

BÜYÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS), KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAK METNİ İLE VERGİ USUL KANUNU'NUN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Zehra HABERAL*

Makale Gönderim Tarihi : 03.11. 2020 / Kabul Tarihi : 24.12.2020

Makale Türü: İnceleme

ÖZ

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standardı (FRS) 102 referans alınarak Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmış ve tanım, ölçme ve açıklama açısından daha da basitleştirilmiş FRS 105 standardı referans alınarak Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak olarak yayımlanmıştır. Mevcut düzenlemeler arasındaki değerlendirme farklılıklarının belirlenmesi, finansal tablo kullanıcıları açısından finansal raporlamada uyumu artırmak amacıyla önem taşımaktadır. Çalışmanın amacı değerlendirme esasları açısından BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin finansal tabloların hazırlanmasına esas olacak raporlama çerçevesiyle VUK’ta yer alan değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılmasıdır. Uygulamada vergi odaklı ölçüm esaslarının benimsenmesi ve muhasebe standartlarındaki değerlendirme ölçütlerindeki farklılıkları finansal tablolardaki kalemlerin tutarlarını çeşitli düzenlemeler açısından farklılaştırmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), MSUGT, VUK, Değerleme Esasları

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Yönetim Bölümü, zhaberal@ baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4049-3554>

COMPARISON OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZE ENTERPRISES (FRS for LMEs), DRAFT REPORT OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MICRO SIZE ENTERPRISES (FRS for SMEs) AND TAX PROCEDURE LAW IN TERMS OF VALUATION PRINCIPLES**ABSTRACT**

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board of Turkey (KGK) has published Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (FRS for LMEs) and Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) with reference to FRS 102 and FRS 105, respectively prepared by Financial Reporting Council. It is important to identify valuation differences between existing regulations for the financial statement users in order to increase consistency in financial reporting. The findings of this study show that FRS for LMEs and FRS for SMEs have all the necessary features of financial reporting framework and are more compatible with each other in terms of valuation principles whereas, due to the lack of valuation principles for some items, application of more tax-based measurement principles and the inadequacy of meeting current applications of Tax Procedure Law create differences with other regulations.

Keywords: Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises (FRS for LMEs), Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs), General Communique on Accounting System Application, Tax Procedure Law, Valuation Principles.

1. GİRİŞ

Sürekli değişen dünyada işletmelerin faaliyet alanlarının gelişmesiyle birlikte finansal raporlamada küresel karşılaştırılabilirliğin sağlanması uluslararası düzenleme yapan kuruluşların temel hedefleri haline gelmiştir. Bu nedenle günümüzde bağımsız denetim sürecinin etkinliği ve bütünlüğünün uluslararası düzeyde geliştirilebilmesi için kaliteli denetim standartlarının oluşturulması gerekliliği ön plana çıkmıştır. Bu gelişmelere uyum sağlamak için Türkiye’de 2005 yılından bu yana halka açık işletmeler ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulamaya konmuştur. Daha sonra 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, finansal tablo kullanıcılarının tüm ihtiyaçlarını maliyet-fayda dengesini gözeterek karşıladığı düşünülen Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) uygulamaya konmuştur. Bu doğrultuda Finansal Raporlama Konseyi (FRC), küçük ve mikro işletmelere yönelik gereksinimlerdeki değişikliklerle AB Muhasebe Direktifi’nin uygulanmasına ilişkin Finansal Raporlama Taslaklarını yayımlayarak küçük şirketler rejiminin AB genelinde daha fazla uyumlaştırılması sağlanmıştır. Buradaki amaç küçük şirketler üzerindeki yükü azaltmak, finansal raporlamanın karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını artırarak küçük ve mikro işletmelere yönelik bir standart seti ortaya çıkarmaktır. (Collis and Jarvis, 2002)

Bu amaç doğrultusunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, başta İngiltere'nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 olmak üzere, AB Direktifinde yer alan "önce küçükleri düşün" yaklaşımı korunmuş ve "Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)" adı altında bir standart seti taslak metni oluşturulmuştur.

Uluslararası nitelikte TMS-TFRS'lerin uygulamaya girmesi, vergi uygulamaları ile muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları daha da artırmıştır. (Akdoğan 2016) Ülkemizde, Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre yapılan düzenlemeler işletmelerin kazançları üzerinden hesaplanacak vergi tutarını belirlemeye yöneliktir. MSUGT'nde amaç her ne kadar finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun bilgi sağlamak olsa da genel değerlendirme ölçütü maliyet ile değerlemedir. Bu nedenle MSUGT'ne göre hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamaması, bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması nedeniyle bağımsız denetime uygun bir finansal raporlama çerçevesi değildir.

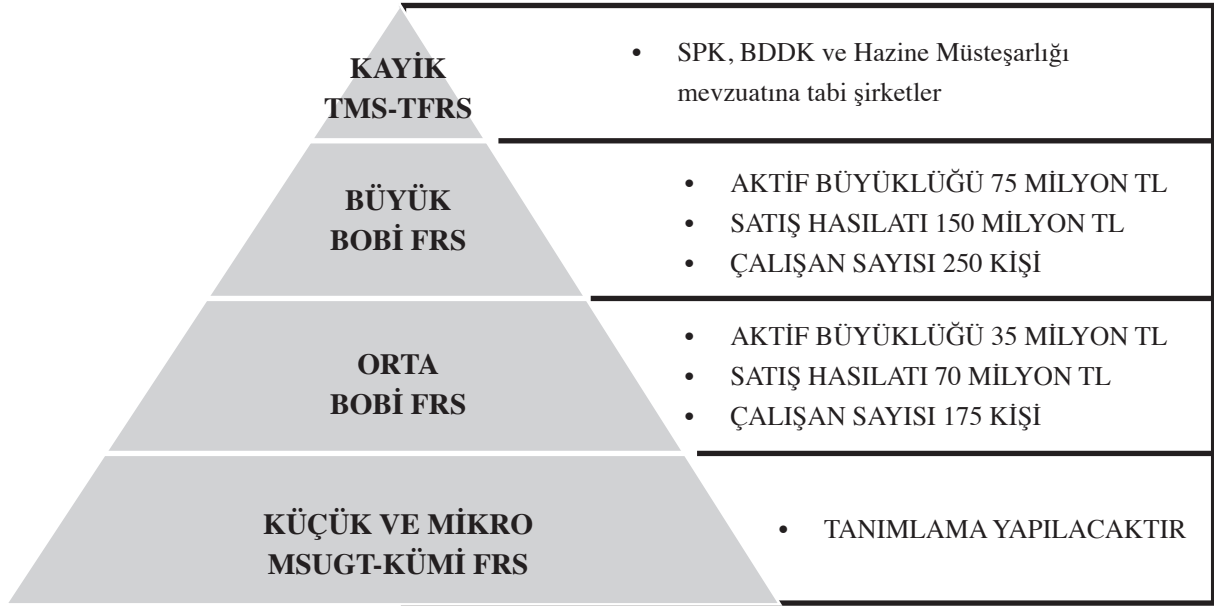
Bu çalışmanın temel amacı, finansal tablolarda gösterilen veya açıklanan varlıkların, yükümlülüklerin ve belirli özkaynak bileşenlerinin değerlendirilmesi ve açıklanması ile ilgili denetim konularını ele alarak BOBİ FRS hükümleri ve 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması beklenen Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nın (KÜMİ FRS) gelişim süreci ile VUK hükümlerinin değerlendirilmesi açısından karşılaştırılarak önemli fark ve benzerlikleri ortaya koymaktır.

2. BÜYÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS 2013/34 No'lu Avrupa Birliği Muhasebe Yönergesi ile Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyetinde geçerli finansal raporlama standardı (FRS 102) hükümlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

BOBİ FRS'nin amacı borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçevesini oluşturularak, finansal tabloların uluslararası geçerliliğini sağlayarak finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını almalarına yardımcı olmaktır. Buna ek olarak şirketlere sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Finansal bilgilerinin gerçeğe uygun sunumu,
- Şeffaflığın artması,
- Karşılaştırılabilirliğin sağlanması,
- Finansal bilginin kalitesinin artması,
- Finansal bilgilerin kullanıcıların ihtiyacına uygun olması
- Sermaye maliyetlerinin azalması



Şekil 1. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak Olan İşletmelerin Kriterleri

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, bağımsız denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını standartlara göre hazırlamak zorundadırlar. Bu şirketlerin hangi standartlara tabi oldukları ise şirketlerin KAYIK kapsamında olup olmamaları ve belirtilen ölçütleri karşılayıp karşılamamaları doğrultusunda belirlenmektedir. SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi olan şirketler, yani kamu yararının ilgilendiren kuruluşlar finansal tablolarını TMS-TFRS'ler çerçevesinde hazırlamaktadırlar. Büyük ve orta ölçekli işletme kriterleri yukarıdaki şekilde belirtilmiştir, bu işletmeler BOBİ FRS'nin uygulanması ve bağımsız denetime tabi olma açısından, belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler takip eden raporlama döneminde orta ya da büyük işletme olarak değerlendirilmektedir. BOBİ FRS 27 bölümden oluşmakta ve işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine gereksinim duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlamaktadır. Orta büyüklükteki işletmelerin geneli için maliyet esaslı finansal raporlama öngörülmüş, büyük işletmelere yönelik ilave yükümlülükler getirilmiştir.

3. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI TASLAĞI (KÜMİ FRS)

Küçük ve mikro işletmeler, ekonomik büyümenin ve adil kalkınmayı teşvik etmenin motoru olarak kabul edilmiştir ve bu sektörün en büyük avantajı, düşük sermaye maliyeti ile istihdam potansiyelidir. (Fetisovova 2004) Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ülkenin ekonomik ve sosyal gelişimindeki rolü iyi belirlenmiştir ve çoğunlukla bireysel yaratıcılık ve yenilikçilikle yönlendirilen bir girişimcilik hedeflenerek (Aremu and Adeyemi, 2011) bu işletmelerin iş yaratma, yoksulluğu azaltma, servet yaratma,

gelir dağılımı ve gelir eşitsizliğinde azalma konusunda odak merkezi olduğu da belirtilmiştir. Küçük ve mikro ölçekli işletmelerin faaliyetlerinin özelliklerini dikkate alarak, finansal tablolarının değerlendirilmesi için prosedürü ve içeriğine ilişkin asgari gereklilikleri belirleyen bir standart geliştirilme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır. Bu doğrultuda BOBİ FRS'de olduğu gibi ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum prensiplerinden yola çıkarak işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası ve finansal tabloların sunumunda önemlilik ilkelerine göre finansal tabloların hazırlanması esasına dayanılarak Kamu Gözetim Kurumu tarafından KÜMİ FRS taslağı oluşturulmuştur.

KÜMİ FRS seti yürürlüğe girdiğinde küçük ve mikro işletmeler için ayrı tanımlamaların yapılması planlanmaktadır. Bu kapsamda, eşik değerlerin aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabii olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı için belirlenen kriterlerden en az ikisini sağlayan işletmeler küçük işletme olarak tanımlanacak ve KÜMİ FRS seti uygulama kapsamına alınacaktır. Diğer yandan, mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmeler de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alacak, sağlamayanlar ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulacaktır. (Gökçen ve diğerleri, 2019)

Şirketlerin mali tabloları hazırlanırken uyması gereken kurallar, 'muhasebe direktifi' olarak bilinen Avrupa Birliği (AB) 2013/34/EU sayılı direktifte belirtilmiştir. Bu direktifin amacı, ulusal gereklilikleri uyumlaştırmaktır. Direktifinde belirtilen mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletme ölçütleri Tablo 1'deki gibidir:

Tablo 1. 2013/34 Sayılı AB Direktifi – Şirket Büyüklük Ölçütleri

	Aktif Toplamı	Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
Mikro İşletmeler	< 350.000 Euro	< 700.000 Euro	< 10 kişi
Küçük İşletmeler	< 4.000.000 Euro	< 8.000.000 Euro	< 50 kişi
Orta Ölçekli İşletmeler	< 43.000.000 Euro	< 50.000.000 Euro	< 250 kişi
Büyük Ölçekli İşletmeler	> 20.000.000 Euro	> 40.000.000 Euro	> 250 kişi

Kaynak: 26 Haziran 2013/34/AB Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesi

Küçük ve mikro şirketlerin finansal raporlama konusundaki mevcut gelişmelerin amacı, bu şirketler için idari yükü azaltmaktır ve daha basit muhasebe standartlarının uygulanmasını da teşvik etmektir (Eierle and Haller 2009, 28) bu doğrultuda 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB Şirketler için Finansal

Raporlama Yükümlülükleri Yönergesinde küçük işletmeler için kârlılık hedefleri, mal sahipleri veya hissedarların genişleme veya sermaye rezervleri için para kazanmalarını sağlamak amacıyla olduğu (Gartenstein ve Seidel ,2019) bu yüzden de finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ile finansal tablo dipnotlarının düzenlenmesinin finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek açısından yeterli olacağı varsayılmıştır. (Demir ve Bahadır 2014, 14)

Kamuoyu ile paylaşılan KÜMİ FRS taslağı ile Kamu Gözetim Kurumu, maliyet esaslı bir yaklaşım benimseyerek, vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçmeyi hedeflemektedir. 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşan KÜMİ FRS seti taslağı, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı, işletmelerin genel olarak karşılaşabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarına yer veren kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi sunmaktadır.

4. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ (MSUGT)/VUK

Maliye Bakanlığı'nca VUK kapsamında 26.12.1992 tarihinde 1 sıra no'lu "MSUGT" yayınlanmış ve bu tebliğ ile; "muhasebe temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi" konularında düzenlemeler yapılmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT o günün koşullarında geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve Avrupa Birliğinin muhasebe yönergesindeki temel kurallara göre hazırlanmıştır. Ancak hesap planında değerlendirme hükümleri açıklanmamış sadece hesap açıklamalarında hesapların işleyişi anlatılmıştır. Bu nedenle zaman içinde bu boşluk Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme hükümleri kullanılarak doldurulmuştur. Bağımsız denetimin de yaygın olması ve finansal tablo verilerini değerlendiren tek önemli otoritenin Maliye Bakanlığı olması, MSUGT uygulamalarını vergi odaklı sunuma yönlendirmiştir. Borsanın gelişmesi, uluslararası uygulamaların devreye girmesi, raporlamada muhasebe standartlarını esas alan muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasında uyumsuzluğa neden olmuştur. Bu uyumsuzluğu yaratan en önemli faktörlerden birisi değerlendirme ölçütleridir. Değerleme, mikro ve makroekonomik tüm olaylar içerisinde gerçek ve tüzel kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerinde ortak bir ölçüye ihtiyaç duyulması sonucu hayatımızda önemli bir yer tutmaktadır.

Vergi kanunlarında yer alan değerlendirme ölçütleri ile muhasebe standartlarında yer alan değerlendirme ölçütleri arasındaki farklılıklar, finansal tablolarda raporlanan bilgilerin tutarlarının farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Değerleme, bir varlığın veya bir şirketin mevcut (veya öngörülen) değerini belirlemek için kullanılan analitik süreçtir. (ICAEW 2017, 19)

Muhasebe standartlarında, Türk Vergi Usul Kanununda kullanılan değerlendirme teriminin karşılığı olarak ölçümleme (measurement) terimi kullanılmaktadır. Standartta ölçümleme, "bir işletmenin finansal tablolarındaki varlık, borç, gelir ve giderlerini tahakkuk ettireceği ve gösterebileceği parasal tutarların belirlenmesi işlem" olarak tanımlanmıştır. Ölçümlemenin amacı; işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun olarak belirlemektir.

Vergi Usul Kanunu'nda değer takdiri söz konusu olduğu için "Değerleme" kavramı kullanılmıştır. VUK un 258. Maddesi değerlendirme kavramının tanımını vermiştir. Buna göre "Değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir" denmektedir.

Değerleme günü için ise “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.* (m.259)” ifadesine yer verilmiştir.

Madde 260’da ise değerlendirilmede esas açıklanmıştır. Bu maddeye göre “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamüilen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.*” denmektedir.

Bu maddeler analiz edildiğinde, vergi kanunlarındaki değerlemenin vergi matrahının tespiti ile ilgili olduğu vurgulanmaktadır. Bir başka ifade ile bu ölçütler kamuoyuna sunulacak finansal tablolardaki unsurların tutarlarının belirlenmesinde kullanılan ölçütler değildir ve bu tutarlar vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerdir. Vergi kanunlarındaki bu değerlendirilme hükümlerinin vergi matrahının tespiti ile ilgili olduğu, yani niyetin, ticari esaslara göre çıkarılan ticari kara müdahale etmek olmadığı hususu 1949 yılından beri bizzat Vergi Usul Kanunumuzda yazılı olmasına rağmen, ülkemizde vergi bazlı muhasebesi alışkanlığının yer etmesinin nedeni, ticari işletmelerin finansal tablolarını her durumda vergi beyanında bulunurken kullanmakta olmalarıdır.

Günümüz uygulamalarında finansal raporlamada en çok kullanılan değerlendirilme esasları tarihi maliyettir. Ancak, finansal raporlama açısından işletmelerde değerlendirilme yapılırken tarihi maliyetin kullanımının finansal tablo kullanıcılarının gelecekte ihtiyaç duyduğu veri ve bilgileri karşılamakta yetersiz kalması (Senel ve diğerleri 2011, 67) gerekçesiyle cari değerlerin son zamanlarda daha çok kullanımına gidilmesi ölçüm konusunda çalışmalar yapılmasını sağlamıştır.

Bu ölçüm uygulamalarının geliştirilmesinin nedenlerini belirlemek mümkündür ve bunlar finansal raporlama sorunlarına verilen cevaplarla ilişkilidir. Finansal raporlama, iş yapmanın yeni yollarına uyum sağlayabilmek için sürekli değişmektedir. Örneğin, kiralama, karmaşık finansal araçlar ve hisse bazlı ödemelerin her biri için tarihsel maliyeti hesaplama anlamında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu tür öğelerin geçerli bir zamanda kaydedilmesine izin veren veya gerektiren yeni raporlama uygulamaları geliştirilerek tarihi maliyet yerine cari değer esas alınması iş dünyasında geniş bir varlık yelpazesi oluşturacak şekilde gelişmiştir.

Kısaca bütün menfaat gruplarının işletme faaliyet ve sonuçlarının amaçlarına yaklaşık ortak bir değerlendirilme yapılması, bunların objektif kıstaslara ve prensiplere dayanması zorunluluğu yasal düzenlemeleri gerekli kılmıştır.

5. BOBİ FRS VE KÜMİ FRS İLE VUK/MSUGT HÜKÜMLERİNİN DEĞERLEME ESASLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI

VUK’ta değerlendirilme yapmanın en önemli nedeninin ödenecek vergi matrahını belirlemek olduğundan varlıkların özelliklerine göre birçok değerlendirilme ölçüsüne yer verilmiştir. Buna karşılık BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslak metinde ise sadece otoritelere değil tüm finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlayacak finansal bilgi elde edilmesi amaç edinilmiştir. Özellikle, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilen veya açıklanan varlıkların, yükümlülüklerin ve belirli özkaynak bileşenlerinin gerçeğe uygun değer ölçümleri, hem işlemlerin ilk kayıtlarından hem de değer değişikliklerinden kaynaklanan konuları da ele alınmaktadır.

Bu bölümün amacı finansal tablolarda yer alan gerçeğe uygun değer ölçümlerini ve açıklamaları için BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslak metni ile maliyet esaslı VUK karşılaştırılarak finansal bilgi kullanıcılarına yol gösterici olmaktadır.

Tablo 2: BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT’de Yer Alan Değerleme Esasları

BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
1- Maliyet Bedeli	1- Maliyet Bedeli	1- Maliyet Bedeli
2- Gerçeğe Uygun Değer	2- Gerçeğe Uygun Değer	-satin alma maliyeti
3- Yeniden Değerlenmiş Tutar	3- İtibari Değer	-üretim (imal) Maliyeti
4- İtfa Edilmiş Maliyet	4- İtfa edilmiş Değer	2- Borsa rayici
5- Net Gerçekleşebilir Değer	5- Net Gerçekleşebilir Değer	3- Tasarruf değeri
6- Defter Değeri	6- Defter Değeri	4- Mukayyet Değer(Kayıtlı Değer)
7- İtibari Değer	7- İtibari Değer	5- İtibari değer (yazılı Değer)
8- İşlem Fiyatı	8- İşlem Fiyatı	6- Rayiç Bedel
9- Kullanım Değeri	9- Kullanım Değeri	7- Vergi Değeri
10- Peşin Fiyatı	10- Peşin Fiyatı	8- Emsal Bedeli
11- Geri Kazanılabılır Tutar	11- Bugünkü değer	9- Emsal Ücreti
12- Bugünkü Değer		
13- En Gerçekçi Tahmin		

Tablo-2’de yer alan değerlendirme esaslarının BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT hükümlerine göre ilk kayda almada ve dönem sonu değerlendirme işlemleri için hangi finansal tablo kalemlerinde hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağı Tablo-3’de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 3. Finansal Tablo Kalemlerini Değerleme Esasları Açısından Karşılaştırma

FİNANSAL TABLO KALEMİ	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK/MSUGT
Nakit ve Nakit benzerleri	İtibari değer, spot kur	İtibari değer, spot kur	-Değerleme ölçütü: itibari değer ve GUD (Borsa değeri)
Finansal Yatırımlar	-İlk kayda almada işlem fiyatı üzerinden kayda alınır. İşlem maliyetleri (Alış giderleri) Kar zarara kaydedilir -Sonraki ölçümlerde GUD (Borsa değeri) ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkları Kar zarara kaydedilir.	Finansal yatırımlar değer artış kazancı veya zararı KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde tanımlanmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, Md.10.17). Ancak, bununla bağlantılı olarak KÜMİ FRS seti taslağı kâr veya zarar tablosunda ilgili herhangi bir hesap yer almamaktadır.	Borsada İşlem Görenler -Alış fiyatı ile kayda alınır. İşlem maliyetleri kar zarara kaydedilir. -Sonraki ölçümlerde VUK göre alış fiyatıyla değerlendirilir. MSUGT göre, borsa değeri alış fiyatının altına düştüğünde değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.(KKEG) Borsa değer artışları dikkate alınmaz
Türev Araçlar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer	Hüküm yok
Ticari Alacaklar	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş maliyet	- Alacakların tamamı vade farkı gözetilmeden ilk ölçümde itibari değer -Dönem sonlarında reeskonta tabi tutulur	Ticari senetsiz alacaklar itibari değeri ile, (Bilanço gününde senetli alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Diğer Alacaklar	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Alacakların tamamı vade farkı gözetilmeden itibari değer ile ve dönem sonunda reeskonta tabi tutulur	İtibari değer (Bilanço gününde senetli alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)

Stoklar	Tam maliyet veya Normal maliyet yöntemi	Tam maliyet veya Normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi
-Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.
-Dönem sonu ölçümü	Net gerçekleştirilebilir değerlerin maliyetin altına düştüğü zaman aradaki fark değer düşüklüğü karşılık zararı yazılır.	Değer düşüklüğü raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu olabileceği ifade edilmektedir.	Stokların değeri %10 ve daha fazla değer düşüklüğü göstermesi durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
-Stok değer düşüklüğü			
Tarımsal Faaliyetler	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.
-Canlı Varlıklar			
-Tarımsal ürünler	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür
Uzun vadeli Hisse Senedi Yatırımlarının Muhabeseleştirilmesi (önemli etki taşımayan iştirakler)	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.	Alış bedeliyle ölçülür.
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Finansal Yatırımlar	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	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 ölçülmektedir.	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden ölçülmektedir.

Önemli etki taşıyan İştirakler, Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler ve Bağlı Ortaklıklar	Münferit finansal tablolarda söz konusu yatırımlar maliyet veya özkaynak yöntemiyle ölçülebilmektedir.	-Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarının ilk ölçümde gerçeğe uygun değeri (işlem fiyatı) ve sonraki ölçümde gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür. - Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçların, ilk ölçümü ve sonraki ölçümü maliyet bedeli üzerinden ölçülür.	Söz konusu yatırımlar maliyet bedeli ile ölçülmektedir.
Maddi Duran Varlıklar	-İlk ölçüm Maliyet bedeli -Sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülür.	-İlk ölçüm Maliyet bedeli -Sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülür.	Maliyet bedeli
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma safhasında yapılan giderler kâr veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler belirli koşullara tabi olarak aktifleştirilebilir.	Araştırma ve geliştirme giderleri kâr veya zarara yansıtılır.	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.

Finansal Yükümlülükler	-İlk ölçüm: İşlem fiyatı -Sonraki ölçüm: İtfa edilmiş değer	-İlk ölçümü: Gerçeğe uygun değer (İşlem fiyatı) İşlem maliyetleri doğrudan kar zarara kaydedilir. -Sonraki ölçüm: İşlem fiyatı Artı raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir ve giderleri eksi raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm ana para geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme ve tahsilatları eksi Birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları	İtibari değer (tahvil ve bono), mukayyet değer (banka kredileri)
Ticari Borçlar	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Borçların tamamı vade farkı gözetilmeden itibari değer ile ve dönem sonunda reeskont tabi tutulması	Ticari senetsiz Borçlar İtibari değer (Bilanço gününde senetli borçlar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Diğer Borçlar	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Borçların tamamı vade farkı gözetilmeden itibari değer ile ve dönem sonunda reeskont tabi tutulması	İtibari değer (Bilanço gününde senetli borçlar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Karşılıklar	Raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Karşılıkların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Karşılığa ilişkin tahmini ödeme tutarının ölçümünde işletmenin muhakemede bulunması	Mukayyet değer

Tablo 3, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK değerleme hükümlerinin uygulanması gereken esaslarını içermektedir. Varlık, borç ve özkaynak kalemlerinin değerlemesine ilişkin elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

- Nakit ve nakit benzerlerine ilişkin ölçüm esasları her üç düzenlemede birbiri ile uyumludur.
- Her üç düzenlemede, özellikle varlık ve borçların ilk ölçümlerinde benimsenen ölçüm esasının “maliyet bedeli” olduğu dikkat çekmektedir. VUK/MSUGT’den farklı olarak BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslak metninde her ne kadar “gerçeğe uygun değer” esasını benimsemiş olsa da, bu değerlerin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda maliyet bedeli ile ölçüme işaret etmiştir.
- BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslak metni stoklar, türev araçlar, canlı varlıklar, maddi duran varlıklar, finansal yükümlülükler ve karşılıklar ile ilgili ölçüm esasları açısından benzer hükümlere sahiptir.
- İştiraklere ve müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin ölçüm esasları da uyumlu olmakla birlikte, BOBİ FRS’den farklı olarak KÜMİ FRS taslak metninde borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarının ilk ve sonraki ölçümleri gerçeğe uygun değer esasını benimsemiştir.
- VUK/MSUGT’de türev araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin düzenleme yer almamaktadır.
- Devlet tahvili, hazine bonosu veya özel sektör tahvil ve bonoları gibi borçlanma araçlarındaki finansal yatırımların ilk ölçümü KÜMİ FRS taslak metninde 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 değerlendirme benimsenmiştir. BOBİ FRS’ye göre itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçüm yapılması gerekirken VUK/MSUGT, borsa rayici ile ölçümü, borsa rayici yoksa bedelin, menkul kıymetin alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi suretiyle hesaplanacağını hükme bağlamıştır.
- Maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümleri her üç düzenlemede de maliyet bedeli esas alınarak yapılmıştır.
- Özkaynak araçlarındaki finansal yatırımların ölçümleri borsada işlem görenler için BOBİ FRS gerçeğe uygun değer esasını benimsemiştir. VUK/MSUGT’ne göre borsada işlem görenlerin hisse senetlerinin borsa değerinde azalma tespit edildiğinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ancak değer artışları dikkate alınmaz. Borsada işlem görmeyenlerin sonraki ölçümleri BOBİ FRS’ye göre maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle, VUK/MSUGT’ye göre ise alış bedeli üzerinden yapılır.
- Alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar gibi finansal yükümlülüklerin ölçüm esasları BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de uyumludur. VUK/MSUGT diğerlerinden farklı olarak tahviller için itibari değer, banka kredileri için ise mukayyet değer esasını benimsemiştir.
- Ticari alacaklar/borçlar ve diğer alacaklar/borçlar ölçüm esasları açısından her üç düzenlemede farklılık göstermektedir. VUK/MSUGT, bu tür alacakların itibari değeri ile ölçülmesi gerektiğini ve

isteğe bağılı olarak senetli borçlar/alacaklar için bilanço gününde reeskont uygulanabileceğini hükme bağlamıştır. BOBİ FRS’de, vadeye göre ölçüm esası belirlenmiş olup, vadesi bir yıl veya daha kısa olan tüm alacak ve borçların itibari değer ile; vadesi bir yıldan uzun olanların ise itfa edilmiş değer ile ölçülmesi gerektiği belirtilmiştir. KÜMİ FRS taslağında ise diğerlerinden farklı olarak, alacaklar/borçlar ve diğer alacaklar/borçların tamamı vade farkı gözetilmeden itibari değer ile ve dönem sonunda reeskonta tabi tutulması esasını benimsemiştir.

6. SONUÇ

Vergi Usul Kanunu değerlendirme esaslarını kural bazlı bir yaklaşımla tek bir değerlendirme ölçüsü ile değerlerken, Muhasebe Standartları alternatifli olarak değerlendirme ölçülerinin uygulanmasına izin vermektedir. Dolayısıyla değerlemelerde alternatif uygulamalar olması ticari kârın tutarını değiştirmektedir. Vergi Usul Kanununda, tek tek hangi kalemlerin nasıl değerlendirileceği belirtilmiş olmasına karşın BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ilgili kalemin bulunduğu grup açısından bir ölçümlemeden söz edilmektedir.

Muhasebe Standartlarında varlıklar ve yükümlülüklerin tamamının gerçeğe uygun değerini tespit etmek en önemli amaçtır. Ancak Vergi Usul Kanunu, bir kısım finansal araçlar dışında, anılan kalemlerin güncel değerlerini yer vermemekte, bu kalemlerin işletmeye mal oluş değerinden muhasebeleştirilmeyi yeterli görmekte ve işletme dışına çıkıncaya kadar da onu o değeriyle tutmaktadır. Bu yüzden ölçümleme ve değerlendirme ölçütlerinde değişiklikler finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Finansal tablolardaki birçok kalem gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş maliyetle ölçülmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye’de uygulanmakta olan BOBİ FRS, 2021’de uygulamaya konulması beklenen KÜMİ FRS taslak metni ve VUK/MSUGT arasında değerlendirme esasları açısından farklılıkların tespit edilmeye çalışıldığı bu çalışma sonuçlarının düzenlemeler arasındaki uyumsuzluğu azaltmak açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Birbirinden farklı olan uygulamalar muhasebeleştirme sürecinde karmaşık durumlara neden olmaktadır. Bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak ve uygulamalarda standart bir yapının sağlanabilmesi için eksikliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Söz konusu karmaşıklıkların ortadan kalkması ile uyumlu bir finansal raporlama ve bağımsız denetim sağlanacak, dolayısıyla finansal tablolara olan güven seviyesi de genel olarak artacaktır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümlerinin asgari ölçülerde muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi finansal tablolardaki farklılıkları azaltacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2007). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Yenilenmiş ve Genişletilmiş (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi Ltd.Şti.
- Akdoğan, N. (2016). VUK Yasası'nın Muhasebe Standartları İle Uyumlu Hale Gelmesi İçin Yapılması Gereken Değişikliklere İlişkin Öneriler. Sempozyum, Ankara
- Aremu, M. A. ve Adeyemi, S.L. (2011). "Small and Medium Scale Enterprises as A Survival Strategy for"
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). "Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları". İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Bulut, A. (2012). "Karşılaştırmalı TMS/TFRS-VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları", Hesap Uzmanları Derneği, Ankara
- Collis, J. ve Jarvis, R. (2002). "Financial information and the management of small private companies", Journal of Small Business and Enterprise Development, 1 (June)
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). "Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat (121), 13 – 33
- Employment Generation" , Journal of Sustainable Development Vol. 4, No. 1, February
- Eierle, B. ve Haller, A. (2009). "Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities?", Journl Accounting in Europe, Vol. 6, No. 2
- Fetisovova, E. (2004). "Finance of small and medium-sized enterprises", Iura Edition, Isbn 87-4, Bratislava
- Gartenstein, D. ve Seidel, M., B.Sc., LL.B. (2019). March 11, www.smallbusiness.com
- ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2011). Measurement in Financial Reporting. https://www.icaew.com
- International Scientific Conference. (2018). New Challenges of Economic and Business Development : Productivity and Economic Growth, 12-15, May
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası www.istanbulymmo.org.tr 'Vuk Ve Tfrs/Ufrs Açısından Değerleme Hükmüleri." No:2014/ 30"
- Kamu Gözetim Kurumu www.kgk.gov.tr (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 56 Sıra Numaralı Tebliğ. Md. 6).
- Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., Karşı, C. 2011. Türkiye muhasebe standartlarında yer alan bir değerlendirme ölçüsü: gerçeğe uygun değer. EJournal of New World Sciences Academy Social Sciences, 6(1), 48-76.
- Şensoy, N ve Perek, A. A. (2010). Kobilere için uluslararası finansal raporlama standardı ve Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme esaslarına toplu bakış. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3(2), 47-73.
- www.pcaobus.org (Erişim tarihi: 13.11.2019)
- www.kgk.com.tr (Erişim tarih.: 18.11.2019)

