

Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Editörler:

Prof. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu

Dr. Öğr. Üyesi Nurettin Özdemir

Dr. Öğr. Üyesi Elçin Dalkılıç



 ÖZGÜR
YAYINLARI

Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Editörler:

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR

Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Financial Reporting in the Light of Regulations

Editörler: Prof. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu • Dr. Öğr. Üyesi Nurettin Özdemir •
Dr. Öğr. Üyesi Elçin Dalkılıç

Language: Turkish-English

Publication Date: 2023

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-975-447-735-1

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>
This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Hacıhasanoğlu, T. (ed), Özdemir, N. (ed), Dalkılıç, E. (ed) (2023). *Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama*. Özgür Publications. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139>. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgurayinlari.com/>



Önsöz

Finansal raporlama, işletmelerin dışarıya açılan yüzüdür. İşletmeler, yürürlükte yer alan ve tabi oldukları finansal raporlama çerçevelerinden yararlanarak finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal bilgileri hazırlar ve sunarlar. İşletmelerin yapacağı finansal raporlama sürecine katkı sağlamak amacıyla tasarlanan ve çok değerli akademisyen hocalarımızın bölüm yazarı olarak katkı sağladığı “Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama” isimli bu eser muhasebe bilim dünyasının kullanımına sunulmuştur. Muhasebe alanına hizmet sunmak amacıyla hazırlanan bu eserde KGG tarafından yayımlanan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS gibi finansal raporlama çerçeveleri esas alınmış olup bazı bölümler özelinde mevcut uygulama olan VUK/MSUGT ile karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu kapsamda kitabın birinci bölümünde finansal tabloların sunumuna ve kavramsal çerçeveye ilişkin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yer alan hükümler karşılaştırılmıştır. Diğer bölümlerde ise hasılat, stoklar, tarımsal faaliyetler, finansal araçlar, borçlanma maliyetleri, kur farkları ve ertelenmiş vergiler değerlendirme ve muhasebeleştirme esasları açısından ele alınmıştır. İlgili bölümlerin yanı sıra kitapta Borsa İstanbul’da gıda, içecek ve tütün sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018-2022 yılları arasında sundukları finansal raporların kalitesinin analiz edildiği bir bölüme yer verilmiştir. Finansal raporlamaya yön veren düzenlemelerin derinlemesine ele alındığı bu kitabın hazırlanmasına bölüm yazarı olarak katkı sağlayan akademisyen hocalarımıza sonsuz şükranlarımızı sunar, yayımlanan kitabın bilim dünyasına ve okuyucularına fayda sağlamasını dileriz.

Editörler:

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU
Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR
Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ

Preface

Financial reporting is the external face of enterprises. Enterprises prepare and present the financial information required by financial information users by utilising the financial reporting framework in force and to which they are subject. This work titled “Financial Reporting in the Light of Regulations”, which is designed to contribute to the financial reporting process to be carried out by enterprises and contributed by our valuable academicians as chapter authors, has been presented to the use of the accounting science world. In this work, which is prepared in order to provide service to the field of accounting, financial reporting frameworks such as TAS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS published by the POA are taken as basis and comparisons are made with the current practice VUK / MSUGT in some sections. In this context, in the first part of the book, the provisions of TAS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS regarding the presentation of financial statements and conceptual framework are compared. In other chapters, revenue, inventories, agricultural activities, financial instruments, borrowing costs, foreign exchange differences and deferred taxes are discussed in terms of valuation and recognition principles. In addition to the relevant chapters, the book includes a section analysing the quality of financial reports submitted by enterprises operating in the food, beverage and tobacco sector in Borsa Istanbul between 2018 and 2022. We would like to express our endless gratitude to our academic professors who contributed as chapter authors to the preparation of this book, in which the regulations guiding financial reporting are discussed in depth, and we hope that the published book will benefit the scientific world and its readers.

Editors:

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR

Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ

İçindekiler

Önsöz	iii
Preface	v

Bölüm 1

Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesinin Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırılması	1
---	---

Hikmet Utusan

Bölüm 2

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemeler Kapsamında Mal Satışı ve Hizmet Sunumundan Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	43
--	----

Dursun Keleş

Bölüm 3

Stoklarla İlgili İşlemlerin Farklı Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması	69
---	----

Halime Karaca

Bölüm 4

Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi	93
---	----

Tansel Hacıhasanoğlu

Abmet Ünlü

Bölüm 5

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Zeytin Yaşam Döngüsünün Muhasebeleştirilmesi	115
<i>Yavuz Kılınç</i>	
<i>Aybüke Şimşek Sağlık</i>	

Bölüm 6

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Araçların Raporlanması	141
<i>Caner Atış</i>	

Bölüm 7

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	167
<i>Nurettin Özdemir</i>	
<i>Emrah Yıldız</i>	

Bölüm 8

Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	191
<i>Murat Kurtlar</i>	
<i>Emrah Yıldız</i>	

Bölüm 9

Türk Muhasebe Mevzuatında Ertelemiş Vergiler	211
<i>Serkan Yücel</i>	

Bölüm 10

Finansal Raporlama Kalitesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: BIST’te Bir Araştırma	241
<i>Murat Düzer</i>	

Türkiye’deki Finansal Raporlama Çerçevesinin Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırılması

Hikmet Ulusan¹

Özet

Türkiye’de bağımsız denetime tabi kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’na göre; diğer işletmeler ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’na göre düzenlemek zorundadırlar. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise, finansal tablolarını Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)’ni esas alarak hazırlarlar. Bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında farklı finansal raporlama çerçevelerinin uygulanması zorunluluğunun bulunması, bu finansal raporlama çerçeveleri arasında benzerlik ve farklılıkların olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Bu çalışmada, “TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” araştırma sorusuna cevap bulunmaya çalışılmıştır. Bu çalışma, TFRS 2023 Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve konuyla ilgili literatür incelenerek yapılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlar şöyle özetlenebilir: Finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından en fazla farklılık / en az benzerlik TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasında iken en az farklılık / en fazla benzerlik BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasındadır. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasında da benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasındaki farklılık TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasındaki farklılıktan daha az, benzerlik ise daha fazladır. Sonuç itibarıyla, KÜMİ FRS’de finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeler açısından diğer iki standarda göre daha sade, anlaşılır ve basit bir raporlama anlayışı benimsenmektedir. BOBİ FRS’de, TMS/TFRS Seti’ne

1 Prof. Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, İİBE İşletme Bölümü, ORCID ID: 0000-0001-9527-4319 hikmet.ulusan@bozok.edu.tr

kiyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir düzenleme getirmektedir. Bu sonuçlar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin oluşturulma nedeniyle tutarlılık göstermektedir.

1. Giriş

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemler itibarıyla düzenlenen finansal raporlar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal raporlamanın belirli bir biçimi olan finansal tablolar, işletmelerin muhasebe sürecinde üretmiş oldukları çıktılardır. Muhasebeden beklenen bilgi verme işlevi, bu tablolar ile işlerlik kazanır. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Finansal tablolarda sunulan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının işletmeyi tanımaları, değerlendirmeleri ve işletme hakkında bir yargıya varmalarında faydalı olmaktadır. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Ulusan, 2017, s. 301, 304).

Finansal tablolar, *“muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır”* biçiminde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 4). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında finansal tablolar, *“işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur”* biçiminde açıklanmıştır. Bu açıklamadan da anlaşıldığı üzere finansal tablolar işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktadır. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, işletmenin varlıkları ile kaynaklarına ilişkin bilgiden oluşur. Ayrıca, finansal tablolar, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında da bilgi sağlar. Bunlara ilaveten, finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri, diğer bir ifadeyle finansal raporlama çerçeveleri esas alınmaktadır. Finansal tabloların kendilerinden beklenen işlevi yerine getirebilmeleri, ancak ülkelerin yürürlükte olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmaları durumunda mümkün olacaktır. Finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ise bağımsız denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılmaktadır. Böylece, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara duyduğu güven seviyesi artırılmış olmaktadır (BDS 200, 2023, par. 3). Türkiye'de bağımsız denetim 1988 yılından itibaren yapılmakta olup 2013 yılına kadar sadece Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme

ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) gibi düzenleyici kurul ve kurumların mevzuatına tabi şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulmaktaydı (Bağırhan, 2019). 14.2.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete (RG)'de yayımlanan ve muhasebe ile ilgili hükümleri 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bağımsız denetimin kapsamı genişletilerek işletmelere bağımsız denetim uygulaması ve bu çerçevede kapsamı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenecek şirketlerin bireysel (münferit) ve / veya konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. TTK'ya göre işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlamak zorundadırlar. KKG, gerek bağımsız denetime tabi gerekse bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alabilecekleri aşağıda belirtilen Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayımlamıştır.

- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS),
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmelerin bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında farklı finansal raporlama çerçevelerinin uygulanması zorunluluğunun bulunması, bu raporlama çerçeveleri arasındaki benzerlik ve farklılıkların olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Finansal raporlama çerçevelerinin karşılaştırılarak aralarındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konması, finansal tablo hazırlamakla ve finansal tabloları denetlemekle yükümlü olan meslek mensuplarına faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den oluşan finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılmasının yapılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla çalışmada, "TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?" araştırma sorusuna cevap bulunmaya çalışılmıştır.

Muhasebe literatüründe Aracı ve Bekçi (2019) hariç TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılmasına yönelik çalışma bulunmamaktadır. Aracı ve Bekçi (2019)'nin çalışması, MSUGT, TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunulmasının değerlendirilmesi ile ilgili olup KÜMİ FRS'yi kapsamamaktadır. Bu nedenle, bu çalışma, muhasebe literatüründeki bu boşluğu dolduracak nitelik taşımaktadır. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda çalışma, KGK tarafından onaylanan standartların tamamını içeren TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap), BOBİ FRS (2021 Sürümü), KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ve konuyla ilgili literatür incelenerek yapılmıştır. Çalışmada, finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılması genel amaçlı finansal tablolar açısından yapılmış; karşılaştırmaya Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) dahil edilmemiştir.

Çalışmada, öncelikle TTK'ya göre bağımsız denetime tabi şirketler ile TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin uygulama kapsamı özetlenmiştir. İkinci olarak, bu çalışmanın konusuyla yakından ilişkili olan çalışmaları özetleyen literatür taramasına yer verilmiştir. Üçüncü olarak, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırması yapılarak aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir. Çalışma, sonuç ve değerlendirme kısmı ile tamamlanmıştır.

2. TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirketler ile TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulama Kapsamı

Türkiye'de TTK'ya göre bireysel ve / veya konsolide finansal tabloları bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin hangileri olduğu belli dönemlerde güncellenerek Cumhurbaşkanı Kararı ile RG'de yayımlanmaktadır. Bu konudaki en son karar, 6434 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 30.11.2022 tarihli ve 32029 sayılı RG'de yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"dır. 6434 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketler Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1: TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Şirketler	Ölçütler
6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler	Bu şirketler, herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabidir.
Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler	Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar <ul style="list-style-type: none"> ➤ Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası ➤ Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası ➤ Çalışan sayısı 50 kişi
6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler	Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar <ul style="list-style-type: none"> ➤ Aktif toplamı 60 milyon Türk Lirası ➤ Yıllık net satış hasılatı 80 milyon Türk Lirası ➤ Çalışan sayısı 100 kişi
6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler ile 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler dışındaki diğer şirketler	Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar <ul style="list-style-type: none"> ➤ Aktif toplamı 75 milyon Türk Lirası ➤ Yıllık net satış hasılatı 150 milyon Türk Lirası ➤ Çalışan sayısı 150 kişi

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerine göre finansal raporlama yapacak işletmelerin hangileri olduğunu belirleme yetkisi KGK'ya aittir. KGK, TTK'nın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak Türkiye Muhasebe Standartları uygulama kapsamına ilişkin olarak en son 19.9.2018 tarihli ve 30540 sayılı RG'de 13.9.2018 tarih ve 03/161 sayılı "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı"nı yayımlamıştır. 13.9.2018 tarih ve 03/161 sayılı Kurul Kararı uyarınca TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulama kapsamı Tablo 2'de özetlendiği gibidir.

Tablo 2'de görüldüğü üzere 1.1.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren KÜMİ FRS uygulama kapsamına TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olmayan ve isteğe bağlı olarak TMS/TFRS Seti veya BOBİ FRS'yi

uygulamayan bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişi tacirler girmektedir. KÜMİ FRS'nin uygulanması söz konusu gerçek ve tüzel kişi tacirlerin tümü için zorunlu değildir. Zorunluluğu bulunmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler, finansal tablolarını 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere uygulanan MSUGT'ler ile getirilen düzenlemeleri esas alarak hazırlamaya devam edeceklerdir. KÜMİ FRS'nin uygulanması, bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerce hazırlanan aşağıdaki finansal tablolarda zorunludur (KÜMİ FRS, madde 4).

- 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” kapsamı dışında diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda (Örneğin; BDDK Kredi İşlemleri Yönetmeliği kapsamında kredi kullanıcılarında finansal tabloların denetimi) ve
- Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya KGK tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda (Örneğin; kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimlerine dair yönetmelik kapsamında finansal tabloların denetimi).

Gerçek ve tüzel kişi tacirler, yukarıda belirtilen KÜMİ FRS'ye göre hazırlamak zorunda oldukları finansal tablolarını TMS/TFRS Seti ya da BOBİ FRS'ye uygun olarak da hazırlanmayı tercih edilebilirler (KÜMİ FRS, madde 4).

Özetle, TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak bireysel ve / veya konsolide finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmak zorundadır. Bununla birlikte, Türkiye'de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç ister bağımsız denetime tabi olsun isterse olmasın bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişi tacirler, muhasebe kayıtlarını tutarken ve vergi beyannamesi ekinde sunulacak finansal tablolarını hazırlarken MSUGT'ler ile getirilen düzenlemeleri esas alacaklardır. Buradan da anlaşıldığı üzere, bazı işletmeler açısından iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlama uygulaması yani ikili uygulama devam etmektedir.

Tablo 2: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulama Kapsamı

Uygulama Kapsamındaki İşletmeler	Finansal Raporlama Çerçevesi		
	TMS / TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<p>TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi</p> <p>Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)</p> <p>➤ 03/161 sayılı Kurul Kararı'na ekli listede belirtilen 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmeler</p> <p>➤ 03/161 sayılı Kurul Kararı'na ekli listede belirtilen 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmeler</p> <p>➤ 3.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri</p> <p>➤ Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen;</p> <p>a) A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Brüt satış toplamı 250 milyon ve üstü Türk Lirası. • Aktif toplamı 10 milyon ve üstü Türk Lirası. • Çalışan sayısı 25 ve üstü. <p>b) Kıymetli maden aracı kurumları</p> <p>c) Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler</p>	✓	X	X
<p>Büyük Ölçekli İşletmeler</p> <p>Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:</p> <p>➤ Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası</p> <p>➤ Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası</p> <p>➤ Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü</p>	*	✓	X
<p>Orta Ölçekli İşletmeler</p> <p>Bağımsız denetime tabi olup büyük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler</p>	*	✓	X
<p>Bağımsız Denetime Tabi Olmayan</p> <p>Küçük Ölçekli İşletmeler</p> <p>Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini aşan gerçek ve tüzel kişi tacirler müteakip raporlama döneminde küçük işletme olarak değerlendirilir:</p> <p>➤ Aktif toplamı 3,5 milyon ve üstü Türk Lirası</p> <p>➤ Yıllık net satış hasılatı 7 milyon ve üstü Türk Lirası</p> <p>➤ Ortalama çalışan sayısı 10 ve üstü</p>	*	*	✓
<p>Mikro Ölçekli İşletmeler</p> <p>Bağımsız denetime tabi olmayıp küçük işletme ölçütlerini sağlamayan gerçek ve tüzel kişi tacirler</p>	*	*	✓

[✓: Tabi/Uygulamak zorunda, X: Tabi değil/Uygulayamaz, *: İhtiyari olarak uygulayabilir]

3. Literatür Araştırması

Daha öncede ifade edildiği gibi muhasebe literatüründe Aracı ve Bekçi (2019) hariç TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılmasına yönelik çalışma bulunmamaktadır. Literatürde VUK / MSUGT, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nın farklı açılardan karşılaştırıldığı çok sayıda çalışma vardır.

Aracı ve Bekçi (2019)’nin “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmada MSUGT, TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standartları karşılaştırılarak analiz edilmiş ve aralarındaki farklılık ve benzerlikler ortaya konulmuştur. Çalışmada, BOBİ FRS uygulamaları orta ölçekli işletmeler açısından MSUGT uygulamalarıyla benzeşirken büyük işletmeler açısından ise TMS/TFRS Seti uygulamalarına yaklaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmanın konusuyla yakından ilişkili diğer çalışmalar, Cavlak ve Ataman (2023), Özdemir ve diğerleri (2023), Cengiz (2022), Ayar ve Fowzi (2021), Gücenme Gençoğlu (2020), Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020), Tunçez (2020), Gökçen ve diğerleri (2019), Alataş ve Kılıç (2018), Tunçez (2018), Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2018), Doğan (2018), Gücenme Gençoğlu (2017), Doğan (2017) ve Ataman ve Cavlak (2017) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmalar, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS / Taslak KÜMİ FRS ve MSUGT’den oluşan Türkiye’deki finansal raporlama çerçevelerinin ikisi veya daha fazlasının bir bütün olarak temel konularda karşılaştırılması ile ilgili olup karşılaştırma konularından birisi de finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerdir. Çalışmalarda, finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılması kısa ve öz olarak incelenmiştir. Başka bir ifadeyle, bu çalışmalar, finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin tamamını ya da önemli bir kısmının karşılaştırılmasını kapsamamakta; sadece belli başlı temel konularda karşılaştırma yapmaktadır.

4. Finansal Raporlama Çerçevesinin Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırılması

TFRS 2023 Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve konuyla ilgili literatür incelenerek TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılması aşağıdaki konular açısından yapılmış ve düzenlemeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

- Finansal tabloların tanımı,
- Finansal tabloların amacı,
- Düzenlenmesi gereken finansal tablolar,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliksel özellikleri,
- Finansal raporlama genel ilkeleri,
- Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler,
- Düzenlenmesi gereken finansal tabloların ve dipnotların tanımı,
- Finansal tabloların düzenlenme esası,
- Finansal tablo unsurlarının tanımı,
- Finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri,
- Finansal tablo unsurlarının ölçümünde kullanılan esaslar ve
- Finansal tabloların sunumuna ilişkin diğer düzenlemeler.

4.1. Finansal Tabloların Tanımı Açısından Karşılaştırma

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının “Tanımlar” kısmında finansal tablolar terimi yerine genel amaçlı finansal tabloların tanımı yapılmış; finansal tablolar terimi ile genel amaçlı finansal tabloların ifade edildiği belirtilmiştir. Finansal tablolar, BOBİ FRS’nin Ek 9 - Tanımlar ve KÜMİ FRS’nin ise Terimler Sözlüğü kısmında da tanımlanmıştır. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar (Ek A Tanımlanan Terimler) ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standartları ile BOBİ FRS’nin Ek 9 - Tanımlar kısmında konsolide ve bireysel finansal tabloların tanımı yapılmıştır. TMS 1, TFRS 10’un Ek A Tanımlanan Terimler, TMS 27, BOBİ FRS’nin Ek 9 - Tanımlar ve KÜMİ FRS’nin Terimler Sözlüğü kısmında yapılan tanımlar Tablo 3’de sunulduğu gibidir.

Tablo 3’de görüldüğü üzere TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yapılan finansal tablolar tanımı farklılık göstermektedir. KÜMİ FRS’de yapılan finansal tablolar tanımının BOBİ FRS’de yapılan tanımdan tek farkı, KÜMİ FRS’de yapılan finansal tablolar tanımında “nakit akışları” ifadesinin yer almamasıdır. Bunun sebebi, hem BOBİ FRS hem de KÜMİ FRS’de yapılan tanımların bu standartlara göre düzenlenmesi gereken finansal tabloların sağladığı bilgilerden yani finansal tabloların işlevinden yola çıkılarak yapılmış olması; dolayısıyla KÜMİ FRS’de işletmenin nakit akışları hakkında bilgi sağlayan nakit akış tablosunun düzenlenmemesi ve finansal tablo kullanıcılarına böyle bir bilgi sunulmamasıdır.

Tablo 3: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Tanımı

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<p>Genel amaçlı finansal tablolar, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablolardır.</p> <p>Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır.</p> <p>Bireysel finansal tablolar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standart hükümlerine uygun olarak bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolardır.</p>	<p>Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının belirli şekilde sunumudur.</p> <p>Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.</p> <p>Münferit finansal tablolar, bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin sunduğu finansal tablolar ile bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin bu ortaklıkları özkaynak veya maliyet yöntemine göre muhasebeleştirerek sundukları finansal tablolardır.</p>	<p>Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının belirli şekilde sunumudur.</p>

TFRS 10 ve BOBİ FRS’de konsolide finansal tabloların tanımı benzer şekilde yapılmıştır. KÜMİ FRS’de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmemektedir. Dolayısıyla, KÜMİ FRS’de konsolide finansal tablolar terimi geçmemekte ve standardın eki olan Terimler Sözlüğü kısmında bu terim tanımlanmamaktadır.

TMS 27 ve BOBİ FRS’de yapılan bireysel finansal tablolar tanımı farklı gibi görünse de esas itibariyle bu tanımlar birbirine benzerdir. TMS 27’deki bireysel finansal tablolar tanımı, biraz daha ayrıntılı olarak iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımları da kapsayacak şekilde yapılmıştır. KÜMİ FRS’de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmediği için bireysel finansal tablolar terimi standartta geçmemekte ve standardın eki olan Terimler Sözlüğü kısmında bu terim tanımlanmamaktadır.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü)’de bireysel finansal tablolar terimi yerine “konsolide olmayan finansal tablolar” terimi kullanılmıştır. Konsolide finansal tablolar, Kavramsal Çerçeve paragraf 3.15’de *“hem ana ortaklığın hem de bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında tek bir raporlayan işletmenininki gibi bilgi sağlayan finansal tablolardır”*; paragraf 3.17’de de konsolide olmayan finansal tablolar, *“bağlı ortaklıkların değil ana ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlamak üzere tasarlanmış finansal tablolardır”* olarak tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve’nin 3.12. paragrafında “birleşik finansal tablolar” terimine de açıklık getirilmiştir. Söz konusu paragrafta birleşik finansal tablolar, “tamamının ana ortaklık - bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tabloları” olarak tanımlanmıştır. Birleşik finansal tablolar, TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de tanımlanmadığı gibi bu terim hakkında standartlarda herhangi bir bilgi yer almamaktadır.

4.2. Finansal Tabloların Amacı Açısından Karşılaştırma

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de finansal tabloların amacı açıklanmıştır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu’nda belirtilen finansal tabloların amacı Tablo 4’de sunulmuştur.

Tablo 4: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Amacı

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Finansal tabloların amacı, İşletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir.	Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikle kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.	Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne ölçüde etkin kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

Tablo 4'de yer alan TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerine göre finansal tabloların amacı incelendiğinde TMS 1 ve BOBİ FRS'de finansal tabloların amacının aynı şekilde ifade edildiği görülmektedir. KÜMİ FRS'de ifade edilen finansal tabloların amacında ise, diğer iki finansal raporlama çerçevesinden farklı olarak "işletmenin nakit akışları" ifadesi yer almamaktadır. Bunun nedeni ise, KÜMİ FRS'ye göre finansal raporlama yapacak işletmelerden nakit akış tablosu düzenlenmesinin istenmemesi ve dolayısıyla raporlama yapan işletmenin nakit akışları hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi verilmemesidir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin 3.2. paragrafında finansal tabloların amacı, "raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede faydalı olacak finansal bilgi sağlamaktır" olarak ifade edilmiştir. Bu amaç, Tablo 5'de sunulan amaçların farklı şekilde ifadesidir.

4.3. Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar Açısından Karşılaştırma

İşletmeler tarafından finansal raporlamada kullanılacak farklı finansal tablolar bulunmaktadır. Örneğin; finansal durum tablosu (bilanço), kâr veya zarar tablosu (gelir tablosu), diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak

değişim tablosu, nakit akış tablosu, satışların maliyeti tablosu, kâr dağıtım tablosu, fon akım tablosu, net işletme (çalışma) sermayesindeki değişim tablosu gibi.

Ülkelerin ya da yetkili kurumların düzenlemelerinde büyüklükleri, halka açık olup olmamaları, bağlı ortaklıklarının bulunup bulunmaması ve benzeri unsurlar göz önünde bulundurularak işletmeler tarafından sunulması istenen finansal tablolar farklılık gösterebilmektedir. İşletmeler tarafından düzenlenip sunulması istenen finansal tabloların neler olduğu TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinde de belirlenmiştir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu'na göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar Tablo 5'de sunulmuştur.

Tablo 5: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar

Finansal Tablolar	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Finansal durum tablosu ➤ Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (kapsamlı gelir tablosu) ➤ Özkaynak değişim tablosu ➤ Nakit akış tablosu ➤ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Finansal durum tablosu ➤ Kâr veya zarar tablosu ➤ Nakit akış tablosu ➤ Özkaynak değişim tablosu ➤ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Finansal durum tablosu ➤ Kâr veya zarar tablosu ➤ Dipnotlar
Konsolide Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağılı ortaklığı bulunan bütün işletmeler düzenlemek zorundadır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sadece bağılı ortaklığı bulunan büyük işletmeler düzenlemek zorundadır. 	Düzenlenmez.

Tablo 5'de görüldüğü üzere TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerine göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar farklılık göstermektedir. Diğer kapsamlı gelir tablosu hariç BOBİ FRS'ye göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar, TMS 1'e göre düzenlenmesi gereken finansal tablolarla aynıdır. BOBİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir. KÜMİ FRS'nin kapsamına dahil

olan gerçek ve tüzel kişi tacirlerden ise sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve bu iki tabloya ilişkin dipnotları sunmaları istenmekte olup bunlar diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunu düzenlenmek zorunda değildir.

TFRS 10'da bağlı ortaklığı bulunan bütün kurum, kuruluş ve işletmelerden konsolide finansal durum tablosu, konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu, konsolide nakit akış tablosu ve dipnotların sunumu istenmektedir. BOBİ FRS'de ise, bu tabloların düzenlenmesi sadece büyük işletmelerinden istenmekte; orta ölçekli işletmelerin ise konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmamakta olup bu işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo düzenleyebilirler. Fakat doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının KAYİK tanımını karşılaması durumunda, orta ölçekli işletme olsa dahi ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlemek zorundadır. KÜMİ FRS'de ise, gerçek ve tüzel kişi tacirlerden konsolide finansal tabloları sunmaları istenmemektedir.

4.4. Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri Açısından Karşılaştırma

Finansal tablo kullanıcıları, farklı amaçlarla finansal tablolarda sunulan bilgilerden yararlanarak ekonomik kararlar alabilmektedirler. Finansal tabloların kendilerinden beklenen görevi yerine getirebilmeleri için içerdikleri bilgilerin kullanıcıların alacakları kararlarda faydalı olması gerekir. Finansal tablolarda sunulan finansal bilgilerin kullanıcılara faydalı olabilmesi için de bu bilgiler, bazı niteliksel özelliklere sahip olmalıdır. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve paragraf 2.1'de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri "*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecek bilgi türlerini tanımlar*" olarak açıklanmıştır. Başka bir ifadeyle, faydalı finansal bilginin özellikleri, finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri faydalı yapan özellikler olup muhasebe uygulamalarının faydalılığını değerlendirmede kullanılan kriterlerdir. Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu'na göre finansal tablolarda sunulan bilgilerin sahip olması gereken niteliksel özellikler Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Temel niteliksel özellikler ➤ İhtiyaca uygunluk ➤ Gerçeğe uygun sunum Destekleyici niteliksel özellikler ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Doğrulanabilirlik ➤ Zamanında sunum ➤ Anlaşılabilirlik	Temel niteliksel özellikler ➤ İhtiyaca uygunluk ➤ Gerçeğe uygun sunum Destekleyici niteliksel özellikler ➤ Anlaşılabilirlik ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Zamanında sunum	Temel niteliksel özellikler ➤ İhtiyaca uygunluk ➤ Gerçeğe uygun sunum Destekleyici niteliksel özellikler ➤ Anlaşılabilirlik ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Zamanında sunum

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliksel özellikleri açısından Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS karşılaştırıldığında her üç finansal raporlama çerçevesinde faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, Tablo 6'da sunulduğu üzere temel nitelikler özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olmak üzere iki grup altında sınıflandırılmaktadır. Her üç finansal raporlama çerçevesinde de temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdan oluşmaktadır. Kavramsal Çerçeve'nin 2.4. paragrafında finansal bilginin faydalı olması için ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerektiği ifade edilmiştir. Kavramsal Çerçeve'nin 2.23. paragrafında ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran ve aynı zamanda bir ekonomik olayın sunumunda kullanılabilir iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olan niteliksel özellikler olarak açıklanan destekleyici niteliksel özelliklerden karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici niteliksel özelliklere hem Kavramsal Çerçeve'de hem de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer verilmiştir. Bununla birlikte, doğrulanabilirlik niteliksel özelliği sadece Kavramsal Çerçeve'de geçen bir özelliktir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ilgili bölümlerinde sadece niteliksel özellikler sıralanmış ve bunlar hakkında kısaca açıklamalarda bulunulmuştur. Oysa Kavramsal Çerçeve'de hem faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri terimine açıklık getirilmiş hem de destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanmasının belirli bir sırayı takip etmeyen, tekrarlayan bir süreç olduğu ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin raporlanması ile sağlanacak faydanın,

finansal bilginin raporlanması için katlanılan maliyetleri karşılamaının önemli olduğu gibi temel ve destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanmasına yönelik ilave açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer almamaktadır.

4.5. Finansal Raporlama Genel İlkeleri Açısından Karşılaştırma

Finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan finansal raporlama genel ilkeleri ülkeler arasında büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu'na göre finansal raporlama genel ilkeleri Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Raporlama Genel İlkeleri

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<ul style="list-style-type: none"> ➤ İşletmenin sürekliliği ➤ Muhasebeleştirilmede tahakkuk esası ➤ Önemlilik ve birleştirme ➤ Netleştirme ➤ Raporlamanın sıklığı ➤ Karşılaştırmalı bilgi ➤ Sunumda tutarlılık 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İşletmenin sürekliliği ➤ Tahakkuk esası ➤ İhtiyatlılık ➤ Finansal tabloların sunumunda önemlilik ➤ Mahsup yasağı ➤ Raporlamanın sıklığı ➤ Karşılaştırmalı bilgi ➤ Sunumda tutarlılık 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İşletmenin sürekliliği ➤ Tahakkuk esası ➤ İhtiyatlılık ➤ Önemlilik ➤ Mahsup (netleştirme) yasağı ➤ Raporlamanın sıklığı ➤ Karşılaştırmalı bilgi ➤ Sunumda tutarlılık

Tablo 7'de görüldüğü üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan finansal raporlama genel ilkeleri benzerlik göstermektedir. İhtiyatlılık ilkesi hariç TMS 1'de yer alan finansal raporlama genel ilkelerinin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile örtüştüğü söylenebilir. TMS 1'de İhtiyatlılık ilkesine yer verilmemiştir. Bununla birlikte, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de ihtiyatlılık, "Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri" bölümünün "gerçeğe uygun sunum" niteliksel özelliğine ilişkin olarak yapılan açıklamalar kısmında gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için sahip olması gereken üç özellikten (tam, tarafsız ve hatasız) biri olan tarafsızlık özelliği ile ilişkilendirilerek tarafsızlığın ihtiyatlı davranışla destekleneceği ifade edilmiştir. BOBİ FRS paragraf 1.17 ile KÜMİ FRS paragraf 2.19'da ihtiyatlılık, "Belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder" biçiminde açıklanmıştır. Benzer bir açıklama, Kavramsal Çerçeve'nin

“gerçeğe uygun sunum” başlığı altında yer alan 2.16. paragrafında da yer almaktadır. Kavramsal Çerçeve’de ihtiyatlılık ilkesine yer verilmeyip bu kavramın “gerçeğe uygun sunum” niteliksel özelliği ile ilişkilendirilmesinin sebebi, TMS/TFRS Seti’nde cari değerleri esas alan değerlendirme ölçülerinin kullanımının yaygın olması ve gerçekleşmemiş gelirlerin gelir olarak kâr veya zararda raporlanması olabilir.

İhtiyatlılık hariç TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinde yer alan finansal raporlama genel ilkeleri örtüşmekle birlikte BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin ilgili bölümlerinde finansal raporlama genel ilkeleri hakkında kısa ve öz bilgiler verilirken TMS 1’de ise bazı ilkeler hakkında biraz daha detaylı açıklamalar yapılmıştır.

4.6. Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler Açısından Karşılaştırma

TMS 1 Finansal Tabloları Sunuluşu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu’na göre finansal tablolar ve dipnotların, varsa birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilmesi gerekir. Ayrıca, her üç finansal raporlama çerçevesine göre de finansal tablolarda açıkça yer verilmesi gereken bazı standart bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgilere, finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır. TMS 1, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu’na göre finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8’de görüldüğü üzere *“Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu”* bilgisi hariç finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler açısından TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS birbirleri ile uyumludur. KÜMİ FRS’ye göre finansal raporlama yapacak işletmelerin konsolide finansal tablo düzenleme zorunlulukları olmadığı ve düzenlenen finansal tablolar bireysel finansal tablolar olduğundan dolayı bu standartta *söz konusu* açıklamasının yapılmasına gerek duyulmamıştır.

Tablo 8: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Raporlayan işletmenin ticaret unvanı veya işletmeyi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler, ➤ Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu, ➤ Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya finansal tablolar setinin ya da dipnotların kapsadığı dönem, ➤ TMS 21'de tanımlanan şekilde sunum para birimi ve ➤ Finansal tablolarda sunulan tutarlarda yapılan yuvarlama derecesi. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler, ➤ Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu, ➤ Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem, ➤ Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve ➤ Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İşletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler, ➤ Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem, ➤ Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve ➤ Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise yuvarlamanın derecesi.

4.7. Düzenlenmesi Gereken Finansal Tabloların ve Dipnotların Tanımı Açısından Karşılaştırma

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 7 Nakit Akış Tablosu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu, Bölüm 26 Dipnotlar ve Ek 9 - Tanımlar ile KÜMİ FRS Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu, Bölüm 21 Dipnotlar ve Terimler Sözlüğü'ne göre finansal tablolar ve dipnotların tanımı Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların ve Dipnotların Tanımı

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Finansal Durum Tablosunun tanımı yapılmamıştır.	Finansal Durum Tablosu , işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.	Finansal Durum Tablosu , işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.
Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun tanımı yapılmamıştır.	Kâr veya Zarar Tablosu , işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.	Kâr veya Zarar Tablosu , işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.
Özkaynak Değişim Tablosunun tanımı yapılmamıştır.	Özkaynak Değişim Tablosu , finansal durum tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur.	Özkaynak Değişim Tablosu düzenlenmez.
Nakit Akış Tablosunun tanımı yapılmamıştır.	Nakit Akış Tablosu , işletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur.	Nakit Akış Tablosu düzenlenmez.
Dipnotlar , finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Dipnotlar, bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kistasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.	Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları) , finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.	Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları) , finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosuna ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.

Tablo 9'da da görüldüğü üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotlar benzer şekilde tanımlanmıştır. KÜMİ FRS'de özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun düzenlenmesi istenmediğinden bu tablolar ile ilgili standartta herhangi bir açıklama ya da tanımlama yapılmamıştır. TMS 1'in "Tanımlar" kısmında sadece dipnotlar tanımlanmış olup burada yapılan tanım ve açıklama, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yapılan tanım ve açıklamalarla benzerlik göstermektedir. TMS 1'de finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun tanımı yapılmamış; standartta bu tabloların yapı ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir. Benzer şekilde, TMS 7'de de nakit akış tablosu tanımlanmamıştır.

4.8. Finansal Tabloların Düzenlenme Esası Açısından Karşılaştırma

Finansal tabloların düzenlenme esasına ilişkin olarak muhasebe düzenlemelerinde ve muhasebe literatüründe alternatif sunum biçimlerine yer verilmektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, TMS 7 Nakit Akış Tablosu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu ile KÜMİ FRS Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu ve Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu'na göre finansal tabloların düzenlenme esasları Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10'da görüldüğü üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal durum tablosunun düzenlenme esasları benzerlik göstermekte olup her iki finansal raporlama çerçevesine göre finansal durum tablosunda varlıklar ve yükümlülükler kısa vade - uzun vade ayrımı yapılarak sunulmaktadır. TMS 1'e göre de varlıklar ve yükümlülükler, finansal durum tablosunda kısa vade - uzun vade ayrımı yapılarak sunulur. Ancak, TMS 1'e göre güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması şartıyla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak işletmeler, finansal durum tablosunda varlıklar ve yükümlülüklerini likidite esasına göre de sunabilecekleri gibi birbirinden farklı faaliyetlerinin bulunması durumunda bazı varlıklar ve yükümlülüklerin kısa vade - uzun vade ayrımına göre diğer varlıklar ve yükümlülüklerin ise likiditelerine göre sıralanarak sunulduğu karma bir sunum yöntemini de tercih edebilirler. Başka bir ifadeyle, TMS 1'de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de olduğu gibi varlıklar ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda sunumunda kısa vade - uzun vade ayrımının esas alındığı sunum biçimi benimsenmiş olup güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması durumunda likidite esasları ve karma sunuma da izin verilmektedir.

Tablo 10: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Düzenlenme Esası

Finansal Tablolar	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Finansal Durum Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kısa vade - uzun vade ayırımı ➤ Likidite esası ➤ Karma sunum 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kısa vade - uzun vade ayırımı 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kısa vade - uzun vade ayırımı
Kâr veya Zarar Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) esası ➤ Gider çeşidi esası 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) esası 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) esası
Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Çeşit esası 	Düzenlenmez	Düzenlenmez
Nakit Akış Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Döneme ilişkin nakit akışları esas, yatırım ve finansman faaliyetleri biçiminde sınıflandırılarak raporlanır. ➤ Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları doğrudan yöntem veya dolaylı yöntemden birisine göre raporlanır. ➤ Yatırım ve finansman faaliyetleri doğrudan yöntemle göre raporlanır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Döneme ilişkin nakit akışları esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulur. ➤ Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur. ➤ Yatırım ve finansman faaliyetleri doğrudan yöntemle göre raporlanır. 	Düzenlenmez
Özkaynak Değişim Tablosu	Yok	Yok	Düzenlenmez

TMS 1'e göre kâr veya zarar tablosu veya kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun kâr veya zarar bölümünde giderler, çeşitlerine göre (Örneğin; ilk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, amortisman giderleri, finansman giderleri, vergi, resim ve harçlar) gruplandırılarak sunulabileceği gibi satışların maliyeti veya araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri gibi işletmenin fonksiyonlarına göre sınıflandırılarak da sunulabilir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ilgili bölümlerinde kâr veya zarar tablosunda giderlerin sunumu ile ilgili herhangi bir bilgi yer almamaktadır. Ancak, BOBİ FRS'nin ekinde yer alan Ek 2 - Münferit Kâr veya Zarar Tablosu ve Ek 6 - Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu ile KÜMİ FRS'nin Kâr veya Zarar Tablosu başlıklı 4. bölümünde yer alan kâr veya zarar tablosu örneği incelendiğinde, her iki standartta da giderlerin fonksiyonu esasına göre sunum biçiminin tercih edildiği görülecektir.

TMS 1'de diğer kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelir ve giderlerin çeşit esasına göre sunulması istenmektedir. Hem BOBİ FRS hem de KÜMİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir.

TMS 7 ve BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek olan nakit akış tablosunun düzenlenme esası benzerlik göstermektedir. KÜMİ FRS'de nakit akış tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir.

TMS 1 ve BOBİ FRS'de özkaynak değişim tablosu ile ilgili herhangi bir sunum biçiminden bahsedilmemiş; özkaynaklar değişim tablosunun yapı ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir. KÜMİ FRS'de bu tablonun düzenlenmesi istenmemektedir.

4.9. Finansal Tablo Unsurlarının Tanımı Açısından Karşılaştırma

Finansal tablo unsurları varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelirler ve giderlerden oluşmaktadır. Varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar finansal durum tablosunun; gelirler ve giderler ise kâr veya zarar tablosunun unsurlarıdır. Finansal tablo unsurları, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında tanımlanmamıştır. Bu unsurların tanımı, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de yapılmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tablo unsurları tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve Ek 9 - Tanımlar ile KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler ve Terimler Sözlüğü'nde yapılan finansal tablo unsurlarının tanımı Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablo Unsurlarının Tanımı

Finansal Tablo Unsurları	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Finansal Durum Tablosu Unsurları	<p>Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.</p> <p>Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.</p> <p>Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklardır.</p>	<p>Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.</p> <p>Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.</p> <p>Özkaynaklar, işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.</p>	<p>Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.</p> <p>Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.</p> <p>Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklardır.</p>
Kâr veya Zarar Tablosu Unsurları	<p>Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.</p> <p>Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.</p>	<p>Gelirler, ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır.</p> <p>Giderler, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.</p>	<p>Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışa yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.</p> <p>Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynakta azalışa yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.</p>

Tablo 11'de görüldüğü üzere Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'de yapılan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımı birebir aynıdır. Kavramsal Çerçeve paragraf 4.5'de varlığın sahip olması gereken özellikler “hak”, “ekonomik fayda üretme potansiyeli” ve “kontrol”; paragraf 4.27'de ise yükümlülüğün mevcut olabilmesi için karşılaması gereken şartlar “İşletmenin bir mükellefiyeti olması”, “mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması” ve “mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması” olarak açıklanmıştır. BOBİ FRS'de varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderin tanımı Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'den farklı şekilde yapılmıştır. Bununla birlikte, anlam açısından bakıldığında finansal raporlama çerçevelerinde yapılan tanımlar arasında bir farklılık olmadığı görülecektir. BOBİ FRS'de yapılan finansal tablo unsurları tanımları, Kavramsal Çerçeve'nin 2018 sürümünden önceki sürümündeki finansal tablo unsurları için yapılan tanımlara benzer şekilde yapılmıştır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tablo unsurları tanımlanmış olup bunlar hakkında açıklamalar yapılmamıştır. Oysa Kavramsal Çerçeve'de finansal tablo unsurları ile ilgili detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Kavramsal Çerçeve'nin 4.4 - 4.25. paragrafları arasında varlık; 4.27 - 4.47. paragrafları arasında yükümlülük, 4.64 - 4.67. paragrafları arasında özkaynak, 4.70 - 4.72. paragrafları arasında gelir ve gidere ilişkin açıklamalar ve 4.48 - 4.62. paragrafları arasında da varlık ve yükümlülük ile ilgili ilave açıklamalar yapılmıştır.

4.10. Finansal Tablo Unsurlarını Finansal Tablolara Alma Ölçütleri Açısından Karşılaştırma

Finansal tablolara alma, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve paragraf 5.1'de “finansal tablo unsurlarından -varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderler- birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna (tablolarına) dâhil edilmek üzere belirlenmesi sürecidir” biçiminde tanımlanmıştır. Varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin temel özelliklerini açıklamaktadır. Bunların, finansal durum tablosu ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alabilmeleri için karşılamaları gereken temel ölçütleri (kriterleri) belirlememektedir. Bu nedenle, varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, finansal tablolara alma ölçütlerini karşılamadığı için finansal durum tablosu ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer verilemeyen varlık, yükümlülük, gelir ve giderleri de kapsamaktadır (BOBİ FRS, par. 1.33). Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel

İlkeler'e göre varlıklar ve yükümlülükler ile gelirler ve giderlerin finansal tablolara alınma ölçütleri Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 12'de yer alan finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri incelendiğinde bu konuda, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin birebir uyumlu olduğu görülmektedir. Kavramsal Çerçeve'de belirlenen finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri ise, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de belirtilen ölçütlerden farklılık göstermektedir. Kavramsal Çerçeve'de finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri, finansal tablo unsurlarının tanımı ile faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak sayılan ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumla ilişkilendirilmiştir. Kavramsal Çerçeve'de finansal tablolara alma ölçütleri hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri, Kavramsal Çerçeve'de yer alan ve açıklanan ölçütlere göre daha sade ve anlaşılabilir. Fakat Kavramsal Çerçeve'de yer alan ölçütlerin günümüzün finansal ve finansal olmayan raporlama ihtiyacına daha uygun olduğu söylenebilir.

Kavramsal Çerçeve'nin 5.7. ve 5.12. paragraflarında finansal tablo unsurlarından birinin tanımına giren bir kalemin finansal tablolara alınmamasının faydalı bilgilerin finansal tabloların dışında bırakılmasına yol açacağı; ancak, *“bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığının belirsiz olduğu durumlar”* ve *“bir varlık veya yükümlülüğün var olduğu, fakat ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olduğu durumlar”* gibi durumlarda bir varlık veya yükümlülüğün ve bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelirin, giderin veya özkaynak değişimlerinin finansal tablolara yansıtılmasının her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlamadığı vurgulanmıştır. Kavramsal Çerçeve paragraf 5.18'de finansal tablolara almadaki bir diğer ölçüt olan gerçeğe uygun sunumun sağlanıp sağlanmayacağına varlık veya yükümlülükle ilişkili “ölçüm belirsizliği düzeyinden” ve “diğer faktörlerden” etkilenebileceği ifade edilmiştir. Finansal tablolara alma kısıtı olarak Kavramsal Çerçeve'nin 5.8. ve 5.9. paragraflarında bir varlık veya yükümlülüğü finansal tablolara almanın bir maliyeti olduğu ve bu maliyetin diğer finansal raporlama kararları gibi finansal tablolara alma kararlarını da kısıtladığı; varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alırken maliyetinin de dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

Tablo 12: TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablo Unsurlarını Finansal Tablolara Alma Ölçütleri

Finansal Tablo Unsurları	TMS/IFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Varlıklar ve Yükümlülükler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlgili kalemin varlık, yükümlülük veya özkaynak tanımını karşılama ve ➤ İlgili kalemin, varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi ve gerçeğe uygun sunum sağlanması. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve ➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve ➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.
Gelirler ve Giderler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlgili kalemin gelir veya gider tanımını karşılama ve ➤ İlgili kalemin, varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi ve gerçeğe uygun sunum sağlanması. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve ➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve ➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

4.11. Finansal Tablo Unsurlarının Ölçümünde Kullanılan Esaslar Açısından Karşılaştırma

Finansal tablolara alınan unsurlar, parasal tutar olarak ölçülür ve finansal tablolarda bu tutar üzerinden raporlanırlar. Dolayısıyla, bu durum, finansal tablo unsurlarının parasal tutarlarının belirlenmesinde kullanılacak ölçüm esasının seçilmesini gerektirir. Bir ölçüm esasının bir varlık veya yükümlülüğe uygulanması, söz konusu varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere ilişkin bir ölçüm ortaya çıkarır (Kavramsal Çerçeve, par.

6.1). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin ekini oluşturan "Terimlere İlişkin Tanımlar" kısmında ölçme, "*Bir varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere bir ölçüm esasının uygulanmasının sonucudur*" ve ölçüm esası ise "*Bir kalemin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir - örneğin tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer ya da ifa değeri*" biçiminde tanımlanmıştır. KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler paragraf 1.10'da ölçümün tanımı "*finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarının belirlenmesi işlemidir*" biçiminde yapılmıştır. Ölçüm teriminin tanımı, BOBİ FRS Ek 9 - Tanımlar kısmında da yapılmış olup ölçüm "*finansal tablolarda yer alan unsurların finansal durum tablosunda ve kâr veya zarar tablosunda kayda alınacakları ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder*" olarak tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler'e göre finansal tablo unsurlarını ilk defa finansal tablolara almada kullanılacak ölçüm esası, ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler ve temel ölçüm esasları Tablo 13'de sunulmuştur.

Tablo 13'de görüldüğü üzere ilk defa finansal tablolara almada kullanılacak ölçüm esası BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de aynı olup standartların ilgili bölümlerinde başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlıklar ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli esas alınarak ölçülmektedir. Kavramsal Çerçeve'de ise varlıklar ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınmasında kullanılacak ölçüm esasına ilişkin herhangi bir bilgi ya da düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yerine Kavramsal Çerçeve'de, finansal tablolara alınan varlıklar ve yükümlülükler için ölçüm esası seçimi sırasında dikkate alınması gereken faktörler üzerine odaklanılmaktadır. Kavramsal Çerçeve paragraf 6.45'de, bir ölçüm esasına göre sağlanan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olması gerektiği ve dolayısıyla ölçüm esası seçilirken ölçüm esası ile sağlanan bilgilerin ihtiyaca uygun, sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması, mümkün olduğunca karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, ölçüm esası seçilirken maliyet kısıtı da dikkate alınmalıdır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler konusunda bir bilgi yoktur.

KÜMİ FRS'de maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değerın standartta yer alan temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmiştir. Temel ölçüm esası veya esasları, BOBİ FRS'de belirlenmemiştir. Kavramsal Çerçeve'de temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmese de ölçüm esasları olarak tarihi maliyet ve cari değerden (gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri, cari maliyet) bahsedilmiştir.

Tablo 13: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablo Unsurlarının Ölçümünde Kullanılan Esaslar

Ölçüm Esası	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
İlk Defa Finansal Tablolara Almada Kullanılacak Ölçüm Esası	➤ Bilgi yok	➤ Bu standartta gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür.	➤ Bu standartta başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli esas alınarak ölçülür.
Ölçüm Esası Seçilirken Dikkate Alınması Gereken Faktörler	➤ Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri ve maliyet kısıtının değerlendirilmesi sonucunda varlıklar, yükümlülükler, gelirler ve giderler için kullanılacak ölçüm esası seçilir.	Bilgi yok	Bilgi yok
Temel Ölçüm Esasları	➤ Tarihi maliyet ve ➤ Cari değer (gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri, cari maliyet)	Bilgi yok	➤ Maliyet bedeli ve ➤ Gerçeğe uygun değer

4.12. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Diğer Düzenlemeler Açısından Karşılaştırma

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve Bölüm 26 Dipnotlar ile KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunuluşu, Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu ve Bölüm 21 Dipnotlar'a göre önceki bölümlerde ifade edilenlerin dışında finansal tabloların sunuluşu ile ilgili diğer düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İlke bazlı standartlar olan TMS/TFRS Seti'nin ruhuna uygun olarak TMS 1'de finansal tablolar için herhangi bir örnek (format) sunulmamış; finansal tablolarda yer alacak asgari kalemler

belirlenmiştir. Ancak, KGK tarafından yayımlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” uygulaması, işletmelerin bu ihtiyacını karşılamakta ve uygulamada birlik sağlamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 164). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre finansal tablolar, BOBİ FRS’de standardın ekinde sunulan finansal tablo örneklerine; KÜMİ FRS’de ise Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu ve Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu ekinde yer alan sırasıyla küçük ve mikro işletmelere yönelik finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu örneklerine uygun olarak hazırlanmak zorundadır.

- TMS 1’e göre işletmeler, finansal tablolar için standartta belirtilenlerden farklı (Örneğin; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu yerine kapsamlı gelir tablosu) başlıklar kullanabilirler (TMS 1, par. 10). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ise, işletmeler tarafından kullanılan finansal tablolar için örnek yer almakta olup bu örneklerdeki finansal tablo başlıkları kullanılmak zorundadır.
- TMS 1’e göre finansal tablolarda yer alacak asgari kalemlere ilaveten işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda finansal tablolarda ek kalemler, alt kalemler, başlıklar ve ara toplamlar sunulur (TMS 1, par. 55 ve 85). Benzer bir düzenleme, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de de yer almaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının anlaşılması açısından gerekli olduğunda, standartlarda sunulan finansal tablo örneklerine bağlı kalınmak şartıyla alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir (BOBİ FRS, par. 1.39, 1.52 ve 1.56; KÜMİ FRS, par. 3.4 ve 4.5).
- BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir (BOBİ FRS, par. 1.38 ve 1.51; KÜMİ FRS, par. 3.3 ve 4.4). TMS 1’de, bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Çünkü TMS 1’de belirli bir finansal tablo örneği zorunlu tutulmamakta; sadece finansal tablolarda yer verilecek asgari kalemlerden bahsedilmektedir.
- TMS 21 ve BOBİ FRS’ye göre finansal tabloların sunulmasında para birimi olarak Türk Lirası dışında farklı para birimlerinin kullanımı mümkün iken KÜMİ FRS’ye göre finansal tabloların sunulmasında sadece Türk Lirası kullanılmak zorundadır (TMS 21, par. 9 - 12; BOBİ FRS, par. 20.2; KÜMİ FRS, par. 18.3).
- TMS 1’e göre işletme, likidite esasına göre yapılan sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri finansal durum

tablosunda ayrı sınıflar halinde sunar. İşletme, söz konusu istisnai durum nedeniyle likidite esasına göre bir sunum yaptığında, bütün varlıkları ve yükümlülükleri likiditelerine göre sıralayarak sunar (TMS 1, par. 60). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve özkaynaklar finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur (BOBİ FRS, par. 1.41; KÜMİ FRS, par. 3.5).

- TMS 1'e göre dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri finansal durum tablosunda ayrı sınıflar olarak sunan işletmeler, ertelenmiş vergi varlığını dönen varlıklar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ise kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandıramaz (TMS 1, par. 56). BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmeler ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak zorundadır. Orta ölçekli işletmeler, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak ve finansal durum tablosunda sunmak zorunda değildir. Orta ölçekli işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmaları durumunda ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü konsolide finansal tablolarda sunmaları zorunlu; ancak bireysel finansal tablolarda isteğe bağlıdır (BOBİ FRS, par. 23.3). BOBİ FRS'nin ekinde yer alan bireysel ve konsolide finansal durum tablosu örneğinde ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklar; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında sunulmaktadır. KÜMİ FRS'ye göre küçük ve mikro işletmeler, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak ve finansal durum tablosunda sunmak zorunda değildir.
- TMS 1'e göre işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı bölüm halinde sunulduğu tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir. Tek gelir tablosu yöntemi adı verilen bu yöntemde, ilk olarak kâr veya zarar bölümü ve bu bölümün ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü sunulur. Bununla birlikte işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı tabloda sunulduğu iki gelir tablosu yöntemini de benimseyebilir. Bu durumda ayrı kâr veya zarar tablosu, kapsamlı gelirin sunulduğu ve kâr veya zarar tutarıyla başlayan tablodan önce yer alır (TMS 1, par. 10A). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmediğinden ve standartlarda finansal tablo örnekleri sunulduğundan böyle bir düzenleme yer almamaktadır.
- TMS 1 ve KÜMİ FRS'ye göre işletme, standartlar aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderleri kâr veya zarara yansıtır (TMS 1, par. 88; KÜMİ FRS, par. 4.3). BOBİ FRS'de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

- TMS 1'e göre TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca kâr veya zarar tablosu ya da kâr veya zarar bölümünde sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayrı ayrı sınıflar halinde sunulmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler ayırımı yapılmadığından finansal durum tablosunda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kalemi yer almamakta ve kâr veya zarar tablosunda da sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçları ayrı ayrı raporlanmamaktadır.
- TMS 1'e göre işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tablo veya tablolarda ya da dipnotlarda herhangi bir gelir veya gider kalemini olağandışı kalem olarak sunamaz (TMS 1, par. 87). Benzer bir düzenleme, KÜMİ FRS'de de yer almaktadır (KÜMİ FRS, par. 4.6). Ancak BOBİ FRS'de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. BOBİ FRS Bölüm 26 Dipnotlar kısmında *“olağandışı bir büyüklüğe sahip olan veya olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan gelir veya giderlerin niteliği, tutarı ve kâr veya zarar tablosunda hangi kalemin içerisinde sunulduğu”* ile ilgili açıklamaların tüm işletmeler tarafından yapılacağı hükmü yer almaktadır (BOBİ FRS, par. 26.7).
- TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre dipnotlar sistematik bir biçimde sunulur. Dipnotların sunuluş biçimi belirlenirken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkisi dikkate alınır. Finansal tablolardaki her bir kalem için ilgili olduğu dipnotlara referans verilir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla standartlarda verilen *“örnek sıralamaya”* uygun olarak sunulması istenmektedir. TMS 1'de ise dipnotların sistematik bir şekilde sıralanmasına veya gruplanmasına örnek gösterilmiş; ancak bu örneğe riayet edilmesi istenmemiştir (TMS 1, par. 1.13 ve 1.14; BOBİ FRS, par. 26.3 ve 26.4; KÜMİ FRS, par. 21.4 ve 21.5).
- TMS 1'e göre finansal tabloları TMS/TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir. İşletme, TMS/TFRS'lerin tüm hükümleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TMS/TFRS'lerle uyumlu olarak tanımlayamaz (TMS 1, par. 16). Bu düzenlemeye benzer bir düzenleme, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de de bulunmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolar standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulur. Finansal tabloların standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir (BOBİ FRS, par. 1.4; KÜMİ FRS, par. 2.4).
- TMS 1'e göre işletmeler, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunarlar (TMS 1, par. 11). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de böyle bir düzenleme yer almamaktadır.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturan finansal tabloların kendilerinden beklenen bilgi verme işlevini yerine getirebilmeleri için Türkiye'de KGK tarafından bağımsız denetime tabi olan ve olmayan farklı büyüklükteki işletmelerin bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alabilecekleri farklı finansal raporlama çerçeveleri yayımlanmıştır. KGK tarafından yayımlanan “TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” sorusuna cevap arandığı bu çalışma, IFRS 2023 Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve konuyla ilgili literatür incelenerek yapılmıştır. TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılmasına dair sonuçlar Tablo 14'deki gibi özetlenebilir.

Tablo 14: TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılmasına Dair Sonuçların Özeti

Karşılaştırma Konusu		1	2	3
Finansal tabloların tanımı	Finansal Tablolar	X	X	X
	Konsolide finansal tablolar	✓	*	*
	Bireysel finansal tablolar	✓	*	*
Finansal tabloların amacı	Finansal tabloların amacı	✓	X	X
Düzenlenmesi gereken finansal tablolar	Finansal tablolar	X	X	X
	Konsolide finansal tablolar	X	*	*
Finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliksel özellikleri	Temel niteliksel özellikler	✓	✓	✓
	Destekleyici niteliksel özellikler	X	X	✓
Finansal raporlama genel ilkeleri	Finansal raporlama genel ilkeleri	X	X	✓
Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler	Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler	✓	X	X
Düzenlenmesi gereken finansal tablolar ve dipnotların tanımı	Finansal durum tablosu	**	**	✓
	Kâr veya zarar tablosu	**	**	✓
	Nakit akış tablosu	**	** [*]	*
	Özkaynak değişim tablosu	**	** [*]	*
	Dipnotlar	✓	✓	✓
Finansal tabloların düzenlenme esası	Finansal durum tablosu	X	X	✓
	Kâr veya zarar tablosu	X	X	✓
	Diğer kapsamlı gelir tablosu	*	*	*
	Nakit akış tablosu	✓	*	*
	Özkaynak değişim tablosu	Yok	*	*

Finansal tablo unsurlarının tanımı	Varlık	✓	✓	✓
	Yükümlülük	✓	✓	✓
	Özkaynak	✓	✓	✓
	Gelir	✓	✓	✓
	Gider	✓	✓	✓
Finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri	Varlıklar ve yükümlülükler	X	X	✓
	Gelirler ve giderler	X	X	✓
Finansal tablo unsurlarının ölçümünde kullanılan esaslar	İlk defa finansal tablolara almada kullanılacak ölçüm esası	**	**	✓
	Ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler	*	*	* - *
	Temel ölçüm esasları	*	X	*

[1: TMS/TFRS Seti / BOBİ FRS karşılaştırması, 2: TMS/TFRS Seti / KÜMİ FRS karşılaştırması, 3: BOBİ FRS / KÜMİ FRS karşılaştırması, ✓: Benzer, X: Farklı, *: KÜMİ FRS'de düzenleme yok, **: BOBİ FRS'de düzenleme yok, ***: TMS/TFRS Seti'nde düzenleme yok]

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin finansal tabloların sunumuna ilişkin Tablo 14'de karşılaştırılan konuların dışında kalan diğer düzenlemelerinin karşılaştırılmasına dair sonuçlar ise Tablo 15'de özetlendiği gibidir.

Tablo 15: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Diğer Düzenlemelerin Karşılaştırılmasına Dair Sonuçların Özeti

Karşılaştırma Konusu	1	2	3
Finansal tablo örneklerine uyuma zorunluluğu	X	X	✓
Finansal tablolarda farklı başlık kullanma	X	X	✓
Finansal tablolarda alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verme	✓	✓	✓
Finansal tablolarda bakiyeleri sıfır olan kalemlere yer verme	**	**	✓
Finansal tabloların sunulmasında kullanılacak para birimi	✓	X	X
Finansal durum tablosu unsurlarının sunumu	✓	✓	✓
Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün sunumu	✓	*	*
Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun sunumu	*	*	* - *
Kâr veya zarar tablosunda sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerin sunumu	X	X	✓
Olağandışı gelir ve giderlerin sunumu	X	✓	X
Dipnotların sunumu	X	X	✓
Standartlarla uyumlu olduğuna dair dipnotlarda açıklama	✓	✓	✓
Finansal tabloların önem derecesi	*	*	* - *

[1: TMS/TFRS Seti / BOBİ FRS karşılaştırması, 2: TMS/TFRS Seti / KÜMİ FRS karşılaştırması, 3: BOBİ FRS / KÜMİ FRS karşılaştırması, ✓: Benzer, X: Farklı, *: KÜMİ FRS'de düzenleme yok, **: BOBİ FRS'de düzenleme yok, ***: TMS/TFRS Seti'nde düzenleme yok]

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerin karşılaştırılmasına dair sonuçların özetlendiği Tablo 14 ve 15'de yer alan bilgilere göre standartlar arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. Ayrıca, finansal tabloların sunumuna ilişkin bazı düzenlemeler, standartların bir ya da ikisinde yer alırken diğer ya da diğerlerinde olmayabilmektedir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tablolar terimi farklı şekilde tanımlanmıştır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de yapılan tanımlar esas itibariyle birbirine benzerdir. Bu iki standarttaki tanımlar arasındaki tek fark, KÜMİ FRS'deki finansal tablolar tanımında "nakit akışları" ifadesinin yer almamasıdır. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar ve BOBİ FRS'de konsolide finansal tabloların tanımı benzer şekilde yapılmıştır. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve BOBİ FRS'de yapılan bireysel finansal tablolar tanımı farklı gibi görünse de esas itibariyle bu tanımlar da birbirine benzerdir. KÜMİ FRS'de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmediği için standartta, bireysel ve konsolide finansal tablolar terimi geçmemektedir.

TMS 1 ve BOBİ FRS'de finansal tabloların amacı aynı şekilde ifade edilmiştir. KÜMİ FRS'de yer alan finansal tabloların amacı da TMS 1 ve BOBİ FRS'dekine benzemekle birlikte, aralarındaki tek fark KÜMİ FRS'de ifade edilen finansal tablolar amacıyla "işletmenin nakit akışları" ifadesinin yer almamasıdır.

BOBİ FRS'de, TMS 1'de istenen diğer kapsamlı gelir tablosunun; KÜMİ FRS'de ise diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir. TFRS 10'a göre bağlı ortaklığı bulunan bütün işletmeler konsolide finansal tabloları düzenlemek zorunda iken BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmeler konsolide finansal tablolar düzenlemek zorundadır. KÜMİ FRS'de ise konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmemektedir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de belirlenen faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri birbirine benzerdir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de destekleyici niteliksel özellikler de benzer şekilde belirlenmiştir. Ancak, bu iki standartta Kavramsal Çerçeve'de geçen doğrulanabilirlik niteliksel özelliğine yer verilmemiştir.

Finansal raporlama genel ilkeleri, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de benzer şekilde belirlenmiştir. TMS 1'de belirlenen finansal raporlama ilkeleri genel olarak BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile uyumlu olmakla birlikte bu standartta

ihtiyatlılık ilkesine yer verilmemiştir. TMS/TFRS Seti'nde bu ilke, Kavramsal Çerçeve'de faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinden “gerçeğe uygun sunum” ile ilişkilendirilmiştir.

TMS 1 ve BOBİ FRS'de finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler benzer şekilde belirlenmiştir. KÜMİ FRS'ye göre de finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, genel olarak TMS 1 ve BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak, işletmelerin konsolide finansal tablo düzenleme yükümlülükleri olmadığı için KÜMİ FRS'de, işletmelerden *“Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu”* bilgisini finansal tablolarda açıklamaları istenmemektedir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu benzer şekilde tanımlanmıştır. TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de dipnotlar hakkında yapılan tanım ve açıklamalar da benzerlik göstermektedir. TMS 1'de, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun; TMS 7'de de nakit akış tablosunun tanımı yapılmamış; standartlarda bu tabloların yapı ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal durum tablosu kısa vade – uzun vade ayırımı esas alınarak düzenlenmektedir. TMS 1'de de esas itibariyle BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de olduğu gibi varlıklar ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda sunumunda kısa vade - uzun vade ayırımının esas alındığı sunum biçimi benimsenmiştir. Ancak, TMS 1'de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması durumunda likidite esası ve karma sunuma da izin verilmektedir. TMS 1'de kâr veya zarar tablosu, giderlerin fonksiyonu esasına ya da gider çeşidi esasına göre düzenlenebilirken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de sadece giderlerin fonksiyonu esasına göre düzenlenebilmektedir. TMS 1'e göre diğer kapsamlı gelir tablosu çeşit esasına göre düzenlenmektedir. TMS 1 ve BOBİ FRS'ye göre nakit akış tablosu bezer şekilde düzenlenmekte olup özkaynak değişim tablosunun düzenlenmesi konusunda standartlarda herhangi bir düzenleme esası önerilmemiş, sadece özkaynak değişim tablosunda yer alacak asgari bilgilerden bahsedilmiştir.

Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'de varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımları benzer şekilde yapılmıştır. BOBİ FRS'de yapılan tanımlar, Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'de yapılan tanımlardan farklıymış gibi görünse de anlam açısından bakıldığında farklı olmadığı anlaşılacaktır.

Finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de benzer şekilde belirlenmiştir. Kavramsal Çerçeve'de belirlenen

finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri ise, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de belirtilen ölçütlerden tamamen farklılık göstermektedir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan varlık ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınmasında kullanılacak ölçüm esasına ilişkin düzenlemeler birbirine benzerdir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esasını belirlenmediği sürece varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Bu konuda, Kavramsal Çerçeve'de herhangi bir bilgi ya da düzenleme bulunmamakta olup bunun yerine BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer almayan “ölçüm esasını seçilirken dikkate alınması gereken faktörler” düzenlenmiştir. KÜMİ FRS'de maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmiştir. Kavramsal Çerçeve'de temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmese de ölçüm esasları olarak tarihi maliyet ve cari değerden bahsedilmiştir. BOBİ FRS'de temel ölçüm esasları konusunda bir düzenleme yoktur.

İlke bazlı standartlar olan TMS/TFRS Seti'nde işletmelerin kullanabilecekleri finansal tablo örnekleri yer almamakta; işletmelerin finansal tablolar için standartta belirtilenlerden farklı başlıklar kullanmalarına izin verilmekte; finansal tablolarda yer alması gereken asgari kalemlerden bahsedilmekte ve ihtiyaca uygun olması durumunda finansal tablolarda ek kalemler, alt kalemler, başlıklar ve ara toplamaların sunumuna izin verilmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de işletmelerin kullanmak zorunda oldukları finansal tablo örnekleri yer almakta; işletmeler bu finansal tablo örneklerini ve dolayısıyla bu örneklerdeki finansal tablo başlıklarını kullanmak zorundadırlar. Ancak, işletmeler gerekli olduğunda, standartlarda sunulan finansal tablo örneklerine bağlı kalmak şartıyla alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir. TMS 1'de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. TMS 21 Kur Değişimini Etkileri standardı ve BOBİ FRS'ye göre finansal tabloların sunulmasında para birimi olarak Türk Lirası dışında farklı para birimlerinin kullanımı mümkündür. KÜMİ FRS'ye göre ise sadece Türk Lirası kullanılmak zorundadır.

Finansal durum tablosunun kısa vade – uzun vade esasına göre sunulduğu durumda TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ'ye göre dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve özkaynakların finansal durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunulması gerekir. Bu sunum tarzında, TMS 1 ve BOBİ FRS'ye göre finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklar; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında sunulmak zorundadır. BOBİ FRS'ye göre orta ölçekli işletmeler ve

KÜMİ FRS'ye göre de küçük ve mikro işlemlerin tamamı, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak ve finansal durum tablosunda sunmak zorunda değildir.

TMS 1'de kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin tek gelir tablosu yöntemi ya da iki gelir tablosu yöntemi kullanılarak nasıl raporlanacağı hakkında düzenleme yapılmışken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmediğinden ve standartlarda finansal tablo örnekleri sunulduğundan böyle bir düzenleme yer almamaktadır. TMS 1'e göre kâr veya zarar tablosu ya da kâr veya zarar bölümünde sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçları ayrı ayrı sınıflar halinde sunulmak zorunda iken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise ayrı ayrı raporlanmamaktadır. TMS 1 ve KÜMİ FRS'ye göre işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tablo veya tablolarda ya da dipnotlarda herhangi bir gelir veya gider kalemini olağandışı kalem olarak sunamaz iken BOBİ FRS'de dipnotlarda yapılacak açıklama ile mümkün olmaktadır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla standartlarda verilen “örnek sıralamaya” uygun olarak sunulması istenmektedir. TMS 1'de dipnotların sistematik bir şekilde sıralanmasına veya gruplanmasına örnek gösterilmiş; ancak bu örneğe riayet edilmesi istenmemiştir.

TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tabloların standartlarla uyumlu olduğuna dair dipnotlarda açıklama yapılması istenmektedir. TMS 1'de işletmelerin tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunacakları belirtilirken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de böyle bir düzenleme yer almamaktadır.

Tablo 14 ve Tablo 15 yer alan özet bilgiler ve yukarıdaki açıklamalar genel olarak değerlendirildiğinde finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından en fazla farklılık / en az benzerlik TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasından iken en az farklılık / en fazla benzerlik BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasında olduğu söylenebilir. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasında da benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasındaki farklılık TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasındaki farklılıktan daha az, benzerlik ise daha fazladır. Bu sonuçlar, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin bir bütün olarak temel konularda karşılaştırıldığı çalışmalarda elde edilen sonuçlar ile tutarlılık göstermektedir.

Sonuç itibarıyla, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri büyük oranda uyumlu olup bu standartlarda

yer alan düzenlemeler TMS/TFRS Seti'ne göre oldukça sade, kısa ve anlaşılabilir. Başka bir ifadeyle, KÜMİ FRS'de finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeler açısından diğer iki standarda göre daha sade, anlaşılır ve basit bir raporlama anlayışı benimsenmektedir. BOBİ FRS'de, TMS/TFRS Seti'ne kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir düzenleme getirmektedir. Bu sonuçlar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin oluşturulma nedeniyle tutarlılık göstermektedir. Şöyle ki, TMS / TFRS Seti'ne kıyasla BOBİ FRS, orta ölçekli işletmelere; KÜMİ FRS de küçük veya mikro işletmelere uygulama kolaylığı sunan daha basit ve daha az maliyetli olacak bakış açısıyla düzenlenen standartlardır.

Bu çalışmada TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçeveleri finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılmış; standartlar arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konmuştur. Bu nedenle bu çalışmanın, muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve aynı zamanda TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlayan muhasebe meslek mensuplarına ve işletmelere faydalı olacağı düşünülmektedir.

Kaynaklar

- 29.11.2022 tarih ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı. (2022, Kasım 30). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. T.C. Resmi Gazete, Sayı: 32029.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (64), 453-478, DOI: 10.16992/ASOS.13273
- Aracı, N. K. ve Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (3), 857-884, DOI: 10.29067/muvu.526527
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168, DOI: 10.29106/fesa.348486
- Ayar, H. C. ve Fowzi, H. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4 (2), 115-123, DOI: 10.32951/mufider.932066
- Bağırçan, M. K. (2019). Türkiye'de Raporlama Standartlarının Gelişimi ve Maddi Duran Varlıkların VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlemesi. <https://www.alomaliye.com/2019/11/18/maddi-duran-varliklarin-degerlemesi/>, Erişim Tarihi: 19.08.2023.
- Cavlak, H. ve Ataman, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile Karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (1), 225-260, DOI: 10.29106/fesa.1245084
- Cengiz, H. (2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Karşılaştırılması. *İşletme Akademisi Dergisi*, 3 (1), 1-15, DOI: 10.26677/TR1010.2022.960
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (80), 115-131, DOI: 10.25095/mufad.465915
- Doğan, D. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9 (4), 770-786, DOI: 10.20491/isarder.2017.357

- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (3), 413-430. DOI: 10.29106/fesa.616662
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-23, DOI: 10.25095/mufad.400056
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağının BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11 (1), 187-199. DOI: 10.20409/berj.2020.244
- KGK. (2018, Eylül 19). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı. T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30540
- KGK. (2021a). BOBİ FRS (2021 Sürümü), <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.8.2023.
- KGK. (2021b). 2021 Dönemi Gözetim Faaliyetleri Raporu, <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 10.08.2023.
- KGK. (2022a). KÜMİ FRS (2022 Sürümü). <https://kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.8.2023.
- KGK. (2022b). BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 9.8.2023.
- KGK. (2023). TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap). <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.8.2023.
- Kıymetli Şen, İ ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Özel Sayı), 462-484. DOI: 10.29067/muvu.338425
- Kıymetli Şen, İ ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), ös1-ös19. DOI: 10.31460/mbdd.641657
- Özdemir, N., Hacıhasanoğlu, T. ve Dalkılıç, E. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Genel Bir Karşılaştırması. T. Hacıhasanoğlu ve M. İğde. (Ed.). *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim* içinde (63-85). Özgür Yayınları, Gaziantep, DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub77>
- Tunçez, H. A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasın-

- daki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (61), 1018-1024, DOI: 10.17719/jisr.2018.2994
- Tunçez, H. A. (2020). BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Taslağı Arasındaki Farklılıklar. *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, 6 (24), 448-460, DOI: 10.31623/ikad062404
- Ulsan, H. (2017). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. 1. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemeler Kapsamında Mal Satışı ve Hizmet Sunumundan Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Dursun Keleş¹

Özet

Hasılat, işletmelerin esas ticari faaliyetleri kapsamında elde ettikleri en önemli gelir unsurudur. Farklı ülkelerce farklı muhasebe uygulamaları sonucunda hasılat tutarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması bazı değişiklikler gösterebilmektedir. Özellikle, muhasebe işlemlerinde tüm dünyada uygulama birliğinin sağlanması amacıyla yürürlüğe konulan “Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)”, her ülkenin kendi finansal raporlama çerçevelerini hazırlamalarına rehberlik etmiştir. Bu bağlamda, Türkiye’de de UMS/UFRS’yi referans alan Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi oluşturulmaya başlanmıştır. Bu çerçevenin ilk ayağını TMS/TFRS oluşturmuştur. Sonrasında ise sırasıyla “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)” ve “Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS)” isimli standartlar uygulamaya konulmuştur. Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’deki düzenlemeler çerçevesinde mal satışı ve hizmet sunumundan elde edilen hasılatın muhasebeleştirilme esaslarını açıklamak ve örnek uygulamalar aracılığıyla gerek muhasebe meslek mensuplarına gerekse diğer kesimlere yol gösterici olmaktır.

1. Giriş

Küreselleşmenin etkisiyle muhasebe ve finansal raporlama alanında standartlaşma çalışmaları dünyanın birçok ülkesinde yaygınlaşmış durumdadır. Uluslararası alanda başlayan UMS ve UFRS’ler Türkiye tarafından benimsenerek ülke koşullarına uyarlanmış ve Türkçe tercümeleleri

1 Doç. Dr., Iğdır Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, dursun.keles@igdir.edu.tr,
ORCID ID: 0000-0001-9075-476X

yapılarak TMS ve TFRS'ler yayımlanmaya başlamıştır. TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu bulunmayan diğer işletmeler için ise, yerel finansal raporlama çerçevesini oluşturmak amacıyla yakın dönemde BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamaya konulmuştur.

Bu gelişmelerle birlikte, Türkiye açısından standartlaşma çalışmalarında sona gelindiği ifade edilebilirse de birtakım gereklilikler karşısında zaman zaman bazı güncellemeler yapılabileceği açıktır. Tüm bu düzenleme ve güncellemelerin amacı, işletmelerin finansal durum ve finansal performans sonuçlarının gerçeğe uygun şekilde raporlanmasını sağlamaktır.

İşletmelerde bütün finansal işlemlerde olduğu gibi hasılatın da doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması ve gerçeğe uygun şekilde raporlanması gerekmektedir. Özellikle hasılatı oluşturan unsurların ne şekilde ele alınacağı, hasılat tutarına hangi unsurların dahil edileceği ve hangi unsurların hariç tutulacağı önemlidir. Hasılat, gerek ticaret işletmeleri gerek üretim işletmeleri gerekse hizmet işletmelerinin gelirleri arasında en büyük payı teşkil etmektedir. Hasılatın elde edilmesinde ise, işletmelerin üretmiş oldukları ya da satmak üzere edinmiş oldukları stoklar en önemli unsuru teşkil etmektedir. Stokların belirli bir düzene göre izlenmesi, maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanması ve değerlendirme işlemleri hasılat tutarının sağlıklı şekilde tespit edilmesinde belirleyici olmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle stoklar hakkında genel bilgiler aktarılmış, sonrasında BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki hasılatla ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Hasılatın muhasebeleştirilme esasları her iki düzenleme kapsamında detaylı şekilde açıklanarak örnek uygulamalar ile çalışma tamamlanmıştır.

2. Stok Kavramı, Önemi ve Türleri

2.1. Stok Kavramı

Satılmak, üretim faaliyetlerinde kullanılmak ya da üretim faaliyetleri sırasında tüketilmek üzere edinilen, işletmelerin mülkiyetinde bulunmakla birlikte kimi zaman depoda kimi zaman yolda kimi zaman konsinye olarak başka işletmelerde kimi zaman da şubelerde, satış memurlarında bulunan her türlü ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, ambalaj malzemesi, işletme malzemesi, yan ürün, artık gibi varlık türlerine “stok” adı verilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu bu varlıkların edinilme ve elde tutulma amacını aşağıdaki gibi üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar (Özulcan, 2010: 2);

- Satmak,

- Üretim faaliyetlerinde kullanmak,
- Tüketmek.

Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde satmak üzere edindikleri ya da elinde bulundurdukları, üretim sürecinde bulunan ve satışı yapılacak mal ve hizmetlerin imalatında kullanılacak olan maddi (fiziki) varlıklar olarak nitelendirilebilmektedir (Akgüç, 1995: 56). Ancak, günümüz muhasebe uygulamalarında stok kalemlerinin fiziki varlığı olan bilanço kalemlerinin yanı sıra aynı zamanda hizmetleri de kapsadığını ifade etmek mümkündür.

2.2. Stokların Önemi

“Stokların önemi her ne kadar işletmeden işletmeye, sektörden sektöre ya da işletmede uygulanan stok politikasına göre değişse de stoklar bütün işletmeler (*üretim, ticaret, hizmet işletmeleri*) için önemli bir varlık kalemidir. Çünkü stok türlerinin, stok maliyet unsurlarının, finansman giderlerinin, iskontoların, değerlendirme yöntemlerinin, hangi maliyet kapsamı ile muhasebeleştirildiklerinin, değer düşüklüğünün ve gider/zarar olarak çıkışının ele alınma şeklinin yani kullanılacak yöntemlerin işletmenin başta temel finansal tablolar olarak bilinen bilanço ve gelir tablosunda yer alan veriler olmak üzere, birçok verisini direkt/endirekt etkilediği açıktır.” (Özulucan ve Temel, 2020: 943).

Dolayısıyla bu finansal tabloların gerçekleri yansıtmaya hassasiyeti hem işletmelerin finansman, yönetim, stok, üretim, personel, satış, satın alma, pazarlama, araştırma - geliştirme, bütçe gibi konularda izleyeceği politikaların belirlenmesinde etkili olurken, hem de işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarının alacağı kararlar açısından büyük önem arz etmektedir. Sonuçta izlenecek stok politikalarının direkt ya da endirekt olarak tüm işletmeleri ve ülke ekonomisini de doğrudan etkilediği açıktır. Bu nedenle işletmeler (Özulucan, 2010: 3-4);

- Muhasebe bilgi sisteminden faydalanarak gerçek bilgileri üretebilmek ve bilgi muhasebesinden beklenen sonuçları ortaya koyabilmek (Örnek olarak; faaliyet sonuçlarının doğru saptanması, temel finansal tablolarda stok düzeyinin ve maliyetinin doğru şekilde ifade edilmesi, işletmenin ekonomik ve mali yapısının doğru ifade edilmesi gibi),
- Vergi muhasebesinin gereklerini, başka bir ifadeyle yasal yükümlülüklerini yerine getirebilmek,
- Muhasebe kuramının anayasası olarak kabul edilen muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin gereklerini yerine getirebilmek,

- Makroekonomik verilerin ve devlet adına düzenlenen konsolide bütçenin doğru saptanmasına katkıda bulunmak,
- İşletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için, stoklar konusunda son derece tutarlı ve güncel gelişmelere göre stok politikaları izlemek zorundadırlar.

“İşletmeler; kendi finansman kaynaklarını ve bütçelerini, içinde buldukları sektörün özelliklerini, müşteri portföylerini, depolama kapasitelerini, ilgili stok kalemlerinin özelliklerini, beklenen satış düzeylerini, sipariş maliyetlerini, kar marjlarını, stokları üretime hazırlama sürelerini, stok edinme sürecini, stok bulundurma ve stok bulundurmama maliyetlerini, makroekonomide beklenen gelişmeleri, dünyadaki konjonktürel gelişmeleri, lojistik maliyetleri vb. etkenleri göz önüne alarak stok politikalarını belirlemek zorundadırlar. Aksi takdirde işletmelerin sürekliliklerini sağlamaları oldukça güçleşecektir.” (Özulucan, 2010: 4).

Özetle, birçok işletme açısından varlıklar arasında oldukça önemli bir yeri olan stokların yukarıda belirtilen açılardan ele alınması, bunların takip edilmesi ve değerlemesi gibi konular hem bilgi muhasebesi hem de vergi muhasebesi verilerini mutlak surette değiştirmektedir. Bu veriler ise, başta temel finansal tablolar olarak bilinen bilanço ve gelir tablosu olmak üzere ek mali tabloları da direkt ya da endirekt şekilde etkileyebilmektedir (Özulucan ve Temel, 2020: 943). Raporlanan bu sonuçlara göre alınacak kararların ise, işletmelerin geleceklerini, rakip işletmeleri, tüketicileri, kredi kuruluşlarını, sigorta şirketlerini ve devleti etkileyeceği açıktır.

2.3. Stok Türleri

Tekdüzen Hesap Planı (THP) dikkate alındığında, bilançoda işletmenin stokları iki farklı hesap sınıfında izlenebilmektedir. Bunlar (Özulucan, 2010: 4);

- Dönen varlıklar hesap sınıfı içerisinde bulunan stoklar,
- Duran varlıklar hesap sınıfı içerisinde bulunan stoklar.

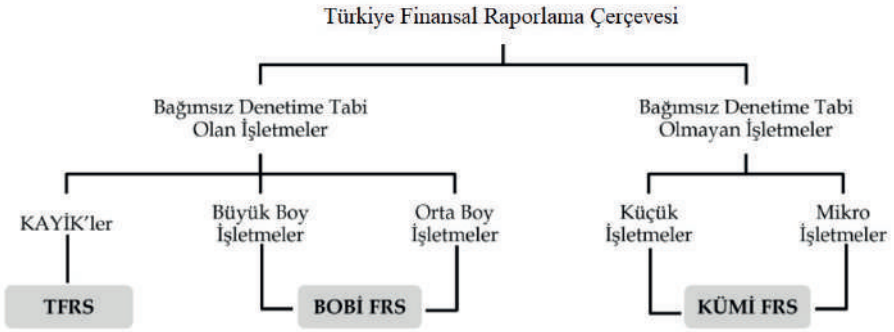
Dönen varlıklar içerisinde; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal ile birlikte kusurlu ürün, bozuk ürün, artık, yan ürün, hurda gibi dönem içinde kullanacağı, satacağı ve tüketeceği stok kalemleri (Özulucan, 2023: 180) yer alırken, duran varlıklar içerisinde imal etme ve tedbirli satın alma politikası gereği ve stok devir hızı düşüklüğünden dolayı işletmelerin elinde bulunan ve işletmelerin bir yıllık faaliyet dönemi içerisinde kullanabileceğinden çok daha fazla bulunan stok kalemleri ile birlikte birtakım nedenlerden dolayı işletmede kullanılma ve satış olanağını

kaybeden stoklar yer almaktadır (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası-İSMMM, 2023). Her ne kadar stok olarak “maddeler” esas alınsa da, günümüzde muhasebede bir kısım hizmetlerin de “stok” olarak muhasebeleştirilmesi söz konusudur. Örnek olarak; yayın kuruluşları tarafından satılmak üzere çekilen film ve dizilerde olduğu gibi (Sevilengül, 2020: 277).

3. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye Genel Bakış

Muhasebe ve raporlama alanındaki standartlaşma süreci, TMS ve TFRS ile başlamış, BOBİ FRS ile devam etmiştir. En son ise, KÜMİ FRS, 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’ni oluşturan standartlar ve bu standartlara tabi işletmeler Şekil 1’deki gibidir.



Şekil 1: Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’ni Oluşturan Standartlar

Kaynak: (Cavlak ve Ataman, 2023: 227)

Şekil 1’den anlaşılacağı üzere, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) TMS/TFRS kapsamında, büyük ve orta ölçekli işletmeler BOBİ FRS kapsamında, küçük ve mikro ölçekli işletmeler ise KÜMİ FRS kapsamında yer almakta ve tabi oldukları düzenlemeler ışığında kayıt ve raporlama yapmaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’ne tabi işletmelere yönelik 2023 yılı için tespit edilen eşik değerler ise Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1: Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'ne Tabi İşletmelere İlişkin Kriterler

KRİTERLER	Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler			Bağımsız Denetime Tabi Olmayan İşletmeler
	TMS/TFRS		BOBİ FRS	KÜMİ FRS
	Halka Açık İşletmeler	Halka Açık Sayılan İşletmeler		
Aktif Toplamı	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK),	15 Milyon TL ve üzeri	35 Milyon TL ve üzeri	3,5 Milyon TL ve üzeri
Yıllık Net Satış Hasılatı	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Tabi İşletmeler	20 Milyon TL ve üzeri	70 Milyon TL ve üzeri	7 Milyon TL ve üzeri
Çalışan Sayısı		50 ve üzeri	175 ve üzeri	10 ve üzeri

Kaynak: (KGK, 2023'deki kuruma ait resmi internet sitesinde yer alan bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.)

Tablo 1'e göre, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'lerin bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanması zorunlu iken, KÜMİ FRS'nin bağımsız denetime tabi olmayan ve tabloda gösterilen eşik değerlerden en az ikisini karşılayan işletmeler tarafından uygulanması zorunlu tutulmuştur.

Bununla birlikte, büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından TMS/TFRS'nin; küçük ve mikro ölçekli işletmeler tarafından ise TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'nin isteğe bağlı olarak uygulanmasının tercih edilmesi mümkündür.

KÜMİ FRS, BOBİ FRS'ye göre daha sade şekilde hazırlanmış olmakla birlikte, konsolidasyon ve ertelenmiş vergi gibi detaylı düzenlemelerden kaçınılmıştır. Buna göre, KÜMİ FRS'nin sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve bunların dipnotlarının raporlanması ile sınırlandırılmış bir standart seti olarak düzenlenmiş olduğunu ifade etmek mümkündür (Gökçen vd., 2019: 416).

4. BOBİ FRS Çerçevesinde Hasılatın Kayda Alınması, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Büyük ve orta ölçekli işletmelere yönelik hasılatla ilişkin muhasebeleştirme esasları, hasılatın kayda alınması ve ölçümü BOBİ FRS Bölüm 5'te düzenlenmiştir. BOBİ FRS Bölüm 5'e göre hasılat; işletmelerin olağan faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan gelirleri ifade etmektedir (BOBİ FRS, md. 5.2).

BOBİ FRS Bölüm 5'te düzenlenen hasılat standardı, aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen hasılat unsurlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (BOBİ FRS, md. 5.3; Yesiralioğlu, 2019: 72).

- Mal Satışı (satmak üzere işletmece üretilen veya tekrar satmak amacıyla satın alınan malların satışı),
- Hizmet Sunumu,
- İşletmelerin yüklenici olarak yer aldıkları inşa sözleşmeleri,
- İşletmelere ait varlıkların üçüncü taraflarca kullanılmasından sağlanan isim hakkı, faiz ve kâr payları.

Aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen hasılat unsurlarının muhasebeleştirilmesinde ise BOBİ FRS Bölüm 5'te düzenlenen hasılat standardı uygulanmamaktadır (BOBİ FRS, md. 5.4).

- Bölüm 15'te düzenlenen Kiralamalar standardı gereğince kiralama işlemlerinden elde edilen elde edilen hasılat ya da gelirler,
- Bölüm 10'da düzenlenen İştiraklerdeki Yatırımlar standardı veya Bölüm 11'de düzenlenen Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar standardı gereğince müşterek girişimlerdeki yatırımlar ya da iştiraklerden elde edilen kâr payları ile diğer gelirler,
- Bölüm 9'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince finansal yükümlülük ve finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değerlendirme farkları veya bunların elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan gelirler,
- Bölüm 13'te düzenlenen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı gereğince gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan gelirler,
- Bölüm 7'de düzenlenen tarımsal faaliyetler standardı gereğince canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin ilk kez muhasebeleştirilmesinde ya da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıkların değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan gelirler.

BOBİ FRS Bölüm 5 çerçevesinde hasılatın kayda alınma kriterleri; ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve sözü edilen bu faydaların maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS, md. 5.5).

Hasılatın kayda alınma kriterleri, her bir işlem özelinde ayrı şekilde uygulanmaktadır. Bununla birlikte, kimi durumlarda kayda alınma kriterlerinin işlemin özünü yansıtması açısından tek bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı şekilde uygulanması gerekliliği ortaya çıkabilmektedir. Örnek olarak; bir beyaz eşyanın satışa sunulduğu fiyat ayrıştırılabilir özellikteki satış sonrası garanti ücretini de kapsıyor ise, kayda alınma kriterleri işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı şekilde uygulanmalıdır (BOBİ FRS, md. 5.6).

Hasılat, alıcı ve satıcı taraf arasında gerçekleşen anlaşma kapsamında satış iskontoları indirildikten sonra tahsili beklenen ya da tahsil edilen tutar temel alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, md. 5.8). Hasılat tutarının, 1 yıl ya da daha kısa süre içerisinde tahsilinin öngörülmesi halinde vade farkının ayrıştırılmasına gerek kalmaksızın alınması beklenen ya da alınan tutar üzerinden ölçülmektedir. Ancak, bu tutarın 1 yıldan daha uzun süre içerisinde tahsilinin öngörülmesi halinde ise, vade farkının ayrıştırılarak ilgili malın ya da hizmetin peşin tutarı üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda, BOBİ FRS Bölüm 9'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince "Etkin Faiz Yöntemi"ne göre vade farkı tutarı hesaplanmalı ve bu tutar faiz geliri olarak muhasebeleştirilerek finansal tablolarda raporlanmalıdır (BOBİ FRS, md. 5.9; Doğan, 2017: 775).

4.1. Mal Satışlarında Hasılat

BOBİ FRS Bölüm 5 çerçevesinde mal satışına ilişkin hasılat tutarının kayda alınabilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir (BOBİ FRS, md. 5.14).

- Malların mülkiyetlerinden kaynaklanan önemli getiri ve risklerin alıcı tarafa devredilmiş olması,
- Satışı yapılan mallar üzerindeki kontrolün devam ettirilmemesi, başka bir ifadeyle kontrolün alıcıya aktarılmış olması,
- Hasılat bedelinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşlemlerle ilgili ekonomik getirilerin işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İşlemlerle ilgili katlanılan ya da ortaya çıkması muhtemel maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Mülkiyetten kaynaklanan önemli düzeydeki getiri ve risklerin alıcı tarafa ne zaman devredilmiş sayılacağı, işleme yönelik şartların incelenmesine göre belirlenebilmektedir. Genellikle yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri ile mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri aynı zamanda gerçekleşmektedir. Bazı durumlarda ise, yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri ile mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir (BOBİ FRS, md. 5.15). Bununla birlikte, mülkiyetten kaynaklanan önemli getiri ve risklerin elde tutulması halinde hasılatın kayda alınması söz konusu değildir. Örnek olarak; konsinye satışlarda olduğu gibi satışa ilişkin hasılat tutarının tahsilinin alıcı tarafın malı satmasına bağlı tutulması halinde hasılat tutarının bu şartın gerçekleşmesine kadar kayda alınması mümkün değildir (BOBİ FRS, md. 5.16). Ancak, mülkiyetten kaynaklanan önemsiz risklerin taşınmaya devam etmesi durumunda hasılatın kayda alınması mümkündür. Örnek olarak; sadece alacak tahsilatını güvence altına almak amacıyla yasal mülkiyetin muhafaza edilmesi durumunda hasılat tutarı kayda alınabilmektedir (BOBİ FRS, md. 5.17).

4.2. Hizmet Sunumlarında Hasılat

BOBİ FRS Bölüm 5 çerçevesinde hizmet sunumlarında hasılat tutarının kayda alınabilmesi için hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi, ekonomik yararların elde edilme imkanının bulunması ve maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi koşuluyla tamamlanma düzeyi dikkate alınmaktadır (Sabuncu, 2018: 751).

Hizmet sunumuna yönelik işlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebilmesi için aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması gerekmektedir (BOBİ FRS, md. 5.19).

- Hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- Ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonunda hizmet sunumuna ilişkin işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşlemlle ilgili katlanılan ya da işlemin tamamlanması için katlanılması muhtemel maliyet tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuyla ilgili bir işlem sonucunun güvenilir olarak tahmininin yapılamaması halinde tamamlanan işlem için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar kısım hasılat olarak kayıtlara yansıtılmaktadır. İşlem sonucunun güvenilir olarak tahmininin yapılamaması ve maliyetlerin de geri kazanılması ihtimalinin olmaması halinde ise hasılatın kayıtlara yansıtılması mümkün değildir (BOBİ FRS, md. 5.21).

5. KÜMİ FRS Çerçevesinde Hasılatın Kayda Alınması, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Küçük ve mikro işletmelere yönelik hasılatla ilişkin muhasebeleştirme esasları, hasılatın kayda alınması ve ölçümü KÜMİ FRS Bölüm 7'de düzenlenmiştir. KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre hasılat; işletmelerin olağan faaliyetleri esnasında meydana gelen gelirleri ifade etmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.4).

KÜMİ FRS Bölüm 7'de düzenlenen hasılat standardı, aşağıda yer alan işlemlerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolarda raporlanmasında uygulanmaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.2).

- Mal satışı (satmak üzere işletme tarafından üretimi gerçekleştirilen veya satılmak üzere edinilen malların yeniden satışının yapılması),
- Hizmet sunumu
- İşletmelerin yüklenici oldukları inşa sözleşmeleri,
- İşletmelerin belirli varlıklarının üçüncü taraflarca kullanılmasından sağlanan isim hakkı, faiz ve kâr payları.

KÜMİ FRS Bölüm 7'de düzenlenen hasılat standardı, aşağıdaki işlemlerden kaynaklanan hasılat ya da gelir unsurlarına uygulanmamaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.3).

- Bölüm 9'da düzenlenen Tarımsal Faaliyetler standardı gereğince canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin ilk kez finansal tablolara yansıtılmasından ya da gerçeğe uygun değer ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin ortaya çıkan değerlendirme farklarından kaynaklanan gelirler,
- Bölüm 10'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince finansal yükümlülük ve finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişimlerden veya bunların elden çıkarılmasından kaynaklanan gelirler ile iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek şekilde kontrol edilen işletmelerdeki finansal yatırımlardan sağlanan kâr payları ve diğer gelirler,
- Bölüm 13'te düzenlenen Kiralamalar standardı gereğince kiralama işlemlerinden ortaya çıkan hasılat veya diğer gelirler.

KÜMİ FRS Bölüm 7 çerçevesinde hasılat, alıcı ve satıcı arasında gerçekleştirilen sözleşme kapsamında satış iskontoları düşüldükten sonra tahsil edilen ya da tahsili beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.5).

KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre, küçük işletmelerde hasılat tutarının bir yıldan daha kısa sürede tahsilinin beklenilmesi halinde vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Böyle bir durumda, hasılat tutarı elde edilen veya elde edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir. Küçük işletmelerde hasılat tutarının bir yıldan daha uzun sürede tahsilinin beklenilmesi halinde ise, vade farkının ayrıştırılarak hasılat tutarı ilgili mal ya da hizmetin peşin değeri üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.6; Karabalut ve Tektüfekçi, 2023: 50). Böyle bir durumda, KÜMİ FRS Bölüm 10'da düzenlenen Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı gereğince vade farkı tutarı hesaplanmalı ve bu tutar faiz geliri olarak muhasebeleştirilerek finansal tablolarda raporlanmalıdır (KÜMİ FRS, md. 7.6). Ancak, KÜMİ FRS'de küçük işletmelere yönelik vade farkının hangi yöntemle göre (BOBİ FRS'deki etkin faiz yöntemi gibi) hesaplanarak tespit edileceğine ilişkin bir düzenleme ise bulunmamaktadır.

KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre, mikro işletmelerde ise hasılat tutarının vade farkı ayrıştırması yapılmadan tahsil edilen ya da edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.7).

KÜMİ FRS'de, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından 2019 yılında kamunun görüşüne açılan KÜMİ FRS taslağından farklı olarak ilk kez küçük ve mikro işletmelere yönelik bir yıldan uzun vade süresine göre hasılat tutarı için ayrı şekilde ölçüm esası öngörülmüştür.

Uzun bir süre kamunun görüşüne açık bırakılan KÜMİ FRS taslağında her ne surette olursa olsun (bir yıldan uzun vadeli de olsa) hasılat tutarının vade farkı ayrıştırılmaksızın tahsil edilen ya da tahsili beklenen tutar üzerinden ölçülmesi gerektiği ifade edilmiş iken, 2023 yılında yürürlüğe konulan KÜMİ FRS ile birlikte bu uygulama esasından vazgeçilmiştir. Böylece, küçük işletmelerde hasılat tutarının ölçüm esası ile BOBİ FRS'ye tabi işletmelerdeki hasılat tutarının ölçüm esası aynı olmuştur. Başka bir ifadeyle, küçük işletmeler özelinde KÜMİ FRS'deki düzenlemeler, BOBİ FRS'deki düzenlemelerle uyumlu hale getirilmiştir.

5.1. Mal Satışlarında Hasılat

KÜMİ FRS Bölüm 7 çerçevesinde mal satışına ilişkin hasılat tutarının kayda alınabilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.13).

- Malların mülkiyetlerinden kaynaklanan önemli getiri ve risklerin alıcı tarafa aktarılmış olması,

- Satışı gerçekleştirilen mallar üzerinde kontrolün devam ettirilmemesi,
- Hasılat bedelinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşleme ilgili ekonomik getirilerin işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İşleme ilgili katlanılan ya da sonradan ortaya çıkabilecek maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Mülkiyetten kaynaklanan önemli getiri ve risklerin alıcıya devredilme zamanı, işleme ilişkin şartların incelenmesine göre tespit edilebilmektedir. Birçok durumda mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri ile yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri aynı zamanda gerçekleşmektedir. Diğer durumlarda ise, mülkiyetten kaynaklanan getiri ve risklerin devri ile yasal sahipliğin ya da zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.14). Bununla birlikte, mülkiyetten kaynaklanan önemli getiri ve risklerin devredilmemesi halinde hasılatın kayda alınması mümkün değildir. Örnek olarak; herhangi bir ürünün arzu edilen performansı sağlamadığı durumlarda işletmelerin normal garanti yükümlülüklerinin üzerinde bir yükümlülüklerinin bulunması durumunda hasılat tutarı kayda alınmamaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.15). Mülkiyetten kaynaklanan önemsiz risklerin taşınmaya devam etmesi durumunda ise, hasılatın kayda alınması mümkündür. Örnek olarak; alıcı tarafın ürünleri kusurlu bulması halinde ürün bedelinin iadesi ve bu iadenin güvenilir olarak tahmin edilebilmesi durumunda hasılat tutarı kayda alınabilmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.16).

5.2. Hizmet Sunumlarında Hasılat

KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre, hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, ilgili hasılat tutarı faaliyet dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak ölçülmekte ve finansal tablolarda raporlanmaktadır (KÜMİ FRS, md. 7.17).

Hasılat işlemine ilişkin işlemin güvenilir olarak tamamlanabilmesi için aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 7.18).

- Hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi,
- İşleme yönelik ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonunda hizmet sunumuna ilişkin işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir olarak ölçülebilmesi,

- İşleme ilgili katlanılan ya da işlemin tamamlanması için katlanılması muhtemel maliyet tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna yönelik işlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edilememesi halinde, işin tamamlanan kısmı için katlanılması muhtemel maliyet tutarı kadarki hasılat finansal tablolarda raporlanmaktadır. Muhtemel maliyetlerin geri kazanılmasının mümkün olmadığı durumlarda ise, hasılat tutarının finansal tablolarda raporlanması mümkün değildir (KÜMİ FRS, md. 7.20).

6. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemelerin Karşılaştırılması

TMS ve TFRS ile başlayan muhasebe ve raporlama alanındaki standartlaşma süreci, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile devam etmiştir. Gerek BOBİ FRS gerekse KÜMİ FRS ile muhasebe işlemlerinde TMS ve TFRS'lerin de özüne uygun standart bir uygulama şekli ortaya konulmaya çalışılmıştır.

27 bölüm ve tanımlar kısmında oluşan BOBİ FRS ile 22 bölüm ve terimler sözlüğünden oluşan KÜMİ FRS'nin, TMS ve TFRS uygulamalarıyla uyumlu, ilgili işletmelerin genel olarak ihtiyaç duyabilecekleri bütün muhasebe işlemlerine yönelik muhasebe esaslarını içeren yeterli ve TMS/TFRS'lere göre daha sade bir finansal raporlama çerçevesi sunduğunu ifade etmek mümkündür (Gökçen vd., 2019: 416).

Büyük ve orta ölçekli işletmeler için uygulamaya konulan BOBİ FRS'nin bölümleri ve kapsamı Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: BOBİ FRS'de Düzenlenen Standartlar

Bölüm Numarası	Bölüm Adı	Bölüm Numarası	Bölüm Adı
Bölüm 1	Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Bölüm 15	Kiralamalar
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu	Bölüm 16	Devlet Teşvikleri
Bölüm 3	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	Bölüm 17	Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 18	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 5	Hasılat	Bölüm 19	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 6	Stoklar	Bölüm 20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 7	Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 21	İş Birleşmeleri
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 9	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar	Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 12	Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 26	Dipnotlar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Bölüm 27	Geçiş Hükümleri
Bölüm 14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar		

Kaynak: (BOBİ FRS setinden derlenerek hazırlanmıştır.)

Küçük ve mikro ölçekli işletmeler için uygulamaya konulan KÜMİ FRS'nin bölümleri ve kapsamı Tablo 3'teki gibidir.

Tablo 3: KÜMİ FRS'de Düzenlenen Standartlar

Bölüm Numarası	Bölüm Adı	Bölüm Numarası	Bölüm Adı
Bölüm 1	Kavramlar ve Genel İlkeler	Bölüm 12	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 2	Finansal Tabloların Sunumu	Bölüm 13	Kiralamalar
Bölüm 3	Finansal Durum Tablosu	Bölüm 14	Devlet Teşvikleri
Bölüm 4	Kâr veya Zarar Tablosu	Bölüm 15	Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 5	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	Bölüm 16	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 6	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 17	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 7	Hasılat	Bölüm 18	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 8	Stoklar	Bölüm 19	İşletme Birleşmeleri
Bölüm 9	Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 20	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 10	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 21	Dipnotlar
Bölüm 11	Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 22	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

Kaynak: (KÜMİ FRS setinden derlenerek hazırlanmıştır.)

29.07.2017 tarih ve 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan BOBİ FRS ile 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan KÜMİ FRS’de yer alan düzenlemelerin karşılaştırılması Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4: BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemelerin Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTÜ	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Düzenleyen Kurum	KGK	KGK
Yayımlanma Tarihi	29.07.2017 tarih ve 30138 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete	16.01.2023 tarih ve 32075 Sayılı Resmi Gazete
Uygulanma Tarihi	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri	01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Bölüm (Standart) Sayısı	27 Bölüm	22 Bölüm
Raporlanacak Finansal Tablolar	-Finansal Durum Tablosu -Kâr veya Zarar Tablosu -Nakit Akış Tablosu -Özkaynak Değişim Tablosu -Dipnotlar	-Finansal Durum Tablosu -Kâr veya Zarar Tablosu -Dipnotlar
Hasılatın Ölçüm Esası	Taraflar arasında yapılan sözleşme çerçevesinde satış iskontoları indirildikten sonra tahsili beklenen ya da tahsil edilen tutar üzerinden ölçülmektedir.	Taraflar arasında yapılan sözleşme çerçevesinde satış iskontoları indirildikten sonra tahsil edilen ya da tahsili beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir.
Hasılatın Kayda Alınma Koşulu	Ayrı bir başlıkta düzenlenmemekle birlikte; “Ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve bu faydaların maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi” olarak ifade edilmektedir.	Ayrı bir başlıkta düzenlenmemekle birlikte; “Ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve bu faydaların maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi” olarak ifade edilmektedir.
Vade Farklarının Durumu	Vade farklarına ilişkin büyük veya orta ölçekli işletme ayrımı yapılmamıştır. Buna göre, vade süresi 1 yıldan daha kısa ise vade farkları ayrıştırılmaksızın hasılat tutarı kayda alınmaktadır. Vade süresi 1 yıldan daha uzun ise vade farkının ayrıştırılarak ilgili malın ya da hizmetin peşin tutarı üzerinden kayda alınmaktadır.	Küçük ve mikro ölçekli işletme ayrımı yapılmıştır. Buna göre, küçük işletmeler için vade süresi 1 yıldan daha kısa ise vade farkları ayrıştırılmaksızın hasılat tutarı kayda alınmaktadır. Vade süresi 1 yıldan daha uzun ise vade farkının ayrıştırılarak ilgili malın ya da hizmetin peşin tutarı üzerinden kayda alınmaktadır. Mikro işletmeler için ise, vade süresine bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmaksızın tahsil edilen ya da edilmesi beklenen tutar üzerinden kayda alınmaktadır.
Hizmet Sunumlarına İlişkin Durum	Hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, ilgili hasılat bedeli raporlama yapılan dönem sonu itibarıyla “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak ölçülmektedir.	Hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, ilgili hasılat bedeli raporlama yapılan dönem sonu itibarıyla “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak ölçülmektedir.

Kaynak: (BOBİ FRS Bölüm 5, KÜMİ FRS Bölüm 7'deki düzenlemeler ile Çalış ve Hışman, 2019: 364-367'deki Tablo 2'de yer alan veriler ve Gökçen vd., 2019: 416'daki Tablo 2'de yer alan verilerden derlenerek hazırlanmıştır.)

Tablo 4'e göre; BOBİ FRS'nin 27 bölüm, KÜMİ FRS'nin 22 bölüm halinde düzenlendiği, KÜMİ FRS'de BOBİ FRS'den farklı olarak nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunun raporlanmasına gerek bulunmadığı, BOBİ FRS'ye tabi büyük ve orta ölçekli işletmeler ile KÜMİ FRS'ye tabi küçük ölçekli işletmelere yönelik vade farklarına ilişkin düzenlemelerin aynı olduğu, ancak mikro ölçekli işletmelere yönelik vade farklarına ilişkin KÜMİ FRS'deki düzenlemenin farklılık arzettiği, buna göre mikro işletmelerde vade süresine bakılmaksızın ve vade farkı ayrıştırılmaksızın hasılat tutarının kayda alınması gerektiğine ilişkin düzenleme yapılmış olduğu anlaşılmaktadır.

7. Hasılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulama Örnekleri

Bu bölümde, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında mal satışı ve hizmet sunumu ile özellikli durumlara ilişkin hasılat tutarının muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıdaki uygulama örnekleri yapılmıştır.

7.1. Vadesiz veya Bir Yıldan Kısa Vadeli Mal Satışına İlişkin Muhasebe Kaydı

Örnek 1: ABC İşletmesi peşin satış fiyatı 2.100.000 TL olan “KLM” malını 01.07.2021 tarihinde 5 ay vadeli şekilde veresiye olarak satmıştır (%18 KDV Hariç). KDV tutarı karşılığında senet almıştır.

-BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Kapsamında Yapılacak Muhasebe Kaydı

01.07.2021			
120 ALICILAR		2.100.000	
121 ALACAK SENETLERİ		378.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			2.100.000
391 HESAPLANAN KDV			378.000
<i>Bir yıldan kısa vadeli ticari mal satış kaydı</i>			

Gerek BOBİ FRS'yi uygulama yükümlülüğü bulunan büyük ve orta ölçekli işletmeler gerekse KÜMİ FRS'yi uygulama yükümlülüğü bulunan küçük ve mikro ölçekli işletmeler tarafından bir yıldan daha kısa süreli vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılmadan, tahsil edilen ya da tahsil edilecek bedel üzerinden hasılat tutarı kayda alınmaktadır.

Örnek 2: ABC İşletmesi “XYZ” malını 01.10.2021 tarihinde 1.350.000 TL'ye satmıştır (%18 KDV Hariç). Bedelinin yarısı peşin tahsil edilmiş diğer yarısı için de çek alınmıştır.

-BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Kapsamında Yapılacak Muhasebe Kaydı

01.07.2021		
100 KASA	796.500	
101 ALINAN ÇEKLER	796.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.350.000
391 HESAPLANAN KDV		243.000
<i>Peşin ticari mal satış kaydı</i>		
/		

Vadesiz mal satışlarında da her iki standart kapsamında yukarıdaki şekilde hasılat tutarı kayda alınmaktadır.

7.2. Bir Yıldan Uzun Vadeli Mal Satışına İlişkin Uygulama Örneği

Örnek 1: ABC İşletmesi peşin satış fiyatı 1.000.000 TL olan “XYZ” malını 01.01.2022 tarihinde 3 yıl vadeli şekilde 1.600.000 TL'ye veresiye olarak satmıştır (%18 KDV Hariç). KDV tutarı karşılığında çek almıştır.

i) BOBİ FRS Kapsamında Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler ile KÜMİ FRS Kapsamında Küçük Ölçekli İşletmeler Tarafından Yapılacak İşlemler ve Muhasebe Kaydı

Vadeli satış işleminin 1 yıldan daha uzun olması nedeniyle vade farklarının satış hasılatından ayrıştırılması gerekmektedir. Bunun için öncelikle etkin faiz oranı yöntemine göre vade farkı tutarı tespit edilmelidir.

Etkin faiz oranı yöntemine göre vadeli satışa ilişkin faiz oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = \text{Vadeli Değer (GD)} / (1 + \text{Faiz Oranı (i)})^{\text{Vade(n)}}$$

$$1.000.000 \text{ TL} = 1.600.000 \text{ TL} / (1 + i)^3$$

$$(1 + i)^3 = 1.600.000 \text{ TL} / 1.000.000 \text{ TL}$$

$$i = (1.000.000 \text{ TL} / 1.600.000 \text{ TL})^{1/3} - 1$$

$$i = 0,1696$$

Etkin faiz oranı belirlendikten sonra vadeli satıştan kaynaklanan gelecek yıllara ilişkin faiz tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$2022 \text{ Yılı Faiz Geliri} = 1.000.000 \text{ TL} \times 0,1696 = 169.600 \text{ TL}$$

$$2023 \text{ Yılı Faiz Geliri} = 1.169.600 \text{ TL} \times 0,1693 = 198.400 \text{ TL}$$

$$2024 \text{ Yılı Faiz Geliri} = 1.367.965 \text{ TL} \times 0,1693 = 232.000 \text{ TL}$$

01.01.2022		
101 ALINAN ÇEKLER	180.000	
120 ALICILAR	1.600.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.000.000
391 HESAPLANAN KDV		180.000
380 ERTELENMİŞ GELİRLER ²		169.600
480 ERTELENMİŞ GELİRLER ³		430.400
<i>Bir yıldan uzun vadeli ticari mal satış kaydı</i>		
/		

2022, 2023 ve 2024 yıllarına ilişkin faiz gelirlerinin dönem sonu kayıtları ise aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

31.12.2022		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	169.400	
642 FAİZ GELİRLERİ		169.400
<i>2022 yılına ilişkin faiz geliri kaydı</i>		
/		

31.12.2022		
480 ERTELENMİŞ GELİRLER	198.400	
380 ERTELENMİŞ GELİRLER		198.400
<i>2023 yılına ilişkin ertelenmiş faiz gelirinin kısa vadeli hesaba aktarılması</i>		
/		

31.12.2023		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	198.400	
642 FAİZ GELİRLERİ		198.400
<i>2023 yılına ilişkin faiz geliri kaydı</i>		
/		

- 2 Bu hesap, gelecek dönemlere ait olup peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlenmesi amacıyla KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda önerilmiştir.
- 3 Bu hesap, gelecek dönemlere ait olup peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlenmesi amacıyla KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda önerilmiştir.

31.12.2023			
480 ERTELENMİŞ GELİRLER	232.000		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER			232.000
<i>2024 yılına ilişkin ertelenmiş faiz gelirinin kısa vadeli hesaba aktarılması</i>			
/			

31.12.2024			
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	232.000		
642 FAİZ GELİRLERİ			232.000
<i>2024 yılına ilişkin faiz geliri kaydı</i>			
/			

ii) KÜMİ FRS Kapsamında Mikro İşletmeler Tarafından Yapılacak Muhasebe Kaydı

01.01.2022			
101 ALINAN ÇEKLER	180.000		
120 ALICILAR	1.600.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			1.600.000
391 HESAPLANAN KDV			180.000
<i>Ticari mal veresiye satış kaydı</i>			
/			

KÜMİ FRS kapsamında, mikro işletmeler tarafından vade süresine göre herhangi bir vade farkı ayrıştırması yapılmayacağı düzenlendiğinden, tahsil edilen ya da tahsil edilecek bedel üzerinden hasılat tutarı kayda alınmıştır.

Yukarıda yer alan örnek uygulama kapsamında her iki standart düzenlemesi çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi sonucu hazırlanan karşılaştırmalı veriler Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Hasılatın Muhasebeleştirilmesine Yönelik Sonuçların Karşılaştırılması

YILLAR	GELİR UNSURLARI	BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		Büyük Ölçekli İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler	Küçük İşletmeler	Mikro İşletmeler
2022	Hasılat	1.000.000 TL		1.000.000 TL	1.600.000 TL
	Faiz Geliri	169.600 TL		169.600 TL	-
2023	Faiz Geliri	198.400 TL		198.400 TL	-
2024	Faiz Geliri	232.000 TL		232.000 TL	-
TOPLAM		1.600.000 TL		1.600.000 TL	1.600.000 TL

Tablo 5'ten anlaşılacağı üzere, bir yıldan daha uzun vadeli satış yapıldığından BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin küçük ölçekli işletmelere yönelik düzenlemeleri çerçevesinde vade farkı tutarı ayrıştırılarak ilgili dönemlerde faiz geliri olarak muhasebeleştirilmiştir. KÜMİ FRS'nin mikro ölçekli işletmelere yönelik düzenlemesi çerçevesinde ise, herhangi bir vade farkı ayrıştırılması yapılmaksızın ilgili satış tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir. Buna göre, KÜMİ FRS kapsamında vade farkını da içeren hasılat tutarı 2022 yılında kayıtlara yansıtılmış ve finansal tablolarda raporlanmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin küçük ölçekli işletmelere yönelik düzenlemeleri kapsamında vade farkları muhasebenin temel kavramları arasında yer alan “dönemsellik” ve “özün önceliği” ilkeleri çerçevesinde 2022, 2023 ve 2024 yıllarında kayıtlara yansıtılmış ve finansal tablolarda raporlanması sağlanmıştır.

7.3. Hizmet Sunumuna İlişkin Uygulama Örneği

Örnek 1: ABC Genetik Araştırma Merkezi, kromozomal anomalilerin teşhisine yönelik şehirdeki özel hastanelerin kadın hastalıkları ve doğum polikliniklerine genetik analiz hizmeti veren bir kurumdur. Merkez, anne adaylarından alınan kandaki hücrelerin kromozomlarını uzman ekipler ve gelişmiş teknolojik cihazlar ile incelemek suretiyle doğumsal ve kalıtsal hastalıklar vb. anomalileri %99 doğruluk oranıyla teşhis edebilmektedir. Merkez, 5 yıl süreyle bu hizmeti XYZ Hastanesi kadın hastalıkları ve doğum polikliniğine vermek üzere 01.01.2022 tarihinde bir anlaşma yapmıştır. Anlaşma bedeli %18 KDV hariç 50.000.000 TL olarak kararlaştırılmıştır. Bu hizmetin, 31.12.2022 tarihi itibarıyla maliyeti 5.000.000 TL olup, toplam maliyetinin ise 40.000.000 TL olacağı öngörülmektedir.

-BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Kapsamında Yapılacak İşlemler ve Muhasebe Kaydı

Öncelikle, ilgili hasılat tutarının hesaplanması için tamamlanma yüzdesi formülü kullanılarak aşağıdaki şekilde tamamlanma yüzdesi hesaplanmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \text{Katlanılan Maliyet} / \text{Tahmini Toplam Maliyet} \\ &= 5.000.000 \text{ TL} / 35.000.000 \text{ TL} \\ &= 0,125 \end{aligned}$$

Buna göre, hasılat olarak kaydedilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Hasılat Tutarı} &= \text{Hizmet Sunumu Elde Edilecek Tutar} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\ &= 50.000.000 \text{ TL} \times 0,125 \\ &= 6.250.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

31.12.2022		
120 ALICILAR	7.375.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		6.250.000
391 HESAPLANAN KDV		1.125.000
<i>Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hasılat kaydı</i>		
/		
31.12.2022		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.000.000	
102 BANKALAR		5.000.000
<i>Hizmet üretim maliyetinin gerçekleşmesi kaydı</i>		
/		
31.12.2022		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		5.000.000
YANSITMA		
<i>Satılan hizmet maliyeti kaydı</i>		
/		

31.12.2022		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	5.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		5.000.000
<i>Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı</i>		
/		

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dikkate alındığından, her iki standarda göre hasılat tutarı aynı şekilde hesaplanarak kayda alınmıştır.

8. Sonuç

Bu çalışmada, işletmelerin ticari faaliyetleri kapsamında elde etmiş oldukları hasılatın Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'nde yer alan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre muhasebeleştirilme esasları açıklanmış ve her iki standart arasındaki benzer ve farklı yönler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışma kapsamında elde edilen tespitleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

- BOBİ FRS 27 bölümden oluşurken, KÜMİ FRS 22 bölümden oluşmaktadır.
- BOBİ FRS'ye göre; finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotların raporlanması gerekli iken, KÜMİ FRS'ye göre; sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotların raporlanması yeterli görülmüştür.
- Gerek BOBİ FRS Bölüm 5'te, gerekse KÜMİ FRS Bölüm 7'de hasılatın ölçüm esası ve hasılatın kayda alınma esası aynı şekilde düzenlenmiştir.
- BOBİ FRS Bölüm 5'te hasılatla ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesinde büyük ve orta ölçekli işletmelere yönelik farklı bir düzenleme yapılmamıştır. Buna göre, vadesi bir yıldan daha kısa vade farklarının ayrıştırılmaksızın hasılat tutarının kayda alınması gerektiği, vade süresi bir yıldan daha uzun vade farklarının ayrıştırılarak peşin değer üzerinden hasılat tutarının kayda alınması gerektiği düzenlenmiştir. KÜMİ FRS Bölüm 7'de ise hasılatla ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesinde küçük ve mikro ölçekli işletmelere yönelik ayrı düzenlemeler yapılmıştır. Küçük işletmeler için BOBİ

FRS'deki düzenlemeyle aynı esaslar geçerli iken, mikro işletmeler için vade süresi dikkate alınmaksızın ve vade farkı ayrıştırılmaksızın hasılat tutarının kayda alınması gerektiği düzenlenmiştir.

- Hizmet sunumlarına ilişkin gerek BOBİ FRS Bölüm 5'te, gerekse KÜMİ FRS 7'de "tamamlanma yüzdesi yöntemi" esas alınarak ilgili hasılat tutarının finansal tablolarda raporlanması gerektiği düzenlenmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan tespitlere göre, hasılatın muhasebeleştirilmesi noktasında her iki standardın da birçok noktada benzerlik gösterdiği görülmüştür. Genel itibarıyla, KÜMİ FRS mikro işletmeler özelinde vade farklarına ilişkin yaklaşımında BOBİ FRS'ye göre önemli bir farklılık göstermektedir. Bununla birlikte, KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS'ye göre daha sade bir düzenleme içerdiğini ifade etmek mümkündür. Sonuç olarak, gerek TMS/TFRS, gerek BOBİ FRS, gerekse KÜMİ FRS'nin Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama alanında uygulama birliğinin sağlanmasına ve finansal tabloların daha şeffaf ve gerçeğe uygun hale gelmesine önemli katkılar sağladığı ifade edilebilir. Bu noktada, diğer standart setlerinden farklı olarak daha fazla işletmeyi kapsamına alan KÜMİ FRS'nin ve içeriğindeki düzenlemelerin muhasebe meslek mensupları veya diğer uygulayıcılar tarafından öğrenilmesine/uygulanmasına yönelik girişimlerde bulunulması önerilebilir.

Kaynakça

- AKGÜÇ, Ö. (1995). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- BOBİ FRS, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- CAVLAK, H. ve ATAMAN, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS İle Karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1): 225-260.
- ÇALIŞ, Y. E. ve HIŞMAN, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelemesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11(4): 355-377.
- DOĞAN, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4): 770-786.
- GÖKÇEN, G., ÖZTÜRK, E. ve GÜLEÇ, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3): 413-430.
- KARABULUT, M. ve TEKTÜFEKÇİ, F. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı İle KÜMİ FRS (2022 Sürümü) İncelemesi: KÜMİ FRS Taslağı Üzerine İzmir İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Algı ve Farkındalık Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1): 43-66.
- KGK. (2023). Türkiye Muhasebe Standartları. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>, Erişim Tarihi: 30.07.2023.
- KÜMİ FRS, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- ÖZULUCAN, A. (2010). Stok Muhasebesi Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ÖZULUCAN, A. ve TEMEL, E. (2020). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 Çerçevesinde Stokların İncelenmesi ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (3): 911-947.
- ÖZULUCAN, A. (2023). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları. Konya.
- 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): 738-760.

SEVİLENGÜL, O. (2020). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

İSMMMO. (2023). Hesap Planı Açıklamaları, Erişim Adresi: <https://ismmmo.org.tr/Mevzuat/C-HESAP-PLANI-ACIKLAMALARI--4009>, Erişim Tarihi: 18.08.2023.

YESİRALIOĞLU, S. (2019). *Hasılatın TFRS 15-Türk Vergi Mevzuatı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

Stoklarla İlgili İşlemlerin Farklı Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması

Halime Karaca¹

Özet

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürülebilirliği noktasında mühim bir yeri olan stoklar, işletme varlıklarının büyük bölümünü oluşturmaktadır. TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS olarak tanımlanan üç standart seti ile MSUGT’de stoklara ilişkin hükümler yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelerde stoklarla ilgili bazı ortak hükümler yer alsa da ayrıştıkları hususlar söz konusudur. Çalışmanın amacı; işletme faaliyetlerinin devamlılığı için oldukça önemli olan stokların muhasebeleştirilmesinde TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT hükümlerinin karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesidir. Bu kapsamda her üç standart ve MSUGT de stoklarla ilgili düzenlemeler teorik olarak açıklanmış, ortak noktaları ve ayrıştıkları konular üzerinde durularak muhasebe uygulamalarına ilişkin örnekler verilmiştir. Ayrıştıkları noktalar stok dönüştürme maliyetleri, stokların maliyet ölçümleri ve stokların vadeli olarak satın alınması uygulamaları farklılık göstermektedir. En önemli ortak noktaları ise stokların muhasebeleştirilmesinde ilk kayıt, maliyet değeri üzerinden yapılır. Stok maliyetleri; tüm satın alma maliyetleri ile stokların buldukları yer ve halihazırda ki durumlarına getirilmeleriyle ilgili yapılan bütün maliyetleri kapsar.

1. Giriş

Türkiye’de standartlaşma çalışmaları, 1992 yılında yayınlanan ve yürürlüğe 1994 yılında giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile başlamıştır. MSUGT tarafından hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile birçok işletmenin standart finansal raporlama ihtiyacının karşılanması, ulusal çapta ortak bir dilin oluşması sağlanmıştır (Tetik ve Karaca, 2020: 85). Fakat vergi temelli olarak hazırlanan bu düzenleme, uluslararası gelişmeleri karşılamakta yetersiz kalmıştır. Uluslararası alanda yaşanan gelişmelere

1 Öğr. Gör. Dr., İnönü Üniversitesi, Malatya MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, halime.karaca@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0218-3851

uyumun sağlanması çalışmalarına 1994 yılında TMSK ile başlanmış, 1999 yılında TMSK, 2011 yılı itibariyle KGK ile devam edilmiştir (Cavlak ve Ataman, 2023: 226). KGK; ortak bir raporlama anlayışının sağlanması amacıyla öncelikle TMS/TFRS, ilerleyen süreçte BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartlarını yayımlamıştır.

KAYİK olarak tanımlanan kamu yararını ilgilendiren halka açık işletmeler ve kuruluşların 2005 yılı itibariyle finansal raporlamalarında TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunlu kılınmıştır. Bağımsız denetime tabi olan ve KAYİK dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmelerin finansal raporlamalarında uygulamaları için BOBİ FRS, bağımsız denetim zorunluluğu olmayan fakat bilanço esasına göre defter tutan küçük ve mikro işletmeler için KÜMİ FRS düzenlenmiştir (Keleş, 2022: 623). KÜMİ FRS ile finansal raporların gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilirliği sağlanmış; uluslararası düzenlemelere uyum tabana yayılmıştır (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

Stoklar, satılması ya da tüketilmesi için elde bulundurulmuş maddi varlıklardır. Bu varlıklar üretim ya da diğer faaliyetlerde kullanılacak varlıklar, üretimleri daha tamamlanmamış varlıklar, üretimleri tamamlanmış satışa hazır varlıklar ve satılması için satın alınan varlıklar şeklinde dört temel sınıf olarak değerlendirilmektedir (Büyükmirza, 2016: 730). İşletmelerde faaliyetlerin devamlılığı için gerekli olan ve varlıkların önemli bir bölümünü oluşturan stoklarla ilgili düzenlemeler MSUGT, TMS 2, BOBİ FRS Bölüm 6, KÜMİ FRS Bölüm 8'de ele alınmıştır.

Çalışmada, öncelikli olarak finansal raporlama çerçevesine ilişkin teorik bilgiler verilmiş ölçek büyüklüklerine göre farklı standartları uygulayan işletmelerin yükümlülükleri değerlendirilmiştir. Stokların muhasebeleştirilmesi esaslarını ele alan TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ile VUK/ MSUGT düzenlemeleri, karşılaştırmalar yapılarak örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

2. Finansal Raporlamalara İlişkin Düzenlemeler

Muhasebenin temel işlevi işletmelerin faaliyet sonuçlarını açık ve şeffaf bir biçimde raporlamaktır. Ülkemizde 1960'lı yıllarda başlatılan muhasebenin tekdüzeleştirilmesi çalışmalarının arkasında yatan en önemli neden de muhasebenin bu işlevlerini yerine getirmesini sağlamaktır. Diğer bir anlatımla işletme faaliyetleri ve sonuçlarıyla ilgili detaylı bilgiyi edinebilmektir. Tekdüzen hesap planı öncelikle kamu işletmelerinde uygulamaya konulmuş, özel sektör işletmelerinin uygulaması amacıyla 1988 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde bir komisyon

oluşturulmuştur. Komisyon çalışmalarını “Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve Açıklamaları” başlığında toplamıştır. Söz konusu çalışma MSUGT olarak 1992 yılında yayımlanmış, 1994 yılında da yürürlüğe girmiştir (Arslan ve Erkuş, 2004: 95).

Finansal raporlamalara ilişkin en önemli adım olarak kabul gören MSUGT ile ulusal alanda tekdüzelik başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının Türkçeye çevrilerek uygulanmasıyla finansal raporlamaların uyumlaştırılması, uluslararası alana taşınmıştır. Uluslararası düzenlemelerle uyumun sağlanması öncesinde muhasebe uygulamalarına ve dolayısıyla finansal raporlama alanındaki düzenlemelere, vergi kanunları yön vermiştir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 21). Bu da düzenlenen mali raporların işletmelerin gerçek mali durumunu gösterememesine ve dolayısıyla uluslararası uygulamalar ile önemli farklılıklara yol açmıştır (Ayboğa, 2002: 39). Bu durum bilgiyi kullanacakların raporları etkin kullanamamasına neden olmuş; uluslararası düzenlemeler kapsamında yapılan çalışmalarla beraber TMS/TFRS'lere göre mali raporların hazırlanması ile bilgiyi kullanacakların ihtiyacına ve işletme gerçeklerine uygun zamanında sunulan, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sunulmaya başlanmıştır (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

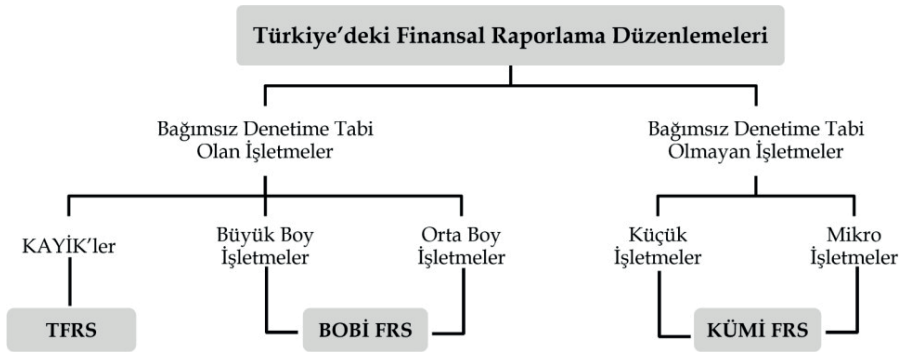
2005 yılı itibarıyla AB topluluğunda halka açık şirket, banka ve sigorta şirketlerinin mali tablolarını IFRS'ye göre hazırlamaları zorunluluğu getirilmiş, Türkiye'nin topluluğa aday ülke olması nedeniyle IFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması yönünde adımlar atılmıştır. Bu kapsamda TMSK kurulmuş, IFRS setine tam uyum stratejisi benimsenmiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda ülkemizde 2006 yılı itibarıyla halka açık şirketlerle bankalar ve sigorta şirketleri IFRS'lerle tam uyumlu TMS/TFRS uygulamaya başlamıştır. SPK mevzuatına tabi halka açık şirketler raporlarını MSUGT'ye göre düzenlemiş ancak vergisel niteliğe sahip mali tablolarını haricen TMS/TFRS'ye dönüştürmüştür. Bu dönüştürme genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT'lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılmıştır (Özdemir ve Ulusan, 2022: 692). Banka ve sigorta şirketleri ile menkul kıymet borsasında işlem görmeyen şirketlerin ise mali raporlarını MSUGT kapsamındaki Tek Düzen Hesap Planı'na göre hazırlamaları zorunlu kılınmıştır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 62).

6102 sayılı TTK'nin yürürlüğe girmesi şirketlerin muhasebe sistemleri ve bilhassa mali raporlama ve denetim süreçlerini etkilemiş ve bu alanda şirketlere yeni hükümler getirmiştir. TTK muhasebe işlevlerini, önemli oranda standartlarla uyumlu raporlamaların yapılması esasına dayandırmıştır (Erhan, 2012:157). Muhasebe standartları ve denetim alanlarında yeni hükümlerin uygulama kapsamı, şekli ve denetiminin belirlenmesi için “Kamu Gözetimi,

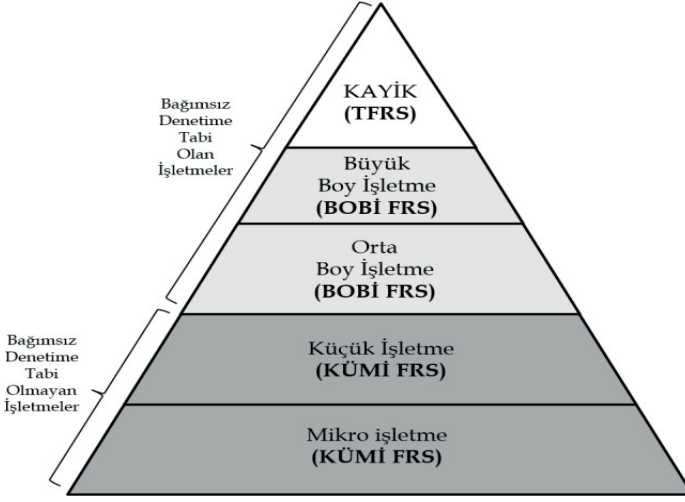
Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” kurulmuştur. KGK; TMS/IFRS çerçevesinde raporlamalarını düzenleyecek şirketlerin türlerinin belirlenmesinde yetkili kılınmış, yasayla beraber denetime yönelik hükümler de KGK’ye devredilmiştir (Aras, 2011: 46). Aynı kanun, denetime tabi olacak şirket kriterlerinin düzenlenmesini Bakanlar Kurulu kararına bağlamıştır.

KGK; 2014’te TMS/IFRS’lerin uygulanması kapsamını denetimden ayırtmış, KAYİK’le sınırlı tutmuştur. Denetime tabi olup TMS/IFRS uygulama zorunluluğu olmayan şirketler ise raporlamalarında MSUGT hükümlerini uygulamıştır. Söz konusu şirketler için KGK, 2017 yılında BOBİ FRS yayınlamıştır. 2019 yılında ise KÜMİ FRS Taslağı oluşturularak kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Ancak yaşanan pandemi nedeniyle yayımlanması gecikmiş, Ocak 2023’te yürürlüğe konulmuştur (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

IFRS ile başlıyarak BOBİ FRS ve sonrasında KÜMİ FRS ile şekillenen Türkiye mali raporlama düzenlemeleri Şekil 1 ve Şekil 2’de özetlenmiştir.



Şekil 1. Türkiye Finansal Raporlama Düzenlemeleri



Şekil 2. Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi

Şekil 1 ve 2’de unsurlar farklı bir gösterimle sunulmaktadır. Piramit diyagramında TMS/ TFRS uygulayıcılarının kapsam açısından diğer düzeydeki işletmelere göre sayıca az olduğu ancak KÜMİ FRS uygulayıcılarının ise diğer düzeydeki işletmelere göre sayıca yüksek olduğu görülmüştür. Bu bağlamda büyük ve orta boy işletmeler isterlerse TMS/ TFRS, küçük ve mikro işletmeler isterlerse BOBİ FRS veya TMS/TFRS uygulayabileceklerdir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Akin ve Kurşunel (2010), 2005 yılında yayımlanmış olan stoklar standardında değerlemeye ilişkin olarak özellik arz eden durumları teorik açıdan ele almıştır. Çalışma kapsamında SPK, TTK ve VUK düzenlemeleri ile TMS 2 karşılaştırılmış, stoklar standardına göre değerlemede özellik arz eden durumlar olan; stok değerlemesinde maliyet, net gerçekleştirilebilir değer ve gider olarak raporlanması gereken konuları örnekleriyle beraber açıklamıştır.

Arzova ve Şahin (2021); gerçeğe uygun değeri (GUD) teorik açıdan açıklamış, 2005 yılı itibariyle uygulanan TMS/TFRS kapsamında değerlendirmiş, GUD’nin diğer düzenlemelerle farklılıklarını ortaya koymuştur.

Demir vd., (2022), yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS algı düzeylerinin ortaya konulmasını amaçlamıştır. Bu kapsamda Elazığ ili içerisinde mesleğini icra eden 168 meslek mensubuna anket

uygulayarak edinilen verileri analiz etmiştir. Araştırma bulguları cinsiyet, yaş, eğitim düzeyiyle KÜMİ FRS boyutlarında farklılaşma olduğu ancak mesleki tecrübeyle KÜMİ FRS ve boyutlarının farklılaşmadığı sonucunu göstermiştir.

Derya Baskan (2017), stoklarla ilgili tek düzen muhasebe sistemi ve muhasebe standartları düzenlemelerini karşılaştırmıştır. TDMS ve TMS 2 arasındaki farklılıkları, uygulama örnekleriyle açıklamıştır.

Gücenme Gençoğlu (2020); vergi temelli raporlamalar yapan küçük ve mikro işletmelere yönelik taslak olarak hazırlanmış olan KÜMİ FRS'yi, mevcut uygulama ve düzenlemelerle karşılaştırmıştır. Çalışma kapsamında standartta yer alan bölümler TFRS, BOBİ FRS ve vergi uygulamalarıyla karşılaştırmalar yapılarak açıklanmıştır.

Kaya ve Utku (2021), yaptıkları çalışmada işletmelerin varlıkları içerisinde önemli bir payı oluşturan stokları KÜMİ FRS kapsamında ele almışlardır. Ayrıca diğer düzenlemelerle karşılaştırarak muhasebeleştirilmesi işlemlerini örnekleriyle vermişlerdir.

Kıymetli ve Özbirecikli (2020), çalışmalarında 2019 yılında taslak olarak yayınlanan KÜMİ FRS amacını teorik olarak incelemişlerdir. Çalışmada KÜMİ FRS'yi diğer düzenlemelerle karşılaştırarak sektöre sağlayacağı yararlar ve potansiyel etkilerin açıklanması amaçlanmıştır.

Özdemir vd., (2023) yaptıkları çalışmada KÜMİ FRS ile BOBİ FRS düzenlemelerini karşılaştırarak farklı ve benzer uygulamaları tespit etmeyi amaçlamış, düzenlemeler arasında vade farkları, borçlanma maliyetleri, ölçüm esasları ve bölümlerin kapsamı konularında önemli farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur.

Selvi ve Ercan (2018); yaptıkları çalışmada stoklarla ilgili düzenlemelerin yer aldığı TMS, BOBİ FRS, Vergi mevzuatı hükümlerini teorik olarak incelemiş ve her üç düzenlemedeki stoklarla ilgili hükümleri karşılaştırarak yorumlamıştır.

Tuğay (2013), stokların gerçek değerleriyle finansal tablolarda yer almasının bilgi kullanıcılarının doğru kararlar verebilmeleri açısından önemini açıklamış; stoklarda değer düşüklüğü ve iptalini, TMS 2 ve mevcut vergi uygulamaları açısından değerlendirerek, benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymuştur.

Yazarkan (2022), çalışmasında işletmelerde stoklarla ilgili muhasebeleştirme işlemlerini KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hükümleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Çalışmada standartlarda teorik açıklanmış

olan işlemlerle ilgili uygulama örnekleri verilmiş, her iki standartta örtüşen ve farklılaşan hususların olduğu ortaya konulmuştur.

4. STOK KAVRAMI

VUK; stokları emtia ve mal, standartlar ise stok olarak ifade etmiştir. VUK'ta işletmelerin ticari işlemleri için satın aldıkları ya da üretimlerini yaptıkları kıymetler emtia, amortismanına tabi iktisadi kıymetler de mal kapsamında ele alınmıştır. Standartlarda ise ticari mal, hammadde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin tamamı stok kapsamındadır (Satır, 2023: 322).

VUK hükümlerini esas alan MSUGT kapsamındaki Tekdüzen Muhasebe Sisteminde işletmelerin satılması, üretimde kullanılması veya hizmet sunumu amacıyla edindiği malzemeler, "stok" olarak tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2003: 269). Standartlarda stoklarla ilgili muhasebe esasları; TMS 2, BOBİ FRS Bölüm 6, KÜMİ FRS Bölüm 8'de düzenlenmiştir. Her üç standartta da stokların tanımı ve kapsamı uyumludur. KÜMİ FRS' de stoklarla ilgili muhasebe ilkelerini düzenleyen bölüm ilkeleri; inşa sözleşmelerinin içerisinde olan ancak bitmemiş işlerin, tarımsal faaliyetlerle ilişkili canlı varlıkların ve hasat zamanında olan tarımsal ürünlerin dışındaki stokların tamamına uygulanmaktadır. Bu standarda göre varlığın stoklar içerisinde nitelendirilmesi için aşağıda sayılan özelliklerin birini taşıması gerekir (KÜMİ FRS, 8.1-3):

- ✓ İşletmelerin olağan akışları içerisinde satılması için bulundurduğu varlıklar,
- ✓ İşletmelerin olağan akışları içerisinde satılması için üretilmekte olan varlıklar,
- ✓ Ürün veya hizmet üretim sürecinin farklı aşamalarında kullanılacak ilk madde ve malzemeler

4.1. Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi

Stokların muhasebeleştirilmesi sürecinde ilk kayıt, maliyet değeri üzerinden yapılır. Bu nedenle stok maliyetlerini oluşturan faktörlerin tespiti önem arz etmektedir. Her üç standart düzenlemesinde stok maliyetleri; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ile stokların buldukları yer ve halihazırda ki durumlarına getirilmeleriyle ilgili yapılan bütün maliyetleri kapsar. VUK'ta ise maliyet bedeli, varlıkların edinilmesinde ya da değerlerinin artırılmasında yapılan ödemeler ile bunlarla ilgili katlanılan giderlerin toplamı olarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda her üç standart düzenlemesi, VUK hükümleriyle uyum göstermektedir (Sekvi ve Ercan, 2017: 49).

4.1.1. Satın Alma Maliyetleri

Satın alma maliyetleri, varlıklara ilişkin alış bedelleri, taşıma, depolama giderleri, ithalat ve diğer vergilerin tamamı şeklindeki maliyetleri kapsamaktadır. Satın alma maliyetleriyle ilgili her dört düzenleme de benzer özelliktedir. Fakat bazı hususlarda ayrılmaktadır. Bunlardan ilki stokların vadeli satın alınmasıdır.

İşletmeler bazı durumlarda stoklarını vadeli olarak alabilir. Bu durumda peşin alabileceği bedele, belli bir vade farkı eklenmektedir. TMS, aradaki bu farkın faiz unsuru olduğunu dolayısıyla işletmelerin vadeli alımlarda farkın vade boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesini ifade etmektedir (Örten vd., 2015: 44). MSUGT ise bu vade nedeniyle ortaya çıkan farkın stokların maliyetine dahil edilebileceğini beyan etmiştir (Baskan, 2017: 1597). MSUGT stokların vadeli satın alınmasında vade farkları ayrıştırılmaz. BOBİ FRS’de ve TMS’de kısa ya da uzun ayırımı yapılmamış tüm vadeli alımlarda ayrıştırma şartı konulmuştur. KÜMİ FRS’de ise küçük işletmeler ve mikro işletmelerde farklılık göstermekte olup mikro işletmelerde vade farkı ayrıştırılmaz. Küçük işletmelerde ise BOBİ FRS ile uyum göstermekte ve bir yılın üzerindeki vadeli alımlarda ayrıştırılma yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 8.8,8.9). Bu durumda bir yıldan az vadeyle alımı gerçekleştirilen stokların vade farkları TMS’de faiz giderleri, BOBİ FRS’de stoklar hesap grubunda muhasebeleştirilir (Kaya, 2018: 282). Faiz giderinin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılır.

Örnek: X AŞ. 01.10.2022’de 100.000 ₺ peşin fiyatlı olan ticari malı, 15 ay vadeyle 120.000 ₺ değerindeki bir senedin karşılığında almış, %18 KDV’yi nakit ödemiştir.

MSUGT ve KÜMİ FRS (Mikro İşletmeler) kapsamında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

01. 10.2022	120.000	
153 TİCARİ MALLAR		
191 İND. KDV	21.600	21.600
100 KASA		120.000
421 BORÇ SENETLERİ		
Vadeli ticari mal alımı		

MSUGT ve KÜMİ FRS (Mikro İşletmeler) hükümlerine göre vade farkı ayrıştırılmadığından vadeli tutarın tümü 153 Ticari Mallar hesabında muhasebeleştirilmiştir. KÜMİ FRS (Küçük İşletmeler) ve BOBİ FRS’ de

bir yıllık vadeyi aşan vade farkları ayrıştırılmaktadır. TMS'de süre kısıtlaması olmadan vade farkı ayrıştırılmaktadır. Örnekte vade farkı 15 aylık bir süre olduğundan vade farkının ayrıştırılması gerekmektedir. 20.000 TL olan vade farkının 3 aylık kısmı 2022 dönemine aittir. Kalan kısmı ise 2023 yılına aittir. Bu durumda öncelikle etkin faiz oranı hesaplanarak bulunan oranla vade farkları ait olduğu döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Muhasebe kayıt işleminde Vade farkı giderleri için, vadesi bir yıldan kısa olan faiz giderleri "328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ" hesabında muhasebeleştirilmiştir. Vadesi bir yıldan uzun olan faiz giderleri ise "428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ" hesabında muhasebeleştirilmiştir. 328 ve 428 Nolu hesaplar, KGGK tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndan alınmıştır.

TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS (Küçük İşletmeler) kapsamında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} \times (1+i)^{15/12} - 1$$

$$120.000 = 100.000 \times (1+i)^{15/12} - 1 = 0,256$$

$$i \text{ (Etkin Faiz Oranı)} = (120.000 / 100.000)^{12/15} - 1 = 0,157$$

$$3 \text{ Ay Sonraki değer} = 100.000 \times (1+0,157)^{3/12} = 103.713 \text{ ₺}$$

$$2022 \text{ Dönemine Ait Vade Farkı} = 103.713 - 100.000 = 3.713 \text{ ₺}$$

$$2023 \text{ Dönemine Ait Vade Farkı} = 20.000 - 3.713 = 16.287 \text{ ₺}$$

01. 10.2022			
153 TİCARİ MALLAR		100.000	
191 İND. KDV		21.600	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		3.713	
428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		16.287	
	100 KASA		21.600
	421 BORÇ SENETLERİ		120.000
Vadeli Ticari Mal Alımı			

31.12.2022			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		3.713	
	328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		3.713
Vade Farkının İlgili Hesaba Kaydı			

Düzenlemelerin ayrıştığı diğer bir husus borçlanma maliyetleridir. VUK'a göre işletmelerin satın aldıkları stokların işletmeye girdiği tarihe kadar geçen süreçte ortaya çıkan kur farklarını maliyete dahil etmeleri gerekir. Stokta kalan mamule ilişkin oluşan kur farklarının ilgili oldukları yılda giderleştirilmesi ya da maliyete dahil edilmesi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Benzer şekilde işletmeler, kullanılan kredilere ödenen faiz ve komisyon giderlerini de giderleştirebilecekleri gibi varlığın maliyetine de dahil edebilirler (VUK, 238).

TMS'de borçlanma maliyetleri varlığın özellikli olup olmamasına göre farklılık gösterebilir. Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilirken özellikli varlıklar dışındaki varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenmeyerek doğrudan gider yazılır (Kaya ve Utku, 2021: 6). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise üretimin bir yılı aşması durumunda borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerine dahil edileceği ifade edilmektedir.

Örnek: X A.Ş. köprü inşası ihalesini kazanmış, yeni başlanan köprü inşaatının finansmanı için 05.04.2022 tarihinde 7 aylık vadeyle 1.500.000 ₺ banka kredisini kullanmıştır. Alınan kredinin vadesi sonunda anapara ile kredi faizinin toplamı olarak 1.600.000 ₺ ödenecektir. Ödemeler banka hesabı ile yapılmıştır. Köprünün 13 ayda tamamlanacağı öngörülmektedir.

MSUGT çerçevesinde vade sonunda yapılacak muhasebe kaydı:

05.11.2022		
300 BANKA KRED.	1.500.000	
780 FİN. GİDERLERİ	100.000	
102 BANKALAR		1.600.000
Vadeli ticari mal alımı		

TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında yapılacak muhasebe kaydı:

05.11.2022		
300 BANKA KREDİLERİ	1.500.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	100.000	
102 BANKALAR		1.600.000
Vadeli ticari mal alımı		

Örnekte konuya ilişkin olmaması nedeniyle çekilen kredilerin muhasebeleştirilmesi ihmal edilmiştir. MSUGT uygulamalarında;

işletmelerin stokların temininde katlandıkları faiz, ilgili olduğu dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak TMS'de stokların özellikli varlık olması yani üretim sürecinin uzun olması durumunda borçlanma maliyeti aktifleştirir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS de stokların satışa hazır hale gelmesi bir yılın üzerinde olduğunda söz konusu maliyetler aktifleştirilir.

4.1.2. Dönüştürme Maliyetleri

İşletmelerde stokların maliyetlerinin belirlenmesinde, maliyetlere unsurlardan hangilerinin ilave edileceği hususunda MSUGT ve standart uygulamalarında farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu hususta BOBİ FRS ve KÜMİ FRS düzenlemelerinin ikisi arasında farklılık bulunmamaktadır. Anılan standartlar, dönüştürme maliyetlerini stoklar ile ilişkilendirmede normal veya tam maliyet yöntemlerinden birini kullanmayı öngörmüştür. MSUGT düzenlemelerinde tam maliyet yönteminin kullanılması, TMS'de ise normal maliyet yönteminin kullanılması öngörülmüştür.

Tam maliyet yöntemi; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleriyle sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tümünü stok maliyetine ilave eder. (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 111). Normal maliyet yöntemi; değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranı kadar bir oranı stok maliyetine dahil eder. Sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranı dışında kalan maliyetleri, stok maliyetine dahil edilmeden ilgili dönemin "62 Satışların Maliyetleri" hesabında muhasebeleştirilir. KGK tarafından yayımlanan Hesap Planı Taslağı'nda üretim birimlerine dağıtılmayan kısımların izlenmesinde kullanılacak bir hesap olarak "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri" hesabı tanımlanmıştır (KGK, 2018: 134).

Örnek: X A.Ş. yedek parça üretimi yapmaktadır. İşletmenin yıllık üretim kapasitesi 10.000 birim olup 2022'de fiili üretimi 6.000 birimdir. Üretimi tamamlanan yedek parçalardan 5.000 birim satılmıştır. Söz konusu üretime ilişkin fiili maliyetler;

Direkt. İlk Mad.Mal. Gid. = 2.660.600 ₺

Direkt. İş. Gid. = 880.400 ₺

Gen.Ür.Gid. = 800.000 ₺ (%70'ı değ., %30'ı sab.)

Tam maliyet yöntemi kapsamında yapılacak hesaplamalar:

Topl. Ür. Mal. = DİMM Gid. + DİŞ. Gid. + GÜG (Sab.+Değ.)=
2.660.600 + 880.400 + 800.000 ₺

Topl. Ür. Mal. = 4.341.000 ₺

Bir. Ür. Mal. = 4.341.000 ₺ / 6.000br. = 723,5 ₺/br.

Satılan Malın Mal. = 5.000br. x 723,5 ₺/br. = 3.617.500 ₺

Dönem Sonu Stok Mal. = 1000br. x 723,5 ₺/br. = 723.500 ₺

31.12.2022		
151 YARI MAMULLER	4.341.000	
711 DİMM GİD.		2.660.600
721 D. İŞ. GİD.		880.400
731 G.Ü.G.		800.000
Maliyetlerin Yarı Mamullere Kaydı		
31.12.2022		
152 MAMULLER	4.341.000	
151 YARI MAMULLER		4.341.000
Yarı Mamullerin Mamullere Kaydı		
31.12.2022		
620 SATILAN MALIN MALİYETİ	3.617.500	
152 MAMULLER		3.617.500
Maliyetlerin Kaydı		

Normal maliyet yöntemi kapsamında yapılacak hesaplamalar:

Kapasite Kullanım Oranı (KKO) = 6.000 br. / 10.000 br. = %60

Topl. Ür. Mal = DİM Mal. + DİŞ. Gid. + Değiş. GÜ Gid. + (Sabit GÜ Gid. x KKO)

= 2.660.600 + 880.400 + 560.000 + (240.000 x 0,6) = 4.245.000 ₺

Sabit GÜ Gid. Dağıtılmayan Kısmı = 240.000 x 0,40 = 96.000 ₺

Birim Üretim Maliyeti = 4.245.000 ₺ / 6.000 br. = 707,5 ₺/br

Satılan Malın Maliyeti = 5.000br x 707,5 ₺/br = 3.537.500 ₺

31.12.2022		
151 YARI MAMULLER	4.245.000	
628 DAĞITILMAYAN GÜÇ	96.000	
711 DİMM GİD.		2.660.600
721 D. İŞ. GİD.		880.400
731 G.Ü.G.		800.000
Maliyetlerin Yarı Mamullere Kaydı		
31.12.2022		
152 MAMULLER	4.245.000	
151 YARI MAMULLER		4.245.000
Yarı Mamullerin Mamullere Kaydı		
31.12.2022		
620 SATILAN MAMUL MAL.	3.537.500	
152 MAMULLER		3.537.500
Maliyetlerin Kaydı		

4.2. Stoklarda Ölçüm ve Değerleme

VUK'ta mali karın hesaplanmasına ilişkin iktisadi kıymet tutarlarının tespiti değerlendirme olarak ifade edilmektedir. Standartlarda ise değerlendirme kavramı, ölçüm olarak ele alınmakta ve mali tablolara alınan faktörlerin parasal tutarları ile gösterimi şeklinde tanımlanmaktadır. VUK açısından stoklar, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Stokların ölçümünde KÜMİ FRS'de, VUK ile uyumlu olarak maliyet bedeli ölçüğü benimsenmiştir. Ancak TMS ve BOBİ FRS'de stoklar, maliyet bedeliyle net gerçekleştirilebilir değerden (NGD) düşük olanı üzerinden ölçülür. Stokların satış için hazır oluncaya kadar katlanılan maliyetlerinin tamamı, maliyet bedeli olarak tanımlanır. NGD ise stokların tahmini satış bedelinden, tahmini tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşürülmesiyle oluşan değeridir. Stokların ölçüm farklılığı örnekle açıklanmıştır.

Örnek: Makine yedek parça imalatı yapan bir işletmede 60.600 ₺ maliyeti, 70.000 ₺ satış fiyatı olan parça depoda stoklanmıştır. 31.12.2022 tarihinde Parçanın depoda uzun süre beklemesi nedeniyle ilave bakım yapılarak satışı kararı alınmıştır. 5.500 ₺ tahmini bir bakım maliyetinin yapılacağı ve parçanın 64.000 ₺ ye satılacağı öngörülmektedir. Bakımı sonrasında 14.02.2023 tarihinde nakden %18 KDV hariç 64.000 ₺'ye satışı yapılmıştır.

MSUGT ve KÜMİ FRS de ürün maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir.

Maliyet bedeli = Üretim Maliyeti + Tamamlanma Maliyeti

Maliyet Bedeli = 60.600 + 5.500 = 66.100 ₺

31.12.2022 tarihinde mamul, mamuller hesabından diğer stoklar hesabına devredilerek aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

31. 12. 2022	60.600	
157 DİĞER STOKLAR		
152 MAMULLER		60.600
Ürünün Diğer Stoklar Hesabına Devri		

Parçanın satışı öncesinde yapılan 5.500 ₺ tamamlanma maliyeti parçanın maliyetine eklenir. Muhasebe kaydı;

31. 12. 2021		
157 DİĞER STOKLAR	5.500	
İLGİLİ GİD. HS		5.500

Parçanın satışının muhasebe kayıtları;

14. 02.2023		
100 KASA	75.520	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		64.000
391 HES. KDV		11.520
Parçanın Satış Kaydı		
14. 02.2023		
620 SATILAN MALIN MALİYETİ	66.100	
157 DİĞER STOKLAR		66.100
Maliyet Kaydı		

TMS ile BOBİ FRS'de stoklar maliyet bedeliyle NGD' den düşük olanı üzerinden ölçülmektedir.

NGD = Tahmini Satış Fiyatı- Tahmini Tamamlanma Maliyeti

NGD = 64.000 ₺ – 5.500 ₺ = 58.500 ₺

Örnekte mamulün maliyet bedeli 60.600 ₺, NGD ise 58.500 ₺ olduğundan mamulün değeri daha düşük olan 58.500 ₺ kabul edilerek değer düşüklüğü hesaplanır.

Stok Değ. Düş. = Maliyet Değ. – NGD = 60.600 ₺ – 58.500 ₺ = 2.100 ₺

31.12.2022 tarihinde yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir;

31. 12. 2022	60.600	
157 DİĞER STOKLAR		
152 MAMULLER		60.600
Ürünün Diğer Stoklar Hesabına Devri		
31.12.2022	2.100	
626 STOK DEĞ. DÜŞÜ. KARŞ GİDER.		
158 STOK DEĞ. DÜŞÜ. KAR.		2.100
Stok Değ. Düş. Kar. Ayrılması		

Parçanın satışı öncesinde yapılan 5.500 ₺ tamamlama maliyeti MSUGT ve KÜMİ FRS'de olduğu gibi parçanın maliyetine dahil edilir. Muhasebe kaydı;

31. 12. 2021		
157 DİĞER STOKLAR	5.500	
İLGİLİ GİDER HS		5.500

Parçanın Satışında yapılan muhasebe kaydı;

14. 02.2023			
100 KASA		75.520	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		64.000
	391 HES. KDV		11.520
Parçanın Satış Kaydı			
14. 02.2023			
620 SATILAN MALIN MALİYETİ		66.100	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KAR.		2.100	
	157 DİĞER STOKLAR		66.100
	626 STOK DEĞER DÜŞÜK.KAR. İPT.		2.100
Maliyet Kaydı			

4.3. Stok Maliyetleri Ölçüm Teknikleri

Üretilen ürün maliyetinin doğru hesaplanması, satış bedeli, planlama, kontrol, karar alma işlevlerinin gerçekleştirilmesi hususunda önemlidir. Bu kapsamda maliyet ölçüm teknikleri bakımından değerlendirildiğinde her üç standart hükümleri uyum göstermektedir. Standartlarda ürün maliyetlerinin belirlenmesinde üretim harcamalarının gerçekleşmiş tutarlarını esas alan fiili maliyet yöntemi kullanılır. Bununla birlikte standart ya da perakende maliyet yöntemi sonuçlarının fiili maliyetle yakın olması durumunda bu yöntemler de kullanılabilir. Standart maliyet yöntemi; ham madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate alır. Perakende yönteminde ise maliyet, stok satış değerinden uygun bir brüt kâr marjı düşülerek hesaplanır. (TMS 2.21; BOBİ FRS 6.19; KÜMİ FRS, 8.17). VUK'ta ise işletmeler fiili, standart ve tahmini maliyet yöntemlerinden tercih ettikleri yöntemi kullanabilir (Kaya ve Utku, 2021: 9).

4.4. Stokların Değer Düşüklüğü

İşletmeler raporlama dönemi sonlarında stoklarının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirirler. Stok değer düşüklüğü, stok geri kazanılabilir değerinin farklı sebeplerle maliyet değerinden düşük olması durumudur (Yazarkan, 2022: 2163). Stok değer düşüklüğünün hesaplanmasında TMS ve BOBİ FRS uyum göstermektedir. Söz konusu

standartlara göre net gerçekleşebilir değerın maliyet bedelinden düşük olması halinde değer düşüklüğü zararı hesaplanarak finansal tablolarda muhasebeleştirilir.

VUK ve KÜMİ FRS uygulamalarının stok değer düşüklüğü hükümleri uyum göstermektedir. KÜMİ FRS' de raporlama döneminin sonunda stok tahmini satış fiyatlarının maliyet bedellerinden %10 ya da üzerinde düşüş göstermesi halinde gerçekleşen değer düşüklüğünün tutarı finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı olarak ve Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" hesabında raporlanır. VUK stokların maliyet bedeliyle değerlendirilmesini öngörmüştür (VUK 274). Fakat piyasa fiyatının maliyet bedelinden %10 ya da üzerinde düşüş göstermesi halinde stoklar maliyet bedeliyle değil emsal bedeliyle değerlendirilir. Değer kaybının %10'un altında düşüş göstermesi halinde maliyet bedeli esas alınmaktadır. Tüm standart ve uygulamalarda sonraki dönemde değer düşüklüğünün farklı sebeplerle tamamının ya da bir kısmının ortadan kalkması halinde ayrılmış olan değer düşüklüğü tutarı iptal edilir. Değer düşüklüğü iptali neticesinde stokların oluşan değerleri maliyet bedellerini geçemez.

4.5. Stokların Elden Çıkarılması

İşletmelerde stokların satışında defter değerleri, satışların maliyeti olarak satış hasılatının oluştuğu dönemde finansal raporlarda gösterilmektedir. Söz konusu stokların işletme içerisinde kullanılması durumunda, ortaya çıkan maliyetler ilgili varlıkların maliyetlerine dahil edilerek ekonomik ömürleri süresince itfa edilmektedir. Stokların elden çıkarılmasıyla ilgili bu hususlar, uygulamaların tamamında uyum göstermektedir.

Örnek: X A.Ş. 2021 faaliyet döneminin sonunda yapılan değerlendirme neticesinde ticari mal stokları içerisinde yer alan maliyet bedeli 420.600 ₺ olan stok tahmini satış fiyatının,

- 1) 400.400 ₺ olduğu,
- 2) 364.200₺ olduğu tespit edilmiştir.

05.01.2021 tarihinde %18 KDV hariç 480.000 ₺'ye peşin satılan stokların muhasebe işlemleri aşağıdaki gibidir;

- 1) 400.400 TL olduğu durumda;
- Değer Düş. Tutarı = $420.600 - 400.400 = 20.200$ ₺
- Değer Düş. Oranı = $20.200 / 420.600 = 0,048 = \% 5$

Stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden % 5 oranında düşüklük olduğundan, diğer bir anlatımla %10'un altında düşüklük olduğundan

MSUGT ve KÜMİ FRS kapsamında işlem yapılmaz. TMS ve BOBİ FRS kapsamında yüzdesel bir sınır aranmadığından yapılacak muhasebe kaydı;

31. 12. 2020	20.200	
626 STOK DEĞ. DÜŞ.KAR. G.		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR.		20.200
Stok Değ. Düş. Karşılığı Ayrılması		

2) 364.200 ₺ olduğu durumda;

Değer Düş. Tutarı = 420.600 – 364.200 = 56.400 ₺

Değer Düş. Oranı = 56.400 / 420.600 = 0,13 = % 13

Stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden % 13 oranında düşük olduğundan, diğer bir anlatımla %10'un üzerinde düşüklük olduğundan her üç standart ve MSUGT kapsamında yapılacak işlemlerde karşılık ayrılmaktadır. Standartlar kapsamında yapılacak muhasebe kaydı;

31.12.2020	56.400	
626 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR. GİD.		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ		56.400
Stok Değer Düşüklüğü Karş. Ayrılması		
05.01.2021	566.400	
100 KASA		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		480.000
391 HESAPLANAN KDV		86.400
Ticari Malın Satış Kaydı		
05.01.2021	420.600	
621 SAT. TİC. MAL. MAL.		
153 TİCARİ MALLAR		420.600
Satılan Malın Maliyet Kaydı		
05.01.2121	56.400	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR.		
627 STOKLARA İLİŞKİN KON. KALM. KARŞ.		56.400
Karşılığın İptali Kaydı		

VUK kapsamında karşılık ayrılması durumunda yapılacak muhasebe kaydında gider hesabı olan 654 Karşılık giderleri hesabı kullanılarak değer düşüklüğü tutarı kadar karşılık ayrılır. Satış ve maliyet kaydı standartla aynı olduğundan aşağıda tekrar edilmemiştir. VUK’u esas alan MSUGT kapsamında yapılacak muhasebe kaydı;

31.12.2020	56.400	
654 KARŞILIK GİDERLERİ		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ		56.400
Stok Değer Düş. Karş. Ayrılması		
05.01.2121	56.000	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR.		
644 KONUSU. KALM. KARŞ.		56.000
Karşılığın İptali Kaydı		

5. Sonuç

Türkiye’de standartlaşma çalışmaları; 1992 yılında yayınlanan ve yürürlüğe 1994 yılında giren MSUGT ile başlamış, ulusal alanda tekdüzelik sağlanmıştır. Uluslararası alanda standartlaşmanın sağlanması için IFRS’ler TMS/IFRS olarak Türkçeye çevrilmiş KAYİK kapsamında olan işletmelerin finansal raporlamalarında TMS/IFRS’leri uygulamaları zorunlu tutulmuştur. KAYİK kapsamında olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin BOBİ FRS hükümlerini uygulamaları gerekmektedir. Son olarak yayımlanan ve MSUGT’nin kapsadığı alanı da içeren KÜMİ FRS ile, küçük ve mikro işletmeler finansal tablolarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlayacak şekilde düzenleyebilecektir.

İşletmelerin satılması, üretimde kullanılması veya hizmet sunumu amacıyla edindiği malzemeler “stok” olarak tanımlanmaktadır. Stoklara ilişkin düzenlemeler üç standart setinde ve MSUGT’de yer almaktadır. Stoklara ilişkin TMS 2, BOBİ FRS 6, KÜMİ FRS 8 ve MSUGT düzenlemeleri bazı konularda benzerlikler gösterse de bazı konularda farklılıklar içermektedir. Stok dönüştürme maliyetleriyle ilgili MSUGT’de tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ile uyumlu olup normal veya tam maliyet yöntemleri kullanılabilir. TMS’de ise normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Stokların maliyet ölçümlerinde MSUGT fiili; standart ve

tahmini maliyet yöntemlerinden istenilenin kullanılabilceğini belirtirken, her üç standartta uyumlu olup fiili maliyetleri esas almaktadır.

Stokların vadeli olarak satın alınmasında MSUGT ve KÜMİ FRS (Mikro İşletmeler) hükümlerine göre vade farkı ayrıştırılmadan stokların maliyetine eklenir. KÜMİ FRS (Küçük İşletmeler) ve BOBİ FRS'de vade farkının ayrıştırılması için bir yıldan uzun vadeli olması gerekirken TMS için herhangi bir süre söz konusu yapılmadan vade farkı ayrıştırılır. Borçlanma maliyetlerini MSUGT maliyete dahil ederken TMS'de varlığın özellikli varlık olması durumunda stokların maliyetine dahil edilmekte, özellikli varlıklar dışındaki varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenmeyerek doğrudan gider yazılmaktadır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de bir yıllık şart konularak üretimin bir yılı aşması durumunda borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerine dahil edileceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak işletmelerin faaliyetlerini yürütmelerinde önemli bir varlık unsuru olan stoklarla ilgili değerlendirme, ölçüm, dönüştürme benzeri özellik arz eden hususların standartlara uygun olarak yapılması faaliyet sonuçlarının gerçeğe yansıtması açısından son derece önemlidir. İşletmeler için bu denli önemli olan hesap grubuyla ilgili düzenlemelerde ortak bir dilin oluşturulması ve denetiminin sağlanması önem arz etmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, N. & N. Tenker. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akin, H. & Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 13 (1-2), 311-330.
- Aras. G. (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Finans ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*. İSMMM Yayınları, 144.
- Arslan, M., & Erkuş, H. (2004). Onuncu Yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (24), 95-104.
- Arzova, S. B. & Şahin, B. Ş. (2021). TFRS/ TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 43 (1), 21-41. DOI: 10.14780/muiibd.960261
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (8), 40-55.
- Büyükmirza, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, (21. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Cavlak, H. & Ataman, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile Karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (1), 225-260. DOI: 10.29106/fesa.1245084
- Çankaya, F. & Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarına Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (7), 61-89.
- Demir, Ö., Narlıkaya, Z. & Gül, M. (2022). Muhasebe Meslek Mensuplarının KÜMİ FRS'ye İlişkin Algı Düzeylerinin İncelenmesi: Elazığ İli Örneği. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6 (2), 229-255. DOI: 10.33399/biibfad.1087577
- Derya Başkan, T. (2017). Uniform group accounting and inventory accounting standards in the group cost evaluation of calculation. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 3(5), 1593-1605. DOI: 10.24289/ijsser.327624
- Erhan, D. U. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı. *MÖDAV*, (3), 157-176.

- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme, *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.
- Güngörmüş, A.H., & Boyar, E. (2010). TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, 102 (Kasım-Aralık), 109-127.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). *Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS 2023 Seti, Kırmızı Kitap)*, (Erişim Tarihi: 05.06.2023).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS 2021 Sürümü)*, (Erişim Tarihi: 06.07.2023).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS 2021 Sürümü)*, (Erişim Tarihi: 03.06.2023).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.
- Kaya, Y. & Utku, M. (2021). Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama ve Standartların Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (91), 1-16. DOI: 10.25095/mufad.881460
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2), 262-285. DOI: 10.31460/mbdd.374628
- Keleş, D. (2022). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (3), 620-640. DOI: 10.31460/mbdd.953500
- Kıymetli Şen, İ. & Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MO-DAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 1-19. DOI: 10.31460/mbdd.641657
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, (9. Baskı), Gazi Kitapevi.
- Özdemir, N., Hacıhasanoğlu, T. & Dalkılıç, E. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının Genel Bir Karşılaştırması. İÇinde: Hacıhasanoğlu, T. & İğde, M. (eds.), *Güncel Gelişmeler Ekseninde*

- Muhasebe ve Denetim*. Özgür Yayınları. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub77.c325>
- Özdemir, N. & Uluşan, H. (2022). Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (3), 690-708. DOI: 10.37880/cumuiibf.1088658
- Satır, H. (2023). MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara İlişkin Ölçüm ve Değerleme Esaslarının Karşılaştırması ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22 (68), 319-338. DOI: 10.55322/ımbakis.1102896
- Selvi, Y. & Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 47-57.
- Sevilengül, O. (2003). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Tetik, N. & Karaca, H. (2020). Tek Düzene Geçişte Kritik Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (19), 81-96.
- Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (26), 207-230.
- Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete
- Yazarkan, H. (2022). Stoklara ilişkin işlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından değerlendirilmesi. *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(3), 2149-2170. <https://doi.org/10.48146/odusobiad.1097170>

Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Tansel Hacıhasanoğlu¹

Ahmet Ünlü²

Özet

Tarım muhasebesi kavramının ortaya çıkmasıyla beraber tarımsal faaliyetlerle ilgili sektör ihtiyaçları doğrultusunda ilgili kurumlar tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. TMS-41 ile başlayan uyumlaştırma ve standartlaştırma süreci BOBİ FRS 7 ve son olarak KÜMİ FRS 9 ile devam etmiştir. İşletme ölçekleri dikkate alınarak oluşturulan bu standartların, birbirleriyle büyük oranda uyumlu olduğu görülmüştür. Bu çalışmada, VUK ve ilgili standartlar incelenmiştir. Bu düzenlemelerin benzerlikleri ve farklılıkları tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı kullanılarak yapılan örnek muhasebe işlemleriyle ortaya konulmuştur. VUK'da maliyet yöntemi ön plana çıkarken TMS-41 ile birlikte gerçeğe uygun değer yöntemi önem kazanmıştır. TMS-41'de maliyet yönteminin kullanılması uygun görülmemiştir. BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9'da ise gerçeğe uygun değer yönteminin yanında maliyet yöntemi de canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ölçülmesinde seçenek olarak sunulmuştur. MSUGT'de ve tekdüzen hesap planında yer almayan “Canlı Varlık” hesap grubu TMS-41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9 için hazırlanan taslak hesap planında yer almıştır. TMS-41'de maddi duran varlık kapsamına alınan taşıyıcı bitkiler ise BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9'da bu kapsamdan çıkarılarak tarımsal faaliyetler kapsamına alınmış ve muhasebe işlemlerinde canlı varlık hesap grubuna dahil edilmiştir. Mevcut muhasebe sisteminin yetersiz kalması sonucu hazırlanan standartlar arasında çok fazla farklılık bulunmamaktadır. Bu durum yapılan düzenlemelerin standartlaşma çalışmalarında önemli bir aşama kaydettiğini göstermektedir. Finansal raporlama standartlarıyla birlikte

1 Prof. Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, tansel@bozok.edu.tr, 0000-0003-4229-0192

2 Öğr. Gör., Yozgat Bozok Üniversitesi, ahmet.unlu@bozok.edu.tr, 0000-0003-0143-7645

gerçeğe uygun değer yöntemi, canlı varlıkların ölçümü, değerlemesi ve sunumu dikkate alındığında VUK'a göre tarımsal faaliyet işlemlerinde önemli değışiklikler olduğu görülmüştür.

1. GİRİŞ

Tarımsal faaliyetlerin sektör haline gelmesiyle birlikte işletme sayısı çoğalmış tarımsal faaliyetlerle ilgili işlemlerde artış meydana gelmiştir. Bu durum sonrası tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması noktasında kendine özgü bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu ihtiyacın karşılanmasına yönelik “Tarım Muhasebesi” adı altında yeni bir muhasebe alanı oluşturulmuştur. Bu süreçten itibaren günümüze kadar ilgili birimlerce Tarımsal Faaliyetler alanında sektör ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler içerisinde kapsamı en geniş olanı Kamu Yararını İlgilendiren Kurumların (KAYİK) uyguladığı 31.12.2015 tarihinden sonraki dönemleri kapsayacak şekilde ülkemizde uygulanmaya başlayan Türkiye Muhasebe Standartları 41 Nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41)'dir (Keleş, 2022: 636).

İşletme ölçeklerine mikro işletmelerinde eklenmesiyle birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına yönelik kapsamın genişletilmesi amacıyla farklı ölçekler çerçevesinde işletmelere yönelik standart çalışmaları yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde Büyük ve Küçük Ölçekli İşletmeler birlikte ele alınmış 29.07.2017 tarihinde resmî gazetede yayımlanan BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler Standardı 01.01.2018 tarihinde, 26.01.2023 tarihinde resmî gazetede yayınlanan Küçük ve Mikro İşletmeler ile ilgili KÜMİ FRS Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler Standardı 31.12.2023 tarihinden sonraki dönemleri kapsayacak şekilde yürürlüğe girmiştir (Keleş, 2022: 636).

Tarımsal faaliyetlerin gelişmesine bağlı olarak Tekdüzen muhasebe sisteminin ve Vergi Usul Kanununun (VUK) yetersiz kaldığı görülmüştür. Yapılan çalışmalar sonucu yayınlanan TMS-41, BOBİ FRS Bölüm 7 ve KÜMİ Bölüm 9 yürürlüğe girmiştir. Tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişim sürecinde yayınlanan standartlar ve VUK arasındaki benzerlikler ve farklılıklar açıklanmıştır.

Birinci bölümde, tarımsal faaliyetlerin VUK'taki kapsamı hakkında bilgi verilmiş ve Tekdüzen hesap planı çerçevesinde canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkiler ile ilgili örnek çözümü gerçekleştirilmiştir. İkinci bölümde, TMS-41 hakkında kapsamlı bilgiler verilmiştir. Aynı örnekler, KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı

çerçevesinde VUK'tan farklı olan muhasebe kayıtları incelenmiştir. Üçüncü bölümde, BOBİ FRS Bölüm 7'de yer alan standartların VUK ve TMS-41 ile olan benzerlikleri ve farklılıkları aynı örnekler üzerinden ve taslak hesap planı çerçevesinde ortaya konulmuştur. Son bölümde ise KÜMİ FRS Bölüm 9 standardının VUK ve diğer standartlarla olan benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmuştur.

2. Standartlar ve VUK Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetler

TMS 41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9 nolu standartlarda düzenlenen tarımsal faaliyetler üç standartta da aynı şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre Tarımsal Faaliyet: Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, nihai ürün olarak satışı, başka bir tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüşümünün yönetilmesini ifade eder. Burada önemli olan konu dönüşümün ve değişimin yönetiliyor olmasıdır. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetilebilir olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Biyolojik dönüşümün yönetilebilir olmaması durumunda bu faaliyetler tarımsal faaliyet olarak kabul edilemez ve bu faaliyetlerle ilgili tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara tarımsal faaliyet standartlarının hükümleri uygulanamaz. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan (ormanlardan, denizlerden vb.) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Fakat bu üretim kontrollü ve yönetilebilir olursa örneğin balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliği tarımsal bir faaliyet olarak değerlendirilebilir (BOBİ FRS, md. 7.2). Tarımsal faaliyetleri kapsayan standartlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Standartlara Göre Tarımsal Faaliyetler

	Canlı Varlık	Taşıyıcı Bitki
TMS/TFRS	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	TMS 16 Maddi Duran Varlık TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü TMS 20 Devl. Teşv. Muh. Ve D. Yard. Açıklan.
BOBİ FRS	Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler- Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	
KÜMİ FRS	Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler- Bölüm 14 Devlet Teşvikleri	

TMS/TFRS	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	MAMUL →	TMS/TFRS	TMS 2 Stoklar
BOBİ FRS	Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler		BOBİ FRS	Bölüm 6 Stoklar
KÜMİ FRS	Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler		KÜMİ FRS	Bölüm 8 Stoklar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT) tarımsal faaliyetlerle ilgili genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Tekdüzen hesap planı çerçevesinde maddi duran varlıklar hesap grubu içerisinde değerlendirilmektedir. MSUGT’de maddi duran varlıklar için geçerli olan kurallar tarımsal faaliyetler içinde uygulanmaktadır. Fakat taslak hesap planı çerçevesinde canlı varlıklar için dönen varlık ve duran varlıklar içerisinde ayrı ayrı hesap grubu oluşturulmuştur. Hesap planında yer alan “17. CANLI VARLIKLAR” ve “27. CANLI VARLIKLAR” altındaki hesaplar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı (Canlı Varlıklar)

HES. NO	HESAP ADI	HES. NO	HESAP ADI
170	TARLA BİTKİLERİ	270	TARLA BİTKİLERİ
171	BAHÇE BİTKİLERİ	271	AĞAÇLAR
172	BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	272	BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
173	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	273	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
174	KANATLI HAYVANLAR	274	KANATLI HAYVANLAR
175	SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR	275	SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
176	CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)	276	CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
177		277	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
178		278	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
179	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	279	VERİLEN AVANSLARI

Kaynak: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı

Tarımsal faaliyet tanımı dışındaki standartlarda yer alan tanımlamalar taşıyıcı bitki hariç aynıdır. Taşıyıcı bitki sadece TMS-41’de tanımlanmıştır.

Canlı varlık: “Yaşayan hayvan veya bitkidir.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

Tarımsal ürün: “İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

Taşıyıcı bitki: Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkilerdir (TMS 41, md.5).

Biyolojik dönüşüm: “Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir. Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlıkların büyümesi, bozulması veya döllenmesi suretiyle bu varlıklarda değişim meydana gelir ya da bu varlıkların tarımsal ürünleri ortaya çıkar.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

Hasat: “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

2.1. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (VUK)

Tarımsal faaliyetler VUK'ta zirai mahsuller ve hayvanlar başlığı altında madde 276 ve 277'de düzenlenmiştir. Tarım ürünleri vergi mevzuatına göre maliyet bedeli ile değerlendirilir. Canlı varlıklar ise maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedeli üzerinden değerlendirilir. Dolayısıyla ortaya değerlendirme farkı çıkmaz ve değerlendirme farkının muhasebeleştirilmesi gibi bir sorunla karşılaşılmaz. Fakat, işletmenin elinde bulunan büyükbaş ve küçükbaş canlı varlıkların satış amacıyla elde bulundurulması durumunda değerlendirme gününde satış bedelleriyle maliyet bedeli arasındaki fark %10 ve daha fazla düşmüşse canlı varlıklar emsal bedeliyle değerlendirilir ve değerlendirme farkı “Karşılık Giderleri” hesabına kaydedilerek finansal tablolara kâr veya zarar olarak yansıtılır. Emsal bedeli, işletmenin bulunduğu yerdeki zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen ortalama maliyet bedelini ifade etmektedir. Ayrıca madde 275'te, maliyet bedeli belirlenirken; üretimde kullanılan hammadde ve işçilik bedeli, genel üretim ve genel yönetim giderlerinden ürüne düşen pay ve ambalaj malzemesinin bedeli de maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir (Leskay ve Gönen, 2020: 50; Özulucan ve Deran, 2008: 7).

Örnek: Süt üretimi gerçekleştiren ABC Süt Ltd. Şti. 100 ineklik bir işletme olarak kurulmuştur. İneklerden 80 tanesi doğum yapmıştır. Doğan buzağılardan 33 adedi erkek, 47 adedi ise dişidir. İşletme dişi buzağıları süt üretimi için yetiştirip erkek buzağıları ise 1 yılını doldurduğunda satacaktır. İşletme buzağı üretimi için 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 150.000 TL direkt işçilik giderine ve 150.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı şöyledir;

151	YARI MAMULLER- ÜRETİM		330.000	
151.01	Erkek Buzağı Üretimi	330.000		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		470.000	
258.01	Dişi Buzağı Üretimi	470.000		
711	DİREKT İLK MAD.VE MAL.YANS.			500.000
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HES.			150.000
731	GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA HES.			150.000
Buzağuların Üretime Alınmasına İlişkin Yevmiye Kaydı				

İşletme buzağularının yetişmesi için toplam 1.200.000 TL (Erkek buzağular için 495.000 TL, dişi buzağular için 705.000 TL) daha gidere katlanmıştır. İşletmenin dönem sonunda yapması gereken kayıt şöyledir;

152	MAMULLER		825.000	
152.01	Besi	825.000		
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		1.175.000	
256.01	Sağmal İnekler	1.175.000		
151	YARI MAMULLER- ÜRETİM			825.000
151.01	Erkek Buzağı Üretimi	825.000		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			1.175.000
258.01	Dişi Buzağı Üretimi	1.175.000		
Olgunlaşmış Buzağuların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı				

Örnek: A Tarım Ltd. Şti. fındık üretimi gerçekleştirmektedir. Firma üretimini artırmak üzere daha önceden satın aldığı araziye dikmek üzere %10 KDV dahil adeti 165 TL'den 2.000 adet fındık fidesini peşin bedelle satın almıştır. Fındık fidanlarının alınması ve dikilmesine ilişkin muhasebe kaydı şöyledir;

150	İLK MADDE VE MALZEME		300.000	
150.01	Fındık Fidanları	300.000		
191	İNDİRİLECEK KDV		30.000	
100	KASA			330.000
Fındık Fidanlarının Satın Alınmasına İlişkin Yevmiye Kaydı				

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GD			300.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME				300.000
150.01	Fındık Fidanları	300.000		
Fındık Fidanlarının Dikilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı				

İşletme fındık fidanlarının yetişmesi için toplam 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 250.000 TL direkt işçilik gideri ve 120.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			1.170.000	
258.01	Yetişmekte Olan Fındık Ağaçları	1.170.000		
711	DİREKT İLK MAD.VE MAL.YANS.			800.000
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HES.			250.000
731	GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA HES.			120.000
Fındık Fidanları İçin Katlanılan Maliyetlerin Yansıtılmasına İlişkin Yevmiye Kaydı				

Fındık ağaçları meyve verecek olgunluğa eriştiğinde “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına aktarılması gerekmektedir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			1.170.000	
256.01	Olgunlaşmış Fındık Ağaçları	1.170.000		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR				1.170.000
Yetişmekte Olan Fındık				
258.01	Ağaçları	1.170.000		
Olgunlaşmış Fındık Ağaçlarının Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı				

Duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar ilk kayıta ve her değerlendirme dönemi sonunda maliyet bedeli üzerinden aktifleştirildikleri için bilanço tarihinde bu varlıkların değerlerinde herhangi bir değişiklik olmaz. Bu durum değerlendirme farkını ortaya çıkarmayacağı için bu varlıklar dönem sonunda amortismanına tabi tutulurlar. Satışlarının gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkan kâr veya zarar gelir tablosuna aktarılır (Özuluçan ve Deran, 2008: 8).

VUK'da inekler için ayrılması gereken amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir (Parlak, 2020: 158). İlk verilen örnekte amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir. Sağmal inekler için ayrılması gereken amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı şöyledir;

Amortisman Tutarı = $1.175.000 \times 0,20 = 235.000$ TL (5 yıl boyunca her dönem sonu ayrılacaktır.)

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			235.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-)				235.000
257.01	Sağmal İnekler	235.000		
Sağmal İnekler İçin Ayrılan Amortismanına İlişkin Yevmiye Kaydı				

VUK'da meyve ağaçlarıyla ilgili özel bir durum mevcuttur. Meyve ağaçları meyve verene kadar imal aşamasında olduğu için meyve verecek olgunluğa eriştiğinde amortisman tabi tutulmalıdır (Sönmez, 2006: 57). VUK'a göre fındıklıkların faydalı ömrü 25 yıl dolayısıyla amortisman oranı %4'tür. İkinci örnekte yer alan olgunlaşan fındık ağaçları için amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Amortisman Tutarı = $1.170.000$ TL x $0,04 = 46.800$ TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			46.800	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-)				46.800
257.01	Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları	46.800		
Fındık Ağaçları İçin Ayrılan Amortismanına İlişkin Yevmiye Kaydı				

VUK'da, tarımsal faaliyetlere yönelik herhangi bir değerlendirme farkının raporlanmasına izin verilmemektedir. Tarımsal faaliyetlere yönelik canlı varlıklar, TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak ayrı bir bilanço grubunda raporlanmamaktadır (Keleş, 2022: 635).

2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (TMS 41)

Tarımsal faaliyetler TMS'de 41 nolu standartta düzenlenmiştir. "Canlı Varlıklar" dönen ve duran varlık hesap sınıfları içerisinde ayrı bir hesap grubunda izlenir. Bu standarda göre canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi için gerekli koşullar şunlardır (TMS 41, md.10);

- İşletmenin, varlığı geçmiş olaylar sonunda kontrol edebilir olması,

- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve sonraki bütün raporlama dönemleri sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Burada önemli olan gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülmesidir (TMS 41, md.10). Bazı durumlarda gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemeyebilir. Bu durum TMS 41 madde 30'da düzenlenmiştir. Canlı varlığın kote edilmiş piyasa fiyatının bulunmaması veya gerçeğe uygun değer ölçülmesinde alternatif değerlerinin güvenilir olmaması durumunda varlığın değeri sadece ilk muhasebeleştirme durumunda maliyete ilişkin bütün birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS 41, md.30-31). “İşletme maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespitinde, TMS 2 Stoklar’ı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’ı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’nü dikkate alır (TMS 41, md.33).” Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebilir hale gelmesi sonucu varlık tekrar gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmeye devam edilir. Canlı varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçmeye başlayan işletme, varlıkları elinden çıkarana kadar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmek durumundadır (TMS 41, md.30-31).

Örnek: Süt üretimi gerçekleştiren ABC Süt Ltd. Şti. 100 ineklik bir işletme olarak kurulmuştur. İneklerden 80 tanesi doğum yapmıştır. Doğan buzağılardan 33 adedi erkek, 47 adedi ise dişidir. İşletme dişi buzağıları süt üretimi için yetiştirip erkek buzağıları ise 1 yılını doldurduğunda satacaktır. İşletme buzağı üretimi için 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 150.000 TL direkt işçilik giderine ve 150.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında canlı varlıklar ayrı hesap grubunda değerlendirilmiştir. Taslak hesap planı dikkate alındığında erkek buzağılar bir yılı doldurduğunda satılacağı için yetiştirme döneminde dönen varlık hesap sınıfı içerisinde yer alan “172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabında ve alt hesaplarında izlenmelidir. Yetiştirme dönemindeki dişi buzağılar ise işletmede bir yıldan daha uzun sürede kalacağı için yetiştirme döneminde “278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında izlenmelidir.

172	BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		330.000	
172.01	Erkek Buzağı Üretimi	330.000		
278	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		470.000	
278.01	Dişi Buzağı Üretimi	470.000		
711	DİREKT İLK MAD.VE MAL.YANS.			500.000
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HES.			150.000
731	GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA HES.			150.000
Buzağuların Üretime Alınmasına İlişkin Yevmiye Kaydı				

İşletme buzağular için toplam 1.200.000 TL (Erkek buzağular için 495.000 TL, dişi buzağular için 705.000 TL) daha gidere katlanmıştır. Erkek buzağuların doğduğu ana kadar oluşan toplam maliyeti 825.000 TL, dişi buzağuların ise 1.175.000 TL olmuştur. Yeni doğmuş dişi buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 23.500 TL, erkek buzağuların ise 24.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Yeni doğan dişi buzağuların gerçeğe uygun değeri = $47 \times 23.500 \text{ TL} = 1.104.500 \text{ TL}$

Dişi Buzağuların doğduğu an oluşan maliyeti = $47 \times 25.000 \text{ TL} = 1.175.000 \text{ TL}$

Dişi buzağuların doğduğu andaki canlı varlık değerlendirme farkı (70.500 TL)

Yeni doğan erkek buzağuların gerçeğe uygun değeri = $33 \times 24.000 \text{ TL} = 792.000 \text{ TL}$

Erkek buzağuların doğduğu an oluşan maliyeti = $33 \times 25.000 \text{ TL} = 825.000 \text{ TL}$

Erkek buzağuların doğduğu andaki canlı varlık değerlendirme farkı (33.000 TL)

Canlı varlık değerlendirme farkları finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı dikkate alındığında canlı varlık değerlendirme artışları “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında, canlı varlık değer azalışları ise “653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)” hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Örneğimizde erkek ve dişi buzağularda değerlendirme azalışı söz konusudur.

TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME			
653	AZALIŞLARI (-)		103.500,00
653.01	Erkek Buzağı Üretimi	33.000	
653.02	Dişi Buzağı Üretimi	70.500	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		33.000
	172.01 Erkek Buzağı Üretimi	33.000	
	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK		
	278 YATIRIMLARI		70.500
	278.01 Dişi Buzağı Üretimi	70.500	
Yeni Doğan Buzağuların Değerleme Farkına İlişkin Yevmiye Kaydı			

Yetiştirme dönemi sona erdiğinde olgunlaşmış dişi ve erkek buzağuların aktife alınmasında olgunlaşmış erkek buzağular (Besi) alt hesaplarda incelenmek üzere “172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabına, olgunlaşmış dişi buzağular (Sağmal İnek) ise duran varlık sınıfında yer alan “272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabına aktarılmalıdır.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			792.000
	172.02 Besi	792.000	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			1.104.500
	272.01 Sağmal İnekler	1.104.500	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		792.000
	172.01 Erkek Buzağı Üretimi	792.000	
	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK		
	278 YATIRIMLARI		1.104.500
	278.01 Dişi Buzağı Üretimi	1.104.500	
Olgunlaşmış Buzağuların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

TMS 41 madde 2 uyarınca taşıyıcı bitkilere tarımsal faaliyet standardı uygulanmaz. Taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilir. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler ise TMS 41 madde 4 çerçevesinde tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmektedir.

Taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık olarak değerlendirileceği için amortisman tabii tutulmaktadır. İşletme muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçebilmektedir. Maliyet modelinde, “Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş

değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir” (TMS 16, md.30).Yeniden değerlendirme modelinde ise “Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.” (TMS 16, md.31).

Örnek: A Tarım Ltd. Şti. fındık üretimi gerçekleştirmektedir. Firma üretimini artırmak üzere daha önceden satın aldığı araziye dikmek üzere 300.000 TL'ye satın aldığı fındık fidanlarına yetiştirme döneminde toplam 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 250.000 TL direkt işçilik gideri ve 120.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

TMS 16 Kapsamında muhasebeleştirilen taşıyıcı bitkiler hesap planı taslağında, tekdüzen hesap planından farklı olarak taşıyıcı bitkilerin arazi maliyetleri hariç yetiştirme evresindeki maliyetleri “259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR” hesabında izlenmesi doğru olacaktır. Taşıyıcı bitkiler olgunlaştıktan sonra Tekdüzen muhasebe sistemindeki gibi “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına aktarılır.

256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.170.000	
256.01	Olgunlaşmış Fındık Ağaçları	1.170.000	
	YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI		
	259 VE VER. AVANS.		1.170.000
	Yetiştirmekte Olan Fındık		
259.01	Ağaçları	1.170.000	
Olgunlaşmış Ağaçların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

Maliyet Modeli Yöntemi’ni seçen işletme, VUK’a göre tarımsal faaliyetler başlığında verilen fındık ağaçları örneğinde yer alan amortisman kaydıyla aynı olduğundan bu bölümde tekrar yer verilmeyecektir. İşletmenin raporlama dönemi sonunda yapılan çalışmalar sonucu birikmiş değer düşüklüğü olmadığı tespit edilmiştir. Fındık ağaçları için amortisman oranı %4 olarak hesaplanmış ve normal amortisman yöntemi kullanılmıştır.

Yeniden değerlendirme modeline göre fındık ağaçlarının aktife alındığı dönem sonunda yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Paksoy, 2021: 1533-1534).

$$\text{Amortisman Tutarı} = 1.170.000 \text{ TL} \times 0,04 = 46.800 \text{ TL}$$

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ				46.800	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)					46.800
258.01	Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları	46.800			
Fındık Ağaçları İçin Ayrılan Amortismanla İlişkin Yevmiye Kaydı					

Yapılan değerlendirme sonucu fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 1.404.000 TL olduğu hesaplanmıştır. Yeniden değerlendirme artışıyla ilgili hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 44).

$$\begin{aligned} \text{Fındık Ağaçlarının Net defter değeri} &= 1.170.000 \text{ TL} - 46.800 \text{ TL} \\ &= 1.123.200 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Oranı} = 1.404.000 \text{ TL} / 1.123.000 \text{ TL} = 1,25$$

$$\text{Yeniden Değerlenen Fındık Ağaçları} = 1.170.000 \text{ TL} \times 1,25 = 1.462.500 \text{ TL}$$

Yeniden Değerlenen

$$\text{Birikmiş Amortisman} = 46.800 \text{ TL} \times 1,25 = 58.500 \text{ TL}$$

$$\text{Fındık Ağaçları Değerleme Farkı} = 1.462.500 \text{ TL} - 1.170.000 \text{ TL} = 292.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birikmiş Amortisman Farkı} = 58.500 \text{ TL} - 46.800 \text{ TL} = 11.700 \text{ TL}$$

Maddi Duran Varlık

$$\text{Yeniden Değerleme Artışı} = 292.000 \text{ TL} - 11.700 \text{ TL} = 280.300 \text{ TL}$$

Yapılan yeniden değerlendirme işlemleri sonucu fındık ağaçlarında 292.000 TL değer artışı oluşmuştur. Yeni hesap planı taslağı dikkate alındığında bu artışın 11.7000 TL'si "258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)" hesabına, 280.300 TL'si ise "551 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabına kaydedilir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			292.000	
---------------------------------	--	--	---------	--

256.01 Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları	292.000	
258 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		11.700
258.01 Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları	11.700	
M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME		
551 ARTIŞLARI		280.300,00
Olgunlaşmış Buzağaların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı		

İşletme bir tarımsal ürünü hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Bu standarda göre tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir olarak ölçüldüğü zamanın hasat noktası olduğu ifade edilmektedir (TMS 41, md.32). Tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildikleri anda kâr veya zarar doğabilir. Bu kâr veya zarar gerçekleştiği dönemin kâr veya zararı hesaplanırken dikkate alınır (TMS 41, md. 26-27-28).

Tablo 3. Hasat Öncesi ve Sonrası Ürünler ve İlgili Standartlar

HASAT ÖNCESİ	HASAT	HASAT SONRASI
Yetiştirme ve Olgunlaşma Dönemi	Canlı Varlıktan Ayrılma ya da Yaşam Süresi Sonu	Tarımsal Ürün
TMS-41 STANDARDI	Genellikle TMS-2 STOKLAR Standardı kapsamında değerlendirilir.	İLGİLİ STANDARTLAR

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2015, s. 797

2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (BOBİ FRS-7)

Tarımsal faaliyetler BOBİ FRS'de 7. Bölümde düzenlenmiştir. BOBİ FRS, tarımsal faaliyetleri tarımsal ürünler ve canlı varlıklar olarak ayrı başlıklarda düzenlemiştir. Finansal tablolarda dönen varlık ve duran varlık sınıfları içerisinde “Canlı Varlıklar” adıyla ayrı bir grupta incelenmiştir (BOBİ FRS. md. 7.13).

Tarımsal ürünler ve canlı varlıklar, gelecekte işletmeye fayda sağlamak amacıyla işletmenin kontrolüne geçtiğinde ve gelecekte bu faydanın çıkışının muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilir olması durumunda kayda alınır (BOBİ FRS. md. 7.4).

İşletmeler canlı varlıkların ölçümünde bir muhasebe politikası olarak maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemini seçebilirler. Burada önemli olan faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak en uygun

yöntemi belirlemektir (BOBİ FRS. md. 7.5). Başlangıçta maliyet yöntemi ile ölçüm yapan işletmeler daha sonra gerçeğe uygun değer yöntemini tercih edebilmektedir. Başlangıçta gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden işletmeler gerçeğe uygun değer ölçülmesi aşırı çaba ve maliyet gerektirmiyorsa maliyet yöntemini kullanamazlar. Eğer gerçeğe uygun değer ölçümü aşırı çaba ve maliyet gerektiriyorsa bu çaba ve maliyet ortadan kalkana kadar maliyet yöntemi seçilebilir. Maliyet ve çaba katlanabilir boyuta geldiğinde tekrar gerçeğe uygun değer ile ölçüme devam edilir. Önceki defter değeri ile tespit edilen gerçeğe uygun değer arasındaki fark kâr veya zarara eklenir (BOBİ FRS. Md. 7.6-7.8). Tarımsal Ürünler ise hasat zamanında sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Hasat sonrası ürün stok özelliği taşıdığından dolayı tarımsal faaliyet kapsamında çıkmakta ve stoklarla ilgili standartlar çerçevesinde ölçülmektedir (BOBİ FRS. md. 7.11).

İşletme tarafından gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda canlı varlıklar, ilk kayda alındığında ve her raporlama döneminin sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. Bu yöntemle birlikte canlı varlığın değişimi veya dönüşümü esnasında ortaya çıkan kazançlar ve kayıplar, canlı varlık satışa konu olmadan finansal tablolara yansıtılır (BOBİ FRS. Md. 7.7). Maliyet yönteminin seçilmesi durumunda amortisman tabii tutulur ve dönem sonunda varlık değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespit edilir. Eğer varlık değer düşüklüğüne uğramışsa maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutar üzerinden ölçülür (BOBİ FRS. Md. 7.9).

BOBİ FRS’de tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar madde 7.12’ de düzenlenmiştir.

- Gerçeğe uygun değer işletmeye ait bir değer değildir. İşletmenin faaliyette bulunduğu piyasaya erişimin mümkün olduğu durumlarda piyasadaki geçerli olan fiyat gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınmalıdır.
- Bazı durumlarda faal piyasalar bulunmayabilir. Bu durumlarda;
 - Ülkedeki ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse en yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı,
 - Ürünün farklılıkları fiyata yansıtılmak koşuluyla benzer ürünlerin piyasa fiyatı,
 - Sektör ölçütlerinden elde edilecek fiyat dikkate alınarak gerçeğe uygun değer belirlenir.

- Bazı durumlarda piyasada geçerli olan fiyat veya faal piyasanın olmaması durumunda belirlenen fiyat tarımsal ürünün veya canlı varlıkların gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Bu durumlarda varlıktan gelen nakit akışlar gerçeğe uygun değerini belirlenmesinde kullanılabilir. İşletme tarafından varlıktan elde edilebilecek net nakit akışları belirlenir ve uygun bir iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgenir. Bu durumda işletme en güvenilir gerçeğe uygun değeri tahmin etmeye çalışır.

Gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda gerçeğe uygun değer üzerinden kayda alınan canlı varlıkların, ilk finansal tablolara alınmasında veya daha sonra satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ölçümü sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ile tarımsal ürünlerin hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alındığı sırada meydana gelen kazanç ve kayıplar, kâr veya zarar tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kalemi içerisinde yer alır.

100 ineklik süt işletmesi örneğinde TMS 41 ile ilgili bölümde verdiğimiz muhasebe kayıtları BOBİ FRS 7 içinde geçerlidir. Örnekler arası tek farklılık BOBİ FRS 7’de canlı varlıklar maliyet yöntemi de kullanılarak ölçülebilmektedir.

Fındık ağaçları örneğinde fındık ağaçlarının olgunlaşma dönemine kadar oluşan maliyetleri 1.170.000 TL olarak hesaplanmıştır. Taşıyıcı bitkiler sınıfına giren fındık ağaçları TMS 41’de maddi duran varlık olarak değerlendirilirken BOBİ FRS 7’de canlı varlık tanımını karşılamakta ve tarımsal faaliyetler kapsamı içerisine alınmıştır (BOBİ FRS, md. 7.3). Örnekte işletme gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmaktadır. İşlemlerde TMS 41’den farklı olan kayıtlar gösterilecektir. Taslak hesap planına göre BOBİ FRS 7 uyarınca yetiştirme çağındaki fındık ağaçları “278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında takip edilirken olgunlaştıklarında “271 AĞAÇLAR” hesabında aktifleştirilir.

271 AĞAÇLAR			1.170.000	
271.01	Olgunlaşmış Fındık Ağaçları	1.170.000		
YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK				
278 YATIRIMLARI				1.170.000
Yetişmekte Olan Fındık				
278.01	Ağaçları	1.170.000		
Olgunlaşmış Ağaçların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı				

Fındık ağaçlarının yapılan hesaplamalar sonucu ilk muhasebeleştirme sırasında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 1.404.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Fındık ağaçlarına ait değerlendirme farklarının, taslak hesap planı dikkate alındığında canlı varlık değerlendirme artışları “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında, canlı varlık değer azalışları ise “653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

$$\text{Değerleme Farkı} = 1.404.000 - 1.170.000 \text{ TL} = 234.000 \text{ TL}$$

271 AĞAÇLAR			234.000	
271.01	Olgunlaşmış Fındık Ağaçları	234.000		
TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME				
643 ARTIŞLARI				234.000
Yetişmekte Olan Fındık				
643.01	Ağaçları	234.000		
Olgunlaşmış Ağaçların Değerleme Artışlarına İlişkin Yevmiye Kaydı				

2.4. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (KÜMİ FRS-9)

Tarımsal faaliyetler KÜMİ FRS’de 9. Bölümde düzenlenmiştir. KÜMİ FRS, tarımsal faaliyetleri tarımsal ürünler ve canlı varlıklar olarak ayrı başlıklarda düzenlemiştir. Finansal tablolarda dönen varlık ve duran varlık sınıfları içerisinde “Canlı Varlıklar” adıyla ayrı bir grupta incelenmiştir (KÜMİ FRS. md. 9.8).

KÜMİ FRS kapsamında canlı varlıklar ve tarımsal ürünler finansal tablolara ilk kez kaydedildiğinde maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Farklı canlı varlıklar farklı yöntemlerle ölçülebilir. Tarımsal ürünler için hasat zamanındaki işlemlere uygulanır. Hasattan sonraki süreç Bölüm 8 Stoklar standardının kapsamına girmektedir (KÜMİ FRS. md. 9.5-9.8).

İşletme maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini tercih edebilir. Maliyet yöntemini tercih etmesi durumunda canlı varlıklar daha sonraki raporlama dönemlerinde maliyet bedeli üzerinden birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür (KÜMİ FRS. md. 9.6).

Gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda canlı varlıklar ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri üzerinden satış maliyetleri düşülerek ortaya çıkan değerle ölçülür. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerde meydana gelen kazanç ve kayıplar ile finansal tablolara ilk defa kaydedilirken ortaya çıkan kazanç ve kayıplar, canlı varlıktan elde edilecek kâra veya oluşacak zarara eklenir (KÜMİ FRS. md. 9.7). Canlı varlığın değeri ölçülürken gerçeğe uygun değer tespiti aşırı çaba ve maliyete neden olursa maliyet yöntemi üzerinden ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi sırasında aşırı çaba ve maliyet ortadan kalkmışsa tekrar gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülmeye başlanır ve hesaplanan gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark işletmenin kârına veya zararına yansıtılır (KÜMİ FRS. md. 9.8)

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar KÜMİ FRS madde 9.10'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre BOBİ FRS'de olduğu gibi aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasadaki açıklanan fiyat gerçeğe uygun değeri ifade eder. Farklı aktif piyasalara ulaşılması durumlarında ise işletmenin canlı varlığı veya tarımsal ürünü satmayı planladığı fiyat gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınır. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda ciddi bir değişiklik olmadığı varsayılarak en yakın tarihte uygulanan piyasadaki işlem fiyatı gerçeğe uygun değer olarak kullanılır. Ürünlerle ilgili piyasanın ve fiyatın olmaması durumunda ise farklılıkların yansıtıldığı düzenlemelerin yapılması koşuluyla benzer ürünlere ait piyasa fiyatı kullanılır. Bir diğer husus ise sektördeki benzer ölçütleri kullanarak sektörel piyasa fiyatı belirlenebilir (Örn; etin kilo fiyatından sığırın fiyatı tespit edilebilir.)

100 ineklik süt işletmesi ve fındık ağaçları örneklerinde BOBİ FRS 7'de yapılan muhasebe kayıtları aynı şekilde KÜMİ FRS 9 içinde geçerlidir. Kayıtlar aynı olduğu için bu bölümde tekrar yer verilmemiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili yapılan çalışmalar ışığında TMS-41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9'un (Tarımsal ürünlerin ölçümü; gerçeğe uygun değeri üzerinden canlı varlıkların sunumu, vb.) büyük oranda uyumlu olduğu tespit edilmiştir (Tunçez, 2018: 1022). VUK ve standartlar çerçevesinde canlı varlıkların ölçümü, sunumu, değerlemesi ve değerlendirme farklarının raporlanması ile ilgili karşılaştırma Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4: TMS 41, BOBİ FRS 7, KÜMİ FRS 9 ve VUK Çerçevesinde Tarımsal Faaliyet Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

ÖLÇÜTLER	TMS 41	BOBİ FRS 7	KÜMİ FRS 9	VUK
Canlı Varlıkların Ölçümü	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
Canlı Varlıkların Sunumu	“Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda	“Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda	“Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda	“Maddi Duran Varlıklar” isimli hesap grubunda
Canlı Varlıkların Sonraki Dönemlerde Değerlemesi	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
Değerleme Farklarının Raporlanması	Kâr veya Zarar Tablosu’nda raporlanır.	Kâr veya Zarar Tablosu’nda raporlanır.	Kâr veya Zarar Tablosu’nda raporlanır.	Hesaplanmaz.

Kaynak: Keleş, 2022, s.635

3. SONUÇ

Tarım sektöründe meydana gelen değişiklikler sadece ülkemizde değil tüm dünyada yıllar içerisinde mevcut muhasebe sistemlerinin yetersiz kaldığını göstermiştir. Buradan yola çıkarak hem dünyada hem de ülkemizde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırma çalışmaları kapsamında hazırlanan TMS-41, BOBİ FRS Bölüm 7, KÜMİ FRS Bölüm 9 ve VUK arasında benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Düzenlemeler ışığında TMS-41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9’un büyük oranda uyumlu olduğu görülmektedir. Farklılıklar ele alındığında ilk olarak TMS-41’de maddi duran varlık olarak ele alınan taşıyıcı bitkiler, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9’da tarımsal faaliyetler kapsamına alınmıştır.

Tarımsal faaliyetler, ilk muhasebeleştirme anında ve sonraki dönemlerde VUK’da maliyet bedeli ile ölçülürken TMS-41’de satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9’da satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin yanında belirli şartlar karşılığında maliyet bedeli ile ölçüme de izin vermektedir.

Tarımsal faaliyetlerin finansal tablolarda sunumuyla ilgili olarak tekdüzen hesap planında ve MSUGT çerçevesinde ayrı bir grup bulunmamaktadır. Standart çalışmalarıyla paralel hazırlanan taslak hesap planı ile birlikte MSUGT’deki bu eksiklik giderilmiş ve taslak plan çerçevesinde dönen ve duran varlık hesap sınıflarında canlı varlıklar için ayrı birer hesap grubu açılmıştır. Yeni eklenen grupların dışında benzer işlemler dikkate alındığında taslak hesap planına göre “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)” hesabı yerine “258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)” hesabında, “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabı yerine “259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR” hesabında izlenmelidir.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili yapılan çalışmalar sonucunda, VUK’ta ve MSUGT’deki eksikliklerin giderildiği ve uluslararası standartlarla uyumlu çalışıldığı görülmüştür. İşletmelerin ölçekleri dikkate alındığında yapılan standart çalışmaları sonucu tarımsal faaliyetlerin finansal raporlama işlemleri daha açık ve anlaşılır hale gelmiştir.

KAYNAKÇA

- Keleş, D. (2022), Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzenlemeler: TMS/TFRS, BOB FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (3), 620-640.
- KGK (2021), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Ankara
- KGK (2022), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS); Ankara
- KGK (2023), Türkiye Muhasebe Standartları 41 Nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS- 41), TFRS 2023 Seti (Mavi Kitap)
- KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 7 Tarımsal Faaliyetler (BOBİ FRS Madde 7), Ankara
- KGK, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 10.09.2023.
- Kıymetli Şen, İ. ve Karagül, A. A. (2014), Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3), 27-48.
- Leskay, M. T. ve Gönen, S. (2020), Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarım Ürünlerinin Değerlemesinin Karşılaştırılması: Alabalık Yetiştiricilik Tesisinde Örnek Bir Uygulama, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 40-66.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2015), IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008), 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (25), 1-23.
- Paksoy, Ö. B. (2021), TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Badem Bahçesinde Uygulama, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(3), 1522-1542.
- Parlak, N. (2020), Tarımsal Faaliyetler, Editör Akdoğan, H. içinde, BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları (s.147-168), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Sönmez, F. (2006), Tarım İşletmelerinde Amortismanlar, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (19), 47-74.

Tunçez, H. A. (2018), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar, *The Journal of International Social Research*, 11(61), 1018-1025.

Vergi Usul Kanunu (VUK)

Yalçın, S. (2022), Muhasebe Mevzuatı ve Standartlarında Tarımsal Faaliyetler: Muhasebeleştirme ve Ölçüm, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (71), 24-43.

Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Zeytin Yaşam Döngüsünün Muhasebeleştirilmesi

Yavuz Kılınç¹

Aybüke Şimşek Sağlık²

Özet

Tarımsal faaliyetler, insan ihtiyaçlarının karşılanmasında ve ekonomik kalkınmada önemli role sahiptir. Akdeniz iklimine sahip ülkeler açısından önemli bir tarımsal faaliyet olan zeytin yetiştiriciliği, Türkiye açısından önemli üretim olanağına sahip bir canlı varlıktır. Tarımsal faaliyetlerin bu faaliyeti gerçekleştiren işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirileceği sorunu 2006 yılında yürürlüğe giren TMS 41 Tarımsal Faaliyetler muhasebe standardı ile ele alınmıştır. Gelinen noktada önemli değişiklikler barındıran bu muhasebe standardının kapsamından, 2014 yılında yapılan düzenleme ile taşıyıcı bitki olarak adlandırılan canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işlemleri çıkarılmıştır. Bir yönü ile taşıyıcı bitki ve diğer bir yönü ile canlı varlık olan zeytin yetiştiriciliği bu düzenlemeden önemli ölçüde etkilenmiştir. Ele alınan bu çalışmada zeytin yetiştiriciliği sürecinin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilme adımları incelenmiştir.

1. Giriş

Küresel ölçekte ekonomiye sağladığı katkı göz önünde bulundurulduğunda tarımın muhasebe açısından gerekli ilgiyi son yıllarda görmeye başladığı söylenebilir. IASB ve FASB gibi dünyadaki önemli muhasebe düzenleyicilerinin bile tarımsal süreçlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin çalışmalarının 20. yüzyılın sonlarına doğru olduğu görülmektedir. Tarımsal süreçlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği

1 Dr. Öğr. Üyesi, Kocaeli Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, yavuzkilinc25@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7545-8663

2 Arş. Gör., Kocaeli Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, smskaybuke@gmail.com, ORCID: 0000-0001-9689-8457

konusu 1994 yılında IASB'nin gündemine alınmış ve çalışılmaya başlandıktan yaklaşık 6 yıl sonra 2000 yılında "IAS 41 Agriculture" ismiyle 01.01.2003 ve sonrasındaki dönemlerde uygulanması şartıyla yayımlanmıştır (Bohusova & Svoboda, 2017:53; Deloitte, 2020).

Tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe işlemlerinin tespit edilmesinin son 20 yıllık gibi bir süreçte ön plana çıkmasının altında yatan önemli sebeplerden birisi de tarım sektöründe genellikle köylerde yaşayan çiftçiler veya küçük aile işletmeleri tarafından faaliyetlerin yürütülmesi olarak gösterilebilir. Her ne kadar da vergiye tabi olarak faaliyet gösteren tarım işletmeleri olsa da bu işletmeler önceliği verginin hesaplanmasına vermiş ve muhasebenin diğer fonksiyonlarına gereken önemi vermemişlerdir (Badem vd., 2013: 116).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik dünyada yaşanan bu gelişmeler Türkiye'de de kendisini göstermiş ve 01.01.2006 yılında "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında ilgili standardın yayımlandığı görülmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe yöntemlerini ve açıklamaları belirlemek amacıyla yayımlanmıştır (TMS 41, Md. 1). İlgili standartta tarımsal faaliyet, "*satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi*" olarak tanımlanmıştır (TMS 41, Md. 5). Bu tanımdan da hareketle standardın canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerle ilgili işlemleri ele almaktadır. Üzüm asmaları, palmye ağaçları, meyve ağaçları, zeytin ağaçları gibi birtakım bitkiler canlı varlık olmalarına karşılık standart kapsamında ele alınmamış ve ilgili TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Yine zeytinden elde edilen zeytinyağı, toplanmış yaş çay yapraklarından üretilen kuru çay, üzümlerden elde edilen şaraplar gibi tarımsal ürünlerden elde edilen mamuller bu standart kapsamında ele alınmamış ve TMS 2 Stoklar Standardının uygulanması gerektiği belirtilmiştir (TMS 41, Md. 3-4).

Ele alınan bu çalışmada temel amaç tarımsal faaliyet olarak zeytincilik işi ile meşgul olan XYZ işletmesinin zeytin ve zeytinyağı elde edeceği süreçlere yönelik yapması gereken muhasebe işlemlerini, muhasebe standartlarına uygun olarak ele alıp teorik olarak açıklanan bilgilerin uygulamasına örnek teşkil etmesi açısından detaylı örneklerle açıklamaktır. Bu sebeple öncelikle zeytin ağacının arazi üzerine ekilmesi, ardından zeytin ağacının verim verecek döneme erişinceye kadar katlanacağı maliyetlerin gösterilmesi, verim dönemine ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, amortisman ve tarım desteklerine dair yapacağı yevmiye kayıtları ile zeytin hasadı sonrasında elde edeceği gelirin raporlanması süreçleri sırasıyla ilgili muhasebe standartlarına

uygun biçimde ele alınacaktır. Uygulama  rneği varsayıma dayalı olarak hazırlanmış olmasına rağmen bütün girdi miktar ve tutarlarının gerçeğe yakın olması için çaba sarf edilmiştir.

Bu  retim süreci muhasebe standartları açısından dikkate alındığında zeytin ağaçlarının birer taşıyıcı bitki kapsamında olduğu ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına, zeytinin hasat zamanında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına ve hasat sonrası işleme sonucu elde edilen mamullerine TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

2. Bir Tarımsal  r n Olarak Zeytin ve Türkiye Ekonomisine Olan Katkıları

Son yıllarda dünya genelinde sağlıklı yaşam ve sağlıklı tüketim bilincinin artmasıyla insan sağlığına olan faydaları ile bilinen sofralık zeytin ve zeytinyağının tüketimi artmıŐtır. Zeytin yetiştirmek için özel iklim koşullarına olan ihtiyaç nedeniyle Akdeniz'e kıyısı (İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye, Tunus, Suriye, Fas, Fransa ve Portekiz) olan ülkeler zeytin üretimine en elverişli topraklardır. Günümüzde dünya zeytin ağaç varlığının yaklaşık %93'  hala bu ülkelerde yer almaktadır. Dünyada genelinde yaklaşık olarak 10,6 milyon hektar alanda 16,6 milyon ton zeytin üretimi yapılmaktadır (FAO, 2021).

Akdeniz ikliminden uzak ülkelerin zeytin tüketiminde görülen artış zeytin üreticisi olan ülkelerin dış ticaretine önemli bir katkı sađlamıŐtır. Bu nedenle Uluslararası ticarete konu olan zeytin ve zeytinyağı, sadece Akdeniz'e kıyısı olan ülkelerde değil, aynı zamanda Akdeniz iklimi koşullarına sahip olan Arjantin, Őili ve Peru gibi ülkelerde de yetiŐtirilmeye başlanmıştır. Coğrafi konumu itibarıyla Akdeniz iklimine de sahip olan Türkiye, dünyanın önde gelen zeytin ve zeytinyağı üreticilerinden olmakla birlikte üretiminin büyük bir kısmını i tüketime yönlendirmektedir (TEPGE, 2021:1). Türkiye'de üretilen sofralık zeytinin %85'i siyah, %15'i yeŐil ve rengi dönük olarak iŐlenmektedir. Türkiye sofralık zeytin üretiminin yıllık 89 bin tonluk kısmını ağırlıklı olmak üzere Romanya, Bulgaristan, Rusya ve Almanya'ya ihraç etmektedir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2020).

Zeytin Türkiye'de ağırlıklı olarak Ege, Marmara, Akdeniz, Güneydoğu Anadolu bölgelerinde üretilmektedir. Zeytin  retimi yapılan baŐlıca iller ise; Aydın, Balıkesir, Manisa, Muğla, Bursa, Gaziantep, İzmir, Çanakale, Hatay ve Mersin olarak sayılabilir. Türkiye'de çoğunlukla küçük aile işletmesi Şeklinde gördüğümüz zeytin yetiştiriciliği işletmelerinin yaklaşık %14'  TarıŐ Zeytin ve Zeytinyağı Birliği ve Marmarabirlik ortaklarından oluşmaktadır. TarıŐ Zeytin ve Zeytinyağı Birliği'nin yaklaşık 22 bin ortağı,

Marmarabirlik'in ise yaklaşık 30 bin ortağı bulunmaktadır (Esnaf Sanatkârlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü, 2020: 5).

Türkiye'de kayıtlı 118 zeytin çeşidi olmakla birlikte bunların 26'sının sertifikalı fidanı üretilmektedir. Bu çeşitlerden en yaygın olanları ise; Gemlik, Arbequin, Ayvalık, Nizip Yağlık, Manzanilla, Domat, Saurani, Memecik, Sarı Ulak ve Eşek Zeytini olarak sayılabilir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2020).

Zeytin yetiştiriciliği, Türkiye'nin benimsediği tarım politikaları için her daim kendine yer bulmuştur. Zeytin üreticilerinin faydalandıkları, daha çok fiyata dayalı olan, desteklemeler; mazot ve gübre desteği, iyi tarım uygulamalarına yönelik destekler, organik tarıma yönelik destekler, sertifikalı fidan kullanım desteği, geleneksel zeytin bahçelerinin rehabilitasyonu desteği ve biyolojik ve biyoteknik mücadele desteğidir (Tebliğ No: 2018/17, 2019). Bunların yanı sıra; KOSGEB, IPard2, TKDK, Tarım Kooperatifi, Tarım sigortası, Çevre amaçlı tarımsal arazilerin korunması, Kalkınma ajansları destek ve hibe kredilerinden de faydalanabilmektedirler.

Tarım ve Orman Bakanlığı Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü verilerine göre; Türkiye, 2022 yılında %71 artış ile 2 milyon 976 bin 654 ton olan zeytin üretimiyle sofralık zeytin üretiminde dünya lideri ve %79 artış ile 421 bin 717 bin tona ulaşan zeytinyağı üretimiyle ise İspanya'dan sonra dünya ikincisi konumuna yükselmiş durumdadır. Sofralık zeytin ihracatı son 20 yıl içinde 36 bin 598 tondan % 157 artış ile 94 bin 76 tona yükselmiş, yine aynı dönem içinde zeytinyağı ihracatı ise 25 bin 645 tondan % 75 artış ile 40 bin 214 tona yükselmiştir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2022).

3. TMS/TFRS'ler Uyarınca Zeytin Hasadının Muhasebe ve Raporlama Açısından Ele Alınması

Aşağıda şekil 1'de çok genel olmak kaydıyla sofralarda tüketilen sofralık zeytin veya zeytinyağı elde edilme süreci şematize edilmiştir. Şekil 1'den de görüleceği üzere zeytinin elde edilmesinin temelde üç önemli evresinin olduğu söylenebilir. Bunlar; hasat edilebilir zaman dilimine kadar olan zeytin ağacının yetiştirilmesi, verim dönemi ile birlikte zeytin hasadının yapılması ve zeytinin işlenmesidir. Bu üretim süreci üzerinde yoğunlaşılacak çalışmada üretim sürecinin üç aşaması muhasebe standartları açısından ayrı ayrı değerlendirilerek incelenmiştir.

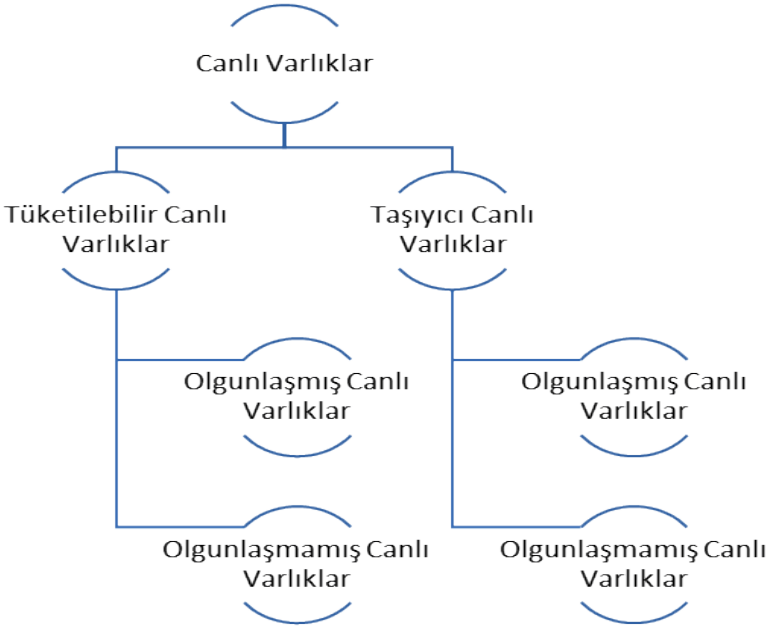


Şekil 1: Zeytin Üretim Süreci

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

3.1. Canlı Varlık ve Taşıyıcı Bitki Kavramı

Canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkidir (TMS 41, Md. 5). Canlı varlıklar ilgili muhasebe standardında tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar ile olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma aşağıda şekil 2'deki gibi şematize edilebilir (TMS 41, Md. 43-5; Badem vd., 2013: 124).



Şekil 2: Canlı Varlıkların Sınıflandırılması

Kaynak: TMS 41 Md. 43-45, Badem vd., 2013: 124.

Şekil 2'de yer alan bir canlı varlık türü olan tüketilebilir canlı varlıklar; hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklar şeklinde tanımlanabilir (TMS 41, Md. 43). Sözelimi zeytin ağacından hasat edilmesi mümkün olan zeytin, bir tüketilebilir canlı varlıktır. Yine diğer bir

canlı varlık türü olan taşıyıcı canlı varlık ise tüketilebilir canlı varlıkların dışında kalan varlıklar olarak tanımlanabilir. Sözelimi kendisinden süt elde edilebilen hayvanlar veya meyve hasadı yapılabilen meyve ağaçları taşıyıcı canlı varlık konumundadırlar (TMS 41, Md. 43). Yine zeytin hasadının yapılmasına olanak sağlayan zeytin ağacı taşıyıcı bir canlı varlıktır. Gerek tüketilebilir gerekse taşıyıcı canlı varlıklar olgunlaşmış veya olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak ayrılabilir. Bir canlı varlığın olgunlaşmış olarak nitelendirilebilmesi için ilgili canlı varlığın hasat edilebilir olması veya düzenli aralıklarla hasat edilebilir olması gerekir (TMS 41, Md. 44-45).

41 nolu Türkiye Muhasebe Standardında taşıyıcı bitki, tarımsal ürünlerin üretilmesi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden daha fazla süre için ürün vermesi beklenen, faydalı ömrü sonunda önemsiz olarak kabul edilecek kalıntı değerinin haricinde tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkiler şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41, Md. 5). Standarda göre tarımsal ürün olarak hasat edilmek üzere yetiştirilen bitkiler, önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler ve mısır, buğday gibi yıllık mahsuller taşıyıcı bitki hüviyetini taşımazlar (TMS 41, Md. 5A).

Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler taşıyıcı bitki tanımını karşılar. Standardın 4. maddesinde verilen bu örneklemeden ve yine standardın taşıyıcı bitkinin özelliklerinin anlatıldığı 5. maddesinden hareketle ve ilerleyen başlıklarda gerekçeli bir biçimde anlatılacağı üzere zeytin ağaçlarının da taşıyıcı bitki konumunda oldukları rahatlıkla söylenebilir (TMS 41, Md. 4-5).

Burada şunu da açıklamak gerekir ki üzerinden meyve hasadı yapılan her bitki taşıyıcı bitki değildir. Sözelimi ceviz ağaçlarıdır. 41 nolu muhasebe standardında yer alan taşıyıcı bitkilerin özelliklerinin bir kısmını ceviz ağaçlarının da karşıladığı görülmektedir. Her ne kadar da üzerinden ürün hasadının yapılabildiği, faydalı ömrünün de bir hesap döneminden fazla olduğu görülse de ceviz ağaçlarının kereste olarak satışının çok mümkün olması ve mobilya sektörü açısından önemli bir hammadde unsuru olması ceviz ağaçlarını taşıyıcı bitki konumundan dışarıda tutmaktadır. Çünkü faydalı ömrü sonunda önemsiz kabul edilemeyecek bir kalıntı değerine sahiptirler ve yine faydalı ömrü sonunda satılabilme ihtimalleri düşük değildir (Aktaran: Taştekin, 2019: 83-84).

3.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uyarınca Canlı Varlıkların Değerlendirilmesi

Tarımın küresel ölçekte sahip olduğu büyük öneme karşılık Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Boards-IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (Financial Accounting Standards Board-FASB) gibi uluslararası muhasebe standartları belirleyicileri tarımsal üretim süreçlerinin muhasebeleştirilmesine çok az ilgi göstermişlerdir. FASB tarımsal faaliyetlere yönelik herhangi bir özel standart yayımlamazken, IASB öncesi var olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-IASC (International Accounting Standards Committee) tarafından 1994 yılında tarımsal faaliyetleri gündemine almıştır. Komite Aralık 2000'de IAS 41-Agriculture başlığı altında standart haline getirmiştir (Bohusova & Svoboda, 2017:53).

Türkiye'de ise tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe standardının 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazetede yayımlanması ile hayata geçtiği görülür. Yürürlüğe girdiği tarihten sonra çeşitli değişikliklerle son halini almış bulunmaktadır (TMS 41, 2021).

12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 31 sıra no'lu tebliğ ile gerçekleşen son düzenleme ile bir canlı varlık statüsünde bulunan taşıyıcı canlı varlıklardan taşıyıcı bitkiler TMS 41'in kapsamı dışına alınmıştır. Taşıyıcı bitki konumunda olan canlı varlıklar bu düzenleme ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının hükümleri altına alınmıştır. 41 nolu Standartta yapılan son düzenleme ile aşağıda ele alınan tarımsal faaliyetlerden elde edilen varlıklara ilgili standardın uygulanacağı açık biçimde belirtilmiştir. Bu varlıklar (TMS 41, Md. 1);

- Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- 34-35. paragraflarda yer alan devler teşvikleridir.

41 nolu muhasebe standardının ikinci maddesinde;

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili arsaların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar (MDV) ve TMS 41 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarına göre,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkilerin TMS 16 MDV standardı uyarınca ele alınması gerektiğine ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerinin yine TMS 41 uyarınca,

- Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşviklerinin TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre,
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre,
- Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıklarının TFRS 16 Kiralamalar standardı hususlarına göre ele alınması gerektiğini belirtmiştir.

TMS 41'in birinci ve ikinci maddeleri bağlamında ele alındığı zaman taşıyıcı bitkilerin bir maddi duran varlık olarak değerlendirildiği görülür. Burada taşıyıcı bitkilerin neden bir maddi duran varlık olarak ele alındığı sorusu önem arz eder. Deloitte (2016) hazırlamış olduğu raporda bu soruya yanıt olarak taşıyıcı bitkilerin birden fazla dönemi kapsayan süreçte ürün yetiştirmek amacıyla kullanıldığından maddi duran varlık tanımını karşıladığını ifade ederek yanıtlamıştır. Yani burada taşıyıcı bitkiler, bir üretim işletmesinde faydalı ömrü boyunca mamul üretiminde kullanılan bir makine ve teçhizat gibi değerlendirilmiştir. Bu açıdan nasıl ki faydalı ömrü boyunca mamul üretiminde kullanılan bir makine maddi duran varlık ise faydalı ömrü boyunca tarımsal ürün elde edilecek olan bir taşıyıcı bitki de bir maddi duran varlıktır. Kısacası her iki durumda da ekonomik fayda elde etme biçimi benzerdir. Ayrıca yine taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü içerisinde veriminde azalmaların oluşması sebebiyle amortismanına tabi varlıklara benzemektedir. Her ne kadar da şeklen tesis, makine ve cihazlara benzemeseler de taşıyıcı bitkiler de kullanım amaçları açısından bir maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesini açıklamaya yardımcı olacak özelliklere sahiptirler (Deloitte, 2016: 6).

TMS 41'in bünyesinden çıkartılan taşıyıcı bitkiler TMS 16 MDV uyarınca ele alınması gerekmektedir. TMS 16 incelendiğinde 6. maddede taşıyıcı bitki kavramının TMS 41'de olduğu gibi aynı ifadelerle tanımlandığı görülmektedir.

TMS 41'in üçüncü maddesinde ise tarımsal faaliyetler standardının yine canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlere hasat zamanında uygulanacağını ve sonrasında ise TMS 2 Stoklar standardına veya uygun başka bir standarda göre ele alınması gerektiği belirtilmiştir.

Kısacası TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına aldığı ve kapsam dışı bıraktığı hususları ayrıntılı bir şekilde belirtmiştir. Bu açıdan bakıldığı ve çalışmanın esasını oluşturan zeytin ağacı ele alındığında şu özetleme yapılabilir: Bir taşıyıcı bitki olarak değerlendirilebilecek olan zeytin

ağacının kendisi TMS 16 MDV uyarınca, hasat zamanında elde edilen gerek yağlık gerekse sofralık zeytinler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı uyarınca ve hasat zamanından sonra zeytinlerin işlenerek gerek sofralık zeytine gerekse zeytinyağına veya başka herhangi bir mamule dönüşümüne yönelik ise TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında ele alınması gerekir.

3.3. Zeytin Ağacı Bir Taşıyıcı Bitki midir?

Zeytin ağacının TMS 41’de yer alan bir tarımsal ürünün yetiştirilmesine yönelik olması, bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi özelliklerini doğrudan karşıladığı görülmektedir. Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması özelliği açısından değerlendirildiğinde ise zeytin ağacının doğrudan ceviz ağacı gibi mobilya endüstrisinin hammaddesi olma özelliğinin olmadığı görülmektedir.

Esasında bakıldığı zaman dayanıklı bir yapıya sahip olan zeytin ağacı, mobilya, mutfak eşyaları ve dekorasyon eşyalarının üretiminde kullanıldığı ancak zeytin ağacı odununun döşeme endüstrisinde teak odunu ile birlikte kullanılan en değerli odun olduğu ve bu nedenle pahalı mobilyaların üretiminde sıklıkla kullanıldığı bildirilmektedir. (Topaloğlu & Ustaömer, 2020: 124) Bu da genel manada zeytin ağacının daha önce de belirtildiği gibi ceviz de olduğu gibi sıklıkla tercih edilen bir ağaç olmadığını çok daha pahalı mobilyaların ve dekorasyon ürünlerin kullanımında tercih edildiğini göstermektedir. Buradan zeytin ağaçlarının önemsiz kalıntı satışının söz konusu olmadığı ve kesilmesi gereken bir zeytin ağacının kalıntı değerinin yüksek olması sonucu çıkarılabilir. Ancak unutulmamalıdır ki zeytin ağacı çok uzun bir ömre sahip canlı varlıktır.

Yaklaşık olarak ömrü 1.500 yıl (Düzkale vd., 2015: 29) olan zeytin ağacının ortalama ömrü ise 300-400 yıldır ve yaklaşık 3 bin yaşında zeytin ağaçlarının varlığına da rastlanılmaktadır. Bu sebeple de adı mitoloji ve botanikte “*ölümsüz ağaç*” olarak ifade edilmektedir (Durlu Özkaya vd., 2018: 266). 41 nolu muhasebe standardının 5A maddesinin (b) bendinde ifade edildiği gibi önemsiz kalıntı satışlarının dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretme için yetiştirilen bitkiler taşıyıcı bitki olarak kabul edilmemiştir. Gerek zeytin ağacının hasat verme süresi gerekse çok uzun ömürlü bir canlı varlık olması her ne kadarda kalıntı değeri yüksek olsa da tarımsal ürün olarak hasat edilmesine yönelik herhangi bir ihtimalin olmayacağı rahatlıkla söylenebilir.

Ayrıca Türkiye’de 07.02.1939 tarih ve 4126 sayılı resmî gazetede “Zeytinciliğin Islahı ve Yabanilerinin Aşılattırılması Hakkında Kanun”

yayımlanmıştır. Bu Kanun'un 23.01.2008-5728/99 değişik ikinci fıkrasında *“Zeytinlik sabahaları daraltılamaz. Ancak, belediye sınırları içinde bulunan zeytinlik sabahalarının imar hudutları kapsamı içine alınması hâlinde altyapı ve sosyal tesisler dahil toplam yapılaşma, zeytinlik alanının %10'unu geçemez. Bu sabahalardaki zeytin ağaçlarının sökülmesi Tarım ve Köyişleri Bakanlığının fenni gerekçeye dayalı iznine tabidir. Bu iznin verilmesinde, Tarım ve Köyişleri Bakanlığına bağlı araştırma enstitülerinin ve mahallinde varsa ziraat odasının uygun görüşü alınır. Bu hâlde dahi kesin zaruret görülmeyen zeytin ağacı kesilemez ve sökülemez. İzinsiz kesenler veya sökenlere ağaç başına altmış Türk lirası idarî para cezası verilir”* ibaresine yer verilmiştir. Buradan da rahatlıkla zeytin ağacının zeytin üretiminde kullanılan bir canlı varlık ve zeytin ağacının bir taşıyıcı bitki olacağı sonucuna varılabilir.

3.4. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Muhasebeleştirilmeleri

Daha önce de belirtildiği üzere taşıyıcı bitkiler Muhasebe Standartları tarafından bir maddi duran varlık olarak dikkate alınmışlardır. Bu açıdan düşünüldüğünde maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirme şartlarının taşıyıcı bitkiler için de geçerli olduğu söylenecektir.

Bu açıdan taşıyıcı bitkilerin maliyeti, gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülmesi koşullarını sağladıktan sonra finansal tablolara alınması mümkün olacaktır (TMS 16, Md. 7). Finansal tablolara alma ilkesi çerçevesinde taşıyıcı bitkilere ilişkin bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleri ile dikkate alınır. Bu maliyetler, taşıyıcı bitkilerin edinilmesi için katlanılan maliyetler ile sonradan; ekleme, kısmi yenileme veya bakım için katlanılan maliyetlerden oluşur (TMS 16, Md. 10). Taşıyıcı bitkilere yönelik günlük bakım maliyetleri aktifleştirilemez. Bu maliyetler oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir (TMS 16, Md. 12). Varlık olarak muhasebeleştirme ilkelerini karşılayan bir maddi duran varlık kalemi olarak taşıyıcı bitkiler, maliyet bedeli ile ölçülürler (TMS 16, Md. 15).

Doğrudan taşıyıcı bitkilerin maliyeti ile ilişkilendirilebilecek maliyetlerle ilgili TMS 16 madde 17'de şunlar sıralanmıştır (TMS 16, Md. 17; Kıymetli Şen & Karagül, 2014: 39);

- Taşıyıcı bitkilerin doğrudan elde edilmesi ve yetiştirilmesine yönelik ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan dolayı ortaya çıkan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin ekilmesine yönelik ilgili arazinin hazırlanmasına yönelik maliyetler,

- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin dikilmesine yönelik maliyetler,
- Mesleki ücretler

Taşıyıcı bitkilerin yönetim tarafından arzulandığı şekilde faaliyet gösterecek konuma ve duruma gelmeden yani gerekli olgunluğa erişmediği ve ürün verecek duruma gelmediği noktada işletmenin kendisinin inşasını gerçekleştirdiği bir maddi duran varlık gibi muhasebeleştirilmesini gerekli kılar. Bu durum birikmiş maliyet üzerinden ölçüm yapılmasını gerektirir (Deloitte, 2016: 8). Bu durumda Kıymetli Şen & Karagül, (2014) ile Kaya & Atasel, (2016) ilgili taşıyıcı bitkinin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesinin uygun olacağı kanaatindedirler. Gökgöz & Temelli (2016) ise 25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları Hesabı adında yeni bir hesabı önermiştir.

Taşıyıcı bitkiler gerekli olgunluğa eriştiği zaman maliyetin birikimli olarak ölçülmesine son verilir ve bu noktadan sonra maliyetler aktifleştirilmez ve amortisman işlemine başlanır (Deloitte, 2016:8). Bu durum TMS 16' da işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda tarımsal ürün verme yaşına gelen taşıyıcı bitkiler için bu zaman diliminden itibaren maliyetlerin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir (TMS 16, Md. 20) ifadesi ile açıklanmıştır. Yani olgunluğa erişen bir taşıyıcı bitkinin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmesine son verilerek amaçlanan kullanıma hazır bir maddi duran varlık kalemi olarak sınıflandırılır. Bu noktada bazı yazarlar (Kıymetli Şen & Karagül, 2014; Kaya & Atasel, 2016) 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenmesinin uygun olacağını ifade etmişlerdir. Gökgöz & Temelli (2016) ise 25X Taşıyıcı Bitkiler Hesabı gibi yeni hesabın önerisini yapmıştır. Ayrıca, birçok taşıyıcı bitki, ilk dikim ve büyüme aşamasındaki önemli maliyetlerin yanı sıra olgunluğa ulaştıktan sonra da maliyetlere katlanılmasını gerektirebilir. Burada hangi maliyetlerin aktifleştirilmesini gerektirecek düzeyde hangilerinin ise bir harcama niteliğinde olduğunu tespit etmek önem arz eder (Deloitte, 2016:8).

Örneğin; 2013 yılının temmuz ayında Manisa'da bulunan 10 dönümlük tarlayı zeytin üretimi gerçekleştirmek amacı ile peşin olarak satın alan XYZ Tarım İşletmesi, tarlanın satın alınması sırasında 750.000 TL tarlanın satın alma bedeli ve 12.000 TL tapu harcına (%2) katlanmıştır. (*Uygulama boyunca ödemelerin peşin yapıldığı varsayılacak ve KDV dikkate alınmayacaktır.*)

Ekime hazırlanması amacıyla tarla, ekim ayında 1.000 TL'ye traktör ile derin sürdürülmüş, 1050 TL'ye toprak işleme (ikileme-üçleme) yapılmış, 700 TL'ye dikim yeri işaretlenmiş, 1.750 TL'ye işaretlenen yerlere zeytin fidanı

dikilmesi için gerekli çukurlar açılmıştır. Dikilecek fidanların su ihtiyacını karşılamak amacıyla bahçeye 75.000 TL'ye dalgıç pompa sistemi için kuyu vurdurulmuş ve 5.000 TL damlama borusu ile 700 TL işçilik ücretine katlanarak damlama sistemleri yaptırılmıştır.

Zeytin tarımına uygun hale getirilen araziye zeytin fidanları dikilmeden önce arazinin verimini artırmak amacıyla 1000 TL'ye çiftlik gübresi ile 7500 TL'ye 15-15-15 kompoze daban gübresi atılmıştır. Söz konusu harcamalar taşıyıcı bitkinin verimini artırmaya yönelik olduğu için, ilgili tutarlar taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenir.

İşletme zeytin tarımına hazır hale gelen araziye Kasım ayında tarlaya ekilmesi amacıyla tanesi 30 TL'den 250 adet sertifikalı gemlik (trilye) zeytin fidanı ile 300 TL'ye fidan destek kazığı satın almıştır. Fidanların dikim aşamasında 2 işçi, çapalama için ise 1 işçi 1 gün çalışmıştır. İşçilerin günlük yevmiyeleri 350 TL'dir. İşletme şubat ayı içerisinde zeytin ağaçlarının bakımı için ilaçlama ve gübreleme çalışmalarını 4.500 TL'ye yapmıştır. İlk yıl budama işleri için ise 350 TL ödenerek dışarıdan işçi tutularak yaptırılmıştır. İşletme ilk yıl ayrıca sulama- ilaçlama giderleri için 1500 TL, toprak işleme için 1500 TL, elektrik-akaryakıt giderleri için 3.000 TL, işçilik giderleri için 1.000 TL ve yönetim giderleri için ise 500 TL maliyete katlanmıştır.

Tablo 1: Tesisin Olgunlaşma Çağına Kadar Sabit ve Değişken Giderleri

Yıllar ve Maliyet Kalemleri	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	1. Yaş	2. Yaş	3. Yaş	4. Yaş	5. Yaş	6. Yaş	7. Yaş	8. Yaş
Arazi Bedeli	762.000							
Fidan Bedeli	7.500							
Fidan Destek Kazığı	300							
Derin Sürüm	1.000							
Toprak İşleme (ikileme-üçleme)	1.050							
Dikim Yeri İşaretleme	700							
Çukur Açımı	1.750							
Çiftlik Gübresi	1.000							
Kompoze Daban Gübresi (15-15-15)	7.500							
Damla Sulama Sistemi	80.700							
Fidan Dikimi	700							
Çapalama	350	350	700	700	700	1.000	1.000	1.000
Budama Giderleri (Ocak-Şubat)	350	700	0	1.400	0	3.500	0	4.200
Gübre- İlaç Giderleri (Şubat-Mart)	4.500	4.500	4.500	6.000	6.000	6.000	7.500	7.500
Sulama-İlaçlama Giderleri (Haziran-Temmuz-Ağustos)	1.500	1.500	1.500	3.000	3.000	3.000	4.500	4.500
Toprak İşleme (Eylül)	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
İşçilik Giderleri	1.000	1.000	2.000	2.000	2.000	3.000	3.000	3.000
Elektrik Akaryakıt Giderleri	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Yönetim Giderleri	500	500	500	500	500	500	500	500
TOPLAM	876.900	13.050	13.700	18.100	16.700	21.500	21.000	25.200

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Verim çağına ulaşana kadar zeytin ağaçlarında hastalık ve zararlıların oluşmaması ya da oluşmuşsa giderilmesi için ilaç giderlerine, toprağın analizine uygun olarak gübre giderlerine katlanılmıştır. Çapalama, budama, hasat, gübreleme gibi işçilik giderleri yıllara göre artırımlı bir şekilde hesaplanmıştır. Tüm bu giderler de daha önce belirtildiği gibi yıllar itibariyle TMS 16 standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin verimlilik çağına ulaşmasına

kadar olan yani tesis dönemi süresince katlanılan giderler olduğundan “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kaydedilmelidir. Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere XYZ işletmesi 762.000 TL’ye mal ettiği arsası üzerine 114.900 TL aynı yıl harcama yapmış ve 2014 yılı için işletmenin toplamda 876.900 TL harcaması olmuştur. 2014 yılında yapılan bu harcamaların TMS 16 hükümlerine göre muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

...	...		
250 ARAZI VE ARSALAR HS.		762.000	
100 KASA HS			762.000
...	...		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.		114.900	
100 KASA HS			114.900

Zeytin bahçesine yönelik olgunlaşma dönemine kadar işletme tarafından yapılan harcamaların dağılımı yıllar itibarıyla yukarıdaki Tablo 1’de gösterilmiştir. 2021 yılında zeytin ağaçlarının meyve verecek olgunluğa eriştiği işletme tarafından varsayılmıştır. 2021 yılına kadar arazi üzerine yapılan tüm harcamalar yukarıdaki muhasebe kaydında olduğu gibi her yıl tekrarlanmalıdır. Sözelimi 2015 yılında yapılan 13.050 TL’lik harcama yine “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenecektir. Buna göre 2022 yılına gelindiğinde yani zeytin ağaçlarının sekiz yaşına kadar olan dönemde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının bakiyesi de aşağıda görüldüğü üzere 244.150 TL olacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (TL)

(1.yaş)	114.900
(2.yaş)	13.050
(3.yaş)	13.700
(4.yaş)	18.100
(5.yaş)	16.700
(6.yaş)	21.500
(7.yaş)	21.000
(8.yaş)	25.200

244.150

2021 yılı sonunda olgunluk çağına erişen zeytin ağaçları, dokuzuncu yıl itibariyle işletme için maddi duran varlık niteliği taŐıtmaktadırlar. Bu nedenle bu zamana kadar yapılan harcamalar zeytin fidanlarının olgunlaŐması nedeniyle 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabından çıkartılmak suretiyle, taşıyıcı bitkilerin kaydedilebileceği bir başka maddi duran varlık hesabına aktarılması gerekir. Bu kapsamda, fidanların elde edilmesinden sekizinci yaşına kadar katlanılan toplam 244.150 TL tutarındaki maliyet, yine daha önce belirtildiği gibi 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına kaydedilmelidir. İlgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

.../.../....			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS.		244.150	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS			244.150

Verimlilik ağında zeytin verebilir duruma geldiği zaman zeytin ağacından elde edilen hasatlar artık TMS 16 MDV Standardı hükümlerine göre değil TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

3.5. Taşıyıcı Bitkilerin MuhasebeleŐtirilmelerinden Sonraki lm Yöntemleri

Bir maddi duran varlık olarak sınıflandırılan taşıyıcı bitkiler, ilk kez maliyet değerleri ile muhasebeleŐtirilmelerinin ardından maliyet veya yeniden değerleme modellerinin herhangi biri kullanılarak ölçüme işlemi gerçekleştirilebilir (TMS 16, Md. 29-31).

Maliyet Modeli; Zeytin ağaçlarının dönem sonu değerleme işlemi için maliyet modeli seçildiğinde; işletme tarafından düzenlenecek finansal tablolarda, taşıyıcı bitkileri maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek sonraki değer ile gösterilebilir.

Yeniden Değerleme Modeli; Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen taşıyıcı bitkiler, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden deđerlenmiŐ tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden deđerlenmiŐ tutar, değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, takip eden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerleme modeli seçildiğinde taşıyıcı bitkinin aktifleŐtirildiđi dönem sonu değerlemesinde gerçek değerinin güvenilir bir Şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinin uygulanması taşıyıcı bitkiler açısından diğer maddi duran varlık kalemlerinden bir farklılık göstermediğinden çalışmanın uzamaması için ayrıca örneklendirilmemiştir.

3.6. Taşıyıcı Bitkilere Amortisman Ayrılması

Taşıyıcı bitkiler özellikleri gereği faydalı ömürleri bir hesap döneminden daha fazla olan canlı varlıklardır. Taşıyıcı bitkiler, bitkiden hedeflenen verimin elde edileceği yaştan kesileceği süreye kadar olan zaman dilimi için amortismanına tabi tutulmalıdır. Bir taşıyıcı bitki açısından faydalı ömür, varlığın beklenen kullanımı dikkate alınarak belirlenmelidir. Varlığın beklenen kullanımı ise varlığın beklenen kapasitesine veya fiziksel üretime bağlı olarak değerlendirilmelidir. Genel anlamı ile taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü tecrübelerle dayalı bir takdir durumu ile belirlenebilecektir (Aktaran: Kıymetli Şen & Karagül: 2014: 37-38).

TMS 16'da maddi duran varlıklar için üç ayrı amortisman yönteminin kullanımı önerilmiştir. Bu yöntemler; üretim miktarı yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemidir (TMS 16, Md. 62). Bu yöntemlerde üretim miktarı yönteminin, taşıyıcı bitkiden faydalı ömrü boyunca elde edilecek verim miktarının tam olarak tespit edilemeyecek olması nedeniyle uygulanamayacağı söylenebilir (Kıymetli Şen & Karagül: 2014: 37-38).

Verim çağına ulaşan zeytin ağaçları artık işletme için maddi duran varlık sınıfındadır ve bu nedenle işletme bu taşıyıcı bitkilere amortisman ayırmak zorundadır. Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ekinde yer alan amortisman listesinde, zeytin ağaçlarının faydalı ömrü 50 yıl olarak belirlenmiştir. Ancak TMS 16 MDV standardına göre tarım işletmeleri taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrünü serbestçe belirleyebilmektedirler (TMS 16, Md. 57).

Taşıyıcı bitkilerde amortisman işleminin nasıl olması gerektiğini göstermek bakımından XYZ işletmesi örneği sürdürülmüştür. Bu nedenle XYZ işletmesi zeytin ağaçlarının faydalı ömrünü 30 yıl olarak belirlemiş ve “doğrusal amortisman yöntemi” ni seçmiştir. Standardın, VUK'tan farklı olarak yatırım değerini hesaplarken, arsa bedelinin amortismanına tabi değerden düşülmesine izin vermesinden dolayı işletme maliyet değeri olarak “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabının bakiyesi olan 244.150 TL'yi dikkate almıştır (TMS 16, Md. 58).

Standarda göre amortismanına tabi tutar belirlenirken kalıntı değer de dikkate alınmalı, taşıyıcı bitkilerin kayıtlı değerinden kalıntı değeri düşülerek amortismanına tabi tutar hesaplanmalıdır (TMS 16, Md. 53). Ancak ağaçların

faydalı ömrünün çok uzun olmasından dolayı kalıntı değerin hesaplanması işletme tarafından sonraki dönemlere bırakılmıştır. Dolayısıyla aşağıdaki hesaplamalarda kalıntı değer dikkate alınmamıştır.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1/30 = 0,03$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 244.150 \times 0,03 = 7.324,5 \text{ TL}$$

.../.../....		
730 GENEL ÜRETİM GİD.HS.	7.324,5	
257 BİR. AMORT. HS		7.324,5

3.7. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre verim alınması yani ürün elde edilmesi uzun bir süreyi gerektiren zeytin ağaçları gibi taşıyıcı bitkilerin üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu bitkilerin maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmeli ve böylece finansal durum tablosunda raporlanmalıdır (TMS 23, Md. 8).

Örneğin XYZ tarım işletmesi zeytin ağaçlarının sulanmasında kullanmak üzere damla sulama sistemi kurdururken 10.05.2014 tarihinde uzun vadeli kredi kullandığını ve bu krediye ilişkin 31.12.2014 tarihinde 15.000 TL faiz gideri tahakkuk ettiğini varsayalım. 31.12.2021 tarihinde zeytin ağaçları verim dönemine geçtiğinden yatırım maliyeti 244.150 TL ve borçlanma maliyeti de 15.000 TL olmuştur.

TMS 23 kapsamında, bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12/2014		
780 FİNANSMAN GİD.HS.	15.000	
481 GİDER TAHAKKUKLARI HS		15.000
31/12/2014		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.	15.000	
781 FİN. GİD. YANSITMA HS		15.000

3.8. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında düzenlenen Devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyet gösterdiği konu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi şartıyla söz konusu işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Yine TMS 20'de düzenlenen Devlet yardımları ise, belirli koşulları yerine getiren işletmelere ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan yardımlardır (TMS 20, Md. 3). Taşıyıcı bitki üreten işletmelere yönelik devlet teşvikleri de TMS 20 hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. TMS 20'ye göre taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi; gelir yaklaşımı ya da sermaye yaklaşımı esas alınarak yapılabilir (TMS 20, Md. 13).

Fakat hangi yaklaşımın kullanılması gerektiğine dair bir düzenleme standartta yer almamaktadır. Bu nedenle, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yöntemin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri göz önünde bulundurularak seçilmesi oldukça önemlidir.

10 dönümlük bir arazide zeytin bahçesi bulunan XYZ işletmesinin, koşulları sağladığı için Tarım ve Orman Bakanlığında 2020 yılı için dönüm başına 15 TL mazot, 4 TL gübre desteği aralık ayında banka hesabına yatırılmış olduğunu varsayalım.

XYZ işletmesinin elde ettiği destekleri her iki yaklaşıma göre nasıl muhasebeleştireceği aşağıda gösterilmiştir.

Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirme;

.../.../....		
102 BANKALAR HS.	190	
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS		190

Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirme;

.../.../....		
102 BANKALAR HS.	190	
52X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS		190

Devlet teşvikleri gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde; gelir tablosunun bir unsuru olarak kâr veya zararda yer alır. Bu durumda, işletmelerin halihazırda içinde bulunduğu dönemin kârının fazla görünmesine ve buna istinaden de daha fazla vergi tahakkukuna neden olabilmektedir. Devlet teşvikleri sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde ise; bilançoda özkaynakların bir unsuru olarak yer alır. Bu durumda ise; işletmelerin özkaynak yapılarının daha güçlü olmasına yardımcı olabilmektedir (Özulucan & Keleş, 2020: 121).

3.9. Taşıyıcı Bitkinin Verimli Döneminde Yapılan İşlemlerin ve Zeytin Hasadının Muhasebeleştirilmesi

Bu üretim süreci muhasebe standartları açısından dikkate alındığında zeytin ağaçlarının birer taşıyıcı bitki kapsamında olduğu ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına, zeytinin hasat zamanında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına ve hasat sonrası işleme sonucu elde edilen mamullerinse TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Taşıyıcı bitkiler, verimli çağa ulaşmaları ile birlikte artık hasat edilebilir duruma gelmişlerdir. Bu nedenle ilgili varlıklarla ilgili maliyetler bundan sonra TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre ele alınması gerekir.

Zeytin ağacından elde edilecek olan zeytinler tarımsal üründürler. Tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ise TMS 41'in kapsamına alınmıştır. Bu nedenle taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürünler için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının maddeleri dikkate alınmalıdır. Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülürler (TMS 41 Md. 13).

Tarımsal ürünlerin TMS 41 bağlamında muhasebeleştirilmesine yönelik XYZ işletmesi örneğini devam ettirelim. Daha önce zeytin ağaçlarının verim dönemine girmesi nedeniyle “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takip edilen 235.650 TL'lik tutar “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabına aktarılmıştı. 2022 yılına ait dönem içi ve dönem sonu gerçekleştirilen işlemler ile bu işlemlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

İşletme ocak ayında zeytin ağaçlarının budaması için işçilere 4.200 TL'yi nakden ödemiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../....			
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	4.200	
	100 KASA HS		4.200

İşletme şubat ayında 7.500 TL'lik gübre ve zirai ilacı peşin olarak satın almıştır. İlaç atılması için 1.000 TL'ye traktör kiralınmış ve 3.700 TL işçilere nakden ödenmiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

...
150 İLK MADDE VE MAL. HS.		7.500	
100 KASA HS			7.500
...
710 DİMM GİD. HS.		7.500	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.		3.700	
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		1.000	
150 İLK MADDE VE MAL. HS			7.500
100 KASA HS.			4.700

İşletme eylül ayında toprak havalandırma yapılmıştır. Bunun için bir işçi yevmiesi 350 TL'den 2 gün çalıştırılmıştır. Ayrıca traktör kirası için de 1.000 TL ödenmiştir. Ödemeler nakit yapılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

...
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.		700	
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		1.000	
100 KASA HS			1.700

2022 yılında 20.000 TL'lik genel üretim giderlerine katlanılmıştır. Bu giderlerin bir kısmı nakden ödenmiş, bir kısmı amortisman gideri olarak ortaya çıkmış, bir kısmı ise stoktaki maddelerin kullanılmasından kaynaklanmıştır.

...
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		20.000	
100 KASA HS			8.000
257 BİRİK. AMORT. HS.			9.000
150 İLK MADDE VE MAL. HS.			3.000

2022 yılında hizmet maliyet yerlerinde toplanan 30.800 TL'lik endirekt giderlerin esas üretim yerlerine dağıtımı yapılmıştır.

.../.../....			
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		30.800	
	730 GENEL ÜRETİM GİD. HS		30.800

İşletme 2022 yılında verimli çağa ulaşan zeytin ağaçlarının üzerindeki zeytinlerin toplanmasına karar vermiştir. Aralık ayında 5 işçi 10 gün, günlük yevmiyesi 350 TL'den çalıştırılarak ve 3.500 TL'ye traktör kiralanarak zeytin hasadı gerçekleştirilmiştir. Ödemeler nakit yapılmıştır.

.../.../....			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.		17.500	
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		3.500	
	100 KASA HS		21.000

İşletme dönem içerisinde toplam 7.500 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 26.100 TL direkt işçilik giderine ve 56.300 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

.../.../....			
154 TARIMSAL YARI-MAMULLER HS.		89.900	
	711 DİMM YANS. HS		7.500
	721 DİG YANS. HS.		26.100
	731 GÜG YANS. HS.		56.300

2022 yılında Marmara Birlik (Marmara Zeytin Tarım Satış Kooperatifleri Birliği) tarafından yapılan taban fiyat açıklamaları sonucunda zeytinin fiyatı kilogram başına 26 TL'den işlem görmüştür. İşletme 2022 yılında 6 ton zeytin hasat etmiştir. Stoklarını sürekli envanter yöntemine göre kayıtlamakta olan XYZ işletmesi aralık ayında hasat ettiği 6 ton zeytinin 4 tonunu sofralık zeytin olarak zeytin fabrikasına; kilogramı 30 TL'den satmış, bedeli banka aracılığıyla alınmıştır.

...
102 BANKALAR HS.	120.00	
600 YURTIÇİ SAT. HS.		120.000
...
624 SATILAN TARIMSAL MAM. MAL. HS.	59.933,33	
154 TARIMSAL YARIMAMULLER HS.		59.933,33

Hasat edilen diğer 2 ton zeytin ise zeytinyağı fabrikasına nakliye bedeli 1.000 TL'ye götürülmüş, nakliye ücreti nakden ödenmiştir; 5 kilo zeytinden 1 litre zeytinyağı elde edilmiştir. Zeytinden zeytinyağı elde etmek için zeytin sıkım fabrikasına 400 litre yağ için 6.760 TL sıkım ücreti nakden ödenmiştir.

...
157 DİĞER STOKLAR HS.	29.966,67	
154 TARIMSAL YARIMAMULLER HS.		29.966,67
...
155 TARIMSAL MAMULLER HS.	37.726,67	
157 DİĞER STOKLAR HS.		29.966,67
100 KASA HS.		7.760

Elde edilen zeytinyağları litresi 150 TL'den İzmir'de zeytinyağı satan bir butik mağazaya satılmıştır. Manisa'dan İzmir'e sevk edilen yağların yükleme ve nakliyesi için 1.000 TL nakden ödenmiştir.

...
102 BANKALAR HS.	60.000	
600 YURTIÇİ SAT. HS.		60.000
...
624 SAT. TARIMSAL MAM. MAL. HS.	37.726,67	
760 PSDG HS.	1.000	
100 KASA HS.		1.000
155 TARIMSAL YARI MAMULLER HS.		37.726,67

4. Sonuç

TUIK verilerine göre Türkiye’de 2022 yılında 254,17 milyar dolar düzeyinde bir ihracat gerçekleşmiştir. Türkiye İhracatçılar Meclisinin (TİM) yayımlanmış olduğu ihracat verilerine göre ise 2022 yılında gerçekleşen tarımsal ürünlerin ihracatı 34,25 milyar dolar seviyesinde olmuştur. Yani bakıldığı zaman toplam ihracatın yaklaşık %13,5’ini tarımsal ürünler oluşturmuştur. Yine TİM’in verilerine göre gerçekleşen yaklaşık 34,25 milyar dolarlık tarımsal ürün ihracatının yaklaşık 495,89 milyon dolarını da zeytin ve zeytinyağı oluşturmuştur. Bu da tarımsal ürünlerin ülke ekonomisine katkılarını açıkça göstermektedir. Bu nedenle tarım sektöründe muhasebe işlemlerinin önemi daha çok vurgulanmalıdır.

Maalesef ki 20. Yüzyılın sonlarına kadar tarım işletmelerinde muhasebe işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin çalışmalar pek ön planda olmamıştır. 20. Yüzyılın sonlarında başlanan ve 21. Yüzyılın başlarında tamamlanan çalışmalarla tarım sektörü muhasebe uygulamaları standart düzeyine gelmiştir. Türkiye açısından değerlendirildiğinde de benzer bir durum söz konusudur. 01.01.2003 tarihinde IAS 41 Agriculture adıyla yayımlanan standart Türkiye’de 01.01.2006 tarihinde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı olarak yayımlanıp yürürlüğe girmiştir. Geline nokta önemli değişiklikler barındıran bu muhasebe standardının kapsamından, 2014 yılında yapılan düzenleme ile taşıyıcı bitki olarak adlandırılan canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işlemleri çıkarılmıştır. Bir yönü ile taşıyıcı bitki ve diğer bir yönü ile canlı varlık olan zeytin yetiştiriciliği bu düzenlemeden önemli ölçüde etkilenmiştir. Taşıyıcı bitki olarak kabul edilen canlı varlıklar TMS 41’in kapsamından çıkarılmış ve TMS 16 MDV Standardının kapsamına alınmıştır.

Bir taşıyıcı bitki olan zeytin ağacı ise bu düzenlemenin sonuçlarından etkilenen bir canlı varlık grubu içerisinde yer alır. Ele alınan bu çalışmada zeytin ağacı ekimine uygun bir arazinin ilk satın alınmasından zeytin ağaçlarının verim çağına kadar olan maliyetleri ile verim çağındaki zeytin ağaçlarının TMS 16 MDV standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Çalışmanın devamında zeytin ağaçlarından elde edilen zeytin tarımsal ürününün TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına uygun olarak ve bir mamul olarak Zeytinin TMS 2 Stoklar standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği detaylıca anlatılmıştır. Böylelikle zeytin ağacının bir fide olarak ekilmesinden tüketicilerin sofrasına gelme aşamasına kadar ki zeytin yaşam döngüsü ilgili muhasebe standartları uyarınca nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu etraflıca açıklanmıştır.

Kaynakça

- Badem, A. C., Savcı, M., & Kılınç, Y. (2013). Türkiye’de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *MÖDAV*, 3, 115-147.
- Bohusova, H., ve Svoboda, P. (2017). Will the amendment to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?. *Agricultural Economics*, 63(2), 53-64.
- Deloitte. (2016). Bearer Plants A New Life. Erişim Tarihi: 03.05.2023, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/CIP/in-ind-as-bearer-plants-noexp.pdf>
- Deloitte. (2020). IAS 41- Agriculture. Erişim Tarihi: 03.05.2023, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41>
- Durlu Özkaya, F., Özkaya, M. T., Tunahıoğlu, R., Bayar, R., & Tunahıoğlu, E. (2018). Anadolu’da zeytin ve zeytinyağlı yemekler rotası. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 6(3), 263-274.
- Düz kale, G., Bektaş, İ., Tunç, H. H., & Doğanlar, Y. (2015). Zeytin Ağacı (*Olea europaea*) Odununun Bazı Fiziksel Ve Mekanik Özelliklerinin Belirlenmesi. *Düzce Üniversitesi Ormancılık Dergisi*, 10(2), 29-35.
- Esnaf, Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü. (2020). Erişim Tarihi: 02.05.2023, <https://esnafkoop.ticaret.gov.tr/data/5d44168e-13b876433065544f/2019%20Zeytinya%C4%9F%C4%B1%20Raporu.pdf>
- FAO. (2021). FAOSTAT veri tabanı. Erişim Tarihi: 10.05.2023), <http://faostat.fao.org/site/339/default.aspx>
- Gökgöz, A. & Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142-154.
- Kaya, U., & Atasel, O. Y. (2016). Taşıyıcı bitki olarak fındık ağaçlarına ilişkin tarımsal faaliyetlerin Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular: Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına*, 112-135.
- Kıymetli Şen, İ. & Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3): 27-48.
- Özuluçan, A. & Keleş, D. (2020). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı’na Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları(Kayıtlama, Değerleme, Amortisman ve Teşvikler). *Mali Çözüm*, 30 (161), 95-126.
- Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE). (2021). Ürün Raporu Zeytinyağı 2021. Erişim Tarihi: 15.05.2023, <https://arastirma>.

tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/PDF%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporlar%C4%B1/2021%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporlar%C4%B1/Zeytinya%C4%9F%C4%B1%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporu%202021-350%20TEPGE.pdf

- Taştekin, T. M. (2019). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Kalemi Olan Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TC. Tarım ve Orman Bakanlığı. (2020). Zeytin Bahçesi Tesisi Projesi Fizibilite Raporu ve Yatırımcı Rehberi. Erişim Tarihi: 02.05.2023, <https://www.tarimorman.gov.tr/TRGM/TARYAT/Belgeler/Projeler/ZEYTIN%20BAHCESI%20TESISI%20DIJITAL%20V8.pdf>. (Erişim tarihi. 02.05.2023
- TC. Tarım ve Orman Bakanlığı. (2022). Zeytin Üretiminde Rekor Artış. Erişim Tarihi: 02.05.2023, <https://www.tarimorman.gov.tr/Haber/5563/Zeytin-Uretiminde-Rekor-Artis>
- Tebliğ No: 1939/ 4126. (1939). Zeytinciliğin Islahı ve Yabancılarının Aşılattırılması Hakkında Kanun. Resmi Gazete.
- Tebliğ No: 2018/17. (2019). Bitkisel Üretime Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ. Resmi Gazete.
- TİM. (2022). İhracat Rakamları. Erişim Tarihi: 16.05.2023), <https://tim.org.tr/tr/ihracat-rakamlari>
- TMS 16. Maddi Duran Varlıklar Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 2. Stoklar Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 20. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 23. Borçlanma Maliyetleri. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 41. (2021). TMS 41- Tarımsal Faaliyetler. Erişim Tarihi: 16.05.2023, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/BaglantiKurulacakKapaklar/2021/Mavi_Kapak/TMS_41_2021_Kapak.pdf
- TMS 41. Tarımsal Faaliyetler Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Topaloğlu, E., & Ustaömer, D. (2020). Bazı Meyve Ağaçları Gövde Odunlarının Fiziksel, Mekanik ve Yüzey Özelliklerinin Araştırılması. Düzce Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Dergisi, 8 (2020), 123-136.

TUIK. (2022). Dış Ticaret İstatistikleri. Erişim Tarihi: 16.05.2023, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Aralik-2022-49633#:~:text=Genel%20ticaret%20sistemine%20g%C3%B6re%20ihracat%202022%20y%C4%B1%20Ocak%2DAral%C4%B1k%20d%C3%B6neminde,711%20milyon%20dolar%20olarak%20ger%C3%A7le%20Fti>

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Araçların Raporlanması

Caner Atış¹

Özet

Muhasebe işletmenin dilidir ve finansal bilgiler bu dil kullanılarak finansal tablolar aracılığıyla ilişkili taraflara sunulurlar. Dünyanın çeşitli ülkelerinden kişi ve kurumların işletmelerin sunduğu finansal tabloları kullanmaya başlamaları ile bu tabloların evrensel bir dil kullanılarak sunulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları bu ihtiyaçtan kaynaklanmıştır. Bu standartların temel amacı, ihtiyaca uygun bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasıdır. Finansal araçlar işletmelerin mali tablolarında önemli bir yer kaplamaktadır. Nakit varlıklardan özsermayeye dayalı finansal araçlara kadar çok çeşitli finansal araçların yanı sıra bu araçlar üzerine düzenlenen türev araçlar mevcuttur. Finansal piyasaların gelişmesi ile geleneksel finansal araçlara yenileri eklenmiştir. Finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi sunabilmesi için diğer finansal tablo kalemleri gibi finansal araçların da bu ihtiyacı karşılayacak şekilde raporlanmaları gerekmektedir. Finansal araçlarla ilgili standartlar TMS 32, TMS 39, TFRS 7 ve TFRS 9 standartlarıdır. Finansal araçlar çoğu zaman karmaşık olabilmekte ve raporlanmaları için birtakım varsayımlara ve tahminlere dayalı hesaplamalar gerektirmektedirler. Ayrıca, finansal araçlarla ilgili birden fazla standart olması ve bazı finansal araçların diğer standartlar kapsamında da yer alması finansal araçların raporlanmasını daha karmaşık hale getirmektedir. Bu çalışmanın amacı, finansal araçlarla ilgili standartları örneklerle destekleyerek anlaşılır bir şekilde açıklamaktır. Çalışmada, temel kaynak olarak Kamu Gözetim Kurumunun yayınlamış olduğu TFRS 2023 Seti (Mavi Kitap) kullanılmıştır. Bu çalışmada, türev araçlar kapsam dışında tutulmuştur.

1 Dr. Öğr. Üyesi, Mersin Üniversitesi – İİBF, caneratis@mersin.edu.tr,
ORCID: 0000-0003-3502-7644

1. Giriş

Finansal araçlar; finansal varlık, finansal borç, öz kaynağa dayalı finansal araçlar ve korunma muhasebesi araçları şeklinde karşımıza çıkabilmekte ve geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu nedenle birden fazla standarda konu olmuşlardır. Daha önce TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı ve bunu destekleyen TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standartlarına göre uygulama yapılırken TMS 39 yerini TFRS 9 Finansal Araçlar standardına bırakmıştır.

Her standart, ihtiyaca uygun ve faydalı bilginin finansal tablo kullanıcılarına sunulabilmesi için finansal tablo kalemlerinden bir kısmının raporlama ilkelerini belirlemektedir. Bu bağlamda, TFRS 9 Finansal Araçlar standardı da finansal tablo kalemlerinden finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin raporlama ilkelerini belirleyerek finansal tablo kullanıcılarının işletmenin bu kalemlerden elde edeceği nakit giriş ve çıkışlarının tutar, zamanlama ve belirsizliği ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapabilmelerini amaçlamaktadır.

TMS 32, finansal araçların varlık, borç ya da özkaynağa dayalı finansal araç olarak ve bunlara ilişkin faiz, kar payı ile her türlü kayıp ve kazançların sınıflandırılması, bu araçlara ilişkin finansal varlık ve borçların netleştirilmesi gerektiğinde bunun ne şekilde yapılacağına ilişkin ilkeleri belirlemeyi amaçlamaktadır.

TFRS 7, finansal tablo kullanıcılarının sağlıklı değerlendirme yapabilmeleri için gerekli olan finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi, bu araçlar nedeniyle maruz kalınan riskler ve bu risklerin yönetilme şekline ilişkin bilgilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna açıklanmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu üç standart birbirlerini tamamlar.

Bazı finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin başka standartlar mevcuttur. TFRS 9, ilgili standartlarda bulunan bazı istisnalar hariç bu finansal araçlara uygulanmaz (TFRS 9, 2.1 - 2.7 paragrafları).

Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standartlarında düzenlenmiştir. Bu standartların bazı hükümleri bu payların muhasebeleştirilmesinde TFRS 9'un tamamen ya da kısmen uygulanmasını zorunlu tutmadığı ya da izin vermediği sürece TFRS 9 uygulanmaz. Bu paylar üzerine türev ürünler düzenlenebilir. Bu durumda, bu paylar TMS 32 madde 11 (d) bendine göre işletmenin kendi özkaynak aracı değilse, bu türev ürünlere TFRS 9 uygulanır.

Kural olarak TFRS 16 Kiralamalar standardına göre oluşan varlık ve yükümlülükler için TFRS 9 uygulanmaz. Ancak, kiraya veren tarafından muhasebeleştirilen finansal kiralama ve faaliyet kiralaması alacakları TFRS 9'un finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğü, kiralayan tarafından mali tablolara alınan kira yükümlülükleri ise sadece finansal tablo dışı bırakma (değer düşüklüğü olmayacağından) hükümlerine tabidir. Ayrıca, kiralama işlemlerinde saklı türev ürünler varsa TFRS 9'un saklı türev ürünlerle ilgili hükümlerine tabidir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında işverenin çalışanlara sağlanan fayda planları nedeniyle muhasebeleştirdikleri varlık ve yükümlülükler TFRS 9 kapsamında değildir.

TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sözleşmelerden kaynaklanan hak ve yükümlülükler de TFRS 9 kapsamı dışındadır. Ancak, TFRS 16'da olduğu gibi sigorta sözleşmelerinde saklı türev ürünlerin söz konusu olması durumunda bu türev ürünlere TFRS 9 uygulanır. TFRS 17'nin kapsamına giren bazı sözleşmeler yatırım bileşenlerinin ayrıştırılmasını gerektirebilir. Böyle bir durumda, sözleşmenin isteğe bağlı katılım özelliği bulunan bir yatırım sözleşmesi olmaması kaydıyla, ayrıştırılan yatırım bileşenlerine TFRS 9 uygulanır.

TFRS 9 EK B Bölüm 2 (B2), bu standardın kapsamına girmeyen finansal araçlar ile ilgili açıklamalar ı içermektedir.

2. Finansal Araçlar

Finansal araçlara ilişkin tanımlara TFRS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardında yer verilmiştir. TFRS 32, 01/01/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.

TMS 32 11-14 arasındaki maddelerde tanımlara yer verilmiştir. Madde 11'de standartta geçen finansal araç, finansal varlık, finansal borç, özkaynağa dayalı finansal araç, gerçeğe uygun değer ve satım opsiyonu bulunan finansal araç tanımlarına yer verilmiştir. Bu tanımlara ilişkin açıklamalara ise bu standardın ayrılmaz bir parçası olan uygulama rehberinde (UR3 - UR23 paragrafları) yer verilmiştir. Ayrıca TFRS 9 EK A'da finansal araçlarla ilgili uygulamalarda kullanılan tanımlara yer verilmiştir.

Finansal aracın bir sözleşmeden kaynaklanması ve sözleşme sonucunda bir işletmenin finansal varlığı artarken karşı işletmenin finansal borcu ya da özkaynağa dayalı finansal aracının artması gerekir. Bu Standartta geçen "sözleşme" ve "sözleşmeye dayalı" terimleri ile en az iki taraf arasında

düzenlenen, ekonomik sonuçları açık olan, genellikle yasal yaptırımları nedeniyle tarafların kaçınma ihtimallerinin hiç olmadığı ya da çok az olduğu sözleşmeler kastedilmektedir. Sözleşmelerin çok değişik şekillerde düzenlenebilmeleri nedeniyle bu sözleşmelere dayalı finansal araçlar da çok değişik biçimlerde olabilirler ve yazılı olmaları da gerekmez (TMS 32, md.13). Bu Standartta ifade edilen “işletme” terimi; bireyleri, ortaklıkları, anonim şirketleri, vakıfları ve devlet kurumlarını içerir (TMS 32 md.14).

Standartta, madde 11’de 4 başlık altında (a - d bentleri) finansal varlıkların aşağıda açıklanan varlıklardan herhangi biri olabileceği ifade edilmiştir:

(a) Para (nakit) bir değişim aracıdır ve bütün finansal işlemler para cinsinden mali tablolara yansıtılırlar. Bu nakit, işletmenin kasasında değil de bir banka ya da finansal kuruluşun kasasında olsa da durum değişmez. Çünkü işletmeye, mevduat sözleşmesine dayalı olarak nakit çekme, finansal bir borcun ödenmesi için çek ya da benzer bir araç keşide etme hakkını sağlar (TMS 32, UR3). Bu nakit, raporlama para birimi ya da başka bir para birimi olabilir.

(b) Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı bir finansal araç TMS 28, TFRS 10 gibi başka bir standart kapsamında değilse TMS 32 açısından finansal varlık olarak tanımlanır.

(c) Düzenlenen sözleşmenin, işletmeye başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alma hakkı ve potansiyel olarak işletmenin finansal varlık ya da borçlarını kendi lehine olan koşullarda bir işletme ile takas etme hakkı vermesi.

Diğer işletmelerin ihraç ettiği tahvil ve benzeri borçlanma araçları, alacaklar, hisse senedi opsiyonları, rüçhan hakkı kuponları, katılma intifa senetleri ile işletmenin lehine olması durumunda işletmeye finansal varlık ve borçlarını başka bir işletme ile takas etme ya da satın alma hakkı veren türev araçlar (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 301-302).

(d) İşletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olması koşuluyla,

(i) İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda bırakan ya da bırakabilecek türev olmayan bir sözleşme veya

(ii) Ödemenin, işletmenin özkaynağına dayalı belirli sayıda finansal araç, nakit veya bir diğer finansal varlığının takası dışındaki bir şekilde yapılacağı ya da yapılabileceği bir türev sözleşme.

Finansal borçlar ise TFRS 32 standardına göre aşağıdaki borçlardan herhangi biri olarak tanımlanmıştır:

Düzenlenen sözleşme, işletmeye başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesini gerektiriyor ya da finansal varlıkların/borçların potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda takas edilmesine ilişkin hükümler içeriyorsa finansal borç olarak tanımlanır.

Finansal borç olması için ödemenin mutlaka nakit ya da başka bir finansal varlıkla yapılması gerekmez. Sözleşme gereği işletmenin ödemeyi özkaynak aracılığıyla yapmak zorunda olması ya da yapılabilmesi durumunda da finansal borç söz konusudur. Bu tür sözleşmeler, işletmenin ödemeyi zorunlu olarak değişken sayıda özkaynak aracılığıyla yapmak zorunda olduğu ya da yapabileceği türev olmayan sözleşmeler veya ödemenin belirli miktarda özkaynak aracı ile nakit ya da başka bir finansal varlığın takası suretiyle değil başka şekilde yapılmasını gerektiren türev sözleşmeler olabilir.

Aşağıda finansal varlıklar ve borçlarla ilgili uygulama rehberinde bulunan bazı açıklamalara yer verilmiştir:

TMS 32, UR4 paragrafı, finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin bilinen örnekleri; ticari alacak ve borçlar, alacak ve borç senetleri, kredi alacak ve borçları, alacak ve borç tahvilleri şeklinde sıralamıştır. Her durumda, sözleşmenin taraflarından birinin sözleşmeden doğan nakit alma hakkı ile diğer tarafın buna karşılık gelen ödeme yükümlülüğü ile eşleştirildiğini ifade etmiştir.

Stoklar, maddi duran varlıklar gibi maddi varlıklar ile patent, ticari marka gibi maddi olmayan varlıklar finansal varlık değildir. İşletmenin bu varlıklar üzerinde kontrolünün olması, işletmenin bu varlıkları kullanarak nakit girişi sağlamasına ya da başka bir finansal varlık elde etmesine olanak sağlar. Ancak, finansal varlık olmanın şartı olan, nakit ya da başka bir finansal varlık elde etmeye yönelik, sözleşmeden kaynaklanan bir hak sağlamaz (TMS 32, UR10).

Peşin ödenmiş giderler, verilen sipariş avansları gibi varlıklar, işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık elde etmeye yönelik bir hak değil bir hizmet ya da bir mal alma hakkı sağlar. Bu nedenle finansal varlık olarak sınıflandırılmazlar. Benzer şekilde, finansal durum tablosunun pasif tarafında yer alan ertelenmiş gelir (gelecek aylara/yıllara ait gelirler), teminat yükümlülükleri gibi kalemler de finansal borç değildir. Çünkü burada söz konusu olan yükümlülük, sözleşmeden kaynaklanan bir nakit ya da başka bir finansal varlık ödeme yükümlülüğü değil, mal ya da hizmet verme şeklinde ödenen yükümlülüklerdir (TMS 32, UR11).

Herhangi bir sözleşmeden kaynaklanmayan varlık ve yükümlülükler, finansal varlık veya finansal borç değildir. Bu bağlamda, ödenecek vergi ve

fonlar, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri finansal borç değil, KDV alacakları da finansal varlık değildir. TMS 12 Gelir Vergileri standardı gelir üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak çıkarılmıştır (bkz. TMS 32, UR12).

Özkaynağa (hisse senedine) dayalı finansal araç, işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir. TMS 32, UR13 ve UR14 maddelerinde özkaynağa dayalı finansal araçlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gerçeğe uygun değer ise TFRS 13'te de tanımlandığı şekilde, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

TMS 32 bazı terimleri, TFRS 9'un Ek A bölümünde veya TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının 9'uncu paragrafında belirtilen anlamları ile kullanmıştır (TMS 32, md.12).

3. Finansal Tablolara Alma

TFRS 9'da finansal tablolara alma ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

İşletme, B3.1.1 ve B.3.1.2 paragraflarında (uygulama rehberi EK B) açıklandığı gibi, bir finansal varlık ya da yükümlülüğü, sadece finansal araca ilişkin sözleşme şartlarının tarafı olduğunda finansal durum tablosuna alır (TFRS 9, 3.1.1).

B3.1.1 paragrafına göre, işletme finansal varlığın devrinin satış olarak muhasebeleştirilmesini engelleyen türev ürünler haricinde (bkz. B3.2.14 paragrafı), finansal durum tablosunda yer alan türev ürünlere ilişkin sözleşmeye bağlı haklarını varlık, yükümlülüklerini de borç olarak finansal tablolara alır. Bir finansal varlığın devredilmesi, devreden açısından finansal tablo dışı bırakmayı gerektirmiyorsa devralan tarafından da varlık olarak finansal tablolara yansıtılamaz (bkz. B3.2.15 paragrafı).

B3.1.2 paragrafı (a) - (e) bentlerinde, TFRS 9'un 3.1.1 paragrafındaki ilkenin uygulanmasıyla ilgili örnekler yer almaktadır:

(a) İşletme bir sözleşmenin tarafı olur ve bunun sonucunda yasal olarak nakit elde etme hakkı ya da nakit ödeme yükümlülüğü oluşursa, bunlar sırasıyla varlık ve yükümlülük olarak finansal tablolara alınır.

(b) Genellikle, mal ya da hizmetlere ilişkin kesin taahhüt içeren alım-satım sözleşmelerinden kaynaklanan varlık ve yükümlülükler ancak taraflardan en az birinin ilgili anlaşma şartlarını yerine getirmesi ile finansal tablolara

alınırlar. Sadece bir mal alışına ilişkin sipariş sözleşmesinin yapılması ile finansal işlem gerçekleşmediğinden alıcı varlık satıcı da yükümlülük olarak finansal tablolara almaz. Finansal tabloya alma işlemi, sipariş edilen mal gemiye yükleninceye, teslim edilinceye ya da iade edilinceye kadar ertelenir. Finansal olmayan kalemlerin alım satımına yönelik bir kesin taahhüdün, 2.4 - 2.7 paragrafları uyarınca bu Standartın kapsamında olması durumunda, bu taahhüdün net gerçeğe uygun değeri, taahhüt tarihinde varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınır (bkz. B4.1.30(c) paragrafi).

(c) Bu Standart kapsamındaki bir forward sözleşmesi (bkz. 2.1 paragrafi), ödemenin gerçekleştiği tarihte değil, taahhüt tarihinde varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

(d) Bu Standart kapsamındaki opsiyon sözleşmeleri (bkz. 2.1 paragrafi), opsiyon hamilinin veya satıcısının ilgili sözleşmenin tarafı haline gelmesi durumunda varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınır.

(e) Gelecekte yapılması planlanan işlemler, bunların gerçekleşme olasılıklarına bakılmaksızın, işletmeyi herhangi bir sözleşmenin tarafı yapmadıklarından varlık veya yükümlülük değillerdir.

TFRS 9'un, 3.1.2 paragrafına göre, finansal varlıkların normal yoldan alımı veya satımı, işlem tarihinde ya da teslim tarihinde muhasebeleştirme yöntemlerinden biri kullanılarak finansal tablolara alınır ve finansal tablo dışı bırakılır (bkz. B3.1.3 - B3.1.6 paragrafları).

Bu Standart uyarınca aynı şekilde sınıflandırılmış tüm finansal varlıkların her türlü alış ve satış işlemlerine, aynı yöntem tutarlı biçimde uygulanır.

Ticari işlem tarihi, işletmenin bir varlığı almayı veya satmayı taahhüt ettiği tarihtir. Bu yöntemde, işletme bir varlığı almayı taahhüt ettiği tarihte, söz konusu varlığı ve bu varlığa ilişkin ödeme yükümlülüğünü muhasebeleştirir. Varlık satış taahhüdünde ise, satılan varlığın finansal tablo dışı bırakılması ve satıştan kaynaklanan kazanç ya da kayıp ile alacağın muhasebeleştirilmesi işlem tarihinde yapılır. Genellikle, mülkiyetin el değiştirmesinin söz konusu olduğu durumlarda, teslim tarihine kadar varlık ve buna bağlı yükümlülük üzerinde faiz tahakkuk etmeye başlamaz (TFRS 9, B3.1.5).

Teslim tarihi, bir varlığın işletmeye teslim edildiği veya işletmenin teslim ettiği tarihtir. Bu yöntemde, varlık teslim tarihinde alıcı tarafından finansal tablolara alınırken satıcı tarafından finansal tablo dışı bırakılır ve satıştan kaynaklanan kazanç ya da kayıp muhasebeleştirilir (TFRS 9, B3.1.6).

Bir sözleşmede işlem tarihi ile teslim tarihi arasında sözleşme değerinde ortaya çıkacak değişimlerin net olarak ödenmesine izin veren veya bunu

zorunlu kılan bir sözleşme, normal yoldan alım ya da satım değil türev ürün özelliği taşırlar ve değerleri ancak teslim tarihinde netleşir. Bu nedenle, böyle bir sözleşme, ticari işlem tarihi ve teslim tarihi arasındaki dönemde türev ürün olarak muhasebeleştirilir (TFRS 9, B3.1.4).

4. Sınıflandırma ve Ölçme

İşletme, finansal bir varlığı ilk defa finansal tablolara alması sırasında TFRS 9, 4.1.1 - 4.1.5 paragraflarına göre sınıflandırır ve 5.1.1 - 5.1.3 paragraflarına göre ölçer.

Finansal varlıkların sınıflandırılması, finansal varlığın sağladığı nakit akışı ile işletmenin finansal varlıklarını yönetmek için kullandığı iş modeline göre yapılır (TFRS 9, 4.1.1). Buna göre, TMS 39'daki dörtlü sınıflandırma yerine itfa edilmiş maliyet ve gerçeğe uygun değer olmak üzere ikili sınıflandırma geçerlidir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımına göre sınıflandırılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer değişimleri kar veya zarara ya da diğer kapsamlı gelire yansıtılabilir. Bunun istisnası 4.1.5 paragrafında açıklanmıştır. Buna göre, tanımlanan finansal varlık ve yükümlülüklerin farklı şekilde ölçülmesi, bunlara ilişkin kazanç ve kayıpların finansal tablolara farklı şekilde alınması bir tutarsızlığa (muhasebe uyumsuzluğu) neden olabilir. Bu tutarsızlığı tamamen ya da önemli ölçüde engellemek amacıyla bir finansal varlık ilk defa finansal tablolara alınırken geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanabilir.

Örneğin, bir finansal araç ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerle, yükümlülüğün ise itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen olarak sınıflandırılması (TFRS 9, B4.1.29 - B4.1.32).

İşletmenin kullandığı iş modelleri standardın ekinde (EK B: Uygulama Rehberi, Bölüm 4: Sınıflandırma); finansal varlıkları sözleşmeye bağlı nakit akışlarını tahsil etmek için elde tutmayı amaçlayan iş modeli, finansal varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve satılmasını amaçlayan iş modeli ve diğer iş modelleri şeklinde açıklanmıştır.

Bir finansal varlık, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutuluyorsa ve sözleşme şartları belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara üzerinden hesaplanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıyorsa itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür (TFRS 9, 4.1.2).

Bir finansal varlık ile ilgili sözleşme şartları; belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara üzerinden hesaplanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıyor ve işletme bu finansal varlığı hem sözleşmeye bağlı

nakit akışlarının tahsil etmeyi hem de satmayı amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutuyorsa, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür (TFRS 9, 4.1.2.A).

TFRS 9, B4.1.1 - B4.1.26 paragrafları, 4.1.2 ve 4.1.2A paragraflarındaki şartların nasıl uygulanacağına ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

İşletme, finansal bir varlığı ilk defa finansal tablolara alması sırasında 5.1.1 - 5.1.3 paragraflarına göre ölçer.

Bir finansal varlık ya da yükümlülük, 5.1.3 paragrafı kapsamında olan ticari alacak (TFRS 15'e göre önemli bir finansman bileşeni olmayan ya da işletmenin kolaylaştırıcı uygulamayı seçtiği alacak) değilse ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Bir finansal varlığın elde edilmesi ile ya da finansal bir yükümlülüğe ilişkin aracın ihraç edilmesi ile doğrudan ilgili işlem maliyetleri, sadece gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılanlar için doğrudan gider olarak yazılır. Diğer iki grupta sınıflandırılan varlık ve yükümlülüklerin bu tür işlem maliyetleri, finansal varlık ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerine ilave edilir veya düşülür (TFRS 9, 5.1.1).

Finansal varlık ya da yükümlülük, finansal tablolara ilk defa alınırken gerçeğe uygun değeri işlem fiyatından farklı ise işletme tarafından, B5.1.2A paragrafı uygulanır (TFRS 9, 5.1.1A).

Finansal bir yükümlülük ise, ilk defa finansal tablolara alınırken 4.2.1 ve 4.2.2 paragraflarına göre sınıflandırılır ve yine finansal varlıklarda açıklandığı gibi 5.1.1 paragrafına göre ölçülür. 4.2.1 paragrafının (a) – (c) bentlerinde gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal yükümlülükler sayılmıştır. İşletme, bu bentlerde sayılanlar dışında kalan tüm finansal yükümlülüklerini sonraki muhasebeleştirilmede itfa edilmiş maliyetinden ölçülen olarak sınıflandırır.

TFRS 9, 4.2.2 paragrafı, bir finansal yükümlülüğün finansal tablolara ilk defa alınması sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanabileceğini belirtmekte ve bunun koşullarını açıklamaktadır. Bu tanımlama için 4.3.5 paragrafı uyarınca buna izin verilmesi ya da böyle tanımlamanın paragrafta belirtilen nedenlerle ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması gerekir.

5. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılması TFRS 9, 3.2.2 - 3.2.9 paragraflarında düzenlenmiş, uygulamaya ilişkin açıklamalara ise aynı standardın uygulama bölümü 3.2'de yer verilmiştir. Bu bölümde, hangi

durumda finansal varlıkların finansal tablo dışında bırakılacağı şematik olarak ifade edilmiştir.

Standardın 3.2.2 - 3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ve B3.2.1 - B3.2.17 paragraflarının konsolide finansal tablolara uygulanması söz konusu olabilir. Bu durumda, bağlı ortaklıkların tamamı TFRS 10 uyarınca konsolide edildikten sonra standardın ilgili paragrafları uygulanır (TFRS 9, 3.2.1).

Finansal tablo dışı bırakmanın uygun olup olmadığının ve uygunluk derecesinin belirlenmesinden önce, söz konusu paragrafların ilgili finansal varlık ya da finansal varlık grubunun bir kısmına mı yoksa tamamına mı uygulanacağı belirlenir (TFRS 9, 3.2.2).

Örneğin, 3.2.4 paragrafında işletmenin hangi durumlarda bir finansal varlığı devretmiş sayılacağı açıklanmıştır. İşletme, bir sözleşmeye bağlı olarak finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarını elde etme haklarını devretmesi ya da bu hakları elde tutması ancak 3.2.5 paragrafındaki şartları karşılayan bir anlaşma kapsamında, nakit akışlarının bir ya da birden fazla alıcıya ödenmesi konusunda bir mükellefiyeti üstlenmesi durumunda finansal varlığı devretmiş sayılır.

Paragraf 3.2.12'ye göre bir finansal varlık tamamen finansal tablo dışı bırakıldığında, varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarih itibariyle defter değeri ile elde edilen bedel arasındaki fark, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır.

Devredilen varlığa sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve getiriler önemli ölçüde işletmenin elinde kalmaya devam ediyorsa, devredilen varlığın tamamı işletme tarafından finansal tabloda gösterilmeye devam eder ve devir karşılığında alınan bedel kadar bir finansal yükümlülük finansal tablolara alınır. Sonraki dönemlerde, işletme devretmiş olduğu varlıktan elde edeceği her türlü gelir ile yükümlülüğünden kaynaklanan her türlü gideri finansal tablolara alır (TFRS 9, 3.2.15).

Finansal varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getiriler ne önemli ölçüde devrediliyor ne de elde tutuluyor ancak bu finansal varlık üzerinde kontrol devam ediyorsa, devredilen finansal varlığın devam eden ilişki ölçüsünde finansal tabloda gösterilmesine devam edilir (TFRS 9, 3.2.16).

Finansal yükümlülükler TFRS 9'un 3.3.1 - 3.3.5 paragrafları uyarınca finansal tablo dışı bırakılır. Bir finansal yükümlülük, kısmen ya da tamamen, sadece yerine getirilmesi, iptal edilmesi ya da zamanaşımına uğraması suretiyle ortadan kalktığında finansal durum tablosundan çıkarılır (TFRS 9, 3.3.1).

6. Finansal Araçlara İlişkin Örnekler

Nakit, senede bağlanmış ya da senetsiz ticari alacaklar ve ticari borçlar, hisse senetleri gibi özkaynak araçları, hazine bonosu, devlet tahvili, banka bonosu gibi borçlanma belgeleri finansal araçtır. Bir sözleşmeye dayalı finansal kiralama, kiralaan açısından finansal varlık, kiracı açısından ise finansal borçtur. Türev ürünlerle ilgili olumlu ve olumsuz farklar da finansal araç olarak kabul edilir. Altın alım sözleşmeleri de bir sözleşme içerdiklerinden finansal araç olarak kabul edilir (Kaya, 2015: 106).

Finansal varlık ve yükümlülükler çok çeşitli olduğundan bunlardan yaygın olarak finansal tablolarda yer alan bazı varlık ve yükümlülükler örnekler içerisinde yer verilmiştir. Daha anlaşılabilir olmasını sağlamak için örnekler sınıflandırılarak sunulmuştur. Örneklerle ilgili gerekli hesaplamalara ve açıklamalara yer verilmekle birlikte muhasebe kayıtlarına yer verilmemiştir. Örneklerde raporlama para birimi olarak TL kullanılmıştır. Örnekler oluşturulurken Akbulut (2015)'ten yararlanılmıştır.

6.1. TL Cinsinden Nakit Varlıklar

Finansal varlıklar bölümünde açıklandığı gibi TMS 32'de nakit bir finansal varlık olarak tanımlanmıştır. Raporlama para cinsinden nakit, ilk kayıta işlem fiyatından kaydedilir. İşlem fiyatı aynı zamanda gerçeğe uygun değer olacaktır. Nakit, vadesiz mevduat, alınan çekler gibi varlıkların dikkate değer bir faiz getirileri olmadığından dönem sonu tutarları da değişmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu madde 284'e göre kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlendirilir. Dolayısıyla, raporlama para cinsinden nakit, VUK ve TFRS 9'a göre aynı şekilde muhasebeleştirileceğinden ticari kar, mali kar farkı söz konusu olmayacaktır.

6.2. Yabancı Para Cinsinden Nakit Varlıklar

TFRS 9'a göre, finansal varlıkların sınıflandırılması bölümündeki açıklamalara göre yabancı para cinsinden nakit ve vadesiz mevduatlar itfa edilmiş maliyetinden ölçülme şartlarını sağlamadığından gerçeğe uygun değerinden ölçülür (TFRS 9, 4.1.2). Paragraf 4.1.4'e göre, itfa edilmiş maliyet ya da gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülmiyorsa, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülür. Ayrıca, TFRS 9 paragraf B.5.7.2'de, TMS 21'e göre parasal kalem olan ve yabancı para cinsinden gösterilen finansal varlık ve yükümlülükler TMS 21'in uygulanacağı belirtilmektedir. TMS 21'e göre, parasal varlık kur farkı kazanç veya kayıpları kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır.

Sonuç olarak, yabancı para kasa, yabancı para cinsinden çek ve vadesiz mevduat, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Başlangıçtaki gerçeğe uygun değer işlem fiyatı olacak ve işlem masrafları TFRS 9, 5.1.1 paragrafı gereğince varlığın değerine eklenmeyecektir.

VUK madde 280'e göre yabancı para mevcudu borsa rayiciyle değerlenir. Ancak ülkemizde resmi döviz borsası bulunmadığından, değerlemede Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurlar esas alınır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kur tespitinin yapılmadığı durumlarda 130 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve 187 Sıra No.lu GVK Genel Tebliğiyle yapılan düzenleme gereği, T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen döviz alış kurlarına göre değerlendirme yapılır.

Sonuç olarak, VUK ve TFRS 9'a göre yabancı para işlem tarihinde, TL karşılığı ödenerek alındığı kurdan TL karşılığı olarak muhasebeleştirilir. Yabancı para olarak alınmışsa, VUK'a göre TCMB alış kuru ile TFRS 9'a göre ise spot piyasadaki alış kuruna göre muhasebeleştirilir. Dönem sonunda ise VUK'a göre dönem sonu TCMB alış kuru ile TFRS 9'a göre ise dönem sonu spot piyasadaki alış kuruna göre muhasebeleştirilir. Dolayısıyla, sadece farklı kurların uygulanması nedeniyle ticari kar, mali kar farkı ortaya çıkar. Ortaya çıkan fark geçici nitelikte olduğundan ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

6.3. TL Vadeli Mevduat

TFRS 9'a göre vadeli mevduat hesabı itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Hesaplama etkin faiz yöntemi kullanılır. VUK madde 281'e göre ise mevduat ya da kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Standarda göre hesaplamalar bileşik faiz üzerinden yapılırken VUK'a göre basit faiz kullanılır. Her iki düzenlemede de vade dönemi için muhasebeleştirilen toplam faiz aynı olmasına rağmen bunun dönemlere dağılımı farklı olur. Bu nedenle geçici vergi farkları ortaya çıkar ve bunların muhasebeleştirilmesi gerekir.

Örneğin; X anonim şirketi, 100.000 TL'yi 30.10.2022 tarihinde, aylık %2 faiz ile 6 aylık vadeli mevduat hesabı açtırmıştır.

VUK'a göre her ay 2.000 TL faiz hesaplanacak ve yılsonunda işlemiş faizi ile mevduat tutarı 104.00 TL, vade sonunda ise 112.000 TL olacaktır.

TFRS 9'a göre ise 6 ay sonraki 112.000 TL'yi bugün yatırılan 100.000 TL'ye eşitleyen faiz oranı (etkin faiz ya da iç verim oranı) hesaplanır. Daha sonra dönemsel faizler bu etkin faiz oranına göre birikimli olarak hesaplanır.

Excel programında "FAİZ_ORANI" formülü kullanılarak hesaplama yapıldığında, etkin faiz oranı aylık % 1,9068 olarak bulunur. Buna göre aşağıdaki tablo oluşturulur.

Bugünkü Değer	EFO (%)	Faiz Tutarı	Dönem Sonu Değeri	Tarih
100.000,00	1,9068	1.906,76	101.906,76	30.11.2022
101.906,76	1,9068	1.943,12	103.849,88	31.12.2022
103.849,88	1,9068	1.980,17	105.830,05	31.01.2023
105.830,05	1,9068	2.017,93	107.847,98	28.02.2023
107.847,98	1,9068	2.056,40	109.904,38	31.03.2023
109.904,38	1,9068	2.095,62	112.000,00	30.04.2023

VUK'a göre 31.12.2022 tarihi itibarıyla 4.000 TL faiz geliri tahakkuk ettirilerek finansal varlık 104.000 TL olurken, TFRS 9'a göre 3.849,88 TL faiz tahakkuk ettirilerek 103.849,88 TL olacaktır. VUK'a göre vergi ödeneceğinden mali kar, ticari kardan 150,12 TL daha fazla olacaktır. Bu tutar nazım hesaplarda takip edilir. Kurumlar vergisi oranı 2022 yılı için %23 olduğuna göre, vergi etkisi 34,53 TL (150,12 x 0,23) olarak hesaplanır ve Ertelenmiş Vergi Alacağı hesabına borç Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi hesabına alacak kaydı yapılır. Diğer bir ifadeyle işletme vergiyi 2022 yılı gelirine istinaden öder, 2023 yılı gelirine istinaden aynı tutarda eksik ödeyerek ertelenmiş vergi alacağını tahsil etmiş olur.

Hesaplama, bileşik faiz formülü kullanılarak, aşağıdaki şekilde de yapılabilir:

$$A = P \left(1 + \frac{R}{N} \right)^{NT}$$

$$112.000 = 100.000 \left(1 + \frac{R}{12} \right)^{12 \times 6 / 12}$$

R = 0,2288114767 = % 22,88114767 (Yıllık Etkin Faiz/Bileşik Faiz Oranı)

Birinci ay sonunda vadeye 5 ay kalmış olacağından, etkin faiz oranı kullanılarak 5 ay sonraki 112.000 TL'nin birinci ay sonundaki değeri (P1) aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$P1 = \frac{112.000}{\left(1 + \frac{0,2288114767}{12}\right)^{12 \times 5/12}} = 101.906,76 \text{ TL}$$

Başlangıç değeri olan 100.000 TL ile birinci ay sonundaki 101.906,76 TL arasındaki 1.906,76 TL, bir aylık işleyen faizdir. Sonraki aylarda da vadeye kalan ay değiştirilerek hesaplamalar yapılır.

Hesaplamalar ay yerine gün üzerinden de yapılabilir. Ayın herhangi bir günü işlem yapılabileceğinden raporlama gününe kadar geçen süre tam ay olmayabilir. Bu durumda, hesaplamaların gün üzerinden yapılması daha uygun olacaktır.

6.4. YP Vadeli Mevduat

Vadeli döviz mevduatının muhasebeleştirilmesi de özü itibariyle TL vadeli mevduat ile aynıdır. Tek fark dönem başı ve dönem sonundaki kura göre TL karşılığı ile muhasebeleştirilmesidir. VUK'a göre döviz, alış bedeli ile TL karşılığında muhasebeleştirilecek, dönem sonunda işlemiş faizi ile döviz tutarı dönem sonu kur ile TL'ye çevrilecek ve dönem başı ile dönem sonu tutarları arasındaki olumlu ya da olumsuz fark sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

TFRS 9'a göre ise dönem başında alış kurundan (bankanın satış kuru) TL karşılığı ile muhasebeleştirilecek, dönem sonunda TL vadeli mevduatlarda olduğu gibi etkin faiz yöntemine göre işlemiş faizi ile birlikte hesaplanan döviz tutarı dönem sonu kur ile TL cinsinden muhasebeleştirilecektir. Dönem başı ile dönem sonu arasındaki fark sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

Etkin faiz ve uygulanan kurların farklı olması nedeniyle VUK ve TFRS 9 arasındaki fark için de TL vadeli mevduatta olduğu gibi ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi gelir/gider etkisi kayıtları yapılacaktır.

6.5. Bankadaki Vadeli Altın Depo Hesabı

İşletmeler altın alıp vadeli olarak altın depo hesabı açtırabilirler. Bu hesaplar belirli bir faiz oranından açılırlar.

TFRS 9 açısından bunlar sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyet doğurduğundan finansal araçtır. İlk kayıt gerçeğe uygun değer üzerinden

yapılır. Vadeye kadar elde tutma amacıyla sözleşme imzalandığından sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet yöntemiyle ölçülürler. Başlangıçta Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar piyasasından alındığı bedelle aktifleştirilir. Sözleşmede belirtilen faiz üzerinden dönem sonu değerine göre etkin faizi hesaplanır ve kayıtlar buna göre yapılır. Dönem sonu değeri ise, işlemiş faizi ile birlikte bulunan altın miktarı dönem sonu piyasa fiyatı ile çarpılarak bulunur. Başlangıçtaki değer ile dönem sonu değeri arasındaki fark sonuç hesaplarına aktarılır.

VUK açısından ise, madde 281'deki, mevduat ya da kredi sözleşmelerine bağlı alacaklar, değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır ifadesi ve madde 289'daki diğer iktisadi kıymetlerin varsa borsa rayici yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine bakmak gerekir. Bu hükümlere göre, önce altın cinsinden doğrusal olarak faiz hesaplanacak, sonra da elde edilen toplam miktar borsa fiyatından TL'ye çevrilecektir.

Sonuç olarak, uygulanacak borsa fiyatları aynı olacağından fark sadece faiz hesaplamasından kaynaklanacak ve buna göre vergi düzeltme kayıtları yapılacaktır.

6.6. Senetsiz-Senetli Alacaklar ve Vadeli Çekler

Örneğin; X anonim şirketi maliyet bedeli 260.000 TL, peşin satış fiyatı 300.000 TL olan mallarını 01.12.2022 tarihinde toplam 360.000 TL'ye satmıştır. Satış karşılığında, 01.03.2023 tarihinde tahsil edilmek üzere 160.000 TL tutarında bir çek, 01.03.2023 tarihinde tahsil edilmek üzere 100.000 TL tutarında senet alınmış, kalan 100.000 TL ise 01.03.2023 tarihinde tahsil edilmek üzere senetsiz alacak olarak müşterinin cari hesabına kaydedilmiştir.

TFRS 9 kapsamında bütün finansal varlık ve borçlar başlangıçta gerçeğe uygun değerinden (işlem fiyatından) ölçülür. Açıklamalar ışığında vadeli alacaklar da ayırım gözetmeksizin başlangıçta işlem fiyatından ölçülür ve işlemler için bir maliyete katlanılır ise o da işlem fiyatına eklenir. Devamında ise anılan alacaklar itfa edilmiş maliyet değerinden bugünkü değerine indirgenir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre işlem sırasındaki gerçeğe uygun değerinden 300.000 TL satış hasılatı olarak kaydedilir. İlgili varlık hesaplarına peşin değer olan 300.000 TL borç kaydedilir. Aradaki 60.000 TL ilgili dönemlere faiz geliri olarak etkin faiz üzerinden dağıtılır.

Excel programında “FAİZ_ORANI” formülü kullanılarak hesaplama yapıldığında, üç ay sonraki 360.000 TL'yi bugünkü 300.000 TL'ye eşitleyen etkin faiz oranı aylık 0,0626586 (% 6,26586) olarak bulunur ve aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi etkin faiz oranına göre her aya düşen faiz tutarı hesaplanır.

Bugünkü Değer	EFO (%)	Faiz Tutarı	Dönem Sonu Değeri	Tarih
300.000,00	6,26586	18.797,57	318.797.57	31.12.2022
318.797.57	6,26586	19.975,40	338.772,97	31.01.2023
338.772,97	6,26586	21.227,03	360.000,00	28.02.2023

Vergi Uygulamasına göre vadeli satışlarda fatura tutarı (360.000 TL) hasılat olarak kaydedilir. VUK reeskont uygulamasının amacı da kısmen de olsa (sadece senetli alacaklar reeskonta tabi tutulabilir) fazla yazılan hasılatın düzeltilmesidir. VUK'un alacaklarla ilgili madde 281 senetli alacaklara ve 30.04.2013 tarihli 64 numaralı VUK sirküleri ile de vadeli çeklere reeskont ayrılmasına izin verilmiş, senetsiz alacaklara ise reeskont ayrılması işlemine izin verilmemiştir.

İşletmenin senetli alacaklarını reeskonta tabi tuttuğu varsayılmıştır. Vade bitimine kalan süre iki aydır. Şubat ayı 28 gün olduğu için vadeye 59 gün kalmıştır. Reeskont faizi, $[F = (a \times n \times t) / 360 + (n \times t)]$ iç iskonto formülü ile hesaplanır. 31.12.2022 tarihi itibarıyla TCMB vadesine en çok 3 ay kalan senetler karşılığında yapılacak reeskont işlemlerinde uygulanacak faiz oranını yıllık 9,75 avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranını ise yıllık 10,75 olarak açıklamıştır. VUK 238 numaralı Genel Tebliğ uyarınca reeskont tutarının hesaplanmasında, faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranı değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı esas alınır. Bu nedenle uygulanacak faiz oranı %10,75 olarak kullanılmıştır. Reeskonta tabi tutulacak anapara toplamı, çek ve senet toplamı olan 260.000 TL'dir.

$$F = (260.000 \times 0,1075 \times 59) / 360 + (59 \times 0,1075)$$

$$F = 4.501,39 \text{ TL}$$

Dönem kurumlar vergisi hesabı için,

Vergi kanunlarına göre hasılat yazılacak tutar	360.000,00
Reeskont yoluyla gider yazılacak tutar	4.501,39
Gelir Tablosuna yansiyacak net gelir	355.498,61
Standart uygulamasına göre hasılat yazılacak tutar	300.000,00

Standart uygulamasına göre faiz geliri	18.797,57
Ticari kara yansıyan tutar	318.797,57
Mali kara geçerken ticari kara eklenecek tutar	36.701,04
(355.498,61 - 318.797,57)	

2022 yılı gelirlerine uygulanacak Kurumlar Vergisi oranı %23 olduğundan net ertelenmiş vergi varlığı 8.441,24 TL ($36.701,04 \times 0,23$) olacak ve kayıtlar buna göre TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre düzenlenecektir.

6.7. Borçlanma Araçlarına Yapılan Yatırımlar

İşletmeler kısa vadeli alım satım amacıyla ya da vadesine kadar getirisini elde etmek amacıyla kısa vadeli-uzun vadeli, kuponlu-kuponsuz bir şekilde ihraç edilmiş kamu ya da özel sektör borçlanma araçlarına yatırım yapabilir. Bu araçlar borsada işlem görüyor olabilir ya da olmayabilir. Bu tür finansal yatırımlar, bu özelliklerine göre muhasebeleştirilir.

6.7.1. Borsada İşlem Görmeyen Özel Sektör Tahvili

Örneğin; İşletme, Y işletmesinin ihraç ettiği 100.000 TL nominal bedelli aylık %2 faiz ödemeli 2 yıl vadeli tahvilleri 30.09.2022 tarihinde nominal bedelle satın almıştır. Satın alma sırasında 1.000 TL komisyon ödemiştir. İşletme vade sonuna kadar tahvili elinde tutmayı düşünmektedir. Vade sonunda nominal bedel ve bir aylık faiz toplamı olan 102.000 TL birlikte tahsil edilecektir.

TFRS 9 tahvilleri ihraç eden açısından finansal borç, tahvil yatırımcısı açısından finansal varlık olarak sınıflandırmaktadır. Vadesi, anapara ve faiz yükü belli ve borsada işlem görmeyen tahvil gibi borçlanma araçları sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet yöntemine göre ölçülür. Başlangıçtaki işlem maliyetleri de etkin faizin ölçümünde dikkate alınır.

Etkin faiz, başlangıçta ödenen 101.000 TL'yi 23 ay boyunca alınacak 2.000 TL faiz ve 24. ayda anapara ve faiz olarak alınacak 102.000 TL'ye eşitleyen iç verim oranı olarak hesaplanır. Hesaplama yapıldığında etkin faiz aylık 0,019474 (% 1,9474) olarak bulunur. Başlangıç değeri olan 101.000 TL'ye bu oran uygulanarak her ay sonundaki işlemler faiz ve işlemler faizle birlikte tahvilin dönem sonu değeri hesaplanır. İlk üç aya ilişkin hesaplama aşağıdaki tablodaki gibi olur.

Bugünkü Değer	Etkin Faiz Oranı (%)	Faiz Tutarı	Tahsil Edilen Faiz	Dönem Sonu Değeri	Tarih
101.000,00	1,9474	1.966,92	2.000,00	100.966,92	31.10.2022
100.966,92	1,9474	1.966,27	2.000,00	100.933,19	30.11.2022
100.933,19	1,9474	1.965,62	2.000,00	100.898,81	31.12.2022

Etkin faiz oranına göre hesaplanan faiz tahvilin değerine eklenirken, tahsil edilen faiz tutarı düşülür ve dönem sonu tahvilin raporlama değerine ulaşılır. Sonuç olarak, 2022 sonu itibariyle kar veya zarar hesabına yazılacak tutar 5.898,81 TL ($1.966,92+1966,27+1.965,62$) olarak hesaplanır. Tahvilin dönem sonu değeri 100.898,81 TL olarak finansal durum tablosuna alınır.

VUK madde 279 uyarınca borsa rayici olmayan tahviller alış bedeli ile muhasebeleştirilir. Sonraki dönemlerde değerlemesi tahvilin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) alış tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle yapılır. Dolayısıyla, tahvil 100.000 TL olarak aktifleştirilir, alış gideri olan 1.000 TL doğrudan gider yazılır ve alış tarihi olan 30.09.2022 tarihinden 31.12.2022 tarihine kadar işleyen 6.000 TL faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Gelir veya gider tablosuna aktarılan net gelir 5.000 TL ($6.000 - 1.000$) TL olur.

Sonuç olarak, ticari kar 5.898,81 TL, mali kar ise 5.000 TL olacaktır. Aradaki fark olan 898,81 TL, bir yandan nazım hesaplarda takip edilirken bu tutar üzerinden hesaplanan vergi etkisi olan 206,73 TL ($898,81 \times 0,23$) ticari kar daha fazla ve fark geçici olduğundan bu tutar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kayıtlara alınır.

6.7.2. Borsada İşlem Görmeyen Finansman Bonosu

Finansman bonoları bazı şirketler tarafından kısa vadeli fon sağlamak için ihraç edilirler. Finansman bonoları iskontolu olarak (nominal bedelin altında bir bedelle) ihraç edilir. Nominal bedelle ihraç fiyatı arasındaki fark finansman bonosunun vade dönemine faiz geliri olarak aktarılır.

Örneğin; işletme işlem maliyetleri olmayan, Z Anonim Şirketi tarafından ihraç edilen nominal bedeli 50.000 TL olan finansman bonosunu iskontolu olarak 30.08.2022 tarihinde 30.000 TL ye satın almıştır. İşletme, tahvili süre sonuna kadar elinde tutmak istemektedir. Finansman bonosu 9 ay vadeli ve vade 30.05.2020 tarihinde dolacaktır.

TFRS 9 kapsamında finansal varlık olarak sınıflandırılır ve işlem bedeli (gerçeğe uygun değeri) ile aktifleştirilir. Sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti ile ölçülür. Önce 9 ay sonraki 50.000 TL'yi bugünkü 30.000 TL'ye

eşitleyen etkin faiz oranı, Excel programında “FAİZ_ORANI” formülü kullanılarak bulunur. Bu orana göre dönem sonuna kadar işlemler faiz hesaplanır ve finansal varlık hesabına borç, kar veya zarar tablosuna alacak yazılır. Böylelikle finansal aracın değeri vade sonundaki değeri olan 50.000 TL'ye ulaşır. Faiz gelirleri de ait oldukları dönemlerde muhasebeleştirilmiş olur. Etkin faiz oranı aylık 0,0584 (% 5,84) ve 2022 dönemi sonuna kadar hesaplanan faiz 7.646,16 TL olarak bulunur.

Vergi düzenlemelerine göre ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ise Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları hesabına alış bedeli ile kaydedilir. Finansman bonosunun alış bedeli ile nominal bedel arasındaki fark finansman bonosunun faizidir ve bononun vadesine doğrusal olarak dağıtılır. Etkin faiz ile arasındaki fark burada ortaya çıkar. Dönem sonuna kadar (31.12.2022) 4 ay olduğundan işletilecek faiz 8.888,89 TL ($20.000 \times 4/9$) olarak hesaplanır.

Sonuç olarak, vergi kanunlarına göre vergiye tabi gelir ticari kara göre 1.242,73 TL ($8.888,89 - 7.646,16$) daha fazla olacak ve buna göre 285,83 TL ($1.242,73 \times 0,23$) ertelenmiş vergi varlığı hesaplanarak gerekli vergi uyumlama kayıtları yapılacaktır. Ara dönem mali tablo ihmal edilmiştir.

6.7.3. Borsada İşlem Gören Devlet Tahvili

Borsada işlem gören devlet tahvili, hazine bonosu gibi finansal araçlara yapılan yatırımlar VUK madde 279'a göre borsa rayıcı ile değerlendirilir. VUK ile TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirme arasında fark olup olmaması bu yatırımların TFRS 9'a göre nasıl sınıflandırıldığına bağlıdır.

TFRS 9, bu varlıkları itfa edilmiş maliyet ya da gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırır. Gerçeğe uygun değerlendirme yönteminin kullanılması durumunda, ticari kar ve mali kar arasında bu işlemde dolayı fark olmayacaktır.

Bu varlıklar itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilirse, daha önce de açıklandığı gibi, bu varlıklar işlem bedeli dahil alış maliyetleri ile aktifleştirilir. Daha sonra hesaplanan etkin faiz yöntemine göre değerlendirilir. Dolayısıyla ticari kar ve mali kar arasında fark çıkar ve vergi uyumlama kayıtları yapılır (Örnekler için bkz. Örtten, Kaval, Karapınar, 2019: 342-354).

6.8. Hisse Senetleri

TFRS 9 finansal araçları, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırmaktadır. Doğal olarak hisse senetleri özkaynağa dayalı finansal araç sınıfına girmektedir. TFRS 9'a göre bir finansal varlık itfa edilen maliyet üzerinden ölçülemediği sürece gerçeğe

uygun değerinden ölçülür (TFRS 9, 4.1.4). Bir vade içermediği ve paranın zaman değeri gibi bir durum söz konusu olmadığından hisse senetleri ilk finansal tablolara alma ve sonrasında gerçeğe uygun değerinden ölçülürler. İşletmenin varlık yönetim modeline göre hisse senetleri gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılan ya da diğer kapsamlı gelirden (öz kaynaklarda) muhasebeleştirilen olarak sınıflandırılabilir.

İşletme hisse senedini ticari amaçla elde tutmuyorsa ve TFRS 3 kapsamında değil TFRS 9 kapsamında olan bir özkaynak aracına yapılan yatırım ise, gerçeğe uygun değer değişikliklerinin diğer kapsamlı gelirden sunulması konusunda, geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulabilir (TFRS 9, 5.7.5).

Örneğin; X anonim şirketi 15.10.2022 tarihinde borsada işlem gören bir şirketin 10.000 adet hisse senedini spekülasyon amaçla 6,00 TL'den satın almıştır. Aracı kuruma 90 TL komisyon ödenmiştir. Hisse senedinin 31.12.2022 tarih itibarıyla borsa kapanış değeri 6,30 TL'dir. TFRS 9 Standardına göre öz kaynağa dayanan finansal araçlar başlangıçta ve sonrasında gerçeğe uygun değerden ölçülürler (TFRS 9, 5.1.1). Bir finansal varlık itfa edilen maliyet üzerinden ölçülemediği sürece gerçeğe uygun değerinden ölçülür (TFRS 9, 4.1.4).

Hisse senedi spekülasyon amaçla alındığından gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zararda ölçülen olarak sınıflandırılacak ve işlem maliyetleri paragraf 5.1.1'e göre gerçeğe uygun değere ilave edilmeyecektir. H i s s e senedi borsada işlem gördüğünden raporlamaya esas gerçeğe uygun değeri 31.12.2022 tarihi itibarıyla borsa kapanış değeri olacaktır.

Hisse senetleri VUK madde 79'a göre alış bedeli ile değerlendirilir. Dolayısıyla alış bedeli olan 60.000 TL (6,00 x 10.000) olarak muhasebeleştirilecek, hisse senedi alış komisyonu doğrudan gider yazılacak ve dönem sonunda alış bedeli ile değerlemeye devam edeceğinden değerlendirme kar zararı muhasebeleştirmeyecektir.

TFRS 9'a göre ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri işlem bedeli olduğundan yine 60.000 TL olarak kaydedilecek ve komisyon sonuç hesaplarına yazılacaktır. Dolayısıyla VUK ile ilk kayıtta herhangi bir fark olmayacaktır.

Dönem sonundaki gerçeğe uygun değeri 63.000 TL (6,30 x 10.000) olacak ve 3.000 TL sonuç hesaplarına kar olarak yansıtılacaktır. Ticari kar mali kardan 3.000 TL fazla olduğundan nazım hesaplarda matrahtan indirilmek üzere 3.000 TL kaydedilecek, fark geçici olduğundan %23 vergi oranına göre 690 TL (3.000 x 0,23) vergi geliri/gideri hesabına borç, ertelenmiş

vergi yükümlülüğü hesabına alacak yazılacaktır. Sonraki dönemde, hisse senedi satılırsa ya da gerçeğe uygun değerinde değişiklik olduğunda vergi uyumlama kaydında da gerekli düzeltme yapılır. Örneğin; 64.000 TL bedelle satılırsa, VUK'a göre 4.000 TL kar, standarda göre kar 1.000 TL olacak ve bu kez mali kar ticari kardan 3.000 TL fazla olacağından bu işleme ilişkin nazım hesaplar ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabı kapatılacaktır.

Borsada işlem görmeyen bir şirketin hissesi satın alındığında VUK açısından bir fark olmayacaktır. İlk kayıt alış bedeli ile olacak, dönem sonu değeri VUK madde 289 kapsamında değerlendirilirse kayıtlı değer olacak, bu da yine alış bedeli olacaktır. TFRS 9 açısından yine gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülecek, sadece borsa değeri olmadığından gerçeğe uygun değeri TFRS 13'e göre bazı değerlendirme yöntemleri yardımıyla hesaplanacaktır. Alış bedelinden farklı (düşük ya da yüksek) bir değer belirlenmesi durumunda gerekli vergi uyarlama kayıtları yapılacaktır.

Hisse senetlerinin, spekülasyon amaçla değil uzun vadeli yatırım amacıyla alınmış olması durumunda finansal yönetim modeli getiri amaçlı bir model olacaktır. Hisse senetleri yine gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilecektir. Daha sonra şirket değerlendirme farklarını isterse kar veya zararda isterse geri dönülemez bir şekilde özkaynaklarda muhasebeleştirilebilir. Geri dönülemez olması demek özkaynaklarda biriken tutarların finansal varlık elden çıkmış olsa dahi kar veya zarara aktarılmamasıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2019:358).

6.9. Finansal Yükümlülükler

Vadeli finansal yükümlülükler de finansal alacaklar gibi, bir sözleşmeye dayalı olarak genellikle belirli bir faiz üzerinden bir borcun ödenmesini gerektirdiğinden vadeli alacaklarda olduğu gibi borcun vadesine göre itfa edilmiş maliyetinden ölçülür.

Örneğin; 6.7. Senetsiz-Senetli Alacaklar ve Vadeli Çekler bölümünde kullanılan örnek, burada da alıcı açısından kullanılabilir.

Z anonim şirketi peşin alış fiyatı 300.000 TL olan malları 01.12.2022 tarihinde toplam 360.000 TL'ye satın almıştır. Bedeli için, 01.03.2023 tarihinde ödenmek üzere 160.000 TL tutarında bir çek, 01.03.2023 tarihinde ödenmek üzere 100.000 TL tutarında senet verilmiş, kalan 100.000 TL ise 01.03.2023 tarihinde ödenmek üzere senetsiz borç olarak satıcının cari hesabına kaydedilmiştir. Alınan malların tamamı satılmıştır.

TFRS 9 kapsamında bütün finansal varlık ve borçlar başlangıçta gerçeğe uygun değerinden (işlem fiyatından) ölçülür. Buna göre, vadeli borçlar da

ayrım gözetmeksizin başlangıçta işlem fiyatından ölçülür ve işlemler için bir maliyete katlanılır ise o da işlem fiyatına eklenir. Devamında ise anılan borçlara etkin faiz oranına göre hesaplanan faizler eklenerek izlenir.

Borcun bugünkü değerini gelecekte ödenecek tutara eşitleyen faiz oranı (etkin faiz) Excel programında “FAİZ_ORANI” formülü kullanılarak hesaplanacak, bu orana göre her döneme düşen faiz gider olarak yazılacak ve borcun tutarına ilave edilecektir. Böylece vade sonunda borç ödenecek tutarına ulaşacaktır. Burada borcun senetli ya da senetsiz olması değil finansman yükü içerip içermediği önemlidir.

Bugünkü 300.000 TL'yi 3 ay sonraki 360.000 TL'ye eşitleyen etkin faiz oranı aylık 0,0626586 (% 6,26586) olarak hesaplanır. Buna göre 31.12.2022 tarihine kadar işleyen faiz 18.797,57 ve borcun 31.12.2022 tarihli tutarı 318.797,57 olarak hesaplanır.

VUK madde 285, borçların kayıtlı değerleri ile değerlendirileceğini, vadesi gelmemiş senede bağlı borçların (vadeli çekler dâhil) değerlendirme günü kıymetine indirgenebileceğini ifade etmektedir. Ayrıca, senetli alacakların reeskonta tabi tutulması durumunda senetli borçların da reeskonta (prekont) tabi tutulmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, senetsiz borçlar için iskonto işlemi yapılmayacaktır. Daha önceki örnekte açıklandığı gibi 2022 yılı için uygulanacak iskonto oranı 10,75 olacak ve reeskont faizi 4.501,39 TL olacaktır.

Dönem kurumlar vergisi hesabı için,	
Vergi kanunlarına göre gider (SMM)	360.000,00
Reeskont yoluyla gelir yazılacak tutar	4.501,39
Gelir Tablosuna yansiyacak net gider	355.498,61
Standart uygulamasına göre gider (SMM)	300.000,00
Standart uygulamasına göre faiz gideri	18.797,57
Ticari kara gider olarak yansıyan tutar	318.797,57
Mali kara geçerken ticari kardan düşülecek tutar	36.701,04
(355.498,61 - 318.797,57)	

2022 yılı gelirlerine uygulanacak Kurumlar Vergisi oranı %23 olduğundan net ertelenmiş vergi yükümlülüğü 8.441,24 TL (36.701,04 x 0,23) olacak ve kayıtlar bu verilerle TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre düzenlenecektir.

İhraç edilen tahvil, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonusu gibi menkul kıymetlerin ihracından kaynaklanan reklam ve matbaa

baskı giderleri, SPK ve BIST ücretleri, aracı komisyonları, bağımsız denetim ve danışmanlık hizmetleri gibi ihraç sırasında katlanılan giderlere ilişkin harcamaların muhasebeleştirilme şekli finansal borcun nasıl sınıflandırılacağına bağlıdır. Finansal borç gerçeğe uygun değer farkı kar veya zararda muhasebeleştirilecek olarak sınıflandırılırsa bu harcamalar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilecektir. İtfa edilmiş maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilecek olarak sınıflandırılması durumunda ise doğrudan gider yazılmayacak, aktifleştirilerek borçlanma maliyetine eklenecek ve finansal borcun vadesi boyunca itfa edilerek gidere dönüştürülecektir. Başabaşın altında satış fiyatı ile satılması nedeniyle doğan menkul kıymet ihraç farkları da etkin faiz hesaplamasında dikkate alınacaktır (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 314-315).

Örneğin, 2 yıl vadeli %20 faiz oranlı 500.000 TL nominal değerli tahvil ihraç eden bir işletme, ihraç sırasında 10.000 TL ihraç giderine katlanmış ve tahvilleri 480.000 TL bedelle iskontolu olarak satmış ise, başlangıçta bilançoda 470.000 TL olarak net değerle muhasebeleştirilecek ve etkin faiz oranı, tahvil için vade boyunca ödenecek anapara ve faizleri başlangıçtaki değere eşitleyecek oran olacaktır.

Sonuç

Finansal raporlarını TMS/TFRS kapsamında sunan işletmeler finansal araçlara ilişkin uygulamalarında doğrudan TMS32, TFRS 7 ve TFRS 9 standartlarına başvurmak durumundadırlar. Öncelikle finansal araçlar; finansal varlık, finansal borç, öz kaynağa dayalı finansal araçlar ve korunma muhasebesi araçları olarak tanımlanmalı (TMS 32), itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilen, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirden izlenen olarak sınıflandırılmalı ve bu sınıflandırmaya göre ölçülerek raporlanmalı (TFRS 9) ve finansal tablo kullanıcıları için daha kullanışlı hale getirilebilmesi için finansal tablolarda gerekli açıklamalara yer verilmelidir (TFRS 7).

Finansal araçların tamamı başlangıçta gerçeğe uygun değerle ölçülür. Genellikle bu değer işlem bedeline eşit olduğundan sorun teşkil etmez. Sonraki gerçeğe uygun değer ölçümlerinde, finansal aracın piyasasının olmaması durumunda, işletmelerin bir takım varsayım, tahmin ve bilgilere dayalı olarak kapsamlı çalışmalar yapmaları gerekir. İşletmelerin bu çalışmalara ilişkin ayrıntılı açıklamaları finansal tablolara ilişkin açıklamalarda sunmaları finansal tablo kullanıcılarının bu tablolardan daha sağlıklı bilgi elde etmesi için önemlidir. Ayrıca bu çalışmalara ilişkin bilgi ve belgelerin

dosyalanması işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetiminde de önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, finansal araçlara ilişkin raporlamaya ilişkin genel bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Bir takım özellikli finansal araçlarla ilgili ayrıntılı çalışmalar yapılması, finansal araçlara ilişkin uygulamaların ayrıntılı bir şekilde incelenmesi, finansal araçların raporlanmasına ilişkin kapsamlı bir literatürün oluşmasına ve finansal araçların ihtiyaca ve gerçeğe daha uygun şekilde raporlanmasına katkı sunacaktır.

Kaynakça

- Akbulut, A. (2015). Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- Kaya, G. A. (2015), “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(1), 105-121.
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK), TFRS 2023 Seti (Mavi Kitap), <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10436/TFRS-2023-Seti> (Erişim Tarihi: 05.3.2023)
- Örten R., Kaval H., Karapınar A. (2019), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Nurettin Özdemir¹

Emrah Yıldız²

Özet

Günümüzde yaşanan rekabet ortamı her geçen gün ağırlaşırken işletmelerin ayakta kalmalarını da zorlaştırmaktadır. Süreklilik kavramı gereği rekabet edebilmek ve faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak isteyen işletmeler, yatırım faaliyetlerine ağırlık vermek zorunda kalmaktadır. Bu noktada işletmelerin finansman kaynağı ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Öncelikle öz kaynaklardan karşılan finansman ihtiyacı bazen de yabancı kaynaklardan karşılanabilmektedir. Öz kaynakların yetersiz olmasının dışında yabancı kaynak kullanım maliyetinin öz kaynak kullanım maliyetinden düşük olması, yabancı kaynak kullanımı ile daha büyük bir yapıya sahip olunması ve yabancı kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkan faiz giderlerinin vergi matrahını ve dolayısıyla da ödenecek vergi yükümlülüğünü azaltması gibi nedenler işletmeleri yabancı kaynak kullanımına iten nedenler arasında sayılabilmektedir. Bahsedilen nedenlerden dolayı finansman ihtiyacını banka, kredi kuruluşları, satıcılar, diğer kişi ya da kuruluşlar gibi yabancı kaynaklardan karşılayan işletmeler, faiz ve diğer giderlerden oluşan borçlanma maliyetlerine katlanmaktadır. İşletmelerin finansal durumunu ve finansal performansını doğrudan etkileyen borçlanma maliyetleri, finansal raporlama çerçevelerinde düzenleme altına alınmıştır. Bu çalışmada, finansal raporlama çerçevelerinde yer alan borçlanma maliyetlerine ilişkin hükümlerin incelenmesi ve bu hükümler doğrultusunda borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların ortaya konması amaçlanmıştır. Bu kapsamda borçlanma maliyetlerine konu olan varlığın geçerli finansal raporlama çerçevelerine göre

1 Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İİBE, nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-6101-3030

2 Öğr. Gör. Dr., Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO, emrah yıldız@mersin.edu.tr,
ORCID: 0000-0003-4675-6332

özellikli varlık olup olmaması ve aktifleştirme koşullarını taşıyıp taşınamaması açısından muhasebeleştirilmesi ele alınmış olup borçlanma maliyetlerinin finansal durum tablosu veya kâr zarar tablosu kalemlerinde nasıl sunuldukları ortaya konmuştur.

1. Giriş

Rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığı ve her geçen gün artarak devam ettiği günümüzde işletmelerin ayakta kalabilmeleri oldukça zorlaşmaktadır. Bu süreç, muhasebenin temel kavramlarından biri olan “işletmenin sürekliliği” kavramına uygun bir şekilde faaliyetlerini sürdürmek isteyen işletmelerin de sorun yaşamasına neden olmaktadır. İşletmeler, süreklilik kavramı gereği faaliyetlerini devam ettirebilmek amacıyla çeşitli yatırım faaliyetlerinde bulunmak zorundadırlar. Bahsedilen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması için de finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmeler tarafından ihtiyaç duyulan finansman kaynağı öncelikle öz kaynaklardan karşılanırken bazen de sağladığı avantajlardan dolayı yabancı kaynaklardan karşılanmaktadır. Öz kaynaklarının yetersiz olmasının dışında işletmeleri yabancı kaynak kullanımına iten nedenler yabancı kaynak kullanım maliyetinin öz kaynak kullanım maliyetinden düşük olması, yabancı kaynak kullanımı ile daha büyük bir yapıya sahip olunması ve yabancı kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkan faiz giderinin vergi matrahını ve dolayısıyla da ödenecek vergi yükümlülüğünü azaltması şeklinde sayılabilmektedir (Çonkar vd., 2007: 74). Mecbur kalınması ya da çeşitli avantajlardan yararlanmak amacıyla finansman kaynaklarının yabancı kaynaklardan karşılanması durumunda işletmeler çeşitli yükümlülüklerle karşı karşıya kalmaktadır. Borçlanma maliyeti olarak adlandırabilen bu yükümlülükler genel itibarıyla faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır (TMS 23, prg: 5).

Yatırım faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde büyük önem arz eden finansman kaynağı banka, kredi kuruluşları, satıcılar ve diğer kişi ya da kuruluşlardan karşılanmaktadır. Finansman kaynağının işletme dışından karşılanması ve bu nedenle faiz gideri gibi bazı borçlanma maliyetlerine katlanması durumunda bu yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili farklı uygulamalar yapılmaktadır. Farklı uygulamaların temelinde ise borçlanma maliyetlerinin varlıkların maliyetine mi yoksa dönem giderlerine mi yansıtılacağı yatmaktadır. İşletmelerin finansal durumunu ve finansal performansını doğrudan etkileyen bu husus, tahakkuk esası, karşılaştırılabilirlik, tutarlılık ve kâr/zarar gibi temel noktalarda muhasebe camiasında ciddi tartışmalara sebep olmaktadır (BOBİ FRS, Modül 17 Borçlanma Maliyetleri, Giriş). Borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi

gerektiğini savunan kişilerin bu düşüncelerinin altındaki nedenler şunlardır (BOBİ FRS, Modül 17 Borçlanma Maliyetleri, Giriş):

- ✓ Borçlanma maliyetlerinin varlığın kullanımına ilişkin fayda ile daha iyi eşleşmesi,
- ✓ Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi halinde varlığı üreten işletmeler ile satın alan işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin artması ve
- ✓ Borçlanma maliyetlerinin üretilen/oluşturulan varlığın diğer maliyetleri ile aynı kapsamda değerlendirilmesinin tutarlılığı artırması.

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini savunan kişilerin aksine borçlanma maliyetlerinin ilgili dönem giderlerine yansıtılması gerektiğini savunan kişilerin gerekçeleri ise şunlardır (BOBİ FRS, Modül 17 Borçlanma Maliyetleri, Giriş):

- ✓ Asıl faydanın finansman kaynağından kaynaklanması,
- ✓ Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi durumunda benzer varlıkların farklı maliyetlerle gösterilmesi ve bu nedenle karşılaştırılabilirliğin azalması,
- ✓ Borçlanma türüne göre maliyetlerin dönemden döneme değişebilmesi ve bu durumun tutarlılığı olumsuz etkilemesi ve
- ✓ Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle giderlerin ertelenmesi ve bu nedenle de kâr/zararın yanlış raporlanması.

Literatürde ve muhasebe camiasında yaşanan tartışmalara son vermek ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemek amacıyla finansal raporlama çerçeveleri yayımlanmıştır. İşletmeler, yayımlanan finansal raporlama çerçevelerini dikkate almak suretiyle finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal tabloları hazırlamaktadırlar (Özdemir ve Uluşan, 2022: 691). İlgili raporlama çerçeveleri esas alınarak hazırlanan finansal tablolar sayesinde işletmelerin doğru karar almasına ve kaynakların etkin bir şekilde kullanımına katkı sağlanırken aynı zamanda gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgiler de sunulabilmektedir (Karaca ve Tetik, 2023: 41). Ancak işletmelerin sahip oldukları büyüklük, tabi oldukları finansal raporlama çerçevesinin de farklılaşmasına neden olmaktadır (Yücel vd., 2020: 19). Bu noktada hali hazırda finansal raporlamaya yön veren raporlama çerçeveleri arasında Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Ortay Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) ön plana çıkmaktadır. İlgili

finansal raporlama çerçevelerinde borçlanma maliyetlerine ilişkin önemli hükümlere yer verilmiş olup, işletmeler finansal raporlama sürecinde kendileri için referans belge niteliği taşıyan düzenlemelerde yer alan hükümler doğrultusunda işlemlerini yapmaktadırlar.

İşletmelerin üretim sürecinde ihtiyaç duyduğu finansman kaynaklarının kullanımını sonucunda ortaya çıkan ve tüm muhasebe sürecini doğrudan etkileyen borçlanma maliyetlerine ilişkin esasların belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Raporlama çerçevelerinde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme veya giderleştirme şartları, aktifleştirilmesi halinde aktifleştirilmenin başlama, bitiş ve ara verme zamanı gibi hususlar düzenleme altına alınmıştır. Bu çalışmada, borçlanma maliyetleri ile ilgili TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yer alan hükümlerin değerlendirilmesi ve raporlama çerçevelerinde yer alan hükümler doğrultusunda borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik karşılaştırmalı örnek uygulamaların yapılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmanın önce raporlama çerçevelerinde yer alan borçlanma maliyetleri ile ilgili hükümlerin incelenmesine, sonra borçlanma maliyetleri ile ilgili daha önce yapılan çalışmalara ilişkin literatür araştırmasına, daha sonra da borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmiştir. Sonuç ve genel değerlendirme bölümü ile çalışma tamamlanmıştır.

2. Literatür Araştırması

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yer alan hükümler çerçevesinde borçlanma maliyetlerine ilişkin esasların incelenmesi ve ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada literatür araştırması yapılmıştır. Bu kapsamda borçlanma maliyetleri ile ilgili daha önce yapılan çalışmaların genel itibarıyla TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında yer alan hükümlerle VUK ve BOBİ FRS’de yer alan hükümlerin karşılaştırmalı bir şekilde sunulduğu çalışmalardan oluştuğu tespit edilmiştir. Literatür araştırmasında ulaşılan çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Aydın (2016) çalışmasında; TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı ve VUK çerçevesinde borçlanma maliyetlerini incelemiştir. Çalışmada, TMS 23’te yer alan borçlanma maliyetlerinin kavramsal çerçevesi, muhasebeleştirilmesi ve aktifleştirilmesine ilişkin hususlar açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada, TMS 23’te yer alan hükümler ile VUK’ta yer alan hükümlerin karşılaştırılması yapılmıştır.

Küçüktüfekçi ve Kılılı (2016) çalışmalarında; TMS 23, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve VUK açısından borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ele almışlardır. Çalışmada, ilgili düzenlemelerde yer

alan borçlanma maliyetlerine ilişkin esaslar açıklanmış ve örnek uygulamalar yoluyla karşılaştırmalar yapılarak farklılıklar incelenmiştir. Ayrıca çalışmada, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer vergi mevzuatlarında yer alan borçlanma maliyetleri ile ilgili hükümlerin TMS/TFRS'lere uygun hale getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Elagöz ve Özcan (2020) çalışmalarında; MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ele almışlar ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin farklılıkları incelemişlerdir. Çalışmada, ilgili düzenlemelerde yer alan hükümler doğrultusunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ve bilançolarda sunulmasına yönelik örnek uygulamalar yapılmıştır. Ayrıca çalışmada, VUK ve diğer vergi mevzuatlarında yer alan borçlanma maliyetleri ile ilgili hükümlerin TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye uygun hale getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Keleş (2021) çalışmasında; TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı çerçevesinde borçlanma maliyetlerinin oluşumu ve finansal tablolar üzerindeki etkisini ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmada, özellikli varlıklar açısından ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin kayda alınmasına yönelik esaslar örnek uygulama yoluyla açıklanmış ve borçlanma maliyetlerinin hem özellikli varlık maliyetinin oluşumunda hem de finansal durum tablosu üzerinde önemli etkisinin olduğu ifade edilmiştir.

Özulucan ve Temel (2021) çalışmalarında; TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre borçlanma maliyetlerini inceleyerek finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yer vermişlerdir. Çalışmada, özellikli durumlara göre borçlanma maliyetlerinin hangi durumlarda aktifleştirileceği hangi durumlarda giderleştirileceği ele alınmıştır. Ayrıca çalışmada, standartta yer alan hükümlerin anlaşılabilirliğini engelleyen belirsizlikler tespit edilmiş ve bu belirsizliklerin giderilmesine yönelik eleştirilere yer verilmiştir.

Göktürk (2023) çalışmasında; TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının uygulanmasına ilişkin esasları incelemiştir. Bu kapsamda çalışmada, uygulayıcılara yol gösterici nitelikte borçlanma maliyetlerinin hesaplanması ve kayda alınmasına ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. Çalışmada, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin ya da dönem gideri olarak kayda alınmasının işletmenin rasyolarını etkileyeceği ve bu nedenle borçlanma maliyetlerinin standartlara uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

3. Finansal Raporlama Çerçevesinde Borçlanma Maliyetleri

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan finansman kaynaklarının yabancı kaynaklardan karşılanması durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerine ilişkin esaslar TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de düzenleme altına alınmıştır. İlgili raporlama çerçevelerinde borçlanma maliyetlerine ilişkin esaslar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında, BOBİ FRS Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri bölümünde ve KÜMİ FRS Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri bölümünde hükme bağlanmıştır. Finansal raporlama çerçevelerinde sayılan standart ve bölümlerde yer alan düzenlemelerin yanı sıra diğer standart ve bölümlerde de borçlanma maliyetleri ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Tablo 1’de finansal raporlama çerçevelerinde yer alan borçlanma maliyetlerinin tanımı, kapsamı, aktifleştirilme veya giderleştirme şartları, aktifleştirilmeye karar verilmesi halinde aktifleştirilmenin başlama, bitiş ve ara verme zamanı gibi hükümler özet bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 1. Finansal Raporlama Çerçeveleri Açısından Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Bilgiler

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Düzenlemeler	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı	Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri Bölümü	Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri Bölümü
Borçlanma Maliyetlerinin Tanımı	Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.	TMS/TFRS ile uyumlu	TMS/TFRS ile uyumlu
Borçlanma Maliyetlerinin Kapsamı	Borçlanma maliyetlerine ilişkin faiz giderleri, finansal kiralama işlemlerine ilişkin finansman giderleri ve kur farkları	TMS/TFRS ile uyumlu	TMS/TFRS ile uyumlu
Borçlanma Maliyetlerinin Kayda Alınması	Aktifleştirme şartlarını taşımayan tüm borçlanma maliyetleri dönem giderlerine yansıtılır.	TMS/TFRS ile uyumlu	TMS/TFRS ile uyumlu

Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilme Şartları	Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetine eklenir.	Amaçlanan kullanımına ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların üretimi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dâhil edilir.	BOBİ FRS ile uyumlu
Aktifleştirme İşleminin Başlaması	Özellikli bir varlığın maliyetinin parçası olarak harcama yapılması, borçlanma maliyetinin oluşması ve varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır durumu getirilmesi için işlemlere başlanması durumunda aktifleştirme işlemine başlanır.	Bir varlığın maliyeti olarak harcama yapılması, borçlanma maliyetinin oluşması ve varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır durumu getirilmesi için işlemlere başlanması durumunda aktifleştirme işlemine başlanır.	Herhangi bir hüküm yer almamaktadır.
Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi	Özellikli bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süre ara verilmesi durumunda oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir.	Bir varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir.	Herhangi bir hüküm yer almamaktadır.
Aktifleştirme İşleminin Sona Erdirilmesi	Özellikli bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.	Bir varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesi için gerekli olan esas itibarıyla tüm işlemler tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.	Herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Kaynak: TMS 23, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 1’de yer alan bilgiler incelendiğinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de borçlanma maliyetlerinin ayrıntılı ve genel itibarıyla da uyumlu bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Borçlanma maliyetlerinin tanımı, kapsamı, aktifleştirilme şartları, aktifleştirme işleminin başlaması, aktifleştirme işlemine ara verilmesi, aktifleştirme işleminin sona erdirilmesi ve borçlanma maliyetlerinin gider yazılması gibi hususlar iki düzenlemede de benzer bir şekilde ele alınmıştır. İki düzenleme arasındaki temel fark, özellikle varlık kavramının kullanımı ile ilgili ortaya çıkmaktadır. TMS/TFRS’lerde özellikle varlık kavramı kullanılırken TMS 23’te bu kavram “*amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar*” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 23, prg: 5). Standarda göre stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve taşıyıcı bitkiler özellikle varlık olarak değerlendirilmektedir (TMS 23, prg: 7). BOBİ FRS’de ise özellikle varlık kavramı kullanılmazken bu kavramın yerine benzer bir anlam taşıyan “amaçlanan kullanımına ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklar” ifadesi kullanılmıştır. Bu ifadenin kapsamı da stoklar, maddi duran varlıklar, maliyet yöntemine göre ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ve maddi olmayan duran varlıklar olarak belirlenmiştir (BOBİ FRS, prg: 17.2).

KÜMİ FRS’de borçlanma maliyetlerinin tanımı, kapsamı ve kayda alınmasına ilişkin TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu hükümlere yer verilirken diğer iki düzenlemeden farklı olarak aktifleştirme işleminin başlaması, aktifleştirme işlemine ara verilmesi ve aktifleştirme işleminin sona erdirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir. KÜMİ FRS’de amaçlanan kullanımına ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 15.3). KÜMİ FRS’nin oluşturulma sürecinde bu hususla ilgili tereddütler oluşmuş ve bu nedenle borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin kamuoyu görüş ve önerilerine başvurulmuştur. KÜMİ FRS taslak metni ile birlikte yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bilgi notunda borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıda yer alan alternatif yöntemler sunulmuştur (KGK, KÜMİ FRS Taslağına İlişkin Görüş Talep Edilen Özel Hususlar):

- ✓ Kâr veya zarara yansıtılması,
- ✓ Üretimi/inşası/oluşturulması bir yıldan uzun süren varlıkların aktifleştirilmesi ve
- ✓ 213 sayılı VUK hükümleriyle uyumlu bir düzenleme yapılması.

Kamuoyundan gelen görüş ve öneriler doğrultusunda BOBİ FRS ile uyumlu olarak borçlanma maliyetlerinin, üretimi/İNŞASİ/oluşturulması bir yıldan uzun süren varlıklar için maliyete diğerleri için de kâr veya zarara yansıtılmasına karar verilmiştir (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 15.3).

4. Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan hükümler çerçevesinde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. Örnek uygulamalar Bozok Enerji A.Ş. yenilebilir enerji alanında faaliyet gösteren bir şirket üzerinden tasarlanmıştır. Muhasebe kayıtlarında, KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında yer alan hesaplar kullanılmıştır.

Örnek 1: Özellikli Varlık tanımına uygun olmaması durumu

Şirket ana merkezinin faaliyet göstereceği idari binanın satın alınması için 5 yıl vadeli 5.000.000 TL tutarında kredi kullanmış olup, söz konusu kredi ile ilgili yıllık faiz gideri 500.000 TL'dir.

İdari bina kullanıma/satışa hazır halde alınmasından dolayı yapımı belirli bir süreyi kapsamamakta ve bu yüzden faiz giderleri aktifleştirilmeyerek dönem giderleri hesaplarına yansıtılmaktadır.

Genel amaçlı bu kredi için şirketin finansal tablolarına yansıtılacak faiz giderleri aşağıdaki gibi kayda alınacaktır (TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS):

...
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	500.000	
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN TAKSİT FAİZ VE GİDERLERİ		500.000
<i>Faiz giderlerinin kayda alınması</i>		

...
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ	500.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		500.000
<i>Faiz giderlerinin gelir tablosu hesaplarına aktarılması</i>		

VUK'a göre ise bu süreçte maddi duran varlık alımı için olsa dahi, borçlanma maliyetleri içerisinde bulunulan yıl için aktifleştirilebileceği gibi doğrudan dönem gideri olarak da raporlanabilir. Bu durumda 163 Nolu VUK Tebliği'ne göre Finansman Giderleri hesabı bilanço hesabı olan 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na aktarılacaktır.

.../.../....		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA <i>Faiz giderlerinin aktifleştirilmesi</i>	500.000	500.000

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin başlanması TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından benzer olup, aynı kayıtlar yapılmaktadır.

Örnek 2: Özellikli varlık için tek bir kredi kullanımı

Bozok Enerji A.Ş. hidroelektrik santrali yapımı için tamamı santral yapımında kullanılmak üzere 3.500.000 TL tutarında 1 yıl vadeli kredi kullanmıştır. Hidroelektrik santralinin yapımı bir yıldan daha fazla zaman alacaktır. Kredinin aylık toplam faiz maliyeti (Faiz Gideri + BSMV) %2,50 olup, cari yıla düşen taksit planı şu şekildedir:

	Taksit	Toplam faiz (Faiz + BSMV)	Kalan anapara
1	341.130	87.500	3.246.370
2	341.130	81.159	2.986.399
3	341.130	74.660	2.719.929
4	341.130	67.998	2.446.797
5	341.130	61.170	2.166.837
6	341.130	54.171	1.879.878
7	341.130	46.997	1.585.745
8	341.130	39.644	1.284.259
9	341.130	32.106	975.235
10	341.130	24.381	658.486
11	341.130	16.462	333.818
12	342.164	8.345	0
Toplam	4.094.594	594.594	

Aylık taksit tablosu aşağıda yer alan formülden yola çıkılarak hesaplanmıştır:

$$\text{Aylık Taksit} = \frac{\text{Anapara} * \text{Aylık toplam faiz}\%}{1 - \frac{1}{(1 + \frac{\text{aylık t. faiz}}{100})^{12}}}$$

Taksit Ödemesi:

Enerji santrali inşaatı devam ettiği sürede yapılan taksit ödemeleri ve finansman giderleri şu şekilde kayıt altına alınacaktır (tüm aktifleştirme kriterleri yerine gelmiştir):

...		
300 BANKA KREDİLERİ	253.630	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	87.500	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		341.130
<i>İlk Taksit Ödemesi</i>		
...		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR	87.500	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		87.500
<i>Faiz giderlerinin aktifleştirilmesi</i>		
...		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR *	594.594	
253.10 X Hidroelektrik Santrali		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR		594.594
<i>İlgili MDV Hesabına Aktarım</i>		

* *Diğer maliyetler (esas maliyetler) göz ardı edilmiştir.*

Buradaki muhasebe kayıtları TMS/TFRS'ye tabi olan şirketler ile BOBİ FRS'ye tabi olan şirketler için aynı şekilde yapılmaktadır. Hidroelektrik santral yapım süresi bir yılın altında olması durumunda BOBİ FRS ve

KÜMİ FRS'ye göre özellikli varlık tanımı karşılanamayacağından finansal tablolarda gösterimleri de farklılaşacaktır.

Örnek 3: Kredi vadesinin özellikli varlık yapımı süresini aşması durumu

Bozok Enerji A.Ş. güneş enerjisi santrali yapımı için tamamı santral yapımında kullanılmak üzere 2.000.000 TL tutarında 1 yıl vadeli kredi kullanmıştır. Enerji santralinin inşası ve üretime geçmesi toplam 6 aylık süreyi kapsamaktadır. Tesisin inşası için gerekli olan izinler ve idari sürecin başlaması ile kredinin alınmış, idari süreçler yaklaşık 1 ay sürmüştür. Takip eden 5 ayda inşa faaliyetleri sürmüştür.

Kredinin taksit tablosu şu şekilde oluşmuştur (aylık toplam maliyet %4):

	Taksit	Faiz	Kalan anapara
1	213.333,00	80.000,00	1.866.667,00
2	213.333,00	74.666,68	1.728.000,68
3	213.333,00	69.120,03	1.583.787,71
4	213.333,00	63.351,51	1.433.806,22
5	213.333,00	57.352,25	1.277.825,46
6	213.333,00	51.113,02	1.115.605,48
7	213.333,00	44.624,22	946.896,70
8	213.333,00	37.875,87	771.439,57
9	213.333,00	30.857,58	588.964,15
10	213.333,00	23.558,57	399.189,72
11	213.333,00	15.967,59	201.824,31
12	209.897,28	8.072,97	0,00
Toplam	2.556.560,28	556.560,28*	

* Güneş enerjisi santralinin ilk altı ay için gerçekleşen toplam faiz gideri 395.603 TL olmuştur. Son altı ay ise 160.957 TL'dir.

Bu bilgilere göre TMS / TFRS'ye tabi olan işletmenin yapacağı borçlanma maliyeti kayıtları şu şekilde olacaktır.

.../.../....		
300 BANKA KREDİLERİ	2.000.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	556.560	
102 BANKALAR		2.556.560
<i>Kredi Ödemesi</i>		

.../.../....		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR	395.603	
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ	160.957	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		556.560
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>		

.../.../....		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	395.603	
253.20 Güneş Enerji Santrali		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR		395.603
<i>İlgili MDV Hesabına Aktarım</i>		

Burada görüldüğü üzere ilgili özellikli varlık için alınan kredilerde, özellikli varlığın inşası tamamlandıktan sonraki ödenen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine değil dönem giderlerine kaydedilmiştir.

İlgili şirketin BOBİ FRS'ye tabi bir işletme olması durumunda ise borçlanma maliyetine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

.../.../....		
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ	556.560	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		556.560
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>		

BOBİ FRS 12.4 ve 17.2'nci paragraflarda belirtildiği üzere normal şartlar altında yapımı bir yılı aşan stoklar, maddi duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dâhil edileceğinden, güneş enerji santralının normal yapım süresinin bir yıldan düşük olmasından dolayı ilgili borçlanma maliyetleri kâr veya zarar tablosuna yansıtılacaktır.

Örnek 4: Özellikli varlık yapımına ara verilmesi

Bozok Enerji A.Ş. Temmuz 2019 döneminde rüzgâr enerjisi santralleri kurulumu için Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na (EPDK) başvuruda bulunarak lisans işlemlerini tamamlamıştır. EPDK'dan alınan lisans ile gerçek fizibilite raporunun hazırlanması, saha düzenleme çalışmaları ve ilk yatırım maliyeti, satın alma, finansal işlemler, montaj / kabul işlemleri ve işletmeye alma süreçleri gerçekleştirilecektir. Yapılan çalışmalar sonucunda ilk aşamada 10 adet rüzgâr enerjisi santrali kurulumu yapılacak ve projenin yaklaşık iki yıl sürmesi planlanmaktadır.

Enerji santralleri ile ilgili özkaynaklar ve devlet teşvikleri dışında 7.500.000 TL kredi kullanılmıştır. Kredinin vadesi üç yıl olup, üçer aylık dönemler itibari ile gerçekleşen finansman giderleri şu şekildedir:

2019 (6 ay): 855.595 TL

2020 (12 ay): 1.352.630 TL

2021 (12 ay): 768.725 TL

2022 (6 ay): 117.975 TL

a) Temmuz - Aralık 2019 döneminde fizibilite çalışmaları tamamlanmıştır. 2020 yılı başından itibaren saha ve inşaa faaliyetleri başlamıştır.

2019			
259	YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR	855.595	
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		855.595
	<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>		

b) 2020 Nisan ayında virüs salgını nedeni ile yaşanan ekonomik sorunlar öngörüsü ile üç ay çalışmaya ara verilmiştir. Temmuz 2020 döneminde inşa faaliyeti tekrar başlamıştır. Nisan, Mayıs ve Haziran 2020 dönemi toplam finansman gideri 355.245 TL'dir. (Göktürk, 2023: 64).

Ocak/Mart 2020			
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR		385.650	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			385.650
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

Nisan/Haziran 2020			
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ		355.248	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			355.248
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

Tem/Aralık 2020			
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR		611.732	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			611.732
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

c) Haziran 2021 sonunda faaliyete ara verilmesine rağmen sonuncu rüzgâr santralinin de kurulumu tamamlanmış ve inşa faaliyetleri sona ermiştir. Ocak – Haziran dönemi finansman gideri 466.270 TL, Temmuz-Aralık 2021 finansman gideri toplamı 302.455 TL olarak hesaplanmıştır.

Ocak/Haz. 2021			
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR		466.270	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			466.270
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

Tem./Aralık 2021			
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ		302.455	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			302.455
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

Son olarak 2022 yılına ait 117.975 TL tutarındaki borçlanma maliyeti yine inşa faaliyeti sona erip kullanıma başlanıldığı için dönem gideri olarak raporlanacaktır.

Ocak/Haziran 2022			
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ		117.975	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			117.975
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

B maddesinde; borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi açısından yer alan Nisan-Mayıs-Haziran ayları finansman giderlerinin inşa faaliyetine ara verilmesinden dolayı aktifleştirilmeyecektir.

Yatırım öncesi planlanan maliyet ile yatırım sonrası gerçekleşen maliyet karşılaştırıldığında aşağıdaki tabloya erişilecektir.

	Planlanan	Gerçekleşen
Gerçekleşen Özkaynak Kullanımı	7.500.000	7.500.000
Gerçekleşen Yabancı Kaynak Kullanımı	7.500.000	7.500.000
Aktifleştirilen Borçlanma Maliyeti	2.674.495	2.319.247
Gider olarak yazılan borçlanma maliyeti	420.430	775.678
Toplam Maliyet	17.674.495	17.319.247

Rüzgâr enerji santralleri şirket finansal durum tablosunda 17.319.247 TL olarak yer alacaktır.

Örnek 5: Genel Amaçlı Kredi Kullanımı

Bozok Enerji A.Ş. baraj ve hidroelektrik santrali yapımını projelendirerek 2020 yılında inşaata başlamıştır. Projenin tamamlanabilmesi için tamamı baraj inşaatında kullanılmak üzere 10.000.000 TL yıllık %7,5 faiz ile kredi kullanılmıştır. İşletme ilgili projenin sürdürülebilmesi için ise işletmenin kullandığı genel amaçlı krediler ve kullanım tutarları aşağıda verilmiştir. İnşaat 2023 yılında tamamlanmıştır.

- **Banka vadeli krediler:** 5 milyon TL yıllık %8 faiz
- **Kurumsal borçlanmalar:** 7 milyon TL yıllık %10 faiz
- **Şirket tahvilleri:** 10 milyon TL yıllık %12 faiz

Doğrudan temin edilen kredinin borçlanma maliyeti:
 $10.000.000 * 0,075 = 750.000$ TL/yıllık

Üç yıl için toplam 2.250.000 TL.

Genel amaçlı borçlanma/kredilerden 12.000.000 TL'lik kısım özellikli varlık yapımı için kullanılmıştır. Kullanılan bu genel amaçlı kredilerle ilgili ağırlık ortalama borçlanma maliyeti belirlenerek, kullanılan kredi tutarına göre aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tespit edilecektir.

Aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı (birden fazla kredi alınması veya diğer kalemler durumu) şöyle hesaplanır (Mirza vd, 2008: 173-174):

A.O: Aktifleştirme Oranı

F.O: Faiz Oranı

$$A.O. : \frac{(Kredi1 * F.O.1) + (Kredi 2 * F. O.2) + \dots + (Kredi n * F.O.n)}{Kredi 1 + Kredi 2 + \dots + Kredi n}$$

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti = Varlığa İlişkin Yapılan Harcamalar x Aktifleştirme Oranı

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{(5.000.000 * 0,08) + (7.000.000 * 0,10) + (10.000.000 * 0,12)}{22.000.000}$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{(400.000) + (700.000) + (1.200.000)}{22.000.000}$$

Aktifleştirme Oranı = %10,45

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti = 12.000.000 * 0,1045 = 1.254.000 TL/ yıllık

Üç yıl için: 3.762.000 TL.

Hesaplamalar doğrultusunda yıllık olarak finansal durum tablosuna aktarılacak tutarlar şu şekilde muhasebeleştirilecektir (yıllık 750.000 + 1.254.000 = 2.004.000):

2020			
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR		2.004.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			2.004.000
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

2021 ve 2022 yıllarında benzer kayıtlar yapılacaktır. Ayrıca aktifleştirilmeyerek kâr zarar tablosuna aktarılacak tutarlar da önceki örneklerde olduğu gibi;

Tem./Aralık 2021			
670 KISA VADELİ FİNANSMAN BORÇLANMA MALİYETLERİ		1.046.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			1.046.000
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

şeklinde muhasebeleştirilecektir.

Örnek 6: Kullanılan kredi/borçlardan gelir elde edilmesi ve aktifleştirmenin sona ermesi (Örnek 2 üzerinden geliştirilmiştir)

Bozok Enerji A.Ş. hidroelektrik santrali yapımı için tamamı santral yapımında kullanılmak üzere 3.500.000 TL tutarında 1 yıl vadeli kredi kullanmıştır. İnşaat süreci devam ederken âtil durumda bulunan 2.000.000 TL, 6 aylık vadeli mevduat hesabına yatırılmış ve vade sonunda 225.000 TL gelir elde edilmiştir. Bu doğrultuda yıllık temelde birikmiş toplamlar ile yapılan kayıtlar ve finansal durum tablosuna etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

Faiz geliri olmadan toplam borçlanma gideri kaydı;

.. /.. /....			
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR	594.594		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			594.594
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

Faiz geliri dikkate alındığında ise (Deran ve Savaş, 2014);

.. /.. /....			
102 BANKALAR	594.594		
660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ			594.594
<i>Faiz geliri tahsili</i>			

.. /.. /....			
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR	369.594		
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ	225.000		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA			594.594
<i>Faiz giderlerinin aktarılması</i>			

.../.../....		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	369.594	
253.10 X Hidroelektrik Santrali		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI		369.594
VE VERİLEN AVANSLAR		
<i>İlgili MDV Hesabına Aktarım</i>		

Bu durumda aktifleştirilen tesis maliyeti 225.000 TL daha düşük olacaktır.

Özellikli varlığın kullanıma veya satış haline hazır duruma getirilmesi ile birlikte Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı toplamı ilgili varlık hesabına aktarılarak aktifleştirme işlemi sona ermektedir.

5. Sonuç

Yoğun rekabet koşullarında güçlü bir şekilde ayakta kalmak isteyen işletmeler yatırım faaliyetlerine yönelim göstermektedirler. Bu durum, beraberinde işletmelerin finansman kaynağına olan ihtiyaçlarını gözler önüne sermektedir. Bazen öz kaynaklardan sağlanan finansman kaynakları bazen de yabancı kaynaklardan sağlanabilmektedir. İşletmeler öz kaynaklarının yetersiz olmasının dışında yabancı kaynak kullanım maliyetinin sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla da finansman ihtiyaçlarını yabancı kaynaklardan karşılayabilmektedirler. Bu avantajlar arasında öz kaynak kullanım maliyetinden düşük olması, yabancı kaynak kullanımı ile daha büyük bir yapıya sahip olunması ve yabancı kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkan faiz giderlerinin vergi matrahını ve dolayısıyla da ödenecek vergi yükümlülüğünü azaltması gibi hususlar sayılabilmektedir. Bahsedilen nedenlerden dolayı finansman ihtiyacını banka, kredi kuruluşları, satıcılar, diğer kişi ya da kuruluşlar gibi yabancı kaynaklardan karşılayan işletmeler, faiz ve diğer giderlerden oluşan borçlanma maliyetlerine katlanmaktadırlar. İşletmelerin finansal durumunu ve finansal performansını doğrudan etkileyen borçlanma maliyetleri TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de düzenleme altına alınmıştır. İlgili raporlama çerçevelerinde borçlanma maliyetlerine ilişkin yer alan hükümlerin ve muhasebeleştirilme esaslarının incelendiği bu çalışmada dikkat çeken hususlar aşağıda sunulmuştur.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından özellikli varlık niteliği kazanılması durumunda, özellikli varlığın yapımı için katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili varlık hesabında aktifleştirilmektedir. Eğer ilgili varlık özellikli varlık niteliği taşııyorsa, örnek 1'deki gibi hazır olarak alınan

bir bina için katlanılan finansman giderleri doğrudan kâr zarar tablosunda raporlanmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre özellikli varlık sayılıp, yapımı bir yılı aşmayan varlıklar BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre özellikli varlık hükmü taşımamaktadır. Bu durumda yapım süresi bir yıldan az olan varlıkların (Örnek 2) borçlanma giderleri BOBİ FRS'de kâr zarar tablosunda, TMS/TFRS'de ise aktifleştirilmektedir. Ayrıca kredi süresi özellikli varlık yapımından uzun olan faaliyetlerde (Örnek 3), yapım/inşa süresini aşan kredi maliyetleri tüm standartlara göre dönem gideri olarak raporlanmaktadır. Özellikli varlık yapımına ara verilmesi durumunda ise ara verme nedenine bağlı olarak aktifleştirmeye de ara verilmektedir (Örnek 4).

Borçlanma maliyetlerinde en çok üstünde durulan hususlardan birisi, sadece özellikli varlık yapımı için kredi kullanılmaması, şirket ihtiyaçları için kullanılan birden fazla krediden ilgili varlık için kullanılan kısmı doğrultusunda borçlanma maliyeti payı verilerek aktifleştirme yapılmaktadır. Farklı kredilerden alınan paylarla ilgili aktifleştirilecek tutarın hesaplanmasında aktifleştirme oranı kullanılmaktadır. Diğer ihtiyaçlar için harcanan kredi maliyetleri ise dönem giderinde muhasebeleştirilmektedir (Örnek 5). Özellikli varlık yapımı sona ermesi ile aktifleştirme işlemi sona ermekte olup, ilgili varlığın maliyetinin doğru hesaplanması açısından borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin önemli olduğu görülmektedir.

Borçlanma maliyetlerine ilişkin tespit edilen hususlar incelendiğinde geçerli finansal raporlama çerçeveleri açısından finansal durum tablosu ve kâr zarar tablosunda farklılıklar meydana gelmekte, böylece kullanılan finansal raporlama çerçevesine göre işletmelerin finansal performansı ve finansal durumları gibi göstergelerde farklılık meydana gelebilmektedir. Ayrıca varlığın özellikli varlık sayılma durumunun TMS/TFRS ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de farklılık göstermesi finansal tablolarda raporlama ve dolayısıyla işletmeler açısından yine farklılıklara neden olmaktadır. Borçlanma maliyetleri ile ilgili karşılaşılan farklı durumların geçerli standartlar çerçevesinde doğru tespit edilerek finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumunun ve özellikli varlık kavramının doğru uygulanmasının sağlanması açısından borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemeler önemli bir yer tutmaktadır.

Kaynakça

- Aydın, S. (2016). TMS 23 ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (4), 1239-1249. Retrieved from: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sduiibfd/issue/52991/701739>
- Conkar, K., Gökçe, N. & Tellioglu, T. F. (2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 71-84. Retrieved from: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35607/395623>
- Deran, A. ve Savaş, İ. (2014). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standartı Kapsamında (TMS 23) Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 24 (124), 113-128.
- Elagöz, İ. & Özcan, S. (2020). Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİFRS Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 77-90. DOI: 10.25095/mufad.673681
- Göktürk, İ. E. (2023). TMS-23 borçlanma maliyetleri standardı çerçevesinde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi: Açıklayıcı örnek uygulamalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(25), 51-75.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.08.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2023). TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap)-TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.08.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) 2022 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.08.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Taslak Metnine İlişkin Görüş Talep Edilen Özel Hususlar. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 06.08.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Modüller-Modül 17 Borçlanma Maliyetleri. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07.08.2023.
- Karaca, H. & Tetik, N. (2023). *İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama*. Özgür Yayınları.
- Keleş, D. (2021). Yabancı Kaynak Kullanımına İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Maliyet Oluşumu ve Finansal Tablolar Üzerine Etkileri: TMS 23- Borç-

- lanma Maliyetleri Standardı Çerçevesinde Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 125-144.
- Küçüküfekte, M. & Kılı, M. (2016). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS 23, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Bir İnceleme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 444-460. Retrieved from: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeh/issue/54621/745050>
- Mirza, A. A., Orrel, M. & Holt, G. J. (2008), *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, Second Edition, John Wiley and Sons.
- Özdemir, N. & Uluşan, H. (2022). Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (3), 690-708. DOI: 10.37880/cumuiibf.1088658
- Özulucan, A. & Temel, E. (2021). TMS-23 Standardı Çerçevesinde Borçlanma Maliyetleri ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Raporu Dergisi*, 264, 146-173.
- Yücel, S., Öncü, M. A. & Akcan, A. (2020). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Değerleme Hükmülerinin Karşılaştırılması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (73), 18-35. DOI: 10.17755/esosder.514395

Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Murat Kurtlar¹

Emrah Yıldız²

Özet

Bu çalışma, yabancı para işlemlerinin ve döviz kurlarında yaşanan değişimlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesini içermektedir. Türkiye’de yürürlükte olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartlarına göre yabancı para işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve değerlendirilmesi sonucunda hangi kalemlerde raporlanacağı hükümleri yer almaktadır. Bu çalışmada ilgili hükümlerden yola çıkılarak şirketlerin faaliyetleri sonucu oluşan işlemler örneklendirilmiştir. Bu örnekler ile yabancı para işlemlerinde kullanılan döviz kuru ve bu kuru değişiminden kaynaklanan etkilerin nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. Finansal tablolarda raporlama esasında kullanılan para birimi dışındaki para birimi ile yapılan işlemler esas alınmaktadır. Finansal tablolara alınan kalemlerin parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre de kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği farklılık göstermektedir. Ayrıca parasal olmayan kalemlerin maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değer yöntemine göre değer tespitinin yapılması, ortaya çıkan kur farklarının da bu ölçümlere göre raporlanmasını gerektirmektedir. Tüm bu hükümler doğrultusunda yapılan bu çalışmada yabancı para işlemleri ve bu işlemlerden ortaya çıkan etkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ortaya koyulmuştur.

1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaret hacimlerinin, ihracat ve ithalat kalemlerinin çeşitlenerek artmasından dolayı dış ticaret işlemlerine ilişkin rakamların finansal tablolarda raporlanmasının önemi artmaktadır.

1 Dr. Öğr. Üyesi, Mersin Üniversitesi Erdemli UTİYO, muratkurtlar@mersin.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3266-275X

2 Öğr. Gör. Dr., Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO, emrah yıldız@mersin.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4675-6332

Son yıllarda kurlarda meydana gelen büyük dalgalanmalar hem uluslararası ticaret işlemlerindeki etkiyi hem de finansal tablolarda yer alan yabancı para işlemlerinin değerlendirme sonuçlarını daha fazla etkilemektedir. Şirketlerin gerek işletme gerekse yatırım faaliyetlerinde farklı para birimlerinin kullanılması, yabancı paralı işlemlerden meydana gelen kur farklarının çevrimi, farklı para biriminde finansal tabloların hazırlanması işlemlerinde dikkat edilecek hususları da beraberinde getirmektedir.

İşletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinin farklı para birimi ile yapılması işlemlerin karmaşıklığını ve takibini zorlaştırmaktadır. Gerçekleştirilen işlemlerin ilk kaydındaki yabancı para çevrim işlemleri, farklı para birimi ile finansal tabloların düzenlenmesi veya raporlanan yabancı para biriminden işlemlerin kur farklılığı nedeni ile değerlemesinden kaynaklanan olumlu veya olumsuz farkların takibi bu süreci oluşturmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) yabancı paralı işlemleri ve bu işlemlerden kaynaklanan kur farklarını ve dönem sonu değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan farklılıkların raporlanması konusunda bu standartlara tabi olan ilgili şirketlerin takip edeceği hükümleri belirtmektedir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri ve KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri ilgili hükümleri belirlemektedir.

TMS/TFRS'de yabancı para, geçerli para birimi olarak ifade edilmekte ve bu para biriminde finansal raporların hazırlanması, dönem sonu değerlendirme işlemlerinde bu para biriminde meydana gelen çevrim farklarının kar / zarar tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanması konuları yer almaktadır. Yabancı para ifadesi BOBİ FRS'de ağırlıklı kullanılan para birimi ile ifade edilirken, KÜMİ FRS'de ise TL dışında kullanılan para birimleri yabancı para olarak adlandırılmaktadır. KÜMİ FRS kapsamı diğer standartlara göre daha dar olup mevcut işlemler dışında avans işlemleri ve maliyet yöntemi kullanılarak yabancı para cinsinden elde edilen ortaklıklarla ilgili işlemler hakkında hükümler yer almaktadır.

TMS 21'e göre varlık veya kaynağın ediniminin ilk muhasebeleştirilmesinde işlem tarihindeki kur, BOBİ FRS'de mal veya hizmetin teslim tarihindeki geçerli kur ve KÜMİ FRS'de ise işlem tarihindeki kur kullanılarak raporlama para birimine yansıtılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus geçerli, ağırlıklı kullanılan veya TL para birimi, ilgili standartlara göre esas para birimi olup

bu para birimi dışında yapılan işlemlerden kaynaklanan döviz kurlarının kullanıldığının bilinmesidir.

Döviz kurundaki değişimler ise değerlendirme tarihlerinde ilgili kalemlerin değerinin yeniden hesaplanmasını gerektirmektedir. Değerleme işlemlerinde yabancı para işleminin parasal kalem veya parasal olmayan kalem olmasına göre finansal tablolarda nasıl raporlanacağı farklılık göstermektedir. TMS 21 ve BOBİ FRS Bölüm 20'de parasal olmayan kalemler tarihi maliyet (maliyet değeri) ve gerçeğe uygun değer yöntemi ile raporlandıysa kullanılacak kur, işlem tarihine veya gerçeğe uygun değer ölçüm tarihine göre değişmektedir. Değerleme sonucunda ortaya çıkan kur farkı kârının veya zararının raporlanması, parasal olmayan kalemden elde edilecek kârın veya zararın kâr zarar tablosunda veya diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanacağına göre değişmektedir.

Bu çalışmada, yabancı para işlemlerinin ve kur farklarının çevrimlerinden meydana gelen işlemlerin raporlanmasına yönelik konular açıklanmıştır. Bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde mevcut çalışmalardan farklı olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan taslak hesap planı kullanılmıştır. Yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesinde, değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farkı kâr/zararlarında kullanılan hesaplar ilgili standartlarda karşılaştırılmalı olarak verilmiştir.

2. Literatür Araştırması

KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan hükümler çerçevesinde yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan kur farkı işlemlerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla bu çalışma yapılmıştır. Kur farkı işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılan literatür araştırmalarında genellikle TMS/TFRS kapsamında çalışmalar olduğu görülmektedir. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda yer almaktadır.

Ünlü ve Alagöz (2023), kur değişimlerinin işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkilerini incelemiş, kur değişimleri ile finansal tablolar arasında genelde pozitif, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca kur değişimleri; firmaların esas faaliyetlerden diğer gelirler, hasılat, satışların maliyeti ve brüt karı üzerinde önemli etkiye neden olduğu; esas faaliyetlerden diğer giderler ve finansman gelirleri/giderleri üzerinde ise önemli bir etkiye neden olmadığı ifade edilmiştir.

Küçükler ve Demirci (2021) çalışmalarında, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve bankalardaki yabancı para işlemlerini kavramsal çerçevede ele almıştır. Çalışmada döviz alımı ve ithalat kredisi kullanılması

konularında yapılan iki örnek uygulama ile bankalarda yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiştir.

Argun ve Güneş (2021) ise kur farklarının mevzuat ve kanun hükümlerine ve standartlara göre nasıl muhasebeleştirileceğini, muhasebeleştirmedeki farklılıkları ortaya koyarak, farklılıklarla ilgili çeşitli öneriler sunmuşlardır.

Yılmaz ve Teker (2020), vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilen ithalat işlemlerinin TMS'ye göre kaydedilmesi halinde oluşacak farkları incelemiştir. İthalat işlemlerinde işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durum raporlarını etkileyen stoklar ve kur farklarının, vergi kanunları ve standartlara göre muhasebeleştirilmesi sonucu oluşan farklılıklar ve benzerlikler ortaya koyulmuştur.

Sabancı (2019), forfaiting işlemlerinde yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi üzerine araştırma yapmış ve yabancı paralı işlemlerin işlem tarihindeki spot kur üzerinden geçerli para birimine çevrilerek muhasebeleştirildiğini, finansal tabloların çevriminde ise, varlık ve yükümlülüklerin raporlama tarihindeki spot kur üzerinden çevrildiğini ifade etmiştir.

Karacan vd. (2018), Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde kur değişim etkileri, Vergi Usul Kanun'u çerçevesinde kur farkları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için yabancı para çevrim işlemleri kapsamında benzerlik ve farklılıklar ele almışlardır. Yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek kurun ne olduğu, işletmelerin yabancı para birimine ilişkin işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrim işlemleriyle ilgili esaslar incelenerek yapılacak düzeltmeler belirtilmiştir.

Mert vd. (2018), çalışmasında yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinin finansal tablolara etkisi ele alınmıştır. Araştırma sonucunda yabancı para ve yabancı paraya dayalı işlemlerin işletmelerin finansal tablolarına olumsuz etkilerinin olduğu belirtilmiştir.

Ağsakal ve Baral (2016) çalışmalarında dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan Hasılat ve TMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik kayıtlara da yer verilmiştir.

Ceran ve Ortakarpuz (2013), TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile bağlantılı tarafları bulunan TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ve TMS 2 Stoklar Standardı ile dövizli işlemlere ilişkin mevcut muhasebe uygulamalarını incelemiştir. Çalışmada, dış ticaret uygulamalarıyla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının çeşitli konulara değindiğini,

mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında uyumun söz konusu olduğu kadar uyumsuz olduğu noktaların da bulunduğu ifade edilmiştir.

3. Finansal Raporlama Çerçevesinde Kur Değişiminin Etkileri

İşletmeler, geçerli para birimi dışındaki para ile yapılan işlemler veya geçerli para biriminden farklı bir para birimi kullanan bağlı ortaklık, müşterek girişim veya iştiraklere sahip olmak suretiyle yabancı para ile ilgili işlemlerde bulunabilmektedirler. Bu doğrultuda, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ilgili işlemler ve bu işlemlerden kaynaklı meydana gelen kur farklılıklarının finansal tablolara nasıl dâhil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan geçerli para birimine nasıl çevrileceği konusunda düzenlemeleri içermektedir.

BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri, TMS 21'e benzer bir şekilde, işletmelerin yabancı para cinsinden gerçekleştirdikleri işlemlerle ilgili muhasebe ilkelerini ve işletmelerin ağırlıkla kullanılan para birimi ile sundukları finansal tablolarını, farklı bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda çevrim işlemlerine ilişkin yapılması gereken esasları içermektedir.

KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri'nde ise işletmelerin yabancı para cinsinden yaptığı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ele alınmakta olup, Türk Lirası (TL) dışındaki bir para birimi ile gerçekleşen işlemler yabancı para işlemleri olarak adlandırılmaktadır.

TMS 21 standardı;

- Yabancı para işlemleri ve bakiyelerinin muhasebeleştirilmesi,
- İşletmenin konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak finansal tablolarına dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama yapılan geçerli para birimine çevrilmesi ve
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesinde uygulanmaktadır (TMS 21, prg:3).

BOBİ FRS Bölüm 20 ise ağırlıkla kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi ile gerçekleştirilen çevrim işlemlerinin yanında, tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıkların işletmenin finansal tablolarının sunulduğu para biriminden farklı bir ağırlıkla kullanılan para birimine sahip olması ve müşterek girişimlerin ve

iştiraklerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolara nasıl dâhil edileceğine ilişkin ilkeleri içermektedir (BOBİ FRS, 2021:20.1).

TMS 21 standardında kullanılan para birimi geçerli para birimi olarak ifade edilmekte olup, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. BOBİ FRS’de ise bu kavram ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yer alır. Ağırlıklı kullanılan para birimi, işletmelerin nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı para birimini ifade etmektedir. Yabancı para işlemleri TMS 21’e göre geçerli para birimi dışındaki, BOBİ FRS’ye göre ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki para birimleri ile yapılan işlemlerden KÜMİ FRS’de ise finansal tabloların sunulduğu TL dışındaki işlemlerden oluşmaktadır.

Muhasebeleştirme

Yabancı para birimi ile yapılan işlemin TMS 21’e göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihte yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilmesi ile ilk muhasebeleştirme gerçekleşir.

Dönem sonlarında ise yabancı paralı kalemlerle ilgili TMS/TFRS’ye göre şu işlemler yapılır (TMS 21, prg:23):

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

BOBİ FRS’ye göre ise, yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki işlem tarihindeki tutar, spot kur ile ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur (BOBİ FRS, 2021:20.8).

Yabancı para bir işlem ile oluşan parasal kalemler ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda farklılık olması durumunda, kur farkı ortaya çıkmaktadır. Yabancı para işlemi, aynı muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı gerçekleştiği dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, ilgili işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (TMS 21, prg:29).

Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir (BOBİ FRS,

2021:20.13). Parasal kalemler, ticari alacaklar / borçlar gibi sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakit olarak ifade edilmektedir. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Kâr veya Zarar Tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderler kaleminde gösterilir.

Dönem sonu yapılan değerlendirme işlemlerinde ortaya çıkan ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kaleminde; banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları “Kur Farkı Gelirleri” veya “Kur Farkı Giderleri” kaleminde gösterilir (BOBİ FRS, 2021:20.14).

Parasal olmayan bir kalemlerle ilgili ortaya çıkan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği takdirde ise bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da yine kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, prg:30).

Stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar gibi yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir (BOBİ FRS, 2021:20.15).

KÜMİ FRS’de ise yabancı para ile gerçekleştirilen işlemlerde TCMB döviz kuru ile TL çevrimi gerçekleşmektedir. Dönem sonu ölçümlerinde ise TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de olduğu gibi parasal veya parasal olmayan kalemler olmasına göre farklılık bulunmaktadır. Yabancı para cinsinden olan parasal kalemler dönem sonlarında yine dönem sonu TCMB döviz kurundan TL’ye çevrilmekte, BOBİ FRS’de olduğu gibi kalemin türüne göre Esas Faaliyetten Diğer Gelirler/Giderler veya Kur Farkı Gelirleri/Giderleri grubunda raporlanır (KÜMİ FRS, prg:18.10).

Parasal olmayan kalemler ise maliyet bedeli üzerinden ölçülmekte ise işlem tarihindeki kurdan, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülüyor ise de gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki TCMB döviz kurundan TL’ye çevrilerek raporlanır (KÜMİ FRS, prg:18.11).

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde yabancı para işlemleri ve bu işlemlerden kaynaklanan kur farklarının ortaya çıkması durumuna ilişkin TMS/IFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yer alan esaslar tablodaki gibi özet bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 1. Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Yabancı Para İşlemlerine İlişkin Bilgiler

	TMS/IFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Yabancı Para Çevrim İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Yabancı Para Tanımı	Geçerli Para Birimi	Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi	TL Dışındaki Para Birimi
Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Kapsamı	Yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenler.	İşletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin finansal tablolarını ağırlıklı kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esasları düzenlenmektedir.	İşletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlenmektedir.
Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Kayda Alınması	Yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.	Yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur (geçerli kur) kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilmesi ile kaydedilir.	Yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilmesi ile kaydedilir.

Yabancı Para İşlemlerinin Raporlama Dönemi Sonunda Değerlemesi	Parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir. Parasal olmayan kalemler tarihi maliyet bedeli ile ölçülüyor ise işlem tarihindeki kurdan; Gerçeğe Uygun Değer (GUD) ile ölçülüyor ise ölçüm tarihindeki döviz kuru kullanılarak geçerli para birimine çevrilir.	Parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa GUD belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.	BOBİ FRS ile uyumlu (Ancak, spot kur yerine TCMB kuru kullanılır)
Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Parasal kalemlerden oluşan kur farkları Kâr / Zarar Tablosunda raporlanmaktadır. Parasal Olmayan Kalemlerden oluşan kur farkları Diğer Kapsamlı Gelir’de raporlanmaktadır.	Yabancı Para işlemlerinden oluşan kur farkları Kâr / Zarar Tablosunda raporlanmaktadır.	BOBİ FRS ile uyumlu

Kaynak: TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Şirketlerin mali yatırımları içinde yer alan bağlı ortaklık, müşterek girişim veya iştiraklerine belirli bir tarihte ödemesi beklenmeyen veya planlanmayan borçları veya bu şirketlerden benzer şekilde planlanmayan alacakları olabilir. Bu tür parasal kalem ilgili işletmelerdeki parasal net yatırımın bir parçası olarak kabul edilir. Bu parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları konsolide finansal tablolarında özkaynaklar altında Yabancı Para Çevrim Farkları kalemi altında raporlanır. Planlanan bir tarihte ödenecek

veya tahsil edilecek borç alacak ilişkisinde ise ortaya çıkacak kur farkları kâr zarar tablosunda raporlanacaktır (BOBİ FRS, 2021:20:28).

İşletmelerin yabancı ülkelerde faaliyet göstermekte olan bağlı ortaklıklarının veya iş ortaklıklarının finansal durum tablosu kalemlerinin çevrilmesinde, bilanço tarihinde geçerli olan döviz kurları, özkaynak kalemlerinin çevrilmesinde ise işlem tarihindeki döviz kurları esas alınmaktadır. Kâr veya zarar tablosu ise dönemin ortalama döviz kurları esas alınarak çevrilmektedir. Konsolide edilen bağlı ve iş ortaklıkların özkaynak hesaplarına ilişkin değer ile iştirak değerinin, Türk Lirası'na (geçerli para birimi) karşı değişim oranı arasındaki sapmadan kaynaklanan farklar özkaynaklar içerisinde “yabancı para çevrim farkları” olarak raporlanır. Yabancı para cinsinden raporlama yapan bir şirketin satın alınmasından doğan şerefiye ve defter değeri ile ilgili düzeltmeler, satın alan şirketin varlık ya da yükümlülüğü olarak kabul edilir ve bilanço tarihindeki geçerli olan döviz kurundan kaydedilir. Yabancı para cinsinden raporlama yapan bir şirketin elden çıkartılmasında ise yabancı para çevrim farkları kar veya zarar tablosunda elden çıkartma ile ilgili gelir-gider olarak kabul edilir (AEFES, Bağ. Den. Raporu 2021).

4. Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

4.1. Parasal Kalemlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 21 standardı, yabancı para birimi olarak geçerli kur uygulanmasını öngörür. Yabancı paralı kalemler, her raporlama dönemi sonunda kapanış kurundan çevrilir (TMS 21, prg:23). VUK'ta borsa rayicini esas almakla birlikte yabancı para borsası yok ise Maliye Bakanlığı'nın açıkladığı kuru esas almaktadır.

Örnek 1.

Kıvanç A.Ş., ticari faaliyetlerinde kullanmak üzere 20.08.2022 tarihinde X Bankası'ndan 10.000\$ satın almıştır. Banka dekontundaki efektif satış kuru 1 dolar= 18,00 TL/\$, 31.12.2022 tarihindeki kapanış kuru (efektif alış kuru) 18,69 TL/\$

TMS 21, VUK, BOBİ-FRS ve KÜMİ-FRS**Alış kaydı**

20/08/2022			
100 KASA		180.000	
<i>Yabancı Para Kasası</i>			
	100 KASA		180.000
	<i>TL Kasası</i>		
<i>10.000*18,00TL/\$</i>			

TMS 21, BOBİ-FRS ve KÜMİ-FRS**Değerleme kaydı**

31/12/2022			
100 KASA		6.900	
<i>Yabancı Para Kasası</i>			
	664 KUR FARKI KAZANÇLARI*		6.900
<i>10.000*(18,69 – 18,00)TL/\$</i>			

* KGK Taslak Hesap Planından kullanılmıştır.

VUK**Değerleme kaydı**

31/12/2022			
100 KASA		6.900	
<i>Yabancı Para Kasası</i>			
	646 KAMBİYO KARLARI		6.900
<i>10.000*(18,69 – 18,00)TL/\$</i>			

4.2. Parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesi

Örnek 2. Ticari mal ithalatı

Kıvanç A.Ş. yurtdışından 25.08.2022 tarihinde CIF bedeli 50.000\$ olan bir ticari malı akreditif yoluyla ithal etmiştir. Ticari mal gümrük işlemleri resmi tatilden dolayı 4 gün gümrükten çekilememiş olup 4. günün sonunda gümrükten çekilebilmiştir ve aynı gün işletmenin deposuna konulmuştur. Ticari mal için ödenen gümrük vergisi, 10.000 TL, özel tüketim vergisi 3.000 TL ve gümrük komisyoncusuna da 2.000 TL'dir. Alınan ticari malın yarısı 31.12.2022 tarihine kadar satılmış ve diğer yarısı ise raporlama döneminde dönem sonu stok olarak kalmıştır.

25.08.2022 tarihli dolar kuru 18,17 TL/\$, 29.08.2022 tarihli dolar kuru ise 18.18 TL/\$

TMS/TFRS, BOBİ-FRS, KÜMİ-FRS

Satın alma bedeli (CIF Bedeli) (50.000 x 18,17 TL) 908.500 TL

Gümrük vergisi 10.000 TL

ÖTV 3.000 TL

Komisyon ücreti 2.000 TL

Toplam maliyet 923.500 TL

Dönem içinde satılan kısmın maliyeti (923.500 TL/2) 461.750 TL

Ticari mal alımındaki kur farkı gideri 50.000 x (18,18-18,17) 500 TL

29/08/2022			
153 TİCARİ MALLAR		923.500	
153.01 Satın alma bedeli			
153.02 Gümrük Vergisi			
153.03 ÖTV			
153.04 Komisyon Ücreti			
		500	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI			924.000
Alış kur gideri			
102 BANKALAR			
İthalat kaydı			

VUK

Satın alma bedeli (CIF Bedeli) (50.000 x 18,18 TL)	909.000 TL
Gümrük vergisi	10.000 TL
ÖTV	3.000 TL
Komisyon ücreti	2.000 TL
Toplam maliyet	924.000 TL
Dönem içinde satılan kısmın maliyeti (924.000 TL/2)	462.000 TL

29/08/2022		
153 TİCARİ MALLAR		924.000
153.01 Satın alma bedeli		
153.02 Gümrük Vergisi		
153.03 ÖTV		
153.04 Komisyon Ücreti		
153.05 İthalat Kur Farkı Gideri		
	102 BANKALAR	924.000
İthalat kaydı		

TMS 2 standardına ve VUK'a göre hesaplanan toplam maliyet arasındaki fark, kur farklarından kaynaklanmaktadır. 500 TL'lik fark, TMS 2 standardına göre gider kaydedilirken, VUK'a göre ise ticari malın maliyetine dahil edilecektir.

Satış

TMS/TFRS, BOBİ-FRS, KÜMİ-FRS

Satılan ticari mal maliyeti	461.750 TL
Kur farkı gideri	500 TL
Toplam	462.250 TL

VUK'a göre satılan ticari malın maliyeti 462.000 TL

Örnek 3. Maddi Duran Varlıklar Alımı

VUK'a göre, bir duran varlığın ediniminde oluşan vade farkları ilgili duran varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmekte ve vade farkını da içeren toplam maliyet üzerinden amortisman ayrılmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır. TMS 23 standardında duran varlığın ediniminde ortaya çıkan vade farklarının (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) ilgili duran varlığın maliyetine eklenmeden ilgili dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısı ile vade farkı içermeyen maliyet bedeli amortismanına konu edilmektedir (Kıymetli Şen, 2010:221). TMS 16 uyarınca borçlanma giderleri (faiz giderleri + kur farkı giderleri) özellikli bir varlık olmadığı için doğrudan gider yazılmalı, montaj için katılan maliyet ise maliyete eklenmelidir.

Kıvanç A.Ş., 20.07.2022 tarihinde spot döviz kredisi ile 500.000 TL (25.000 dolar) peşin bedelli bir lark makinesi satın almıştır. Alınan kredi 20.12.2022 tarihinde kapatılmıştır. Ödenen toplam faiz gideri 25.000 TL ve kur farkı da 7.500 TL'dir. Alınan lark makinesi özellikli bir varlık değildir. Makinenin kurulumu için 5.000 TL montaj gideri de ödenmiştir. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıldır.

TMS/TFRS, BOBI-FRS, KÜMİ-FRS

Satın alma bedeli	200.000 TL
Montaj gideri	5.000 TL
Toplam maliyet	205.000 TL
Finansman maliyeti	32.500 TL

20/07/2022			
102 BANKALAR		200.000	
300 BANKA KREDİLERİ			200.000
<i>Kredi Kullanımı</i>			

20/07/2022			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		205.000	
<i>Satın alma bedeli 200.000</i>			
<i>Montaj Gideri 5.000</i>			
102 BANKALAR			205.000
<i>Makine alımı</i>			

20/12/2022			
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ		32.500	
<i>Kur Farkı Gideri / Faiz Gideri</i>			
300 BANKA KREDİLERİ		200.000	
102 BANKALAR			232.500
<i>Kredi Ödemesi</i>			

VUK

Satın alma bedeli	200.000 TL
Montaj gideri	5.000 TL
Finansman maliyeti	32.500 TL
Toplam maliyet	237.500 TL

20/07/2022			
102 BANKALAR		200.000	
300 BANKA KREDİLERİ			200.000
<i>Kredi Kullanımı</i>			

20/07/2022			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		237.500	
<i>Satın alma bedeli 200.000</i>			
<i>Montaj Gideri 5.000</i>			
<i>Finansman Gideri 32.500</i>			
102 BANKALAR			237.500
<i>Makine alımı</i>			

20/12/2022			
300 BANKA KREDİLERİ		232.500	
	102 BANKALAR		232.500
<i>Kredi Ödemesi</i>			

Değerleme

VUK' a göre maddi duran varlıklar maliyet değeri ile değerlendirildiğinden herhangi bir hesaplama yapılmayacaktır.

TMS 16 standardına göre, maliyet modeli kullanılması durumunda TMS 21 standardına göre parasal olmayan kalemlerin değerlemesinde işlem günündeki kur kullanılacağından kur farkı ortaya çıkmayacaktır. Ancak yeniden değerlendirme modeli kullanılması durumunda ortaya çıkacak kur farkları diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilecektir.

İşlem günündeki kur: 1 dolar 20 TL/\$, kapanış kuru ise 1 dolar 22 TL/\$

Makinenin defter değerindeki kur artışının etkisi $(25.000 \times (22-20)) = 50.000$ TL

Birikmiş amortismandaki kur artışının etkisi $(2.500 \times (22-20)) = (5.000)$ TL

Kur değişim farkı 45.000 TL

31/12/2022			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		50.000	
	258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.000
	551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		45.000
<i>Yeniden Değerleme</i>			

5. SONUÇ

Uluslararası düzeyde gelişen iş hacimleri ile birlikte şirketler sadece kendi ülkelerinin değil diğer ülkelerin de finansal raporlama standartlarına uyumlu finansal tablolar hazırlama ihtiyacı ile karşılaşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) uygulayan ülkelerde tabi olan şirketlerin hazırladıkları finansal raporların aynı özelliklere sahip olması uluslararası iş faaliyetlerinin raporlanmasını da kolaylaştırmaktadır. Uluslararası faaliyetler aynı zamanda diğer şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerin veya mevzuatların tabi olduğu para birimleri ile ilgili işlemlerin yapılmasına yol açmaktadır. Bu durum finansal raporlamada yabancı paralı işlemlerin nasıl gerçekleştirileceği ve hangi finansal kalemlerde muhasebeleştirileceği ile ilgili ortak bir yol izlenmesi gereksinimini doğurmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan TMS/TFRS'de yer alan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri ve KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri şirketlerin hangi para birimi ile kayıt yapacağı, bu para biriminden farklı bir para birimi ile işlem yapılması durumunda ilk muhasebeleştirilmenin nasıl olacağı ve değerlendirme işlemlerinde hangi kurun kullanılacağı ile ilgili hükümleri düzenlemektedir.

Parasal kalemler (nakit ve benzerleri, ticari alacaklar, ticari borçlar vb.) ve parasal olmayan kalemler (stoklar, maddi duran varlıklar vb.) ile ilgili yabancı paralı işlemlerin ilk kaydında geçerli döviz kuru olarak işlem tarihi kurları kullanılmaktadır. Bu kur, TMS/TFRS'de geçerli kur, BOBİ FRS'de spot kur, KÜMİ FRS'de ve VUK'ta ise TCMB kuru olarak ifade edilmektedir. Yabancı paralı işlemlerin parasal kalemlerin yeniden değerlemesinde (dönem sonu veya çevrim işlemlerinde) kurlar ilk kayıta olduğu gibi kullanılmaktadır. Parasal kalemlerin farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilmektedir.

Parasal olmayan kalemlerin çevrim işlemlerinde ise maliyet bedeli ile ölçülenler işlem tarihindeki kurdan, gerçeğe uygun değerle ölçülen kalemler ise gerçeğe uygun değer ölçüm işleminin yapıldığı tarihteki kurdan geçerli para birimine (ağırlıklı kullanılan) çevrilmektedir. Parasal olmayan kalemlere ilişkin oluşan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme Kâr veya Zarar Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara kaydedilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları ise Yeniden Değerleme Yedeği'nde raporlanmaktadır.

Sonuç olarak, yabancı paralı işlemlerin ve kur farklarının çevrimi işlemlerinin muhasebeleştirilmesi yürürlükteki standartlar açısından pek farklılık göstermemektedir. Raporlanan kalemler ve kullanılan hesaplar açısından VUK'a göre parasal olmayan kalemlerde farklılıklar görülmektedir. Ayrıca TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de kar / zararın raporlandığı gruba göre kur farklarının Esas Faaliyetler veya Diğer Kapsamlı Gelir'de; özkaynaklarda yer alan yabancı paralı işlemler sonucu ortaya çıkan kâr / zararın ise Yabancı Para Çevrim Farkları içerisinde raporlanmaktadır.

Kaynakça

- Ağsakal, Ahmet ve Gökhan Baral. (2016). “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 262-277.
- Argun, D., Güneş, N. (2021). Yabancı Paralı Yükümlülüklerde Kur Farklarının Mali Tablolara Aktarılmasına İlişkin Öneri, *Journal of Research in Business*, 6, 1, 127-140.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS Bölüm 20, Yabancı Para Çevrim İşlemleri, https://www.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/EK.pdf Erişim Tarihi: 10.08.2023.
- Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2013). Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Kabramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (2) , 65-80.
- Karacan, Sami, Sibel Çitçioğlu ve Tuğba Kutlu (2018). TMS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması, *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2, 1, 1-10.
- Kıymetli Şen, İ. (2010). Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama, İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- Küçükler, Ü. M. ve Demirci, Ş. D. (2021). Bankalarda Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: Mevcut Uygulama ve Kur Değişiminin Etkileri Standardı Arasındaki Farklar, *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 31(167).
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf Erişim Tarihi: 25.08.2023
- Mert, H., Özcelik, D., Duyar, G. (2018). Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi, *PressAcademia*, v.7, p.316-320.
- Sabuncu, Birsal. (2019). TMS 15 ve TMS 21 Kapsamında Forfaiting Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 82, 77-96.
- TMS 2 (2023), Stoklar Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%202.pdf Erişim Tarihi: 12.08.2023.
- TMS 21 (2021), Kur Değişiminin Etkileri Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2021.pdf Erişim Tarihi: 09.08.2023.

- TMS 23 (2023), Borçlanma Maliyetleri Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2023.pdf Erişim Tarihi: 11.08.2023.
- TMS 16 (2023), Maddi Duran Varlıklar Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2016.pdf Erişim Tarihi: 15.08.2023.
- Ünlü, A., Alagöz, A. (2023). Döviz Kuru Değişimlerinin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri: Seçilmiş BIST 30 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (2): 203-221.
- Yılmaz, E., Teker, S., (2020). Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları VUK ile Karşılaştırılması, *PressAcademia* – Global Business Research Congress, 11, 132-137

Türk Muhasebe Mevzuatında Ertelemiş Vergiler

Serkan Yücel¹

Özet

KGK tarafından yayınlanan standartlar ile vergi kanunları arasındaki farklı uygulamalar nedeniyle dönem vergisinde oluşan farklılıkların giderilmesi amacıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de “ertelenmiş vergi” kavramına yer verilmiştir. TMS/TFRS değerlendirme konusunda “gerçeğe uygun değer” yöntemini esas aldığı ve yaklaşım olarak “ilke bazlı” bir yaklaşım benimsediği için vergi mevzuatı ile birçok farklılık göstermektedir. Bu durum birçok muhasebe uygulamasında “ertelenmiş vergi” olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. BOBİ FRS'de ise temel olarak TMS/TFRS'nin uygulamaları esas alınmış olmakla birlikte hazırlanma sürecinde VUK'a uyumlu olmasına dikkat edildiği için vergi mevzuatı ile arasında, TMS/TFRS kadar uyumsuzluk bulunmamaktadır. Bu da “ertelenmiş vergi” doğuran olayların TMS/TFRS'den daha az olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. KÜMİ FRS'de ise ertelenmiş vergi kavramına yer verilmemiştir. Bu bölümde TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23 çerçevesinde ertelenmiş vergi kavramı ele alınmış, örnek olaylar ile konunun açıklanmasına çalışılmıştır.

GİRİŞ

Türkiye’de muhasebenin tarihsel gelişiminin başta Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak üzere vergi kanunları çerçevesinde olduğu görülmektedir. 1992 yılında Maliye Bakanlığı bütün şirketlerin muhasebe işlemlerinin tezdüzen içinde yürütülebilmesi için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni (MSUGT) yayınlamıştır. Ancak MSUGT’leri değerlendirme hükümlerini bünyesinde barındırmadığı için muhasebe değerlendirme hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile birlikte uygulanmaya başlanmıştır. Bununla birlikte Türkiye’de 1980’li yıllarda uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırma çalışmaları da başlamıştır. Bu çalışmaları yürütmek amacıyla

1 Dr. Öğr. Üyesi, Düzce Üniversitesi, serkanyucel@duzce.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8744-5779

tarihsel süreçte oluşturulan kurumların sonuncusu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK)'dur. KGGK'nın yapmış olduğu çalışmalar ile birlikte Türkiye'de farklı büyüklükteki şirketler için hazırlanmış olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS şeklinde üç standart seti bulunmaktadır.

KGGK tarafından yayınlanan standartlar ile vergi kanunları arasındaki farklı uygulamalar dönem kârının ve dolayısıyla dönem vergisinin farklı oluşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi amacıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de "ertelenmiş vergi" kavramına yer verilmiştir. Ancak ertelenmiş vergilere ilişkin dönüşümün nasıl yapılacağı konusunda yeterli açıklamanın bulunmaması nedeniyle hem yöneticiler hem de dönüştürmeyi yapan meslek mensupları bu alanda sorun yaşamaktadır (Uluşan ve Özdemir, 2022: 36). Bu nedenle ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebe kayıtlarının iyi anlaşılması ve uygulanması önem taşımaktadır.

Ertelenmiş vergiler ile ilgili düzenlemeler tam set TMS/TFRS'de TMS 12 "Gelir Vergileri Standardı", BOBİ FRS Bölüm 23 ve KÜMİ FRS Bölüm 20 "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" bölümlerinde yer almaktadır. Konu ile ilgili olarak TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23'de detaylı hükümlere yer verilmişken KÜMİ FRS Bölüm 20.3'de; "Bu standardı uygulayan küçük ve mikro ölçekli işletmeler ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamaz. Sadece vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek olan dönem vergisi finansal tablolara yansıtılır." ifadelerine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu çalışmada ertelenmiş vergiler TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23 çerçevesinde ele alınmıştır.

TMS/TFRS'ye tabi olan şirketlerin "ertelenmiş vergi" tutarlarını finansal tablolarında sunmaları zorunludur (TMS 12, Amaç). BOBİ FRS'ye tabi büyük işletmelerin de konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak BOBİ FRS'ye tabi diğer işletmelerin "ertelenmiş vergi" tutarlarını finansal tablolarında sunmaları zorunlu değildir. Bunun yanında, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlamaları halinde, konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu; fakat münferit finansal tablolarında isteğe bağlıdır (BOBİ FRS 23.3).

Bu bölümde ilk olarak ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebe mevzuatında yer alan düzenlemelere yer verilmiş, sonrasında konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek muhasebe kayıtları eklenmiştir.

1. DÖNEM VERGİSİ

Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr “mali zarar” açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini “geri kazanılacak gelir vergisini” ifade etmektedir (TMS 12. 5). Vergi gideri /geliri; dönem vergi gideri /geliri ile ertelenmiş vergi gideri /geliri toplamından oluşmaktadır (TMS 12.6) (BOBİ FRS 23.2). Cari dönem ile önceki dönemlerin vergileri, (henüz ödenmemiş kısım sınırlı olmak üzere) **borç olarak** muhasebeleştirilmektedir. Cari dönem ile önceki dönemler için ödenen vergilerin bu dönemlere ait vergiden fazla olması durumunda aşan kısım “**vergi varlığı**” olarak muhasebeleştirilir (TMS 12.12).

BOBİ FRS 23.8’deki hükümler incelendiğinde TMS 12 ile bu konuda uyumlu olduğu görülmektedir. Farklı olarak BOBİ FRS’de ayrıntılı şekilde vergi borcunun “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde, vergi varlığının ise “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” kaleminde ayrı olarak gösterileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki uygulamalar MSUGT’leri ile de uyumludur.

TMS 12.46-49 ve BOBİ FRS 23.9’de dönem vergisinin; dönem için geçerli olan “vergi kanunları” ve “vergi oranları” dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden ölçüleceği ve dönem vergisinin başka bir kalemden mahsup edilemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumun istisnası olarak TMS 12.71 ve BOBİ FRS 23.10’ye göre dönem vergisi ile ilgili Finansal Durum tablosunda yer alan yükümlülük ve varlıklar yalnızca şu durumlarda mahsup edilebilir;

- Mahsup edilebileceğine dair yasal bir hakkın bulunması ve
- Mahsup edilen tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.

Dönem vergisi BOBİ FRS 23.11 ve TMS 12’ye Kâr veya Zarar Tablosu’nda “**Vergi Gideri**” kaleminde gösterilir. Ancak bazı işlem ve olaylardan dolayı “Yeniden Değerleme Yedeği”, “Yabancı Para Çevrim Farkları” ve “Korunma Yedeği” kalemlerinde gösterilebilir (BOBİ FRS 23.11).

2. ERTELENMİŞ VERGİ

TMS 12.5’de ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları şu şekilde tanımlanmaktadır:

Ertelenmiş vergi borçları; Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları; Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- İndirilebilir geçici farklar;*

(b) *Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve*

(c) *Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.*

Bu konuda BOBİ FRS 23.13'de yer alan tanımlamalar TMS 12 ile benzerlik göstermektedir.

2.1. Vergiye Esas Değer

TMS 12.5 ve BOBİ FRS 23.14'e göre **vergiye esas değer**; bir varlık ya da yükümlülüğün vergi mevzuatına göre taşıdığı değerdir.

Bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik faydadan, vergisel açıdan indirilebilecek olan tutarı ifade etmektedir. İlerideki ekonomik faydaların vergiye tâbi olmaması durumunda, söz konusu varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir olacaktır (TMS 12.7) (BOBİ FRS 23.15). Örneğin bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi mevzuatı açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilecek hasılat ve makinenin satışı sonucu oluşacak kâr vergiye tabidir. Satışın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi mevzuatı açısından indirilebilir durumdadır. Bu durumda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir (BOBİ FRS 23.15).

Bir borcun (yükümlülüğün) vergiye esas değeri; yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi mevzuatı açısından **indirilebilir tutarlar düşüldükten** sonra kalan tutardır. Hasılatın avans olarak alınması durumunda, ilgili yükümlülüğün vergiye esas değeri, alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tâbi olmayacak gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir (TMS 12.8) (BOBİ FRS 23.16). Örneğin kısa vadeli yükümlülükler; defter değeri 100 TL olan tahakkuk etmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, ödendiğinde vergi matrahından indirilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır (BOBİ FRS 23.16).

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri mevcut olmakla birlikte, bunlar finansal durum tablosuna varlık ve yükümlülük olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştuğu dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar mali kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde mali kârın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilecek vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark,

ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır (TMS 12.9) (BOBİ FRS 23.17).

2.2. Ertelenmiş Vergiyi Doğuran Olaylar:

Ertelenmiş vergiler işletmelerin tabi oldukları muhasebe mevzuatına göre (TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT) dönem içinde yapmış oldukları muhasebe işlemleri ve dönem sonunda yaptıkları değerleme işlemlerinin vergi mevzuatı ile uyumsuzluğundan ortaya çıkmaktadır. Bu uyumsuzluklar nedeniyle ticari kâr ile mali kârın farklılaşmasına neden olan olayları şu şekilde gruplandırmak mümkündür (Güçlü, 2016: 31):

- a) Değerleme farklılıkları
- b) Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin farklılıklar,
- c) Amortismanlara ilişkin farklılıklar,
- d) Karşılıklara ilişkin farklılıklar,
- e) Reeskont işlemlerine ilişkin farklılıklar,
- f) Vergilendirilmeyecek gelirlere ilişkin farklılıklar,
- g) Vergilenmenin veya tahsilinin ertelendiği vergilere ilişkin farklılıklar,
- h) Yatırım indirimi uygulamasına ilişkin farklılıklar,
- i) Enflasyon muhasebesinin uygulanmasına ilişkin farklılıklar,
- j) Vergi oranlarındaki farklara ilişkin farklılıklar
- k) Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin farklılıklar

Yukarıda sayılan farklılıklar da hiçbir şekilde ortadan kalkmayan farklılıklar (sürekli farklılıklar) olarak ve ilerideki bir tarihte bir olaya bağlı olarak ortadan kalkacak olan farklılıklar (geçici farklılıklar) olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunların haricinde kullanılmamış ve gelecekte kullanılacak geçmiş yıl zararları ile vergi avantajlarını ayrı bir başlık olarak aldığımızda Türkiye’de ertelenmiş vergiyi doğuran olaylar aşağıdaki üç gruba ayrılmaktadır:

- Sürekli Farklar
- Geçici Farklar
- İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

2.2.1. Sürekli Farklar

Sürekli farklar vergi mevzuatındaki kesin hükümlerden kaynaklandıkları için ortadan kalkmaları mümkün değildir. Türk Vergi Mevzuatı'na göre, mali kârın hesaplanmasında gider olarak indirilmesine hiçbir zaman izin verilmeyen giderler (kanunen kabul edilmeyen giderler-KKEG) ile vergilendirilmesi hiçbir zaman söz konusu olmayan gelirler (vergilendirme dışı tutulan gelirler) şunlardır (Özerhan ve Yanık, 2012: 506):

➤ **Sürekli Farklılık Oluşturan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;**

- 193 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu” madde 41’de yer alan giderler.
- 5520 sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu” madde 8’de yer alan giderler.
- 3065 sayılı KDV Kanunu madde 58’e göre indirim konusu olan katma değer vergisi.
- 3065 sayılı “KDV Kanunu” madde 30/d’ye göre “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu” kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indilemeyen giderler için ödenen KDV.
- 197 sayılı “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu” madde 14’de yer alan taşıtların motorlu taşıt vergileri.
- 6802 sayılı “Gider Vergiler Kanun” madde 39’a göre ödenen özel iletişim vergileri.
- 5602 sayılı “Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunu” madde 6’ya göre ödenen şans oyunları vergisi.

➤ **Sürekli Farklılık Oluşturan Gelirler (İstisnalar);**

- 5520 sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu” 5.maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu” geçici 3.maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu” madde 12’ye göre elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 4691 sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” geçici 2.maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.

Ticari kâr ile mali kâr arasında meydana gelen bu sürekli farkların ileriki dönemlerde tamamen ortadan kalkması da söz konusu olmadığından sonraki

dönemlerin vergi gelirleri ve giderini etkilememektedir. Sürekli farklar “Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu” oluşturmamaktadır. Bunun için sürekli farklar için Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu hesaplanmamakta ve muhasebeleştirilmemektedir (Güler, 2018: 664-665) Bu nedenle TMS 12 Standardının ve BOBİ FRS Bölüm 23’ün sürekli farklarla bir ilgisi bulunmamaktadır.

2.2.2. Geçici Farklar

Bir varlığın ya da yükümlülüğün finansal durum tablosundaki “defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklar” olarak tanımlanan geçici farkların şu şekilde iki türü bulunmaktadır (TMS 12.5) (BOBİ FRS 23.18):

a) Vergiye tâbi geçici farklar; Varlıkların ya da yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı ya da ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek olan geçici farklardır.

b) İndirilebilir geçici farklar; Varlıkların ya da yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı ya da ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek olan geçici farklardır.

➤ Vergiye Tâbi Geçici Farklar

TMS 12.5 ve BOBİ FRS 23.21’e göre bütün vergiye tâbi geçici farklar için “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” kayda alınmaktadır. Fakat şu durumlarda ortaya çıkan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) muhasebeleştirilmemektedir:

a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden veya

b) İş birleşmesi niteliğinde olmayan ve işlem tarihinde muhasebe kârı ile mali kârı (mali zarar) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan farklar

Bazı geçici farklar, gelir veya giderin, muhasebe kârına ve mali kâra farklı dönemlerde dâhil edilmesi sonucu ortaya çıkabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran bu tür vergiye tâbi zamanlama farklarına örnek olarak şunlar gösterilebilir (TMS 12.17) (BOBİ FRS 23.22):

a) Faiz gelirleri, muhasebe kârına tahakkuk ettiği dönemler itibarıyla dâhil edilirken, vergi mevzuatına göre ise nakit olarak tahsil edildiğinde mali kâra dâhil edilebilmektedir. Finansal durum tablosuna yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için mali kârı etkilemez.

b) Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, mali kârın (zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır. Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan fazla olması durumunda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran vergiye tâbi geçici fark ortaya çıkar. Aksi durumda ise ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

➤ **İndirilebilir Geçici Farklar**

İleriki dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr oluşacağı muhtemel olması şartıyla, indirilebilir bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ancak iş birleşmesi niteliğinde olmayan ve muhasebe kârı ile mali kârı (mali zararı) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinde meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez (TMS 12.24) (BOBİ FRS 23.23).

Aşağıdakiler ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir (TMS 12.26) (BOBİ FRS 23.24):

a) Kıdem tazminatı, çalışanların hizmet verdikleri dönemler itibarıyla muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından çalışanlara ödendiğinde mali kârdan indirim konusu yapılmaktadır. Bu durumda kıdem tazminatı yükümlülüğünün defter değeri ile vergiye esas değeri arasında indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da gelecek dönemlerde çalışanlara ödeme yapıldığında mali kârdan indirilmek suretiyle ekonomik fayda sağlayacağından, bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar.

b) Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülebilir ve bu değer vergi mevzuatının ilgili varlık için öngördüğü değerden düşük olabilir. Varlığın vergiye esas değerinin, defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır (TMS 12.26/d).

İndirilebilir geçici farklar, bu farkların tersine döneceği gelecek dönemlere ait mali kârın belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Ancak, ödenecek verginin azalması şeklinde elde edilecek ekonomik fayda, sadece indirimlerin yapılabileceği tutarda mali kâr elde edilmesi durumunda ortaya çıkar. Bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için, indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr elde edileceğinin **muhtemel olması** gerekir (TMS 12.27A) (BOBİ FRS 23.25).

Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek kadar, aşağıdaki dönemlerde tersine dönmesi

beklenen, vergiye tabi geçici farkları bulunuyorsa, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yeterli vergiye tabi gelirin olduğu olası demektir (TMS 12.28) (BOBİ FRS 23.26):

a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin beklendiği dönemde veya

b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde,

İşletmenin aynı vergi otoritesiyle ilgili olan vergiye tâbi geçici farkları, indirilebilir geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde muhasebeleştirilir (TMS 12.29) (BOBİ FRS 23.27):

a) İndirilebilir geçici farkların tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığından kaynaklanan mali zararın ileriye taşınabildiği dönemlerde), aynı vergi otoritesiyle ilgili yeterli mali kâr elde edilmesinin muhtemel olması. İşletme gelecek dönemlerde yeterli mali kârının olup olmayacağını değerlendirirken bu dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz; çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda mali kârın bulunması gerekir.

b) İşletmenin söz konusu dönemlerde mali kâr oluşturacak vergi planlaması imkânının bulunması.

Bilanço ve gelir tablosu kalemleri ile ilgili ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Örten vd., 2017: 164).

Tablo 61: Ertelenmiş vergi doğuran olaylar

AKTİFLER VE GELİRLER			
Durum		Farkın Niteliği	Sonuç
Vergi Değeri	> Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri	< Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
PASIFLER VE GIDERLER			
Durum		Farkın Niteliği	Sonuç
Vergi Değeri	> Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri	< Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

2.2.3. İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

Henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ve vergi indirimleri için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yetecek tutarda mali kâr elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır (TMS 12.34) (BOBİ FRS 23.28).

Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesinin şartları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ile aynıdır. Fakat, işletmenin mali zararının bulunması sonraki dönemde yeterli düzeyde vergilendirilebilir gelirinin olmayacağına işaret edebilir. Bunun için işletmenin mali zararları olan bir geçmişi varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak şartıyla, işletmenin bu zarar ya da avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır (TMS 12.35). BOBİ FRS 23.28-29'daki hükümler bu hükümler ile uyumludur. İşletmelerin indirilmemiş geçmiş yıl zararlarını ve vergi indirimlerini kullanabilmesine yetecek düzeyde mali kâr elde etmesinin muhtemel olup olmadığını belirlerken, hangi ölçüleri dikkate alınacağı TMS 12.36 ve BOBİ FRS 23.30'da detaylı şekilde ele alınmıştır.

2.3. Ertelemiş Verginin Ölçümü

Ertelemiş vergi yükümlülüğü ya da varlığı, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen “vergi kanunları” ve “vergi oranları” dikkate alınarak ölçülmektedir (TMS 12.49) (BOBİ FRS 23.35). Ancak “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen amortismanı tâbi olmayan varlıklar ile “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümüne göre gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin ertelenmiş vergi, bu varlıkların “satışında uygulanacak vergi oranı” kullanılarak hesaplanır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller sınırlı faydalı ömre sahipse ve ekonomik faydalarının tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tüketilmesi bekleniyorsa ertelenmiş verginin ölçümünde bu varlıkların satışında uygulanacak vergi oranı kullanılmaz. (BOBİ FRS 23.36) Bu konuya ilişkin TMS 12.51'de detaylı açıklamalara yer verilmiş olup açıklamalar BOBİ FRS ile uyumludur.

2.4. Ertelemiş Vergilerin Raporlanması

2.4.1. Finansal Durum Tablosunda (Bilanço) Raporlama:

TMS 12 “Gelir Vergileri” standardında, ertelenen vergi varlık ve borçlarının hangi durumlarda muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği ve hangi bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerektiği konuları ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olmakla birlikte, ertelenen vergilerin bilançoda nerede ve nasıl raporlanacağı konusunda açıklık getirilmemiştir. Ancak 1 No’lu ‘Finansal Tabloların Sunuluşu’ Türkiye Muhasebe Standardınının 70. maddesinde; ertelenen vergi varlıklarının (borçlarının) dönen varlık (kısa vadeli yabancı kaynak) olarak sınıflandırılmayacağı ve cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir (Özerhan & Yanık, 2012: 520).

BOBİ FRS’de ise bu konuda TMS/TFRS ile uyumlu olarak şu şekilde düzenleme yapılmıştır;

Ertelemiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunun duran varlıklar sınıfında “Ertelemiş Vergi Varlığı” kaleminde; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında “Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü” kaleminde ayrı olarak gösterilir. Ertelemiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz (BOBİ FRS 23.38).

Ertelemiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilir (TMS 12.71) (BOBİ FRS 23.39):

- Mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve
- Mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.

Yukarıdaki hükümlere göre hem TMS/TFRS’de hem de BOBİ FRS’de ertelenmiş vergilerin uzun vadeli hesaplarda raporlanması istenilmektedir.

KGK Hesap Planında yer alan ertelenmiş vergi hesapları şunlardır:

- 289 Ertelemiş Vergi Varlığı
- 489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü

Özerhan ve Yanık (2012) bu hesaplar için şu şekilde alt hesaplar oluşturulabileceğini belirtmektedir:

289 Ertelemiş Vergi Varlığı:

289.00 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

289.10 Farklı Amortisman Uygulamaları

289.20 Çeşitli Gider Tahakkukları

- 289.30 Yararlanılmamış Vergi Avantajları
- 289.40 Varlık Değer Azalışları (Varlıklarla İlgili Karşılıklar)
- 289.50 Alman Çekler ve Senetsiz Alacaklar Reeskontu
- 289.60 Borçlarla İlgili Karşılıklar
- 289.70 Geçmiş Yıl Mali Zararları
- 289.80 Vade Farkı İçeren Satışlar
- 289.90 Diğer Unsurlar
- 489 Ertelemiş Vergi Borcu:
- 489.00 MDV Yenileme Fonu
- 489.10 Farklı Amortisman Uygulamaları
- 489.20 Çeşitli Gelir Tahakkukları
- 489.30 Yararlanılmamış Vergi Avantajları
- 489.40 Varlık Değer Artışları
- 489.50 Verilen Çekler ve Senetsiz Borçlar Reeskontu
- 489.90 Diğer Unsurlar

2.4.2. Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosu) Raporlama

Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) kâr veya zararın bir parçası olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulur (TMS 12.77). BOBİ FRS'ye göre de ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında meydana gelen değişimler vergi gideri/geliri olarak raporlanmaktadır. Ertelemiş vergi gideri/geliri Kâr veya Zarar Tablosunda “Vergi Gideri” kalemi içerisinde gösterilmektedir (BOBİ FRS 23.40). Ancak ertelenmiş vergi giderinin/gelirinin, aynı veya farklı bir dönemde kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle özkaynaklarda kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkması durumunda bunlara ilişkin ertelenmiş vergi tutarı, söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde gösterilir (BOBİ FRS 23.40). Bu konuda TMS 12.61-65’de detaylı açıklamalar yapılmış olup bu açıklamalar BOBİ FRS uygulaması ile uyumludur.

Ertelemiş vergilerin Kâr veya Zarar Tablosunda (gelir tablosu) gösterimi için KGK Hesap Planı’nda yer verilen hesaplar şunlardır:

- 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir- Gider Etkisi (+-)
- 696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir- Gider Etkisi (+-)

3. TÜRKİYE'DEKİ GÜNCEL MUHASEBE MEZVUATINDA ERTELENMİŞ VERGİ DOĞURAN OLAYLAR VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu bölümün başında değinildiği gibi ertelenmiş vergi doğuran farklar “sürekli farklar” ve “geçici farklar” olarak ikiye ayrılmaktadır. Yine bölüm başında yer verildiği şekilde sürekli farklar vergi mevzuatında yer alan ve devlet tarafından kabul edilmeyen gider ve gelirlerden kaynaklandığı için bu konuda TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’leri açısından bir farklılık olduğu söylenemez. Ancak geçici farklar konusunda ciddi farklar bulunmaktadır. Bu farkların önemlilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Değerleme hükümlerinden kaynaklanan farklar
- Reeskont işlemlerinden kaynaklanan farklar
- Amortisman işlemlerinden kaynaklanan farklar
- Karşılık ayırma işlemlerinden kaynaklanan farklar

Aşağıdaki başlıklar altında bu farklılar ve muhasebeleştirilmeleri örnek olaylar çerçevesinde ele alınmıştır.

3.1. Değerleme Farklılıklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler

Muhasebeleştirme ilkeleri çerçevesinde varlık ve kaynakların değerlendirilmesi iki durumda sözkonusu olmaktadır:

- a) İlk muhasebeleştirmede değerlendirme
- b) Sonraki dönemlerde veya dönemsonunda değerlendirme

Muhasebe mevzuatında ilk muhasebeleştirme genel olarak alış bedeli veya gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır. İlk muhasebeleştirmede alış bedeli bir varlığın gerçeğe uygun değeri sayıldığı için mevzuat arasında büyük oranda uyumsuzluk görülmemektedir. Oluşan farklar daha çok aşağıdaki unsurların maliyete eklenip eklenmemesinden kaynaklanmaktadır;

- Alış giderleri
- Vadeli alımlarda vade farkları
- Borçlanma maliyetleri

Dönem sonlarında ise önemli bilanço kalemlerinin değerlendirme konusundaki farklılıklarını şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 1: Mevzuata Göre Varlık ve Kaynakların Değerleme Hükümleri

VARLIK VE KAYNAKLAR		DÖNEM SONU DEĞERLEME HÜKÜMLERİ		
		TMS/IFRS	BOBİ FRS	VUK
Nakit ve Benzeri	TL	GUD (nominal)		İtibari değer (nominal)
	Döviz	GUD (piyasa fiyatı)		Borsa Rayici (TCMB Kuru)
Hisse Senetleri	Borsada İşlem Gören	GUD	GUD	Alış Fiyatı
	Borsada İşlem Görmeyen		Maliyet-Değer Düşüklüğü	
Tahviller	İtfa edilmiş maliyet ile ölçülen	İtfa edilmiş maliyet- değer düşüklüğü	İtfa edilmiş maliyet- değer düşüklüğü	Borsa Rayici (piyasası olanlar) Yoksa alış bedeli+ gerçekleşen gelir
	GUD ile ölçülen	GUD		
Alacak-Borç Senetleri				
Stoklar		Maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşüklüğü olanı		Maliyet bedeli (% 10'dan fazla değer düşüklüğü)
Maddi Duran Varlıklar		Maliyet ve yeniden değerlendirme	Maliyet ve yeniden değerlendirme	Maliyet
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Maliyet ve yeniden değerlendirme	Maliyet	Maliyet
Banka Kredileri		İtfa edilmiş maliyet		Mukayyet değer + vade farkı
Çıkarılmış Tahviller		İtfa edilmiş maliyet		İtibari değer (nominal)

Tabloda değerlendirme hükümleri bulunan varlık ve yükümlülüklerden hisse senetleri örnek olarak seçilmiş olup aşağıdaki örnekte hisse senetlerinin dönem sonu değerlendirilmesi sırasında oluşan farklar ve ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

Örnek: İşletmenin elinde alım-satım amaçlı tuttuğu kayıtlı değeri 10.000 TL olan hisse senetleri bulunmaktadır. Hisse senetlerinin 31.12.2022 tarihindeki borsa fiyatı (gerçeğe uygun değeri);

- 12.000 TL olmuştur.
- 9.000 TL olmuştur.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre hisse senetleri² dönem sonlarında gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte hem değer artışları hem de değer azalışları muhasebeleştirilmektedir. MSUGT'lerine göre ise ihtiyatlılık kavramı gereğince değer artışları dikkate alınmazken değer düşüklükleri için karşılık ayrılmaktadır. VUK'a göre ise hisse senetleri dönem sonlarında alış bedeli ile değerlendirilmeye devam edilmektedir.

Örnekte her iki durumda da TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin VUK ile uyumsuz olduğu ve ertelenmiş verginin ortaya çıktığı görülmektedir. MSUGT'lerinde ise (a) şıkkında uyumsuzluk bulunmazken (b) şıkkına göre karşılık ayrılması durumunda ayrılacak karşılık “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılacak ve “mali kâr” hesaplamasında dikkate alınacaktır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

Örneğin (a) varsayımında değer artışı olduğu için “vergilendirilebilir geçici fark” ortaya çıkmaktadır. (b) varsayımında ise değer azalışı olduğu için “indirilebilir geçici fark” oluşmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar “vergi borcu” olarak kaydedilirken, indirilebilir geçici farklar ise “vergi varlığı” olarak kaydedilmektedir.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılacak muhasebe kayıtları ise şu şekildedir:

a) Hisse senedinin değerinin 12.000 TL olması durumunda:

110	G.U.D Farkı Kâr veya Zarar T.A.EV	2.000	
	665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları		2.000
692	Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi	460	
	489 Ertelenmiş Vergi Borcu		460
2000*0,23 ³ = 460			

2 BOBİ FRS'ye göre sadece borsada işlem görenler için geçerlidir.

3 2022 yılı için Kurumlar Vergisi oranı % 23 olarak belirlenmiştir.

b) Hisse senedinin değerinin 9.000 TL olması durumunda

675	Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları	1.000	
	110 G.U.D Farkı Kâr veya Zarar T.A.F.V		1.000
289	Ertelemiş Vergi Varlığı	230	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		230
1000 x 0,23 = 230			

MSUGT'lerine Göre Muhasebeleştirme

(a) varsayımında değer artışı olduğu için MSUGT'lerine göre herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Bu nedenle VUK ile bir uyumsuzluk sözkonusu değildir.

(b) varsayımında karşılık ayrıldığında bu karşılık “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” sayılmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderler dönem sonunda mali kâr hesaplamalarında dikkate alınmaktadır. Yapılacak kayıtlar ise şu şekildedir:

654	Karşılık Giderleri	2.000	
	119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Zararları		2.000
970	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Borçlu Hesabı	2.000	
	971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		2.000

3.2. Reeskont İşlemlerinden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler

Vergi kanunlarına göre vadeli yapılan alış ve satışlarda vade farkları ayrıştırılmayıp vade farkı alınan bir varlığın maliyetinin veya satıştan elde edilen gelirin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu alım ve satım işlemlerindeki

alacak-borc meblağları ilgili hesaplarda (senetsiz-senetli) nominal değerleri ile raporlanmaktadır. Ancak senede bağlı alacak-borçlar istenmesi halinde dönem sonlarında vade farklarının bir sonraki döneme ait bölümünü indirilerek (reeskont uygulaması) o günkü değerleri ile raporlanabilmektedir.

MSUGT'lerinde bu konuda bir düzenleme bulunmadığı için VUK uygulaması esas alınmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ise vade süresine göre farklı düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Senetli ve senetsiz alacak/borçlar ile ilgili mevzuatta yer alan düzenlemeleri şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 2: Senetli-Senetsiz Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesine Dair Hükümler

İLK MUHASEBELEŞTİRME				
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
Senetli ve Senetsiz Alacaklar + Alınan vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	İşlem bedeli	İtibari değer	Mukayyet Değer
	1 yıldan uzun vadeli olanlar	GUD (vade farkı arındırılmış)		
Senetli ve Senetsiz Borçlar + verilen vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	GUD (vade farkı arındırılmış)	İtibari değer	Mukayyet Değer
	1 yıldan uzun vadeli olanlar		GUD (vade farkı arındırılmış)	
DÖNEM SONU				
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
Senetli ve Senetsiz Alacaklar + Alınan vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	Kayıtlı değer		Mukayyet değer (senetli alacaklar ve alınan vadeli çekler reeskonta tabi tutulabilir.)
	1 yıldan uzun vadeli olanlar	İtfa edilmiş Maliyet		
Senetli ve Senetsiz Borçlar + verilen vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	İtfa edilmiş maliyet	Mukayyet Değer	Mukayyet değer (senetli borçlar ve verilen vadeli çekler reeskonta tabi tutulabilir.)
	1 yıldan uzun vadeli olanlar		İtfa Edilmiş Maliyet	

Tabloda görüldüğü üzere 1 yıl ve daha kısa vadeli alacaklarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre vade farkı ayrıştırılmadığı için VUK ile uyumsuzluğu bulunmamaktadır. Ancak 1 yıldan daha uzun süreli alacaklarda vade farkı ayrıştırılacağı için ertelenmiş bir gelir sözkonusu olmaktadır. Bu da ertelenen vergi borcunu ortaya çıkartmaktadır.

Borçlarda ise TMS/TFRS süre gözetmeksizin hepsinde vade farkını ayrıştırmaktadır. Dolayısıyla her vadeli alım işleminde ertelenmiş bir

gider oluşmaktadır. BOBİ FRS’de ise alacaklarda olduğu gibi 1 yıl ayrımı benimsenmiştir. Sonuç olarak TMS/TFRS’ye göre her vadeli alım işleminde ertelenmiş vergi alacağı söz konusu iken BOBİ FRS’ye göre 1 yıldan uzun vadeli alım işlemlerinde ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkmaktadır.

Örnek: İşletme 01.01.2022 tarihinde bir müşterisine peşin fiyatı (gerçeğe uygun değeri) 35.000 TL olan bir ticari malı 2 yıl vadeli olarak 40.000 TL fiyat ile satmıştır.

Örneği hem satıcı hem alıcı açısından şu şekilde ele alabiliriz:

TMS/TFRS’ye göre ilk kayıta peşin değer üzerinden kayıt yapılırken, dönemsonu itibarıyla gerçekleşen vade farkları gelir-gider olarak kaydedilmektedir. Bunun için de sözkonusu finansal aracın (borç-alacak) içindeki etkin faiz oranı’nı hesaplamak gerekmektedir.

Etkin faiz oranı hesaplaması

- Nominal Değer: 40.000
- Peşin Değer: 35.000

$$35.000 = \frac{40.000}{(1+t)^2} \quad \Rightarrow \quad \text{EFO (t)} = \% 6,9045$$

$$2022 \text{ yılı faiz geliri} = 35.000 * \%6,9045 = 2.416,57$$

İlk kayıta satıcı için 35.000 TL hasılat elde edilirken, 2022 yılı dönem sonunda 2.416,57 TL’lik bir vade farkı geliri oluşmaktadır. Alıcı için ise edinilen varlık ilk kayıta 35.000 TL peşin değeri ile kaydedilmekte, 2022 yılına ait 2.416,57 TL’lik borçlanma maliyeti varlığın maliyetine eklenmeyerek finansman gideri olarak raporlanmaktadır.

VUK’a göre ise vade farkları ayrıştırılmadığından ilk kayıta satıcı için 40.000 TL’lik bir hasılat geliri kaydedilirken, buna bağlı olan finansal araç (senet) de nominal değeri olan 40.000 TL’lik değer üzerinden kaydedilmektedir. Alıcı için ise vade farkı ayrıştırılmadan varlığın maliyeti 40.000 TL olarak kayıt altına alınmaktadır. Dönem sonunda ise bu alım-satım işlemindeki borç-alacak senede bağlı ise VUK açısından reeskonta tabi tutulabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 281 ve 285. maddelerine göre; senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında; varsa senet üzerinde yazılı faiz oranının, senet üzerinde faiz oranının belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto

hadlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Örneğimizde senet üzerinde faiz oranı belirtilmediği için TCMB tarafından açıklanan iskonto oranı kullanılacaktır. TCMB tarafından 2022 yılı dönem sonu için belirlenen iskonto oranı (reeskont faiz oranı) %9,75'dir. 2022 yılına ait reeskont miktarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$F = \frac{(40.000 * 0,0975 * 1)}{(0,0975 * 1) + 1} = 3.553,5$$

İlk muhasebeleştirmede ve 2022 yılı dönem sonundaki durumu şu şekilde özetleyebiliriz:

		01.01.2022	31.12.2022
TMS/TFRS BOBİ FRS	{	Senedin değeri (peşin değer) : 35.000 TL	Vade Farkı : 2.416,57
			Geliri : TL
			Toplam Gelir (35.000 + 2.416,57) : 37.416,57 TL
VUK	{	Senedin değeri (nominal değer) : 40.000 TL	Reeskont : 3.553,53
			Faiz Gideri : TL
			Toplam Gelir (40.000 -3.553,53) : 36.446,47 TL

31.12.2022 tarihi itibarıyla fark:

➤ TMS/TFRS Değeri : 37.416,57 TL

➤ VUK Değeri : (36.446,47) TL

Fark : 970,10 TL

Ortaya çıkan 970,10 TL'lik fark, satıcı açısından (vadeli alacaklardan) “indirilebilir geçici fark” olurken, alıcı açısından (vadeli borçlardan) “vergilendirilebilir geçici fark” olmaktadır. Diğer bir ifade ile satıcı açısından **ertelenmiş vergi borcu** söz konusu olurken, alıcı açısından **ertelenmiş vergi varlığı** oluşmaktadır.

Ertelemiş vergiler ile ilgili yapılacak muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır:

➤ **Satıcının Kaydı:**

692 Sürdürülen Faaliyetlerden Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi	223,12	
489 Ertelemiş Vergi Borcu		223,12
970,10 x 0,23 = 223,12		

➤ **Alıcının Kaydı:**

289 Ertelemiş Vergi Varlığı	223,12	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		223,12
970,10 x 0,23 = 223,12		

3.3. Amortisman İşlemlerinden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre amortisman ayrılma hükümleri ile VUK'a göre amortisman ayrılma hükümleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca amortisman tabi varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyetini oluşturan unsurlar arasında fark olması durumunda dönem sonlarında ayrılacak amortisman miktarları da farklılaşacaktır.

Bu farklılıklardan dolayı eğer VUK'a göre ayrılması gereken amortisman daha fazla olursa vergilendirilebilir geçici fark sözkonusu olmakta ve “ertelenmiş vergi borcu” oluşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre ayrılması gereken amortismanın daha fazla olması durumunda ise “indirilebilir geçici fark” söz konusu olmakta ve “ertelenmiş vergi varlığı” oluşmaktadır.

Amortisman tabi varlıklar “maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar” ile ilgili mevzuatta yer alan hükümleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 3: Amortisman İşlemlerine İlişkin Mevzuattaki Hükümler

UYGULAMA	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
İlk Edinimdeki Vade Farkı	TMS/TFRS (ayrıştırılır, maliyete eklenmez.) BOBİ FRS'ye (1 yıldan uzun vadeli işlemlerde ayrıştırılır, maliyete eklenmez.)	Ayrıştırılmaz, maliyete eklenir.
Amortisman tabi değer	Kalıntı değer düşülmüş maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Yararlı Ömür	İşletmeler kendi belirler.	Maliye Bakanlığı belirler.
Kıst Amortisman Uygulaması	Bütün Maddi Duran Varlıklarda Uygulanır.	Yalnızca Binek Otomobiller İçin uygulanır.

Örnek: İşletme peşin değeri 45.000 TL olan bir makineyi 2 yıl vadeli olarak 50.000 TL bedel ile 01.04.2022 tarihinde satın alarak kullanmaya başlamıştır. Varlığın kalıntı değeri 5.000 TL, işletmenin belirlediği ekonomik ömür 8 yıldır. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği ömür ise 5 yıldır.

Örneği Tablo 3'deki hükümlere göre ele aldığımızda amortisman hesaplamasında TMS/TFRS ile MSUGT-VUK arasında birçok farklılığın ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farklılıklara göre amortisman hesaplamaları Tablo 4'deki şekilde olacaktır.

Tablo 4: Mevzuatlara göre amortisman hesaplaması

	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Kayıtlı Değeri	45.000 (vade ayrıştırılmış)	50.000
Kalıntı Değeri	(5.000)	-
Amortisman Tabi değer	40.000	50.000
Yıllık Amortisman Miktarı	5.000 (40.000 / 8)	10.000 (50.000/5)
Ayrılacak Amortisman Miktarı (kıst uygulaması)	3.750 (5.000* (9/12))	10.000

Bu hesaplamalara göre:

- VUK'a göre ayrılacak amortisman miktarı : 10.000
- TMS/TFRS'ye göre ayrılacak amortisman miktarı : (3.750)
 - Vergilendirilebilir Geçici Fark : 6.250

o Ertelemiş Vergi Borcu : **1.437,5** ($6.250 \times 0,23$)⁴

Yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekildedir:

692 Sürdürülen Faaliyetlerden Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi	1.437,5	
489 Ertelemiş Vergi Borcu		1.437,5
$6.250 \times 0,23 = 1.250$		

Aynı örnekte kalıntı değer olmadığını ve işletmenin belirlediği ekonomik ömrün 3 yıl olduğunu varsayarsak durum şu şekilde olmaktadır:

	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Amortisman Tabi değer	45.000	50.000
Yıllık Amortisman Miktarı	15.000 ($45.000 / 3$)	10.000 ($50.000/5$)
Ayrılacak Amortisman Miktarı (kıst uygulaması)	11.250 ($15.000 \times (9/12)$)	10.000

Buna göre:

- TMS/TFRS'ye göre ayrılacak amortisman miktarı : 11.250
- VUK'a göre ayrılacak amortisman miktarı : (10.000)
- o İndirilebilir Geçici Fark : 1.250
- o Ertelemiş Vergi Varlığı ($1.250 \times 0,23$) : **287,5**

Yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekildedir:

289 Ertelemiş Vergi Varlığı	287,5	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		287,5
$1250 \times 0,20 = 287,5$		

4 2022 yılı için belirlenmiş Kurumlar Vergisi Oranı % 23'dür.

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere vadeli edinim, kalıntı değer, amortisman süresi farkı gibi durumların varlığına göre bazen ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkarken bazen ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkabilmektedir.

3.4. Karşılık Ayırma İşlemlerinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler

Muhasebe mevzuatında aşağıdaki şekilde iki farklı karşılık türü bulunmaktadır;

- Aktif Hesapları Düzenleyici Karşılıklar
- Borç ve Gider Karşılıkları

Karşılıklarla ilgili muhasebe mevzuatlarındaki farklı hükümlerden dolayı ertelenmiş verginin ortaya çıktığı görülmektedir.

3.4.1. Aktif Hesapları Düzenleyici Karşılıklar

Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri ve muhtemel zararlar ile ilgili karşılık ayrılması gerekmektedir. MSUGT’lerinde yer verilen aktif düzenleyici hesaplar şunlardır:

- Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Şüpheli Alacak Karşılıkları
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları

Bunlara ek olarak KGK tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı’nda aşağıdaki hesaplara da yer verildiği görülmektedir:

- Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Devam Eden İnşa (Proje)...Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları

Menkul kıymetlerdeki değer düşüklüklerinin neden olduğu “ertelenmiş vergi” konusuna “değerleme farklılıkları” başlığı altındaki örnekte yer verilmiştir. Diğer değer düşüklüklerinden kaynaklanan ertelenmiş vergiler ile ilgili açıklamalar ve örnekler şu şekildedir:

- **Şüpheli Alacak Karşılıkları:**

VUK'un 323. maddesine göre bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler, ticari alacaklarının (ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan) vadesi geldiği halde ödenmemesi durumunda **icra takibi ve dava açmak suretiyle** alacaklarına karşılık ayırarak gider yazabilmektedirler. Ancak TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre şüpheli durumdaki her alacak için karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu durumda icra ve dava safhasında olmayan alacaklar için karşılık ayrılması durumunda ayrılacak karşılık tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılacak ve ertelenmiş vergi ortaya çıkacaktır.

Örnek: İşletmenin senetli alacaklarından 10.000 TL'lik kısmının 01.10.2022 tarihi itibarıyla şüpheli duruma geldiği tespit edilmiş ve tamamı için karşılık ayrılmıştır.

651	Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	10.000	
	129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılığı		10.000
289	Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.300	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		2.300
	10.000 x 0,23 = 2300		

- **Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

VUK md.274'e göre emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Değerleme günü itibarıyla emtianın satış bedeli, maliyet bedeline nazaran **%10 ve daha fazla** bir düşüklük göstermesi halinde, maliyet bedeli yerine, VUK'nun 267. maddesi gereğince “Takdir Komisyonunca” takdir yolu ile değerlendirilir. Hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS'ye göre ise stoklar “maliyet” ve “net gerçekleşebilir değer” in, düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Ancak net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedeli arasında herhangi bir oran **belirtilmemiştir**. Dolayısıyla net gerçekleşebilir değer maliyetten düşük olduğu her durumda stoklar için karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle değer düşüklüğünün %10'un altında olduğu durumlarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulaması ile VUK arasında uyumsuzluk olacaktır için “ertelenmiş vergi” ortaya çıkacaktır.

Örnek: İşletmenin elindeki stoklardan maliyet bedeli 20.000 TL olan kısmının net gerçekleşebilir değerinin dönem sonunda 19.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Örnekte, 1000 TL (20.000 - 19.000 TL) bir değer düşüklüğü sözkonusudur. Bu da maliyet bedelinin % 5'ini oluşturmaktadır (1000 / 20.000). TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre karşılık ayrılması gerekirken, VUK'a göre karşılık ayrılamamaktadır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır.

Yapılacak muhasebe kayıtlar şu şekilde olacaktır:

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	1.000	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		1.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	230	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi		230
$1.000 \times 0,23 = 230$		

• **Amortisman Tabi Duran Varlıklarda Değer Düşüklükleri**

VUK'da amortisman tabi duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması bulunmamaktadır. Ancak VUK md.317'de sayılan sınırlı hallerde Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmesi durumunda fevkalade amortisman oranları belirlenebilmektedir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS 'ye göre ise bir varlığın geri kazanılabilir değerinin maliyet bedelinden düşük olduğu durumlarda varlık değer düşüklüğüne uğramış sayılmakta ve karşılık ayrılmaktadır. Ayrılacak karşılık VUK açısından kabul edilmediği için ertelenmiş vergi ortaya çıkacaktır.

Örnek: İşletmenin kayıtlı varlıkları arasında bulunan maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortismanı 40.000 TL olan bir taşıtın geri kazanılabilir değerinin 45.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Taşıtın net defter değeri (100.000-40.000) = 60.000 TL

Geri Kazanılabilir Değer = (45.000) TL

Değer Düşüklüğü Tutarı = 15.000 TL

Örnekte hesaplanan 15.000 TL'lik değer düşüklüğü TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre gider olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak bu karşılık VUK'a göre gider gösterilemediği için ertelenen vergi hesaplanarak kaydedilecektir. Örnekle ilgili yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	15.000	
256 Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		15.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	3.450	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi		3.450
$15.000 \times 0,23 = 3.450$		

3.4.2. Borç ve Gider Karşılıkları

MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre bazı durumlarda ileride karşılaşılabilecek olan gider ve zararlar için karşılık ayrılması gerekmektedir. VUK'da bu konuda özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 40/3'e göre, bir giderin matrahtan düşülebilmesi için **ödenmiş olması** şartı aranmaktadır. Dolayısıyla ileride gerçekleşmesi mümkün olan gider ve zararlar için ayrılacak karşılıklar "kanunen kabul edilmeyen gider" sayılacağı için ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Borç ve Gider Karşılıkları, KGK tarafından hazırlanan TMS/TFRS Hesap Planında detaylı bir şekilde bölümlenmiştir. Buradaki örnekler ise "Kıdem Tazminatı Karşılıkları" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" şeklinde ele alınmıştır.

➤ **Kıdem Tazminatı Karşılığı:**

Muhasebe ilkeleri gereğince işletmedeki personeller için "Kıdem Tazminatı" ayrılması zorunludur. MSUGT'lerine göre bütün çalışanlar için (fiili yükümlülüğün tamamı) karşılık ayrılırken, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre tahmini tutar üzerinden karşılık ayrılmaktadır. VUK'da ise kıdem tazminatı ile ilgili bir düzenleme yoktur. Ancak GVK 40/3'deki hüküm kıdem tazminatı için de geçerlidir. Dolayısıyla ayrılacak kıdem tazminatı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup ertelenen vergi varlığına neden olmaktadır.

Örnek: İşletmede çalışan işçiler bütün işçiler için 2022 yılında hesaplanan kıdem tazminatı (fiili yükümlülük) tutarı 60.000 TL'dir. Bu durumda MSUGT'lerine göre fiili yükümlülük kadar kıdem tazminatı ayrılacaktır. Ancak ayrılan tazminat kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için mâli kârın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

- MSUGT'lerine göre yapılacak muhasebe kayıtları şu şekildedir:

770 Genel Yönetim Giderleri	60.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		60.000
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Borçlu Hesabı	60.000	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		60.000

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre ise tahmini bir tutar belirlenmekte ve belirlenen tutara göre kıdem tazminatı ayrılmaktadır. Örneğimizde tahminen 25.000 TL'lik bir kıdem tazminatı hesaplandığı varyayılacak olursa yapılacak kayıtlar şu şekilde olacaktır:

770 Genel Yönetim Giderleri	25.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		25.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	5.750	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi		5.750
25.000 x 0,23 = 5.750		

➤ **Diğer Borç ve Gider Karşılıkları:**

Bu başlık altında ileride nakit çıkışına neden olması muhtemel olan garanti karşılıkları, dava karşılıkları gibi karşılıklar yer almaktadır. Bu karşılıklar da kıdem tazminatında olduğu gibi fiilen ödemenin yapılmadığı dönemde ayrılacağı için ertelenmiş vergi varlığına sebep olmaktadır.

Örnek⁵: Bir müşteri, 2022 yılında satın aldığı malın kusurlu olduğu iddiası ile şirketi dava etmiştir. Davanın 2023 yılında sonuçlanması beklenmekte olup avukatlara göre davayı kaybetme ihtimali çok yüksektir. 2023 yılında beklenen muhtemel nakit çıkışı da 30.000 TL'dir. 2022 yılı itibarıyla ileride 30.000 TL zarar ihtimalinin güçlü olarak ortaya çıkmasından dolayı karşılık ayrılacaktır. Ancak dava sonuçlanıp herhangi bir ödeme yapılmadığı için ayrılan karşılık ertelenmiş vergi varlığı doğuracaktır.

760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	30.000	
	379 Diğer Karşılıklar		30.000
289	Ertelemiş Vergi Varlığı	6.900	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		6.900
30.000 x 0,23 = 6.000			

SONUÇ

Muhasebe mevzuatı ile vergi kanunları arasındaki farklı uygulamalar dönem kârının ve dolayısıyla dönem vergisinin farklı oluşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi amacıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de “ertelenmiş vergi” kavramına yer verildiği görülmektedir. Ancak ertelenmiş vergilere ilişkin işlemlerin nasıl yapılacağı konusunda yeterli açıklamaların olmaması nedeniyle meslek mensupları bu alanda sorun yaşamaktadırlar. Bu bölümde “ertelenmiş vergi” konusuna ilişkin mevzuatta yer alan hükümlere yer verilmiş, örnek olaylar çerçevesinde konunun açıklanmasına çalışılmıştır. Ertelemiş vergi konusuna ilişkin olarak mevzuat açısından şu tespitleri yapmak mümkündür:

- TMS/TFRS değerlendirme konusunda “gerçeğe uygun değer” yöntemini esas aldığı ve yaklaşım olarak “ilke bazlı” bir yaklaşım benimsediği için vergi mevzuatı ile birçok farklılık göstermektedir. Çünkü vergi mevzuatı ve özellikle Vergi Usul Kanunu uygulamalarda kolaylık sağlamak için “maliyet esaslı” değerlemeyi benimserken, uygulamada birlik sağlamak amacıyla da “kural bazlı” bir yaklaşım sergilemektedir. Bu da birçok muhasebe uygulamasında “ertelenmiş vergi” olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

5 Güler, 2018: 685'deki örnekten uyarlanmıştır.

- BOBİ FRS’de ise temel olarak TMS/TFRS’nin uygulamaları esas alınmış olmakla birlikte hazırlanma sürecinde VUK’a uyumlu olmasına da dikkat edilmiştir. Özellikle “gerçeğe uygun değer” tespitinin zor ve masraflı olduğu durumlarda “maliyet esası” yöntemine yer verdiği için vergi mevzuatı ile TMS/TFRS kadar uyumsuz olduğu söylenemez. Bu da “ertelenmiş vergi” doğuran olayların TMS/TFRS’den daha az olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.
- MSUGT’leri ise yayınlanma amacı itibarıyla TMS/TFRS gibi finansal tablo kullanıcılarını hedef almasına rağmen değerlendirme ilkelerini bünyesinde barındırmaması ve bu konuda VUK’daki ilkelerin esas alınması nedeniyle vergi mevzuatı ile değerlendirme konusunda uyumsuzluğu bulunmamaktadır. Ancak temel ilkeleri arasında yer alan “ihtiyatlılık” kavramının VUK’daki uygulamalar ile bazı durumlarda uyuşmaması nedeniyle ayrılan karşılıklar vergi açısından “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılmaktadır. Bunun haricinde genel olarak bir uyumsuzluğu göze çarpmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Güçlü, C. Ç. (2016). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Ertelemiş Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(2), 29–50.
- Güler, İ. (2018). Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı” Uygulaması. *Yaklaşım Yayıncılık, Ankara*.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2017). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS), 10.Baskı. *Gazi Kitabevi*.
- Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları. *TÜRMOB Yayınları-427, Ankara*.
- Uluşan, H., & Özdemir, N. (2022). Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mizan Düzeyinde Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma. *İçinde, Teorikten Görgüle Muhasebe Araştırmaları, Ed: Osman Seyitoğulları, Orion Akademi, Ankara*, 1–48.

MEVZUAT

- Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)
Türkiye Muhasebe Standardı 12 – Gelir Vergisi Standardı
Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
Bölüm 23 “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler”
Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Bölüm 20 “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler”

Finansal Raporlama Kalitesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: BIST’te Bir Araştırma

Murat Düzer¹

Özet

Çalışmanın amacı, finansal raporlama kalitesini karşılaştırmalı olarak incelemektir. Çalışmada, Borsa İstanbul (BIST) Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2018-2022 dönemi verilerinden yararlanılmıştır. Finansal raporlama kalitesinin göstergesi olarak kazanç yönetimini esas alan Düzeltilmiş Jones, Kasznik, Larcker-Richardson ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones modelleri kullanılmıştır. Dört modelin tahmin edilmesinde havuzlanmış panel veri analizi kullanılmış ve finansal raporlama kalitesi şirkete, yıla ve modele göre karşılaştırılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlar, sektördeki şirketlerin çoğunluğunun 2018 ve 2019 yıllarında kazanç azaltıcı, 2020 yılından itibaren ise kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarına yöneldiklerini göstermektedir. Bununla birlikte çalışmada uygulanan dört modelin sonuçlarına göre sektör şirketlerinin finansal raporlama kalitesinin en yüksek olduğu yıl 2020 yılı, en düşük olduğu yıl ise 2022 yılı olarak tespit edilmiştir. Ayrıca Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modelinde finansal raporlama kalitesi düşük veya yüksek olarak belirlenen şirketlerin, diğer modellerde tespit edilen şirketlere göre genel olarak farklılık gösterdiği görülmüştür.

1. Giriş

İşletmeler; varlıklarını sürdürmek, büyümek, kâr elde etmek, topluma hizmet etmek gibi amaçlarla faaliyetlerini yürütmektedirler. İşletmeler tarafından yürütülen faaliyetler zaman içerisinde işletmelerin finansal durumu üzerinde de değişim meydana getirmektedir. Finansal durumda yaşanan bu değişimler hakkında muhasebe bilgi sisteminden elde edilen çıktılar yardımıyla bilgi sahibi olunabilir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerde gerçekleşen ve işletmenin finansal durumunda değişim yaratan işlemleri belli

1 Dr. Öğr. Üyesi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Gölpazarı Meslek Yüksekokulu, murat.duzer@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4514-0798.

bir sistematik çerçevesinde işleyerek sonuçlarını finansal raporlar aracılığıyla işletme hakkında karar alacak taraflara sunmaktadır.

Kavramsal çerçevede finansal raporlamanın amacı “*Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır*” şeklinde ifade edilmektedir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 7). Finansal raporlarda yer alan finansal bilginin faydalı olması, ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak sunulmasıyla mümkün olabilmektedir. Finansal bilginin kullanıcıların kararları üzerinde etkili olması ihtiyaca uygun; tam, tarafsız ve hatasız olarak sunulması ise gerçeğe uygun sunum özelliklerini sağladığını göstermektedir. Bununla birlikte karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik finansal bilginin faydasını artıran özelliklerdir (Kavramsal Çerçeve, 2018).

Finansal raporlar, aynı standartlar uygulansa bile firmalar arasında farklılık gösterebilir. Muhasebe standartlarındaki esneklik, finansal raporlama konusunda yöneticilere takdir yetkilerini kullanmalarına imkân sağlayarak finansal raporların firmalar arasında farklılaşmasına neden olmaktadır. Yönetimin takdir yetkisini kullanması, aynı zamanda firmanın performansına yönelik bilginin doğruluğunu da tehdit etmektedir. Yanlış veya daha az bilgilendirici finansal bilgilerin ya da kârların sunumu, bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirebileceği gibi bu durum finansal raporların kalitesinin düşük olması ile de aynı anlama gelmektedir (Şeker, 2020: 4). Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği finansal raporlara dayanarak karar alacak taraflar, kararlarının temel dayanağı olan finansal raporların yüksek kalitede ve güvenilir olmasını arzu etmektedirler. Dolayısıyla finansal raporlamanın kalitesi, birçok bilgi kullanıcılarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyebileceği için oldukça önemlidir.

2. Finansal Raporlama Kalitesi

Finansal raporlama kalitesi ile ilgili literatürde birçok çalışma yer almasına rağmen, finansal raporlama kalitesi kavramına ilişkin ortak bir tanıma ulaşmak zordur. Bununla birlikte genel olarak finansal raporlama kalitesi, bir firmanın raporlanan finansal tablolarının firmanın performansını yansıtmada ne kadar doğru olduğu ve gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesinde ne kadar faydalı olduğu ile ilgilidir (Robinson vd., 2009: 724). Finansal raporların yüksek kalitede olması, raporlanan kazançların temel ekonomik olay ve koşulları doğru bir şekilde yansıtmaya ve mali tablo kullanıcılarının daha iyi kararlar almasına olanak sağlamasına bağlıdır (Menucucci, 2020: 15). Gaynor vd. (2016: 5) ise finansal raporların tam, tarafsız ve hatasız

olması ile firmanın temel ekonomik durumu ve performansı hakkında tahmin gücü yüksek ve doğrulayıcı bilgiler sunması durumunda finansal raporlama kalitesinin yüksek olacağını ifade etmiştir. Biddle vd. (2009) de, finansal raporlama kalitesini finansal raporlamanın firmanın faaliyetleri ve özellikle de beklenen nakit akışları hakkında yatırımcıları bilgilendirme noktasında bilgileri aktarma hassasiyeti olarak tanımlamışlardır. Finansal raporlama kalitesi, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda tam bir finansal rapor setinin kalitesi ya da kazançların kalitesi olarak da ifade edilebilir (Durak ve Gürel, 2014: 96). Francis vd. (2006) de kazanç kalitesinin finansal raporlama kalitesinin özet bir göstergesi olabileceğini çünkü kazancın gözlenmesinin daha kolay olabileceğini ifade etmiştir. Ayrıca finansal raporlama sürecinin en önemli sonuç göstergesinin kazanç olması, kazanca odaklanmayı doğal kılmaktadır (Francis vd., 2006: 273).

Kazanç kalitesi, finansal raporlamanın önemli ilgi alanlarından birini oluşturmakta ve finansal raporlama kalitesinin bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Kazanç kalitesi; finansal bilgi kullanıcıları, uygulayıcılar ve düzenleyiciler açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü geniş bir kullanıcı grubu için firma performansının özet ölçüsü olarak kazançlar öncelikli bilgi konumundadır. Kazançlar aynı zamanda gelecekteki nakit akışlarının daha iyi bir şekilde tahmin edilmesinde de önemli bir rol oynamaktadır (Menuccci, 2020: 14). Bu açıdan raporlanan kazanç, gelecekteki nakit akışları ile yüksek düzeyde ilişkiye sahipse kaliteli kazanç olarak değerlendirilir (Cohen, 2004: 1).

Finansal raporlamanın kalitesinin belirlenmesinde literatürde birçok yöntem kullanılmakla birlikte, bu yöntemler içerisinde kazanç kalitesinin belirlenmesi yaklaşımı, temel olarak finansal tablolarla raporlanan kazanç rakamının kalitesinin ölçülmesine dayanmaktadır. Kazanç kalitesi yaklaşımına göre, kazanç kalitesi ile finansal raporlama kalitesi arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Raporlanan kazancın kalitesinin yüksek olması finansal raporlamanın kalitesinin de yüksek olduğunu göstermektedir. Buna karşılık, kazanç kalitesi kavramına yönelik genel bir tanım veya ölçü bulunmamaktadır (Bbus, 2007: 28). Francis vd. (2004: 969), kazanç kalitesinin muhasebe ve piyasa temelli ölçüler olarak ele aldığı 7 ölçü ile değerlendirilebileceğini ifade etmiştir. Muhasebe temelli ölçüler, nakit ya da kazanç gibi sadece muhasebe bilgilerini esas alırken; piyasa temelli ölçüler ise hem muhasebe hem de piyasa verilerini dikkate almaktadır. Muhasebe temelli ölçüler tahakkukların kalitesi, kazancın sürekliliği, kazancın tahmin edilebilirliği ve kazancın düzgünlüğü; piyasa temelli ölçüler ise değer ilgisi, zamanlılık ve ihtiyatlılık olarak ifade edilmiştir. Bu ölçüler aşağıdaki gibi açıklanabilir (Francis vd., 2004; Francis vd., 2006).

Tabakkuk Kalitesi: Nakit akışlarıyla daha yakından eşleşen kazançların kaliteli olduğu görüşüne dayanmaktadır. **Kazancın Sürekliliği:** Kazancın sürdürülebilir olmasına vurgu yapmaktadır. Kazancın sürekliliği, tekrarlanıyor olması nedeniyle istenen bir durumdur. Kazanç, ilerleyen dönemlerde de devam ediyorsa yüksek kaliteli kazanç olarak değerlendirilebilir. **Kazancın Tahmin Edilebilirliği:** Kazancın kendini tahmin etme yeteneği olarak ifade edilmiştir. Tahmin edilebilirlik; geçmiş dönemlerde elde edilen kazançların, gelecekte elde edilecek kazançların öngörülmesine imkân sağlaması olarak da ifade edilebilir. **Kazancın Düzensizliği:** Yöneticilerin kazanç hakkında sahip oldukları özel bilgileri, gelecekte oluşacak dalgalanmaların önüne geçmek ve raporların daha temsili ve daha faydalı olmasını sağlamak için kullanmaları esasına dayanan bir kazanç özelliğidir. **Değer ilgisi:** Kazançların hisse senedi getirilerindeki değişikliği açıklama yeteneği olarak tanımlanabilir. **Zamanlılık:** Kazançların, getirilerdeki iyi veya kötü haberleri yansıtmaya yeteneği olarak tanımlanabilir. **İhtiyatlılık:** İyi ve kötü haberlerin kazançlara yansıtılma zamanlaması ile ilgilidir. İyi haberlerin kazançlara yansıtılması için kesinleşmesi gerekirken, kötü haberlerin kazançlara yansıtılması için olası duruma gelmesi yeterlidir. Zamanlılık ve ihtiyatlılık birlikte şeffaflık olarak nitelendirilirken kazancın istenen özellikleri arasında yer almaktadır (Ball vd., 2000).

Finansal raporlama kalitesinin değerlendirilmesinde kazanç kalitesiyle birlikte kazanç yönetimi kavramına da değinmek yerinde olacaktır. Kazanç yönetimi, yöneticilerin raporlanan muhasebe bilgilerine bağlı olarak kendi lehlerine olan sözleşme sonuçlarını etkilemek ve firmanın ekonomik performansı hakkında paydaşları yanıltmak amacıyla finansal raporlama sürecinde takdir yetkilerini kullanmaları olarak tanımlanabilir (Healy ve Wahlen, 1999: 371). Schipper (1989: 92) ise kazanç yönetimini, bazı özel kazançlar elde etmek amacıyla finansal raporlama sürecine kasıtlı olarak müdahalede bulunma olarak tanımlamıştır. Kazanç kalitesi ve kazanç yönetimi birbiriyle ilişkili konular olup, yüksek düzeyde yönetimin etkisine maruz kalmış kazançların kalitesinin düşük olması beklenebilir (Lo, 2008: 351). Yöneticilerin finansal tabloların hazırlanması sürecinde takdir yetkisini kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları sonucu bilgi kullanıcılarına yanıltıcı sonuçların sunulması kazanç yönetiminin yapıldığını göstermektedir (Temiz vd., 2016: 239). Yönetim bazı özel kazançlar elde edebilmek için paydaşları yanıltmakta ve sonuçları etkilemektedir. Buna göre kazanç yönetimi ne kadar iyi olursa kazancın kalitesi düşmektedir. Bu durum kazanç yönetiminin fırsatçı bakış açısını yansıtmaktadır. Çünkü bu durumda finansal bilgilerin kullanıcılar için kullanılabilirliğinin azalması bilgi kullanıcılarının yanıltılmasına yol açmaktadır (Bbus, 2007: 29). Kazanç yönetiminin belirlenmesi, kazanç

kalitesi ve finansal raporlama kalitesini değerlendirmede önem taşımaktadır. Kazanç yönetimi hem kazanç kalitesini hem de finansal raporlama kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Yüksek düzeyde kazanç yönetimi, düşük finansal raporlama kalitesini göstermektedir (Çavuş, 2018; Şeker, 2020).

Kazanç yönetiminin belirlenebilmesi için sıklıkla kullanılan yöntemlerden birisi tahakkuk esaslı modellerdir. Tahakkuk esaslı modellerde tahakkuklar, ihtiyari ve ihtiyari olmayan tahakkuklar olarak iki bölümde değerlendirilmektedir. İhtiyari olmayan tahakkuklar; firmanın performans düzeyi, iş stratejisi, sektöre özgü anlaşmalar, makroekonomik olaylar ve diğer ekonomik faktörler dikkate alındığında cari dönemde firma için normal olan işlemlerden kaynaklanan tahakkuklardır. İhtiyari tahakkuklar ise, kazançların yönetilmesi amacıyla yapılan ve seçilen muhasebe politikalarından kaynaklanan tahakkuklardır (Ronen ve Yaari, 2008: 372). Tahakkuk esaslı modellerde yöneticilerin ihtiyari olmayan tahakkuklara müdahalede bulunamayacakları, kazanç yönetimi uygulamalarını kontrolleri altında bulunan ihtiyari tahakkuklar üzerinde gerçekleştirebilecekleri ifade edilmektedir. Dolayısıyla ihtiyari tahakkukların büyüklüğü kazanç yönetiminin bir göstergesidir (Duman, 2014: 134). İhtiyari tahakkukların aynı zamanda algılanan finansal raporlama kalitesinden ziyade gerçekleşen finansal raporlama kalitesini yansıttığı varsayılmaktadır (Islam, 2016: 113). Dolayısıyla yöneticiler, kazanç yönetimi uygulamalarını ihtiyari tahakkuklar üzerinde ne kadar yoğunlaştırırlarsa doğru ve şeffaf olmayan, yanıltıcı bilgiler ortaya çıkacak ve finansal raporlamanın kalitesinde de bir düşüş gözlenebilecektir.

İhtiyari tahakkukların ölçümü için öncelikle toplam tahakkukların belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra toplam tahakkukların ihtiyari ve ihtiyari olmayan tahakkuklar şeklinde ayrılmasına imkân tanıyan modeller kullanılır (Dechow vd., 1995: 197). Bu modeller yardımıyla tespit edilen ihtiyari tahakkuklar kazanç yönetiminin göstergesi olarak kabul edilmektedir (Jones, 1991: 206).

İhtiyari tahakkukların başlangıç noktası olan toplam tahakkuklar farklı yöntemler ile bulunabilir. Çalışmada, nakit akışı yaklaşımı benimsenmiş ve toplam tahakkuklar Liu ve Lu (2007: 889) tarafından ortaya konulan “*Toplam Tahakkuklar = Net Kâr – İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışı*” eşitliği ile hesaplanmıştır.

İhtiyari tahakkukların belirlenebilmesinde literatürde çok sayıda model olmakla birlikte çalışmada dört model esas alınarak değerlendirmeler yapılmıştır. Bu sebeple çalışmada bu dört model hakkında bilgi verilecek olup

bu modeller; Düzeltilmiş Jones, Kasznik, Larcker-Richardson ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modelleridir.

2.1. Düzeltilmiş Jones Modeli

Dechow vd. (1995), hasılat üzerinde yönetimin takdir yetkisini kullanarak kazanç yönetimi yapması durumunda ihtiyari tahakkukların yanlış ölçülebileceğini belirtmiş ve bu durumu ortadan kaldırmak için ihtiyari tahakkukların tahmin edilmesi için aşağıdaki modeli önermiştir.

$$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

$TT_{i,t}$ = i şirketinin t dönemine ait toplam tahakkukları,

$\Delta Has_{i,t}$ = i şirketinin t döneminde hasılat kaleminde meydana gelen değişim

$\Delta TicAl_{i,t}$ = i şirketinin t döneminde ticari alacaklar kaleminde meydana gelen değişim

$TV_{i,t-1}$ = i şirketinin t-1 dönemine ait toplam varlıkları

$MDV_{i,t}$ = i şirketinin t dönemine ait brüt maddi duran varlıkları

$\varepsilon_{i,t}$ = i şirketinin t dönemine ait hata terimi

Düzeltilmiş Jones Modeli'nde kazanç yönetimi uygulamalarının kredili satışlar üzerinden yapıldığı varsayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu model, yönetimin takdir yetkisini kullanmasının kredili satışlarda nakit satışlara göre daha kolay olduğu temeline dayanmaktadır (Dechow vd., 1995).

2.2. Kasznik Modeli

Düzeltilmiş Jones modeli temel alınarak geliştirilmiş bir model olan Kasznik modelinde işletme faaliyetlerinden sağlanan nakitte yaşanan değişim açıklayıcı değişken olarak modele dahil edilmiştir. Bunun gerekçesi olarak da toplam tahakkuklarla işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit arasında negatif ilişki bulunması (Dechow vd., 1995) gösterilmiştir. Bununla birlikte model kesitsel olarak tahmin edilmektedir (Kasznik, 1999: 64).

$$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta iFNA_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

Düzeltilmiş Jones Modeli'nden farkı, işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışında yaşanan değişimin modelde yer almasıdır. Diğer değişkenler Düzeltilmiş Jones Modeli'ndeki değişkenlerle aynıdır.

$\Delta IFNA_{i,t}$ = i şirketinin t döneminde işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışındaki değişim

2.3. Larcker-Richardson Modeli

Larcker-Richardson modeli de Düzeltilmiş Jones Modeli temel alınarak geliştirilen bir modeldir. Larcker ve Richardson (2004), Düzeltilmiş Jones Modeline PD / DD oranı ile işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışını dâhil ederek tahakkukları tahmin etmiştir. Gelecekteki büyümeye ilişkin piyasa beklentilerinin yönetim üzerinde kazanç yönetimine girişme konusunda daha büyük bir baskı oluşturabileceği ve mevcut performansın da kazanç yönetimine katılmaya yönelik teşvikler sunabileceği düşüncesiyle bu iki değişken modele dâhil edilmiştir (Larcker ve Richardson, 2004: 634-635). Larcker – Richardson modelinde toplam tahakkuklar aşağıdaki model ile tahmin edilmektedir:

$$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{PD_{i,t}}{DD_{i,t}} + \beta_4 \frac{iFNA_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

Düzeltilmiş Jones Modeline iki değişken eklenirken, diğer değişkenler aynıdır. Farklı olan değişkenler aşağıda ifade edilmiştir.

$PD_{i,t}$ = i şirketinin t dönemine ait piyasa değeri

$DD_{i,t}$ = i şirketinin t dönemine ait defter değeri

$iFNA_{i,t}$ = i şirketinin t dönemine ait işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışı

2.4. Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli

Kothari vd. (2005), Düzeltilmiş Jones Modelinde işletme performansının göz ardı edilmesinin ihtiyari tahakkukları ölçmede hatalara sebebiyet verebileceğini ifade etmişler ve geliştirdikleri modele, işletme performansının göstergesi olarak aktif kârlılık oranını dâhil etmişlerdir. Böylelikle performansın ihtiyari tahakkuklar üzerindeki etkisini kontrol etmeyi amaçlamışlardır. Tahakkuklar, Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli ile aşağıdaki şekilde tahmin edilmektedir (Kothari vd., 2005: 174).

$$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + AK_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (4)$$

Düzeltilmiş Jones Modelinden farklı olarak modele aktif kârlılık oranı değişkeni eklenmiş olup diğer değişkenler aynıdır.

$AK_{i,t}$ = i şirketinin t dönemindeki aktif kârlılık oranı

3. Literatür

Literatürde finansal raporlama kalitesi ile ilgili çalışmalar incelendiğinde genellikle finansal raporlama kalitesi ile kurumsal yönetim, denetim kalitesi, sürdürülebilirlik performansı gibi değişkenlerle olan ilişkisinin araştırıldığı görülmüştür. Bu bölümde literatürde finansal raporlama kalitesi kavramının öne çıktığı çalışmalardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

BBus (2007) denetim komitesi oluşumunun ve özelliklerinin finansal raporlama kalitesinin artmasıyla ilişkili olup olmadığını araştırmıştır. Avustralya Borsasına kayıtlı 230 şirketin 2001 verilerinin kullanıldığı çalışmada denetim komitesinin özellikleri uzmanlık, büyüklük, bağımsızlık, faaliyet ve görev süresi olarak belirlenirken finansal raporlama kalitesinin belirlenmesinde Jones, Düzeltilmiş Jones ve Dechow-Dichev modelleri kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılarak yapılan incelemede denetim komitesinin oluşumuyla birlikte finansal raporlama kalitesinin arttığına yönelik bulgular elde edilmiştir. Fakat bu bulgu diğer modellerden elde edilen sonuçlarla desteklenmemiştir. Buna bağlı olarak denetim komitesi kurulduktan sonra özelliklerinde meydana gelen değişikliklerin finansal raporlama kalitesi üzerinde önemli bir etkiye bulunmadığı çıkarımında bulunulmuştur.

Liu ve Lu (2007) kurumsal yönetim ile kâr yönetimi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmada Çin borsasında işlem gören 1009 şirketin 1999-2005 verilerinden yararlanılarak regresyon analiz gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre daha yüksek kurumsal yönetim seviyesine sahip şirketlerde kazanç yönetimi uygulamalarının azaldığı görülmüştür.

Beest vd. (2009) finansal raporlama kalitesini ölçmek için Kavramsal Çerçeve de yer alan faydalı bilginin niteliksel özelliklerini temel alarak 21 maddeden oluşan bir endeks oluşturmuşlardır. ABD, İngiltere ve Hollanda borsalarında 2005 ve 2007 yıllarında işlem gören şirketlerin yıllık raporları kullanılarak önerilen ölçüm aracının geçerli ve güvenilir olduğu belirlenmiştir. Bu çalışmada önerilen ölçüm aracı ile faydalı bilginin niteliksel özelliklerinin ölçülebilir hale gelmesine katkıda bulunulmuştur.

Biddle vd. (2009) aşırı ya da yetersiz yatırıma yakın ortamlarda faaliyet gösteren firmalar için finansal raporlama kalitesi ile yatırım verimliliği arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. 1993 yılından 2005 yılına kadar olan dönemi kapsayan 34791 firma yılı gözleminde oluşan örneklem ile regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda finansal raporlama kalitesi yüksek olan firmaların öngörülen yatırım seviyelerine göre daha az sapma gösterdiği ve makroekonomik koşullardan daha az etkilendiği tespit edilmiştir.

Durak ve Gürel (2014) çalışmalarında finansal raporlama kalitesi kavramına odaklanarak finansal raporlama kalitesini etkileyen faktörleri açıklamışlardır. Yapılan literatür incemesi sonucunda kültür, politik sistem, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi, sosyal ve ekonomik koşullar, muhasebe altyapısı ve muhasebe meslek örgütleri, rekabet ortamı, yasal sistem, vergi sistemi ve muhasebe standartları faktörlerinin finansal raporlama kalitesini etkileyen ülkeye özgü faktörler olduğu tespit edilmiştir.

Karğın vd. (2015) kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören ve işlem görmeyen şirketlerin finansal raporlama kaliteleri, 2006-2013 dönemi verilerinden yararlanılarak kârların sürekliliği açısından karşılaştırılmıştır. Basit ve çoklu regresyon analizinin kullanıldığı çalışmanın sonuçlarına göre, Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören şirketlerin kârlarının sürekliliğinin diğer şirketlerin kârlarına göre daha iyi olduğu belirlenmiştir.

Karğın ve Arıcı (2015) muhasebe bilgisinin kalitesini ölçmeyi amaçladıkları çalışmalarında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2005-2012 dönemi verilerini kullanarak regresyon analizi gerçekleştirmiştir. Muhasebe bilgisinin kalitesini ölçmede Ohlson, kârların sürekliliği, Sloan (1996)'ın nakit akışları ve tahakkukların sürekliliği modelleri ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin önermesi kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, muhasebe bilgileri ile hisse senedi göstergeleri arasında değer ilişkisi olduğu, kârların sürekli olduğu, nakit akışlarının tahakkuklara göre daha sürekli olduğu ve gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesinde kârın nakit akışlarına nazaran daha iyi bir gösterge olduğu görülmüştür.

Muttakin vd. (2015) kurumsal sosyal sorumluluk ile kazanç kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Bangladeş borsasında 2005-2009 yılları arasında işlem gören 116 şirketin verilerinin kullanıldığı çalışmada regresyon analizi uygulanmıştır. Kazanç kalitesi göstergesi olarak Düzeltilmiş Jones modelinden yararlanılan çalışmanın sonuçlarına göre, daha fazla kurumsal sosyal sorumluluk açıklaması yapılmasının daha fazla kazanç yönetimini beraberinde getirdiği saptanmıştır.

Gaynor vd. (2016) finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiye yönelik literatürü inceleyerek finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesinin birbiriyle ilişkili ama farklı yapılar olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi arasında yinelenen bir ilişkinin var olduğu vurgulanmıştır. Buna göre denetim kalitesi, denetim öncesi finansal raporlama kalitesini etkileyen çevresel bir özellik; raporlama kalitesi ise denetim kalitesini etkileyen bir görev özelliği olarak nitelendirilmiştir. Bununla birlikte çalışmada finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesinin işletmenin temel ekonomik durumundan da etkilendiği ve bu durumun dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Islam (2016) denetim ve denetim dışı hizmetler ile denetim firması görev süresi düzenlemelerinin fiili denetçi bağımsızlığı ve finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. FTSE350 Endeksinde yer alan finansal hizmetler sektörü hariç ve verilerine tam olarak ulaşılan 242 firmanın 2003-2012 dönemi verilerinden yararlanılarak analizler gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, denetim ve denetim dışı hizmet ücretleri ile denetim firması görev süresinin finansal raporlama kalitesini düşürdüğüne yönelik genel algının çok az desteklendiği görülmüştür. Ayrıca etik standartların uygulanmaya başlamasından sonra yürütülen denetimlerin ihtiyari tahakkuklar üzerinde düşürücü bir etkiye sahip olduğu ve bu şekilde finansal raporlama kalitesinin iyileştirilmesine katkı sağladığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca dört büyük denetim firması tarafından denetlenen şirketlerde, denetim firmasının görev süresi ile ihtiyari tahakkuklar arasında anlamlı negatif bir ilişki bulunurken dört büyük denetim firması tarafından denetlenmeyen şirketlerde böyle bir durumun söz konusu olmadığı görülmüştür.

Cengiz ve Tosunoğlu (2017) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. BIST imalat sektöründe yer alan 50 şirketin IFRS öncesi 2001-2004 ve IFRS sonrası 2005-2008 dönemlerine ilişkin veriler ile panel veri analizi gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlama kalitesinin göstergesi olarak kazanç yönetimi, değer ilişkisi ve zamanında zarar kaydı değişkenleri bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Kazanç yönetimi göstergesinin bağımlı değişken olduğu modelin sonuçlarına göre IFRS uygulanmaya başladıktan sonra kazanç yönetimi uygulamalarının arttığı ve finansal raporlama kalitesinin düştüğü tespit edilmiştir. Zamanında zarar kaydı göstergesinin bağımlı değişken olduğu modelin sonuçlarına göre IFRS uygulanmaya başladıktan sonra zamanında zarar kaydının arttığı ve finansal raporlama kalitesinin de arttığı belirlenmiştir. Değer ilişkisiyle ilgili modelin sonuçları ise finansal raporlama standartlarının uygulanmaya başlamasından sonra

bulunan değer ilişkisinin IFRS öncesi döneme göre arttığı saptanmıştır. Çalışmanın sonuçları genel olarak IFRS'nin uygulanmasıyla birlikte finansal raporlama kalitesinin arttığını göstermiştir.

Çavuş (2018) BIST İmalat Sektöründe yer alan şirketlerin 2009-2017 dönemi verilerini kullanarak, kişi ve çevre boyutundaki çeşitli faktörlerin finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Finansal raporlama kalitesi Larcker-Richardson ve Ohlson modelleriyle belirlenerek çalışmanın bağımlı değişkeni oluşturulmuş ve çalışmada panel veri analizi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda yönetim kurulu büyüklüğü, yönetim kurulunda yer alan bağımsız üyelerin oranı, denetim komitesinde yer alan bağımsız üyelerin oranı, halka açıklık oranı, kaldıraç oranı ve işletme büyüklüğü değişkenlerinin Larcker-Richardson modeline göre belirlenen finansal raporlama kalitesi üzerinde etkili olduğu gözlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun değişmesi ve şirketin Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer almasının Ohlson modeli aracılığıyla tahmin edilen finansal raporlama kalitesi üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

Köse (2019) finansal raporlama standartlarını zorunlu veya gönüllü olarak uygulayan Türkiye'deki ve dünyadaki işletmelerin finansal raporlama standartları uygulamalarının muhasebe kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. Finansal raporlama standartları uygulanmadan önceki dönem 2000-2004 ve finansal raporlama standartları uygulanmaya başladıktan sonraki dönem 2005-2014 dönemi olarak belirlenmiş, Türkiye ve 25 farklı ülkeden 5435 işletmenin isteğe bağlı tahakkukları Düzeltilmiş Jones Modeliyle belirlenerek ANOVA analiziyle karşılaştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, Türkiye'de finansal raporlama standartlarının uygulanmaya başlaması muhasebe kalitesini olumlu yönde etkilemiştir. Ayrıca Fransa, İtalya, Polonya, İngiltere, İsveç, Arjantin ülkelerinde de işletmelerin finansal raporlama standartları uygulamalarının muhasebe kalitesini pozitif olarak etkilediği görülmüştür.

Önce ve Çavuş (2019) kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. Çalışma örnekleme Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 36 ve bu endekste yer almayan 36 şirketten oluşturulmuştur. Finansal raporlama kalitesinin belirlenmesinde ise kârların sürekliliği ve Ohlson'un değer ilgisi yaklaşımı kullanılmıştır. Bu iki model panel veri analizi yardımıyla tahmin edilmiş ve her iki modelin sonuçlarına göre Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan şirketlerin kârlarının daha sürekli olduğu ve algılanan finansal raporlama kalitesinin daha yüksek olduğu görülmüştür.

Rezaee ve Tuo (2019) sürdürülebilirlik açıklamalarının nitelik ve niceliği ile kazanç kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. 1999-2015 dönemini

kapsayan 35110 firma yılı gözleminden oluşan örneklem ile regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre ihtiyari tahakkuklarla belirlenen kazanç kalitesi ile sürdürülebilirlik açıklamaları arasında negatif ilişki, ihtiyari olmayan tahakkuklarla sürdürülebilirlik açıklamaları arasında ise pozitif ilişki tespit edilmiştir.

Yoon vd. (2019) sosyal sorumluluk sahibi firmaların daha yüksek kalitede finansal raporlamaya sahip olup olmadıklarını araştırmıştır. Finansal raporlama kalitesi göstergesi olarak ihtiyari tahakkuklar, kurumsal sosyal sorumluluk göstergesi olarak da ESG puanları kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçları, daha fazla sosyal sorumluluk sahibi şirketlerin finansal raporlama kalitelerinin daha yüksek olabileceğine yönelik hipotezi zayıf bir şekilde desteklemiştir. Ayrıca firma özellikleri ve faaliyet çevresinin de finansal raporlama kalitesi ile kurumsal sosyal sorumluluk arasındaki ilişkiyi etkilediği tespit edilmiştir.

Acar (2020) Türkiye'deki bankaların finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi 2003-2018 dönemi verilerini kullanarak incelemiştir. Çalışma örnekleme 22 bankadan oluşmakta olup yatırım ve kalkınma bankaları örneklem dışında tutulmuştur. Panel veri analizinin kullanıldığı çalışmanın sonuçlarına göre, denetim kalitesinin kâr yönetimi uygulamalarını sınırlayarak finansal raporlama kalitesi üzerinde anlamlı pozitif etkiye sahip olduğu görülmüştür. Ayrıca finans sektöründe uzmanlaşan bağımsız denetim firmalarının, sektördeki hileli muhasebe uygulamalarını önleyici etkisi olduğu ve finansal raporlama kalitesinin artmasına katkı sağladığı görülmüştür.

Önce ve Çavuş (2020) BIST imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2015-2018 dönemi verilerini kullanarak finansal raporlama kalitesi ile sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Düzeltilmiş Jones Modeliyle finansal raporlama kalitesi göstergesi elde edilmiş ve değişkenler arası ilişkinin tahmin edilmesinde panel veri analizi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, sürdürülebilirlik raporu yayınlayan şirketlerin daha kaliteli finansal raporlar ortaya koydukları tespit edilmiştir.

Şeker (2020) şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) performanslarının finansal raporlama kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. Çalışma örnekleme, 35 ülkeden 2009 şirketten oluşmakta olup bu şirketlerin 2010-2017 dönemi verileri kullanılmıştır. Finansal raporlamanın kalitesini belirlemek için dört model; ESG performansı olarak da ESG puanı, çevresel puan, sosyal puan, yönetim puanı ve kombine ESG puanı esas alınmıştır. Çalışmanın sonucunda ESG performansının finansal raporlama kalitesi üzerinde olumlu etki gösterdiği tespit edilmiştir.

Karakelleoğlu ve Yükçü (2022) muhasebe kültürü ile ilgili faktörlerin finansal raporlama kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. BIST imalat sektöründe yer alan 177 şirketin 2013-2017 dönemi verilerinden yararlanılan çalışmada sağkalım analizi kullanılmıştır. Finansal raporlama kalitesinin göstergesi olarak vergi öncesi kâr ve faaliyet kârının alındığı çalışmanın sonuçlarına göre, muhasebe kültürü özelliklerinden profesyonellik, şeffaflık ve esneklik özelliklerinin finansal raporlama kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür. Muhasebe kültürünün statükoculuk ve gizlilik özelliklerinin ise finansal raporlama kalitesini olumsuz yönde etkilediği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yalçın (2022) BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan şirketlerin genel sürdürülebilirlik, çevresel, sosyal ve yönetim performanslarının kazanç kalitesi üzerine etkisini araştırmıştır. Finans sektörü dışından ve verilerine tam olarak ulaşılan 30 şirketin 2018-2020 dönemi incelenmiştir. Kazanç kalitesine ve sürdürülebilirlik performansına ilişkin veriler Refinitiv veri tabanından elde edilmiştir. Yapılan regresyon analizi sonucunda genel sürdürülebilirlik performansı ile kazanç kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilirken; çevresel, sosyal ve yönetim performanslarıyla kazanç kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

4. Veri ve Yöntem

Çalışmada BIST Gıda İçecek ve Tütün sektöründe yer alan şirketlerden 2018-2022 dönemi verilerine eksiksiz olarak ulaşılan 23 şirket örneklem olarak belirlenmiştir. Örnekleme yer alan şirketlerin finansal raporlama kaliteleri; Düzeltilmiş Jones Modeli, Kasznik Modeli, Larcker-Richardson Modeli ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada kullanılan modeller Düzeltilmiş Jones Modeli temel alınarak geliştirilmiş modellerdir.

Bu modeller daha önce de ifade edildiği gibi tahakkuk esaslı olup, regresyon modeli uygulanması sonucu elde edilen artık değerler, ihtiyari tahakkukları göstermektedir (Jones, 1991: 212). İhtiyari tahakkuklar, yönetimin kazançlar üzerinde yaptığı manipülasyon hakkında bilgi vermekte ve aynı zamanda finansal raporlama kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla negatif artık değerler kazancı azaltıcı yönde, pozitif artık değerler ise kazancı arttırıcı yönde hareket eden işletmeleri göstermektedir. Diğer bir ifadeyle artık değerlerin mutlak değeri ne kadar yüksek olursa kazanç yönetimi uygulamalarının olduğu ve finansal raporlama kalitesinin düştüğü ifade edilebilir (Çavuş, 2018; Şeker, 2020).

Çalışmada kullanılan modeller, havuzlanmış panel veri analizi ile tahmin edilmiştir. Uygulanan regresyon modelinden elde edilen artık değerlerin mutlak değeri finansal raporlama kalitesinin göstergesi olarak değerlendirilmiş ve karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmada kullanılacak modeller aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. Çalışmada Kullanılacak Modeller

Model Adı	Model Tahmini
Düzeltilmiş Jones Modeli	$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{2TV_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$
Kasznik Modeli	$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{2TV_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta iFNA_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$
Larcker-Richardson Modeli	$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{2TV_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{PD_{i,t}}{3DD_{i,t}} + \beta_4 \frac{iFNA_{i,t}}{4TV_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$
Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli	$\frac{TT_{i,t}}{TV_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TV_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{\Delta Has_{i,t} - \Delta TicAl_{i,t}}{TV_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{MDV_{i,t}}{2TV_{i,t-1}} + \beta_3 AK_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$

Tablo 1'den de görüleceği üzere tahakkuk esaslı modellerin tümünde bağımlı değişken toplam tahakkuklardır. Bağımsız değişkenler ise modeller arasında farklılıklar göstermektedir. Çalışmada kullanılacak modellerde yer alan değişkenlere ilişkin bilgilerin yer aldığı tablo ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. Çalışmada Kullanılan Modellerde Yer Alan Değişkenler

Değişken	Değişken Açıklaması	Değişken Türü
$TT_{i,t}$	i şirketinin t dönemine ait toplam tahakkukları	Bağımlı Değişken
$\Delta Has_{i,t}$	i şirketinin t döneminde hasılat kaleminde meydana gelen değişim	
$\Delta TicAl_{i,t}$	i şirketinin t döneminde ticari alacaklar kaleminde meydana gelen değişim	
$MDV_{i,t}$	i şirketinin t dönemine ait brüt maddi duran varlıkları	
$\Delta IFNA_{i,t}$	i şirketinin t döneminde işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışındaki değişim	Bağımsız Değişkenler
$PD_{i,t}$	i şirketinin t dönemine ait piyasa değeri	
$DD_{i,t}$	i şirketinin t dönemine ait defter değeri	
$IFNA_{i,t}$	i şirketinin t dönemine ait işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışı	
$AK_{i,t}$	i şirketinin t dönemindeki aktif kârlılık oranı	
$TV_{i,t-1}$	i şirketinin t-1 dönemine ait toplam varlıkları	

Modellerde bağımlı değişken olarak kullanılacak toplam tahakkuklar (TT) nakit akım yaklaşımına göre hesaplanmıştır:

$$\text{Toplam Tahakkuklar } (TT_{i,t}) = \text{Dönem Net Kârı } (NK_{i,t}) - \text{İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Nakit Akışı } (IFNA_{i,t})$$

5. Bulgular

Çalışmada kullanılacak modellerde yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Ortalama	Medyan	Std Sapma	Mak	Min
TT /TV _{t-1}	0.0316	0.0305	0.1204	0.3850	-0.3637
Δ Has- Δ TicAl/TV _{t-1}	0.3004	0.1863	0.5540	2.5347	-0.9355
MDV/TV _{t-1}	0.1530	0.0785	0.2298	1.2578	-0.4111
Δ İFNA/TV _{t-1}	-0.0042	0.0175	0.1536	0.4507	-0.8281
İFNA/TV _{t-1}	0.0291	0.0478	0.1598	0.5222	-0.8628
PD / DD	3.95	2.00	10.21	96.77	0.38
AK	0.06	0.05	0.09	0.36	-0.27

Tablo 3 incelendiğinde toplam tahakkukların önceki dönem toplam varlıklarına oranı ortalamasının 0,0316 olduğu, hasıllattaki değişim ile ticari alacaklardaki değişim arasındaki farkın önceki dönem toplam varlıklarına oranının ortalama olarak 0,3004 seviyesinde olduğu görülmektedir. Maddi duran varlıkların önceki dönem toplam varlıklarına oranı ortalama olarak 0,1530 iken, işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışında yaşanan değişimin önceki dönem toplam varlıklarına oranının ortalama olarak -0,0042 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışının önceki dönem toplam varlıklarına oranı ortalama olarak 0,0291 düzeyinde gerçekleşmiştir. PD / DD ortalaması 3,95, maksimum PD / DD oranı 96,77 ve minimum PD / DD oranı 0,38 olarak gerçekleşmiştir. Aktif kârlılık ortalaması 0,06 düzeyinde olmakla birlikte sektörde maksimum 0,36 düzeyini görmüştür.

Tablo 4. Korelasyon Tablosu

	TT / TV _{t-1}	Δ Has- Δ TicAl / TV _{t-1}	MDV / TV _{t-1}	Δ İFNA / TV _{t-1}	İFNA / TV _{t-1}	PD / DD	AK
TT / TV _{t-1}	1						

Δ Has- Δ TicAl / TV _{t-1}	0.128697	1					
	0.1705	-----					
MDV / TV _{t-1}	0.026305	0.31085	1				
	0.7802	0.0007**	-----				
Δ İFNA / TV _{t-1}	-0.542401	-0.057295	-0.125977	1			
	0.0000**	0.543	0.1797	-----			
İFNA / TV _{t-1}	-0.6454	0.010333	-0.149096	0.809028	1		
	0.0000**	0.9127	0.1118	0.0000**	-----		
PD / DD	0.046587	0.069783	-0.008806	0.012275	0.050779	1	
	0.621	0.4587	0.9256	0.8964	0.5899	-----	
AK	0.63946	0.198179	-0.031682	-0.023216	0.10696	0.1132	1
	0.0000**	0.0337*	0.7368	0.8055	0.2552	0.2284	-----

* %5 seviyesinde, ** %1 seviyesinde istatistiki olarak anlamlılığı ifade etmektedir.

Korelasyon tablosu incelendiğinde TT değişkeniyle Δ İFNA ve İFNA değişkenleri arasında negatif yönlü ve TT değişkeni ile AK değişkeni arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki olduğu gözlenmektedir. Bununla birlikte TT değişkeniyle Δ Has- Δ TicAl, MDV ve PD/DD değişkenleri arasında anlamlı ilişkilerin olmadığı görülmektedir. Ayrıca tablodaki verilere bakılarak bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayılarının çok yüksek olmadığı da ifade edilebilir. Korelasyon analizinde elde edilen sonuçlar ön bilgi niteliğinde olup değişkenler arasındaki neden sonuç ilişkileri çalışmada kullanılacak olan regresyon modelleriyle belirlenmeye çalışılacaktır.

Çalışmada havuzlanmış panel veri yöntemi ile tahmin edilmiş olan regresyon modellerinin artık değerleri ihtiyari tahakkukları diğer bir ifadeyle kazanç yönetimi uygulamalarını temsil etmektedir. Bu dört farklı modelin uygulanması sonucu elde edilmiş olan ihtiyari tahakkukları temsil eden artık değerler aynı zamanda finansal raporlama kalitesine ilişkin gösterge niteliğindedir. Finansal raporlama kalitesi göstergesine ilişkin elde edilen veriler şirket, yıl ve modellere göre karşılaştırılacaktır. İlk olarak yıllık ve şirketlere göre elde edilen sonuçlar sunulmuştur.

Tablo 5. 2018 Yılı Şirkete ve Modele Göre Finansal Raporlama Kalitesi Verileri

Şirket No	Yıl	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli
1	2018	-0.1205	-0.1069	-0.0722	-0.0935
2	2018	-0.0990	-0.0879	-0.0614	-0.0524
3	2018	0.0416	0.0009	0.0244	0.0291
4	2018	-0.1434	-0.1377	-0.1142	-0.0867
5	2018	0.0125	0.0735	0.0197	0.0071
6	2018	0.0632	0.0399	-0.0291	0.1401
7	2018	-0.1833	-0.2171	-0.0910	-0.1717
8	2018	-0.2091	-0.2052	-0.1948	-0.0558
9	2018	-0.0427	-0.0080	-0.0042	-0.0354
10	2018	-0.0788	-0.0570	-0.0232	-0.0924
11	2018	0.0360	0.0127	0.1089	-0.0503
12	2018	-0.0851	-0.0613	-0.1040	0.0170
13	2018	-0.1374	-0.0364	-0.0654	-0.0934
14	2018	0.1228	0.1090	0.0448	0.1692
15	2018	0.0047	-0.0162	0.0184	-0.0224
16	2018	-0.1321	-0.1132	-0.1259	-0.0198
17	2018	-0.0818	-0.0507	-0.0425	-0.0649
18	2018	-0.0297	-0.0176	-0.0167	-0.0267
19	2018	-0.0218	-0.0322	-0.0574	0.0460
20	2018	0.1483	0.2495	0.0840	0.1557
21	2018	0.0818	0.0508	0.1217	-0.0305
22	2018	0.0539	-0.0075	0.0006	0.0845
23	2018	-0.0105	-0.0149	-0.0214	0.0151
<i>Negatif İhtiyari Tabakkuk</i>		14	16	15	14
<i>Pozitif İhtiyari Tabakkuk</i>		9	7	8	9

Tablo 5'teki 2018 yılı sonuçları incelendiğinde dört modelde de kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuklara yönelen şirket sayısının fazla olduğu görülmektedir. Uygulanan dört farklı modelin sonuçlarına bakılarak, sektörde yer alan şirketlerin çoğunluğunun 2018 yılında kazançları azaltıcı yönde uygulamalar yaparak finansal raporlama kalitesini olumsuz yönde etkilediği ifade edilebilir.

Tablo 5'teki sonuçlar finansal raporlama kalitesi açısından değerlendirildiğinde, Düzeltilmiş Jones Modeline göre 15 nolu şirketin ($|0.0047|=0.0047$), Kasznik Modeline göre 3 nolu şirketin ($|0.0009|=0.0009$), Larcker-Richardson Modeline göre 22 nolu şirketin ($|0.0006|=0.0006$), Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre ise 5 nolu şirketin ($|0.0071|=0.0071$) finansal raporlama kalitesinin

en yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan 8 nolu şirketin Düzeltilmiş Jones ($|-0.2091|=0.2091$) ve Larcker-Richardson ($|-0.1948|=0.1948$) modellerine göre finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu ifade edilebilir. Kasznik Modeline göre 20 nolu şirketin ($|0.2495|=0.2495$) ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre ise 7 nolu şirketin ($|-0.1717|=0.1717$) finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu ifade edilebilir.

Tablo 6. 2019 Yılı Şirkete ve Modele Göre Finansal Raporlama Kalitesi Verileri

Şirket No	Yıl	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli
1	2019	-0.0928	-0.0823	-0.0360	-0.0994
2	2019	-0.0944	-0.0809	-0.0562	-0.0673
3	2019	-0.0126	0.0168	0.0072	-0.0279
4	2019	-0.1085	-0.1061	-0.0673	-0.1057
5	2019	0.0401	0.0616	0.0464	-0.0183
6	2019	-0.0383	0.0487	-0.0126	-0.0332
7	2019	-0.1444	-0.1329	-0.0423	-0.1426
8	2019	-0.0420	-0.0390	-0.0216	-0.0427
9	2019	0.0235	0.0343	0.0489	-0.0340
10	2019	-0.0684	-0.0898	-0.0549	-0.0432
11	2019	-0.0126	-0.0224	0.0054	-0.0194
12	2019	0.0971	0.0294	-0.0006	0.1472
13	2019	0.1397	0.0193	0.0365	0.1639
14	2019	0.0476	0.0572	-0.0107	0.0788
15	2019	-0.0429	-0.0321	-0.0157	-0.0451
16	2019	-0.1527	-0.1535	-0.1514	-0.0206
17	2019	-0.0425	-0.0651	-0.0381	-0.0144
18	2019	0.0617	0.0295	0.0422	0.0329
19	2019	0.0413	0.0243	-0.0012	0.0662
20	2019	-0.3645	-0.2840	-0.3428	-0.1016
21	2019	-0.1146	-0.0244	0.0108	-0.2159
22	2019	0.0293	0.0842	0.0531	-0.0165
23	2019	0.0436	0.0358	0.0298	0.0260
<i>Negatif İhtiyari Tabakkuk</i>		14	12	14	17
<i>Pozitif İhtiyari Tabakkuk</i>		9	11	9	6

Tablo 6'da yer alan 2019 yılı sonuçlarına bakıldığında, 2018 yılına benzer şekilde dört modelde de kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarına yönelen şirket sayısının çoğunlukta olduğu görülmektedir. Düzeltilmiş Jones

Modeline göre 3 ve 11 nolu şirketin ($|-0.0126|=0.0126$), Kasznik Modeline göre 3 nolu şirketin ($|0.0168|=0.0168$), Larcker-Richardson Modeline göre 12 nolu şirketin ($|-0.0006|=0.0006$), Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre ise 17 nolu şirketin ($|-0.0144|=0,0144$) finansal raporlama kalitesinin en yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan 20 nolu şirketin Düzeltilmiş Jones ($|-0.3645|=0.3645$), Kasznik ($|-0.2840|=0.2840$) ve Larcker-Richardson ($|-0.3428|=0.3428$) modellerine göre finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu ifade edilebilir. Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre ise 21 nolu şirketin ($|-0.2159|=0.2159$) finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu ifade edilebilir.

Tablo 7. 2020 Yılı Şirkete ve Modele Göre Finansal Raporlama Kalitesi Verileri

Şirket No	Yıl	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli
1	2020	-0.1148	-0.0925	-0.0392	-0.1234
2	2020	-0.1082	-0.1031	-0.0706	-0.0747
3	2020	-0.0016	-0.0090	0.0046	-0.0065
4	2020	0.0365	0.0059	0.0509	-0.0168
5	2020	0.0131	0.0345	0.0537	-0.0343
6	2020	-0.0182	-0.0582	-0.0558	0.0420
7	2020	-0.1003	-0.1792	-0.1289	0.0181
8	2020	0.0309	-0.0408	-0.0368	0.0785
9	2020	-0.2153	-0.0232	0.0291	-0.2633
10	2020	0.0094	0.0412	-0.0061	-0.0571
11	2020	0.0990	0.0337	0.0291	0.0997
12	2020	-0.0379	0.0294	-0.0385	-0.0081
13	2020	0.0174	0.0761	0.0003	0.0264
14	2020	0.1343	0.0856	0.0159	0.1870
15	2020	0.0150	0.0064	0.0272	-0.0135
16	2020	-0.1952	-0.1611	-0.1529	-0.0728
17	2020	0.0185	-0.0148	-0.0161	0.0508
18	2020	0.0812	0.0818	0.0605	0.0267
19	2020	0.0811	0.0393	-0.0149	0.1369
20	2020	0.2202	0.1394	0.1593	0.1096
21	2020	-0.1530	-0.1059	0.0120	-0.2262
22	2020	0.1414	0.0336	0.0223	0.1701
23	2020	0.0019	-0.0016	-0.0114	0.0190
<i>Negatif İhtiyari Tahakkuk</i>		9	11	11	11
<i>Pozitif İhtiyari Tahakkuk</i>		14	12	12	12

Tablo 7 incelendiğinde, 2018 ve 2019 yılından farklı olarak kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulaması yapan şirket sayısının çoğunlukta olduğu ifade edilebilir. Düzeltilmiş Jones ($|-0.0016|=0.0016$) ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline ($|-0.0065|=0.0065$) göre 3 nolu şirketin, Kasznik Modeline göre 23 nolu şirketin ($|-0.0016|=0.0016$) ve Larcker-Richardson Modeline göre ise 13 nolu şirketin ($|0.0003|=0.0003$) finansal raporlama kalitesinin en yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Düzeltilmiş Jones ($|0.2202|=0.2202$) ve Larcker-Richardson ($|0.1593|=0.1593$) modellerine göre 20 nolu şirketin, Kasznik Modeline göre 7 nolu şirketin ($|-0.1792|=0.1792$) ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre de 9 nolu şirketin ($|-0.2633|=0.2633$) finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeylerde olduğu ifade edilebilir.

Tablo 8. 2021 Yılı Şirkete ve Modele Göre Finansal Raporlama Kalitesi Verileri

Şirket No	Yıl	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli
1	2021	-0.0813	-0.0450	0.0280	-0.1000
2	2021	-0.1089	-0.0738	-0.0274	-0.0796
3	2021	-0.0436	-0.0586	-0.0571	0.0170
4	2021	-0.0716	-0.0795	-0.0729	-0.0067
5	2021	-0.0242	0.0077	0.0292	-0.0808
6	2021	0.0606	0.0491	0.0206	0.0595
7	2021	-0.0480	-0.0287	-0.0506	-0.0070
8	2021	0.0979	0.1402	0.1064	0.0066
9	2021	0.0520	-0.1332	-0.0249	0.0750
10	2021	0.0673	0.0466	0.0418	0.0070
11	2021	-0.0134	0.0398	-0.0122	0.0001
12	2021	0.0001	0.0002	0.0068	0.0110
13	2021	-0.0173	0.0028	-0.0110	-0.0099
14	2021	0.0741	0.1073	0.0270	0.0755
15	2021	-0.0170	0.0164	0.0356	-0.0408
16	2021	-0.1783	-0.1623	-0.1278	-0.0566
17	2021	-0.0023	0.0277	0.0120	0.0050
18	2021	0.1421	0.1169	0.1058	0.0707
19	2021	-0.1200	-0.0069	-0.0808	-0.0311
20	2021	0.2388	0.2692	0.2298	0.0423
21	2021	0.0348	0.0300	0.1450	-0.1304
22	2021	0.1324	0.1977	0.1239	0.0364
23	2021	-0.0061	0.0101	0.0119	0.0051
<i>Negatif İhtiyari Tahakkuk</i>		13	8	9	10
<i>Pozitif İhtiyari Tahakkuk</i>		10	15	14	13

Tablo 8'deki verilere göre, gıda içecek ve tütün sektöründe Düzeltilmiş Jones Modeline göre kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulaması yapan şirket sayısının daha fazla olduğu görülürken, diğer modellere göre ise kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamaları yapan şirket sayısının çoğunlukta olduğu görülmektedir. Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre 11 nolu şirketin ($|0.0001|=0.0001$) ve diğer modellere göre ise 12 nolu şirketin finansal raporlama kalitesinin en yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre 21 nolu şirketin ($|-0.1304|=0.1304$) ve diğer modellere göre ise 20 nolu şirketin finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 9. 2022 Yılı Şirkete ve Modele Göre Finansal Raporlama Kalitesi Verileri

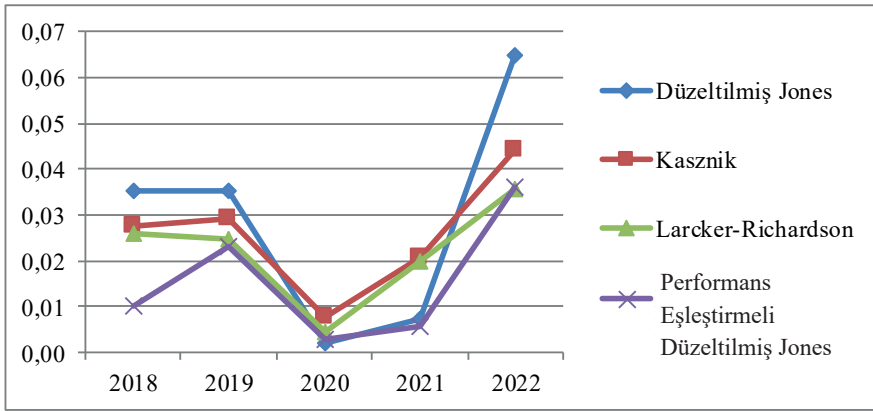
Şirket No	Yıl	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli
1	2022	-0.0913	-0.0478	-0.0006	-0.0893
2	2022	-0.1090	-0.0821	-0.0469	-0.0732
3	2022	-0.1175	-0.0706	-0.0788	-0.0532
4	2022	0.0330	0.0656	0.0597	-0.0057
5	2022	0.3005	0.2345	0.2518	0.0831
6	2022	0.2412	0.1532	0.1014	0.1688
7	2022	-0.1724	-0.1324	-0.1314	-0.0416
8	2022	0.3028	0.2406	0.2256	0.1229
9	2022	0.1450	0.1440	0.0911	0.0864
10	2022	-0.0185	0.0009	-0.0404	0.0038
11	2022	0.2014	0.0281	-0.0199	0.2191
12	2022	0.0162	0.0407	0.0226	0.0080
13	2022	0.1622	-0.0362	-0.0558	0.1398
14	2022	0.0528	0.0692	0.0357	0.0456
15	2022	0.0739	0.0403	0.0595	0.0422
16	2022	-0.1257	-0.1176	-0.1005	-0.0300
17	2022	0.0163	0.0187	0.0097	0.0257
18	2022	0.3385	-0.0134	-0.1172	0.3480
19	2022	-0.1231	-0.0117	0.0061	-0.0715
20	2022	0.3122	0.3312	0.3291	0.0277
21	2022	-0.0125	0.0686	0.1519	-0.1458
22	2022	0.1141	0.1314	0.1223	0.0128
23	2022	-0.0455	-0.0418	-0.0562	0.0050
<i>Negatif İhtiyari Tahakkuk</i>		9	9	10	8
<i>Pozitif İhtiyari Tahakkuk</i>		14	14	13	15

Tablo 9 incelendiğinde dört modele göre elde edilen sonuçlar, sektördeki şirketlerin büyük bir bölümünün 2022 yılında kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamaları yaptıklarını göstermektedir. Düzeltilmiş Jones Modeline göre 21 nolu şirketin ($|-0.0125|=0.0125$), Larcker-Richardson Modeline göre 1 nolu şirketin ($|-0.0006|=0.0006$), Kasznik ($|0.0009|=0.0009$) ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones ($|0.0038|=0.0038$) modellerine göre ise 10 nolu şirketin finansal raporlama kalitesinin en yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir. Diğer taraftan Düzeltilmiş Jones ($|0.3385|=0.3385$) ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones ($(|0.3480|=0.3480)$) modellerine göre 18 nolu şirketin, Kasznik ($|0.3312|=0.3312$) ve Larcker-Richardson ($|0.3291|=0.3291$) Modellerine göre ise 20 nolu şirketin finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Çalışmada Kullanılan Modellere Göre Finansal Raporlama Kalitesine İlişkin İstatistikler

Model	İstatistikler	2018	2019	2020	2021	2022
Düzeltilmiş Jones Modeli	Ortalama	-0.0352	-0.0351	-0.0019	0.0073	0.0650
	Medyan	-0.0297	-0.0383	0.0131	-0.0061	0.0330
	Standart Sapma	0.0971	0.1055	0.1082	0.0944	0.1600
	Maksimum	0.1483	0.1397	0.2202	0.2388	0.3385
	Minimum	-0.2091	-0.3645	-0.2153	-0.1783	-0.1724
Kasznik Modeli	Ortalama	-0.0275	-0.0292	-0.0079	0.0206	0.0441
	Medyan	-0.0176	-0.0224	0.0059	0.0101	0.0281
	Standart Sapma	0.0999	0.0865	0.0797	0.0993	0.1180
	Maksimum	0.2495	0.0842	0.1394	0.2692	0.3312
	Minimum	-0.2171	-0.2840	-0.1792	-0.1623	-0.1324
Larcker Richardson Modeli	Ortalama	-0.0261	-0.0248	-0.0046	0.0200	0.0356
	Medyan	-0.0232	-0.0107	0.0003	0.0120	0.0097
	Standart Sapma	0.0762	0.0837	0.0641	0.0810	0.1200
	Maksimum	0.1217	0.0531	0.1593	0.2298	0.3291
	Minimum	-0.1948	-0.3428	-0.1529	-0.1278	-0.1314
Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli	Ortalama	-0.0101	-0.0232	0.0030	-0.0057	0.0360
	Medyan	-0.0267	-0.0279	0.0181	0.0050	0.0128
	Standart Sapma	0.0853	0.0858	0.1105	0.0559	0.1103
	Maksimum	0.1692	0.1639	0.1870	0.0755	0.3480
	Minimum	-0.1717	-0.2159	-0.2633	-0.1304	-0.1458

Düzeltilmiş Jones, Kasznik ve Larcker-Richardson Modellerinde ortalama değerler ile bakıldığında 2018, 2019 ve 2020 yılları için kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulamaları, 2021 ve 2022 yılları için ise kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarının ağırlık kazandığı dikkat çekmektedir. Dört modelde elde edilen sonuçlara bakılarak 2018 yılından 2022 yılına doğru kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarından kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarına doğru bir yönelimin olduğu da açıkça görülmektedir. Şekil 1'de ise Tablo 10'daki ortalama değerlerin mutlak değeri alınarak finansal raporlama kalitesine ilişkin görünüm sunulmuştur.



Şekil 1. Modellere ve Yıllara Göre Finansal Raporlama Kalitesinin Eğilimi

Şekil 1 incelendiğinde, dört modele göre en düşük ortalama mutlak değer 2020 yılında olduğu ve sektörde finansal raporlama kalitesinin analiz dönemi içerisinde 2020 yılında en üst noktaya çıktığı ifade edilebilir. Diğer taraftan dört modele göre de en yüksek ortalama mutlak değerlerin ise genel olarak 2022 yılında olduğu ve dolayısıyla sektörde finansal raporlama kalitesinin 2022 yılında en düşük düzeyde olduğu ifade edilebilir.

Sektörde yer alan şirketlerden analiz dönemini kapsayan yıllar itibarıyla uygulanan dört modele göre finansal raporlama kalitesi en yüksek ve en düşük olanlara ait bilgiler özet olarak Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Finansal Raporlama Kalitesi En Yüksek ve En Düşük Üç Şirkete İlişkin Veriler

Yıl	Sıra	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli	Düzeltilmiş Jones Modeli	Kasznik Modeli	Larcker Richardson Modeli	Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli
		En Yüksek				En Düşük			
2018	1.	15	3	22	5	8	20	8	7
	2.	23	22	9	23	7	7	16	14
	3.	5	9	18	12	20	8	21	20
2019	1.	11	3	12	17	20	20	20	21
	2.	3	13	19	22	16	16	16	13
	3.	9	11	11	5	7	7	4	12
2020	1.	3	23	13	3	20	7	20	9
	2.	23	4	3	12	9	16	16	21
	3.	10	15	10	15	16	20	7	14
2021	1.	12	12	12	11	20	20	20	21
	2.	17	13	13	17	16	22	21	1
	3.	23	19	23	23	18	16	16	5
2022	1.	21	10	1	10	18	20	20	18
	2.	12	19	19	23	20	8	5	11
	3.	17	18	17	4	8	5	8	6

Tablo 11 incelendiğinde, genellikle finansal raporlama kalitesi en yüksek olan şirketin dört modele göre farklı şirketler olduğu görülmektedir. Ancak 2021 yılında Düzeltilmiş Jones, Kasznik ve Larcker Richardson Modellerine göre finansal raporlama kalitesi en yüksek olan şirketin 12 nolu şirket olduğu görülmüştür. Ayrıca Kasznik Modeline göre 3 nolu şirket ve Larcker-Richardson Modeline göre ise 12 nolu şirket iki kez finansal raporlama kalitesi en yüksek şirket olarak tespit edilmiştir. Düzeltilmiş Jones ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre 23 nolu şirket, Kasznik Modeline göre 13 nolu şirket ve Larcker Richardson Modeline göre 19 nolu şirket iki kez finansal raporlama kalitesi en yüksek ikinci şirket olarak bulunmuştur. Yine 2021 yılında 23 nolu şirketin Kasznik Modeli hariç diğer

üç model tarafından finansal raporlama kalitesi en yüksek üçüncü şirket olarak bulunduğu görülmüştür.

Finansal raporlama kalitesi en düşük olan şirketler açısından değerlendirme yapıldığında ise Düzeltilmiş Jones Modeline göre 20 nolu şirket üç kez, Kasznik ve Larcker Richardson Modeline göre ise 20 nolu şirket dört kez finansal raporlama kalitesi en düşük şirket olarak değerlendirilmiştir. Buna göre analiz dönemi içerisinde 20 nolu şirketin finansal raporlama kalitesinin düşük olduğu ifade edilebilir. Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre ise 21 nolu şirket iki kez finansal raporlama kalitesi en düşük şirket olarak belirlenmiştir. 16 nolu şirket; Düzeltilmiş Jones ve Kasznik Modeline göre iki kez, Larcker-Richardson Modeline göre ise üç kez finansal raporlama kalitesi en düşük ikinci şirket olarak tespit edilmiştir. Finansal raporlama kalitesi en düşük üçüncü şirketlere bakıldığında ise 2018 yılında 20 nolu şirket Düzeltilmiş Jones ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeli tarafından, 2019 yılında 7 nolu şirket Düzeltilmiş Jones ve Kasznik Modeli tarafından, 2021 yılında 16 nolu şirket Kasznik ve Larcker-Richardson Modeli tarafından, 2022 yılında ise 8 nolu şirket Düzeltilmiş Jones ve Larcker-Richardson Modeli tarafından finansal raporlama kalitesi en düşük üçüncü şirket olarak bulunmuştur.

Genel olarak değerlendirildiğinde Düzeltilmiş Jones, Kasznik ve Larcker-Richardson Modellerinin genellikle benzer şirketleri finansal raporlama kalitesi en düşük şirketler olarak belirledikleri ifade edilebilir. Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modeline göre finansal raporlama kalitesi en düşük olan şirketlerin genellikle diğer üç modelde elde edilen sonuçlardan farklı şirketler olduğu görülmektedir. Finansal raporlama kalitesi en yüksek olan şirketler açısından bakıldığında ise dört modelden elde edilen sonuçlar, 2021 yılı dışında genellikle farklı şirketleri farklı sıralarda göstermektedir. Buna göre finansal raporlama kalitesi en düşük olan şirketlere ilişkin dört modelden elde edilen verilerin birbiriyle daha uyumlu olduğu ifade edilebilir.

SONUÇ

Finansal raporlama, dış kullanıcılar başta olmak üzere paydaşlara işletmenin performansına yönelik bilgi sunması açısından önemlidir. Bilgi kullanıcıları karar alırken, muhasebe bilgi sisteminin bir çıktısı olan finansal raporlarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun, güvenilir ve yüksek kalitede olmasını arzu ederler. Fakat finansal raporların hazırlanması sürecinde yöneticilerin takdir yetkilerini kullanabilme imkânlarının var oluşu, finansal raporların kalitesinin farklılaşmasına sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda çalışmada şirketlerin finansal raporlama kalitelerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada BIST Gıda İçecek ve Tütün sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden 2018-2022 dönemi için verilerine eksiksiz olarak ulaşılan 23 şirket örneklem olarak belirlenmiş ve tahakkuk esaslı modeller olan Düzeltilmiş Jones, Kasznik, Larcker-Richardson ve Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones modelleri ile finansal raporlama kalitesi incelenmiştir. Uygulanan regresyon modellerinden ulaşılan artık değerlerin mutlak değeri finansal raporlama kalitesinin göstergesi olarak alınmış ve değerlendirmeler bu doğrultuda yapılmıştır.

Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, 2018 ve 2019 yıllarında kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulayan şirket sayısı çoğunlukta iken 2020-2022 döneminde ise sektördeki şirketlerin çoğunluğunun kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uyguladıkları görülmüştür. Ortalama değerler ile bakıldığında ise Düzeltilmiş Jones, Kasznik ve Larcker-Richardson modellerine göre 2018-2020 dönemi kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulamaları ön planda iken, 2021-2022 döneminde ise kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamaları ağırlık kazanmıştır. Gerek şirket sayısında yaşanan gerekse ortalama değerlerde yaşanan değişim, sektördeki şirketlerin 2018 yılından 2022 yılına doğru kazanç azaltıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarından kazanç artırıcı ihtiyari tahakkuk uygulamalarına yöneldiklerini göstermektedir.

Finansal raporlama kalitesi açısından değerlendirme yapıldığında ise, sektör şirketlerinin finansal raporlama kalitesinin uygulanan dört modele göre 2020 yılında en yüksek düzeye ulaştığı ifade edilebilir. Sektör şirketlerinin finansal raporlama kalitesinin en düşük düzeyde olduğu yılın ise 2022 yılı olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte uygulanan dört modelin finansal raporlama kalitesi düşük olan şirketleri belirlemede birbiriyle daha uyumlu sonuçlar ürettiği, finansal raporlama kalitesi yüksek olan şirketleri belirlemede ise modellerin sonuçları arasındaki uyumun nispeten daha düşük olduğu ifade edilebilir. Ayrıca Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modelinden finansal raporlama kalitesine ilişkin elde edilen sonuçların, diğer modellerden elde edilen sonuçlara göre farklılaştığı görülmüştür. Diğer bir ifadeyle Performans Eşleştirmeli Düzeltilmiş Jones Modelinde genellikle diğer modellere göre farklı şirketler finansal raporlama kalitesi düşük veya yüksek şirket olarak tespit edilmiştir.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar çerçevesinde finansal raporlama kalitesinin yıllar itibarıyla değişkenlik gösterdiği ifade edilebilir. Bu kapsamda ileride yapılacak çalışmalarda, belli dönemlerde gerçekleşen etki boyutu yüksek ulusal ve uluslararası önemli gelişmelerin, finansal raporlama kalitesine etkisi farklı sektör ve ülkeler dâhil edilerek araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, M. (2020). Finansal Raporlama Kalitesi ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkinin Türk Bankacılık Sektörü Çerçevesinde İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2020 (88), 125-154.
- Ball, R., Kothari, S.P. ve Robin, A. (2000). The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 29, 1-51.
- Bbus, B. P. J. (2007). *Audit Committees And Financial Reporting Quality*, Doctor of Philosophy. University of Southern Queensland.
- Beest, F. V., Braam, G., ve Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics. Nijmegen Center For Economics (NiCE) Institute for Management Research Radboud University Nijmegen; NiCE Working Paper 09-108.
- Biddle, G.C., Hilary, G. ve Verdi, R. S. (2009). How does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48 (2009), 112-131.
- Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2017). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Raporlama Kalitesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 31 (5), 1201-1219.
- Cohen, D. A. (2004). *Quality of Financial Reporting Choice; Determinants and Economic Consequences*, Doctor Of Philosophy. Northwestern University.
- Çavuş, G. (2018). *Finansal Raporlama Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Finansal Raporların Kalitesinin Ölçümüne İlişkin Yaklaşımlar: BİST İmalat Sektöründe Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G. ve Sweeney, A.P. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70 (2), 193-225.
- Duman, H. (2014). Kamunun Aydınlatılması Kapsamında Kazanç Yönetiminin Tespiti ve Şirket Finansal Raporları ve Performansı Üzerine Etkisi: İMKB Uygulaması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 13 (1-2), 127-151.
- Durak, G. ve Gürel, E. (2014). Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2014, 95-110.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., Schipper, K. (2004). Costs Of Capital And Earnings Attributes. *Accounting Review*, 79 (4), 967-1010.
- Francis, J., Olsson, P. ve Schipper, K. (2006). Earnings Quality. *Foundations and Trends In Accounting*, 1 (4), 259-346.
- Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., Yohn, T. L. (2016). Understanding The Relation Between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *Auditing A Journal Of Practice & Theory*, 35 (4), 1-22.

- Healy, P. M. ve Wahlen, J. M. (1999). A Review Of The Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- Islam, M. S. (2016). *Impact of Non-Audit Services and Tenure Regulations on Auditor Independence and Financial Reporting Quality: Evidence from the UK*. Doctor of Philosophy. Cardiff University.
- Jones, J.J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29 (2), 193-228.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 2018 Sürümü*. Resmi Gazete, Sayı:30578, 27 Ekim 2018.
- Karakelleoğlu, M. İ. ve Yükçü, S. (2022). Finansal Raporlama Kalitesinin Muhasebe Kültürüne Bağlı Faktörler Açısından İncelenmesi: BİST İmalat Sanayi Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (2), 308-337.
- Karğın, M., Aktaş, R. ve Demirel Arıcı, N. (2015). Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi*, 22 (2), 501-519.
- Karğın, M., Demirel Arıcı, N. (2015). Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Borsa İstanbul Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2015, 1-22.
- Kasznik, R. (1999). On The Association Between Voluntary Disclosure and Earnings Management. *Journal of Accounting Research*, 37 (1), 57-81.
- Kothari, S.P., Leone, A.J. ve Wasley, C.E. (2005). Performance Matched Discretionary Accrual Measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163-197.
- Köse, E. (2019). *Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi. Nevşehir: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi.
- Larker, D.F ve Richardson, S.A. (2004). Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance. *Journal of Accounting Research*, 42 (3), 625-658.
- Liu, Q., Lu, Z. (2007). Corporate Governance and Earnings Management in The Chinese Listed Companies: A Tunneling Perspective. *Journal of Corporate Finance*, 13, 881-906.
- Lo, K. (2008). Earnings Management and Earnings Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 45 (2-3), 350-357.
- Menicucci, E. (2020). *Earnings Quality Definitions Measures, and Financial Reporting*. Springer.

- Muttakin, M. B., Khan, A. ve Azim, M. I. (2015). Corporate Social Responsibility Disclosures and Earnings Quality. *Managerial Auditing Journal*, 30 (3), 277 - 298.
- Önce, S. ve Çavuş, G. (2019). Evaluation of the Effects of Corporate Governance on Financial Reporting Quality. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 15 (8), 385-395.
- Önce, S. ve Çavuş, G. (2020). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Finansal Raporlama Kalitesi İlişkisi: BİST'e Kote İmalat İşletmelerinde Araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 2020 (62), 1-10.
- Rezaee, Z. ve Tuo, L. (2019). Are the Quantity and Quality of Sustainability Disclosures Associated with the Innate and Discretionary Earnings Quality? *Journal of Business Ethics*, 155 (3), 763-786.
- Robinson, T.R. ve Henry, E., Van Greuning, H. ve Broihahn, M. A. (2009). *International Financial Statement Analysis*. CFA Institute Investment Series, John Wiley & Sons: New Jersey.
- Ronen, J. ve Yaari, V. (2008). *Earnings Management Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*. Springer Science+Business Media, LLC.
- Schipper, K. (1989). Commentary on Earnings Management. *Accounting Horizons*, 3, 91-102.
- Şeker, Y. (2020). *Finansal Raporlama Kalitesi ile Çevresel Sosyal Ve Kurumsal Yönetim (ESG) Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine Yönelik Uluslararası Bir Araştırma, Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Temiz, H., Acar, M. ve İpçi, M. Ö. (2016). Reel Sektör ve Finans Sektöründe Kâr Yönetimi Uygulamaları: Literatür Taraması. *World of Accounting Science*, 18 (1), 237-268.
- Yalçın, N. (2022). Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansı ile Kazanç Kalitesi Arasındaki İlişki. *Journal of Research in Business*, 7 (1), 208-228.
- Yoon, B., Kim, B. ve Lee, J. H. (2019). Is Earnings Quality Associated with Corporate Social Responsibility? Evidence from the Korean Market. *Sustainability*, 11(15), 1-20.

Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Editörler:

Prof. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu

Dr. Öğr. Üyesi Nurettin Özdemir

Dr. Öğr. Üyesi Elçin Dalkılıç

 **ÖZGÜR**
YAYINLARI

