

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması

Aziz DOĞAN*

ÖZET

1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), uluslararası finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar dışında bağımsız denetime tabi diğer işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacak muhasebe kurallarını düzenlemektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) bağımsız denetime uygun geçerli bir finansal raporlama çerçevesi olmadığı ve bunlara göre hazırlanan finansal tablolar gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamadığı için BOBİ FRS yayımlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı BOBİ FRS hükümlerini VUK ve MSUGT ile karşılaştırmak ve bunlar arasındaki önemli fark ve benzerlikleri ortaya çıkarmaktır. Yapılan karşılaştırma sonucunda; BOBİ FRS'nin, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşıması gereken tüm özellikleri taşıdığı ve bu nedenle finansal tablo kullanıcıları ile hazırlayanların tüm ihtiyaçlarını maliyet ve fayda arasında bir denge sağlayarak karşıladığı; buna karşılık VUK ve MSUGT'un bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme, kıdem tazminatı, amortisman ve reeskont uygulanmasının ihtiyari olması, gibi değişik nedenlerle, hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygun karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS, MSUGT, VUK.

JEL Sınıflandırması: M41, M42, M48.

A Comparison of Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities and VUK/MSUGT

ABSTRACT

Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities (FRS for LMEs/BOBİ FRS), effective for annual periods beginning on or after 1 January 2018, establishes the accounting principles to be applied in the preparation of financial statements of the entities subject to audit other than public interest entities, in compliance with international financial reporting practices and EU regulations. It has been issued since General Communiqué on Accounting System Application (MSUGT) and Tax Procedure Law (VUK) would not be applicable financial reporting framework for the audit, and financial statements prepared in accordance with them do not provide fair, relevant and comparable information.

The objective of this study is to make a comparison between the requirements of FRS for LMEs and VUK/MSUGT, and to give a broad understanding of the significant differences between them as well as similarities. As a result of comparison, it has been concluded that FRS for LMEs has all features of an applicable financial reporting framework for audit and therefore responses all needs of users and preparers of financial statements balancing the costs and benefits while MSUGT and VUK applied financial statements got away from the objective of fair presentation, providing relevant and comparable information because of lack of valuation requirements for some items, non-compulsory application of valuation, severance pay, depreciation and rediscount.

Keywords: Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities, FRS for LMEs, MSUGT, VUK.

Jel Classification: M41, M42, M48.

* Aziz Doğan, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, aziz_dogan@hotmail.com

1. GİRİŞ

Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) göre denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır (BDS 200, 2017: Para.3).

Değiştirilmiş BDS 700'ün 8 inci paragrafında ise, "Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların sunumu, yapısı ve içeriği ile tam set finansal tabloların nelerden oluştuğunu belirler." denilmektedir. Bu bağlamda, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) geçerli bir finansal raporlama çerçevesidir.

Türkiye'deki muhasebe sistemi, başta Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) olmak üzere, MSUGT, Bankalar Kanunu ve bankacılık mevzuatı, Sermaye Piyasası Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı, Sigortacılık Kanunu ve sigortacılık mevzuatı vb. düzenlemelerden oluşmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca, 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, TMS'lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. TTK'da TMS'lerin oluşturulması ve yayımlanması görevinin KGK'ya ait olduğu belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle, KGK, işletmelerin finansal tablolarında uygulanacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleme yetkisine sahip olan kuruluştur.

TMS/TFRS'ler, daha çok sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş işletmeleri de kapsayan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış, çok geniş kapsamlı standartlardır.

TTK'nın denetime ilişkin hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, 2013 yılından itibaren KAYİK olmayan işletmeler de bağımsız denetime tabi olmuş ve TMS/TFRS'ler bağımsız denetime tabi tüm işletmeler için zorunlu hale gelmiştir.

TMS/TFRS'lere uygun finansal tablo hazırlamanın karmaşık olması ve uzmanlık bilgisi gerektirmesi nedeniyle, 2014 yılında KGK, TMS/TFRS uygulama kapsamını KAYİK'lerle sınırlandırılmış, yeni bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatın (MSUGT) uygulanmasına karar vermiştir.

Ancak, MSUGT'da değişik nedenlerle finansal tabloların karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum sağlama amacından uzaklaştığı görüldüğünden, 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı KGK Kurul Kararı ekinde, bağımsız denetim kapsamında olup TMS/TFRS uygulamayan şirketlerce 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin

finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulanacak hususlar (İlave Hususlar) yayımlanmıştır.¹

Diğer taraftan, AB ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) uygulama kapsamının sadece borsaya kote olan işletmelerle sınırlandırıldığı ve borsaya kote olmayan farklı büyüklükteki işletmeler için IFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğu görülmektedir.

AB'de IFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını, 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren 2013/34/EU sayılı Direktife uygun olarak hazırlamakta olup, AB katılım müzakereleri kapsamında mevzuatımızın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi gerekli olmuştur. Dolayısıyla, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için ayrı bir finansal raporlama standardı geliştirilmesi ihtiyacı doğmuş, bu amaçla finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek güvenilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi üretecek ve bağımsız denetim için kıstas olabilecek geçerli bir finansal raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla hazırlanan BOBİ FRS, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, 29 Temmuz 2017 tarihli Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve TMS çatısı altındaki yerini almıştır.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini almıştır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu işletmelerin TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan 4700 civarındaki şirket (KGK, 2017b) finansal tablolarını hazırlarken bu standardı uygulayacak olup, bu rakamın ilerleyen yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle birlikte kademeli olarak artacağı öngörülmektedir.

Bu çalışmada önce BOBİ FRS'nin genel özellikleri vurgulanarak MSUGT hakkında genel bilgi verilecek, sonra BOBİ FRS'nin bölümleri ve uygulamada en çok karşılaşılan hususlar göz önünde tutularak BOBİ FRS ile VUK/MSUGT arasındaki önemli benzerlik ve farklılıklara değinmek suretiyle genel bir karşılaştırma yapılarak varılan sonuçlar son bölümde açıklanacaktır.

2. BOBİ FRS'NİN GENEL ÖZELLİKLERİ

BOBİ FRS, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken tüm özellikleri karşılamaktadır. Bunun yanı sıra, BOBİ FRS'de, AB Direktifindeki istisnalardan faydalanılarak orta ölçekli işletmelerin, büyük işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden muaf tutulması öngörülmüştür.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmış olup, işletmelerin genel

¹ 30/12/2014 tarihli ve 29221 sayılı Resmî Gazete.

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 “kabul edilebilir” bir finansal raporlama çerçevesidir.

Tek başına bir standart olan ve 240 sayfa, 27 bölümden oluşan BOBİ FRS'nin her bir bölümü, işletmeler ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgiye referansta bulunabilmelerini sağlamak amacıyla numaralandırılmış paragraflar içermekte olup, terimler sözlüğüne ve ekinde konsolide olmayan ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir. Terimler sözlüğünde yer alan terimler her bölümde ilk kullanıldıkları yerde koyu yazılarak kullanıcılar için kolaylık sağlanmıştır.

Diğer taraftan, BOBİ FRS; AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımından hareketle, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörmüş, büyük işletmelere ise ilâve yükümlülükler getirmiştir (Doğan, 2017: 773).

3. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ (MSUGT)

Maliye Bakanlığı tarafından işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir, mukayese edilebilir, denetlenebilir olması, tutarlı olarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolara yansıtılabilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 175 ve 257'nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan, 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile bu Tebliğ ekinde yer alan Muhasebe Usul ve Esasları, 1/1/1994 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 26/12/1992 tarihli ve 21447 sayılı mükerrer Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş, sonuncusu 2008 yılında olmak üzere, 1 sıra numaralı Tebliğde ek ve değişiklik yapan toplam 14 Tebliğ yayımlanmıştır.

MSUGT'da muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca ekinde Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) yer almıştır.

MSUGT; 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 yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla uygulamaya konmuştur.

Ancak, MSUGT'da bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların açıklanmamış olması gibi değişik nedenlerle finansal tabloların karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür.

Diğer taraftan, MSUGT'da amortisman, reeskont, kıdem tazminatı gibi çoğu uygulamanın ihtiyari olması; uygulamada finansal tabloların amacının işletmenin gerçek

durumunu göstermekten ziyade vergi matrahına ulaşmak olarak görülmesi gibi nedenlerle MSUGT'a göre hazırlanan finansal tablolar bağımsız denetime uygun bir kıstas teşkil etmemekte ve bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini azaltmaktadır.

4. BOBİ FRS İLE VUK/MSUGT KARŞILAŞTIRMASI

4.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

BOBİ FRS'de genel finansal raporlama ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılık olarak açıklanmıştır. MSUGT'da ise temel kavramlar; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği olarak yer almaktadır.

Finansal tablolarla ilgili hükümlere baktığımızda, BOBİ FRS'de yer alan tablolar, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve dipnotlardır. MSUGT'da ise, temel mali tablolar ve ek mali tablolar olarak ikili bir gruplandırma yapılmıştır. Buna göre, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları; satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.

Kâr veya zarar tablosunun hazırlanmasında BOBİ FRS'de, fonksiyon esası kullanılmakta iken, MSUGT'da fonksiyon esası ve çeşit esası kullanılmaktadır.

BOBİ FRS'de nakit akışları sınıflandırılarak (esas faaliyetler ile yatırım ve finansman faaliyetleri) sunulurken, MSUGT'da nakit akışlarının sunumunda sınıflandırma yapılmamaktadır. MSUGT'a göre hazırlanan nakit akım tablosunda, dönem başı nakit mevcuduna dönem içi nakit girişleri eklenerek ve nakit çıkışları da düşülerek, dönem sonu nakit mevcudu bulunmaktadır. Doğrudan yöntemle göre düzenlenen tabloda nakit girişleri ve çıkışları hangi faaliyetlerden kaynaklandığı dikkate alınmaksızın sunulmaktadır.

BOBİ FRS'nin 26 ncı bölümünde, finansal tablo dipnotlarının sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmekte ve diğer bölümlerde öngörülenlere ilave olarak ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülmektedir. MSUGT ise bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörmüştür.

4.2. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar

BOBİ FRS'de muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi durumunda politika değişikliğinin geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin hüküm yer alırken, MSUGT'a göre mali politikalarda, önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmışsa bunun mali tablolara etkilerinin gösterilmesi gerekmektedir.

BOBİ FRS'de muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerin ileriye yönelik olarak uygulanması öngörülürken, MSUGT'a göre işletmenin kâr oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkilerinin açıklanması gerekmektedir.

Yanlışlıklar, BOBİ FRS'ye göre geriye dönük düzeltilirken, MSUGT'a göre muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılmaktadır.

4.3. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

BOBİ FRS'ye göre raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarların düzeltilmesi; raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaması ancak önemli nitelikte olanların dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

MSUGT ise bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilanço dipnotlarında bilgi sunulmasını öngörmektedir.

4.4. Hasılat

Hasılatın kayda alınma ölçütleri, BOBİ FRS'de ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi olarak belirlenirken, MSUGT'da malın teslimi ya da hizmetin ifası olarak belirlenmiştir.

Hasılatın ölçümü, BOBİ FRS'de taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak yapılırken, MSUGT'da satış fiyatından satış iskontoları düşülerek yapılmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, hasılat bedelinin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda vade farkı ayrıştırılması gerekirken, MSUGT'a göre vade farkı hasılatın ayrıştırılmadan muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS mal satışları, hizmet sunumları, inşa sözleşmeleri, faiz, isim hakkı ve kâr paylarına ilişkin işlem ve olaylarından elde edilen hasılatın kayda alınmasını düzenlerken, MSUGT'da hasılatın kaynakları, mal satışları, hizmet sunumları ve inşaat sözleşmeleri olarak belirlenmiştir.

Hizmet sunumunda ilgili hasılat tutarı, BOBİ FRS'ye göre işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınırken, MSUGT'da hizmet ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılırken, VUK/MSUGT'da ise tamamlanmış taahhüt yöntemine göre inşaat bitiminde muhasebeleştirilmektedir.²

² Gelir Vergisi Kanunu madde 42: "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir."

Faiz ise BOBİ FRS'ye göre etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilirken, MSUGT'da bir düzenleme bulunmamaktadır.

4.5. Stoklar

BOBİ FRS'de stoklar, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere olan, satılmak üzere üretilen ve elde tutulan varlıklar ile üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme niteliklerinden birisine sahip olan varlıklar şeklinde tanımlanırken; MSUGT'da stokların, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluştuğu belirtilmektedir.

BOBİ FRS'de, bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar vade farkı ayrıştırılmaksızın, bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise vade farkı ayrıştırılarak ölçülürken, MSUGT'a göre vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır.

Maliyet belirleme yöntemleri açısından bakıldığında, BOBİ FRS kapsamında tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemlerinden birinin, MSUGT'da ise tam maliyet yönteminin kullanıldığı görülmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokların maliyetine dâhil edilirken; MSUGT'a göre borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dâhil edilmemektedir.

Stokların dönem sonu ölçümü, BOBİ FRS'de maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden yapılırken, MSUGT'da maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir; bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır. MSUGT'a göre stokların değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilmektedir.

4.6. Tarımsal Faaliyetler

BOBİ FRS kapsamında canlı varlıkların ölçümünde maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılabilir. VUK'da ise canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmekte ancak, zirai işletmelere dâhil olan hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılmaktadır (VUK md. 277).

İşletmenin tarımsal ürünleri, BOBİ FRS'ye göre hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden, VUK'a göre maliyet bedeli ile ölçülür (VUK md. 276).

Canlı varlıkların sunumuna bakıldığında; BOBİ FRS’de canlı varlıkların Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulduğu görülmekte olup, MSUGT’da canlı varlıkların ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

4.7. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

BOBİ FRS’ye göre arama ve değerlendirme varlıklarının ilk ölçümü maliyet bedeli ile, sonraki ölçüm ise maliyet bedelinden amortisman (veya itfa) ve varsa değer düşüklüğü zararı düşülmüş tutar üzerinden (maliyet modeli) yapılmaktadır.

Değer düşüklüğü açısından bakıldığında, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşabileceğini gösteren durum ve şartların mevcut olması halinde söz konusu varlıkların değer düşüklüğü açısından değerlendirildiği görülmektedir.

MSUGT uyarınca madenler özel tükenmeye tabi varlıklardır. Madenin aranması, çıkarılması ve geliştirilmesi için yapılan harcamalar ve madencilik ile ilgili yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesinde “27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” hesap grubunda yer alan hesap kalemleri kullanılmaktadır.

4.8. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

BOBİ FRS’de vadesi bir yıl veya daha kısa olan alacaklar ve borçlar itibari değeri üzerinden, bir yıldan uzun olanlar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir. MSUGT’a göre senede bağlanmış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.

BOBİ FRS’de gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda ticari alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. MSUGT’da ise dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.

Hisse senedi yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde, BOBİ FRS’ye göre, borsada işlem görenlerin gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri), borsada işlem görmeyenlerin ise maliyet bedelleri esas alınırken, MSUGT’da alış bedeliyle değerlendirilmektedir.

BOBİ FRS’de borçlanma aracı niteliğindeki menkul kıymet yatırımları ile banka kredileri ve ihraç edilen menkul kıymetler, itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülmektedir. MSUGT’da; borçlanma aracı niteliğindeki menkul kıymet yatırımları borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilirken, tahviller itibari değeri, banka kredileri işlemiş faiziyle birlikte mukayyet değeri üzerinden değerlendirilmektedir.

Türev araçları BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer ile ölçülürken, MSUGT’da muhasebeleştirmeye ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

4.9. İştiraklerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS’ye göre iştirak; adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir. İştirak tanımında “önemli etkinin

bulunması” kıstas olarak alınmıştır. MSUGT’a göre ise %10 - %50 arasında oy hakkına sahip olunması gerekmektedir.

BOBİ FRS’ye göre iştiraklerdeki yatırımlar, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülürken, MSUGT’a göre iştiraklerdeki yatırımlar alış bedeli ile ölçülmektedir.

4.10. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS’de müşterek kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması olarak tanımlanmakta ve söz konusu kontrolün, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği belirtilmektedir. MSUGT’da ise müşterek kontrole ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS’ye göre müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülürken, MSUGT’a göre müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar alış bedeli ile ölçülmektedir.

4.11. Maddi Duran Varlıklar

BOBİ FRS’ye göre, maddi duran varlıklar, ilk defa kaydedilirken maliyet bedeli, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilir. VUK’a göre ise maddi duran varlıklar, hem ilk kayda almada hem de sonraki ölçümlerde maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmektedir (VUK md. 269).

BOBİ FRS kapsamında, bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmaksızın, bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise vade farkı ayrıştırılarak ölçülürken, MSUGT’da vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilmektedir.

BOBİ FRS’ye göre, inşası normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine eklenir. MSUGT’a göre kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilebilir.

Maddi duran varlıklar için amortisman uygulaması BOBİ FRS’de zorunlu olduğu halde, MSUGT’da ihtiyaridir.

Bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eden faydalı ömür, BOBİ FRS’de işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenirken, MSUGT’da Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Amortismanı tâbi tutar ise, BOBİ FRS’de maddi duran varlığın defter değerinden kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenirken, MSUGT’da maddi duran varlığın defter değeri üzerinden hesaplanmaktadır.

4.12. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

BOBİ FRS’ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülürken, ilk kayda almadan sonra (sonraki ölçüm) gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilmektedir. Gerçeğe uygun değeriyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer artış kazançları ya da değer azalış zararları ile maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara alınmaktadır.

MSUGT’da, yatırım amaçlı gayrimenkul şeklinde bir sınıflandırma ve hesap bulunmadığından, mevcut uygulamalara göre işletmelerin gayrimenkulleri “25 Maddi Duran Varlıklar” grubuna kaydedilmektedir.

4.13. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Hem BOBİ FRS’de hem de MSUGT’da, maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Sonraki ölçüm ise ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden yapılmaktadır.

Araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili olarak, BOBİ FRS’ye göre, araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır ve geliştirme safhasında (bazı şartların karşılanması halinde) yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilirken, MSUGT’a göre söz konusu giderler varlığın maliyetine eklenir.

BOBİ FRS uyarınca, faydalı ömrü belirlenemeyen (belirsiz ömür) maddi olmayan duran varlıklar beş ile on yıl arasında işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilirken, faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe belirlenen faydalı ömrü süresince belirlenen itfa payı ayrılması zorunludur. VUK’a göre itfa süresi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.³

4.14. Kiralamalar

Hem BOBİ FRS’de hem de VUK’da kiralama işlemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin ölçütler ve göstergeler mevcuttur. BOBİ FRS’de kiralama işlemlerinin sınıflandırılması kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılmakta; varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve

³ VUK madde 326: “Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri ile peştemallıklar mukayyet (kayıtlı) değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.”

Vergi kanunlarında haklar, araştırma geliştirme giderleri, bilgisayar programları, film, video ve slayt kayıtları, kuruluş ve örgütlenme giderleri, eğitim harcamaları gibi harcamaların aktifleştirilemeyeceğine dair hüküm bulunmamaktadır.

getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kiralamalar finansal kiralama, devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmaktadır.

Kiracı tarafından finansal kiralama işleminin kayda alınması ve ilk ölçümünün kiralama süresinin başlangıcında, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden yapılacağına ilişkin BOBİ FRS’de yer alan hüküm VUK ile uyumludur. Sonraki ölçüm ile ilgili olarak, hem BOBİ FRS hem de VUK’a göre kira ödemeleri finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır; finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır (VUK mük. md. 290).

Kiracı tarafından aktife alınacak hesap grubu açısından bakıldığında, BOBİ FRS’ye göre; finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre Finansal Durum Tablosunda ilgili kalemin içerisinde⁴ gösterilir. MSUGT’a göre kiracılar, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetleri bilançonun aktifinde maddi olmayan duran varlıklar altında Haklar’a ilişkin bölümde (Kullanım Hakkı) göstermektedir.

BOBİ FRS’ye göre finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Bu durumda, kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık kiralama süresi veya faydalı ömürden kısa olanı itibarıyla amortismanına veya itfaya tâbi tutulur. VUK’a göre kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, ilgili VUK genel tebliğinde tabi olduğu amortisman süresi üzerinden amortismanına tâbi tutulabilir.

BOBİ FRS’ye göre kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır ve söz konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarı alacak kaydeder.

VUK’a göre, kiraya veren tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.

BOBİ FRS’ye göre kiraya veren açısından baktığımızda sonraki ölçüm; alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılarak ve finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralamadaki zımnî faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınarak yapılır. Bu hüküm VUK ile uyumludur.

⁴ Örneğin kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda söz konusu varlık “Finansal Durum Tablosunda” “Maddi Duran Varlıklar” bölümü altında “Binalar” kalemi içinde yer alır.

4.15. Devlet Teşvikleri

BOBİ FRS'ye göre işletmenin; gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılırken; gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartlarını karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

176 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde, teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla alınan destekleme primlerinin hasılat olarak da yazılabileceği ya da sabit yatırımların maliyet bedellerinden de düşülebileceği belirtilmiştir.

4.16. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS'ye göre, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşmaktadır. VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedelleriyle değerlendirilmekte olup, maddi duran varlıklardaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK'un 317 nci maddesinde "fevkalade amortisman" uygulaması mevcuttur. Buna göre, ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılmaktadır.

Şerefiye; BOBİ FRS'ye göre değer düşüklüğü testine tâbi tutulmazken, VUK'a göre 5 yıl içinde itfa edilmektedir (VUK md. 326).

BOBİ FRS'de maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilirken, bu konuda MSUGT'da bir hüküm bulunmamaktadır.

4.17. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

BOBİ FRS'de karşılıkların kayda alma ölçütlerini sağladıklarında muhasebeleştirilmeleri öngörülmüştür. MSUGT'a göre karşılıklar muhasebeleştirilebilir ancak, VUK izin vermemektedir.

BOBİ FRS'de karşılıkların bugünkü değer üzerinden ölçümü isteğe bağlı olarak uygulanmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS bugünkü değer yanında, bugünkü değer hesaplaması yapmadan karşılık tutarının yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden hesaplanmasına da imkân vermektedir. MSUGT çerçevesinde kıdem tazminatları sadece ödendikleri dönemde ve ödendikleri tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Kıdem tazminatı karşılığı, BOBİ FRS'de işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki yıllarda gerçekleşen kıdem tazminatları gibi etkenler dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanan, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları giderleştirilirken, MSUGT'da kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması), dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

Aynı şekilde, şarta bağlı yükümlülük nedeniyle işletmeden kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse, dipnotlarda şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

Ancak hem şarta bağlı varlıklar hem de şarta bağlı yükümlülükler Finansal Durum Tablosunda gösterilmez.

MSUGT'a göre, şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır. Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar ise, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

4.18. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

BOBİ FRS'de yer alan, yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak çevrilir, şeklindeki ilk ölçümle ilgili hüküm, MSUGT ile uyumludur.

BOBİ FRS'ye göre, yabancı para cinsinden Finansal Durum Tablosu kalemlerinin dönem sonundaki ölçümleri, bunların parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre farklılık göstermektedir. Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak çevrilmekte; parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kurdan çevrilmektedir.

VUK'a göre, yabancı para cinsinden parasal ve parasal olmayan kalemler Maliye Bakanlığı'na belirlenen kur üzerinden çevrilmektedir.⁵

BOBİ FRS'ye göre, cari raporlama dönemine ait Finansal Durum Tablosundaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kurdan çevrilirken; gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilmektedir. Finansal tabloların çevrimi ile ilgili olarak MSUGT'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

4.19. İş Birleşmeleri

İş birleşmesi, ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İş birleşmesinde edinen taraf olarak nitelendirilen işletme, edinilen tarafın kontrolünü elde etmektedir. İş birleşmesinde şerefiye, BOBİ FRS'ye göre bir işin kontrolünün

⁵ VUK madde 280: "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur."

elde edilmesi durumunda, MSUGT'a göre ise bir işletmenin devralınması durumunda ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre şerefiye tutarı; birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmıdır. MSUGT'a göre ise, iş birleşmesinde katlanılan maliyetle edinilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır.

Diğer taraftan şerefiyenin itfası, BOBİ FRS'ye göre güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü boyunca, tahmin edilemiyorsa 10 yılda; MSUGT'a göre ise 5 yılda yapılmaktadır.

4.20. Konsolide Finansal Tablolar

BOBİ FRS'de büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu (diğer işletmeler ise ihtiyari olarak bu tabloları hazırlayabilmektedir) olduğu halde, MSUGT'da konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, BOBİ FRS'de bazı bağlı ortaklıkların konsolidasyon kapsamı dışında tutulabileceği belirtilmektedir. Bu çerçevede Avrupa Birliği Direktifinde yer alan hükümlerle uyumlu olarak BOBİ FRS'de önemsiz olarak nitelendirilen bağlı ortaklıkların söz konusu olması, konsolidasyon için gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi, bağlı ortaklığının varlıkları veya yönetimi üzerindeki hakların kısıtlanmış olması veya bağlı ortaklığın bir yıl içinde elden çıkarılmasının amaçlanması durumlarında bu bağlı ortaklıkların konsolidasyon kapsamına dahil edilmemesi öngörülmektedir.

Bağlı ortaklık kıstası, BOBİ FRS'de yatırım yapılan işletmenin ana ortaklık tarafından kontrol edip etmediği, yani kontrolün bulunması iken, MSUGT'da % 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olunmasıdır.

BOBİ FRS'e göre bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon uygulanmaktadır. Münferit finansal tablolarda, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar ise maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir. MSUGT'a göre bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi alış bedeli üzerinden yapılmaktadır.

4.21. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

BOBİ FRS'ye göre, büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu olup, diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları zorunlu değildir. MSUGT'da ise bu konuda bir düzenleme yoktur.

5. SONUÇ

VUK/MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tablolar, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgiler sunmadığından, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanmak üzere KGK tarafından BOBİ FRS

yayımlanmıştır. Bu çalışmada BOBİ FRS ile VUK/MSUGT arasındaki önemli benzerlik ve farklılıklara değinmek suretiyle karşılaştırma yapılmış olup, aşağıda özetleyebileceğimiz sonuçlara ulaşılmıştır:

- VUK/MSUGT’da finansal tablo kalemlerine yönelik ayrıntılı değerleme hükümleri bulunmazken, BOBİ FRS kapsamında finansal tabloları oluşturan kalemler açıklanarak bu kalemlerin değerlemesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.

- VUK/MSUGT uyarınca hazırlanan temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosu ile sınırlıyken, BOBİ FRS kapsamında hazırlanan finansal tablolar, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan oluşmaktadır.

- VUK/MSUGT uyarınca maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmekteyken, BOBİ FRS’de bu varlıklar maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmektedir.

- Amortisman uygulaması BOBİ FRS’de zorunlu olduğu halde, VUK/MSUGT’da ihtiyaridir.

- BOBİ FRS uyarınca kıdem tazminatı yükümlülüğünün her dönem hesaplanarak finansal tablolara alınması zorunlu tutulmaktayken MSUGT uyarınca karşılıklar kesinleşen tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

- VUK/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.

- VUK/MSUGT’da 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.

- VUK/MSUGT’da 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.

- VUK/MSUGT’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 yansıtılmaları gerekmektedir.

Bağımsız denetim için kıstas olabilecek geçerli bir finansal raporlama çerçevesi olan ve KAYİK’ler ile gönüllü olarak TMS/TFRS uygulayan işletmeler dışında bağımsız denetime tâbi tüm işletmelerin uygulayacakları BOBİ FRS, finansal tablo kullanıcılarının güvenilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi ihtiyaçlarına cevap verirken, finansal tablo hazırlayanlar açısından da maliyet ve fayda arasında bir denge sağlamıştır. BOBİ FRS’nin uygulanmasıyla birlikte, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu bir finansal raporlama ve bağımsız denetim sağlanacak, dolayısıyla finansal tablolara olan güven seviyesi de genel olarak artacaktır.

KAYNAKLAR

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011), 2 14), Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak.

BDS 200 (2017), “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, Resmi Gazete, 30263, 7 Aralık.

DOĞAN, Aziz (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/IFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9(4), Aralık, 770-786. doi:10.20491/isarder.2017.357

KGK (2014a), “Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara İlişkin Duyuru”, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TMS/Duyuru_Metni_31_12_2014.pdf (Şubat 2018).

KGK (2014b), “Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hakkında Duyuru”, [http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/80/Geçerli-Finansal-Raporlama-Çerçevesi-Hakkında-Duyuru-\(05.11.2014\)](http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/80/Geçerli-Finansal-Raporlama-Çerçevesi-Hakkında-Duyuru-(05.11.2014)) (Şubat 2018).

KGK (2014c), “Kurul Kararı”, Karar Sayısı:01/26, Resmi Gazete, 29100, 26 Ağustos.

KGK (2014d), “Kurul Kararı”, Karar Sayısı: 01/41. Resmi Gazete, 29221, 30 Aralık.

KGK (2014e), “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’yle (MSUGT) birlikte İlave Hususlar’ı hangi işletmeler uygulamak zorundadır?”, [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6665/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliği-yle-\(MSUGT\)-birlikte-İlave-Hususlar’ı-hangi-işletmeler-uygulamak-zorundadır?](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6665/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliği-yle-(MSUGT)-birlikte-İlave-Hususlar’ı-hangi-işletmeler-uygulamak-zorundadır?) (Şubat 2018).

KGK (2015), “Duyuru”, [http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/140/Yerel-Finansal-Raporlama-Çerçevesi-Taslağı-kamuoyu-görüşüne-açılmıştır.\(13.11.2015\)](http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/140/Yerel-Finansal-Raporlama-Çerçevesi-Taslağı-kamuoyu-görüşüne-açılmıştır.(13.11.2015)) (Şubat 2018).

KGK (2017a), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, Sıra No: 56”, Resmi Gazete, Mükerrer 30138, 29 Temmuz.

KGK (2017b), “Basın Duyurusu”, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20basın%20duyurusu.pdf>, 29 Temmuz, (Şubat 2018).

KGK (2017c), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Ankara.

KGK (2017d), “BOBİ FRS Tanıtım Toplantıları Sunumları”, <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1385/BOBİ-FRS-Tanıtım-Toplantıları-Sunumlar>. (Şubat 2018).

Maliye Bakanlığı (1992), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete, Mükerrer 21447, 26 Aralık.

