2 Büyük İşletmeler

Büyük işletmeler, sahip oldukları bağlı ortaklıklarını bu bölüm içerisinde bulunan konsolidasyon işlemlerinin uygulanmasıyla konsolide eder ve konsolide finansal tablolarında gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirler. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun sahip olduğu bağlı ortaklıklarının mevcut varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının yalnızca bir işletmenin sunduğu gibi sunulduğu, bir topluluğa ilişkin finansal tablolardır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.20.3 Münferit Finansal Tablolar Sunma Yükümlülüğü

İşletmelerden konsolide finansal tablolar sunan ana ortaklıkların, sunulan bu tablolara ek olarak münferit finansal tablolarını da sunmaları mecburidir. Fakat bu işletmelerin münferit finansal tablolarıyla ilgili dipnotlarının sunulması gerekli değildir (BOBİ FRS, 2021). Münferit finansal tablolarda bulunan bağlı ortaklıklar, maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmektedir (Dumlu, 2019).

2.2.20.4 Konsolidasyon İşlemleri

Konsolide finansal tabloların hazırlanabilmesi için aşağıda bulunan işlemler yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2021):

a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarındaki birbirine karşılık gelen varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider hesap kalemleri satır satır toplanmaktadır.

b) Ana ortaklığın sahip olduğu her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına denk gelen tutarlar elenmektedir.

c) Topluluk içerisindeki bakiyeler ve işlemlerin hepsi elimine edilir. Bu çerçevede topluluk içerisindeki varlık ve yükümlülükler ile topluluk içi gerçekleştirilen işlemlerden oluşan gelirler, giderler, nakit akışları, özkaynaklar ve varlıklarda kaydedilen kâr veya zararların hepsi karşılıklı olarak elimine edilir.

ç) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların topluluk içerisinde gerçekleştirdikleri işlemlerin elemesi yapıldıktan sonraki dönem net kârı veya zararından kontrol gücü bulunmayan paylara denk gelen tutarlar belirlenir.

d) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların sahip oldukları net varlıklardan kontrol gücü bulunmayan paylara denk gelen tutarlar belirlenir.

Kontrol gücü bulunmayan paylar, Konsolide Finansal Durum Tablosu özkaynaklar başlığı içerisinde “Kontrol Gücü Olmayan Paylar” hesap kaleminde gösterilmekte ve ana ortaklığın pay sahiplerine denk gelen özkaynak tutarından ayrı bir şekilde izlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

İş birleşmelerinde düzenlenen konsolide finansal tablolar iki farklı tarihte hazırlanmaktadır. İlk tablo satın alımın gerçekleşeceği tarihte hazırlanırken, ikinci tablo ise satın alma işleminin gerçekleştiği tarihten sonra hazırlanmaktadır (Dumlu, 2019).

Satın alımın gerçekleştiği günde gerçekleştirilecek ilk kayıta satın alma yöntemi kullanılmaktadır. Ana ortaklık gerçekleştirdiği yatırımını Bağlı Ortaklıklar adı altında maliyet değerini esas alarak defterine kayıt etmektedir (Dumlu, 2019).

2.2.20.5 Aynı Muhasebe Politikalarının Uygulanması

Konsolide finansal tablolarda, benzerlik gösteren işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır. Topluluk üyelerinden birisinin, benzerlik gösteren işlem ve olaylar için konsolide finansal tablolarda uygulanan muhasebe politikalarından başka bir politikayı uygulaması halinde, konsolide finansal tabloların oluşturulması esnasında ilgili işletmenin finansal tablolarında yapılması gereken düzeltmeler yapılmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.20.6 Aynı Raporlama Tarihi

Konsolide finansal tablolar oluşturulurken kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihe sahip olması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda bağlı ortaklığın raporlama döneminin sona erdiği tarih ana ortaklığıyla aynı olmaması durumunda bağlı ortaklık konsolidasyonun sağlanması için finansal tablolarını ana ortaklığın raporlama dönemi sona erdiği tarih itibarıyla hazırlamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.20.7 Ölçüm

İşletme sahibi olduğu bir bağlı ortaklığının gelir ve giderlerini bağlı ortaklığın kontrolünün kazanıldığı tarihten, kontrolün kaybedildiği tarihe kadar konsolide finansal tablolara eklemektedir. Konsolidasyon için bağlı ortaklığın dönem net kâr veya zararı belirlenirken bağlı ortaklığın birleşmenin gerçekleştiği tarihteki varlık ve yükümlülüklerine ait gelir ve giderler, varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri kullanılarak belirlenmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.20.8 Kontrolün Kaybı

Ana ortaklığın mevcut bağı ortaklığındaki kontrolünün kaybedilmesi pay değişmesi veya pay değişimi gerçekleşmeden farklı bir şekilde de olabilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.20.9 Konsolide Finansal Tablolar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

Bağı ortaklığın sağlanma şartı BOBİ FRS ve TFRS 10 düzenlemelerinde de aynı olarak kontrol edebilme yetisinin bulunmasıdır (BOBİ FRS, 2017; TFRS 10, 2011).

BOBİ FRS uygulayan işletmelerde büyük ölçekli olan işletmeler için konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunlu hale getirilmiştir. TFRS'ye tabi olan bütün işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadırlar. Ama ana ortaklık, doğrudan veya dolaylı şekilde bünyesinde bulundurduğu rasgele bir bağı ortaklık ile Kanun Hükmünde Kararname tarafından gösterilen KAYİK'in belirttiği tanımı sağlaması sonucunda büyük işletme şartını karşılamasa bile ana ortaklık için konsolide finansal tablo hazırlama şartı getirilmiştir. (BOBİ FRS, 2017; Tunçez, 2018).

2.2.21 Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Bu bölüm içerisinde, gelir üzerinden alınan vergilerin kayıt edilmesiyle ilgili unsurlar bulunmaktadır.

Finansal tablolara aktarılan işlem ve olaylarla bağlantılı olarak oluşan cari veya sonraki dönemlere ait vergilerin kayıt edilmesi gerekmektedir. Kaydedilen vergi, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarının toplamıyla oluşmaktadır. Büyük işletmeler konsolide ve münferit finansal tablolar içerisinde ertelenmiş vergi tutarlarını sunmak zorundadırlar. Fakat diğer boyuttaki işletmeler için ertelenmiş vergi tutarlarının finansal tablolarda sunulması zorunlu değildir (BOBİ FRS, 2017).

Gelir üzerinden alınan vergiler ikiye ayrılmaktadır; kurumlar vergisi, gerçek kişiler ve şahıs şirketleri dışında kalıp vergiye tabi tutulan tüzel kişilerin sağladıkları kazançlarından alınan vergi ve gelir vergisi, gerçek kişilerin kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olan vergi türüdür (Ünsal, 2020).

2.2.21.1 Kapsam

Standardın bu bölümü elde edilen gelir üzerinden alınan vergiler, mali kârdan hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri barındırmaktadır. Bunlara ek olarak özkaynak aracı yatırımlarından kazanılan kâr paylarından, faiz gelirlerinden, isim hakkı gelirlerinden ve diğer benzer gelirlerden kaynaklanan ve karşı tarafın işletme yerine vergi idarelerine kesinti vasıtasıyla ödenecek olan vergi tutarları da gelir üzerinden alınan vergi çerçevesinde değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Kâr esas alınarak hesaplanan vergiler haricindekiler bu bölüm içerisinde değerlendirilmemektedir. Örnek olarak katma değer vergisi, sosyal güvenlik primleri ve damga vergisi gibi vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.2 Dönem Vergisi

Dönem vergisi, cari raporlama dönemine ilişkin oluşan mali kâr esas alınarak hesaplanan ve ödenecek olan vergi anlamına gelmektedir. Dönem vergisinin ödenmeyen bölümü Finansal Durum Tablosu içerisinde “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” hesap kaleminde izlenmektedir. Cari ve önceki raporlama dönemlerine ait olan peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını geçen kısmı ise, “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” hesap kaleminde ayrı bir şekilde izlenmektedir (BOBİ FRS,2021).

Dönem vergisi; dönem için kabul edilen vergi kanunları ve vergi oranlarına göre hesaplanan tutar esas alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.3 Ertelenmiş Vergi

2.2.21.3.1 Kayda Alma

Ertelenmiş vergi; varlıklar ve yükümlülüklerin defter değerleri kullanılarak geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileri bir tarihe aktarılmasıyla gelecek dönemlerde ödemesi gerçekleştirilecek veya geri kazanılacak vergilerdir (BOBİ FRS, 2017).

Geçmiş zamanda gerçekleşen işlemler ve olaylar sebebiyle ileri dönemlerde geri kazanılacak veya ödemesi gerçekleştirilecek vergilere ait olarak ertelenmiş vergi

varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara aktarılır. Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve yükümlülüklerin Finansal Durum Tablosuna aktarıldıkları tutarlar ile bu tutarların vergiye esas değeri arasındaki farklardan ve daha indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile daha kullanılmamış vergi indirimlerinin ileri bir tarihe aktarılmasından kaynaklanmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.3.2 Vergiye Esas Değer

Vergiye esas değer, bir varlık veya yükümlülüğün vergi mevzuatına göre taşıdığı değeridir (BOBİ FRS, 2017).

Bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değerinin geri kazanılmasıyla işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik faydadan, vergisel boyutta indirilebilecek olan tutardır. Şayet ileride gerçekleşecek olan ekonomik faydalardan vergi alınmayacaksa, ilgili varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşit kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.3.3 Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlık veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosunda bulunan defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklardır. Geçici farklar iki türdedir: Vergiye tâbi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar. Vergiye tâbi geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayıt edilir. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr oluşabileceğinin mümkün olması koşuluyla, indirilebilir olan bütün geçici olarak oluşan farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.4 İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

Daha indirilmemiş geçmiş yıl zararları ve vergi indirimleri için gelecek dönem içerisinde zararlar ve indirimlerin mahsup edilebilmesi için yeterli tutarda mali kâr kazanılacağına mümkün olması durumunda ertelenmiş vergi varlığı kayıt edilmektedir. İndirilmemiş mali zararların veya vergi indirimlerinin indirilmesi için yeterli tutarda mali kâra sahip olunmasının mümkün olmaması durumunda ise ertelenmiş vergi varlığı kayıt edilmez (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.5 Kayda Alınmamış Ertelenmiş Vergi Varlığının Yeniden Değerlendirilmesi

Her raporlama dönemi son bulduğunda önceki raporlama dönemlerinde kayıt edilmemiş olan ertelenmiş vergi varlıkları yeniden gözden geçirilmektedir. İleride, ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilmesi için yeterli mali kâra sahip olunmasının mümkün olduğu ölçüde, daha önce kayıt edilmemiş olan ertelenmiş vergi varlığı kayıt edilir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.21.6 Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Bağlı ortaklıklarda ve iştiraklerde bulunan yatırımlar ile müşterek girişimlerde bulunan yatırımların kayıtlı defter değerinin vergiye tâbi değerinden farklı olması sebebiyle geçici farklar oluşabilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.7 Ertelenmiş Verginin Ölçümü

Ertelenmiş verginin ölçüm işlemi “Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları ve vergi oranları” esas kabul edilerek gerçekleştirilir (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.8 Sunum

Ertelenmiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunda duran varlıklar hesabı altında “Ertelenmiş Vergi Varlığı” kaleminde; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler hesabında “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” kaleminde ayrı bir şekilde gösterilmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içerisinde sunulmamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.21.9 Ertelenmiş Verginin Sunulmasına Son Verilmesi

Mevcut raporlama döneminden bir önceki raporlama döneminde büyük işletme kriterlerini karşılayan fakat cari raporlama dönemi içerisinde büyük işletme şeklinde değerlendirilmeyen bir işletme cari raporlama dönemine ilişkin sunacağı münferit finansal tabloları içerisinde ertelenmiş vergi tutarlarına yer vermeyebilir (BOBİ FRS, 2021).

2.2.22 Bölüm 26 Dipnotlar

Bu bölüm içerisinde, finansal tablodaki dipnotların sunulmasıyla ilgili genel ilkeler bulunmakta ve diğer bölümlerde dipnotlar için bahsedilenlere ek olarak dipnotlarda gerçekleştirilmesi gereken açıklamalarda bulunmaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.22.1 Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

Dipnotlar “Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri” içermektedir. Dipnotlar içerisinde, finansal tablolarda bulunan hesap kalemlerinin açıklamalarına ve kayıt etme ölçütlerini gerçekleştirmediği için finansal tablolara aktarılamayan unsurlar hakkında da bilgilere yer verilmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Dipnotların sunumu olabildiğince sistematik bir şekilde gerçekleştirilir. Sunum biçiminin belirlenmesi esnasında finansal tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasının etkisine dikkat edilir. Finansal tablolardaki hesap kalemlerinin yanında bulunan referans numarası, bağlantılı olan dipnotları işaret etmektedir (BOBİ FRS, 2017).

Dipnotların sistematik olarak sunulabilmesi için şu şekilde sıralanmalıdır (BOBİ FRS, 2017):

- a) İşletme ile ilgili genel bilgi,
- b) Finansal tabloların standardın bu unsurlarıyla tamamıyla uyumlu olarak sunulduğunu belirten açıklama,
- c) Uygulanan muhasebe politikaları,
- ç) Finansal tablolar ve bu tablolarda bulunan hesap kalemleriyle aynı sırada sunulması koşuluyla, finansal tablo hesap kalemlerine ait ek açıklamalar ve diğer açıklamalar.

2.2.22.2 Dipnotlar Açısından BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS ile Farklılıkları

TMS ve TFRS düzenlemesi içerisinde dipnotlar ile ilişkili herhangi bir ayrı standarda yer verilmemekte ve TMS/TFRS standartlarının sonlarında standardın düzenlemesiyle alakalı finansal tablolarda nasıl açıklamalara yer verilmesi gerektiği açıklamalarıyla birlikte bulunmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018).

Yukarıda anlatılanları uygulamalı olarak göstermek gerekirse dipnotlar bilanço üzerinde küçük bir kesit üzerinden örnekle aşağıdaki gibi yer almaktadır:

Tablo 3: Bilanço Üzerinde Dipnot Örneği

VARLIKLAR	<i>Dipnot referansları</i>	<i>Sınırlı denetimden geçmiş</i>	<i>Bağımsız denetimden geçmiş</i>
		<i>30 Haziran 2020</i>	<i>31 Aralık 2019</i>
Dönen Varlıklar			
Nakit ve nakit benzerleri	5		
Kısa vadeli finansal yatırımlar	6		
Ticari alacaklar			
-İlişkili taraflardan ticari alacaklar	8-29		
Diğer alacaklar			
-İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	9		
Peşin ödenmiş giderler	17		
Cari dönem vergisi ile ilgili varlıklar	27		
Diğer dönen varlıklar	18		

Kaynak: (kap.org.tr, 2020⁴³).

Dipnotlarda hesapların ayrıntılarının gösterimi Tablo 4'te yer alan örnek gibidir.

⁴³ <https://www.kap.org.tr/tr/>, (ET: 29.10.2020).

Tablo 4: Hesap Ayrıntılarının Dipnotta Gösterim Örneği

5 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

30 Haziran 2020 ve 31 Aralık 2019 tarihleri itibarıyla nakit ve nakit benzerlerinin detayı aşağıdaki gibidir:

	<u>30 Haziran 2020</u>	<u>31 Aralık 2019</u>
Kasa		
Bankalar		
-Vadesiz mevduatlar		
-Vadeli mevduatlar		
Diğer nakit ve nakit benzerleri		
Değer düşüklüğü		
Nakit ve nakit benzerleri		
Değer düşüklüğü		
Nakit akış tablosundaki nakit ve nakit benzerleri		

Kaynak: (kap.org.tr, 2020⁴⁴).

2.2.23 Bölüm 27 Geçiş Hükümleri

Standardın bu bölümü, daha önceki tarihlerde TFRS'ye, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine ya da farklı bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablo sunumu gerçekleştirmiş ya da daha önceki tarihlerde ortaklarına veya ilgili diğer kullanıcılarına finansal tablola sunumu gerçekleştirmemiş olan işletmelerin bu standart kapsamında ilk kez hazırladığı finansal tablolara uygulanmaktadır. Bu standart unsurlarının ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez bu standarda uygun şekilde düzenlenmiş olan ve bu standart çerçevesince düzenlendiği açık ve koşulsuz şekilde belirtilen yıllık finansal tablolardır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.23.1 İlk Geçiş

Daha öncesinde TFRS'yi kullanan işletmeler dışında, bu standardı ilk defa uygulayacak olan işletmenin geçmiş dönem veya dönemlerine ilişkin karşılaştırmalı finansal tablolarını sunmaları gerekmemektedir. İlk geçiş işlemindeki muafiyetten faydalanan işletmeler için cari raporlama dönemine ilişkin finansal tabloları ile beraber cari raporlama döneminin başına ilişkin Finansal Durum Tablosunu bu standart hükümlerine göre sunar ve cari raporlama döneminin başı bu standarda geçiş tarihi niteliğindedir. Finansal raporlama çerçevesi kapsamında düzenlenen geçmiş dönem

veya dönemlere ilişkin finansal tablolar karşılaştırılabilir şekilde sunulmamaktadır (BOBİ FRS, 2021).

2.2.23.2 Muafiyetler

Bu bölüm içerisinde, açılış Finansal Durum Tablosunun bu standardın kararlarıyla uyum sağlaması amacıyla iki farklı muafiyet sunulmuştur. Bu muafiyetlerden birincisi, standardın bazı unsurlarının geriye dönük bir şekilde uygulanmaması içindir. Diğer muafiyet ise standardın bazı unsurlarının uygulanmamasına olanak sağlamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

2.2.23.3 Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmamasını Öngören Muafiyetler

Standardın ilk defa uygulanmasında, önceki tarihlerde düzenlenmiş finansal raporlama çerçevesi kapsamında gerçekleştirilen aşağıda belirtilen muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin geriye dönük şekilde düzeltme uygulanmaz (BOBİ FRS, 2019):

- a) Finansal varlıklar ve yükümlülüklerin finansal tablo dışında bırakılması.
- b) Muhasebe tahminleri.
- c) Kontrol gücü bulunmayan payların ölçüm işlemi.
- ç) Devletten alınan krediler.

2.2.23.4 Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmamasına İmkân Taniyan Muafiyetler

Bu standardın ilk defa kullanıldığı finansal tablolar oluşturulurken, aşağıda bulunan muafiyetlerden biri veya daha fazlası için uygulanabilir. Standardın bu başlığı altında bazı hesap kalemler için tanınan muafiyetler diğer hesap kalemleriyle kıyaslanarak uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, 2021).

- a) İş Birleşmeleri.
- b) İştirak, müşterek girişim ve bağlı ortaklıklara özkaynak yönteminin uygulanması.
- c) İştirak, müşterek girişim ve bağlı ortaklıkların maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi.

- ç) İkame maliyet tercihinde gerçeğe uygun değerin kullanılması.
- d) Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda hesaplanan tutarın ikame maliyet şeklinde kullanılması.
- e) Bir olay sonucunda belirlenmiş olan gerçeğe uygun değerin ikame maliyet şeklinde kullanılması.
- f) Ertelenmiş verginin hesaplanması.
- g) Maddi duran varlıkların maliyetine eklenen sökme, taşıma ve restorasyon gibi yükümlülükleri.

2.2.23.5 Düzeltmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması

Geçişin gerçekleştiği tarihte yapılması düşünülen düzeltmelerin mümkün olmadığı hallerde düzeltmenin yapılabileceği olası en erken dönemde standart hükümlerince düzeltmeler uygulanır ve dipnotlarda finansal tablolarda bulunan kalemlerin hangisinin düzeltilemediği açıklanır (BOBİ FRS, 2019).

2.2.23.6 Açıklamalar

İşletmenin kullanmış olduğu finansal raporlama çerçevesinden BOBİ FRS'ye geçişin, işletmenin önceki raporlarına göre finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisi olumlu ya da olumsuz olarak açıklanır (BOBİ FRS, 2019).

3. BÖLÜM

3.1 ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu araştırma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe ile ilgili, ikinci bölümde ise BOBİ FRS ve bölümleri hakkında bilgiler bulunmaktadır. Üçüncü bölümde ise örnek bir uygulama ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlanan mali tabloların düzeltme kayıtları yapılarak BOBİ FRS'ye dönüştürülmesine yer verilmiştir. Bu bağlamda MSUGT'a göre hazırlanan mali tablolar, standartlara uygun olarak yapılacak düzeltme kayıtları ve sınıflandırmalar ile birlikte BOBİ FRS'ye uygun mali tablolar haline dönüştürülecektir.

3.2 ARAŞTIRMANIN AMACI

İşletmelerin süreklilik kavramı dolayısıyla sınırsız bir ömre sahip olduğu bilinmektedir. Bu sınırsız ömrün işletmenin öncelikle kendisine ve işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kişi veya kurum/kuruluşlara faaliyetlerini raporlayabilmeleri adına dönemlere ayrılması gerekmektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdiği her bir dönemin gerçekleşen olaylarını bir düzen içerisinde sunmaları gerekmektedir. Bu sunumun nasıl yapılacağı ile ilgili gerekli düzenlemeler de yetkili kurumlar tarafından belirlenmekte ve yayımlanmaktadır.

Bu araştırmanın amacı MSUGT'a göre hazırlanan mali tabloların BOBİ FRS'ye dönüştürülmesini ele almaktır. Ayrıca bu dönüştürme esnasında BOBİ FRS'ye uygun gerekli düzeltme kayıtlarının yapılmasıdır.

3.3 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bağımsız denetim ile birlikte bağımsız denetime tabi olan işletmeler mali tablolarını TMS/TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlamak ve sunmak zorundadırlar. Bu bağlamda yılsonlarında MSUGT'a göre hazırlanan mali tabloların standartlara

dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın mali tablolarını BOBİ FRS'ye dönüştürecek olan işletmelere ve çalışanlarına yol göstermesi amaçlanmaktadır.

Muhasebe standartlarının Türkiye'de yeni bir konu olması ve muhasebe çalışanlarının çoğu tarafından tam anlamıyla bilinmemesi bu çalışmanın önemini arttırmaktadır.

3.4 İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER

Araştırmanın üçüncü bölümü için Örnek Ticaret Anonim Şirketi adı altında sanal bir işletmenin mali tabloları ele alınmıştır. Örnek Ticaret Anonim Şirketi orta ölçekli bir işletmedir. Bu bağlamda ilk önce işletmenin 2018 ve 2019 yılı mizanları ve MSUGT'a uygun bilanço ve gelir tabloları hazırlanmıştır.

3.5 ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLAMALARI

Araştırmanın kapsamını KGK tarafından yayınlanmış olan BOBİ FRS oluşturmaktadır. İşletme verilerinin gizliliği açısından çalışmada gerçek işletme verileri kullanılamamıştır. Bu da çalışmanın kısıtı olarak ele alınabilir.

3.6 ÖRNEK BİR UYGULAMA

Bu uygulama içerisinde 2018 ve 2019 yıllarının Kurumlar Vergisi oranı %25 olarak varsayılmıştır. Bu tarihlerde gerçek kurumlar vergisi oranlarının farklı olmasına rağmen örneğimizde kurumlar vergisi oranı 2021 yılı kurumlar vergisi oranı olan %25 olarak alınmıştır. Bununla birlikte gerçek uygulamada doğal olarak ilgili yıllara ait gerçek kurumlar vergisi oranı alınacaktır.

Çalışmada ilk önce 2018 yılı mizanı hazırlanmış ve daha sonra mizana bağlı olarak işletmenin MSUGT'a göre bilanço ve gelir tablosu hazırlanmıştır. Uygulama kapsamında mali tabloların BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi için varsayımlara uygun olarak düzeltme kayıtları yapılmıştır. Örnek Ticaret Anonim Şirketi orta ölçekli

olduğu için vergi uyum kayıtları yapılmamıştır. Sonraki aşamada ise bu düzeltmelere bağlı olarak mali tablolar BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanarak sunulmuştur.

2018 yılına ait dönüştürme işlemleri yapıldıktan sonra benzer dönüştürme işlemleri 2019 yılına ait mali tablolar için de gerçekleştirilmiştir. 2019 yılına ait dönüştürme işlemlerine başlanırken ilk önce 2018 yılında yapılan kar ve zararı etkileyen düzeltme kayıtları 2019 yılına taşınmıştır.



**Tablo 5: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 Tarihi İtibariyle
Mizan Tablosu (TL)**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100	KASA HESABI	3.500.000	3.150.000	350.000	
101	ALINAN ÇEKLER	1.290.000	340.000	950.000	
102	BANKALAR HESABI	6.450.000	1.550.000	4.900.000	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. (-)	250.000	1.670.000		1.420.000
110	HİSSE SENETLERİ	3.810.000	720.000	3.090.000	
120	ALICILAR HESABI	2.700.000	150.000	2.550.000	
121	ALACAK SENETLERİ HESABI	1.740.000	450.000	1.290.000	
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	2.480.000	600.000	1.880.000	
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. (-)	375.000	1.375.000		1.000.000
153	TİCARİ MALLAR HESABI	16.100.000	2.400.000	13.700.000	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	870.000	170.000	700.000	
190	DEVREDEN KDV HESABI	507.000	74.000	433.000	
220	ALACAK SENETLERİ HESABI	995.000	245.000	750.000	
242	İŞTİRAKLER HESABI	8.105.000	1.100.000	7.005.000	
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI	7.455.000	1.455.000	6.000.000	
252	BİNALAR HESABI	20.780.000	2.780.000	18.000.000	
254	TAŞITLAR HESABI	3.100.000	100.000	3.000.000	
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	9.380.000	380.000	9.000.000	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	790.000	9.894.000		9.104.000
260	HAKLAR HESABI	6.875.000	1.075.000	5.800.000	
264	ÖZEL MALİYETLER	4.435.000	1.055.000	3.380.000	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	750.000	8.530.000		7.780.000
300	BANKA KREDİLERİ HESABI	950.000	4.750.000		3.800.000
320	SATICILAR HESABI	800.000	5.300.000		4.500.000
321	BORÇ SENETLERİ HESABI	130.000	6.160.000		6.030.000

340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	108.000	2.558.000		2.450.000
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	320.000	2.130.000		1.810.000
361	ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİSİ	120.000	1.580.000		1.460.000
370	DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. YAS.YÜK.KAR.	0	0		
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	210.000	1.170.000		960.000
400	BANKA KREDİLERİ HESABI	760.000	6.260.000		5.500.000
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	570.000	1.290.000		720.000
500	SERMAYE HESABI	0	25.000.000		25.000.000
540	YASAL YEDEKLER	0	3.469.000		3.469.000
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	700.000	3.015.000		2.315.000
590	DÖNEM NET KARI	0	0		
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	0	84.890.000		84.890.000
621	SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	54.500.000	0	54.500.000	
631	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDER.	18.500.000	0	18.500.000	
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.640.000	0	3.640.000	
642	FAİZ GELİRLERİ	0	2.750.000		2.750.000
646	KAMBİYO KARLARI	0	2.145.000		2.145.000
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI	5.750.000	0	5.750.000	
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDER.	4.440.000	0	4.440.000	
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	0	2.505.000		2.505.000
	TOPLAM	194.235.000	194.235.000	169.608.000	169.608.000

**Tablo 6: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 Tarihi İtibariyle
Ayrıntılı Bilançosu (TL)**

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
HAZIR DEĞERLER	5.250.000	MALİ BORÇLAR	3.800.000
Kasa	350.000	Banka Kredileri	3.800.000
Bankalar	4.900.000	TİCARİ BORÇLAR	11.950.000
		Satıcılar	4.500.000
		Borç Senetleri	7.450.000
MENKUL DEĞERLER	3.090.000		
Hisse Senetleri	3.090.000	ALINAN AVANSLAR	2.450.000
		Alınan Sipariş Avansları	2.450.000
TİCARİ ALACAKLAR	5.670.000	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	3.270.000
Alıcılar	2.550.000	Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.810.000
Alacak Senetleri	2.240.000	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.460.000
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.880.000		
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(1.000.000)	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.365.000
		Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	1.365.000
STOKLAR	13.700.000	GELECEK AYLARA AİT GEL. VE GİD. TAHAK.	960.000
Ticari Mallar	13.700.000	Gelecek Aylara Ait Gelirler	960.000
GELECEK AYLARA AİT GİD. VE GEL. TAHAK.	700.000		
Gelecek Aylara Ait Giderler	700.000	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	23.795.000
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	433.000		
Devreden K.D.V.	433.000		

		UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	28.843.000	MALİ BORÇLAR	5.500.000
		Banka Kredileri	5.500.000
DURAN VARLIKLAR		GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİD. TAHAK.	720.000
TİCARİ ALACAKLAR	750.000	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	720.000
Alıcılar	750.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	6.220.000
MALİ DURAN VARLIKLAR	7.005.000		
İştirakler	7.005.000	ÖZKAYNAKLAR	
MADDİ DURAN VARLIKLAR	26.896.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	25.000.000
Arazi ve Arsalar	6.000.000	Sermaye	25.000.000
Binalar	18.000.000	KAR YEDEKLERİ	3.469.000
Taşıtlar	3.000.000	Yasal Yedekler	3.469.000
Demirbaşlar	9.000.000	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	2.315.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(9.104.000)	Geçmiş Yıllar Karları	2.315.000
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	1.400.000	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	4.095.000
Haklar	5.800.000	Dönem Net Kârı	4.095.000
Özel Maliyetler	3.380.000		
Birikmiş Amortismanlar (-)	(7.780.000)	ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI	34.879.000
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	36.051.000		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	64.894.000	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	64.894.000

- 950.000 TL Alınan Çekler, Alacak Senetlerine aktarılmıştır.
- 1.420.000 TL Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-), Borç Senetlerine aktarılmıştır.

Tablo 7: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 01.01.2018 - 31.12.2018 Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)

BRÜT SATIŞLAR		84.890.000
Yurtiçi Satışlar	84.890.000	
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(54.500.000)
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(54.500.000)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		30.390.000
FAALİYET GİDERLERİ (-)		(22.140.000)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(18.500.000)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(3.640.000)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		8.250.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		4.895.000
Faiz Gelirleri	2.750.000	
Kambiyo Karları	2.145.000	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		(5.750.000)
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	(5.750.000)	
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(4.440.000)
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(4.440.000)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		2.955.000
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		2.505.000
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.505.000	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		5.460.000
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	(1.365.000)	
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		4.095.000

- (Kurumlar Vergisi Oranı %25)

2018 Yılı BOBİ FRS'ye Uygun Sınıflandırma ve Düzeltme ile İlgili Varsayımlar ve Yevmiye Kayıtları⁴⁴

1. Alıcılar hesabında yer alan 728.572 TL ilişkili taraflardan alacaklardır.

Ticari Alacaklar

- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	728.572 TL
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	1.821.428 TL

----- 31.12.2018 -----

124 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN	728.572
TİCARİ ALACAKLAR	
120 ALICILAR	728.572

Bilançoda ticari alacaklar içerisinde yer alan ilişkili taraflardan ticari alacaklar ve ilişki olmayan taraflardan ticari alacaklar ayrı olarak gösterilir.

2. Satıcılarda yer alan 180.000 TL ilişkili taraflara borçlardır.

Ticari Borçlar

- İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar	180.000 TL
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Borçlar	4.320.000 TL

Bilançoda ticari borçlar içerisinde yer alan ilişkili taraflardan ticari borçlar ve ilişki olmayan taraflardan ticari borçlar ayrı olarak gösterilir.

----- 31.12.2018 -----

320 SATICILAR	180.000
324 İLİŞKİLİ TARAFLARA	180.000
TİCARİ BORÇLAR	

⁴⁴Oğuzhan Aydemir, BOBİ FRS Ders Notları, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, 2019.

3. Alacak senetleri içerisinde 950.000 TL tutarında alınan çekler vardır. Bununla birlikte, alacak senetlerinde yer alan 150.000 TL tutarında alınan çeklerin vadesi dolmuştur.

----- 31.12.2018 -----		
101 ALINAN ÇEKLER (VADESİZ)	150.000	
121 ALINAN ÇEKLER		150.000

Vadeli çekler dönem sonu işlemlerde alacak senetlerine aktarılmaktadır. Vadesiz çekler ise nakit ve nakit benzerleri içerisinde kalmaktadır.

4. İşletmenin maddi olmayan duran varlıkları içerisinde 3.080.000 TL tutarında özel maliyet bulunmaktadır. Özel maliyetlere ait birikmiş amortisman tutarı 2.350.000 TL'dir.

----- 31.12.2018 -----		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	3.080.000	
256.05 Özel Maliyetler		
264 ÖZEL MALİYETLER		3.080.000

Standartlara göre özel maliyetler maddi duran varlıklar içerisinde yer alır. Bu nedenle özel maliyetler hesabı diğer maddi duran varlıklar hesabına aktarılmıştır.

----- 31.12.2018 -----		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.350.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.350.000

Özel maliyetler maddi duran varlıklara virman edildiği için özel maliyetlere ait amortismanında tespit edilip maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman hesabı olan 258 Birikmiş Amortismanlar hesabına aktarılması gerekmektedir.

5. Bankalar hesabında yer alan 4.900.000 TL'nin 1.470.000 TL'si vadesiz hesapta, 3.430.000 TL'si 6 ay vadeli hesaptadır.

----- 31.12.2018 -----

115 BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT	3.430.000
102 BANKALAR	3.430.000

Bankalar hesabında yer alan ve 3 ay ile 12 ay arasında vadeli mevduat hesapları finansal yatırımlar grubunda 115 Bankalardaki Vadeli Mevduat hesabında sınıflandırılır. Eğer vade 12 aydan uzun olsaydı 205 Bankalardaki Vadeli Mevduat hesabına aktarılırdı.

6. Binalar hesabında yer alan arsa payının tutarı 4.800.000 TL olarak belirlenmiştir. Binalar 01.01.2017 tarihinde satın alınmış ve alındığı tarihte ekonomik ömrü 40 yıl olarak tahmin edilmiştir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

----- 31.12.2018 -----

250 ARAZİ VE ARSALAR	4.800.000
252 BİNALAR	4.800.000

Standartlara göre binalar içerisinde kayıtlı olan arsa paylarının ayrıştırılarak 250 Arazi ve Arsalar hesabında kayıt edilmesi gerekir. Ayrıca geçmiş dönemlerde ayrılan ve arsa payına rastgelen amortisman tutarının iptal edilmesi gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ait düzeltme 570 Geçmiş Yıllar Karları üzerinden yapılır.

----- 31.12.2018 -----

258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	120.000
570 GEÇMiŞ YILLAR KARLARI	120.000
- Geçmiş yıllar (2017) arsa payına ait ayrılmış olan amortismanın iptali.	

Orta boy işletme olduğu için vergi uyum kaydına gerek yoktur. Mevcut yıla ait arsa payına ayrılan amortismanın iptali ters kayıtla yapılır. Eğer bina yönetim binası ise aşağıdaki düzeltme kaydı yapılır.

----- 31.12.2018 -----

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	120.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		120.000
- Arsa payına ait amortismanın iptali.		

7. İşletme ihtiyari olduğu için mevcut yılda taşıtlara ait amortisman ayırmamıştır. Taşıtlara ait ayrılması gereken amortisman tutarı 300.000 TL'dir. Taşıtlar pazarlama departmanında kullanılmaktadır.

----- 31.12.2018 -----

631 PAZARLAMA SATIŞ	300.000	
VE DAĞITIM GİDERLERİ		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		300.000
258.05 Taşıtlar Amortismanı		
- Taşıtlara ait amortisman gideri.		

Bağımsız denetime tabi tüm işletmeler standartlara göre mali tablo hazırlarken maddi duran varlıklar için amortisman ayırmak zorundadır.

8. İşletme 2019 yılı itibariyle bağımsız denetime tabi olduğu için geçmiş yıllara ait kıdem tazminatı ayırma kararı almıştır. Geçmiş yıllara ait toplam kıdem tazminatı 2.000.000 TL olup 10 yılda yükümlülükler alınacaktır. Mevcut yıla ait kıdem tazminatı tutarı 230.000 TL olup bunun 150.000 TL'si yönetimde çalışan personele kalan kısım ise pazarlama departmanındaki personele aittir.

BOBİ FRS Bölüm 27 Geçiş Hükümlerinin 27.8 paragrafında "Kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu Standartla birlikte ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olan işletmeler geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem

tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yansıtabilir” ifadesi yer almaktadır (BOBİ FRS, 2021).

----- 31.12.2018 -----

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	200.000
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	200.000
- Geçmiş yıllara (2017) ait kıdem tazminatının 1/10 taksiti.	

Mevcut yıla ait kıdem tazminatı işletme tarafından ayrılmadığı için düzeltme fişi ayrılması gerekmektedir.

----- 31.12.2018 -----

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	80.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	150.000
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	230.000
- Cari döneme ait kıdem tazminatı karşılığı.	

Tablo 8: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 tarihli Finansal Durum Tablosu (Münferit)

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)

	31.12.2018
VARLIKLAR	64.834.000
Dönen Varlıklar	28.843.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.970.000
- Kasa Hesabı	350.000
- Alınan Çekler (Vadesiz)	150.000
- Bankalar Hesabı	1.470.000
Finansal Yatırımlar	6.520.000
- Vadesi 3 Aydan Uzun Bir Yılda Kısa Vadeli Mevduat	3.430.000
- Hisse Senetleri	3.090.000
Ticari Alacaklar	5.520.000
- Alınan Çekler Hesabı	800.000
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacak (Firma 1)	728.572
- Alıcılar	1.821.428
- Alacak Senetleri	1.290.000
- Şüpheli Ticari Alacaklar	1.880.000
- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(1.000.000)
Stoklar	13.700.000
- Ticari Mallar	13.700.000
Peşin Ödenmiş Giderler	700.000
- Gelecek Aylara Ait Giderler	700.000
Diğer Dönen Varlıklar	433.000
Duran Varlıklar	35.991.000
Ticari Alacaklar	750.000
Finansal Yatırımlar	7.005.000
- İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (İştirakler)	7.005.000
Maddi Duran Varlıklar	27.866.000
- Arazi ve Arsalar	10.800.000
- Binalar	13.200.000
- Taşıtlar	3.000.000
- Demirbaşlar	9.000.000
- Özel Maliyetler	3.380.000
- Birikmiş Amortismanlar (-)	(11.514.000)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	370.000
- Haklar	5.800.000
- İtfa Payları (-)	(5.430.000)
KAYNAKLAR	64.834.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler	23.795.000
Finansal Yükümlülükler	3.800.000

-Finans Kuruluşlarına Borçlar (Banka Kredileri)	3.800.000
Ticari Borçlar	11.950.000
- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	1.420.000
- İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar (Firma 1)	180.000
- Satıcılar	4.320.000
- Borç Senetleri	6.030.000
Alınan Avanslar	2.450.000
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	3.270.000
Kısa Vadeli Karşılıklar	1.365.000
- Vergi Karşılıkları	1.365.000
Ertelenmiş Gelirler	960.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	6.650.000
Finansal Yükümlülükler	5.500.000
- Finans Kuruluşlarına Borçlar (Banka Kredileri)	5.500.000
Uzun Vadeli Karşılıklar	430.000
- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	430.000
Ertelenmiş Gelirler	720.000
ÖZKAYNAKLAR	34.389.000
Ödenmiş Sermaye	25.000.000
- Sermaye	25.000.000
Kar Yedekleri	3.469.000
- Yasal Yedekler	3.469.000
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	2.235.000
Dönem Net Karı/Zararı	3.685.000

- BOBİ FRS'ye uygun finansal durum tablosunda varlıklar net defter değeriyle gösterilmelidir. Örneğin maddi duran varlıklar grubunda yer alan binalar, makinalar, taşıtlar, demirbaşlar birikmiş amortisman tutarları düşüldükten sonraki net defter değerleriyle bilançoda gösterilmelidir. Tablo 8'de ayrıntıların gösterilmesi amacıyla varlıklar net değeriyle değil brüt defter değeriyle gösterilmiştir. Dolayısıyla toplam birikmiş amortismanlarda ayrı olarak gösterilmiştir. Özetle gerçek durumda varlıklar net defter değeriyle gösterilmelidir.

- İştirakler maliyet değeriyle ölçülmektedir.

Tablo 9: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2018 tarihli Kar veya Zarar Tablosu (Münferit)

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)

	31.12.2018
Satış Hasılatı	84.890.000
Satışların Maliyeti (-)	(54.500.000)
Brüt Kar/Zarar	30.390.000
Pazarlama Giderleri (-)	(18.880.000)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(3.670.000)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	4.650.000
- Kambiyo Karları	2.145.000
- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.505.000
Esas Faaliyet Karı/Zararı	12.490.000
Finansal Gelirler	2.750.000
- Faiz, Kar Payı vb. Gelirler	2.750.000
Finansal Giderler (-)	(10.190.000)
- Finansal Yatırımlar Satış Zararları	(5.750.000)
- Diğer Finansal Giderler	(4.440.000)
Dönem Karı veya Zararı	5.050.000
Vergi Gideri (-)	(1.365.000)
Dönem Net Karı veya Zararı	3.685.000

Tablo 10: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 Tarihi İtibariyle**Mizan Tablosu (TL)**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100	KASA HESABI	4.310.000	3.885.000	425.000	
101	ALINAN ÇEKLER	1.340.000	240.000	1.100.000	
102	BANKALAR HESABI	6.960.000	1.360.000	5.600.000	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. (-)	350.000	1.570.000		1.220.000
110	HİSSE SENETLERİ	5.199.000	650.000	4.549.000	
120	ALICILAR HESABI	4.750.000	1.250.000	3.500.000	
121	ALACAK SENETLERİ HESABI	2.240.000	760.000	1.480.000	
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.880.000	340.000	1.540.000	
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. (-)	545.000	1.445.000		900.000
153	TİCARİ MALLAR HESABI	17.700.000	3.700.000	14.000.000	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1.250.000	200.000	1.050.000	
190	DEVREDEN KDV HESABI	1.018.000	85.000	933.000	
220	ALACAK SENETLERİ HESABI	1.050.000	250.000	800.000	
242	İŞTİRAKLER HESABI	9.600.000	1.600.000	8.000.000	
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI	9.750.000	250.000	9.500.000	
252	BİNALAR HESABI	18.000.000	0	18.000.000	
254	TAŞITLAR HESABI	3.650.000	150.000	3.500.000	
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	10.975.000	475.000	10.500.000	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	880.000	11.303.000		10.423.000
260	HAKLAR HESABI	7.150.000	350.000	6.800.000	
264	ÖZEL MALİYETLER	4.680.000	420.000	4.260.000	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.500.000	10.276.000		8.776.000
300	BANKA KREDİLERİ HESABI	1.100.000	5.500.000		4.400.000
320	SATICILAR HESABI	900.000	6.700.000		5.800.000
321	BORÇ SENETLERİ HESABI	450.000	7.450.000		7.000.000
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	540.000	2.575.000		2.035.000

360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	380.000	2.380.000		2.000.000
361	ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİSİ	180.000	1.840.000		1.660.000
370	DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. YAS.YÜK.KAR.	0	0		
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	640.000	2.000.000		1.360.000
400	BANKA KREDİLERİ HESABI	1.000.000	7.400.000		6.400.000
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	460.000	2.660.000		2.200.000
500	SERMAYE HESABI	0	25.000.000		25.000.000
540	YASAL YEDEKLER	0	3.742.000		3.742.000
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	1.523.000	6.410.000		4.887.000
590	DÖNEM NET KARI	0	0		
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	0	90.759.000		90.759.000
621	SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	58.500.000	0	58.500.000	
631	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDER.	20.600.000	0	20.600.000	
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.850.000	0	2.850.000	
642	FAİZ GELİRLERİ	0	3.250.000		3.250.000
646	KAMBİYO KARLARI	0	2.480.000		2.480.000
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI	5.250.000	0	5.250.000	
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDER.	4.360.000	0	4.360.000	
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	0	2.805.000		2.805.000
	TOPLAM	213.510.000	213.510.000	187.097.000	187.097.000

Tablo 11: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 Tarihi İtibariyle
Ayrıntılı Bilançosu (TL)

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
HAZIR DEĞERLER	6.025.000	MALİ BORÇLAR	4.400.000
Kasa	425.000	Banka Kredileri	4.400.000
Bankalar	5.600.000	TİCARİ BORÇLAR	14.020.000
		Satıcılar	5.800.000
		Borç Senetleri	8.220.000
MENKUL DEĞERLER	4.549.000	ALINAN AVANSLAR	2.035.000
Hisse Senetleri	4.549.000	Alınan Sipariş Avansları	2.035.000
TİCARİ ALACAKLAR	6.720.000	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	3.660.000
Alicılar	3.500.000	Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.000.000
Alacak Senetleri	2.580.000	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.660.000
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.540.000		
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(900.000)	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.933.500
		Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	1.933.500
STOKLAR	14.000.000	GELECEK AYLARA AİT GEL. VE GİD. TAHAK.	1.360.000
Ticari Mallar	14.000.000		
GELECEK AYLARA AİT GİD. VE GEL. TAHAK.	1.050.000	Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.360.000
Gelecek Aylara Ait Giderler	1.050.000		
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	933.000	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	27.408.500
Devreden K.D.V.	933.000		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	33.277.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	

		MALİ BORÇLAR	6.400.000
		Banka Kredileri	6.400.000
DURAN VARLIKLAR		GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİD. TAHAK.	2.200.000
TİCARİ ALACAKLAR	800.000	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	2.200.000
Alicılar	800.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	8.600.000
MALİ DURAN VARLIKLAR	8.000.000		
İştirakler	8.000.000	ÖZKAYNAKLAR	
MADDİ DURAN VARLIKLAR	31.077.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	25.000.000
Arazi ve Arsalar	9.500.000	Sermaye	25.000.000
Binalar	18.000.000	KAR YEDEKLERİ	3.742.000
Taşıtlar	3.500.000	Yasal Yedekler	3.742.000
Demirbaşlar	10.500.000	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	4.887.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(10.423.000)	Geçmiş Yıllar Karları	4.887.000
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	2.284.000	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	5.800.500
Haklar	6.800.000	Dönem Net Kârı	5.800.500
Özel Maliyetler	4.260.000	ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI	39.429.500
Birikmiş Amortismanlar (-)	(8.776.000)		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	42.161.000	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	75.438.000
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	75.438.000		

- 1.100.000 TL Alınan Çekler, Alacak Senetlerine aktarılmıştır.
- 1.220.000 TL Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-), Borç Senetlerine aktarılmıştır.

Tablo 12: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 01.01.2019 - 31.12.2019

Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)

BRÜT SATIŞLAR	90.759.000
Yurtiçi Satışlar	90.759.000
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(58.500.000)
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(58.500.000)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	32.259.000
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(23.450.000)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(20.600.000)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(2.850.000)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	8.809.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	5.730.000
Faiz Gelirleri	3.250.000
Kambiyo Karları	2.480.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	(5.250.000)
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	(5.250.000)
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(4.360.000)
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(4.360.000)
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	4.929.000
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	2.805.000
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.805.000
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	7.734.000
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	(1.933.500)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	5.800.500

- (Kurumlar Vergisi Oranı %25)

2019 Yılı BOBİ FRS'ye Uygun Sınıflandırma ve Düzeltme ile İlgili Varsayımlar ve Yevmiye Kayıtları⁴⁵

2018 yılında yapılan ve kar zararı ve işletmenin geçmiş yıllar karlarını/zararlarını etkileyen düzeltme kayıtları 2019 yılına aktarılmalıdır. 2018 yılının kar zarar tablosunu etkileyen gelir ve gider hesapları 2019 yılına aktarılırken 570 Geçmiş Yıllar Karları üzerinden yapılmaktadır. Buna göre 2018 yılından 2019 yılına aktarılabacak düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir.

----- 31.12.2018 -----

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	120.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		120.000
- Geçmiş yıllar (2018 yılı öncesi) arsa payına ait ayrılmış olan amortismanın iptali.		

----- 31.12.2018 -----

258 BİRİKMİŞ AMORİSMANLAR	120.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		120.000
- 2018 yılı arsa payına ait amortismanın iptali.		

----- 31.12.2018 -----

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	300.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		300.000
258.05 Taşıtlar Amortismanı		
- Taşıtlara ait amortisman gideri.		

⁴⁵Oğuzhan Aydemir, BOBİ FRS Ders Notları, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, 2019.

----- 31.12.2018 -----

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	200.000
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	200.000
- Geçmiş yıllara (2018 yılı öncesi) ait kıdem tazminatının 1/10 taksiti.	

----- 31.12.2018 -----

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	230.000
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	230.000
- 2018 yılı kıdem tazminatı karşılığı.	

Aşağıdaki sınıflandırma örnekleri bir önceki yıldaki örneklerine uygun bir şekilde yapılacaktır.

1. Alıcılar hesabında yer alan 939.738 TL ilişkili taraflardan alacaklardır.

Ticari Alacaklar

- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	939.738 TL
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	2.560.262 TL

----- 31.12.2019 -----

124 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN	939.738
TİCARİ ALACAKLAR	
120 ALICILAR	939.738

2. Satıcılarda yer alan 470.000 TL ilişkili taraflara borçlardır.

Ticari Borçlar

- İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar	470.000 TL
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Borçlar	5.330.000 TL

----- 31.12.2019 -----

320 SATICILAR	470.000	
324 İLİŞKİLİ TARAFLARA		
TİCARİ BORÇLAR		470.000

3. Alacak senetleri içerisinde 1.480.000 TL tutarında alınan çekler vardır. Bununla birlikte, alacak senetlerinde yer alan 560.000 TL tutarında alınan çeklerin vadesi dolmuştur.

----- 31.12.2019 -----

101 ALINAN ÇEKLER (VADESİZ)	560.000	
121 ALINAN ÇEKLER		560.000

Vadeli çekler dönem sonu işlemlerde alacak senetlerine aktarılmaktadır. Vadesiz çekler ise nakit ve nakit benzerleri içerisinde kalmaktadır.

4. İşletmenin maddi olmayan duran varlıkları içerisinde 4.260.000 TL tutarında özel maliyet bulunmaktadır. Özel maliyetlere ait birikmiş amortisman tutarı 2.740.000 TL'dir.

----- 31.12.2019 -----

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	4.260.000	
256.05 Özel Maliyetler		
264 ÖZEL MALİYETLER		4.260.000

----- 31.12.2019 -----

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.740.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.740.000

5. Bankalar hesabında yer alan 5.600.000 TL'nin 1.680.000 TL'si vadesiz hesapta, 3.920.000 TL'si 6 ay vadeli hesaptadır.

----- 31.12.2019 -----

115 BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT	3.920.000	
102 BANKALAR		3.920.000

6. İşletmenin 2019 yılında binalar hesabında bir değişiklik olmamıştır. Fakat önceki yılda ayrıştırılan arsa payı için bu yıl da işletme tarafından amortisman ayrılmıştır.

----- 31.12.2019 -----

250 ARAZİ VE ARSALAR	4.800.000	
252 BİNALAR		4.800.000

----- 31.12.2019 -----

258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	120.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		120.000

-Bu yıl içerisinde ayrılmış olan amortisman kaydının düzeltilmesi.

7. İşletme bu sene bağımsız denetime tabi olduğu için kıdem tazminatı ayırma kararı almıştır. Geçmiş yıllara ait toplam kıdem tazminatı 2.000.000 TL olup 10 yılda yükümlülüklerle alınacaktır. Kıdem tazminatına ilişkin ilk taksit 2018 yılında ayrılmıştır. Mevcut yıla ait tutarı 430.000 TL olup bunun 270.000 TL'si yönetimde çalışan personele kalan kısım ise pazarlama departmanındaki personele aittir. 2018-2019 yılları işletme çalışan sayısı değişiklik göstermesi sebebiyle ayrılacak tazminat karşılıkları da farklılık göstermektedir.

----- 31.12.2019 -----

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	200.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		200.000

- Geçmiş yıllara (2018 yılı öncesi) ait kıdem tazminatının 2/10 taksiti.

Mevcut yıla ait kıdem tazminatı işletme tarafından ayrılmadığı için düzeltme fişi ayrılması gerekmektedir.

----- 31.12.2019 -----		
631 PAZARLAMA SATIŞ	160.000	
VE DAĞITIM GİDERLERİ		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	270.000	
472DEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		430.000
- Cari döneme ait kıdem tazminatı karşılığı.		

8. İşletme Ziraat Bankası vadesiz mevduat hesabında bulunan 500.000 TL 6 ay süre ile bloke edilmiştir.

----- 31.12.2019 -----		
116 KULLANIMI KISITLI	500.000	
BANKA BAKİYELERİ		
102 BANKALAR		500.000
- Bloke banka hesabı.		

9. İşletme maliyet değeri 8.000.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 2.000.000 TL olan bir binasını gelir elde etmek adına yatırım amaçlı kiralamaya karar vermiştir. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkulleri maliyet yöntemi ile takip etmektedir.

----- 31.12.2019 -----		
246 MALİYETLE ÖLÇÜLEN	6.000.000	
YATIRIM AMAÇLI GAYRİ.		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000.000	
252 BİNALAR		8.000.000
- Binanın yatırım amaçlı kiraya verilen kısmının gayrimenkul hesabına aktarılması.		

10. İşletme 14.000.000 TL defter değeri olan stokunun net gerçekleşebilir değerini 13.650.000 TL olarak belirlemiştir.

----- 31.12.2019 -----

626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	350.000
KARŞILIK GİDERLERİ	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.	350.000

11. İşletme arazi ve arsalarına yeniden değerlendirme yöntemini uygulamaktadır. İşletmenin yeniden değerlendirme sonrası arazi ve arsalarının değeri 31.12.2019 tarihinde 1.360.000 TL artış göstermiştir.

----- 31.12.2019 -----

250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	1.360.000
551 MADDİ DURAN VARLIKLARDA YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	1.360.000

- Yeniden değerlendirme kaydı.

Tablo 13: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu (Münferit)

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)

	31.12.2019
VARLIKLAR	76.508.000
Dönen Varlıklar	32.927.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.165.000
- Kasa Hesabı	425.000
- Alınan Çekler (Vadesiz)	560.000
- Bankalar Hesabı	1.180.000
Finansal Yatırımlar	8.969.000
- Vadesi 3 Aydan Uzun Bir Yılda Kısa Vadeli Mevduat	3.920.000
- Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri	500.000
- Hisse Senetleri	4.549.000
Ticari Alacaklar	6.160.000
- Alınan Çekler Hesabı	540.000
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacak (Firma 1)	939.738
- Alıcılar	2.560.262
- Alacak Senetleri	1.480.000
- Şüpheli Ticari Alacaklar	1.540.000
- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(900.000)
Stoklar	13.650.000
-Ticari Mallar	14.000.000
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(350.000)
Peşin Ödenmiş Giderler	1.050.000
- Gelecek Aylara Ait Giderler	1.050.000
Diğer Dönen Varlıklar	933.000
Duran Varlıklar	43.581.000
Ticari Alacaklar	800.000
Finansal Yatırımlar	8.000.000
- İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (İştirakler)	8.000.000
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6.000.000
- Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6.000.000
Maddi Duran Varlıklar	28.017.000
- Arazi ve Arsalar	15.660.000
- Binalar	5.200.000
- Taşıtlar	3.500.000
- Demirbaşlar	10.500.000
- Özel Maliyetler	4.260.000
- Birikmiş Amortismanlar (-)	(11.103.000)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	764.000
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	764.000
-- Haklar	6.800.000

-- İtfa Payları (-)	(6.036.000)
KAYNAKLAR	76.508.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler	27.408.500
Finansal Yükümlülükler	4.400.000
- Finans Kuruluşlarına Borçlar (Banka Kredileri)	4.400.000
Ticari Borçlar	14.020.000
- Verilen Çek ve Ödeme Emirleri	1.220.000
- İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar (Firma 1)	470.000
- Satıcılar	5.330.000
- Borç Senetleri	7.000.000
Alınan Avanslar	2.035.000
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	3.660.000
Kısa Vadeli Karşılıklar	1.933.500
- Vergi Karşılıkları	1.933.500
Ertelenmiş Gelirler	1.360.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	9.660.000
Finansal Yükümlülükler	6.400.000
- Finans Kuruluşlarına Borçlar (Banka Kredileri)	6.400.000
Uzun Vadeli Karşılıklar	1.060.000
- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.060.000
Ertelenmiş Gelirler	2.200.000
ÖZKAYNAKLAR	39.439.500
Ödenmiş Sermaye	25.000.000
- Sermaye	25.000.000
Kar Yedekleri	3.742.000
- Yasal Yedekler	3.742.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	1.360.000
Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler/Giderler	
- Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışları	1.360.000
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	4.197.000
Dönem Net Karı/Zararı	5.140.500

- BOBİ FRS'ye uygun finansal durum tablosunda varlıklar net defter değeriyle gösterilmelidir. Örneğin maddi duran varlıklar grubunda yer alan binalar, makinalar, taşıtlar, demirbaşlar birikmiş amortisman tutarları düşüldükten sonraki net defter değerleriyle bilançoda gösterilmelidir. Tablo 13'te ayrıntıların gösterilmesi amacıyla varlıklar net değeriyle değil brüt defter değeriyle gösterilmiştir. Dolayısıyla toplam birikmiş amortismanlarda ayrı olarak gösterilmiştir. Özetle gerçek durumda varlıklar net defter değeriyle gösterilmelidir.

- İştirakler maliyet değeriyle ölçülmektedir.

Tablo 14: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Kar veya Zarar Tablosu (Münferit)

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)

Satış Hasılatı	90.759.000
Satışların Maliyeti (-)	(58.850.000)
Brüt Kar/Zarar	31.909.000
Pazarlama Giderleri (-)	(20.760.000)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(3.000.000)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	5.285.000
- Kambiyo Karları	2.480.000
- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	2.805.000
Esas Faaliyet Karı/Zararı	13.434.000
Finansal Gelirler	3.250.000
- Faiz, Kar Payı vb. Gelirler	3.250.000
Finansal Giderler (-)	(9.610.000)
- Finansal Yatırımlar Satış Zararları (-)	(5.250.000)
- Diğer Finansal Giderler (-)	(4.360.000)
Dönem Karı veya Zararı	7.074.000
Vergi Gideri (-)	(1.933.500)
Dönem Net Karı veya Zararı	5.140.500

Aşağıda belirtilen Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu Örnek Ticaret A.Ş.'nin BOBİ FRS kapsamında sunmuş olduğu veriler doğrultusunda hazırlanmıştır. Özkaynak Değişim Tablosunda 31.12.2018 – 31.12.2019 tarihleri arasında özkaynaklarda meydana gelen değişimler gösterilmektedir. Hazırlanan tablo içerisinde bulunan rakamlar yukarıdan aşağıya ve soldan sağa toplandıktan sonra çıkan sonuç tutarlı olmalıdır. Nakit Akış Tablosunda ise 31.12.2018 – 31.12.2019 tarihleri arasında işletmenin nakit girişleri ve çıkışları ilgili başlıklar altında hesaplanarak açıklanmaktadır. Tablo içerisinde bulunan başlıklardaki rakamların hesaplamasıyla ana başlıklarda bulunmuş olur (A,B,C,D,E). Gerçekleştirilen bu işlemler sonucunda tablonun sonunda yer alan hesaplama işleminin sonucu tutarlı olmalıdır.

Tablo 15: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Özkaynak Değişim Tablosu (Cari Dönem) (Münferit)

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)

	Ödenmiş Sermaye	Yeniden Değerleme Yedeği	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Dönem Net Karı/Zararı	Özkaynak Toplamı
01.01.2019	25.000.000	-	3.469.000	2.235.000	3.685.000	34.389.000
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler	-	-	-	-	-	-
Transferler	-	-	-	3.685.000	-3.685.000	-
Yanlışlıklara İlişkin Düzeltmeler	-	-	-	-	-	-
Dağıtılan Kar Payları	-	-	-	-1.250.000	-	-1.250.000
Dönem Karı veya Zararı	-	-	-	-	5.140.500	5.140.500
Temettüleri	-	-	-	-	-	-
Yedeklere Aktarılan Tutarlar	-	-	273.000	-273.000	-	-
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	-	1.360.000	-	-	-	1.360.000
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)	-	-	-	-200.000	-	-200.000
31.12.2019	25.000.000	1.360.000	3.742.000	4.197.000	5.140.500	39.439.500

- İşletme ortaklarına 1.250.000 TL kar payı dağıtmıştır.
- İşletme kar yedeklerine 273.000 TL transfer gerçekleştirmiştir.
- İşletme bağımsız denetime tabi olması nedeniyle kıdem tazminatı ayırma kararı almış ve 200.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır.

Tablo 16: Örnek Ticaret Anonim Şirketi 31.12.2019 tarihli Nakit Akış Tablosu (Münferit)

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)

	31.12.2019
A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	8.969.000
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları	8.969.000
Dönem Karı/Zararı	7.074.000
Dönem Karı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	1.895.000
<i>Amortisman ve itfa gideriyle ilgili düzeltmeler</i>	195.000
<i>Değer düşüklüğü/değer düşüklüğü iptali ile ilgili düzeltmeler</i>	350.000
<i>Karşılıklarla ilgili düzeltmeler</i>	630.000
<i>Faiz gelirleri ve giderleriyle ilgili düzeltmeler</i>	-
<i>Gerçeğe uygun değer kayıpları/kazançları ile ilgili düzeltmeler</i>	-
<i>Stoklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	-300.000
<i>Ticari alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	-690.000
<i>Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	-
<i>Ticari borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	1.655.000
<i>Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	-
<i>Ertelenmiş gelirlerdeki artışlar/azalışlar ile ilgili düzeltmeler</i>	1.880.000
<i>Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler</i>	-350.000
<i>Duran varlıkların elden çıkarılmasından kayıplar/kazançlar ile ilgili düzeltmeler</i>	-
<i>Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler</i>	-
<i>Kar/zarar mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler</i>	-
Ödenen kâr payları	-
Alınan kar payları	-
Ödenen faiz	-
Alınan faiz	-
Vergi ödemeleri/iadeleri	-975.000
Diğer nakit girişleri/çıkışları	-500.000
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	-8.824.000
Bağlı ortaklıklardaki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri	-

Bağlı ortaklık paylarının ediniminden nakit çıkışları	-
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elden çıkarılmasından nakit girişleri	-
İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları	-995.000
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının elden çıkarılmasından nakit girişleri	-
Başka işletme veya fon paylarının veya borçlanma araçlarının ediniminden nakit çıkışları	-2.449.000
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri	-
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları	-5.380.000
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından nakit girişleri	-
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları	-
Verilen nakit avans ve borçlar	-
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler	-
Türev araçlardan nakit çıkışları	-
Türev araçlardan nakit girişleri	-
Devlet teşviklerinden nakit girişleri	-
Alınan kar payları	-
Ödenen faiz	-
Alınan faiz	-
Vergi ödemeleri/iadeleri	-
Diğer nakit girişleri/çıkışları	-
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	50.000
Özkaynak araçlarının ihracından nakit girişleri	-
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynak araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları	-
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	1.500.000
Borç ödemelerinden nakit çıkışları	-
Finansal kiralama borçlarından nakit çıkışları	-
Devlet teşviklerinden nakit girişleri	-
Ödenen kar payları	-1.250.000
Ödenen faiz	-
Vergi ödemeleri/iadeleri	-200.000
Diğer nakit girişleri/çıkışları	-

KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C)	195.000
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	-
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi	-
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ (AZALIŞ) (A+B+C+D)	195.000
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.970.000
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (A+B+C+D+E)	2.165.000

SONUÇ

Dünyanın küreselleşmesi ile birlikte sınırların ortadan kalkması, yatırımcıların diğer ülkelerde faaliyet göstermesi, borsaların işlem görmesi ve işletmelerin sadece yerel piyasada değil dış piyasalarda da faaliyet göstermesi sonucu muhasebede daha gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum için ortak bir dil anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Türkiye’de kabul görerek Türkçeye çevrilmiş, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ismi ile yayımlanmıştır. TMS/TFRS’lerin KAYİK kapsamındaki işletmeler tarafından uygulanması zorunludur. Daha sonra bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan orta ve büyük işletmeler için ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya konmuştur. Buna göre bağımsız denetime tabi olup KAYİK kapsamında olmayan ve TMS/TFRS’yi uygulamayı tercih etmeyen işletmeler yıl sonlarında mali tablolarını BOBİ FRS’ye uygun hale getirmekte ve standartlara uygun olarak hazırlanmış olan mali tabloları bağımsız denetime tabi olmaktadır.

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmeler Vergi Usul Kanunu’na göre yıl sonlarında hazırlamış oldukları mali tablolarını TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye uygun hale getirmekte ve standartlara uygun olarak hazırlanmış mali tablolarını bağımsız denetimden geçirmek zorundadırlar.

Bu tez çalışması ile mali tabloların yıl sonlarında BOBİ FRS’ye uygun hale dönüştürülmesine yönelik örnek bir uygulama ele alınmıştır. Bu bağlamda uygulama bölümünde örnek (sanal) bir işletmenin yıl sonu mali tablolarının standartlara uygun olarak hazırlanabilmesi için örnek düzeltme kayıtları yapılmış, hesaplar BOBİ FRS’ye uygun olarak tekrar sınıflandırılmıştır. Sonuç olarak BOBİ FRS’ye uygun Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu hazırlanmıştır.

Mali tabloların BOBİ FRS'ye uygun hale getirilmesinde belirli varsayımlar altında yapılan düzeltme kayıtları ve sınıflandırma işlemleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Bilanço hazırlanırken mizanda bulunan “Alınan Çekler”, “Alacak Senetlerine” aktarılırken “Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)”, “Borç Senetlerine” aktarılmaktadır. Dönüştürme işlemlerinde yıl sonu itibariyle vadesi dolan alınan çekler tekrar nakit ve nakit benzerlerine alınmıştır. Vadesi dolan verilen çekler olması durumunda da aynı işlem yapılır.

Alıcılar ve satıcılar hesabında yer alan ilişkili taraflardan olan alacak ve borç tutarları tespit edilerek ayrı olarak gösterimi sağlanmıştır.

Standartlara göre “Özel Maliyetler”, “Maddi Duran Varlıklar” içerisinde yer almaktadır. Bu nedenle “Özel Maliyetler” hesabı “Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabına aktarılmıştır. Bu aktarım işlemi sonrasında özel maliyetlere ait birikmiş amortisman tutarı belirlenmiş ve maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman hesabına aktarılmıştır.

Bankalar hesabında bulunan 3 ay ile 12 ay arasındaki vadeli mevduat hesapları nakit ve nakit benzerlerinden alınarak “Finansal Yatırım” grubunda sınıflandırılmıştır.

Standartlara göre binalar hesabının içerisinde bulunan arsa payları ayrıştırılarak “Arazi ve Arsalar” hesabına aktarılmıştır. Arsa paylarına ait daha önceden ayrılan amortisman tutarları geçmiş yıllar karları üzerinden iptal edilmiştir. Cari yıla ait arsa payına isabet eden amortisman tutarı ise doğrudan kar zarar tablosu üzerinden iptal edilmiştir.

Bağımsız denetime tabi bütün işletmeler standartlara göre mali tablo hazırlarken maddi duran varlıkları için amortisman ayırmak zorundadırlar. Bu nedenle işletmenin VUK'a göre ihtiyari olduğu için ayırmadığı amortisman tutarı hesaplanarak ayrılmıştır.

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler standartlara göre kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Bu nedenle geçmiş yıllara ve cari yıla ait mevcut çalışanlar için

kıdem tazminatı hesaplanmıştır. Geçmiş yıllara ait kıdem tazminatı geçmiş yıllar karları üzerinden, cari yıla ait kıdem tazminatı ise kar veya zarar tablosu üzerinden kayıt edilmiştir.

Düzeltilme kayıtları yapılırken 2018 yılında yapılan ve geçmiş yıllar karlarını/zararlarını ve dönemin kar veya zararını etkileyen düzeltme kayıtları 2019 yılına taşınmıştır. 2019 yılında ise 2018 yılında yapılan düzeltme kayıtlarına ilave olarak vadesiz mevduat hesabında bulunan belirli bir miktar paranın belirli bir süre ile bloke edilmesi işlemine, sahip olunan binanın bir kısmının yatırım amaçlı olarak kiraya verilmesi işlemine, stok değer düşüklüğü işlemine ve arazi ve arsalarda meydana gelen yeniden değerlendirme artışı işlemlerine yer verilmiştir.

Bu düzeltmelere bağlı olarak yapılan çalışma sonucunda Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanmış ve sunulmuştur.

Örnek bir uygulama ile BOBİ FRS'ye dönüşüm işlemi, uygun sınıflandırma ve düzeltme kayıtları ile ilgili varsayımlar doğrultusunda hazırlanmış örnek bir uygulama niteliği taşımaktadır. Gerçekleştirilecek dönüşüm işlemleri yalnızca bu örnek ile sınırlandırılmamalıdır.

KAYNAKÇA

31439 Sayılı (Mükerrer) T.C. Resmi Gazete. (2021).
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/03/20210330M1.pdf>, (ET:30.03.2021).

ACUN, Ö. ve APALI, A. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetiminin Vergi Uygulamaları Üzerindeki Etkisinin Farkındalığına Yönelik Burdur İlinde Bir Uygulama. Maliye ve Finans Yazıları. S.21-36.

AKARÇAY ÖĞÜZ, A. (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. İSMMMMO Yayınları: 175, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/ilk_uygulama_yilinda_bobi_frs_2019.pdf, (ET:07.06.2020).

AKÇAY, S. (2017). Merdiven Yöntemi ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi (1299-2017). Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi, 5/17, S.1875-1894, Ankara.

AKDOĞAN, N. ve TENKER, N. (2007). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKGÜÇ, Ö. (1979). Mali Tablolar Analizi. Sermet Matbaası, İstanbul.

AKGÜÇ, Ö. (2006). Mali Tablolar Analizi. Arayış Basım ve Yayıncılık, 12. Baskı, İstanbul.

AKGÜN, A. İ. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB'ye Yönelik Bir Araştırma. Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı:14, s.10-26.

ALAN, M. (2018). Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının BOBİ FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelemesi Ve Uygulama Örnekleri. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Atılım Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

ALBAY, A. (2019). Duran Varlıkların Ve Amortismanların UFRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

ARSLAN, F. (2019). TMS'ye Göre Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesi Ve Bir Uygulama. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. İstanbul Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ARZOVA, S. B. (2011). Finansal Muhasebe. Türkmen Kitapevi, İstanbul.

ASLAN, S. A. (2019). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Nakit Akış Tablosu, Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri ve Uygulaması. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Başkent Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

ASLAN, T. BARAL, G. ve ERDİNÇ, Ç. (2016). Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı. Uluslararası Yönetim Araştırmaları Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 2, S.150-164.

ATAMAN, B. ve CAVLAK, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 3, s.153–168.

ATASEL, O. Y. ve DİNÇ, E. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 6, S. 267-283.

AYBOĞA, M. H. (2004). Hukukun Muhasebe Üzerindeki Etkisi. Mali Çözüm Dergisi, İSMMM Yayını.

AYDEMİR, O. ve ERKAN, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi. Sayı: 1, S.110-128.

AYDEMİR, O. (2019). BOBİ FRS Ders Notları. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi.

Bağımsız Denetim Güreli. BOBİ FRS ile ilgili en çok sorulan 10 soru ve cevabı. <http://www.gureli.com.tr/duyurular/bobi-frs-ile-igili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi>, (ET:17.03.2020).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (BDDK). BDDK Kurum Hakkında, Vizyon ve Misyon. <https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Misyon-ve-Vizyon/10>, (ET:10.12.2019).

BAŞPINAR, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, Sayı:146, s.42-57.

BAYAZITLI, E., ÇELİK, O. ve ÜSTÜNDAĞ, S. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış. TESMER Yayınları, Ankara.

BÜYÜKTOPÇU, H. İ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

CÖMERT, N., ERSEN CÖMERT Ç., İBİŞ C., ERER M., ÇITAK N., ŞAVLI İBİŞ T., AKARÇAY ÖĞÜZ A., PEREK A., AKARÇAY Ç., DUMLU T. ve KARATAŞ M. (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Bizim Matbaa, İSMMMO Yayınları: 175, İstanbul, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/ilk_uygulama_yilinda_bobi_frs_2_019.pdf, (ET: 03.06.2020).

ÇABUK, A. ve LAZOL, İ. (2009). Mali Tablolar Analizi, Ekin Yayınevi, 8. Baskı.

ÇABUK, A., BAŞAR, A. B., SEVİM, Ş., KARAGÜL, A. A., SAYILIR, Ö. ve EROL, C. (2013). MALİ ANALİZ. T.C. Anadolu Üniversitesi, 1.Baskı, s.7-14, Eskişehir.

ÇANAKÇIOĞLU, M. (2018). Geçmişten Günümüze Türkiye’deki Muhasebe Sistemleri. Turkish Studies, 13/23, s. 11-23, Ankara.

ÇELİK, O. (2005). Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:60, S.110-111.

DEMİR, B. (2010). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 48, S. 142-153.

DOĞAN, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. İşletme Araştırmaları Dergisi, 9/4, S.770-786.

DUMLU, T. (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. İSMMMOMO Yayınları: 175, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/ilk_uygulama_yilinda_bobi_frs_2019.pdf (ET:07.06.2020).

ELİTAŞ, C., GÜVEMLİ, O., AYDEMİR, O., ERKAN, M., ÖZCAN, U. ve OĞUZ, M. (2008). Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

ENGÜDAR, M. G. (2000). Proforma Mali Tabloların Düzenlenmesinde Satış Tahminleri. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ERER, M. (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. İSMMMOMO Yayınları: 175, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/ilk_uygulama_yilinda_bobi_frs_2019.pdf (ET:07.06.2020).

EROL, M., ELAGÖZ, İ. ve ÖZTÜRK, S. (2012). Tarih Boyunca Muhasebe Uygulama ve Eğitim Araçları. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:2, s.221-232.

ERTAŞ, C., EROL, M. ve ELAGÖZ, İ. (2013). Türkiye'de Muhasebe Tarihi Çalışmalarının Son Dönemi (1984-2011). Accounting & Financial History Research Journal, 1/4, s. 73-87.

FİDAN, M. E., ASLAN, Ü. ve SUBAŞI, Ş. (2015). Muhasebe Derslerinde Teknoloji Kullanımı İle İlgili Öğrenci Görüşleri. Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies, Cilt: 1, Sayı: 2, S.34-61.

Financial Accounting Standards Board. (FASB), “About The FASB”, <https://www.fasb.org/facts/>, (ET:23.12.2019).

GÖKÇEN, G., ATAMAN, B. ve ÇAKICI, C. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. Beta Basım A.Ş., İstanbul.

GÖKÇEN, G., ÖZTÜRK, E. ve GÜLEÇ, Ö.F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konuları Açısından Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:4, Sayı:3.

GÖKGÖZ, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 1, s.167-176.

GÜCENME GENÇOĞLU, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 76, s.1-24.

GÜLEÇ, Ö. F. ve ERGİ, Ş. (2019). Dünyada ve Türkiye’de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci. Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, s.258-272.

GÜLEÇ, Ö.F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 10/4, s.901-921.

GÜNEY, S. A. (2018). TMS – 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Finansal Tablo Üzerine Etkileri. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

GÜVEMLİ, O. ve GÜVEMLİ, B. (2015). Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 8, s.26-50.

GÜVEMLİ, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat’tan Cumhuriyete. SÜRYAY Sürekli Yayınlar Tic. Ve San. A.Ş., Cilt: 3.

IFRS Vakfı: IFRS® for SMEs Eğitim Materyali. (2009). Modül 6 – Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/modul6.pdf>, (ET:18.01.2020).

International Federation of Accountants. (IFAC). Who We Are. <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>, (ET: 11.01.2020).

İBİŞ, C. ve ÖZKAN, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. Mali Çözüm, Sayı:74, S.25-43.

İMAMOĞLU, A. ve ALTUN, N. S. (2012). Genel Muhasebe 1. T.C. Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, s.4-5. https://docplayer.biz.tr/storage/17/131639/1608737534/ym8rg_p9duyGHZNwglTD_MQ/131639.pdf, (ET:23.12.2020).

İSPİR, U. (2011). Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartları İle Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Başkent Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması. <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-Mali-Tablolarin-Duzenlenmesi-ve-Sunulmasi---4000>, (ET:19.01.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2011). TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TFRS_10.pdf, (ET:30.04.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2011). TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS21.pdf>, (ET:23.04.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2011). TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye>

[e%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf),

(ET:16.04.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2012). TMS 2 Stoklar.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS2.pdf>,

(ET:20.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2014). TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>,

(ET:30.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2014). TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS36.pdf>,

(ET:23.04.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2015). 2014 Faaliyet Raporu.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (ET: 23.12.2019).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2015). Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü. S.3, Ankara,

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf, (ET:23.12.2019).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2017). Basın Duyurusu (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Yayımlanmıştır.).

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20bas%C4%B1n%20duyurusu.pdf>, (ET:25.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2017 Sürümü. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2017). TFRS 3 İş Birleşmeleri. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/2-TFRS/TFRS_3_2017.pdf, (ET:30.04.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2017). TMS 7 Nakit Akış Tabloları. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_7_2017.pdf, (ET:19.01.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2018). Bağımsız denetime tabi her işletme TFRS'leri uygulamak zorunda mıdır? <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6657/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-denetime-tabi-her-is%CC%A7letme-TFRSleri-uygulamak-zorunda-m%C4%B1d%C4%B1r>, (ET:11.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2018). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır. <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1m%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r->, (ET:15.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2018). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%201.pdf, (ET:19.01.2020)

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2020). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).

<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>,

(ET:07.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%203.pdf.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). BOBİ FRS 2021 Sürümü. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf, (ET:15.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu (Münferit). [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/6-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Finansal%20Durum%20Tablosu%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/6-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Finansal%20Durum%20Tablosu%20(M%C3%BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu (Münferit). [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/7-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Kar%20veya%20Zarar%20Tablosu%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/7-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Kar%20veya%20Zarar%20Tablosu%20(M%C3%BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu - Doğrudan Yöntem (Münferit). https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/8-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Nakit%20Ak%C4%B1%20C5%9F%20Tablosu%20-

[%20Do%20C4%9Frudan%20Y%C3%B6ntem%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx,](#)

(ET:19.11.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu – Dolaylı Yöntem (Münferit).

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%20C4%B0_FRS/BOB%20C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/9-

[%20BOB%20C4%B0%20FRS%20Nakit%20Ak%C4%B1%C5%9F%20Tablosu%20-%20Dolayl%C4%B1%20Y%C3%B6ntem%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx,](#)

(ET:19.11.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). BOBİ FRS Özkaynak Değişim Tablosu (Münferit).

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%20C4%B0_FRS/BOB%20C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/10-

[%20BOB%20C4%B0%20FRS%20C3%96zkaynak%20De%C4%9Fi%C5%9Fim%200Tablosu%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx,](#) (ET:19.11.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%20C4%B0%20FRS%201.B%C3%B6l%C3%BCm.pdf,](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%20C4%B0%20FRS%201.B%C3%B6l%C3%BCm.pdf) (ET:09.10.2019)

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).

[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%20CC%88yu%20CC%88k-ve-Orta-Boy-I%20CC%87s%20CC%A7letmeler-I%20CC%87c%20CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%20CC%87-FRS\),](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%20CC%88yu%20CC%88k-ve-Orta-Boy-I%20CC%87s%20CC%A7letmeler-I%20CC%87c%20CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%20CC%87-FRS)) (ET:26.12.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

[\(ET:09.10.2019\).](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF,</p></div><div data-bbox=)

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). IASB nedir? <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir>, (ET: 24.12.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Go%CC%88zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Tes%CC%A7kilat-ve-Go%CC%88revleri-Hakk%C4%B1nda-Yo%CC%88netmelik>, (ET: 24.12.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). TFRS 2017 Seti. <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (ET:11.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). TFRS uygulamanın işletmeler açısından avantajları nedir? <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8019/TFRS-uygulaman%C4%B1n-is%CC%A7letmeler-ac%CC%A7%C4%B1s%C4%B1ndan-avantajlar%C4%B1-nedir>, (ET:11.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). TFRS'leri hangi işletmeler uygulamak zorundadır? <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8014/TFRSleri-hangi-is%CC%A7letmeler-uygulamak-zorundad%C4%B1r>, (ET:11.03.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). TMS/TFRS ve TMS/TFRS Yorumları nedir? <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlar%C4%B1-nedir>, (ET:17.11.2019).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP). Bilanço Üzerinde Dipnot Örneği ve Hesap Ayrıntılarının Dipnotta Gösterim Örneği. <https://www.kap.org.tr/>, (ET:29.10.2020).

KARABAYIR, M. & ERTUGAY, E. (2010). Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 65, S.195-197.

KAYA, A. (2012). Genel Muhasebe Ders Notları. <https://emreyllmaz.files.wordpress.com/2017/10/genelmuhasebe.pdf>, (ET:18.12.2020).

KISAKÜREK, M. & PEKCAN, A. (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, S.108.

KIYMETLİ ŞEN, İ. & ÖZBİRECİKLİ, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarıyla Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, s.462-484.

KIYMETLİ ŞEN, İ., ÖZBİRECİKLİ, M. & TÜM, K. (2017). Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Detay Yayıncılık, Ankara.

KÖTÜOĞLU, Ş. G. (2008). Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Gaziantep Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

OĞUZ, M. (2014). Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Balıkesir Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Who we are. <http://www.oecd.org/about/>, (ET:18.12.2020).

PEKTAŞ, E. (2018). MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'nin Ölçme/Değerleme Ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

PEREK, A. (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. İSMMMO Yayınları: 175, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/ilk_uygulama_yilinda_bobi_frs_2019.pdf (ET:07.06.2020).

PwC Türkiye. BOBİ FRS Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları. <https://www.pwc.com.tr/tr/Etkinlik/17-platform/sunumlar/bobi-frs.pdf>, (ET:15.03.2020).

Resmi Gazete. (2005). Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm#:~:text=Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Niteliksel%20%C3%96zellikleri&text=Finansal%20tablolar%C4%B1n%20niteliksel%20%C3%B6zellikler%20ta%C5%9F%C4%B1mas%C4%B1,ihityaca%20uygunluk%2C%20g%C3%BCvenirlilik%20ve%20kar%C5%9F%C4%B1la%C5%9Ft%C4%B1r%C4%B1labilirliktir>, (ET:20.12.2020).

SABUNCU, B. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Hasılatın Ölçüm Ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(4), S.738-760.

SABUNCU, B. (2019). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm Ve Muhasebe Esaslarının Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12 (1), s.1-26.

SAVCI, M. (2009). Mali Tablolar Analizi. Murathan Yayınevi, 2. Baskı.

SELVİ, Y. (2009). Etkin Faiz Yöntemi Ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması. Yönetim Dergisi, Yıl:20, Sayı: 64.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). Sermaye Piyasası Kurulu'nun Oluşumu. <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/1/1>, (ET:11.01.2020).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO). <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771>, (ET:18.12.2020).

SEVİM, Ş. (2005). Mali Tablolar Analizi. Ekspres Matbaası, Kütahya.

ŞAHİN, E. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Hitit Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

ŞAVLI, T. (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

SENSOY, N. (2017). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ) Uygulama Çalıştayı ve YFRÇ İhtiyacı ve Uygulama Üzerine Değerlendirmeler Paneli. İstanbul. https://www.academia.edu/37800452/YFR%C3%87_sensoy_pptx, (ET:30.12.2020).

ŞENTÜRK, G. (2017). BOBİ FRS Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. https://www.denetimnet.net/UserFiles/Deloitte_BOB_FRS_21_11_2017_C_.pdf, (ET:24.03.2020).

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. Muhasebe ve Finansman. http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Gelir%20Tablosu.pdf, (ET:21.01.2020).

The International Accounting Standards Committee (IASC). International Accounting Standards Committee. https://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Committee, (ET:26.12.2019).

TOROSLU, M. V. (2009). Dünyada Ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi. E-Yaklaşım, Sayı:197, s.1-10.

TUNÇEZ, H. A. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 61.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri (TDK). Güncel Türkçe Sözlükte “Bilanço” Kelimesi Anlamı. <https://www.sozluk.gov.tr/>, (ET:27.05.2021).

Türk Dil Kurumu Sözlükleri (TDK). Güncel Türkçe Sözlükte “Hukuk” Kelimesi Anlamı. <https://www.sozluk.gov.tr/>, (ET:15.10.2019).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK). (2008). 2007 Yılı Faaliyet Raporu.

<https://docplayer.biz.tr/storage/26/4470023/1608746685/n5rU2i2hYrZbl3AKgyVN1A/4470023.pdf>, (ET:23.12.2020).

Türkiye Sigorta Birliği (TSB). IASB. <https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>, (ET:11.01.2020).

UYAR, S. (2010). Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir? <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/>, (ET: 14.01.2020).

ÜLKÜ, S. (2015). Üç Semavî Dine Ait Prensiplerin Muhasebe Biliminin Oluşumu Üzerindeki Muhtemel Etkileri. Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Araştırmaları Dergisi, Sayı:1, S.171-193.

ÜSTÜNEL, B. (2003). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri (6), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/BulentUstunel.pdf, (ET:01.02.2020).

YALKIN, Y.K., DEMİR, V. & DEMİR, L.D. (2008). International Financial Reporting Standards (IFRS) and the development of financial reporting standards in Turkey. Research in Accounting Regulation, Sayı: 20, S.279-294.

YELGEN, E. & UYAR, S. (2018). BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı, S.98-109.

YEŞİLÇİMENLİ, A. (2006). İngiltere Muhasebe Sistemi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

YILMAZ UZUN, S. (2019). Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesinin Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS – BOBİ FRS) İle Vergi Sistemi Kapsamında İncelenmesi Ve Türkiye Uygulaması. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.



EKLER**Ek 1 - Tablo 17: Finansal Durum Tablosu (Münferit)**

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Varlıklar			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Ham Madde ve Malzeme			
Yarı Mamuller			
Mamuller			
Ticari Mallar			
Diğer Stoklar			
Verilen Avanslar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar			
İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar			

Diğer Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar			
Arazi ve Arsalar			
Binalar			
Yeraltı ve Yerüstü Yapılar			
Tesis, Makine ve Cihazlar			
Taşıtlar			
Demirbaşlar			
Yapılmakta Olan Yatırımlar			
Diğer Maddi Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Geliştirme Maliyetleri			
Gayri Maddi Haklar			
Şerefiye			
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Verilen Avanslar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
Toplam Duran Varlıklar			
Toplam Varlıklar			
Kaynaklar			
Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Taraflara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			

Kısa Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar			
Ortaklara Borçlar			
Diğer Taraflara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Yükümlülükler			
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye			
Ödenmemiş Sermaye (-)			
Sermaye Düzeltme Farkları			
Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları			
Sermaye Tamamlama Fonu			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)			
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi (+/-)			

Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları (+/-)			
Korunma Yedeği (+/-)			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar (+/-)			
Kar Yedekleri			
Yasal Yedekler			
Statü Yedekleri			
Olağanüstü Yedekler			
Diğer Kar Yedekleri			
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları (+/-)			
Dönem Net Karı/Zararı (+/-)			
Toplam Özkaynaklar			
Toplam Kaynaklar			

Kaynak: (kgk.gov.tr⁴⁶).

⁴⁶[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/6-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Finansal%20Durum%20Tablosu%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/6-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Finansal%20Durum%20Tablosu%20(M%C3%BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).

Ek 2 - Tablo 18: Kar veya Zarar Tablosu (Münferit)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Dönem Net Karı (Zararı)			
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları (+/-)			
Brüt Kar (Zarar) (+/-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Karı (Zararı) (+/-)			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payları			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar (-)			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları (-)			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları (-)			
Diğerler Giderler (-)			

Finansal Gelirler			
Faiz, Kar Payı vb. Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları			
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları			
Net Parasal Pozisyon Kazançları			
Diğer Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)			
Faiz vb. Giderler (-)			
Kur Farkı Giderleri (-)			
Finansal Yatırımlar Satış Zararları (-)			
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları (-)			
Net Parasal Pozisyon Kayıpları (-)			
Diğer Finansal Giderler (-)			
Dönem Karı (Zararı) (+/-)			
Vergi Giderleri (-)			
Dönem Net Karı (Zararı) (+/-)			

Kaynak: (kgk.gov.tr⁴⁷).

⁴⁷[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/7-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Kar%20veya%20Zarar%20Tablosu%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/7-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Kar%20veya%20Zarar%20Tablosu%20(M%C3%BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).

Ek 3 - Tablo 19: Özkaynak Değişim Tablosu (Münferit)

	Özkaynak Unsurları														
	Dipnot	Ödenmemiş Sermaye	Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	Sermaye Tamamlama Fonu	Ortak Kontrolde Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi (+/-)	Geri Alınmış Paylar (-)	Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları (+/-)	Korunma Yedeği (+/-)	Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar (+/-)	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları (+/-)	Dönem Net Karı/Zararı (+/-)	Toplam Özkaynaklar
ÖNCEKİ DÖNEM															
Düzeltilmelerden Önceki Dönem Başı Bakiyeler															
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltilmeler															
Hatalara İlişkin Düzeltilmeler															
Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler															
Özkaynaklardaki Değişimler															
Dağıtılan Kar Payları															
Dönem Net Karı (Zararı)															
Yedeklere Aktarılan Tutarlar															

Diğer Transferler															
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları															
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler/İskontolar															
Dönemde Meydana gelen Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi															
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)															
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları															
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)															
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar															
Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Karlarına															

Zararlarına Aktarılan Tutarlar																	
Payların Geri Alım İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)																	
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)																	
Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)																	
Dönem Sonu Bakiyeler																	
Düzeltilmelerden Önceki Dönem Başı Bakiyeler																	
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltilmeler																	
Hatalara İlişkin Düzeltilmeler																	
Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler																	
Özkaynaklardaki Değişimler																	
Dağıtılan Kar Payları																	
Dönem Net Karı (Zararı)																	
Yedeklere Aktarılan Tutarlar																	

Diğer Transferler															
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları															
Paylara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Primler/İskontolar															
Dönemde Meydana Gelen Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi															
Dönemde Ortaya Çıkan MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)															
Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları															
Dönemde Ortaya Çıkan Korunma Yedeği Artışları (Azalışları)															
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Özkaynaklarında Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç veya Kayıplardan Paylar															

Özkaynaklarda Kaydedilen Kazanç veya Kayıplardan Geçmiş Yıl Karlarına Zararlarına Aktarılan Tutarlar														
Payların Geri Alım İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)														
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)														
Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)														
Dönem Sonu Bakiyeler														

Kaynak: (kgk.gov.tr⁴⁸).

⁴⁸[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/10-%20BOB%C4%B0%20FRS%20%C3%96zkaynak%20De%C4%9Fi%C5%9Fim%20Tablosu%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/10-%20BOB%C4%B0%20FRS%20%C3%96zkaynak%20De%C4%9Fi%C5%9Fim%20Tablosu%20(M%C3%BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).

Ek 4 - Tablo 20: Nakit Akış Tablosu - Doğrudan Yöntem (Münferit)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları			
Nakit Girişi			
Mal Satışlarından Nakit Girişleri			
Hizmet Sunumundan Nakit Girişleri			
Aracılık Faaliyetlerinden Nakit Girişleri			
Esas Faaliyetlerden Diğer Nakit Girişleri			
Nakit Çıkışı (-)			
Satılan Mal Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
Hizmet Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Nakit Çıkışları (-)			
Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)			
Ödenen Kar Payları (-)			
Alınan Kar Payları			
Ödenen Faiz (-)			
Alınan Faiz			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (+/-)			
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Bağlı Ortaklıklardaki Payların Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri			
Bağlı Ortaklık Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
İştirak ve Müşterek Girişimlerdeki Payların Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri			
İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
Başka İşletme veya Fon Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri			
Başka İşletme veya Fon Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri			

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Nakit Çıkışları (-)			
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Satışından Nakit Girişleri			
Diğer Uzun Vadeli Varlık Alımlarından Nakit Çıkışları (-)			
Verilen Nakit Avans ve Borçlar (-)			
Verilen Nakit Avans ve Borçlardan Geri Ödemeler			
Türev Araçlardan Nakit Girişleri			
Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-)			
Devlet Teşviklerinden Nakit Girişleri			
Alınan Kar Payları			
Ödenen Faiz (-)			
Alınan Faiz			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)			
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Özkaynak Araçlarının İhracından veya Sermaye Artırımından Nakit Girişleri			
İşletmenin Kendi Paylarını ve Diğer Özkaynak Araçlarını Almasıyla veya Sermayenin Azaltılmasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri			
Borç Ödemelerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)			
Finansal Kiralama Borçlarından Nakit Çıkışları (-)			
Devlet Teşviklerinden Nakit Girişleri			
Ödenen Kar Payları (-)			
Ödenen Faiz (-)			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)			
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış (Azalış) (+/-)			
Kur Farklarını Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)			
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış (Azalış) (+/-)			

Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri			
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri			

Kaynak: (kgk.gov.tr⁴⁹)



⁴⁹[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%20FRS/BOB%20FRS%202021%20S%20C%20BCr%20C%20BCm%20C%20BC%20Finansal%20Tablolar%20C4%20B1/8-%20BOB%20FRS%20Nakit%20Ak%20C4%20B1%20C5%209F%20Tablosu%20-%20Do%20C4%209Frudan%20Y%20C3%20B6ntem%20\(M%20C3%20BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%20FRS/BOB%20FRS%202021%20S%20C%20BCr%20C%20BCm%20C%20BC%20Finansal%20Tablolar%20C4%20B1/8-%20BOB%20FRS%20Nakit%20Ak%20C4%20B1%20C5%209F%20Tablosu%20-%20Do%20C4%209Frudan%20Y%20C3%20B6ntem%20(M%20C3%20BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).

Ek 5 - Tablo 21: Nakit Akış Tablosu – Dolaylı Yöntem (Münferit)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları			
Dönem Karı (Zararı) (+/-)			
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler			
Amortisman ve İtfa Giderleriyle İlgili Düzeltmeler			
Değer Düşüklüğü (İptali) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Faiz ve Kar Payı Gelirleri ve Faiz Giderleriyle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Gerçekleşmemiş Kur Farkları İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları (Kazançları) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilen Bağlı Ortaklıkların İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Karlarından/Zararlarından Paylar İle İlgili Düzeltmeler			
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Faaliyetler İle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Ticari Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Faaliyetler İle İlgili Diğer Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Peşin Ödenmiş Giderlerdeki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Alınan Avanslardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Ertelenmiş Gelirlerdeki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler (+/-)			
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler (+/-)			

Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Diğer Düzeltmeler (+/-)			
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Toplam Düzeltmeler (+/-)			
Ödenen Kar Payları (-)			
Alınan Kar Payları			
Ödenen Faiz (-)			
Alınan Faiz			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (+/-)			
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Bağlı Ortaklıklardaki Payların Elden Çıkartılmasından Nakit Girişleri			
Bağlı Ortaklık Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
İştirak ve Müşterek Girişimlerdeki Payların Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri			
İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
Başka İşletme veya Fon Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri			
Başka İşletme veya Fon Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları (-)			
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Satışından Nakit Girişleri			
Diğer Uzun Vadeli Varlık Alımlarından Nakit Çıkışları (-)			
Verilen Nakit Avans ve Borçlar (-)			
Verilen Nakit Avans ve Borçlardan Geri Ödemeler			
Türev Araçlardan Nakit Girişleri			
Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-)			
Devlet Teşviklerinden Nakit Girişleri			
Alınan Kar Payları			
Ödenen Faiz (-)			
Alınan Faiz			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			

Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)			
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Özkaynak Araçlarının İhracından veya Sermaye Artırımından Nakit Girişleri			
İşletmenin Kendi Paylarını ve Diğer Özkaynak Araçlarını Almasıyla veya Sermayenin Azaltılmasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri			
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları (-)			
Finansal Kiralama Borçlarından Nakit Çıkışları (-)			
Devlet Teşviklerinden Nakit Girişleri			
Ödenen Kar Payları (-)			
Ödenen Faiz (-)			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)			
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış (Azalış) (+/-)			
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerine Etkisi (+/-)			
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış (Azalış) (+/-)			
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri			
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri			

Kaynak: (kgk.gov.tr⁵⁰).

⁵⁰[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/9-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Nakit%20Ak%C4%B1%20C5%9F%20Tablosu%20-%20Dolayl%C4%B1%20Y%C3%B6ntem%20\(M%C3%BCnferit\).xlsx](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/9-%20BOB%C4%B0%20FRS%20Nakit%20Ak%C4%B1%20C5%9F%20Tablosu%20-%20Dolayl%C4%B1%20Y%C3%B6ntem%20(M%C3%BCnferit).xlsx), (ET:19.11.2021).