

DERLEME MAKALE

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KÜMİ FRS) ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING OF TANGIBLE ASSETS IN THE FRAMEWORK OF FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMALL AND MICRO ENTERPRISES (SME FRS)

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet UTKU*

Dr. Öğr. Üyesi Yusuf KAYA**

ÖZ

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) 2019 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından taslak olarak yayınlanmıştır. Taslak yürürlüğe girdiğinde uygulayacak işletme sayısı açısından en geniş kapsamlı muhasebe standardı olacaktır. Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler halihazırda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'a göre muhasebe kayıtlarını yapmaktadır. Ancak VUK 'ta değerlendirme hükümlerinin yer almaması, amortisman, reeskont ve kıdem tazminatı gibi bazı uygulamaların zorunlu olmayıp işletmenin isteğine bırakılması, hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgiler sunmasını engellemektedir. Bu nedenle ülkemizde KÜMİ FRS'ye ihtiyaç duyulmuştur. Toplamda 22 bölümden oluşan standartta maddi duran varlıklar (MDV) 11. bölümde bulunmaktadır. Çalışmanın konusunu oluşturan MDV işletmelerin faaliyetlerin yürütülmesi noktasında en önemli varlık kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda amaçlanan, KÜMİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde sektör uygulayıcılarına yol göstermektir. Çalışmada öncelikle maddi duran varlıklar açısından yürürlükteki uygulamalarla KÜMİ FRS arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konmuştur. Ardından KÜMİ FRS kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları örneklerle gösterilmiştir.

*Pamukkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, mutku@pau.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7076-6891>

** Pamukkale Üniversitesi, Buldan Meslek Yüksekokulu, ykaya@pau.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2076-9808>

Anahtar Sözcükler: KÜMİ FRS, Maddi Duran Varlıklar, Küçük ve Mikro İşletmeler, Muhasebe Uygulamaları

ABSTRACT

Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises (SME FRS) was published in 2019 as a draft text by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority. When the draft comes into force, it will be the most comprehensive accounting standard in terms of the number of businesses. Small and micro enterprises that are not subject to independent audit are currently making their accounting records according to the General Communique on Accounting System Application (GCASA) and Tax Procedure Law (TPL). However, the absence of valuation methods in TPL, depreciation, rediscount and severance payment are not compulsory and left to the request of the company, preventing the prepared financial statements from providing fair and comparable information. For this reason, SME FRS was needed in our country. In the standard consisting of 22 sections in total, there are tangible assets in section 11. The tangible assets that constitute the subject of the study constitute one of the most important asset items of the enterprises in terms of carrying out the activities. The aim is to guide industry practitioners in accounting for tangible assets under the SME FRS. In the study, the similarities and differences between the current practices and the SME FRS are revealed in terms of tangible assets. Then, accounting transactions to be made within the scope of SME FRS are shown with examples.

Keywords: SME FRS, Tangible Assets, Small and Micro Enterprises, Accounting Transactions

1. GİRİŞ

Finansal tablo kullanıcılarının, standartlaştırılmış, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolara olan ihtiyacı, tüm dünyada ortak bir dilin oluşturulması çabalarını beraberinde getirmiştir. Türkiye’de muhasebe alanında dünyadaki uygulamalara ve AB düzenlemelerine paralel olarak tarihsel süreçte önemli standartlaşma adımları atılmıştır. 2005 yılından itibaren halka açık şirketler ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) uygulanmaya başlanmıştır. KGK’nın 13.09.2018 tarihli ve

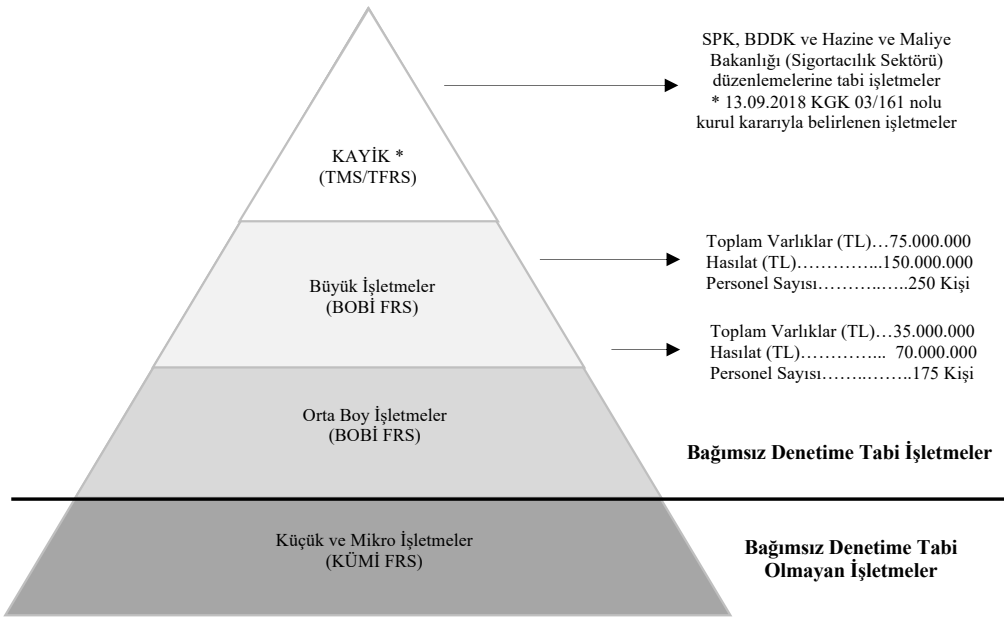
03/161 sayılı kurul kararı uyarınca zorunlu ya da isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulayacak işletmelerin kapsamı genişletilmiştir. Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ise 29.07.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de işletmelerin büyük bir kısmını oluşturan küçük ve mikro işletmeler halen Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği’ne (MSUGT) göre muhasebe işlemlerini yürütmektedir. Bu noktada KGK küçük ve mikro işletmeler için uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartları hazırlamış ve 12.07.2019 tarihinde taslak standart metnini kamuoyunun görüşüne sunmuştur.

01.01.2021 tarihi itibarıyla uygulamaya konması planlanan KÜMİ FRS, kamu kurum ve kuruluşlarının, akademisyenlerin, meslek örgütlerinin ve reel sektör temsilcilerinin incelemesine sunulmuştur. Bu konuda Gökçen vd. (2019) yaptıkları çalışmada, temel konular açısından KÜMİ FRS seti taslağını BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS ile karşılaştırmış ve aralarındaki farkları ortaya koymuşlardır. Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020), KÜMİ FRS’nin iş hayatına sağlayabileceği yararları ortaya koymuş, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut uygulamalarla mukayese etmiştir. Gücenme Gençoğlu (2020), KÜMİ FRS’yi, BOBİ FRS ve vergi uygulamaları ile kıyaslayarak genel değerlendirmelerde bulunmuştur. Tutkavul (2020) dönüştürme maliyetlerini KÜMİ FRS ve diğer standartlar açısından incelemiş, üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisini ortaya koymuştur.

Bu çalışmanın amacı, taslak metni yayımlanan ve 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenen KÜMİ FRS’de maddi duran varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda öncelikle KÜMİ FRS üzerinde durulmuş ve içeriğinden bahsedilmiştir. Ardından, VUK/MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ’de, MDV’lere ilişkin hükümler incelenmiş, benzerlikler ve farklılıklar açıklanmıştır. Son bölümde ise maddi duran varlıkların KÜMİ FRS açısından muhasebeleştirme örneklerine yer verilmiştir.

2. KÜMİ FRS

Türkiye’de UFRS’ye uyum çerçevesinde KAYİK ile başlayan standartlaşma süreci günümüzde küçük ve mikro işletmelere kadar inerek KÜMİ FRS hazırlanmıştır. Ülkemizdeki işletmeler için finansal raporlama çerçevesi Şekil 1’de gösterilmiştir;



Şekil 1. Türkiye’deki Finansal Raporlama Çerçevesi
(Kaynak: www.kgk.gov.tr)

KGK, KÜMİ FRS’yi yayınlarken AB kriterlerine göre küçük ve mikro işletmeleri tanımlamıştır. Buna göre bir işletmenin bu standarda tabi olabilmesi için Tablo 1’de yer alan üç kriterden en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Bu kriterlere uymayan kuruluşlar mikro işletme sayılacak ve bu kuruluşlar bilanço esasına göre defter tutma hadlerini de sağlamıyorsa bu standarda tabi olmayacaktır (KGK KÜMİ FRS, 2019).

Tablo 1. AB Direktiflerine Göre Şirket Büyüklük Ölçütleri

2013/34 Sayılı AB Direktifi – Şirket Ölçütleri				
Varlık Toplamı	Mikro işletme	<350.000 €<	Küçük İşletme	<4.000.000 €<
Net Hasılatı		<700.000 €<		<8.000.000 €<
Personel Sayısı		<10<		<50<

Kaynak: www.kgk.gov.tr

KGK 12.07.2019’da 22 bölümden oluşan KÜMİ FRS taslağını yayınlamış, ilgili kişi ve kurumların görüşlerine açmıştır. Ülkemizde küçük ve mikro ölçekli işletmeler, VUK ve MSUGT’a göre muhasebe kayıtlarını tutmaktadırlar (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2019, s.2). KÜMİ FRS’nin yayınlanmasıyla beraber, küçük ve mikro işletmelerin standardı erken uygulaması mümkün

olmakla beraber, KGK yayınlanan taslağın 01.01.2021 tarihinden sonra uygulamaya konmasını planlamaktadır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye kıyasla daha basit ve anlaşılır bir dille yazılmış olan ve VUK/MSUGT uygulamalarına daha yakın olan KÜMİ FRS seti taslağı, terimler sözlüğü ve 22 bölümden oluşmaktadır. KÜMİ FRS seti taslağının bölümleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. KÜMİ FRS Taslağı Bölümleri

Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler	Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu	Bölüm 13 Kiralamalar
Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu	Bölüm 14 Devlet Teşvikleri
Bölüm 4 Kar veya Zarar Tablosu	Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 5 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar	Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 17 Karşılıklar ve Şart. Bağ. Yük. / Varlıklar
Bölüm 7 Hasılat	Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 8 Stoklar	Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 21 Dipnotlar
Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 22 KÜMİ FRS 'ye Geçiş

Kaynak: KÜMİ FRS Taslağı, 2019

Taslağın tamamı terimler sözlüğüyle birlikte 105 sayfadan oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında TMS/TFRS ve BOBİ FRS 'ye göre anlaşılması ve uygulanabilirliği daha kolaydır. Standardın ekinde finansal tablo formatlarına yer verilmiştir. Maliyet esaslı bir yaklaşım gözetilmiştir. UFRS uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde hazırlanmıştır.

Maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler standardın 11. Bölümünde yer almaktadır. Bu bölümün amacı maddi duran varlıkların muhasebeleştirme ilkelerini düzenlemek olup, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar kapsam dışı bırakılmıştır. Bu bölüm finansal tablolara alma ve ölçüm, sonraki ölçüm ve finansal tablo dışı bırakma olmak üzere 3 kısım ve 37 maddeden oluşmaktadır.

3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN KÜMİ FRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde maddi duran varlıkların KÜMİ FRS çerçevesinde muhasebeleştirilmesi örneklerle ortaya konmuş ve verilen örneklerde KGK tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı kullanılmıştır.

3.1. Finansal Tablolara Alım ve Ölçüm

Bu bölümde maddi duran varlıkların ilk alım, alımdan kaynaklı vade farkları ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler verilmiştir.

3.1.1. Finansal Tablolara İlk Alım ve Vade Farkları

KÜMİ FRS md.11.5, 11.6 ve 11.7’de belirtildiği üzere MDV’l-er maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. Bu maliyet bedeline satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler eklenir. Md 11.12’ye göre MDV’ler vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenecek bedel üzerinden ölçülür. Dolayısıyla vade farkı ayrıştırılmayıp makinenin maliyetine eklenmiştir.

Örnek: ABC İşletmesi üretimde kullanılmak üzere 01/07/2020’de peşin alış bedeli 400.000 TL olan bir cihazı 500.000 TL + %18 KDV’ye 3 ay vadeli senet düzenleyerek almıştır. Cihazın işletmeye getirilmesi için 5.000 TL + %18 KDV nakliye bedeli ve ayrıca cihazın montajı için 1.000 TL + %18 KDV montaj gideri banka havalesiyle ödenmiştir.

01/07/2020			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		506.000	
01. Cihaz Bedeli	500.000 TL		
02. Nakliye Bedeli	5.000 TL		
03. Montaj Bed.	1.000 TL		
191 İNDİRİLECEK KDV		91.080	
	321 BORÇ SENETLERİ		590.000
	102 BANKALAR		7.080
Cihaz Alış Kaydı			

KÜMİ FRS md.11.5, 11.6 ve 11.7’de belirtildiği üzere MDV’ler maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. Bu maliyet bedeline satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler eklenir. Md 11.12’ye göre MDV’ler vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenecek bedel üzerinden ölçülür. Dolayısıyla vade farkı ayrıştırılmayıp cihazın maliyetine eklenmiştir.

3.1.2. Borçlanma Maliyetleri

Örnek: ABC İşletmesi 01/07/2020 tarihinde 50.000 TL + %18 KDV'ye bir demirbaş almıştır. Demirbaş bedeli için Z Bankasından aynı tutarda 30 gün vadeli ticari kredi kullanılmıştır. İlgili kredinin faiz tutarı 1.000 TL olup anapara ve faiz vade sonunda ödenecektir.

01/07/2020			
102 BANKALAR	59.000		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	1.000		
300 BANKA KREDİLERİ			60.000
Banka Kredisi Kullanımı			
01/07/2020			
255 DEMİRBAŞLAR	50.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000		
102 BANKALAR			59.000
Demirbaş Alımı			
31/07/2020			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.000		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MAL.			1.000
Finansman Gideri Kaydı			
31/07/2020			
300 BANKA KREDİLERİ	60.000		
102 BANKALAR			60.000
Kredi Borcunun Kapatılması			

Örnek: ABC İşletmesi üretimde kullanmak üzere 01/07/2020 tarihinde (1 ABD Doları = 6,50 TL) 20.000 ABD Doları + %18 KDV bedelle 30 gün vadeli bir makine satın almıştır. Ödeme gününde (1 ABD Doları = 6,60 TL) firmaya banka hesabından EFT yapılmıştır.

01/07/2020			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	130.000		
(20.000\$ * 6,5 TL = 130.000)			
191 İNDİRİLECEK KDV	23.400		
326 DİĞER TİCARİ BORÇLAR			153.400
Makine Alış Kaydı			

31/07/2020

326 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	153.400	
650 ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	2.360	
102 BANKALAR		155.760
Makine Bedelinin Ödenmesi		

3.2. Sonraki Ölçüm, Değer Düşüklüğü ve Amortisman Uygulamaları

KÜMİ FRSde aktife kayıtlı maddi duran varlıkların izleyen dönemlerdeki değerlemesi ve amortisman uygulamaları TMS/TFRS ile uyumludur. Değerleme kapsamında işletmeler, her faaliyet dönemi sonunda MDV'lerin değerini yeniden ölçer. Değerleme ölçüsü olarak işletme Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme modelini seçebilir (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2017, s.257).

MDV'lerdeki değer düşüklüğü KÜMİ FRS'de maliyet modeli ile ölçümde %10'a kadar dikkate alınmaz, %10'dan daha fazla değer düşüklüğü olması durumunda ise kar zarar hesaplarına yansıtılır. TMS16 Maddi Duran Varlıklar Standardında ise %10 şartı aranmadan maliyet modelinde tüm değer düşüklükleri kar zarar hesaplarında gösterilir. Standardın 39. ve 40. maddelerinde bir varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması veya azalması durumunda, bu artış ya da azalışın gelir ya da gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

3.2.1. Sonraki Ölçüm

KÜMİ FRS'de maddi duran varlıkların iktisap tarihinden sonraki ölçümlerinde maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemleri kullanılır.

Maliyet Modeli: Bu modelde bilanço döneminde maliyet bedeliyle muhasebeleştirilen MDV'ler, aktif değerinden, birikmiş amortismanları ve varsa değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra oluşan bedel üzerinden kayıtlara alınır.

Örnek: ABC LTD. ŞTİ. 01.10.2019'da 120.000 + %18 KDV ile satın aldığı ve yönetim faaliyetlerinde kullandığı faydalı ömrü 5 yıl olan taşıtın değerini 31.12.2019 tarihinde 100.000 TL olarak tespit etmiştir. Buna göre taşıt için ayrılacak kıst amortisman tutarı dönem sonunda 6.000 TL olarak hesaplanmıştır. Taşıtın net defter değeri 114.000 TL'dir. Oluşan değer azalışı ise (114.000 – 100.000) 14.000 TL olarak hesaplanmıştır.

- Taşıtın değeri %10'dan fazla düştüğü için KÜMİ FRS kapsamında aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır:

31/12/2019			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman Kaydı	6.000		6.000
31/12/2019			
659 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GİDER VE ZAR. 659.01. Karşılık Giderleri 257 MDV DEĞER DÜŞ.KARŞ. Değer Düş.Kaydı	14.000		14.000

Yeniden Değerleme Modeli: Bu modelde yeniden değerlendirilmiş tutar, gelecekte oluşacak değer düşüklüğü zararlarının, indirilmesiyle bulunan değerdir. Yani, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş MDV'lerin, değerinde gelecekte oluşabilecek azalışlar, yeniden değerlendirme azalışları olarak kaydedilmelidir.

Örnek: ABC işletmesi 01.04.2019 tarihinde 60.000 TL +%18 KDV'ye satın aldığı ekonomik ömrü 5 yıl olan makineyi dönem sonunda yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve %10 değerlendirme artış oranı belirlenmiştir. Ayrıca dönem sonu itibariyle makinenin gerçeğe uygun değerinin 50.000 TL olduğu saptanmıştır. Dönemsonu amortisman tutarı 9.000 TL'dir. Yeniden değerlendirme sonrası Taşıt Değeri 66.000 TL, amortisman tutarı 9.900 TL olacaktır. Varlığın yeni defter değeri $66.000 - 9.900 = 56.100$ TL'dir. Dönem sonu itibariyle değer düşüklüğü ise $56.100 - 50.000 = 6.100$ TL olarak hesaplanmıştır. Yeniden değerlendirme ve değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

31/12/2019			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 551 MDV YEN.DEĞ.ARTIŞLARI 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Yeniden Değerleme Kaydı	6.000		5.100 900
31/12/2019			
551 MDV YEN. DEĞ.ARTIŞLARI 659 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GİDER VE ZAR. 659.01. Karşılık Giderleri 257 MDV DEĞ.DÜŞ.KARŞILIĞI Değer Düşüklüğü Karşılığı Kaydı	5.100 1.000		6.100

3.2.2. Amortisman Uygulamaları

KÜMİ FRS’de amortisman uygulamaları TMS/TFRS ile uyumludur. Buna göre işletme tarafından uygulanabilecek amortisman yöntemleri; Doğrusal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ve Üretim Miktarına Bağlı Amortisman yöntemleridir.

Örnek: ABC İşletmesi 01.07.2019’da %18 KDV hariç 380.000 TL bedelle kiralama faaliyetlerinde kullanılmak üzere iş makinesi satın almıştır. Makinenin maksimum kullanım süresi 20.000 saat olup ekonomik ömrü 5 yıldır. Kalıntı değeri ise 40.000 TL’dir. 2019 yılında makine 1.500 saat kullanılmıştır. 2019 yılı dönem sonunda amortisman hesaplamaları ve muhasebe kayıtları her bir yönteme göre aşağıda gösterilmiştir:

Doğrusal Amortisman Yöntemi:

2019 yılı Amort. Tabii Tutar: $380.000 - 40.000 = 340.000$ TL

Yıllık Amort. Tutarı: $340.000 / 5$ yıl = 68.000 TL

2019 yılı Amort. Tutarı: $68.000 / 12$ ay * 6 ay = 34.000 TL

31/12/2019		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	34.000	34.000
Amortisman Kaydı		

Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi:

2019 yılı Amort. Tabii Tutar: $380.000 - 40.000 = 340.000$ TL

Yıllık Amort. Tutarı: $340.000 / 5$ yıl * 2 = 136.000 TL

2019 yılı Amort. Tutarı: $136.000 / 12$ ay * 6 ay = 68.000 TL

31/12/2019		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	68.000	68.000
Amortisman Kaydı		

Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi:

2019 yılı Amort. Tabii Tutar: 380.000 – 40.000 = 340.000 TL

2019 yılı Amort. Tutarı: 340.000 / 20.000 saat * 1.500 saat = 25.500 TL

31/12/2019		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	25.500	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		25.500
Amortisman Kaydı		

3.3. Finansal Tablo Dışı Bırakma ve Sınıf Değişirme

KÜMİ FRS’de MDV’lerin finansal tablo dışı bırakılmasında VUK/MSUGT hükümleri uygulanır. Gayrimenkullerin, yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak ayrıştırılarak sınıflandırılması KÜMİ FRS’de isteğe bağlıdır. Ayrıca satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar ayrımı KÜMİ FRS’de yapılmamaktadır.

Örnek: ABC İşletmesi maliyeti 100.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 15.000 TL olan makineyi 05.07.2020 tarihinde 90.000 TL + %18 KDV bedelle çek karşılığı satmıştır. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

05/07/2020		
101 ALINAN ÇEKLER	106.200	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	15.000	
253 TESİS MAK. VE CİHAZLAR		100.000
391 HESAPLANAN KDV		16.200
649 DİĞ.FAAL.ÇEŞ.GELİR VE KAZANÇ.		5.000
* MDV Satış Kaydı		

4. VUK/MSGUT, TMS/TFRS, BOBİ FRS VE KÜMİ FRS AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları, Türkiye'deki mevcut uygulama ve standartlar ile 01.01.2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi planlanan KÜMİ FRS ilkeleri kapsamında karşılaştırılmıştır.

Tablo 3. Maddi Duran Varlıkların Mevcut Uygulama ve Standartlarındaki Durumu

İçerik	VUK/MSGUT	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS (Taslak)
Finansal Tablolara Alım ve İlk Ölçüm	MDV'ler maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. Vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenecek bedel üzerinden ölçülür.	MDV'ler maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. Vade farklarından kaynaklanan finansman giderleri süre ayrımı olmaksızın varlığın maliyetinden ayrıştırılır (özellikli varlıklar hariç olmak üzere).	MDV'ler maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. 1 yıldan kısa vadeli olarak alınan MDV'de vade farkı ayrıştırılmaz. Vade 1 yılı aşarsa vade farkı tutarı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.	VUK/MSGUT ile uyumludur.
Borçlanma Maliyetleri	Kredi faizleri ve döviz kurundan kaynaklı oluşabilecek farklar MDV'nin satın alındığı hesap döneminde maliyete eklenir. Sonraki dönemlerde işletmeler isterlerse maliyet unsuru ya da gider olarak muhasebeleştirilebilirler.	Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenerek aktifleştirilir. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.	Üretimi, inşası, oluşturulması 1 yıldan uzun süren MDV'lerle direkt ilintili borçlanma maliyetleri varlığın kullanılabilir hale gelinceye kadar maliyete ilave edilir. Diğer maliyetler ise gider olarak muhasebeleştirilir.	Tüm borçlanma maliyetleri meydana geldikleri dönemde kar/zarar hesaplarına aktarılır.
Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme Modeli	TMS/TFRS ile uyumludur.	TMS/TFRS ile uyumludur.

Faydalı Ömür	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süreler dikkate alınır.	İşletme tarafından belirlenir.	TMS/TFRS ile uyumludur.	TMS/TFRS ile uyumludur.
Amortisman Tabii Tutar	Amortisman uygulaması ihtiyari olup, maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplanır.	Amortisman uygulaması zorunludur. Amortisman tabii tutarın hesaplanmasında MDV'nin maliyetinden hurda değeri çıkartılır.	TMS/TFRS ile uyumludur.	TMS/TFRS ile uyumludur.
Amortisman Yöntemleri	Normal Amortisman Azalan Bakiyeler (Amortisman oranı %50'yi geçemez.) Madenlerde Amortisman Fevkalade Amortisman	Doğrusal (Normal) Amortisman Azalan Bakiyeler (Oran sınırı yoktur) Üretim Miktarı	TMS/TFRS ile uyumludur.	TMS/TFRS ile uyumludur.
Amortisman Yöntemlerinde Değişiklik	Azalan bakiyelerden normal amortisman geçiş mümkünken, normal amortisman yönteminden dönülemez.	Seçilen yöntem tutarlı olarak uygulanır. MDV'den elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde değişiklik olursa amortisman yöntemi değiştirilebilir.	TMS/TFRS ile uyumludur.	TMS/TFRS ile uyumludur.
Kıst Amortisman Uygulaması	Yalnızca binek otomobillerde uygulanır.	MDV'lerin tümü için gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır.	TMS/TFRS ile uyumludur.	TMS/TFRS ile uyumludur.
Değer Düşüklüğü	Değer azalışlarının muhasebeleştirilmesi konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ortaya çıkan azalışların amortisman tabii olması, fevkalade amortisman şartlarının yerine getirilmesiyle mümkün olacaktır.	MDV yeniden değerlendirme yönteminde, işletme MDV'yi yeniden değerlendirilmiş bedeliyle gösterilmedikçe oluşacak değer düşüklüğü zarar kar ya da zarar olarak hesaplara alınır.	TMS/TFRS ile uyumludur.	MDV'nin piyasa değerinin, mukayyet değerinden %10 ya da %10'dan daha fazla değer kaybetmesi halinde, oluşacak zararlar gider hesaplarına aktarılır. Fakat MDV'lere ilişkin değer düşüklüğü zararları yeniden değerlendirilmiş bedelle ölçüldüyse bu zararlar yeniden değerlendirme değer azalışı şeklinde gösterilir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	MDV'ler böyle bir ayrıma tabi tutulmamaktadır.	Gayrimenkuller, kira kazancı ve/veya değer artış kazancı niyetiyle elde tutulup tutulmamasına göre ayrıştırılmıştır.	TMS/TFRS ile uyumludur.	Gayrimenkuller <u>isteğe bağlı</u> olarak yatırım amaçlı olup olmamasına göre ayrıştırılabilir.
Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar	MDV'ler böyle bir ayrıma tabi tutulmamaktadır.	MDV'ler satış amaçlı olarak aktifte tutuluyorsa bilançoda farklı bir hesapta izlenir.	VUK/MSGUT ile uyumludur.	VUK/MSGUT ile uyumludur.
Finansal Tablo Dışı Bırakma	MDV'lerin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kar veya zararlar ilgili hesaplara aktarılır.	VUK/MSGUT ile uyumludur.	VUK/MSGUT ile uyumludur.	VUK/MSGUT ile uyumludur.

Kaynak: VUK, MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS.

Tablo 3 incelendiğinde KÜMİ FRS açısından maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalar, genel olarak TMS/TFRS'ye uyumlu hazırlanmıştır. Bununla beraber finansal tablolara alım ve ilk ölçümde, satış amacıyla aktifte bulunan MDV'ler konusunda ve MDV'lerin finansal tablo dışı bırakılmasında VUK/MSUGT uygulamaları benimsenmiştir. Maddi duran varlıklar konusunda KÜMİ FRS'nin ortaya koyduğu farklılıklar ise borçlanma maliyetlerinin herhangi bir ayırım gözetmeksizin oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılması, değer düşüklüklerinin gösterilmesinde %10 sınırının getirilmesi ve son olarak yatırım amaçlı gayrimenkullerin isteğe bağlı sınıflandırılmasıdır.

5. SONUÇ

Çalışmanın konusunu oluşturan maddi duran varlıklara ilişkin hususlar TMS 16'da, BOBİ FRS'de 12. bölümde ve KÜMİ FRS'de 11. bölümde düzenlenmiştir. Maddi duran varlıklar ölçğine bakılmaksızın ekonomideki tüm işletmeler için faaliyetlerin yürütülmesinde önemli bir varlık grubudur. Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu eksiksiz ve güvenilir bir şekilde yansıtması açısından, maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin (ilk alım, değerlendirme, amortisman gibi) doğruluğu büyük öneme sahiptir.

KÜMİ FRS ekonomideki küçük ve mikro işletmeler için hazırlanmıştır. Uygulama kolaylığı sağlaması açısından diğer standartlardaki tüm ayrıntıları içermemektedir. Maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalar genel olarak TMS/TFRS'ye uyumlu olsa da bazı belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Çalışma kapsamında belirlenen bu farklılıklar, borçlanma maliyetleri, değer düşüklükleri ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin hususlarda göze çarpmaktadır.

KÜMİ FRS taslağının 2021 yılından itibaren uygulanmaya başlanmasıyla Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin önemli bir bölümü, UFRS ile uyumlu finansal tablolar hazırlayacaklardır. Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama alanında 2005 yılında başlayan standartlaşma süreci KÜMİ FRS ile birlikte neredeyse bütün işletmeleri kapsar hale gelecektir. Yalın bir anlatıma sahip olması ve uygulama kolaylığı sebebiyle KÜMİ FRS'ye diğer standartlara kıyasla işletmelerin daha hızlı uyum sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak standardın uygulanmasının kontrolü, denetiminin nasıl sağlanacağı, uygulama maliyetlerinin nasıl karşılanacağı hususunda belirsizlikler olduğu ve mevcut sistemdeki vergi temelli yaklaşımın standardın uygulanması noktasında zorluklar yaratabileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmayla maddi duran varlıkların, diğer standartlar ve muhasebe uygulamalarıyla arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmuş, KÜMİ FRS kapsamında nasıl muhasebeleştirileceği örneklerle gösterilmiştir. Çalışmanın yeni dönemde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda uygulayıcılara yol göstereceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413-430.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Erişim Adresi: www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 02.04.2020.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *13.09.2018 Tarihli ve 03/161 Sayılı Kurul Kararı*. Erişim Adresi: www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 09.09.2020.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2019). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı*. Erişim Adresi: www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 10.04.2020.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). *Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2020 Seti*. Erişim Adresi: www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 24.03.2020.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemiyle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, 1-19.

Maliye Bakanlığı (26.12.1992). *1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (21447 Sayılı).

Sağlam, N., Yolcu M. ve Eflatun A. O. (2017). Örneklerle UFRS Kayıtları. Bursa: MuhasebeTR.

Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Perspektifinden Dönüştürme Maliyetleri: Üretim Maliyetlerine ve Vergilendirmeye Etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 347-365.