

VUK'A GÖRE HAZIRLANMIŞ FİNANSAL TABLOLARIN TFRS, BOBİ FRS VE KÜMİ FRS TASLAĞINA UYGUN FİNANSAL TABLOLARA DÖNÜŞTÜRME İŞLEMLERİ VE FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN COPRAS YÖNTEMİ İLE ANALİZİ

Dr. Öğr. Üye Ali KABLAN*

Makale Gönderim Tarihi : 29.08.2020 / Kabul Tarihi : 03.12.2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin, finansal tablolarını Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre hazırlamak zorunda oldukları bilinmektedir. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 27.07.2017 tarihinde yayınlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ” ile, BOBİ FRS’nin, bağımsız denetime tabi ancak, TMS/TFRS uygulamayacak işletmelerin, münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu gelişmeyi takiben KGK tarafından; 28/12/2018 tarihinde Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı yayınlanmıştır. Son olarak yine KGK tarafından; bilanço esasına göre defter tutma ölçütlerini sağlayan ancak bağımsız denetim kapsamında olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulması amacıyla, 12/07/2019 tarihinde KÜMİ FRS Taslak Metni, kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde yayınlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı; VUK’a göre hazırlanmış mali tabloların, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslak Metnine çevrim işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının yapılması ve çevrim işlemlerinin finansal performans üzerindeki etkilerinin çok kriterli karar verme (CKKV) tekniklerinden COPRAS yöntemi ile analiz edilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, COPRAS

Jel Sınıflandırması: M40, M41

* Trakya Üniversitesi, alikablan@trakya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2711-0034>

THE CONVERSION OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED BASED ON THE TPL TO FINANCIAL STATEMENTS PREPARED BASED ON TFRS, BMSE FRS, SME FRS AND THE ANALYSIS OF ITS EFFECTS ON FINANCIAL PERFORMANCE WITH COPRAS METHOD**ABSTRACT**

The businesses in Turkey are obliged to prepare their financial statements in accordance with the Tax Procedure Law (TPL). In addition, the businesses that are subject to independent audit but not to Turkish Accounting Standards (TAS) or Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) are required to comply with “the Big and Medium Sized Enterprises Financial Reporting Standards (BMSE FRS) for their individual and consolidated financial statements with the notice issued by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) on 27.07.2017. Following that, Chart of Accounts Draft Conforming Financial Reporting Standards was released on 28/12/2018. Lastly, POA published “the Small and Micro Enterprises Financial Reporting Standards Draft” on 12.07.2019 to guide the businesses that meet the criteria for bookkeeping on the basis of balance but not subject to independent audit in preparing reasonable, need-based and comparable financial statements.

The aim of the present study is to convert the bookkeeping entries of the financial statements prepared based on the Tax Procedure Law to TAS/TFRS, BMSE FRS, SME FRS and investigate the effects of the conversion by employing COPRAS, which are multiple-criteria decision making models.

Keywords: Tax Procedure Law, TFRS, BMSE FRS, SME FRS, COPRAS

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Muhasebe standardı, muhasebe süreçlerini yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına yön veren normlar şeklinde tanımlanabilmektedir (Ataman ve Akay, 2004: 4). Yazıcı'nın (2003) tanımına göre muhasebe standardı ise; farklı muhasebe sistemlerini uygulayan ülkelerde, dönem sonu hazırlanan finansal tablolarının değerlendirme ve sunuşlarında ortak bir sunumunun gerçekleşmesi amacıyla uygulanması gereken yazılı kurallar bütünüdür. Bu yazılı kuralların oluşturulması ve yayımlanması amaçlı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 1973 yılında oluşturulmuştur (Alataş ve Kılıç, 2018: 455). Türkiye’de ise halen, KGK muhasebe standartları yayımlamaya yetkili tek kurum olarak faaliyet göstermektedir.

Muhasebe alanında standartlaşmanın son yıllarda önem kazanması ile birlikte; İngiltere’de orta ölçekli işletmeler için FRS 102 ve mikro işletmeler için FRS 105 standartları yayınlanmıştır (Gökçen, Öztürk & Güleç, 2019: 413). Bu gelişmeleri takiben, FRS 102 nolu standart referans alınarak, KGK tarafından 29/07/2017 tarihinde yayınlanmış olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) ile birlikte, bağımsız denetime tabi olup, TFRS’yi *uygulamayan işletmelerin*

finansal tablolarını BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlaması zorunlu hale getirilmiştir.

KGK tarafından son olarak; 2021'de yürürlüğe girmesi planlanan, bilanço esasına göre defter tutma ölçütlerini sağlayan ancak bağımsız denetim kapsamında olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulması amacıyla, KÜMİ FRS Taslak Metni, 12/07/2019 tarihinde kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde yayınlanmıştır (www.kgk.gov.tr). KÜMİ FRS, temel olarak İngiltere'de 2015 yılında yayınlanan FRS 105 esas alınarak düzenlenmiş olup; FRS 105 ise, FRS 102'nin sadeleştirilmiş versiyonudur (Gökçen, Öztürk & Güleç, 2019: 414). Bu ifadeden yola çıkarak; KÜMİ FRS, BOBİ FRS'nin sadeleştirilmiş versiyonudur yorumu da yapılabilir. Ayrıca, KÜMİ FRS taslak metni Bölüm 5'de; herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörülmemiş olması durumunda işletmenin, BOBİ FRS setinin ilgili hükümlerini dikkate alması gerektiği ifade edilmiştir. Bu ifade; KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS referansı ile hazırlandığının bir kanıtı niteliğindedir.

BOBİ FRS'nin yayınlanması ile birlikte, KGK tarafından orta ölçekli ve büyük ölçekli işletme tanımları yapılmıştır. KÜMİ FRS yürürlüğe girdiğinde ise; küçük ve mikro işletmeler için tanımlamaların yapılması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu'nun, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" kararına göre bir işletmenin, küçük ve mikro işletme sayılabilmesi için gereken şartlar Tablo 1'de belirtilmiştir. Belirlenen şartların en az ikisinin sağlanması durumunda işletmeler küçük işletme kabul edilmektedir. Küçük işletme şartlarını sağlamayan işletmeler ise mikro işletme olarak değerlendirilecektir. Mikro işletmelerden, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler KÜMİ FRS kapsamında yer almayacaktır (kgk.gov.tr).

Tablo 1. Küçük, Orta ve Büyük Ölçekli İşletme Kriterleri

	<i>Aktif Toplam</i>	<i>Net Satış Hasılatı</i>	<i>Çalışan Sayısı</i>
<i>Mikro Ölçekli İşletmeler</i>	< 3.000.000 TL	< 3.000.000 TL	<10 Kişi
<i>Küçük Ölçekli İşletmeler *</i>	< 25.000.000 TL	< 25.000.000 TL	< 50 Kişi
<i>Orta Ölçekli İşletmeler **</i>	≥ 35.000.000 TL	≥ 70.000.000 TL	≥ 175 Kişi
<i>Büyük Ölçekli İşletmeler</i>	≥ 75.000.000 TL	≥ 150.000.000 TL	≥ 250 Kişi

* AB Direktiflerine göre bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için gereken şartlar;

- ≥ 4.000.000 Euro Aktif Toplam
- ≥ 8.000.000 Euro Net Satış Hasılatı ve
- ≥ 50 Kişi Çalışan Sayısı.

** Bağımsız Denetime Tabi olma kriterleri

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile birlikte; bağımsız denetime tabi olup isteğe bağlı UFRS kullanmayan işletmelerin BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin ise, 2021 yılından itibaren KÜMİ FRS kullanması gerekliliği vurgulanmaktadır (www.kgk.gov.tr). VUK'a göre defter tutulması zorun-

luluğunun yanında, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve uygulamaya başlandığında KÜMİ FRS ile birlikte dört ayrı muhasebe uygulaması ile karşılaşılacağı sonucu ortadadır. Bu uygulamalar Tablo 2’de belirtilmiştir.

Tablo 2. İşletme Büyüklükleri ve Tabi Oldukları Muhasebe Uygulamaları

	<i>Bağımsız Denetim</i>	<i>TFRS</i>	<i>BOBİ FRS</i>	<i>KÜMİ FRS</i>
<i>Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadlerini Taşımayan İşletmeler</i>	(-)	(-)	(-)	(-)
<i>Mikro Ölçekli İşletmeler</i>	(-)	(-)	(-)	✓
<i>Küçük Ölçekli İşletmeler</i>	(-)	(-)	(-)	✓
<i>Orta Ölçekli İşletmeler</i>	✓	*	✓	(-)
<i>Büyük Ölçekli İşletmeler</i>	✓	*	✓	(-)
<i>KAYİK</i>	✓	✓	(-)	(-)

* BOBİ FRS yerine isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulayabilir.

Bu çalışmanın amacı, VUK değerlendirme ölçülerine göre düzenlenen finansal tablolar ile, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslak metnine göre düzenlenen finansal tablo farklarının irdelenmesi ve uygulamaların finansal performans üzerindeki etkilerinin COPRAS yöntemi ile analiz edilmesidir. Bu amaçla çalışmada, VUK’na göre düzenlenmiş finansal tabloların, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre çevrim işlemleri ve sınıflandırma kayıtları yapıldıktan sonra oluşan finansal tablolar arasındaki farkların, analiz edilmesine yönelik bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslak Metni çevrim işlemleri ve uygulamalarına ilişkin literatürde bir çok çalışma yer almasına rağmen; bu çalışmada, sadece ilgili uygulamaların finansal tablo kalemleri ve finansal oranlar üzerinde etkilerinin araştırıldığı çalışmalara yer verilmiştir.

Kutukız (2005) çalışmasında, Halka açık 6 işletme verilerini kullanarak analizini gerçekleştirmiştir. Regresyon ve korelasyon analizinin kullanıldığı çalışmada, mali oranlar hesaplanırken net kar yerine, UMS/UFRS’ye göre bulunan faaliyet karının dikkate alınmasının işletme performansını daha doğru gösterdiği tespit edilmiştir.

Çelik, Aygören ve Uyar (2007) çalışmalarında, SPK’ya tabi 43 şirket üzerinde, UFRS’nin finansal rasyolar üzerindeki etkisini regresyon ve korelasyon analizi ile incelemiştir. Çalışma sonucunda, UFRS’nin uzun dönemli borçlanma rasyosu, borç özsermaye rasyosu ve duran varlık / özsermaye rasyolarında belirgin farklılıklara neden olduğu tespit edilmiştir.

Ağca ve Aktaş (2007) çalışmalarında, UFRS’nin finansal analize etkilerini, BİST’te işlem gören 147 adet işletmenin hem finansal tablo hesapları hem de finansal rasyoları üzerinden incelemiştir. Anket yönteminin kullanıldığı çalışmada, UFRS’nin dönen varlık ve maddi olmayan duran varlık kalemleri üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Seçer (2009) çalışmasında, UFRS ile SPK tarafından yayımlanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri arasındaki farkların BİST’de faaliyet gösteren 207 işletmenin finansal pozisyonu ve performansına olan etkileri incelenmiştir. T testi ve Wilcoxon Testi analizi kullanılan çalışmada, SPK tarafından yayımlanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin, UFRS’ye oranla sermaye ve karlılık yönünden daha muhafazakâr muhasebe uygulamalarına sebep olduğu saptanmıştır.

Ataman ve Özden (2009) çalışmalarında, örnek olay analizi üzerinden UFRS’ye göre düzenlenmiş finansal tabloların, vergi mevzuatına göre düzenlenmiş finansal tablolar üzerindeki etkilerini oran analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlara göre, karlılık oranlarında düşüş, mali yapı ile faaliyet oranlarında ise artış gözlemlenmiştir.

Atmaca (2010) çalışmasında, TMS/TFRS uygulamalarındaki değişimler ile finansal analiz arasındaki ilişkiyi anket çalışması yolu ile incelemiştir. İstanbul Sanayi Odası tarafından yayımlanan 2007 yılı “Türkiye’nin İlk 500 Büyük Sanayi Şirketi” listesi esas alınarak yapılan çalışma sonucunda; standart uygulamalarının, işletmelerin kredi değerliliğinin tespitinde, likidite ve faaliyet oranları üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Atmaca ve Çelenk (2011) çalışmalarında, UFRS’nin işletmelerin finansal analiz uygulamalarının kalite düzeyine etkisi olup olmadığını araştırmıştır. Araştırmada İstanbul Sanayi Odası tarafından açıklanan ilk 500 sanayi kuruluşundan 93 işletme verileri kullanılmıştır. Anket, regresyon analizi ve T testi kullanılan araştırmada, UFRS’lerin işletmelerin finansal analizlerinin kalite düzeyini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Balcı (2012) çalışmasında, örnek olay analizi üzerinden vergi mevzuatına göre düzenlenmiş finansal tabloları UFRS’ye çevrim işlemlerini gerçekleştirmiştir. Daha sonra, çevrim işlemleri öncesi ve sonrası elde edilen finansal oranlar karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, UFRS’ye geçtikten sonra likidite ve karlılık oranlarının düşmesine rağmen, finansal yapı ve faaliyet oranları artışı sonucuna ulaşılmıştır.

Alkan ve Doğan (2012) çalışmalarında, UFRS’nin finansal rasyolara uzun dönemli etkisini incelemişlerdir. 148 adet işletmenin dahil edildiği çalışmada T testi analizi kullanılmış olup, UFRS’nin finansal rasyolar üzerinde değişimlere neden olduğu tespit edilmiştir.

Uyar ve Büyükşalvarcı (2012) çalışmalarında, UFRS’nin finansal tablolar üzerindeki etkilerini, BİST’te imalat sektöründe faaliyet gösteren 91 adet işletme üzerinden incelemişlerdir. T testi analizinin kullanıldığı çalışmada, UFRS’nin faaliyet oranları ve mali yapı oranları üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Akgün (2013) çalışmasında, UFRS’nin finansal analiz üzerindeki etkisini 129 işletme üzerinden araştırmıştır. Anket yönteminin kullanıldığı çalışmada, UFRS’nin işletmelerin finansal tablolar analizini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Faktör analizinin uygulandığı çalışmada, UFRS’ye göre düzenlenen mali tabloların, finansal tablo kullanıcılarına daha yüksek düzeyde güven sağladığı tespit edilmiştir.

Terzi, Ökten ve Şen (2013) çalışmalarında, BİST’te imalat sektöründe faaliyet gösteren 140 adet işletme üzerinden, UFRS’nin finansal tablolar üzerindeki etkilerini incelemiştir. Wilcoxon ve Mann-Whitney testi ve lojistik regresyon analizinin kullanıldığı çalışmanın sonuçlara göre, UFRS’ye göre düzenlenmiş

finansal tablolar ile vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tabloların istatistiksel olarak farklı oldukları bulunmuştur. Çalışmada anlamlı farklılıklar stoklar, duran varlıklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özsermaye hesaplarında belirlenmiştir.

Cengiz (2014) çalışmasında, BİST’te faaliyet gösteren 84 işletme üzerinde UFRS’nin finansal rasyolar üzerindeki etkisini incelemiştir. T testi analizinin kullanıldığı çalışmada, UFRS’nin finansal rasyolar üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sultanoğlu (2014) doktora tez çalışmasında, BİST’te işlem gören 26 işletme üzerinde, rasyo modelini kullanarak panel regresyon analizi gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda, UFRS’ye göre hesaplanmış finansal oranların, işletmelerin hisse senedi getirilerini açıklamada daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yeniğün ve Aydemir (2015) çalışmalarında, TMS/TFRS çevrim işlemlerinin, oran analizine muhtemel etkilerini ölçmeye yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda, TMS/TFRS uygulamalarının farklı oranlar üzerinde farklı etkilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Gör, Cengiz ve Dilsiz (2016) çalışmalarında, BİST’te işlem gören 85 işletme üzerinden, UFRS’nin finansal oranlar üzerindeki muhtemel etkilerini incelemiştir. Bu kapsamda çalışmada, Kolmogorov-Smirnov / Shapiro-Wilk Normallik ve Wilcoxon İşaret Testi analizi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, işletmelerin UFRS öncesi ve UFRS çevrim işlemleri sonrası hazırlanan finansal tablolardan elde edilen finansal oranlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Ayanoğlu ve Yılmaz (2016) çalışmalarında, Maden sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinde, 2013 yılı verilerini kullanarak örnek olay inceleme gerçekleştirilmiştir. Çalışmada MSUGT’ne göre hazırlanmış mali tablolarının, muhasebe standartlarına geçiş işlemleri ve standartlar kapsamında oluşturulan mali tablolardan elde edilen rasyoların karşılaştırılması ve farkların analizi ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, dönüşüm sonucu TMS/TFRS dönüşüm işlemlerinin finansal oranları olumlu yönde etkilediği gözlemlenmiştir. Likidite, faaliyet ve karlılık oranlarını yüksek; mali yapı oranlarının ise düşük olduğu tespit edilmiştir.

Ataman, Gökçen ve Cavlak (2018) çalışmalarında, MSUGT ile BOBİ FRS arasındaki raporlama farklılıklarının rasyolar üzerindeki etkilerini örnek olay çalışması ile incelemiştir. Çalışma sonucunda, BOBİ FRS’ye çevrim işlemlerinin rasyoları etkilediği, işletmenin karlarının azalmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

Karaömer ve Özbirecikli (2019) çalışmalarında, VUK ve BOBİ FRS arasındaki raporlama farklılıklarının finansal yapı oranları üzerindeki etkilerini örnek olay çalışması ile incelemiştir. Çalışma sonucunda, iki farklı uygulama arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde; bu çalışma, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, çok kriterli karar verme teknikleri ile incelendiği ilk çalışma olma özelliği taşımaktadır.

3. ÖRNEK UYGULAMA

Uygulamada ilk hareket noktası olarak, örnek olay inceleme yolu ile, VUK'a göre hazırlanmış Bilanço ve Gelir Tablosundan hareket edilerek, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS çevrim işlemleri gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çevrim işlemlerinin ardından; TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye dönüştürülmüş finansal tablolara ulaşılmıştır. Uygulamalar arasındaki farklılıkların daha belirgin ortaya konulması amaçlı, işletmenin varlıklarının bir çoğunda değer düşüklüğü olduğu varsayımı üzerine dönem sonu envanter işlemleri kurgulanmıştır.

AKTİF	X İŞLETMESİ 31.12.2019 TARİHLİ DÖNEM SONU BİLANÇOSU		PASİF
DÖNEN VARLIKLAR	12.000.000	K.V.Y.K.	8.400.000
<i>Hazır Değerler</i>	2.000.000	<i>Ticari Borçlar</i>	<u>6.400.000</u>
<i>Menkul Kıymetler</i>	<u>500.000</u>	Satıcılar	4.000.000
Hisse Senetleri	500.000	Borç Senetleri	2.400.000
<i>Ticari Alacaklar</i>	<u>4.500.000</u>		
Alıcılar	1.500.000	<i>Borç ve Gider Karşılıkları</i>	<u>2.000.000</u>
Alacak Senetleri	3.000.000	Dönem Karı Vergi ve Diğ.	2.000.000
<i>Stoklar</i>	<u>5.000.000</u>	Yas. Yük. Karşılığı	
Ticari Mallar	5.000.000		
DURAN VARLIKLAR	32.400.000	U.V.Y.K.	10.000.000
<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	<u>25.000.000</u>	<i>Mali Borçlar</i>	<u>10.000.000</u>
Binalar	15.000.000	Banka Kredileri	10.000.000
Tesis Makine ve Cihazlar	5.000.000		
Demirbaşlar	2.000.000		
Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.500.000)	ÖZKAYNAKLAR	26.000.000
Yapılmakta Olan Yatırımlar	5.500.000	<i>Ödenmiş Sermaye</i>	18.000.000
<i>Maddi Olmayan Duran Var.</i>	<u>7.400.000</u>	<i>Dönem Net Karı</i>	8.000.000
Haklar	2.000.000		
Şerefiye	3.000.000		
Kuruluş ve Örgütlenme Gid.	1.000.000		
Ar-Ge Giderleri	2.000.000		
Özel Maliyetler	1.000.000		
Birikmiş Amortismanlar	(1.600.000)		
AKTİF TOPLAMI	44.400.000	PASİF TOPLAMI	44.400.000

X İŞLETMESİ 31.12.2019/01.01.2019 DÖNEMİNE AİT GELİR TABLOSU		
Brüt Satışlar		75.000.000
Satış İndirimleri (-)		(-)
Net Satışlar		75.000.000
Satışların Maliyeti (-)		(50.000.000)
B. Satış Karı/Zararı		25.000.000
Faaliyet Giderleri (-)		15.000.000
Ar-Ge	(-)	
PSDG	5.000.000	
Gen. Yön. Gid.	10.000.000	
Faaliyet Karı/Zararı		10.000.000
Diğer Faaliyet. Olağan Gelir		5.000.000
Diğer Faaliyet. Olağan Gider (-)		(3.000.000)
Finansman Giderleri (-)		(3.000.000)
Olağan Kar/Zarar		9.000.000
Diğer Olağandışı Gelir		4.000.000
Diğer Olağandışı Gider(-)		(3.000.000)
Dönem Karı/Zararı		10.000.000
Vergi Karşılığı (-)		(2.000.000)
Dönem Net Karı/Zararı		8.000.000

Dönem Sonu Envanter Bilgileri;

1. BİST'te işlem gören hisse senetlerinin, gerçeğe uygun değerinin 700.000 ₺ olduğu tespit edilmiştir.
2. 500.000 ₺'lik senetli alacağın vadesinde tahsil edilmediği anlaşılmıştır.
3. Alıcıların etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş değeri 1.200.000 ₺ iken; Alacak Senetlerinin itfa edilmiş değeri 2.200.000 ₺ olarak tespit edilmiştir.
4. Stok tutarının içerisinde, maliyet bedeline eklenen vadeli alımdan kaynaklı oluşan 1 yılı aşan vade farkı olduğu tespit edilmiştir. Bu vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmış ve faiz giderinin 500.000 ₺ olduğu tespit edilmiştir.
5. Stokların tahmini satış fiyatı 4.200.000 ₺, tahmini satış gideri ise 300.000 ₺ olarak tespit edilmiştir.
6. İşletmenin aktifinde kayıtlı binasının arsadan aldığı payın 5.000.000 ₺ olduğu tespit edilmiştir. İşletmeye giriş tarihi 01.01.2019 olan binanın faydalı ömrü 50 yıl olup, amortisman hesaplamasında normal amortisman yöntemi kullanılmıştır.
7. Binanın geri kazanılabilir değeri 9.000.000 ₺, Arsanın geri kazanılabilir değeri ise 4.600.000 ₺ olarak tespit edilmiştir.

8. 2.000.000 ₺ olarak aktifte bulunan Demirbaşların faydalı ömrü işletme tarafından 5 yıl olarak belirlenmiştir. Demirbaşın vergi uygulamalarına göre birikmiş amortismanı 200.000 ₺ olarak kaydedilmiştir. Demirbaşların aktife giriş tarihi 01.10.2019'dir. Ayrıca, Demirbaşın geri kazanılabilir değeri 1.500.000 ₺ olarak tespit edilmiştir.
9. İşletmenin finansman giderleri arasında yer alan 500.000 ₺'lik tutarın, inşası 1 yıldan uzun süren duran varlığa ait olduğu tespit edilmiştir.
10. Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderlerinin birikmiş amortisman tutarının 200.000 ₺ olarak kayıtlara yansıtıldığı tespit edilmiştir.
11. Şerefiye tutarının 01.07.2019 tarihinde oluştuğu, 2019 yılında itfaya tabi tutulduğu ve 600.000 ₺ tutarında itfa payının ayrıldığı tespit edilmiştir. Şerefiye tutarının değer düşüklüğü testine göre değerinin ise, 2.500.000 ₺ olduğu tespit edilmiştir.
12. Aktifleştirmiş Ar-Ge giderlerinin 500.000 ₺'lik kısmının araştırma faaliyetlerle ilgili olduğu, ilgili tutara ait itfa payının ise 100.000 ₺ olduğu tespit edilmiştir.
13. Haklar içerisinde yer alan 1.000.000 ₺ tutarındaki bedelin, işletme içi yaratılmış bir marka bedeli olduğu ve amortisman tutarının 400.000 ₺ olduğu tespit edilmiştir.
14. Satıcılar hesabının etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş değeri 3.500.000 ₺ iken, Borç Senetleri hesabının itfa edilmiş değeri 2.000.000 ₺ olarak tespit edilmiştir.
15. 2019 yılı için ayrılan Kıdem tazminatı karşılığı tutarı 1.000.000 ₺ olarak hesaplanmıştır.
16. İşletmenin avukatı ile yapılan görüşmede; işletme aleyhine açılan 300.000 ₺ tutarındaki tazminat davasının kaybedilme olasılığının yüksek olduğu anlaşılmıştır.
17. Kurumlar vergisi oranının %20 varsayımı ile ertelenmiş vergi hesaplanmıştır.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Çevrim İşlemleri ve Düzeltme Kayıtları;

- 1- TFRS 9, BOBİ FRS Bölüm 9 ve KÜMİ FRS Bölüm 10'a göre; Özkaynak araçları raporlama tarihinde, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmekte ve ortaya çıkan değer farkları Kar/Zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

110 HİSSE SENETLERİ	200.000	
649 DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR/KAR		200.000
- Değer Artış Kazancı		
<i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

- 2- TFRS 9, BOBİ FRS Bölüm 9 ve KÜMİ FRS Bölüm 10'a göre; İşletme dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen alacaklarını tahmin etmeli ve bu alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplamalıdır.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 121 ALACAK SENETLERİ	500.000	500.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI <i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>	500.000	500.000

3- TFRS 9, BOBİ FRS Bölüm 9 ve KÜMİ FRS Bölüm 10'a göre; tüm borç ve alacaklar itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU <i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>	600.000	600.000
---	---------	---------

4- TMS 2'ye göre; tüm vade farkları ayrıştırılmakta iken; BOBİ FRS Bölüm 6'ya göre ise, bir yıl veya daha kısa süreler için vade farkı ayrıştırılmaz iken; vadenin bir yıldan uzun olması durumunda stoklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. KÜMİ FRS Bölüm 8 de ise; stoklara ilişkin alımlarda vade süresine bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmadan ödenen tutar üzerinden ölçülmektedir.

661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 153 TİCARİ MALLAR <i>TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>	500.000	500.000
--	---------	---------

5- TMS 2 ve BOBİ FRS Bölüm 6'ya göre değer düşüklüğünün tespitinde; stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür. KÜMİ FRS Bölüm 8'de stok değer düşüklüğü ise; raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının, maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda geçerlidir.

621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ 153 TİCARİ MALLAR <i>TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>	600.000	600.000
--	---------	---------

KÜMİ FRS'ye vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Buna göre; maliyeti 5.000.000 " olan ticari malların tahmini satış fiyatı 4.200.000 " olarak belirlenmiştir. Maliyet bedelinin % 10'nundan daha fazla bir değer düşüklüğü söz konusu olduğundan, KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt;

621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ 153 TİCARİ MALLAR	800.000	800.000
--	---------	---------

6- TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ve KÜMİ FRS Bölüm 11'e göre; arazi ve binalar ayrı olarak muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca arsa ve araziler amortismanına tabi tutulmamaktadır.

a-250 ARSA VE ARAZİLER 252 BİNALAR	5.000.000	5.000.000
---------------------------------------	-----------	-----------

b-257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ <i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>	100.000	100.000
---	---------	---------

- 7- TMS 36 ve BOBİ FRS Bölüm18'e göre; Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. KÜMİ FRS Bölüm 16'da ise; varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda değer düşüklüğün kar veya zarar olarak raporlanması gerektiği ifade edilmektedir.

659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 25X MADDİ DUR. VAR. DEĞER. DÜŞÜK. KRŞLG. - Arsa ve Araziler 400.000 - Binalar 800.000 <i>TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i> <i>Değer düşüklüğü varlık maliyetlerinin % 10'unu aşmadığı için KÜMİ FRS'ye göre böyle bir düzeltme kaydının yapılmasına gerek yoktur.</i>	1.200.000	1.200.000
---	-----------	-----------

- 8- TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ve KÜMİ FRS Bölüm 11'e göre; işletmeler tarafından amortisman ayrılması zorunludur ve faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir. Ayrıca dönem içerisinde alınan varlıklar için gün esasına göre "Kıst Amortisman" hesaplanmaktadır.

a- 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000	100.000
b-659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER/ZARARLAR 25X MADDİ DUR. VAR. DEĞER. DÜŞÜK. KRŞLG - Demirbaşlar <i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i> <i>Değer düşüklüğü, varlık maliyetlerinin % 10'unu aştığı için, KÜMİ FRS'ye göre de böyle bir düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.</i>	400.000	400.000

- 9- TMS 23'e göre, özellikli varlık kapsamında yer alan varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu varlığın maliyetine dahil edilir. BOBİ FRS Bölüm 17'de de, üretilmesi, inşası veya oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin, söz konusu varlığın maliyetine dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. KÜMİ FRS Bölüm 15'de ise; borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili her hangi bir tanıma yer vermemekte, tüm borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılması gerektiği hükmü yer almaktadır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ <i>TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>	500.000	500.000
---	---------	---------

10- TMS 38, BOBİ FRS Bölüm 14 ve KÜMİ FRS Bölüm 12'ye göre; İşletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar aktifleştirilememektedir. İlgili harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	800.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	200.000	
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ		1.000.000
<i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

11- TMS 36'ya göre, Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulurken; BOBİ FRS Bölüm 21'de; şerefiye 10 yılda itfa edilir ifadesi yer almaktadır. KÜMİ FRS Bölüm 16'da ise; şerefiyenin itfaya tabi tululacağı belirtilmiş iken, ne kadar sürede itfa edilmesi gerektiğine ilişkin her hangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Örnekte, KÜMİ FRS uygulamasına göre şerefiyenin 10 yılda itfa edileceği varsayılmıştır.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	450.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		450.000
<i>BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		
<i>2019 Yılı için VUK göre hesaplanan itfa tutarı 600.000</i>		
<i>2019 Yılı için BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hesaplanan itfa tutarı $10/3.000.000 \text{ Yıl} = 300.000 / 12 \times 6 = 150.000$ (Kıst Amortisman)</i>		

659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER/ZARAR	500.000	
261 ŞEREFİYE		500.000
<i>TMS 36'ya göre yapılması gereken değer düşüklüğü kaydı.</i>		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	600.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		600.000
<i>TMS 36'ya göre şerefiyenin amortisman kaydının iptali.</i>		

12- TMS 38 ve BOBİ FRS Bölüm 14'de yer alan araştırma ve geliştirme safhası harcamaları ayırımı KÜMİ FRS Bölüm 12'de yer almamaktadır. KÜMİ FRS'ye göre, araştırma ve geliştirme giderleri kar veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadır.

630 ARGE GİDERİ	400.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	100.000	
263 AR-GE GİDERLERİ		500.000
<i>TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

630 ARGE GİDERİ	1.600.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	400.000	
263 AR-GE GİDERLERİ		2.000.000
<i>KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

- 13- TMS 36, BOBİ FRS Bölüm 14 ve KÜMİ FRS Bölüm 12'ye göre; İşletmede oluşturulan markalar, logolar, müşteri listeleri vb. benzeri nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmezler. Oluştukları dönemde kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaktadırlar.

659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER/ZARAR	600.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	400.000	
260 HAKLAR		1.000.000
<i>TMS/TFRS-BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

- 14- TFRS 9, BOBİ FRS Bölüm 9 ve KÜMİ FRS Bölüm 10'a göre; tüm borç ve alacaklar itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	900.000	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		900.000
<i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

- 15- TMS 37, BOBİ FRS Bölüm 19 ve KÜMİ FRS Bölüm 17'ye göre; raporlama dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri hesaplanarak giderleştirilmelidir. TMS'de yer alan tek fark, TMS 19'a göre kıdem tazminatı karşılıklarının aktüeryal hesaplamalar sonucunda bulunmasıdır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise; kıdem tazminatı karşılığı, cari dönemde kıdem tazminatında meydana gelen artışlar esas alınarak hesaplanmaktadır.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		1.000.000
<i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

- 16- TMS 37, BOBİ FRS Bölüm 19 ve KÜMİ FRS 17'ye göre; karşılık ayrılabilmesi için, işletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması gerekmektedir.

659 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER ZARAR	300.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI		300.000
<i>TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

- 17- TMS 12'ye göre; TFRS uygulayan bütün işletmelerin ertelenmiş vergi tutarını finansal tablolarına yansıtması gerekmektedir. BOBİ FRS Bölüm 23'e göre; yalnızca büyük boy işletmelerin ertelenmiş vergi hesaplamaları zorunludur. Orta boy işletmeler için böyle bir yükümlülük bulunmamaktadır. KÜMİ FRS Bölüm 20'ye göre ise; finansal tablolara alınan vergi tutarının mali kar üzerinden ödenecek olan dönem vergisi tutarından oluşacağı, ertelenmiş verginin hesaplanmayacağı ifade edilmiştir. Örnek işletmemizin, aktif büyüklüğü, satış hasılatı tutarları dikkate alındığında orta büyüklükte bir işletme olduğu aşikardır. Bu durumda ertelenmiş vergi sadece TMS kapsamında uygulanacak ve aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Ek Bilgi	Ertelenen Vergi Unsuru	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yükümlülükleri
1	Finansal Yatırım Değer Artış Kazancı		200.000
2	Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	500.000	
3	Ticari Alacaklar Reeskontu	600.000	
4	Stok Vade Farkı	500.000	
5	Stok Değer Düşüklüğü	600.000	
6 (a)	Arsa ve Bina Sınıflandırması	<i>(Ertelenmiş Vergi Yok)</i>	
6 (b)	Bina Amortismanı Düzeltme		100.000
7	Arsa ve Bina Değer Düşüklüğü	1.200.000	
8 (a)	Demirbaş Amortismanı Düzeltme		100.000
8 (b)	Demirbaş Değer Düşüklüğü	400.000	
9	Duran Varlık Borçlanma Maliyeti		500.000
10	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	800.000	
11 (a)	Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi	500.000	
11 (b)	Şerefiye Amortisman Düzeltme		600.000
12	Araştırma Giderleri	400.000	
13	Haklar	600.000	
14	Ticari Borçlar Reeskontu		900.000
15	Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.000.000	
16	Diğer Borç ve Gider Karşılığı	300.000	
TOPLAM		7.400.000	2.400.000

Ertelenen Vergi Varlıkları = 7.400.000 TL x 0,20 = 1.480.000 ₺

Ertelenen Vergi Yükümlülükleri = 2.400.000 TL x 0,20 = 480.000 ₺

Dipnot: Kurumlar Vergisi Oranı % 20 olarak dikkate alınmıştır.

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	1.480.000	
496 ERT. VERGİ YÜK.		480.000
691 D. K. V. D. Y. YÜKÜMLÜLÜKLER KRŞLG.		1.000.000
<i>TMS/TFRS'ye göre yapılması gereken kayıt.</i>		

X İŞLETMESİ 31.12.2019 TARİHLİ KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL DURUM TABLOSU				
	VUK	TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
DÖNEN VARLIKLAR	12.000.000	10.000.000	10.000.000	10.300.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Finansal Yatırımlar	500.000	700.000	700.000	700.000
Ticari Alacaklar	4.500.000	3.400.000	3.400.000	3.400.000
Stoklar	5.000.000	3.900.000	3.900.000	4.200.000
DURAN VARLIKLAR	32.400.000	31.280.000	30.150.000	29.650.000
Maddi Duran Varlıklar (Net)	25.000.000	24.100.000	24.100.000	24.800.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	7.400.000	5.700.000	6.050.000	4.850.000
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	0,00	1.480.000	0,00	0,00
TOPLAM VARLIKLAR	44.400.000	41.280.000	40.150.000	39.950.000
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	8.400.000	7.800.000	6.870.000	6.830.000
Ticari Borçlar	6.400.000	5.500.000	5.500.000	5.500.000
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	2.000.000	2.000.000	1.070.000	1.030.000
Kısa Vadeli Karşılıklar	0,00	300.000	300.000	300.000
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	10.000.000	11.480.000	11.000.000	11.000.000
Finansal Yükümlülükler	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Karşılıklar	0,00	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlükleri	0,00	480.000	0,00	0,00
ÖZ KAYNAKLAR	26.000.000	22.000.000	22.280.000	22.120.000
Ödenmiş Sermaye	18.000.000	18.000.000	18.000.000	18.000.000
Net Dönem Karı	8.000.000	4.000.000	4.280.000	4.120.000
TOPLAM KAYNAKLAR	44.400.000	41.280.000	40.150.000	39.950.000

X İŞLETMESİ 31.12.2019-01.01.2019 DÖNEMİNE İLİŞKİN KARŞILAŞTIRMALI KAR/ZARAR VE KAPSAMLI GELİR TABLOSU				
	VUK	TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Satış Hasılat	75.000.000	75.000.000	75.000.000	75.000.000
Satışların Maliyeti (-)	(50.000.000)	(50.600.000)	(50.600.000)	(50.800.000)
BRÜT KAR	25.000.000	24.400.000	24.400.000	24.200.000
Faaliyet Giderleri (-)	(15.000.000)	(16.400.000)	(16.550.000)	(17.750.000)
FAALİYET KARI /(ZARARI)	10.000.000	8.000.000	7.850.000	6.450.000
Diğer Faaliyetlerinden Gelirler	9.000.000	10.100.000	10.100.000	10.100.000
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)	(6.000.000)	(10.100.000)	(9.600.000)	(8.400.000)
Finansman Giderleri (-)	(3.000.000)	(3.000.000)	(3.000.000)	(3.000.000)
VERGİ ÖNCESİ KAR	10.000.000	5.000.000	5.350.000	5.150.000
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ KRŞLG. (-)(%20)	(2.000.000)	(2.000.000)	(1.070.000)	(1.030.000)
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	0,00	1.000.000	0,00	0,00
VERGİ SONRASI KAR	8.000.000	4.000.000	4.280.000	4.120.000

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmada kapsamında, VUK'a göre hazırlanmış mali tablolar ile TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağına çevrilmiş mali tablolardan elde edilen finansal oranlar kullanılarak, uygulamaların işletmelerin finansal performansları üzerindeki etkilerinin analiz edilmesinde, ÇKKV yöntemlerinden COPRAS yönetimi seçilmiştir.

4.1. COPRAS Yöntemi

“Karmaşık Oransal Değerlendirme” anlamına gelen COPRAS yöntemi, Zavadskas ve Kaklauskas tarafından 1996 yılında geliştirilmiştir (Özbek, 2017, s.5). Kriterlerin maksimize ve minimize oluşları dikkate alınarak alternatiflerin sıralanmasına imkan veren COPRAS yöntemine ilişkin adımlar aşağıda belirtilmiştir (Kaklauskas vd., 2007, s.168; Zavadskas vd., 2008, s.242).

1. **Adım: Karar Matrislerinin Oluşturulması:** Belirli sayıda alternatif ve kriterin bulunduğu bir matris oluşturulmaktadır. Eşitlik (1) olarak belirtilen matriste m adet alternatif ($i= 1,2, \dots ,m$) ve n adet değerlendirme kriteri ($j= 1,2, \dots ,n$) bulunmaktadır.

$$X_{ij} = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2n} \\ \vdots & \vdots & \dots & \vdots \\ x_{m1} & x_{m2} & \dots & x_{mn} \end{bmatrix} \quad (1)$$

2. **Adım: Karar Matrislerinin Normalleştirilmesi:** Eşitlik (2)'de gösterildiği üzere, birinci adımda oluşturulan karar matrisindeki her bir değer, içinde olduğu sütun toplam değerlerine bölünerek normalleştirilmektedir.

$$X_{ij}^* = \frac{x_{ij}q_j}{\sum_{i=1}^m x_{ij}} \quad i = 1, 2, \dots, m \text{ ve } j = 1, 2, \dots, n \quad (2)$$

3. **Adım: Karar Matrisinin Ağırlıklandırılması:** Eşitlik (3)'te gösterildiği üzere, karar matrisindeki matris elemanları ile alternatiflere ait ağırlık değerleri çarpılmaktadır.

$$d_{ij} = x_{ij}^* \cdot w_j \quad (W_j \text{ ağırlık değerleri; } D_{ij} \text{ ağırlıklı karar matrisi}) \quad (3)$$

Eşitlik (4)'de yer alan her bir kriterin 'ye göre ağırlıklandırılmış değerlerinin toplamı, ilgili kriterlerin ağırlık değeri olan 'yi göstermektedir.

$$q_j = \sum_{i=1}^m d_{ij} \quad (4)$$

4. **Adım: Ağırlıklı Normalize İndekslerinin Toplanması:** Bu adımda fayda yönlü ve maliyet yönlü olmak üzere iki tür ölçüt kullanılmaktadır. Fayda yönlü ölçütler, maksimizasyon amaçlı kriterlerde en yüksek değer en iyi durumda olduğu ölçütleri, minimizasyon amaçlı kriterlerde en düşük değer en iyi durumu gösterdiği ölçütleri ifade etmektedir. En küçük (min) amaçlı değerlendirme kriterlerine göre hesaplanan S_{i-} değeri ne kadar küçük olursa, en büyük (max) amaçlı değerlendirme kriterlerine göre hesaplanan S_{i+} değeri ise ne kadar büyük olursa amaca erişmek de o kadar yüksek olmaktadır.

$$S_{i+} = \sum_{j=1}^n d_{ij} + \quad i = 1, 2, \dots, m \quad (5)$$

$$S_{i-} = \sum_{j=1}^n d_{ij} - \quad i = 1, 2, \dots, n \quad (6)$$

5. **Adım: Seçeneklerin Göreceli Öneminin Bulunması:** Bu adımda karşılaştırılan seçeneklerin göreceli önem değerini yansıtan Q_i değerleri, Eşitlik (7) ile hesaplanmaktadır. Q_i değeri, en büyük değerden en küçük değere doğru sıralanmaktadır. Q_i değeri ne kadar yüksek olursa, göreceli önem o kadar büyük olmaktadır. En yüksek değere sahip alternatifin, diğer alternatifler arasında en iyi performansa sahip olduğu kabul edilmektedir.

$$Q_i = S_i + \frac{s_{-min} \sum_{i=1}^m \frac{s_i - s_{-min}}{s_i - s_{-min}}}{s_i - s_{-min}} \quad i = 1, 2, \dots, m; j = 1, 2, \dots, n \quad (7)$$

6. **Adım: Seçeneklerin Fayda Derecesinin Bulunması:** Alternatifler içinde en yüksek göreceli önem değerine sahip olan, en iyi alternatif olarak belirlenmektedir.

$$Q_{max} = \max\{Q_i\} \quad i = 1, 2, \dots, m \quad (8)$$

7. **Adım: Alternatifler için Performans İndeksi Değerlerinin P_i Bulunması:** Yöntemin son adımında, bütün alternatifler için performans indeksi (P_i) değerleri hesaplanmaktadır. P_i değeri olarak 100 puana sahip olan firma, en iyi performanslı firma kabul edilmektedir. Bütün seçenekler P_i değerine göre sıralanarak, alternatiflerin sıralaması elde edilmektedir.

$$P_i = \left(\frac{Q_i}{Q_{max}} \times 100 \right) \% \quad (9)$$

4.2.2. COPRAS Yöntemine Araştırmanın Bulguları

1. **Adım:** Yönetim ilk adımı olan “Karar Matrisi”, Eşitlik (1) kullanılarak oluşturulmuş ve Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3. Karar Matrisi

	CARİ ORAN	ASİT TEST ORAN	FİNANSAL KALDIRAÇ	ALACAK DEVİR HIZI	STOK DEVİR HIZI	AKTİF KARLILIĞI	NET KAR MARJİ	FAALİYET KARLILIĞI
VUK	1,4285	0,8333	0,4144	16,6666	10	0,1801	0,1066	0,1333
TMS/TFRS	1,2820	0,7820	0,4670	22,0588	12,9743	0,0968	0,0533	0,1066
BOBİ FRS	1,4556	0,8879	0,4450	22,0588	12,9743	0,1066	0,0570	0,1046
KÜMİ FRS	1,5080	0,8931	0,4463	22,0588	12,0952	0,1031	0,05493	0,0860

Araştırmada kullanılan fayda ve maliyet kriterlerine Tablo 4’da yer verilmiştir.

Tablo 4. Performans Kriterleri ve Amaçlar

KRİTERLER	AMAÇ
Cari Oran	J^{max}
Asit Test Oran	J^{max}
Finansal Kaldıraç Oranı	J^{max}
Alacak Devir Hızı	J^{max}
Stok Devir Hızı	J^{max}
Aktif Karlılığı	J^{max}
Net Kar Marjı	J^{max}
Faaliyet Karlılığı	J^{max}

2. Adım: Eşitlik (2) kullanılarak elde edilen Normalize Edilmiş Karar Matrisi Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5. Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	CARİ ORAN	ASİT TEST ORAN	FİNANSAL KALDIRAÇ	ALACAK DEVİR HIZI	STOK DEVİR HIZI	AKTİF KARLILIĞI	NET KAR MARJİ	FAALİYET KARLILIĞI
VUK	0,2517	0,2453	0,2337	0,2011	0,2081	0,3701	0,3921	0,3095
TMS/TFRS	0,2259	0,2302	0,2634	0,2662	0,2700	0,1990	0,1960	0,2476
BOBİ FRS	0,2565	0,2614	0,2510	0,2662	0,2700	0,2189	0,2098	0,2430
KÜMİ FRS	0,2657	0,2629	0,2517	0,2662	0,2517	0,2118	0,2019	0,1996

3. Adım: Eşitlik (3) yardımıyla elde edilen Ağırlıklı Normalize Edilmiş Karar Matrisi Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6. Ağırlıklı Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	CARİ ORAN	ASİT TEST ORAN	FİNANSAL KALDIRAÇ	ALACAK DEVİR HIZI	STOK DEVİR HIZI	AKTİF KARLILIĞI	NET KAR MARJİ	FAALİYET KARLILIĞI
VUK	0,0314	0,0306	0,0292	0,0251	0,0260	0,0462	0,0490	0,0386
TMS/TFRS	0,0282	0,0287	0,0329	0,0332	0,0337	0,0248	0,0245	0,0309
BOBİ FRS	0,0320	0,0326	0,0313	0,0332	0,0337	0,0273	0,0262	0,0303
KÜMİ FRS	0,0332	0,0328	0,0314	0,0332	0,0314	0,0264	0,0252	0,0249

4. Adım: Fayda yönlü kriterler için S_{i+} ve maliyet yönlü kriterler için S_{i-} değerleri, Eşitlik (5) ve (6) kullanılarak hesaplanmış ve sonuçlara Tablo 7’de yer verilmiştir.

Tablo 7. Her Alternatif İçin S_{i+} ve S_{i-} Değerleri

ALTERNATİFLER		
VUK	0,2472	0,0292
TMS/TRFS	0,2044	0,0329
BOBİ FRS	0,2157	0,0313
KÜMİ FRS	0,2075	0,0314

5. Adım: Q_i değerleri, Eşitlik (7) kullanılarak hesaplanmış ve Q_i değerlerine Tablo 8’de yer verilmiştir.

Tablo 8. Her Alternatif İçin Q_i Değerleri

ALTERNATİFLER	VUK	TMS/TRFS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
	0,2806	0,2340	0,2468	0,2385

6. Adım: Eşitlik (9) kullanılarak her bir alternatif için P_i değeri hesaplanmıştır. P_i değerlerine Tablo 9’da yer verilmiştir.

Tablo 9. Her Alternatif İçin P_i Değerleri

ALTERNATİFLER	VUK	TMS/TRFS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
	100%	83%	88%	85%

olarak gösterilen performans indeksi 100 olan seçenek en iyi seçenek olarak yorumlanır. Elde edilen P_i değerlerine bakıldığında; VUK’na göre hazırlanmış finansal tablolardan elde edilen finansal rasyoların, firmanın finansal performansını daha iyi gösterdiği görülmektedir. Ardından sırayla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal performans olarak VUK’a göre hesaplanmış finansal performansı takip etmektedir. Finansal performans olarak işletmeyi en zayıf gösteren uygulamanın ise yüzde 83’lük değerle TMS/TRFS seti olduğu görülmektedir. Araştırma, işletmenin varlıklarının bir çoğunda değer düşüklüğü yaşadığı varsayımı üzerine gerçekleştirilmiştir. Gerçek bir işletmenin verilerin kullanılması, daha farklı sonuçlara ulaşılabilmesine neden olabilecektir.

5. SONUÇ

Türkiye’de, VUK’a göre yasal olarak düzenlenmesi zorunlu finansal tabloların, çevrim işlemleri sonucu, VUK finansal tabloları ile TMS/TFRS, BOBI FRS ve KÜMİ FRS finansal tabloları arasındaki farklılıklar dikkat çeker niteliktedir.

Söz konusu bu farkların, özellikle finansal oranlar ve finansal performans üzerinde yarattığı değişim etkisinin COPRAS yöntemi ile analiz edildiği çalışmada, özellikle banka kredi tahsis birimlerine sunulan farklı standartlara göre hazırlanan ayrı finansal tablolar, kredi talep eden işletmelerin risklerini belirlemede yanlış yorumlara neden olabilmektedir. Yapılan çalışmada, vergi matrahının tespiti amacıyla düzenlenen finansal tabloların, finansal performans değerlendirildiğinde en iyi performansa sahip olduğu görülmektedir. Ancak gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun bilgilerin sağlanması amacıyla TMS/TFRS setine yaklaşıldıkça işletmelerin finansal performanslarının zayıfladığı, çalışmanın en çarpıcı bulgusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda vergi en iyi performansa sahip mali tablo üzerinden tahakkuk ettirilirken; işletmelerin üçüncü kişilerle paylaştığı finansal tabloların finansal performans ve bunun sonucunda kredibilitiyi düşük gösterecek şekilde sunulması söz konusu olmaktadır.

KGK tarafından yapabilecek bir düzenleme ile, TMS/TFRS, BOBI FRS ve KÜMİ FRS’ye göre düzenlenen finansal tablo dipnotlarında, düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının özet olarak sunulması ile birlikte; TFRS, BOBI FRS ve KÜMİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tablolar, üçüncü kişilerin daha etkin karar vermelerine yardımcı olacaktır. Ayrıca bu çalışmadan sonraki yapılacak diğer çalışmalarda; gerçek bir işletmenin verilerine dayalı olarak gerçekleştirilecek bir araştırma, daha anlamlı sonuçlar elde edilmesine neden olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A., Aktaş, R. (2007). First Time Application of IFRS and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms *Ukraine: Problems and Perspectives in Management*, 99-112.
- Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB'ye Yönelik Bir Araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 10-26.
- Alataş, A., Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 64, Ocak, 453-478.
- Alkan, G.İ., Doğan, O. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa Ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 87-100.
- Ataman, B., Özden, E. (2009). Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (44), 59-73.
- Ataman, B., Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygunluğuna İlişkin Bir Araştırma*. 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ataman, B., Gökçen, G., Çavlak, H. (2018). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSU-GT'ye) Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle Analizi. *Finans Ekonomi ve Sosyal araştırmalar Dergisi*, 3(2), 458-477.
- Atmaca, M. (2010). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 28(1), 523-548.
- Atmaca, M., Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 49, 87-100.
- Ayanoğlu, Y., Yılmaz, A. (2016). TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 2/2, 41-66
- Balcı, B. R. (2012). TFRS'lerin Oran Analizine Etkileri. *Journal of Yaşar University*, 7(28), 4687-4707.
- Cengiz, H. (2014). Effects Of International Financial Reporting Standards Application On Financial Ratios In Turkey. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(21), 163-177.
- Çelik, M., Aygören, H. ve Uyar, S. (2007). The Impact of International Financial Reporting Standards on Financial Statements and Financial Ratios, *The Balkan Countries 1st Conference on Accounting and Auditing*, Edirne, 834-835.
- Doğan, K. (2005). UFRS ve TMS'da Faaliyet Karı ve Mali Oranlarda Faaliyet Karının Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama. *İktisat İşletme ve Finans*, (233), 108-117.
- Gökçen, G., Öztürk, E., 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), 412-430.
- Gör, Y., Cengiz, S., Dilsiz, M.Ş. (2016), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Finan-

- sal Oranlar Üzerindeki Etkisi: Bist’de Bir Araştırma, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 20(2), 53-64.
- Kaklauskas, A., Zavadskas, E.K. ve Trinkunas, V. (2007). “A Multiple Criteria Decision Support On-Line System for Construction”, *Engineering Applications of Artificial Intelligence*, (20), 163-175.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. www.kgk.gov.tr
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Taslak Metni. www.kgk.gov.tr
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. www.kgk.gov.tr
- Karaömer, Y., Özbirecikli, M. (2019). Effects Of Financial Reporting Differences In Between BOBI FRS And MSUGT On Financial Statement Analysis: An Investigation On Financial Structure Ratios, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim (84), 233-250.
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2018). *Resmi Gazete*, Sayı 30458.
- Özbek, A. (2017). İlkokul Öğretmenleri Sağlık ve Sosyal Yardım Sandığı’nın Finansal Performans Analizi. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1), 1-31.
- Seçer, C. (2009). *Financial Statement Effects of Adopting Accounting Standards: The Case of Turkey (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sultanoğlu, B. (2014). *UFRS’nin Borsa İstanbul’daki Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkisi: Finansal Bilginin İhtiyaca Uygunluğu ve Finansal Tablolar Analizi (Yayımlanmamış Doktora Tezi)*. Başkent Üniversitesi, Muhasebe Finansman.
- Terzi, S., Oktem, R., ve Şen, I. K. (2013). Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey. *International Business Research*, 6(4), 55.
- Uyar S., Büyükşalvarcı, A. (2012). Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Mali Tablolardan Elde Edilen Finansal Oranlar ile Şirketlerin Hisse Senedi Getirileri ve Piyasa Değerleri Arasındaki İlişki. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25-48.
- Yazıcı, M. (2003), Muhasebe Standardının Tanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 18, 33-37.
- Yenigün, T. & Aydemir, O. (2015). TMS/IFRS Uygulamalarının Oran Analizine Muhtemel Etkileri *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63-80.
- Zavadskas, E.K., Kaklauskas A., Turskis A. ve Tamosaitiene J. (2008). Contractor Selection Multi-Attribute Model Applying COPRAS Method With Grey Interval Numbers, *20th EURO Mini Conference Continuous Optimization and Knowledge Based Technologies*, 241-247.

