

“Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı” Tebliğleri

www.tusiad.org

TEBLİĞ -2

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.orgANKARA
ankoffice@tusiad.orgAVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.orgWASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.orgBERLİN
berlinoffice@tusiad.orgPARİS
parisoffice@tusiad.orgLONDRA
londonoffice@tusiad.orgÇİN AĞI
ŞANGAYSİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCOKÖRFEZ AĞI
DUBAİ

YENİ HESAP PLANI VE RAPORLAMA STANDARTLARIYLA AMAÇLANANLAR

Tarık Bölükbaş
Kamu Gözetimi Kurumu - Uzman

Yönetici Özeti

2000’li yıllarının başındaki muhasebe ve denetim skandalları ile 2008 yılında yaşanan finansal kriz, kaliteli finansal raporlamanın ve dolayısıyla güvenilir bir bağımsız denetimin önemini ortaya koymuştur. Bu nedenle, finansal raporlama ve bağımsız denetimin kalitesini artırmaya yönelik yeni düzenlemeler yapılmış ve kamu adına bağımsız denetimin gözetimini sağlamak üzere düzenleyici kuruluşların oluşturulması gündeme gelmiştir.

Ülkemizde de bu yönde düzenlemeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla gerçekleştirilmiştir. Bu Kanunda kamu gözetimi sisteminin kurulması ve uluslararası denetim standartlarına göre gerçekleştirilecek bağımsız denetim müessesesi öngörülerek, tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ve işletmenin durumunu gerçek bir şekilde yansıtmayı sağlayan standartlara göre hazırlanmasını öngören bir yaklaşım benimsenmiştir.

Ayrıca, söz konusu işletmelerin uygulayacakları muhasebe standartlarını yayımlama konusunda tek yetkili otoritenin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) olduğu belirlenerek, KGK tarafından işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla özel standartlar ve düzenlemeler yapılmasına imkân tanınmıştır.

Ülkemizde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS’ler) birebir uyumlu Türkiye Finansal

Raporlama Standartları (TFRS'ler) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesinde de 2000'li yılların ortalarından beri halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından uygulanmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yayımlanmasının ardından KGK da başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere gelişmiş ülkelerdeki uygulamalarla eş değer bir şekilde TFRS'lerin kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK'ler) tarafından uygulanmasını zorunlu tutmaktadır. Ancak TFRS'lerin uygulanması işletmelere belirli bir yük getirdiğinden bu Standart setinin nispeten küçük işletmeler tarafından uygulanması diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de zorunlu tutulmamıştır.

Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla amaçlanan sadece KAYİK'lerin değil tüm işletmelerin finansal tablolarının, tüm muhasebe işlem ve olaylarına yönelik detaylı bir şekilde muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklama hükümlerine yer veren muhasebe standartlarına göre hazırlanması ve dürüst resim ilkesi çerçevesinde işletmenin durumunu yansıtmasıdır.

Bu nedenle, KGK 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda kendine verilen yetki ve sorumluluk çerçevesinde, TFRS'ler dışındaki muhasebe standartlarını oluşturma çalışmalarını başlatmıştır.

Bunlardan büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanacak olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 2018 yılında yürürlüğe girmiş ve TFRS'leri uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere daha da basitleştirilmiş hükümler içeren ve gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir finansal raporlamayı sağlayacak nitelikteki Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına (KÜMİ FRS) yönelik taslak metin ise 2019 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır.

KÜMİ FRS'nin önümüzdeki yıllarda uygulanmaya başlanması durumunda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumu esas alan muhasebe standartlarına göre hazırlanması ilkesi tam olarak sağlanmış olacaktır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmakta ayrıca işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken esas

alacakları tablo formatlarına yer verilmektedir. Bunun dışında bir muhasebe standardı olarak aynı TFRS'lerde olduğu gibi belirli işlem ve olaylara ilişkin detay nitelikte kayda alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümlerine yer verilmektedir. Dolayısıyla bu Standartlar, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân tanımaktadır. Bu Standartların diğer bir özelliği ise, ülkemizin Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanması amacına uygun olarak Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle tam uyum göstermesidir.

Ayrıca, Standartlarda Direktifte yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş, genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülerek işletme büyüklüklerine göre ilave yükümlülükler getirilmiştir. Bu kapsamda özellikle KÜMİ FRS'de, bu Standardın kapsamına aldığı küçük ve mikro işletmeler için TFRS'lerle kıyaslandığında çok önemli kolaylaştırmalar getirilmiş, gerçeğe uygun sunumu zedelediği ölçüde mevcut durumda ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarında farklılıklara gidilmemiştir. Bu anlamda hâlihazırda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'lar) göre finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımların detayları belirlenmiş şekilde büyük ölçüde uygulanmaya devam edeceğini ve dolayısıyla bu işletmelerin KÜMİ FRS'ye kolaylıkla geçiş yapabileceklerini söylemek mümkündür.

Bu yaklaşım, çoğu Avrupa Birliği ülkesinde de geçerli olan işletmeler için ölçeklendirme yapılarak gerçeğe uygun sunuma zarar vermeden daha küçük işletmeler için kolaylaştırılmış muhasebe uygulamalarının öngörülmesi ya da bunların bazı yükümlülüklerden muaf tutulması şeklindeki uygulamalarla tutarlılık arz etmektedir.

Ülkemizde işletmelerin finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlamaları öngörülmeyle birlikte, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca ticari defterlerini MSUGT'lara göre hazırlama yükümlülüğü devam etmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetime tabi olan şirketler hâlihazırda TFRS ve BOBİ FRS tablolarını hazırlıyor olsa da muhasebe sistemlerini MSUGT'larda belirlenen tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmakta ve MSUGT'larda belirlenen finansal tablo formatlarına uygun finansal tablolarını da oluşturmaya devam etmektedir.

MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar ise başta vergi idaresi tarafından vergi matrahının tespiti için temel hareket noktası olarak alınmakta, bunun ötesinde, MSUGT'ların uzun yıllardan beri uygulanıyor olması nedeniyle diğer taraflar açısından da finansal tablolara dayalı olarak yapılan işlemlerde bu finansal tablolar kabul görmektedir. Bunun sonucunda işletmeler öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmaya ve temel finansal tabloları bu tablolarmış gibi hareket etmeye devam etmektedir.

1992 yılında yayımlanmış olan MSUGT'larla amaçlanan özünde işletme hakkında karar alma durumunda bulunan ilgililere işletmenin faaliyet ve sonuçları hakkında sağlıklı, güvenilir ve gerçek durumu yansıtan bilgi sunulmasını sağlamaktır. Dolayısıyla, MSUGT'lar özü itibarıyla aynen muhasebe standartlarında olduğu gibi, vergi mevzuatına uygun finansal tablolar üretilmesini ya da vergi matrahının tespitini hedef alan bir düzenleme değildir. Bu husus MSUGT'larda da açıkça ifade edilmektedir. Buna göre, düzenlemenin vergi mevzuatı ile olan ilişkisi anlatılırken, işletmelerin tek finansal tablolarının bu düzenlemeye göre hazırlanacak finansal tablolar olduğu ve işletmelerin bu finansal tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacakları hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, MSUGT'larda sadece ticari muhasebeye ilişkin genel kavram ve esaslar ile finansal tabloların sunuluşuna ilişkin ilkeler ve finansal tabloların içeriği belirlenmektedir. Dolayısıyla, muhasebenin temel kavramları ve finansal tablolara ilişkin ilkelerle genel hatları çizilen gerçeğe uygun sunumun sağlanması için MSUGT'larda detay hükümler yer almamakta ve bu nedenle bir muhasebe standardı niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, MSUGT'larda amaçlananın ötesinde, bu düzenlemenin boşluklarının zamanla vergi mevzuatı düzenlemeleriyle doldurularak bu düzenlemenin ticari esaslardan uzaklaştığı görülmektedir. Bu durum da, MSUGT'larla amaçlanan aksine sanki vergi idaresinin öngördüğü şekilde finansal tabloların hazırlanması gerektiği gibi bir yaklaşımı hâkim kılmaktadır. Öte yandan, böyle bir anlayış geçerli olsa da esasen MSUGT'lar tam olarak vergi matrahına ulaşmayı da sağlayamamaktadır.

İşletmelerin TFRS ve BOBİ FRS tablolarının yanı sıra MSUGT finansal tablolarını da hazırlamaları, muhasebe sistemlerini MSUGT finansal tablolarını oluşturacak şekilde kurmaları, MSUGT tablolarının öncelikli olarak kullanılması ve MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmaması işletmelerin yeni tedarikçiler

bulma, kaynak tahsisi, finansman kaynaklarına erişim ve borçlanma maliyetlerini düşürme konularında çeşitli problemler yaratmakta ve hem işletme düzeyinde hem de makroekonomik düzeyde sorunlar oluşturmaktadır.

TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hazırlanması öngörülen finansal tablolar MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolara göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar, muhasebeleştirme ve değerlendirme hükümleri ile finansal tablo unsurlarının sunumu açısından TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin MSUGT'lardan farklılık arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Ticari defterlerini, MSUGT'lara göre tekdüzen hesap planına uygun olarak tutmak zorunda olan işletmelerimiz ticari esaslı temel finansal tabloları olan TFRS ya da BOBİ FRS finansal tablolarını hazırlarken ya yasal kayıtlardan ayrı şekilde bir kayıt düzeni oluşturmakta ya da dönüştürme kayıtlarını kullanmaktadır. Bu durum ise, işletmeler için ek bir maliyet yaratmakta, TFRS ya da BOBİ FRS tablolarının hatalı bir şekilde oluşturulmasına neden olabilmekte ve özellikle dönüştürme kayıtlarının bağımsız denetçiler tarafından yapılmasına yol açarak kendi kendini denetleme riskini doğurmaktadır.

Kaldı ki, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmeler için MSUGT'ların ilk yayımlandığı zamanlarda geçerli olan yaklaşımla aynı şekilde, gerçeğe uygun sunumu hedefleyen muhasebe standartlarının oluşturulmasının ardından, işletmelerin söz konusu muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarının yanı sıra, ticari muhasebe esaslı finansal tablolar oluşturma amacından uzaklaşmış MSUGT'lara uygun finansal tablolarını da üretmesine gerek kalmayacağı düşünülmektedir.

İşletmelerin ticari esaslı tek finansal tabloları olarak TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarını oluşturmaya başlamaları, işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tabloların hazırlanmasına imkân veren bir hesap planına göre kurmalarını gerektirecektir. Çünkü mevcut hesap planı TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, ülkemizde uzun yıllardan beri uygulanmakta olan hesap planının bu Standartlara göre finansal tabloların üretilmesini sağlayacak şekilde yeniden kurgulanması ihtiyacı hasıl olmuştur. Böylece, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin yanı sıra Finansal Raporlama Standartlarına uygun hesap planının yayımlanmasıyla birlikte tüm bu düzenlemeler MSUGT'larda yer alan tüm düzenlemelerin yerini alabilecek ve ülkemizde ticari muhasebe esaslı finansal tabloların oluşturulması amacının hâkim olduğu bir anlayış artık geçerli olmaya başlayacaktır.

Sonuç olarak KGK tarafından yayımlanan tüm bu düzenlemeler geçerlilik kazandığında, işletmelerin esas olarak KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini oluşturması, bu şekilde oluşturdukları finansal tabloları vergi idareleri başta olmak üzere kamu kurumlarına sunması ve vergi matrahına bu tablolarda yapılacak düzeltmelerle ulaşıldığı bir sistem oluşmuş olacaktır.

Giriş

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.org

WASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.org

BERLİN
berlinoffice@tusiad.org

PARİS
parisoffice@tusiad.org

LONDRA
londonoffice@tusiad.org

ÇİN AĞI
ŞANGAY

SİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCO

KÖRFEZ AĞI
DUBAİ

Dünya genelinde 2000’li yıllarda ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları neticesinde ülkelerin çoğunda kamunun finansal piyasalara olan güveninin yeniden tesisi amacıyla yeni düzenlemelerin ve kurumların oluşturulması şeklinde radikal düzenlemeler yapılmış, bunun yanı sıra 2008 yılında yaşanan küresel finansal kriz de güvenilir ve dolayısıyla yüksek kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyacı artırmış ve bunları sağlamak üzere kaliteli denetimin önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerde esas olarak finansal raporlama ve denetim standartları ve denetimin gözetimi alanlarına odaklanılmıştır.

Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, ülkemizde de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla birlikte ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılması ve şirketlerin finansal tablolarını düzenlerken uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaları öngörülmüştür. Bu geçişle birlikte, gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan ülkemizde de şirketlerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması ve dolayısıyla küresel rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla, finansal raporlama ve bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelere yer veren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte, muhasebe mesleği ve işlemlerinde yeni bir dönem başlamıştır.

Finansal raporlama açısından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88 inci maddesinde Avrupa Birliği’nin 1606/2002 sayılı Tüzüğü’nden hareketle öngörülen temel ilke, tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan uluslararası standartlarla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlamalarıdır. Söz konusu madde hükmünün gerekçelerinden anlaşıldığı üzere maddede ifade edilen uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS’lere) gönderme yapmaktadır. Bunun yanı sıra, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda bu temel ilkeye aykırı düşmeyecek şekilde

KGK'nın işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirleyebilmesine imkân tanınmıştır.

Bu çerçevede, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla tüm işletmelerin, başta hissedarlar ve kreditörler olmak üzere paydaşlar için işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak bilgiyi üreten ve işletmenin finansal durum ve performansını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde göstermeyi hedef tutan finansal tablolarını hazırlamalarının amaçlandığını söylemek mümkündür.

Bununla birlikte, ülkemizde uzun yıllardan beri muhasebe uygulamalarına vergi mevzuatının yön verdiği görülmektedir. Diğer taraftan, vergi idaresi, muhasebenin bilgi sunduğu işletme paydaşlarından sadece birini oluşturmaktadır ve vergi mevzuatında yer alan kurallar, işletmenin finansal durum ve performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtmasını amaçlayan bir prensiple değil, devletin vergi alacağının doğru tespit edilmesi prensibi ile hazırlanmaktadır. Ancak, muhasebeden beklenen işletmenin iç ve dış kullanıcılar olarak tanımlayabileceğimiz tüm paydaşları için işletmenin durumunu ve performansını gerçek bir şekilde gösteren ve geleceğe yönelik işletme hakkında doğru analizler yapılmasını sağlayan bilgileri üretmesidir. İşletmenin paydaşları esas itibarıyla işletmenin gerçek durumunu analiz etmek, geleceğe yönelik tahminler yapmak, gerçek hasılat ve satış rakamlarını tespit etmek ve böylece işletmeye kaynak sağlamak, planlama, bütçeleme ve risk yönetimi yapmak üzere gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu şekilde alınacak kararlar da işletme içi ve genel ekonomik kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve öngördüğü ticari muhasebeyle amaçlananla tutarlı olarak KGK, ülkemizde, işletmelerin paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılayacak bilgileri üretmelerini sağlayan muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaya odaklandığı ve bu tabloların vergi idareleri dâhil işletmenin iç ve dış paydaşları tarafından temel finansal tablolar olarak kabul edildiği bir muhasebe anlayışının hâkim olmasını hedeflemektedir. Bu doğrultuda, bağımsız denetime tabi olup IFRS'lerle tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS'ler) uygulamayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) yayımlamış ve 2018 yılı itibarıyla uygulamaya koymuştur. Bunun yanı sıra, bilanço usulüne göre defter tutan ancak bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için ise Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (KÜMİ FRS) oluşturmuştur. Ayrıca, işletmelerin TFRS'ler, BOBİ

FRS veya KÜMİ FRS'ye uygun finansal tablolarını kolaylıkla hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurarken esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı taslağını yayımlamıştır.

Böylece, işletmelerin esas olarak KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini oluşturması, bu şekilde oluşturdukları finansal tabloları vergi idareleri başta olmak üzere kamu kurumlarına sunması ve vergi matrahına bu tablolarda yapılacak düzeltmelerle ulaşılması amaçlanmaktadır.

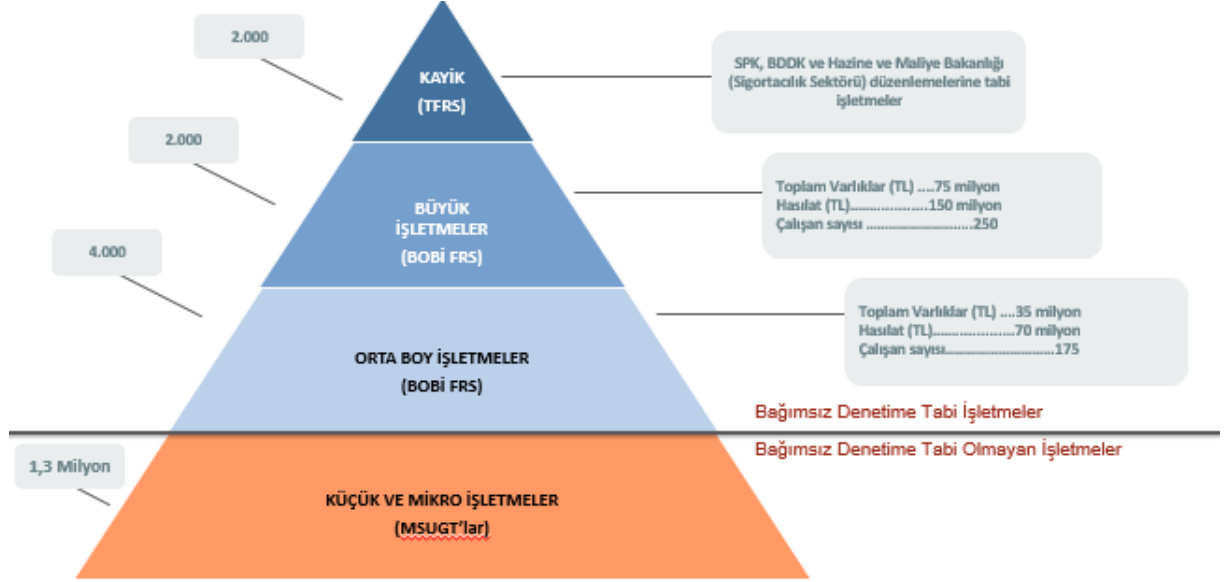
Tüm bu düzenlemeler ülkemizde uygulanmaya başlandığında hâlihazırda bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler tarafından finansal tabloların hazırlanmasında ve ticari defterlerinin tutulmasında esas alınan muhasebe usul ve esaslarını düzenleyen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin (MSUGT'lar) uygulanmasına ihtiyaç kalmayacaktır. Diğer taraftan, KGK tarafından yayımlanmış muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tabloları esas alan ve bunlar üzerinden mali kârın hesaplanmasını sağlayan bir dönüşüm tablosunun geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkabilecektir.

Ülkemizdeki mevcut durum ve oluşturduğu sorunlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesine göre işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak Türkiye Muhasebe Standartları KGK tarafından belirlenmektedir. Söz konusu madde uyarınca Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olması gerekmekte olup KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

KGK, Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına paralel olarak ve belirli büyüklüğün altındaki işletmeleri kendileri için ağır bir standart seti olan TFRS'leri uygulamak zorunda bırakmamak amacıyla TFRS uygulama kapsamını sadece halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri vb kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlı tutmuştur. Bunun dışında, bağımsız denetime olmakla birlikte KAYİK niteliği taşımayan işletmelerin BOBİ FRS'ye göre, bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenlemeye yapıncaya kadar MSUGT'lara göre finansal tablolarını hazırlamaları öngörülmüştür.

Buna göre; ülkemizde işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken tabi oldukları düzenlemeler, işletmeleri ölçeklendirmede esas alınan kriterler ve yaklaşık olarak sayıları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.



TFRS ve BOBİ FRS; gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sunan finansal tabloların oluşturulmasını sağlayan muhasebe standartlarıdır. Ayrıca bu standartlara göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasının yanı sıra KGK tarafından yürütülen gözetim faaliyetleriyle de gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunup sunmadığı hususu güvence altına alınmaktadır.

Hâlihazırda ülkemizde işletmeler finansal tablolarını yukarıda belirtilen esaslara göre KGK tarafından belirlenen muhasebe standartlarına göre hazırlamakla birlikte 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesine göre; işletmeler ticari defterlerini, VUK'un defter tutma hükümlerine ve dolayısıyla VUK'un mükerrer 175 inci ve 257 nci maddelerine dayanarak yayımlanan MSUGT'lara göre hazırlamakla yükümlüdür. Bu çerçevede, işletmeler, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi üretilmesini sağlayan ticari muhasebeye göre değil MSUGT hükümlerine uygun olarak muhasebe sistemlerini oluşturmakta, bu şekilde oluşturdukları finansal tablolarını vergi idaresine sunmakta ve bu finansal tablolarda yer alan tutarlardan hareketle vergi matrahı tespit edilmektedir. Ayrıca, ülkemizde MSUGT'ların uzun yıllardan beri uygulanıyor olması nedeniyle diğer kamu kurumlarının da finansal tablolara dayalı olarak yaptığı işlemlerde MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal bilgileri esas aldığı bir uygulama süregelmektedir. Bu durum, işletmelerin MSUGT finansal tablolarını

hazırlamaya odaklanmasına neden olmakta ve muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar ayrıca, MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılarak ya da bu tablolar için de ayrı bir kayıt düzeni oluşturularak düzenlenmektedir.

1992 yılında yayımlanan MSUGT'un amacı; *"bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması..."* şeklinde ifade edilmiştir.

Amaç cümlesinden de anlaşıldığı üzere, MSUGT'lar özü itibarıyla aynen muhasebe standartlarında olduğu gibi, vergi mevzuatına uygun finansal tablolar üretilmesini değil, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sunan finansal tabloların oluşturulmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Bu çerçevede bu düzenlemede işletmelerin vergi mevzuatında yer alan hükümleri göz önünde bulundurarak genel amaçlı finansal tablolardan hareketle vergiye tabi kara ulaşacak şekilde gerekli işlemleri ve hesaplamaları yapmaları öngörülmüştür.

Bununla birlikte, MSUGT'larla her ne kadar ülkemizde ticari esaslı bir muhasebe sistemin oluşturulması amaçlanmış olsa da uygulamada düzenlemenin zamanla vergi mevzuatının etkisinde kalarak ticari esaslardan uzaklaştığı görülmektedir. Örneğin; MSUGT'larda reeskont işleminin uygulanması zorunlu tutulduğu halde, vergi mevzuatında alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulmasının mükellefin isteğine bırakılmış olmasından; MSUGT uyarınca kıdem tazminatı karşılığı hesaplanması ihtiyari bırakıldığı halde, vergi mevzuatında böyle bir karşılığın öngörülmemiş olmasından ve söz konusu karşılığın işletme tarafından ödeninceye kadar kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesinden dolayı ilgili MSUGT hükümlerine riayet edilmemektedir. Ayrıca, MSUGT'larda bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların halen açıklanmamış olması sebebiyle MSUGT'lar, finansal tabloları gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir sunum sağlaması amacından uzaklaştırmaktadır. Bu durum finansal tabloların, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması yerine, vergi mevzuatında yer alan esaslar dikkate alınarak raporlama yapılmasına neden olmaktadır. Bu durum ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının yıllardır

uluslararası uygulamalardan ayrılmasına ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlaması amacına engel teşkil etmektedir.

Dolayısıyla, MSUGT'lar uyarınca hazırlanan finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolar olarak değil, sadece vergi idaresinin bilgi ihtiyacını karşılayan özel amaçlı finansal tablolar olarak nitelendirilse dahi esasen tam olarak vergi matrahına ulaşımı da sağlayamamaktadır. Halihazırda bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal durum ve performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtan finansal tablolar, TFRS'lere ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardır. Ancak, bağımsız denetime tabi işletmeler, muhasebe standartlarına göre hazırladıkları finansal tabloların yanı sıra vergi idaresinin talepleri doğrultusunda başlangıçtaki amacından uzaklaşmış MSUGT'lara göre de ayrı bir finansal tablo seti hazırlamak zorunda kalmaktadır.

İşletmelerin farklı finansal raporlama çerçevelerine göre finansal tablo hazırlamaları, muhasebe sistemlerini MSUGT finansal tablolarını oluşturacak şekilde kurmaları, MSUGT tablolarının öncelikli olarak kullanılması ve MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmaması, bir sonraki başlıkta daha detaylı anlatıldığı üzere, işletmelerin yeni tedarikçiler bulma, finansman kaynaklarına erişim ve borçlanma maliyetlerini düşürme konularında çeşitli problemler yaratmakta ve bu durum hem işletme düzeyinde hem de makroekonomik düzeyde çeşitli sorunlar oluşturmaktadır. Diğer taraftan, ticari defterlerin oluşturulmasında, MSUGT hükümlerinin esas alınması ve finansal tabloların hazırlanmasında mali kâra odaklanılması sonucu, muhasebe standartlarına göre ve MSUGT'lara göre ayrı olarak kayıt tutulması ya da dönüştürmeler yapılması kaynak tahsisinde etkinsizliği beraberinde getirmektedir.

Ticari Muhasebeye Geçişin İşletmelere ve Genel Ekonomiye Katkısı

Ticari muhasebenin genel amacı, bir işletmenin iç ve dış kullanıcılar olarak tanımlayabileceğimiz paydaşlarına, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren ve geleceğe yönelik doğru analizler yapmalarına imkân tanıyan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini esas alan muhasebe standartlarına göre oluşturulmuş raporlar üreterek bilgi sağlamak ve söz konusu tarafların karar verme süreçlerine destek olmaktır.

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxoffice@tusiad.org

WASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.org

BERLİN
berlinoffice@tusiad.org

PARİS
parisoffice@tusiad.org

LONDRA
londonoffice@tusiad.org

ÇİN AĞI
ŞANGAY

SİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCO

KÖRFEZ AĞI
DUBAİ

Ticari muhasebeye geçişle birlikte, ülkemizde uzun yıllardan beri vergi mevzuatının yön verdiği muhasebe uygulamalarından, işletmelerin finansal durum ve performansını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanmasına odaklanıldığı ve bu finansal tabloların tüm paydaşlar tarafından temel finansal tablolar olarak kabul edildiği bir sistemin oluşturulması amaçlanmaktadır.

Dolayısıyla, ticari muhasebeye geçişle, vergi idaresine ve diğer taraflara sunulacak finansal tablolar muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar olacağından, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde yansıtan finansal tablolar oluşturulması işletmeler için öncelikli hale gelecek, işletmeler muhasebe standartlarına uygun tek bir finansal tablo seti hazırlayarak muhasebe sistemlerini de yine bu tabloların hazırlanmasına imkân verecek şekilde oluşturacaklardır.

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgileri içeren finansal tabloların öncelikli olarak kullanılmaya başlanmasının sağlayacağı katkılar şu şekilde değerlendirilebilir:

İşletmeler faaliyetlerini temel olarak özkaynaklarıyla ya da para ve sermaye piyasalarından temin ettikleri kredi ve fonlarla finanse etmekte olup, gerek sermaye piyasalarında gerekse para piyasalarında yatırımcı ve borç verenler, yatırım ve borç verme kararlarında temel olarak işletmelerin finansal tablo verilerini esas almakta ve söz konusu finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğu konusunda güvence elde etme ihtiyacı duymaktadırlar. Dolayısıyla işletmelerin kredi ve fon temin etme sürecinde, yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sunan, karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları büyük önem arz etmektedir.

Ancak, ülkemizdeki duruma bakıldığında, işletmelerin finansal tabloları, kredi verenlerin ihtiyacını karşılayamadığından, söz konusu işletmelerin finansman maliyetlerinin arttığı ve finansman kaynaklarına erişim konusunda sorunlar yaşandığı görülmektedir. Dolayısıyla uluslararası standartlarda kabul görmüş güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların oluşturulması, düşük maliyetli kredi ve fon temin etmenin temel gerekliliklerinden biri haline gelmiştir.

Diğer taraftan, işletme düzeyinde yaşanan söz konusu kaynak temini sorununun makroekonomik düzeyde de yansımalarının olması kaçınılmazdır. Güvenilir bir finansal raporlama sistemi bulunmayan ülkelerde piyasalara duyulan güven azalacak, ekonominin

uluslararası finansal kaynaklara erişimi zorlaşacak ve kaynak maliyeti artacaktır. Bu durum ise özellikle Türkiye gibi tasarruf açığı bulunan ve bu sebeple yatırımlarda uluslararası finansal kaynakları çokça kullanan açık bir ekonomide ciddi problemlere yol açacaktır.

İşletmelerin, kaynak temini sorununun yanı sıra kaynak tahsisi sorunu da yaşadığı görülmektedir. İşletmeler, sahip oldukları kıt kaynakları çeşitli seçenekler arasından en uygun olanını seçerek kullanmak zorundadır ve kaynak tahsisi yapılırken alınacak kararlarda, finansal bilgiler büyük önem taşır. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmayan finansal bilgilere dayanarak alınan yanlış kararlar, etkin olmayan kaynak dağılımına neden olmaktadır. Bununla birlikte yatırımcılar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikle kullandıklarını bir başka deyişle alınan kaynak tahsisi kararlarını değerlendirirken de finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Sağlıklı olmayan finansal veriler ise yatırımcılar açısından söz konusu değerlendirme sürecini zorlaştırmaktadır.

İşletme düzeyinde alınan yanlış kaynak tahsisi kararlarının, makroekonomi açısından da çeşitli sorunlara neden olduğu görülmektedir. Finansal piyasaların etkin olarak işlemesi için piyasadaki aktörlerin piyasanın işleyişi hakkındaki bilgilere aynı ölçüde sahip olması büyük önem taşır. Ancak tarafların sahip oldukları bilginin farklı olması hâlinde asimetric bilgi ortaya çıkar ve asimetric bilgi, yanlış yatırım ve borç verme kararlarının alınmasına ve bir ters seçim sürecine yol açar. Finansal piyasaların fonları en verimli yatırımlara tahsis edememesi ise piyasaların işleyiş etkinliğini bozar ve ekonomik faaliyetlerde bir daralma meydana gelir. Dolayısıyla, finansal tablolarda işletmenin gerçek durumunu yansıtmayan finansal bilgilerin sunulması, yanlış yatırım kararlarına ve etkin olmayan kaynak dağılımına neden olarak ekonominin uluslararası rekabet gücünü zayıflatır.

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunamayan finansal tablolar, işletmelerin kurumsal yapılarının gelişimi sürecini de olumsuz etkilemektedir. Gerçeğe uygun olmayan finansal bilgiler, işletme yöneticilerinin işletmelerinin gerçek durumlarını doğru değerlendirememelerine ve işletmeleri hakkında rasyonel olmayan kararlar almalarına neden olmaktadır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını zayıflatarak, daha sağlıklı, geniş katılımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşturulmasını olumsuz yönde etkilemektedir.

Sağlıklı bir finansal raporlama sistemi, ekonominin finansal krizlere karşı mukavemetinin artırılması noktasında da önemli bir rol oynamaktadır. Son yıllarda yaşanan finansal krizler, sağlıklı bir finansal raporlama sisteminin önemini bir kez daha ortaya koymuş ve gerçeğe uygun olmayan finansal raporların yaşanan krizlerin büyüklüğünü artırdığı görülmüştür. Dolayısıyla, finansal bilgilerin yanıltıcı ve yanlış muhasebe uygulamalarından arı olması ve sağlıklı bir finansal raporlama sisteminin varlığı, finansal kırılganlığı azaltacak ve ekonominin finansal krizlere karşı gücünü artıracaktır.

Ayrıca, muhasebe standartlarına göre işletmenin durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtan finansal tabloların kullanılır hale gelmesi, devletten işletmelere yapılan kaynak tahsislerinde de etkinliğin artmasını sağlayacaktır. Aynı husus, bankalar veya diğer finansal kuruluşlar tarafından verilen krediler ve özel sektör tarafından yapılan ihaleler yoluyla gerçekleşen kaynak tahsislerinde de geçerlidir.

Son olarak, TÜİK ve Merkez Bankası gibi kurumlarca hazırlanan reel sektör istatistiklerinin üretilmesinde muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların kullanılması durumunda bu istatistiklerinin güvenilirliği artacaktır. Hâlihazırda VUK'un değerlendirme hükümlerinin hâkim olduğu MSUGT'a göre hazırlanmış finansal tablolar esas alınarak oluşturulan bu istatistiklerin tam olarak gerçeğe uygun bilgiler üretmediği aşîkârdır.

Ticari Muhasebeye Geçiş İçin Yapılan Çalışmalar

KGK 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen şekilde işletmelerin büyüklüğü ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını dikkate alarak işletmelerin finansal durum ve performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtan finansal tablolar oluşturmasını sağlayacak TFRS'ler dışındaki muhasebe standartlarını oluşturma çalışmalarını başlatmıştır. Bunlardan büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanacak olan BOBİ FRS, 2018 yılında yürürlüğe girmiş ve TFRS'leri uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Küçük ve Mikro İşletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere daha da basitleştirilmiş hükümler içeren ancak yine temel amaç olan gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir finansal raporlamayı sağlayacak nitelikteki KÜMİ FRS'ye yönelik taslak metin 2019 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır.

Böylece, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin uygulayabilecekleri muhasebe standartları hazırlanmış ve bu işletmeler için MSUGT'ların ilk dört bölümünü

oluşturan “Muhasebenin Temel Kavramları”, “Mali Tablolar İlkeleri”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” ve “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması” bölümlerinde yer alan düzenlemelerin yerine geçebilecek Standartlar oluşturulmuştur.

Bu Standart setlerinin yanı sıra, işletmelerin doğrudan ticari esaslı finansal tablolarını hazırlamalarına imkân veren bir muhasebe sistemi kurmalarında esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı taslağını da 2018 yılının sonlarında görüşe açmıştır. Böylece MSUGT’ların “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” başlıklı beşinci ve son bölümünün yerini alabilecek bir hesap planı ve açıklamaları oluşturulmuştur.

BOBİ FRS, Yayımlanma Amacı ve Özellikleri

IFRS’lerle tam uyumlu TFRS’ler 2000’li yıllardan ortalarından bu yana ülkemizde halka şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından uygulanmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yayımlanmasının ardından ülkemizde muhasebe standartlarının uygulama kapsamını belirleme görevini üstlenen KGK da 2013 yılında yayımladığı ilk kararlar bağımsız denetim kapsamına eşit bir TFRS uygulama kapsamı belirlemiş ve söz konusu şirketlerin yanı sıra belirli büyüklükteki işletmelerin (Avrupa Birliği’nin 2013/34 sayılı muhasebe direktifine göre aktif büyüklüğü, net satış hasılatı ve çalışan sayısı kriterleri esas alınarak büyük boy işletme olarak değerlendirilen işletmelerin) TFRS’leri uygulamasını zorunlu kılmıştır.

Ancak TFRS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamıyla eşdeğer bir şekilde belirlenmesinin, sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmeyi kendileri için ağır bir standart seti olan TFRS’leri uygulamak zorunda bırakacağı değerlendirilmiştir. Diğer taraftan, Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında IFRS’lerin uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırıldığı ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için IFRS’lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan ancak gerçeğe uygun sunumu esas alan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğu görülmektedir.

Bahsedilen bu nedenlerle, KGK 2014 yılında TFRS’lerin uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TFRS’lerin uygulama

kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS'leri uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirlleme yapıncaya kadar geçici olarak finansal tablolarını MSUGT'lara göre hazırlamalarına karar verilmiştir.

Diğer taraftan, MSUGT'ların yukarıda bahsedilen gerçeğe ve uygun finansal tabloların hazırlanması konusundaki eksikleri nedeniyle bağımsız denetime olmakla birlikte TFRS'leri uygulamayan işletmeler için yeni bir Standart yayımlanıncaya kadar söz konusu eksikliklerin geçici bir süre için giderilebilmesi amacıyla MSUGT'lara ek olarak uygulanmak üzere "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. Söz konusu ilave hususlar, KGK tarafından, BOBİ FRS yürürlüğe girinceye kadar uygulanacak geçici bir düzenleme olarak yayımlanmış ve bu düzenlemeyle MSUGT'larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılcmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

Bu geçici çözümün ardından KGK, bu işletmelerin uluslararası standartlarda ve kaliteli bir finansal raporlama yapmalarını sağlayacak ancak TFRS'ler kadar uygulaması zor olmayan ve daha basit muhasebe ilkelerine yer veren bir Standardı oluşturma çalışmalarına başlamış ve oluşturan Standart BOBİ FRS adıyla 29/07/2017 tarihinde yayımlanmış ve 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. BOBİ FRS'nin amacı, bağımsız denetime tabi olup TFRS'leri uygulamayan işletmelerin, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunum sağlayan, kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar oluşturmalarını sağlamaktır.

BOBİ FRS'nin Özellikleri

BOBİ FRS, TFRS'leri uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeleri kapsamına aldığından, bu Standardın, aşağıda belirtilen bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan KAYİK niteliğinde olmayan işletmelerin finansal raporlama çerçevesini oluşturduğunu söylemek mümkündür:

BOBİ FRS'yi Uygulayan İşletmeler (KAYİK'ler Hariç)	
Aktif Toplamı	> 35.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	> 70.000.000 TL
Çalışan Sayısı	> 175

BOBİ FRS 27 bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilk bölüm finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kuralları, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikleri ve finansal tabloların asgari içeriğini ele alan Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümü olup, bu bölümde ayrıca işletmelerin finansal tablolarını esas alacakları tablo formatlarına yer verilmektedir. Diğer bölümler ise TFRS'lerde olduğu gibi belirli işlem ve olaylarla ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini içermektedir. Bunun yanı sıra, finansal tablo dipnotlarının işletmeler tarafından kolaylıkla hazırlanmasını teminen yapılması gereken dipnot açıklamalarına ayrı bir bölümde yer verilmiştir. Dolayısıyla BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir. Ayrıca, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken özellikleri karşılamaktadır. Bu anlamda, kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

Diğer taraftan hedef aldığı işletme büyüklüklerinin TFRS'leri uygulayanlara göre daha küçük olması nedeniyle bölümler itibarıyla yer verilen konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

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

BOBİ FRS'de büyük boy işletmeler için ilave yükümlülükler getirildiğinden BOBİ FRS Tebliği'nde bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde esas alınan kriterler

çerçevesinde ve Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine de uyumlu bir şekilde büyük boy işletme tanımını da yapılmaktadır. Buna göre, aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin eşik değerlerini, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir:

Büyük Boy İşletmeler	
Aktif Toplamı	> 75.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	> 150.000.000 TL
Çalışan Sayısı	> 250

BOBİ FRS Tebliği'nde orta boy işletmeler için bir tanımlama yapılmamakla birlikte, büyük boy işletmeler için getirilen kriterler ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri arasında kalan işletmeler orta boy işletme olarak kabul edilmektedir.

Orta Boy İşletmeler	
Aktif Toplamı	35.000.000 - 75.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	70.000.000 - 150.000.000 TL
Çalışan Sayısı	175 - 250

BOBİ FRS'nin TFRS'lerle ve MSUGT'larla Karşılaştırılması

Bahsedildiği üzere BOBİ FRS, TFRS'lerle karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay muhasebe uygulamaları içermektedir. Bu da nispeten ölçekleri daha küçük olan işletmelerin kolaylaştırılmış bir Standart setine duyulan ihtiyaçlarının sonucudur. Kaldı ki, BOBİ FRS'de büyük ve orta boy işletme ayrımı yapılarak Avrupa Birliği Direktifindeki istisnalardan faydalanılarak orta ölçekli işletmelerin, büyük işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden muaf tutulması öngörülmüştür.

BOBİ FRS'nin TFRS'lerden olan temel farklarını genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- TFRS’lerde gerçeğe uygun değerin kullanımı yaygınken, BOBİ FRS’de muhasebe uygulamalarında kolaylık sağlanması amacıyla maliyet bedeli temel alınmıştır.
- Diğer kapsamlı gelirin sunumu zorunlu kılınmamıştır.
- Üretimi yapılan stokların maliyetlerinin belirlenmesinde ülkemizde yaygın olarak kullanılan tam maliyet yönteminin kullanımına izin verilmiştir.
- Gelir ve giderlerin sunumunda sürdürülen ve durdurulan faaliyet ayırımına yer verilmemiş aynı zamanda duran varlıklardan satışı öngörülenlerin satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmasına gidilmemiştir.
- Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stokların, maddi veya maddi olmayan duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin vade farkı ayırımı olmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçümüne izin verilmiştir.
- Benzer şekilde, vadesi bir yıldan kısa olan alacak ve borçların iskonto edilmeden itibarı değerleri üzerinden ölçülmesine imkân tanınmıştır.
- Özellikli varlık tanımına yer verilmeden, kural bazlı bir yaklaşımla üretilmesi, inşası ya da oluşturulması bir yıldan uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle ilgili borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyete dâhil edilmesi öngörülmüştür.
- Canlı varlıkların ölçümünde maliyet yönteminin kullanımına izin verilmiştir.
- Finansal araçlar niteliklerine göre ayrıştırılarak (alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynağa dayalı finansal varlıklar, diğer finansal araçlar şeklinde) ölçüm hükümleri belirlenmiştir.
- Piyasada işlem görmeyen özkaynak araçlarının maliyet değeri üzerinden ölçülmesine imkân sağlanmıştır.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin her bir dönem için gerçeğe uygun değerlerinin tespiti zorunlu kılınmamıştır.
- Değerlerinin tespitinde yaşanacak güçlüklerin önüne geçilmesi adına maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme yöntemine izin verilmemiştir.
- Yararlı ömrü belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye için her yıl değer düşüklüğü testi öngörülmeden itfaya tabi tutulması öngörülmüştür.

- Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine eş değer bir uygulama getirilmiştir.
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak uygulaması daha kolay performans modeli yaklaşımı benimsenmiştir.
- Kıdem tazminatı karşılığının, aktüeryal hesaplamalara gerek olmadan işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki yıllarda gerçekleşen kıdem tazminatları gibi etkenler dikkate alınarak kıdeme esas ücret üzerinden hesaplanması öngörülmüştür.
- İşletme birleşmeleri ile özkaynak yönteminin uygulanmasında edinilen işletmenin finansal tablolarında alanlarının dışındaki varlık ve yükümlülüklerinin tespit edilmesi istenmemiştir.
- Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek girişimlerin maliyet yöntemiyle izlenmesine izin verilmiştir.
- Sadece büyük işletmelere konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.
- Büyük işletme dışında kalan işletmelere ertelenmiş vergi tutarını hesaplama ve sunma yükümlülüğü getirilmemiştir.
- BOBİ FRS'ye geçişte geçmiş dönemlere ait kar veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun hazırlanması zorunlu kılınmamıştır.
- Dipnot açıklamalarında sadeleştirmeye gidilmiş ve dipnot açıklamaları Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde öngörülen açıklamalarla sınırlı tutularak istenilen dipnot açıklamaları ayrı bir bölüm halinde topluca verilmiştir.
- İşletmelerin faaliyet bölümlerine göre detaylı dipnot açıklamaları yapması istenmemiş, yalnızca büyük işletmeler tarafından ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanmasının planlaması dikkate alınarak önemli ölçüde birbirlerinden farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış hasılatının açıklanması öngörülmüştür.
- Finansal durum tablosunda alacakların ve borçların ilişkili ve ilişkili olmayan taraflardan şeklinde sınıflandırılması öngörülmemiş, yalnızca büyük işletmeler tarafından ilişkili taraf ilişkisinin niteliği anlaşılması için gerekli olan diğer bilgilerin dipnotlarda açıklanması istenmiştir.
- Hisse başına kazançların hesaplanması ve sunumu öngörülmemektedir.

Bununla birlikte, BOBİ FRS'yle gerçeğe ve uygun sunum amaçlandığından MSUGT'lar ile önemli farkları bulunmaktadır. Bu anlamda, BOBİ FRS'nin MSUGT'lardan olan temel farklarını genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- MSGUT'ta finansal tablo kalemlerine yönelik ayrıntılı değerlendirme hükümleri bulunmazken, BOBİ FRS kapsamında finansal tabloları oluşturan kalemler açıklanarak bu kalemlerin değerlemesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSUGT uyarınca hazırlanan temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosu ile sınırlıyken, BOBİ FRS kapsamında hazırlanan finansal tablolar seti, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan oluşmaktadır.
- MSUGT uyarınca alacak ve borçlar ihtiyari olarak reeskont işlemi uygulanarak ölçülmekteyken, BOBİ FRS'de vadesi bir yıldan kısa olan alacak ve borçlar itibari değeri üzerinden, vadesi bir yıldan uzun olanlar ise itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir.
- MSUGT uyarınca maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmekteyken, BOBİ FRS'de bu varlıklar maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmektedir.
- BOBİ FRS uyarınca kıdem tazminatı yükümlülüğünün her dönem hesaplanarak finansal tablolara alınması zorunlu tutulmaktayken MSUGT çerçevesinde kıdem tazminatları sadece ödendikleri dönemde ve ödendikleri tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır.
- MSUGT kapsamında varlıkların değer düşüklüğünün ne şekilde hesaplanacağına ilişkin hükümler düzenlenmemiştir. BOBİ FRS'de ise varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin bir bölüme yer verilerek değer düşüklüğünün hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSGUT'ta konsolide finansal tablo hazırlanmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. BOBİ FRS kapsamında ise belirli büyüklükteki şirketlerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmış ve konsolidasyon işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

- MSGUT'ta tarımsal faaliyetleri ayrıca düzenleyen hükümler bulunmamaktadır. BOBİ FRS'de ise tarımsal faaliyetler yürüten şirketlerin bu faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini düzenleyen “Tarımsal Faaliyetler” bölümüne yer verilmiştir.
- MSGUT'da ertelenmiş vergi uygulamasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. BOBİ FRS kapsamında ise belirli büyüklükteki şirketlerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları ve finansal tablolarına bu tutarları yansıtmaları gerekmektedir.

KÜMİ FRS, Yayınlanma Amacı ve Özellikleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca ülkemizdeki muhasebe standartları uygulama kapsamını belirleme yetkisi bulunan KGK, hâlihazırda bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tabloların hazırlanmasında MSUGT'ların uygulanmasını öngörmektedir. Buna göre, ülkemizde bağımsız denetim kapsamında olan şirketlerin sayısının 10.000 civarında olduğu dikkate alındığında ülkemizde önemli sayıda işletmenin ticari esaslı finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'ları uygulamaya devam ettiği söylenebilir.

Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla amaçlanan tüm işletmelerin finansal tablolarının uluslararası standartlarla uyum gösteren muhasebe standartlarına göre hazırlanması ve dürüst resim ilkesi çerçevesinde finansal tabloların işletmenin finansal durumu ve performansını tam, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtmasıdır.

Belirtildiği üzere, MSUGT'larla amaçlanan özünde işletme hakkında karar alma durumunda bulunan ilgililere işletmenin faaliyet ve sonuçları hakkında sağlıklı, güvenilir ve gerçek durumu yansıtan bilgi sunulmasını sağlamaktır. Bu anlamda, MSUGT'ların düzenlemenin ve finansal tabloların amacı başlıklarında finansal tabloların amacının, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Bu çerçevede, MSUGT'larda düzenlemenin vergi mevzuatı ile olan ilişkisi tanımlanırken işletmelerin tek finansal tablolarının bu düzenlemeye göre hazırlanacak finansal tablolar olacağı ve işletmelerin bu finansal tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacakları açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, MSUGT'larda

tanımlanan muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı, tam açıklama kavramı ve özün önceliği kavramlarıyla da finansal tablolar aracılığıyla karar alıcılara sağlanacak bilgilerin işlemlerin biçimlerinden çok özlerini yansıtmaması, karar alıcılara yardımcı olacak şekilde yeterli düzeyde olması ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerekliliği vurgulanmıştır. Bunu yanı sıra, işletmeler tarafından tam açıklama kavramına uygun olarak kullanılan muhasebe politikalarının açıklanması istenmiş, finansal tabloların ilkeleri başlıklarında varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin doğru bir şekilde tespit edilerek gerçeğe uygun sunumuna vurgu yapılmış, sabit varlıklar için uygun amortisman ve itfa paylarının hesaplanması öngörülmüş, şarta bağlı yükümlülükler dahil karşılıkların ihtiyatlılık kavramına uygun olarak finansal tablolara yansıtılması şart koşulmuş ve varlıklar için değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılması ve alacak ve borçların reeskonta tabi tutularak gerçeğe değerlerine indirmesi zorunlu kılınmıştır.

Diğer taraftan, muhasebenin temel kavramları ve finansal tablolara ilişkin ilkelerle genel hatları çizilen gerçeğe uygun sunumun sağlanması için MSUGT’larda detay hükümler yer almamaktadır. Örneğin, maliyet esaslı temel ölçüm esaslı olarak belirlenmesine rağmen maliyetin çeşitli varlık ve yükümlülük grupları için ne şekilde tespit edileceğine yönelik ayrıntılı hükümlere yer verilmemiş, yine karşılıkların ve değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilirken bunların ölçümünün nasıl yapılacağı anlatılmamıştır.

MSUGT’larda bu düzenlemede yer almayan konularda sırasıyla daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, sektör uygulamalarına ve uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulacağı belirtilerek, MSUGT’ların aslında ticari muhasebeye ilişkin genel kavram ve esaslar ile finansal tabloların sunuluşuna ilişkin genel kuralları ve finansal tabloların içeriğini belirlemeyi amaçladığı söylenebilir. Bunun dışında, belirli işlem ve olaylara ilişkin detay nitelikte kayda alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümlerine yer verilmesinin bu ilke ve kavramlara uygun olarak daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına bırakıldığı ya da bu anlamda sektör uygulamaları ve uluslararası standartların kullanılmasını teşvik ettiği görülmektedir.

Bununla birlikte, MSUGT’larda amaçlananın ötesinde bu düzenlemenin boşlukları zamanla vergi mevzuatı düzenlemeleriyle doldurulmuş, 2000’li yılların ortalarından itibaren yayımlanmayla başlayan Türkiye Muhasebe Standartları ya da uluslararası arenada zaten var

olan muhasebe standartları uygulamaya yön verememiştir. Bu durum da, MSUGT'larla amaçlanan durumun gerçekleşmemesine neden olmuş, sanki vergi idaresinin öngördüğü şekilde finansal tabloların hazırlanması gerektiği gibi bir yaklaşımı hâkim kılmıştır.

Bu doğrultuda KGK, TFRS'leri uygulamayan büyük ve orta boy işletmelerin gerçeğe ve uygun şekilde finansal tablolarını hazırlamalarını sağlayan BOBİ FRS gibi, ülkemizde çoğu işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak, yine gerçeğe uygun sunumu hedef alan ve işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarına yer veren bir muhasebe standardını yayımlamayı hedeflemektedir. Böylece, ülkemizde bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için vergi esaslı finansal raporlamadan bilgi esaslı finansal raporlamaya geçilmesi sağlanmış olacaktır. Bu kapsamda, KGK başlattığı Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı çalışmalarını Şubat 2019 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütleri temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan Çalışma Grubuyla çalışmalara devam edilmiştir. Nisan 2019'da Çalışma Grubunun son toplantısı gerçekleştirilerek, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılan Taslak Metin oluşturulmuştur.

KÜMİ FRS'nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte temel olarak sağlanacak faydaları şu şekilde özetlemek mümkündür:

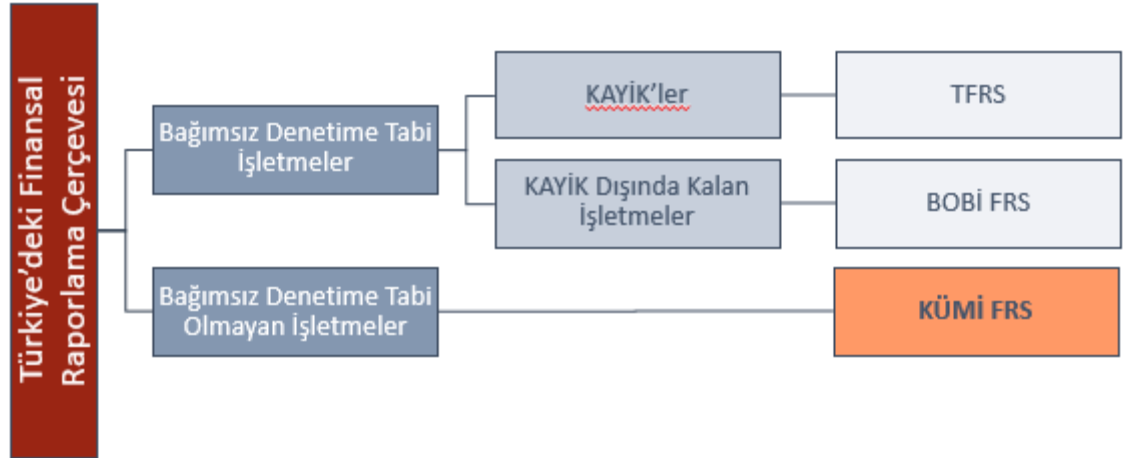
- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacaktır.
- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilecektir.

- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini sağlayacaktır.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu katkı sağlayacaktır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını güçlendirerek, daha sağlıklı, geniş katılımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşmasını sağlayacaktır.

KÜMİ FRS'nin Özellikleri

KÜMİ FRS, bağımsız denetime tâbi olmayan ve TFRS'ler ile BOBİ FRS'yi uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir.

Buna göre, KÜMİ FRS'nin kapsamına giren şirketleri aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür:



KÜMİ FRS yayımlanırken, Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir.

Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine Göre Mikro ve Küçük İşletme Ölçütleri				
Aktif Toplamı	Mikro İşletmeler	< 350.000 € <	Küçük İşletmeler	< 4.000.000 €
Yıllık Net Satış Hasılatı		< 700.000 € <		< 8.000.000 €
Çalışan Sayısı		< 10 <		< 50

KÜMİ FRS'nin amacı, Avrupa Birliği muhasebe direktifine tam uyumlu olarak; küçük ve mikro işletmelerin ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan, kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır.

KÜMİ FRS, kapsamına giren şirketlerin büyüklükleri göz önünde bulundurularak TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. Bu yaklaşım, çoğu Avrupa Birliği ülkesinde de geçerli olan işletmeler için ölçeklendirme yapılarak gerçeğe uygun sunuma zarar vermeden daha küçük işletmeler için kolaylaştırılmış muhasebe uygulamalarının öngörülmesi ya da bunların bazı yükümlülüklerden muaf tutulması şeklindeki uygulamalarla tutarlılık arz etmektedir. Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı muhasebe direktifinde de “önce küçükleri düşün” yaklaşımı geçerli olup, Direktifte küçük ve mikro ölçekli işletmeler için büyük ve orta boy işletmelere nazaran birçok kolaylıklar getirilmiştir. Bu anlamda, KÜMİ FRS'nin uygulanması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacaktır.

KÜMİ FRS, 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır ve metin sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır. İlk bölümde finansal tablo unsurları olan varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına yer verilmiş ve bunların finansal tablolara alınma ilkeleri belirlenmiştir. İkinci bölümde ise finansal tablolara ilişkin genel hükümler, finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri ve genel finansal raporlama ilkeleri ele alınmaktadır. Üçüncü ve dördüncü bölümlerde ise sırasıyla Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosunun hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmekte ve Finansal Durum Tablosu ve

Kâr veya Zarar Tablosu formatları belirlenmektedir. Dolayısıyla KÜMİ FRS'nin bu ilk dört bölümü MSUGT'ların 5. bölümü olan “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” bölümü dışında kalan diğer 4 bölümünde düzenlenen hususları konu edinmektedir. Geriye kalan 18 bölüm ise belirli işlem ve olaylarla ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini konu edinmekte ve finansal tablo dipnotlarında yer verilmesi gereken açıklamaları düzenlemektedir. Dolayısıyla KÜMİ FRS, bir muhasebe standardı olarak işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir. Böylece, temel ilke ve esaslarla uyumlu bir şekilde tüm muhasebe işlemlerinin finansal tablolara yansıtılmasının ve ölçümünün yapılması sağlanarak MSUGT'ların eksik yanını oluşturan ve vergi odaklı bir muhasebe sisteminin ülkemizde hâkim olmasına neden olan durum ortadan kalkmış olacaktır.

Ayrıca, KÜMİ FRS'de genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşımla ölçüm hükümleri benimsenmiştir. Bu anlamda da hâlihazırda MSUGT'lara göre finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımlar detayları belirlenmiş şekilde uygulanmaya devam edilecektir.

Sonuç olarak, KÜMİ FRS kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımakta ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlık arz etmektedir. KÜMİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte, MSUGT'ların yerini alabilecek tüm muhasebe standartları oluşturulmuş olacak ve MSUGT'ların bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler tarafından uygulanmasına da ihtiyaç kalmayacaktır.

KÜMİ FRS'nin TFRS'lerle ve MSUGT'larla Karşılaştırılması

Bahsedildiği üzere KÜMİ FRS, BOBİ FRS'yle ve dolayısıyla TFRS'lerle karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay muhasebe esaslarını içermektedir. Bunun yanı sıra, KÜMİ FRS'nin mevcut durumda ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarına kıyasla büyük bir farklılık getirdiği de söylenemez. Temel olarak, KÜMİ FRS, varlık, yükümlülük, hasılat ve diğer gelirler ile giderlerin doğru ve işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde

finansal tablolara yansıtılmasını ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak şekilde detaylı muhasebe düzenlemelerini oluşturmakta ve bu bilgilerin oluşturulan tablo formatlarına uygun şekilde karar alıcılara aktarılmasını amaçlamaktadır.

Bu çerçevede, KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS'ye göre temel farklılıklarını ve bu anlamda sağladığı uygulama kolaylıklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- BOBİ FRS uygulayan işletmelerden farklı olarak küçük ve mikro işletmelerin sadece Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosunu sunmaları zorunlu kılınmıştır.
- BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmamaktadır.
- BOBİ FRS'de orta boy işletmelere sağlanan muafiyete benzer şekilde küçük ve mikro işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları gerekmemektedir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrı bir şekilde sunumu zorunlu kılınmamıştır.
- Tüm borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmeden gider yazılması öngörülmüştür.
- Stokların, maddi veya maddi olmayan duran varlıkların her halükarda vade farkı ayrımı olmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçümü öngörülmüştür.
- Hasılatın her halükarda vade farkı ayrımı olmaksızın alınan veya alınması beklenen nakit tutar üzerinden ölçümü öngörülmüştür.
- Benzer şekilde, tüm alacak ve borçların iskonto edilmeden itibarı değerleri üzerinden ölçülmesine imkan tanınmış ve tüm alacak ve borçların hesap dönemi sonlarında reeskont işlemine tabi tutulması istenmiştir.
- Stokların değer düşüklüğünün belirlenmesinde net gerçekleşebilir değeri esas alan bir yaklaşım benimsenmemiş, mevcut uygulamayla tutarlılık gösterecek şekilde ilke bazlı bir yaklaşımla maliyet bedelinin satış bedelinin %10'nun altına indiğinde değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılması öngörülmüştür.
- Sabit varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanmasında kullanım değerinin tespit edilmeden sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden hareketle değer düşüklüğü zararının hesaplanması öngörülmüştür.
- Her bir varlığın ayrı olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulması öngörülmüş bu kapsamda varlıkların nakit yaratan birimlere dağıtımı istenmemiştir.

- Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek girişimlerin ölçümünde maliyet yönteminin ya da bunlara ilişkin özkaynak araçlarının borsada işlem görmesi durumunda gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılmasına izin verilmiştir.
- Geliştirme maliyetlerinin doğrudan gider yazılması öngörülmüştür.
- Karşılıklar için bugünkü değer hesaplaması yapılmadan doğrudan ödenmesi beklenen tutar üzerinden finansal tablolara alınması öngörülmüştür.
- Dipnot açıklamalarında sadeleştirmeye gidilmiş ve dipnot açıklamaları Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde küçük ve mikro işletmeler için öngörülen açıklamalarla sınırlı tutularak istenilen dipnot açıklamaları sadeleştirilmiştir.

Diğer taraftan, daha kapsamlı bir düzenleme niteliğindeki KÜMİ FRS'nin MSUGT'lardan olan temel farklarını genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- MSGUT'ta finansal tablo kalemlerine yönelik ayrıntılı değerleme hükümleri bulunmazken, KÜMİ FRS kapsamında finansal tabloları oluşturan kalemler açıklanarak bu kalemlerin değerlemesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSUGT uyarınca alacak ve borçlar ihtiyari olarak reeskont işlemi uygulanarak ölçülmekteyken, KÜMİ FRS açısından reeskont işlemlerinin uygulanması zorunludur.
- KÜMİ FRS'de bir hüküm bulunmadığında muhasebe politikalarının nasıl belirleneceğine dair spesifik belirlemeler yapılmış, politika değişikliği ve hata düzeltmelerinin finansal tablolarda geriye dönük uygulayacağı belirlenmiştir.
- Raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olayların finansal tablolara yansıtılmasında uluslararası standartlarla uyumlu bir yaklaşım benimsenmiştir.
- Hasılatın doğru zamanda ve doğru tutarlarla finansal tablolara yansıtılabilmesi için TFRS hükümlerine yaklaşan bir esasta hükümler belirlenmiştir.
- Hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerden kaynaklı hasılatın tamamlama yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılması öngörülmüştür.
- Sabit üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde açık bir şekilde tam ya da normal maliyet yönteminin kullanılacağı belirtilerek özellikle normal maliyetin uygulama esasları belirlenmiştir.

- Açık bir şekilde stokların maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılabilecek maliyet ölçüm teknikleri belirlenmiştir.
- Stokların değer düşüklüğüne uğraması stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olmasına bağlanmıştır.
- Finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçümleri bu varlık ve yükümlülüklerin niteliklerine göre belirlenmiş ve borçlanma araçlarının ölçümünde kolaylaştırılmış bir şekilde itfa edilmiş maliyet yönteminin kullanımı öngörülmüştür.
- MSUGT uyarınca maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmekteyken, KÜMİ FRS'de bu varlıklar maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmektedir.
- Stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin doğrudan gider yazılacağı açıkça belirtilmiştir.
- Amortisman ve itfa payının hesaplanmasında kıst esasın dikkate alınacağı, kalıntı değerın tespit edileceği ve fayda ömre göre ayırımın yapılacağı açıklığa kavuşturulmuştur.
- Arsa ve binaların ayrı bir şekilde izlenmesi ve ölçümünün yapılması zorunlu kılınmıştır.
- Genel kabule uygun bir biçimde araştırma giderlerinin doğrudan kar veya zarar tablosuna yansıtılması öngörülmüştür.
- Kiralama yoluyla elde edilen varlıkların niteliklerine uygun olarak maddi ya da maddi olmayan duran varlıklar içinde gösterilmesi esas alınmıştır.
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ayrı bir bölümde ele alınmış ve alınan devlet teşviklerinin yerine getirilen performans şartları ölçüsünden kar veya zarara aktarılması öngörülmüştür.
- KÜMİ FRS uyarınca kıdem tazminatı yükümlülüğünün her dönem hesaplanarak finansal tablolara alınması zorunlu tutulmaktayken MSUGT çerçevesinde kıdem tazminatları sadece ödendikleri dönemde ve ödendikleri tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır.
- MSUGT kapsamında varlıkların değer düşüklüğünün ne şekilde hesaplanacağına ilişkin hükümler düzenlenmemiştir. KÜMİ FRS'de ise varlıkların değer

düşüklüğüne ilişkin bir bölüme yer verilerek değer düşüklüğünün hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.

- MSUGT'ta işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler bulunmazken KÜMİ FRS'de birleşmelerin ne şekilde finansal tablolara yansıtılacağına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.
- Karşılık ve şarta bağlı yükümlülük tanımları yapılarak karşılıkların mutlak surette finansal durum tablosuna yansıtılması öngörülmüştür.
- MSUGT'ta tarımsal faaliyetleri ayrıca düzenleyen hükümler bulunmamaktadır. KÜMİ FRS'de ise tarımsal faaliyetler yürüten şirketlerin bu faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini düzenleyen "Tarımsal Faaliyetler" bölümüne yer verilmiştir. Bu kapsamda gerçeğe uygun değerleri nispeten kolay belirlenebilen canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenebilmesine imkân tanınmış ve bu varlıkların ve bunlara ilişkin gelir ve giderlerin ayrı bir şekilde sunulması öngörülmüştür. Ayrıca canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin değerlendirme esasları belirlenmiştir.

Ayrıca, Ek'te yer alan tabloyla çalışmada yer verilen BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT'ların karşılaştırılmasının topluca görülmesini sağlamak üzere konular bazında karşılaştırma tablosu eklenmiştir.

Yukarıda belirtilen farklılıklardan anlaşıldığı üzere, KÜMİ FRS'yle getirilen en önemli değişiklik, gerçeğe uygun sunum hedefi doğrultusunda varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin değerlemesine yönelik detay hükümlerin getirilmiş olmasıdır. Ülkemizde finansal tabloların hazırlanmasında vergi düzenlemelerinin etkin hale gelmesi de MSUGT'ların bu yöndeki eksikliğinden kaynaklanmıştır. KÜMİ FRS'yle birlikte, MSUGT'larda da yer alan gerçeğe uygun sunuma yönelik esas ve ilkelerle uyumlu bir şekilde finansal tabloların hazırlanması amacına da ulaşılmış olacaktır.

Daha önceden bahsedildiği gibi, KÜMİ FRS'nin hazırlanması sırasında maliyet esaslı bir yaklaşım öngörülerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kabul edilebilir olduğu müddetçe ülkemizde halihazırda uygulanmakta olan muhasebe esaslarında değişikliğe gidilmemeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, KÜMİ FRS'nin mevcut uygulamalarla karşılaştırıldığında finansal tablolara getireceği en önemli etkiler şu şekilde olacaktır:

- İşletmeler kıdem tazminatı yükümlülüklerini finansal tablolarına yansıtacaktır;
- Varlıkların finansal tablolarda gerçek değerleriyle gösterilmesini teminen stoklar dahil işletmelerin varlıklarında meydana gelen değer düşüklükleri finansal tablolara yansıtılacaktır;
- Hizmet ve inşaa işleri açısından işin tamamlanan kısmına isabet eden hasılat beklenmeksizin finansal tablolara yansıtılacaktır;
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman ve itfa tutarları faydalı ömür esasına göre finansal tablolara yansıtılacaktır;
- Borç karşılıkları finansal tablolara yansıtılacaktır.

Bunlar dışında kalan düzenlemeler ise, ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarında önemli bir değişiklik getirecek türden düzenlemeler değildir. Bahsedilen önemli değişikliklere bakıldığında, KÜMİ FRS'nin işletmenin durumu ve performansını gerçekçi bir şekilde yansıtan finansal tablolar oluşturulmasına önemli katkılar sağlayacağı açıkça görülmektedir.

Hesap Planı ve Yayınlanma Amacı

KGK, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen şekilde, finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren, dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının/işletmenin paydaşlarının alacağı kararları ve geleceğe yönelik analizleri için temel bilgi ihtiyacını karşılayan ve bu doğrultuda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve uluslararası muhasebe standartlarında benimsenen yaklaşıma uygun bir şekilde oluşturulmuş muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamalarını amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda, uluslararası uygulamalara eşdeğer bir şekilde işletmeleri büyüklüklerine ve kamu yararı açısından önemine göre sınıflandırmak suretiyle, KAYİK'lerin finansal tablolarını IFRS'lerle tam uyumlu TFRS'lere göre hazırlamasını öngörmüş ve bağımsız denetime de tabi olan büyük ve orta boy işletmeler için BOBİ FRS'yi oluşturarak bu işletmelerin finansal tablolarını bu Standarda göre hazırlamalarını zorunlu kılmıştır. Diğer taraftan, MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal tabloların karar alıcıların ihtiyaç duyduğu bilgiyi üretmekten uzak olduğu düşüncesiyle bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için aynı amaca hizmet eden ancak çok daha kolaylaştırılmış muhasebe uygulamaları öngören KÜMİ FRS Standardını yayımlamayı hedeflemiştir.

Hâlihazırda ülkemizde bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından TFRS ya da BOBİ FRS uygulanıyor olsa da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca işletmelerin ticari defterlerini MSUGT'a göre hazırlama yükümlülüğü devam etmektedir. Dolayısıyla, işletmeler bağımsız denetimden de geçmiş olan TFRS ve BOBİ FRS tablolarını ürettiyor olsalar da muhasebe sistemlerini MSUGT'larda belirlenen tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmakta ve MSUGT'larda belirlenen finansal tablo formatlarına uygun finansal tablolarını da oluşturmaya devam etmektedir. MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar da başta vergi idaresi tarafından vergi matrahının tespiti için temel hareket noktası olarak alınmakta, bunun ötesinde, MSUGT'ların uzun yıllardan beri uygulanıyor olması nedeniyle diğer kamu kurumları da finansal tablolara dayalı olarak yaptığı işlemlerde bu finansal tabloları kabul görmektedir. Bunun sonucunda işletmeler öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmaya ve temel finansal tabloları bu tablolarımız gibi görmeye devam etmektedir.

TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar ise MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolara göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar esas olarak aynı varlık, yükümlülük, gelir ve gider kalemleri için TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin öngördüğü muhasebeleştirme ve değerlendirme hükümlerinin MSUGT'lardan farklılık arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, vergi mevzuatının etkisinde kalan MSUGT'lara göre oluşturulan muhasebe sisteminde amortisman ve itfa payı tutarları faydalı ömür ve kalıntı değer hesabı yapılmadan doğrudan vergi mevzuatındaki esaslara göre izlenmekte, finansal yükümlülükler itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılmadan doğrudan tahakkuk eden faizler üzerinden değerlendirilmektedir. İkinci olarak bu farklılıklar, özellikle TFRS ve BOBİ FRS'de işletmenin bazı varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerinin sınıflandırılmasının MSUGT'lardan farklı bir esasa göre yapılmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, canlı varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların, ilişkili taraflardan olan alacak ve borçların finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda, durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin, özkaynak yöntemine göre izlenen yatırımlardan dönemde ortaya çıkan kâr/zarar paylarının kar veya zarar tablosunda ayrı olarak gösterilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kar veya zarar tablosunda gelir giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılmasında farklı bir yaklaşım öngörmekte ve arızı nitelikte de olsa işletmenin faaliyet döngüsü içinde oluşan tüm gelir ve giderlerin esas faaliyetler altında

gösterilmesini şart koşmaktadır. Farklılığa neden olan üçüncü temel neden ise, TFRS ve BOBİ FRS’de MSUGT’lara göre finansal tablolara yansıtılmayan çeşitli varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin de finansal tabloda gösterilmesi gerekliliğidir. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü, hasılatın tamamlanma yüzdesine göre hesaplandığı işlemler açısından özellikle önem arz eden sözleşme yükümlülükleri, gerçeğe uygun değerle ölçümün öngördüğü varlıklar açısından gerçeğe uygun değişimleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Dolayısıyla, temel hatlarıyla yukarıdaki şekilde özetlenebilen farklılardan ötürü, ticari defterlerini MSUGT’lara göre tekdüzen hesap planına uygun olarak tutmak zorunda olan işletmelerimiz ticari esaslı temel finansal tabloları olan TFRS ya da BOBİ FRS finansal tablolarını hazırlarken ya yasal kayıtlardan ayrı şekilde bir kayıt düzeni oluşturmakta ya da dönüştürme kayıtlarını kullanmaktadır. Bu durum ise, işletmeler için ek bir maliyet yaratmakta, TFRS ya da BOBİ FRS tablolarının hatalı bir şekilde oluşturulmasına neden olabilmekte ve özellikle dönüştürme kayıtlarının bağımsız denetçiler tarafından yapılmasına yol açarak kendi kendini denetleme riskini doğurmaktadır.

Kaldı ki, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmeler için MSUGT’ların ilk yayımlandığı zamanlarda geçerli olan yaklaşımla aynı şekilde gerçeğe uygun sunumu hedefleyen muhasebe standartlarının oluşturulmasının ardından, işletmelerin TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tablolarının yanı sıra, ticari muhasebe esaslı finansal tablolar üretilmesi amacından uzaklaşmış MSUGT’lara uygun finansal tablolarını da üretmesine gerek kalmayacağı düşünülmektedir. Böyle bir durumda ihtiyaç olması halinde, muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar üzerinden mali kârın hesaplanmasını sağlayan bir dönüşüm tablosunun geliştirilmesi yoluna gidilerek, söz konusu tablolarla vergi matrahı arasındaki bağlantının sağlanması da mümkündür.

İşletmelerin ticari esaslı tek finansal tabloları olarak TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarını oluşturmaya başlamaları, işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tabloların hazırlanmasına imkân veren bir hesap planına göre kurmalarını gerektirecektir. Çünkü mevcut hesap planı TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, ülkemizde uzun yıllardan beri uygulanmakta olan hesap planının bu Standartlara göre finansal tabloların üretilmesini sağlayacak şekilde yeniden kurgulanması ihtiyacı hâsıl olmuştur. Böylece, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin yanı sıra Finansal Raporlama Standartlarına uygun hesap planının

yayınlanmasıyla birlikte tüm bu düzenlemeler MSUGT’larda yer alan tüm düzenlemelerin yerini alabilecek ve ülkemizde ticari muhasebe esaslı finansal tabloların oluşturulması amacının hâkim olduğu bir anlayış artık geçerli olmaya başlayacaktır.

Hesap Planının Özellikleri

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı çalışmasıyla, bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine (TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye) göre muhasebeleştirmesini ve işletmelerin finansal tablolarını uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurmalarında yararlanacakları bir hesap planı oluşturulması amaçlanmaktadır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nın ayrıca sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılmasına, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanmasına ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, işletmelerin yasal defterlerini tutarken bu hesap planına uygun olarak kayıt düzenlerini oluşturmaları, Ülkemizde işletme paydaşlarının alacakları kararlara ışık tutan finansal bilgileri üretmeye odaklanan ticari muhasebeye geçişin en önemli adımlarından biri olacaktır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, TFRS, BOBİ FRS ya da KÜMİ FRS uyguladığına bakılmaksızın, finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliktedir. Bu kapsamda hesap planı oluşturulurken söz konusu işletmelerin uyguladıkları finansal raporlama çerçevesi kapsamında ihtiyaç duyabilecekleri tüm varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider hesaplarına yer verilmeye çalışılmıştır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, alışıla gelmiş uygulamanın devamını sağlamak üzere mevcut hesap planında kullanılan aynı sistemle (3 basamaklı kodlama sistemiyle) oluşturulmuştur. Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin ilk kayda alımı, ölçümü ve kayıtlardan çıkarılması uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yapılacağından hesap planında bu hususlara, özel olarak bir açıklama

yapılması gerekmediği sürece, değinilmemiştir. Hesap açıklamalarında sadece ilgili hesabın hangi tür varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin izlenmesinde kullanılacağı ve işleyişi açıklanmıştır. Bu itibarla, hesaplar, hesapların işleyiş kısmında tanımlanan usullere uygun olarak, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesinde belirlenen esaslara göre çalışacaktır. Diğer taraftan, her bir varlık ve yükümlülük hesabının açıklamasında, bu varlık ve yükümlülüklerle ilgili olarak ortaya çıkabilecek çeşitli gelir ve giderlerin hangi kâr veya zarar tablosu hesabına yansıtılacağı değinilerek finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu hesapları arasındaki ilişkinin kolaylıkla anlaşılması amaçlanmıştır.

Belirtildiği üzere, hesap planında, işletmelerin uyguladıkları finansal raporlama çerçevesi kapsamında ihtiyaç duyabilecekleri tüm hesaplara yer verilmeye çalışılmıştır. Ancak, işletmelerin niteliği, faaliyet gösterdiği sektör ve benzeri nedenlerle ilave hesap ihtiyaçlarının olması durumunda, işletmeler hesap planında boş bırakılan hesapları ve 84-89 grubunda yer alan serbest hesapları kullanabileceklerdir. Bu kapsamda, hesap gruplarında imkân dâhilinde boş hesaplar bırakılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, hesap grupları içerisinde niteliğine uygun ayrı bir hesap tanımlanmadığından diğer kapsamına alınmış varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya gider, işletme açısından önemli tutarlarda olması ve mevcut hesap grubunda boş bir hesap bulunması durumunda boş hesaplar kullanılarak ayrı olarak izlenebilecektir.

Bunun yanı sıra, finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında mevcut hesap planının kodlarına olabildiğince sadık kalınmaya çalışılmıştır. Gerekli görülmedikçe grup ve hesap adlarında ve sıralamasında değişikliğe gidilmemesine özen gösterilmiştir.

Oluşturulan hesap planında özellikle TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin doğrudan finansal tablo verilerine ulaşması için gereklilik arz eden hesap gruplarına ve hesaplara yer verilmiş, aynı zamanda mevcut hesap planında yer almayan ancak tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir.

Bu kapsamda, TFRS ya da BOBİ FRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılmak üzere aşağıdaki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerle ilgili gruplar ya da hesaplar hesap planına eklenmiştir:

- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal yatırımlar ile itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımlar (111, 112, 201 ve 202 nolu hesaplar)
- Devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden finansal varlıklar ve bu sözleşmelerden doğan yükümlülükler ile önceden yapılan inşa ve hizmet işleri (142 ve 242 nolu hesaplar hariç 14 ve 24 nolu gruplar ile 34 ve 44 nolu gruplar),
- İlişkili taraflardan ticari ve diğer alacaklar ile ilişkili taraflara olan ticari ve diğer borçlar,
- Canlı varlıklar ve bunlara ilişkin değer artış kazanç ve kayıpları (17 ve 27 nolu gruplar ile 643 ve 653 nolu hesaplar),
- Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar ve satış amaçlı sınıflandırılan gruplara ilişkin varlık ve yükümlülükler (196-199 nolu hesaplar ile 396-399 nolu hesaplar),
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile bunlara ilişkin gelir ve giderler (245-249 nolu hesaplar ile 647 ve 657 nolu hesaplar)
- Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü ile ertelenmiş vergi gelir ve gider etkileri (289 ve 489 nolu hesaplar ile 692 ve 696 nolu hesaplar),
- Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren birleşmelerin etkisi (516 nolu hesap),
- Daha sonraki dönemlerde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağına göre ayrıştırılarak doğrudan özkaynaklara yansıtılmış olan birikimli gelirler ve giderler (TFRS uygulayan işletmeler açısından bakıldığında türlerine göre birikimli kapsamlı gelir ve giderler) (55 ve 56 nolu gruplar),
- Politika değişikliği, hata düzeltmeleri ve Standardın ilk kez uygulanmaya başlanması sonucu geçmiş yıllar kârları/zararlarında yapılacak düzeltmeler (571-573 ve 581-583 nolu hesaplar)
- Normal maliyet yöntemi uygulandığında stokların maliyetine verilmeyen sabit genel üretim giderleri (624 nolu hesap),
- Stoklarla ilgili arizi olarak ortaya çıkan ancak TFRS ve BOBİ FRS'ye göre esas faaliyet kârı içinde sunulması gerekli anormal fire ve kayıplar ve değer düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan giderler ile değer düşüklüğü zararlarının iptalinden ortaya çıkan gelirler (625 – 627 nolu hesaplar),

- TFRS ve BOBİ FRS'ye göre esas faaliyet karı içinde sunulması gerekli ticari alacaklara ilişkin vade farklı gelirleri, ticari borçlara ilişkin vade farklı giderleri, ticari alacaklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ve iptalleri, ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç ve kayıpları ile komisyon gelir ve giderleri (640-642 ve 650 – 652 nolu hesaplar)
- Döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler ve giderler (80, 81, 82 ve 83 nolu gruplar),
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler ile bu gelir ve giderlere ilişkin vergiler (68 grubu ile 694 – 697 nolu hesaplar) ve
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımların kârlarından (zararlarından) paylar (645 ve 655 nolu hesaplar).

Hesap planında, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kar veya zarar tablosu formatlarına uygun bir şekilde, kâr veya zarar tablosu hesapları en başta esas faaliyetler, diğer faaliyetler, finansal gelirler ve finansal giderler şeklinde gruplandırılmıştır. Buna göre, 60, 61, 62, 63 nolu gruplar ile 64 ve 65 nolu grupların ilk beş hesabı esas faaliyetlerle ilgili gelir ve giderler için, 64 ve 65 nolu grupların son beş hesabı diğer faaliyetlerle ilgili gelir ve giderler için, 66 grubu finansal gelirler için ve 67 grubu finansal giderler için kullanılmıştır. Dolayısıyla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayan işletmelerin kâr veya zarar tablosunu doğrudan hesap gruplarına ilişkin toplam tutarlardan hareketle kolaylıkla hazırlamaları mümkün hale gelmiştir. TFRS uygulayan işletmelerin kâr veya zarar tablosunun biçimi diğer Standartları uygulayan işletmelerden farklılık arz ettiğinden kar veya zarar tablosuna ilişkin hesap grupları ile kâr veya zarar tablosu formatı arasında tam bir uyum bulunmamakla birlikte, bu işletmeler de hesap bakiyelerinden hareketle sadece hesapları ilgili finansal tablo kalemleriyle eşleştirmek suretiyle kolay bir şekilde oluşturulabilecektir.

Bunun yanı sıra, 80 – 83 nolu gruplar TFRS'leri uygulayan işletmelerin dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelir ve giderlerini izleyebilmeleri için özel olarak tasarlanmıştır. Bu gruplardaki hesaplar TFRS'lere göre her bir diğer kapsamlı gelir türüyle ilgili olarak dönemde ortaya çıkan gelir ve giderlerin ve bunlara ilişkin vergilerin ayrı olarak izlenmesine imkan vermektedir. Bu şekilde, TFRS'yi uygulayan işletmelerin 80-83 nolu gruplarda yer alan hesapların bakiyelerinden hareketle cari döneme ilişkin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu doğrudan oluşturulabilmesi mümkün hale gelmiştir. Ayrıca, diğer kapsamlı gelirlere ilişkin birikimli tutarların izlendiği 55 ve 56 nolu gruplarla birlikte düşünüldüğünde

bu gruplarda yer alan hesaplar bu işletmelerin özkaynaklar değişim tablosunun ve diğer kapsamlı gelirlere ilişkin dipnotların oluşturulmasında önemli bir kolaylık sağlayacaktır.

Ayrıca, mevcut hesap planında yer almayan ancak tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri nitelikte olduğundan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'na eklenen çeşitli hesaplar aşağıda gösterilmektedir:

- 104 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)
- 105 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Alacaklar
- 106 Nakit Benzeri Menkul Kıymetler
- 114 – 214 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
- 115 – 215 Bankalardaki Vadeli Mevduat
- 116 – 216 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri
- 119 – 219 Türev Araçlar
- 122 – 222 Alınan İleri Tarihli Çekler
- 123 – 223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
- 156 Yoldaki Stoklar
- 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları
- 306 - 406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
- 309 – 409 Türev Araçlardan Borçlar
- 322 – 422 Verilen İleri Tarihli Çekler
- 323 – 423 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar
- 373 – 473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
- 375 – 475 Garanti Karşılıkları
- 376 – 476 İade Karşılıkları
- 377 – 477 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
- 378 – 478 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
- 382 – 482 Alınan Devlet Teşvikleri
- 510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları
- 511 Sermaye Tamamlama Fonu
- 515 Geri Alınmış Paylar (-)
- 522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.org

WASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.org

BERLİN
berlinoffice@tusiad.org

PARİS
parisoffice@tusiad.org

LONDRA
londonoffice@tusiad.org

ÇİN AĞI
ŞANGAY

SİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCO

KÖRFEZ AĞI
DUBAİ

- 523 Pay İhraç Giderleri (-)
- 543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler
- 544 Girişim Sermayesi Fonu
- 545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları
- 579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)
- 660 Mevduat Faiz Gelirleri
- 661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri
- 662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri
- 663 Diğer Faiz Gelirleri
- 665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
- 667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar
- 672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)
- 675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
- 677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)

Sonuç

Muhasebe verileri ve finansal tablolar analiz edilip yorumlandığında, işletme ile ilgili tarafların kararlarına dayanak oluşturur. İşletme yönetimi, işletmenin mevcut ve potansiyel ortak/ortakları, borç verenler, işletmede çalışanlar, devlet ve tüm kamuoyu, muhasebe tarafından yaratılan bilgiye dayanarak rasyonel kararlar alabilir. Devlet, muhasebenin bilgi sunduğu taraflardan sadece biridir ve devlete ödenecek verginin tespiti, vergi yasalarındaki kurallar çerçevesinde gerçekleştirilir. Vergi yasalarındaki kurallar, devletin vergi alacağının doğru olarak tespiti prensibi uyarınca hazırlanmıştır. Oysa muhasebenin hizmet ettiği diğer taraflar için amaç, işletmenin sürdürülebilirliğinin sağlanmasıdır. Finansal sürdürülebilirliğin sağlanması için işletmenin gerçek durumunu gösteren geçmişe yönelik bilgiler yanında, geleceğe yönelik tahminlerin yapılmasını sağlayan muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Kurumsal işletmeler ve sermaye piyasasında faaliyette bulunan kuruluşlar dışında, ülkemizde genellikle vergi için muhasebe tutulmaktadır. Bu anlayışın değişmesi, bilgi için ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırmak amacıyla “Ticari Muhasebeye Geçiş Projesinin” hayata geçirilmesi işletmelerimizin yönetimlerine etkin kaynak temini ve kullanımı ile uygun finans kaynaklarına erişim yoluyla katma değer sağlayacaktır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebeyle ilgili düzenlemelerindeki genel ilke de muhasebenin vergisel özellikler taşımasından ziyade bahsettiğimiz katkıları sağlaması yönündedir. Muhasebenin görevi ticari kârın hesaplanmasıdır. Özetle, muhasebenin sosyal sorumluluğu, işletme ile ilgili taraflara doğru ve güvenilir bilgi sağlanarak iktisadi anlamda rasyonel kararlar alınmasını sağlar. Bu nedenle işletmeler defterlerini ticari muhasebe esaslarına göre tutmalı, finansal tablolarında ticari muhasebe sonuçlarını raporlamalı ve daha sonra vergi mevzuatının gereklerine göre ticari kâra ekleme ve çıkarmalar yaparak vergi matrahını hesaplamalıdır. Ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması ve ülkemizde vergi muhasebesi anlayışından ticari muhasebe anlayışına geçilmesi için gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılarak ilgili kurumlarımızla ortak çalışmalar yapılmasının başta 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olmak üzere muhasebenin kendisinden beklenen fonksiyonu hakkıyla görmesi için önem arz etmektedir.

EK: BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK Karşılaştırması

Aşağıda yer alan tabloda, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK arasındaki temel farklar konular bazında özet bir formatta toplu olarak gösterilmektedir:

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.org

WASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.org

BERLİN
berlinoffice@tusiad.org

PARİS
parisoffice@tusiad.org

LONDRA
londonoffice@tusiad.org

ÇİN AĞI
ŞANGAY

SİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCO

KÖRFEZ AĞI
DUBAİ

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<u>FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU</u>			
Sunulacak Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanço ✓ Gelir Tablosu ✓ Satışların Maliyeti Tablosu ✓ Fon Akım Tabloları ✓ Nakit Akım Tablosu ✓ Kâr Dağıtım Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kâr veya Zarar Tablosu ✓ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kâr veya Zarar Tablosu ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu ve ✓ Dipnotlar
<u>HASILAT</u>			
Finansal Tablolara Alma Ölçütleri	Mal teslimi ya da hizmet ifası	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. Faydaların güvenilir ölçümü.	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. Faydaların güvenilir ölçümü.
Vade Farkı	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.
İnşa Sözleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması	Hasılat, tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılarak inşa bitiminde muhasebeleştirilir.	Hasılat ve maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak finansal tablolara alınır.	Hasılat ve maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak finansal tablolara alınır.
<u>STOKLAR</u>			
Vade Farkı	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	1 yıldan uzun süreli alımlarda vade farkı ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Maliyete dahil edilebilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	Üretimi 1 yıldan uzun süren stoklar için katılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edilir.
Dönem Sonu Ölçümü	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.
Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	Tam maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi
Değer Düşüklüğü	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
TARIMSAL FAALİYETLER			
Canlı varlıkların ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
Tarımsal ürünlerin ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
Canlı varlıkların sunumu	Ayrı sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	Finansal Durum Tablosunda, "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	Finansal Durum Tablosunda, "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.
FİNANSAL ARAÇLAR			
Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi	Senede bağlanmış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.	Alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden gerçekleştirilir. Dönem sonlarında senetli ve senetsiz alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulur.	Vadesi bir yıldan kısa olanlar itibari değeri üzerinden vadesi 1 yıl veya daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.	Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.
Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	Alış bedeliyle değerlendirilir.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Finansal Varlıkların Ölçümü	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İlk ölçüm bedeline raporlama dönemi sonuna kadar tahakkuk eden faiz tutarının eklenmesi, anapara ve faiz ödemelerinin ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu ulaşılan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
İştirakler, Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler ve Bağlı Ortaklıklar	Söz konusu yatırımlar maliyet bedeliyle ölçülmektedir.	Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarının ilk ve sonraki ölçümleri gerçeğe uygun değeri üzerinden gerçekleştirilir. Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçlarının, ilk ölçümü ve sonraki ölçümü maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirilir.	Münferit finansal tablolarda söz konusu yatırımlar maliyet veya özkaynak yöntemiyle ölçülebilmektedir.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<u>MADDİ DURAN VARLIKLAR</u>			
Kapsam	-	Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller.	Maddi duran varlıklar.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar
Vade Farkı	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.
Amortisman Uygulaması	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.
Kıst Amortisman	Sadece binek araçlar için kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.
Amortisman Tabi Tutar	Varlığın defter değeri	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.
<u>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</u>			
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi olmayan varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi halinde bu giderler, varlığın maliyetini oluşturmakta, herhangi bir maddi olmayan duran varlık elde edilememesi halinde ise doğrudan gider kaydedilmektedir.	Araştırma ve geliştirme giderleri kâr veya zarara yansıtılır.	Araştırma safhasında yapılan giderler kâr veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.
İtfa Uygulaması	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<u>KİRALAMALAR</u>			
Sunum	Hak olarak Maddi Olmayan Duran Varlık kalemi içinde gösterilir.	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir. (Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir. (Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)
Amortisman	VUK ve ilgili tebliğlerde belirtilen süreler dikkate alınarak amortisman ayrılır.	Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortisman veya itfaya tabi tutulur.	Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortisman veya itfaya tabi tutulur.
<u>DEVLET TEŞVİKLERİ</u>			
Finansal Tablolara Alma	Tahakkuk ettikleri tarihte hasılat olarak kaydedilir.	Performans şartı yoksa ya da önceden yerine getirilmişse alındıkları anda, gelecekte performans şartları yerine getirilecekse, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır.	Performans şartı yoksa ya da önceden yerine getirilmişse alındıkları anda, gelecekte performans şartları yerine getirilecekse, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır.
Piyasa Faiz Oranından Düşük Bir Faiz Oranı ile Devletten Alınan Krediler	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilir ve bugünkü değeri üzerinden ölçülür.
<u>VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ</u>			
Ölçüm	Fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır.	Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü mevcuttur.	Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak değerlendirir.
<u>YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ</u>			
İlk Ölçüm	İşlem tarihindeki TCMB kuru (Efektif şeklindeki yabancı paralar efektif alış kuru, diğerleri döviz alış kuru)	İşlem tarihindeki TCMB döviz alış kuru.	İşlem tarihindeki spot kur.
Parasal Kalemlerin Sonraki Ölçümü	Dönem sonundaki TCMB döviz kuru. (Efektif alış kuru Döviz alış kuru)	Dönem sonundaki TCMB döviz alış kuru.	Dönem sonundaki spot kur.
Parasal Olmayan Kalemlerin Sonraki Ölçümü	İşlem tarihindeki kur üzerinden çevrilir.	Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur; gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki TCMB döviz alış kuru üzerinden çevrilir.	Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur; gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir.
<u>KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR</u>			
Karşılıkların Finansal Tablolara Alınması	MSUGT uyarınca karşılıklar muhasebeleştirilebilir, VUK karşılıkların kayda alınmasına izin vermemektedir.	Karşılıklar aşağıdaki ölçütleri sağladıklarında finansal tablolara alınır:	Karşılıklar aşağıdaki ölçütleri sağladıklarında finansal tablolara alınır:

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
		<ul style="list-style-type: none"> İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması. 	<ul style="list-style-type: none"> İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.
Karşılık tutarının hesaplanması	Kesinleşen tutar	Yapılması beklenen harcama tutarı	Bugünkü değer ya da yapılması beklenen harcama tutarı
Kıdem tazminatının hesaplanması	Kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.
<u>KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR</u>			
Konsolide Finansal Tabloların Sunumu	Konsolide finansal tablo sunulmaz.	Konsolide finansal tablo sunulmaz.	Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorunda olup; orta boy işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir.
<u>GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</u>			
Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Büyük işletmeler için zorunlu.
<u>DİPNOTLAR</u>			
Kapsam	Bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörülmüştür.	Tüm işletmeler tarafından ve küçük işletmeler tarafından sunulacak dipnotlar ayrılmıştır.	Tüm işletmeler tarafından ve büyük işletmeler tarafından sunulacak dipnotlar ayrılmıştır.
AB Direktifi ile Uyum	-	AB Direktifinde istenen açıklamaların yanı sıra MSUGT'da yer alan bilanço ve gelir tablosu dipnotları istenmiştir.	AB Direktifi ile tam uyumludur.

Kaynakça

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.org

WASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.org

BERLİN
berlinoffice@tusiad.org

PARİS
parisoffice@tusiad.org

LONDRA
londonoffice@tusiad.org

ÇİN AĞI
ŞANGAY

SİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCO

KÖRFEZ AĞI
DUBAİ

ALBRECHT, W. Steve, STICE, James D., STICE, Earl K., SWAIN, Monte R., (2007), Accounting Concepts and Applicaitons, South-Western College Pub.

GENÇOĞLU GÜCENME, Ümit, (2017), Ticari Muhasebeye Neden Geçilmeli?, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İstanbul.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018), Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2019), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı.

SEVİLENGÜL, Orhan, (2005), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi. Ankara.