

TİCARİ DEFTERLERİN TUTULMASINDA BOBİ FRS/ TMS'NİN ESAS ALINMASI

TTK

1. **Madde 68, 73, 74,75,76,77 ve 514** - Finansal tablolar yönetim kurulunca TMS'ye göre hazırlanır.
2. **Madde 78, 79 ve 80** - Finansal Tablolar TMS'nda belirtilen değerleme ölçülerine göre değerlendirilir.

TTK

ANCAK

3. **Madde 64/5** TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, VUK'un **defter tutma ve kayıt zamanıyla** ilgili hükümleri ile VUK gereğince yapılan düzenlemelere uymak zorundadır.

TTK'nın defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına göre vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.

4. *64 ilâ 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler **münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken**, KGK tarafından yayımlanan, TMS'lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.*

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

Aktif toplamı 40 milyon TL,

Net satış hasılatı 80 milyon TL

Çalışan sayısı 200'ü aşanlar

bu üç kriterden ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabidir.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan açıklamaya göre 2016 yılı sonu itibarıyla bağımsız denetim kapsamındaki şirket sayısı **6.256'dır.**

TFRS – BOBİ/FRS

Bağımsız Denetime Tabi Şirketler Finansal Raporlarını **TTK uyarınca** hazırlar ve sunar;

1. KAYİK'ler tam set TFRS'yi

2. KAYİK dışındakiler isteğe bağlı olarak

✓ TFRS'yi veya MSUGUT'u (01.01.2018 tarihinden itibaren BOBİ
FRS'yi)

Esas alacaklardır.

BOBİ/FRS

29.7.2017 tarihinde yayımlanan
56 No.lu Tebliğ

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

- Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
- Nakit Akış Tablosu
- Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar
- Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
- Hasılat, Stoklar, Tarımsal Faaliyetler, Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi, Finansal Araçlar ve Özkaynaklar, İştiraklerdeki yatırımlar, Müşterek girişimlerdeki yatırımlar,

BOBİ/FRS

Maddi Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Kiralamalar, Devlet teşvikleri, Borçlanma maliyetleri, Varlıklarda Değer Düşüklüğü karşılığı, Karşılıklar, Şarta bağlı yükümlülükler, ve Şarta Bağlı Varlıklar, Yabancı Para Çevrim farkları, İş Birleşmeleri,

- Konsolide Finansal Raporlar,
- Gelir üzerinden Alınan Vergiler,
- Ara Dönem Finansal Raporlama,
- Dipnotlar
- Geçiş Hükümleri
- Münferit finansal Tablo örnekleri
- Konsolide finansal tablo örnekleri

VUK - TTK

- ❑ Her iki kanunda işletmelerin defter tutma ve finansal tablo düzenleme amaçları farklıdır.
- ❑ VUK, defterlerin tutulmasından beklenen, mükellefin **vergi ile ilgili durumudur,**
- ❑ TTK'da ise **ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunun** ortaya konması amaçlanmıştır.
- ❑ Bu nedenle TTK'ya göre düzenlenecek bilanço ve gelir tablosu ile vergi dairesine verilecek olan vergi beyannamelerine eklenecek olanlar arasında fark olması kaçınılmazdır.

DÜZELTME; VUK'dan BOBİ FRS'ye

MUHASEBE - MALİ TABLOLAR - ÖZKAYNAK- KAR / ZARAR (VUK)

1. FİNANSAL TABLOLAR (VUK)

Düzeltilme ve Sınıflandırma Kayıtları

FİNANSAL TABLOLAR (BOBİ FRS)

2. KAR/ZARAR (VUK)

+ - Düzeltilme Kayıtları

KAR/ZARAR (BOBİ FRS)

DÜZELTME; BOBİ FRS'den VUK'a

MUHASEBE - MALİ TABLOLAR - ÖZKAYNAK- KAR / ZARAR (BOBİ FRS)

1. KAR/ZARAR (BOBİ FRS)

+ Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

- Vergiye Tabi Olmayan Gelirler

KAR ZARAR (VUK)

2. ÖZ KAYNAKLAR (BOBİ FRS)

Vergi Matrahına İlave Edilecekler

DEĞERLEME - ÖLÇÜM

- **VUK-MSUGT: Maliyet Bedeli**
 - Maliyet Bedeli, **Borsa Rayici**, Tasarruf Değeri, **Mukayyet Değer**, İtibari Değer, **Vergi Değeri**, Rayiç Bedel, **Emsal Bedeli Ve Ücreti**
- **BOBİ FRS: Gerçeğe Uygun Değer**
 - **Gerçeğe Uygun Değer**, Net Gerçekleşebilir Değer, **İtibari Değer**, İtfa Edilmiş Değeri, **Özkaynak Yöntemi**, Geri Kazanılabılır Tutar, **Yeniden Değerleme**, Kullanım Değeri, **Spot Kur**, Maliyet Bedeli

TFRS-BOBİ FRS / VUK-MSUGT HAKİM OLAN İLKELER

- **VUK-MSUGT:**

Kural bazlıdır, muhasebe kayıtlarının, değerlemelerin nasıl yapılacağı, finansal tabloların nasıl çıkarılacağı tek tek yazılıdır.

- **BOBİ FRS:**

İlke Bazlıdır, ilkeler konmuş muhasebeleştirme gerçeğe uygun değer esas alınarak tanımlanmıştır.

Örnek: Hasılat standardı, 5.14 Mal satışına ilişkin hasılatın kayda alınması

TFRS-BOBİ FRS / VUK-MSUGT HAKİM OLAN İLKELER-2

5.14 Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınır:

.....

b) Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.

Başka bir örnek;

TFRS-BOBİ FRS / VUK-MSUGT HAKİM OLAN İLKELER-3

Hasılatın Kayda Alınması:

5.6 Bu bölümde yer alan kayda alma ölçütleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda kayda alma ölçütlerinin, işlemin özünü yansıtmak amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması **gerekebilir**. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis bedelini de içeriyorsa, kayda alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.

Başka bir örnek;

TFRS-BOBİ FRS / VUK-MSUGT HAKİM OLAN İLKELER-4

9. Finansal araçlar ve Özkaynaklar:

9.37 Finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

.....

c) **İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen** bir finansal araç için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığa ilişkin **tahmini** nakit akışlarının, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak bugüne indirgenmiş değeri arasındaki farktır. Finansal aracın değişken bir faiz oranına sahip olması durumunda, değer düşüklüğü zararının ölçülmesi açısından indirgemede kullanılacak faiz oranı, sözleşmeye göre belirlenen cari etkin faiz oranıdır. **Başka bir örnek;**

TFRS-BOBİ FRS / VUK-MSUGT HAKİM OLAN İLKELER-5

18. Varlıklarda Değer düşüklüğü:

18.3 **Geri kazanılabilir tutar**, varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş **gerçeğe uygun değeri** ile **kullanım değerinden** yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla Finansal Durum Tablosunda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.

TFRS-BOBİ FRS / VUK-MSUGT HAKİM OLAN İLKELER-6

18.15 **Kullanım değeri** bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

18.16 Kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışları,
- b) Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasında beklenen **muhtemel** sapmalar,
- c) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),
- ç) Varlığa özgü belirsizliklere katlanmanın bedeli,
- d) Piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar (örneğin varlığın likiditesinin azalması).

18.17 Kullanım değerinin hesaplanması aşağıdaki adımlardan oluşur:.....

MEVCUT DURUM

- 2 Milyon Civarında Mükellefin muhasebe ve Yasal Defterleri VUK ve MSUGT'ye göre tutulmaktadır.
- Tüm muhasebeciler ve mali müşavirler, Mali İdare, Vergi İnceleme, SGK, Gümrük ve sair kurumların Elemanları VUK ve MSUGT'a hakimdir.
- Kullanılan muhasebe programları ve ERP tabanlı yazılımlar vb. VUK ve MSUGT'la uyumludur.
- Yasalar gereği zaman aşımı sonrasında da muhafazası gereken Amortisman ve envanter gibi kayıtlar VUK ve MSUGT'a uygundur.
- TFRS veya BOBİ FRS'ye uygun defter tutabilecek, finansal tablo çıkarabilecek meslek mensubu sayısı bugün itibariyle sınırlıdır.

MEVCUT DURUM-2

- VUK-MSUGT'a uygun çıkarılan finansal tablolar ve Kar-Zarar, Muhasebe Dışı verilen Düzetme ve sınıflandırma kayıtları ile TFRS'ye uygun hale getirilmektedir.
- Bu dönüştürme esas itibariyle şirket Yönetim kurulunun görevidir. Ancak bugün itibariyle bir çok firmada dönüştürme bağımsız denetim sırasında denetçi tarafından yapılmaktadır.
- Düzetme ve sınıflandırma kayıtları ve dayanağı belge ve çalışmalar yasal defter ve belgeler gibi muhafaza edilmektedir.
- TTK ve KGK mevzuatı çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim çalışmalarında TFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tablolar esas alınmaktadır.

RUSYA DENEYİMİ (*)

- Rusya'da Muhasebe Sisteminde Reformlar Maliye Bakanlığı tarafından 1991 yılında onaylanan hesap planı ile başlamıştır.
- 1994 yılında Muhasebe politikaları yayımlanmıştır.
- 1996 yılında Muhasebe ile ilgili Federal Yasa Kabul edilmiştir.
- 1998 yılında Rusya Muhasebe sisteminin UFRS ile uyumlaştırılması yönünde ilk adımlar atılmıştır.
- 2004 Kavramsal Çerçeve yayımlanmıştır
- 2011 yılında gelinen nokta yeterli bulunmamış, 2015-2015 yıllarını kapsayacak şekilde UFRS'ye tam uyumlu muhasebe reform süreci başlatılmıştır.

() Leyla Akgün, Çözüm Mayıs-Haziran 2017*

RUSYA DENEYİMİ-2

- Geçmiş yaklaşık 20 yıllık zaman zarfında UFRS'ye uyumlu (BOBİ'ye benzer) 24 muhasebe standardı hazırlanmıştır.
- 2015 yılı itibariyle Halka açık şirketler, sigorta şirketleri, bankalar için UFRS zorunluluğu getirilmiştir.
- 2017 itibariyle tüm şirketlerin UFRS'ye geçişi amaçlanmaktadır.

Ancak Uygulama sırasında;

- Küçük Boy işletmelerin UFRS'ye geçişte zorlandıkları, yerel muhasebe standardını (RFRS) kullanmayı tercih ettikleri tespit edilmiş.
- Kural bazlı sisteme alışık meslek mensupları kişisel yargı gerektiren, seçim yapma özgürlüğü tanıyan kurallar karşısında zorlanmışlardır.
- Nitelikli ve Kalifiye personel eksikliği hissedilmiştir.
- UFRS'nin dili ağır bulunmuştur, yeni tercümelemeler de fayda etmemiştir.

RUSYA DENEYİMİ-3

- Aile şirketleri finansal ve ekonomik faaliyetleri ile ilgili gerçek durumu açıklamakta çekinmektedirler.
- UFRS'ye göre mali tablo hazırlanırken bazı bilgiler saklanmaktadır.
- Vergileme ile muhasebeyi ayırmakta zorlanılmaktadır.
- Yasal olarak vergi ile muhasebeleştirme ayrılmış olsa da muhasebe hala vergiye göre tutulmaktadır. Dolayısıyla iki tür rapor hazırlanmaktadır.

MALİYETLER.

- Muhasebe ve vergi süreçleri değişecektir
- Muhasebe programları, bilgi sistemleri güncellenecektir
- Çalışanlar Eğitilecektir
- Dışardan destek alınacaktır.
- Karmaşıklık, vergi hesabında zorluk yaratacaktır.

VUK-BOBİ FARKLAR

- Temel finansal tabloların sunumu
- Dipnot gereklilikleri
- Sınıflama farklılıkları
- İşletme birleşmeleri
- Finansal enstrümanların sınıflandırılması ve ölçümü
- Sabit kıymet amortisman yöntemleri ve aktifleştirmeler
- Maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi
- Çalışanlara sağlanan faydalar (kıdem tazminatı)
- Karşılıklar
- Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesi
- İnşaat muhasebesi
- Varlıklarda değer düşüklüğü
- Gelir/gider tahakkukları
- Ertelenmiş vergi

VUK-BOBİ YAKINLAŐTIRMA

- Kıst Amortisman
- Maddi Duran Varlıkların Deęerlemesi
- Borçlanma Maliyetleri
- Kıdem Tazminatı Karşılığı
- İnşaat Muhasebesi
- Karşılıklar
- Mali Tablo Formatları
- Dip Notlar

HASILAT

VUK

- Satış fiyatı (Satış sırasında sağlanan iskontolar düşülür)

BOBİ FRS

- Satış İskontoları düşüldükten sonra alınan/alınması beklenen tutar.
 - Kayda alınırken (tahsil edilebilirliğinde sorun varsa) düzeltilir.
 - 1 yıl veya daha fazla vadeli satışlarda faiz ayrıştırılır.
 - Gelecekte sağlanacak Hediye puanları, indirimler vs düşülür.

HASILAT (Mal Satışları)

VUK

- Genel olarak Tahakkuk ve Dönemsellik esas alınır.

BOBİ FRS

- Mal sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin devri
- Satılan mallar üzerinde kontrol
- Hasılatın Güvenilir şekilde ölçümü
- Ekonomik faydanın elde edilmesinin mümkün olması
- Katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülmesi

HASILAT (Hizmet Sunumu)

VUK

- Genel olarak Tahakkuk ve Dönemsellik esas alınır.

BOBİ FRS

- Tamamlanma Yüzdesi

HASILAT (Faiz, İsim Hakkı, Kar Payları)

VUK

- Genel olarak Tahakkuk ve Dönemsellik esas alınır.

BOBİ FRS

- Faiz, etkin faiz yöntemiyle hesaplanır
- İsim Hakları, sözleşme hükümlerine bakılır
- Kar payı, alma hakkının doğumunda

STOKLAR

VUK

- Maliyet Bedeli

BOBİ FRS

- Maliyet Bedeli ile NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞERİNDEN küçük olanı ile
- 1 Yıl veya daha fazla vadeli alınan stoklar vade farkı ayrıştırılarak ölçülür
- Borçlanma maliyetleri (üretimi 1 yıldan fazla sürenler hariç) gider yazılır.
- FIFO, AĞIRLIKLİ ORT.

STOKLAR

VUK

- Maliyet Bedeli
- Değer düşüklüğü karşılılığı ayrılması için takdir komisyonu kararı gerekir.

BOBİ FRS

- FIFO, AĞIRLIKLI ORT.
- Değer düşüklüğü için raporlama dönemlerinde karşılık ayrılır