

BOBİ FRS'DE GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 26.10.2021

Makale Kabul Tarihi : 28.01.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1014949

Dr. Ayşegül İPEK SOLAKSUBAŞI*

Bibliyografik Bilgiler

İpek Solaksubaşı, A. (2022). “BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer yaklaşımı” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 66, Sayfa : 45-66) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1014949>

ÖZ

Günümüz ekonomik koşulları altında, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelere ait finansal tablolara ve bu tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasına olan ihtiyacının artması, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)’nin kullanım alanının genişlemesinin de etkisiyle gerçeğe uygun değer kavramının ön plana çıkmasına neden olmuştur.

Ülkemizde 2005 yılından beri yürürlükte olan UMS/UFRS kapsamında gerçeğe uygun değer, genel olarak tarihsel maliyet anlayışını da içeren karma bir ölçüm sistemi olarak uygulanmaktadır. Ancak bu standartları uygulayan işletmeler Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırmaya ortadan kaldırmak ve Avrupa Birliği Muhasebe direktifine uymak amacıyla 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yayımlanmış ve 2018 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Çalışma, TMS/TFRS kapsamında etkili olan gerçeğe uygun değer yaklaşımının BOBİ FRS kapsamında gerekliliğinin araştırılması ve hangi durumlarda, nasıl kullanılması gerektiğinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla tüm bölümler incelenmiş ve özellikli durumlarda yapılması gereken muhasebe kayıtları örneklendirilerek açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, TFRS, Gerçeğe Uygun Değer,

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

* Öğr.Gör.Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Orhaneli Meslek Yüksekokulu, aysegulipek@uludag.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-5743-6169.

FAIR VALUE CONCEPT IN BOBI FRS**ABSTRACT**

Under today's economic conditions, the need for financial information users to present financial statements of businesses and the information contained in these statements in a fair value has increased. The expansion of International Accounting and Financial Reporting Standards has also led to the concept of fair value coming to prominence even more.

Since 2005, fair value has been used as a hybrid measurement system that includes historical cost understanding within the scope of the standards in our country. However, enterprises applying the standards, in general, are limited to Public Interest Institution. To eliminate this limitation and comply with the European Union Accounting Directive, BOBI FRS was published in 2017 and entered into force as of 2018.

The study was conducted to investigate the necessity of the fair value approach, which is effective within the scope of TMS/IFRS, within the scope of BOBI FRS, and to determine which cases and how to use it. For this purpose, all sections were examined, and the accounting records that should be made in exceptional circumstances were explained with examples.

Keywords: BOBI FRS, Accounting Standards, Fair Value

JEL Classification: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Muhasebe literatüründe önemli bir kavram olan değerlendirme, “işletmelerin belli bir tarihteki varlık ve kaynaklarının değerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 1994, s. 17). Bu işlemi kapsayan süreç içerisinde ilgili varlığın veya kaynağın parasal değeri farklı yaklaşımlar çerçevesinde belirlenmektedir. Bu yaklaşımlar temel olarak “tarihsel maliyet yaklaşımı” ve “gerçeğe uygun değer yaklaşımı”dır. Her iki yaklaşımda varlığın veya kaynağın değeri, farklı şekillerde belirlenmekte ve sonuç olarak farklı değerler elde edilmektedir. Tarihsel maliyet, finansal tablolarda yer alan varlıkların ve kaynakların edinme tarihindeki değerlerinin sunulmasını gerektirirken, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise varlıkların ve kaynakların cari değerle sunulması gereğini savunmaktadır.

Muhasebenin ilk ortaya çıkışından itibaren kullanılan tarihsel maliyet anlayışı, küreselleşmenin artması, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaca uygun bilgi edinme isteği ve özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) muhasebe dünyasında etkisinin artması ile gerçeğe uygun değere dayalı değerlendirme anlayışına doğru bir geçiş yaşanmaya başlanmış ve bu standartlar aracılığıyla hem tarihi maliyet hem de gerçeğe uygun değer yaklaşımını içeren karma bir ölçüm sistemi sunulmuştur. Bu durum gerçeğe uygun değerlerin tarihsel maliyet anlayışı yerine kullanılması gereğine ilişkin tartışmaları da beraberinde getirmiştir (Poroy Arsoy, 2009:20).

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu, 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No:25 sayılı tebliğ ile bu kapsamda yer alan işletmelerin 01.01.2005 tarihinden itibaren finansal tablolarını UMS/UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasını zorunlu tutmuştur. 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uygulama alanının genişletilmesi amaçlanmış ancak belirli bir büyüklükte ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYIKLER) olarak adlandırılan işletmeler ile kullanımı sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırmayı ortadan kaldırmak ve TMS/TFRS’leri daha küçük ölçekteki işletmelerin kullanımına da uygun hale getirmek ve Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine uymak amacıyla 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yayımlanmış, 2018 yılında yürürlüğe girmiştir (kgk.gov.tr).

Bu çalışma BOBİ FRS üzerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımının etkinliğini araştırmak ve bölümler çerçevesinde, hangi durumlarda kullanılması gerektiğini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ (MSGUT) hükümleri kapsamında raporlama yapan ancak BOBİ FRS uygulama zorunluluğu getirilmiş olan işletmeler için farklı bir anlayış olarak görülen gerçeğe uygun değer nasıl kullanılması gerektiği ve özellikli durumlarda yapılması gereken muhasebe kayıtları örneklendirilerek açıklanmış ve bilgi verilmiştir.

2. GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI

Çoğu araştırmacı tarafından cari piyasa değeri olarak kabul edilen gerçeğe uygun değer; “ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devri için ödenecek fiyat” olarak ifade edilmektedir (IASB,2009). Bu değer, cari piyasa değerinden gelmiştir ancak özel bir uyarlamasıdır. Muhasebe literatüründe piyasa değeri ya da cari değer yerine de kullanımı oldukça sık görülmektedir (Poroy Arsoy,2009:71).

Gerçeğe uygun değer, muhasebede kabul edilen en temel ölçüm birimi olan tarihsel maliyetin aksine ihtiyatlılık karşıtı bir yaklaşımdır. İhtiyatlılık kavramı, gerçekleşmemiş kazançların kayda alınmamasını, gerçekleşmesi muhtemel giderler için kayıt yapılmasını gerektirir (Poroy Arsoy, 2009:62). Bu yaklaşımda finansal tablolarda rapor edilen bilgiler, ilk kayda almada gerçekleşmiş, tamamen objektif belgelere dayalı verilerdir. Sonraki raporlama dönemlerinde ise tükenme payına ilişkin gerekli kayıtlar yapılarak değerlendirme işlemi tamamlanmakta ve bu işlemin sonucu finansal tablolara yansıtılmaktadır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise, gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların kayda alınmasını gerektirmektedir.

Bu açıdan bakıldığında tarihsel maliyet yaklaşımı güvenilirliği, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise rapor edilen bilgilerin ihtiyaca uygunluk özelliğini daha ön planda tutmaktadır. Ancak gerçeğe uygun değer yaklaşımında kullanılan verilerin, aktif bir piyasanın olmaması nedeniyle aktif olmayan bir piyasadan ya da belirli durumlar için geçerli değerlendirme teknikleri kullanılarak sağlanması güvenilirlik problemi ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşım belirli durumlarda subjektif verilerin kullanımını da mümkün kılmaktadır (K. Ramesh, 2004:6-7).

Sermaye piyasaları gelişmiş olan ülkelerin muhasebe yapıları uygun değer yaklaşımını benimseme eğilimindedir. Bu yaklaşımın sunduğu gerçeğe uygun bilgi, pay sahipleri tarafından daha çok talep edilmekte ve özellikle halka açık şirketlerin mali durumu hakkında tarafsız bilginin de sunulmasını sağlamaktadır.

Genel olarak, işletmeler açısından gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsenmesi birçok avantaj sağlamakla birlikte birçok dezavantajı da beraberinde getirmektedir;

- Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, mevcut ekonomik koşulları yansıtan fiyatlara dayalı karşılaştırılabilir bilgiyi sağlar ancak aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda farklı ölçüm yöntemleri kullanılabilir. Ölçümün farklı şekillerde yapılabilir olması özellikle benzer bir varlığın ya da değerlendirme teknikleri ile belirlenen değer baz alınması, aynı varlık için farklı değerlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.
- Ekonomik koşulların değişmesi durumunda fiyat değişimlerinden kaynaklanan kazanç ve kayıpların raporlanmasını sağlar. Bu durum, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, belirli piyasa koşulları için zamana özel olmasından dolayı, piyasa ortamındaki bir değişiklik, bir firmanın fiili mali durumunda büyük bir farklılığa neden olabilmektedir. Özellikle yatırımcılar için değişen piyasa koşulları karşısında işletmenin gerçek durumunun belirlenmesinde güçlük yaratabilmektedir.
- İşletme yönetiminin varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili aldığı kararlarda performansının etkisinin yansıtılmasını sağlar. Diğer taraftan likit olmayan piyasalarda işlem gören varlıkların işletme tarafından alım satım yapılarak değerinin manipüle edilebilmesi de gerçeğe uygun değeri için risk teşkil etmektedir.
- Tarihsel maliyetleriyle önemsiz tutarlar olarak görünen varlık ve yükümlülüklerin cari değerleriyle görünmesini sağlar ancak piyasadaki alınan değerler sadece sınırlı bir süre için gerçeği yansıtabilmektedir.
- Gerçeğe uygun değer yaklaşımının piyasa durumundaki gelişmelere olan bağımlılığı, durgunluk yaşayan bir piyasayı yakından takip eden bir işletmenin, mali durumunun bozulmasına neden olabilmekte ve bu da piyasada paniğe yol açarak finansal krizlerin derinleşmesine neden olabilmektedir (Burdenko, 2017:32;Majercakova, Skoda, 2015:316-319; Hague, 2007:42; Penman, 2007).

İlk olarak gerçeğe uygun değer tanımı 1982 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında kullanılmıştır. Bu standartta gerçeğe uygun değer kavramı “Bir varlığın, bilgili ve istekli bir alıcı ile satıcı arasında, emsallerine uygun bir işlemde el değiştirebileceği fiyat” olarak tanımlanmıştır. 1988 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC), finansal araçlar projesine başlamış ve gerçeğe uygun değer kullanımını ve kapsamını genişletmiştir. Bu amaçla gerçeğe uygun değer tanımı, varlıkları olduğu kadar kaynakları da kapsayacak şekilde, “satıcı” ve “alıcı” terimlerini de daha genel bir terim olan “ taraflar” ile değiştirilmiştir. 2004 yılında ise UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı yayımlanarak gerçeğe uygun değer tanımının içine özkaynak araçları da dahil edilmiştir. (<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2>; Cairns, 2006:7-8).

Günümüzde ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren ve 15.01.2019 tarihinde revize edilen TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer standardında, gerçeğe uygun değer; “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat*” olarak tanımlanmış ve bu değer işletmeye özgür bir değer olmadığı ve piyasa bazlı bir değer olduğu belirtilmiştir (TFRS 13 P:2).

İlgili standart kapsamında da belirtildiği üzere gerçeğe uygun değer belirlenmesindeki amaç, olağan bir işlemde fiyatın tahmin edilmesidir. Fiyatın tahmin edilmesi sırasında ilgili varlığın veya yükümlülüğün ölçüm tarihinde işlem gördüğü piyasa koşulları baz alınmakta, gözlemlenebilir bir piyasa olmadığı koşullarda ise belirli değerlendirme teknikleri kullanılmaktadır. Belirlenen veya tahmin edilen değerler finansal tablolarda sadece işletme faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkmamakta, ilgili varlık veya borçların değerlerinde meydana gelen değişimlere göre de farklılaşmaktadır. Böylece işletmelerin finansal tablolarında “işleme dayalı olarak gerçekleşmeyen” tutarların artmasına ve karların yükselmesine de neden olmaktadır (Bromwich, 2007:49).

Gerçeğe uygun değer varlık veya borçların gelecek dönemlerde gerçekleşebilecek değeri değil, ilgili varlık veya borcun ölçümü yapıldığı tarihteki değeridir (Poroy Arsoy, 2009:77). Geçmiş veya geleceğe ait değerler olmadıkları için ölçüm yapılan tarihte karşılaştırılabilir olma özelliğine sahiptir. Ancak tarihsel maliyeti baz alan yaklaşımlar karşılaştırılabilirlik özelliğinden yoksundur ve benzer kalemlerin farklı, farklı kalemlerin benzer gözükmesine de yol açabilmektedirler (Hague, 2007:35).

3. BOBİ FRS VE BOBİ FRS'DE GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI

BOBİ FRS ilk olarak 29/7/2017 tarihinde yayımlanmış ve 01/01/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu standart ile bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal raporlama çerçevesini oluşturmak amaçlanmaktadır. BOBİ FRS'nin temel amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 2011 yılında yürürlüğe girmesi ile TTK'ya bağlı gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hazırlamaları gerekli görülmüştür. Aynı zamanda KGK belirli sektörler ve büyüklüğe sahip olan işletmeler için özel standartlar koymak ve gerekli düzenlemeler yapmak için yetkili kılınmıştır. 2013 yılında ise KGK tarafından bağımsız denetime tabi işletmeler için TFRS uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak TFRS ile bağımsız denetim kapsamının aynı olarak belirlenmesi ileriki dönemde bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesinde birçok şirketi TFRS uygulamak zorunda bırakacağı ve bunda şirketlere bir maliyet getireceği öngörülerek 2014 yılında TFRS ve bağımsız denetim kapsamı ayrıştırılmış ve TFRS kapsamı sadece KAYİK ile sınırlandırılmıştır. Bunun dışında kalan işletmelerin finansal raporlama çerçevesi MSUGT olarak belirlenmiştir. Fakat işletmelerin finansal tablo çerçevesi olarak MSGUT'u benimsemesi, finansal tablolarını vergi karşısındaki durumunu göstermek amacıyla düzenlemesine, aynı zamanda finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştırmasına neden olmuştur (www.kgk.gov.tr).

İşletmelerin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesi ve MSGUT ile Bağımsız denetimin uygulanması sırasında çıkabilecek sakıncaları ortadan kaldırmak ve AB mevzuatına uyum sağlanması amacıyla uygun olarak AB'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle de tam uyum göstermek amacıyla KGK tarafından 29/07/2017 tarihinde BOBİ FRS yayımlanmış ve 01/01/2018 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu standart bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulama zorunluluğu olmayan şirketlerin TTK uyarınca genel kurullarına sunmaları gereken finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi oluşturmaktadır. TFRS

standart setine göre daha basit ve anlaşılır olan BOBİ FRS uygulayıcıların başka bir standart setine ihtiyaç duymadan finansal tablolarını hazırlamasını imkân tanımaktadır. Ayrıca bağımsız denetim kapsamında finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken tüm özellikleri de karşılamaktadır.

2018 yılından itibaren uygulanmaya başlanan BOBİ FRS uygulayıcılardan alınan geri bildirimler ve yapılan inceleme çalışmaları neticesinde standart üzerinde iyileştirme çalışmaları ihtiyacını doğurmuştur. Yapılan çalışmalar taslak metin olarak 09/12/2020 tarihinde ilgili kurum ve kuruluşlar ile kamuoyunun görüşüne açılmış ve gerekli düzeltmeler sonrasında nihai olarak 30/3/2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak BOBİ FRS 2021 Sürümü ilk defa uygulandığı raporlama döneminin başından itibaren ileriye yönelik uygulanması kararı alınmıştır.

BOBİ FRS 2017 ile 2021 sürümü arasında büyük farklar olmamakla birlikte bölümler arası uyumların ve TFRS'lere olan uyumun daha da arttırıldığı, açıkça belirtilmeyen bazı hususların netleştirildiği görülmektedir.

Genel olarak BOBİ FRS TMS/TFRS ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak 27 bölümden oluşmaktadır. Standartta orta ölçekli işletmeler için maliyet esaslı bir finansal raporlama yaklaşımı benimsenmiş, büyük ölçekli işletmelere ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir. Ayrıca standardın sonunda Ek bölümü olarak finansal tablo örneklerine yer verilmiştir. Standart dil olarak sade, yalın ve anlaşılır olarak sunulmuş ve bunu sağlamak amacıyla terimler sözlüğüne de yer verilmiştir.

Genel olarak belirtildiği üzere BOBİ FRS'de varlık ve yükümlülükler için kullanılacak temel ölçüm esasları tarihi maliyettir. Bu standartlarda gerçeğe uygun değer ya da farklı bir ölçüm esasının uygulanacağı belirtilmediği sürece varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedelleriyle ölçülmektedir (BOBİ FRS, Bölüm 1:34).

Her ne kadar genel çerçevede ölçüm esasları tarihi maliyet alınmış olsa da birçok bölümde gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren belirli noktalar vardır. Bu noktalar TMS/TFRS kadar kapsamlı olmakla birlikte doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektirmektedir.

Tablo 1'de Standart kapsamında yer alan bölümler gerçeğe uygun değer ölçümü kullanımına göre kısımlara ayrılmıştır. Tabloda görüldüğü üzere yaklaşık dokuz bölüm doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektirmektedir. Bu bölümlerin bazılarında gerçeğe uygun değer yaklaşımı işletme tercihinin bırakılmıştır. Bazı bölümlerde ise dolaylı olarak bu yaklaşımın uygulanması söz konusu iken bazı bölümlerde ise bu ölçüm esasları uygulanmamaktadır.

Tablo 1. BOBİ FRS Gerçeğe Uygun Değer Kullanımı

Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Doğrudan Gerektiren Bölümler	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Dolaylı Olarak Gerektiren Bölümler	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Gerektirmeyen Bölümler
Bölüm 5 Hasılat	Bölüm 6 Stoklar	Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 10 İştiraklerdeki yatırımlar	Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Bölüm 26 Dipnotlar	Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 15 Kiralamalar		Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri		Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü		Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri		Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
		Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
		Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama
		Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

3.1. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımını Doğrudan Gerektiren Bölümler

BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer, “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar” olarak ifade edilir (BOBİ FRS Bölüm 1:36). Bu tanım TMS/TFRS’lerde yer alan tanıma paralellik göstermektedir. Ancak bölümlerde yer alan uygulamalar incelendiğinde daha kapsamin sınırlı tutulduğu ancak dokuz bölüm içerisinde de gerçeğe uygun değer yaklaşımının doğrudan gerektiği görülmektedir. Aşağıda yer alan bölümlerde ilgili standart bölümlerinin gerçeğe uygun değer yaklaşımına ilişkin açıklamalarına ve ilgili bölümlere ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. (Örneklerin muhasebeleştirilmesinde KGK tarafından taslak olarak sunulan hesap planı kullanılmıştır.)

3.1.1. Bölüm 5 Hasılat

Hasılat bölümü, işletmelerin olağan faaliyetlerine ilişkin gelirlerinden oluşmaktadır. İlgili bölümde sadece iki durum için gerçeğe uygun değer ölçümünün gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bunlar; takas ve alıcılara ileriki bir tarihte herhangi bir bedel ödemedi ya da iskontolu olarak satın alma olanağı sunan hediye puan uygulamasıdır.

İşletmeler yaptıkları mal ve hizmet satışları karşılığında farklı mal veya hizmet elde edebilirler. Böyle bir durumda hasılat tutarının belirlenebilmesi için takas olarak alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin kullanılması gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer güvenli bir şekilde belirlenemez ise yapılan hasılat kapsamındaki mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Bu değerinde belirlenememesi durumunda takas edilen mal veya hizmetin defter değeri alınarak belirlenmeli ve hasılat kaydının yapılması gerekmektedir (BOBİ FRS Bölüm 5:12).

Bu bölüm kapsamında gerçeğe uygun değeri gerektiren diğer bir durum ise son dönemlerde işletmelerin sıklıkla başvurduğu hediye puan ya da bedelsiz mal veya hizmet uygulamasıdır. İşletmelerin yaptıkları satışların belirli bir bölümü için ileriki bir tarihte hediye puan vermeleri durumunda, bu tutarın toplam hasılattan ayrıştırılması gerekmektedir. Hediye puanların kullanıldığı dönem itibariyle ise ayrıştırılan tutar gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülerek kayıt edilmelidir. Burada söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri, konu edilen varlığın veya varlıkların ayrı olarak satılması durumundaki değeri olarak ifade edilmektedir (BOBİ FRS Bölüm 5:13).

Hasılat bölümü için gerçeğe uygun değer yaklaşımının her ne kadar bazı uygulamalarda doğrudan ölçümü gerektirdiği görülse de genel olarak bu yaklaşımın benimsenmesi sınırlı kalmaktadır.

3.1.2. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal Faaliyetler bölümü, işletmelerin tarımsal faaliyet kapsamında sahip olduğu canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin hasat zamanında kayda alınmasına ilişkin ilkelerden oluşmaktadır. Bu bölümde doğrudan bir ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı yer almaktadır. Ancak bu yaklaşım canlı varlıklar için maliyet yöntemi ile tercih edilebilir bir muhasebe politikası olarak sunulmuş, tarımsal ürünler için ise sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olarak tek bir ölçüm yöntemi belirlenmiştir.

Canlı varlıklarının ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden işletmelerin, bu varlıklarını ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda varlıklarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini alarak ölçmelerini ve her raporlama dönemi itibariyle ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarını kar veya zarara aktarmalarını gerektirmektedir (BOBİ FRS Bölüm 7:7-8).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde aşırı maliyet veya çabaya katlanması durumunda ilgili canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ölçümünün aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülebilir bir duruma gelene kadar maliyet yöntemi uygulanarak ölçümü yapılır ve önceki dönem tespit edilen defter değeri ile arasındaki fark kar veya zarara aktarılır.

Tarımsal ürünler için ise hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüm yapılmakta ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya

zararına yansıtılmaktadır. Ölçümün yapılmasından sonra ise söz konusu tarımsal ürünler ‘Stoklar’ kapsamına girdikleri için sonrasında maliyet bedeli dikkate alınmaktadır.

İlgi bölümde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmelere birçok ölçüt sunmakta ve bu belirtilen ölçütlerden birinin veya daha fazlasının da kullanılarak gerçeğe uygun değer belirlenmesine imkân tanımaktadır.

3.1.3. Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Bu bölüm içerisinde finansal varlık, finansal yükümlülük ve işletmelerin ihraç ettikleri özkaynaklara ilişkin ilkeler belirtilmiştir. Standartta Finansal araçlar; finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak aracı olarak kabul edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı standardın bu bölümü için sadece borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarındaki yatırımların sonraki ölçümlerinde doğrudan kullanımını gerektirmekte, bunun dışında kalan finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak araçları için gerçeğe uygun değer yaklaşımını gerektirmemektedir. Bu bölümde de gerçeğe uygun değer yaklaşımının sınırlı kaldığı görülmektedir.

Bu yaklaşımın muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

A işletmesi 01.02.2020 tarihinde ZGROS hisse senetlerini 100.000TL’ye banka aracılığıyla borsadan satın almıştır ve banka komisyon olarak 1.000 TL almıştır. Dönem sonunda ise hisselerin değeri 110.000 TL’ye çıkmıştır.

İlk muhasebeleştirmede yapılacak kayıt;

01/02/2020		
110 GUD FARKI K/Z YANSITILAN FİN.YAT.	100.000	
652 ESAS FAAL. İLGİLİ KOM. GİD.	1.000	
102 BANKALAR		101.000
Hisse Alımı		

Dönem sonu değerlendirme kaydı;

31/12/2020		
110 GUD FARKI K/Z YANSITILAN FİN.YAT.	10.000	
665 NAKİT VE NAKİT BEN. VAR. İLE M.K. YAT. İLİŞK. DEĞ. ARTIŞ. KAZ.		10.000
Değerleme Kaydı		

3.1.4. Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar bölümünde gerçeğe uygun değer sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirilmiş tutar olarak doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren bir yaklaşım olarak sunulmuştur. İşletmelere maliyet yöntemi ile alternatif olarak sunulan bu yaklaşımın seçimi uygulayıcıların tercihinine bırakılmıştır.

BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre; maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Sonraki ölçümlerde ise tercihe bağlı olarak işletmeler duran varlıklarını yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden ölçmeyi seçerek gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimseyebilmektedirler.

Bu yaklaşımı benimseyen işletmeler maddi duran varlıklarını ilk kayda almada maliyetleri üzerinden kayıtlarını gerçekleştirir, sonraki ölçümlerde ise ölçüm tarihindeki ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı indirerek ilgili varlığı yeniden değerlendirilmiş tutarını hesaplarlar. Bu doğrultuda ilgili maddi duran varlığın değerinde artış olursa özkaynaklar içerisinde yeniden değerlendirme yedeği kaleminde, değerinde azalış olması durumunda ise yeniden değerlendirme yedeğinde tutar kalmayana kadar bu hesaptan indirir ve kalan tutar kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bu yaklaşımın muhasebeleştirilmesi şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

A işletmesinin 01/01/2015 yılında fayda ömrü 5 yıl olan B makinesini 20.000 TL'ye satın aldığını, makinenin kalıntı değeri olmadığını, işletmenin normal amortisman yöntemini kullandığını ve yeniden değerlendirme modeline göre sonraki ölçümlerini yaptığını varsayalım.

Tablo 2. B Makinesi Yıllar İtibariyle Gerçeğe Uygun Değerleri

Tarih	Gerçeğe Uygun Değer
2015	16.000 TL
2016	12.000 TL
2017	10.000 TL
2018	5.000 TL

Tablo 2'de gerçeğe uygun değerleri verilen makine 01/01/2019 yılında 7.000 TL'ye satılmıştır. Bu durumda işletmenin her yıl sonu ve satış için yapması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde gerçekleştirilecektir.

01/01/2015		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
100 KASA		20.000
Makine Alımı		

31/12/2015		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	4.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		4.000
Amortisman Kaydı		

31/12/2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	4.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		4.000
Amortisman Kaydı		

İşletme 01/01/2015 tarihinde makine alımını yapmıştır. Her yıl sonunda normal amortisman yöntemine göre yeniden değerlendirilmiş tutarını net defter değeri ile karşılaştırarak amortisman hesaplamasını ve buna göre muhasebe kaydını yapmıştır. 2015 ve 2016 yıl sonlarında maddi duran varlığın Net Defter Değeri ile Gerçeğe uygun değeri arasında herhangi bir fark oluşmamış ve bundan dolayı yeniden değerlendirilmiştir.

31/12/2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	4.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		4.000
Amortisman Kaydı		

İşletme, 2017 yılı sonunda yapılan amortisman kaydı sonrasında maddi duran varlığın net defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş tutarı arasında bir fark oluşmuştur. Bu durumda öncelikle yeniden değerlendirme oranı bulunarak ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarının hesaplanması gerekmektedir.

İşletmenin Duran varlığının net defter değeri 31.12.2017 tarihi itibarıyla 8.000 TL'dir. Gerçeğe uygun değeri yani yeniden değerlendirilmiş tutarı ise 10.000 TL olduğuna göre %25 oranında ilgili varlığın değerinde artış yaşanmıştır. Yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlığın değeri 25.000 TL'ye yükselmiş ve birikmiş amortismanlarında ise toplam 3.000 TL'lik bir artış olmuştur. Hesaplamalar ise şu şekildedir;

Net Defter Değeri	=	Kayıtlı Değer – Birikmiş Amortisman
	=	20.000 – 12.000
	=	8.000 TL
Yeniden Değerleme Oranı	=	Gerçeğe Uygun Değer / Net Defter Değeri
	=	10.000/8.000
	=	%25
Yeniden Değerlenmiş Duran Varlık Değeri	=	20.000 x 1,25
	=	25.000 TL
Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman Tutarı	=	12.000 x 1,25
	=	15.000 TL

31/12/2017		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.000
551 MADDİ DURAN VARLIK YEN. DEĞ. ARTIŞ.		2.000
MDV Yeniden Değerleme Kaydı		

Hesaplamalar sonrası Maddi duran varlığın değeri 5.000 TL arttırılmıştır. Bu tutarın 2.000 TL'si amortisman kalan tutar da özkaynaklar içerisinde Yeniden Değerleme Yedeği olarak ilgili hesapta muhasebeleştirilmiştir.

31/01/2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000
Amortisman Kaydı		

01/01/2019			
100 KASA		11.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		15.000	
551 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		2.000	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		25.000
	648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK SAT. ORT. ÇIKAN KAZ.		3.000
Makine Satışı			

01/01/2019 yılında ise ilgili duran varlığın satışı yapılmış, yeniden değerlendirme yedeği ve birikmiş amortismanlarda biriken tutar defter değerinden düşürülerek, aradaki fark ilgili gelir hesabında muhasebeleştirilmiştir.

3.1.5. Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu bölümde, işletmelerin kira geliri ya da değer artış kazancı elde etmek için elde ettikleri varlıklara ilişkin raporlama ilkeleri yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmenin sahip olduğu varlıklardan bağımsız olarak bir nakit akışı yarattıkları için ayrı olarak sınıflandırılmaları gerekmektedir.

BOBİ FRS Bölüm 13; maddi duran varlıklarda olduğu gibi gerçeğe uygun değer yaklaşımı ilk ölçüm sonrası bir tercih olarak sunulmuştur. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için istenirse gerçeğe uygun değer yöntemi seçilebilir. Muhasebe politikası olarak bir yatırım amaçlı gayrimenkulü için bu ölçümü tercih eden işletmeler, diğer yatırım amaçları gayrimenkulleri için de uygulamak zorundadırlar.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde raporlama döneminde ortaya çıkan değer artış kazançları Kar veya Zarar Tablosu'nda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller değer artış ve satış kazançları" hesabında değer azalışları ise "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller değer azalış ve satış zararları" hesabında ayrı olarak gösterilir. Ayrıca bu gayrimenkuller için amortisman ayrılmamaktadır.

3.1.6. Bölüm 15 Kiralamalar

Kiralamalar bölümünde öncelikle iki farklı sınıflandırma yapılmıştır. Bunlar, faaliyet kiralaması ve finansal kiralamadır. Bu sınıflandırmada temel dayanak noktası ilgili varlığın sahiplenmesinden kaynaklanan risk ve getirilerinin taraflar arasındaki dağılımıdır. Kiralama işlemine konu olan varlığın sözleşme süresince sahiplenilmesinden kaynaklanan tüm getiri ve risklerin tamamına yakını kiracıya devredilmesi durumunda Finansal Kiralama, tamamına yakını devredilmediği durumda ise Faaliyet Kiralaması olarak adlandırılır. İşletmeler için ayırımın doğru bir şekilde yapılabilmesi raporlama açısından önem arz

etmektedir. Bu sınıflandırma kira sözleşmesinin başlangıç tarihinde yapılır ve söz konusu sınıflandırmada sözleşme süresi boyunca kira sözleşmesine ilişkin şartların taraflarca anlaşılabilir olarak değiştirilmediği ve sözleşmenin yenilenmediği durumlar dışında herhangi bir değişiklik yapılamamaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 15'e göre belli şart veya şartların sözleşmede yer alması durumunda kiralama işlemi finansal kiralama olarak adlandırılır diğer bütün kiralamalar faaliyet kiralaması olarak adlandırılır.¹

Bir kiralama işleminin finansal kiralama sayılabilmesi için temel risk ve getirilerin kiracı üzerinde olması gerekmektedir. İlgili bölümde ayrıca kiralama işleminin finansal kiralama olduğuna ilişkin göstergeler de belirtilmiştir. Bunlar; kiralandan varlığın sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması, kiracının sözleşmeyi feshetmesi durumunda bu işlemde kaynaklı zararların kiracı tarafından ödenmesi, ilgili varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması ya da kiracının sözleşme bitimi sonrası piyasa fiyatının altında bir kira bedeli ile bir süre daha kiralama hakkına sahip olması durumunda da bu kiralama işlemi finansal kiralama olarak kabul edilir. Bunu dışında Kiralandan varlığın arsa, arazi ve bina olması durumunda ise sözleşme sonunda ilgili varlığın kiracıya devredilmesi ya da bu hakkın sözleşme bitiminde varlığın gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve bu hakkın kira sözleşmesi başlangıcında kullanılma olasılığının yüksek olması da işlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması gerektiğini öngörmektedir.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı açısından bakılırsa ilgili bölümde sadece finansal kiralama işlemlerinde benimsendiği görülmektedir. Finansal kiralama işlemlerinin ilk kayda alınması ve sonraki dönemlerde ölçülmesi sırasında hem kiracı hem de kiraya veren tarafın doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü kullanmaları gerekmektedir.

Bir finansal kiralama işleminde kiracının, kiralama konusu varlığa ilişkin yükümlülüklerinin, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin ve sözleşme süresi boyunca ödenecek kira ödemelerinin zımnî faiz oranı üzerinden bugünkü değerinin sözleşme süresi başlangıcında belirlenmesi gerekmektedir. Sonrasında yapılacak işlemler iki taraf açısından incelenecek olursa;

Kiracı, belirlenen gerçeğe uygun değer ve kira ödemelerinin bugünkü değeri arasından daha düşük olanı belirler ve ilk kayda alma sırasında ilgili varlık türüne göre sınıflandırma yaparak ilgili kaleme belirlenen değer ve varsa doğrudan maliyetlerini de ekleyerek toplam tutar üzerinden kayıt işlemini gerçekleştirir (BOBİ FRS Bölüm 15:13-15).

İlgili varlığın ilk kayda alınmasından sonra kira ödemeleri finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanarak sözleşme süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Dönem sonlarında ölçümünü ise kayda aldığı varlık kalemine ilişkin uygulama hükümleri uygulanır. Eğer bir bina kiralama işlemine konu ise Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar'a ilişkin ilkeler doğrultusunda değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekir. İlgili bölüm kapsamında ilgili varlık amortismanına veya itfaya tabi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa tutarı hesaplanır. Bu hesaplama yapılırken kiracı, sözleşme sonunda varlığın mülkiyetinin kiracıya geçeceğine ilişkin bir kesinlik yoksa sözleşme süresi ve kullanım ömründen kısa olanı baz alarak ilgili varlığı amortismanına veya itfaya tabi tutar. Ek olarak varlığın tabi olduğu ilgili bölümde değer düşüklüğüne ilişkin

1 BOBİ FRS 2021 sürümü itibarıyla 'Geleneksel Kiralama' 'Faaliyet Kiralaması' olarak sadece ismi değiştirilmiştir.

hükümler bulunuyorsa varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nde yer alan ilgili hükümlerin uygulanması da gerekir.

Kiraya veren taraf ise mülkiyetini elinde bulundurduğu varlığı finansal tablo dışı bırakır ve ilgili varlığın gerçeğe uygun değerine doğrudan maliyetlerin de ekleyerek toplam tutarı alacak olarak kaydeder. Eğer varlığı kayıtlı defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasında bir fark olursa bu tutar doğrudan kar veya zarara aktarılır. Sonraki dönemlerde ise alınan kira ödemelerinin finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılması gerekir. Finansman gelirleri kapsamında kayıt edilecek tutar kalan alacak toplamına sözleşme başlangıç tarihinde belirlenmiş zımni faiz oranı üzerinden hesaplanarak bulunur ve kayda alınır (BOBİ FRS, Bölüm 15:20-21).

Şarta bağlı kira ödemelerini içeren kira sözleşmelerinde ise kiraya veren ve kiracı kira ödemelerini ilgili dönemde kar veya zarara yansıtır.

İlgili bölümde gerçeğe uygun değer yaklaşımını içeren diğer bir konu ise üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren tarafa ilişkin işlemlerdir. Bu işletmeler, finansal kiralama işlemlerini normal satış olarak kaydeder. Satış tutarını belirleyebilmek için ilgili varlığın gerçeğe uygun değerini ve sözleşme süresi boyunca alınacak kira ödemelerinin piyasa faiz oranı üzerinden bugünkü değeri hesaplanır. Bu iki değerden düşük olanı satış tutarı olarak belirlenir. Satışının maliyeti ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunmaktadır.

Finansal Kiralamanın kiracı ve kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

A işletmesi 300.000 TL defter değeri ve 450.000 TL gerçeğe uygun değeri olan bir cihazını 5 yıl süreyle B işletmesine kiraya vermeyi planlamaktadır. B işletmesi kira ödemelerini her yıl sonu %18 faiz oranı ile eşit taksitler halinde ödeyecektir. Cihazın kullanım süresi 5 yıldır.

Bu bilgiler ışığında bu kiralama işleminin öncelikle sınıflandırılması yapılması gerekir. Kiralama süresinin cihazın toplam kullanım süresinin %80'ninden fazla olması bu kiralama işlemini finansal kiralama olarak sınıflandırmasını gerektirmektedir.

Sınıflandırma yapıldıktan sonra sözleşme başlangıcında iki farklı değer hesaplanır. Öncelikle cihazın gerçeğe uygun değeri verilmiş ve ödenecek kira belli bir faiz oranı üzerinden belirleneceği için diğer hesaplanacak olan kira ödemelerinin bugünkü değerine eşittir. Ayrıca kiracı açısından sınıflandırılacak kalem maddi duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan tesis, makine ve cihazlar hesap kalemidir.

Gerekli muhasebe kayıtlarını yapmadan önce B işletmesinin her yıl ödemesi gereken kira tutarının belirlenmesi gerekir. (Hesaplama yapılırken Excel devresel ödeme formülü kullanılmıştır.)

Yıllık faiz oranı	0,18
Ödeme yapılan yıl sayısı	5
Cihazın değeri	450.000
Kira Tutarı	₺143.900

Tarih	Kira Tutarı	Faiz Tutarı	Anapara	Kalan Anapara Tutarı
01.01.X1	-	-	-	450.000 TL
31.12.X1	143.900 TL	(450.000 x 0,18) 81.000 TL	(143.900-81.000) 62.900 TL	(450.000-62.900) 387.100 TL
31.12.X2	143.900 TL	(387.100 x 0,18) 69.678 TL	(143.900-69.678) 74.222 TL	(387.100-74.222) 312.878 TL
31.12.X3	143.900 TL	(312.878 x 0,18) 56.318 TL	(143.900-56.318) 87.582 TL	(312.878-87.582) 225.296 TL
31.12.X4	143.900 TL	(225.296 x 0,18) 40.553 TL	(143.900-40.553) 103.347 TL	(225.296-103.347) 121.949 TL
31.12.X5	143.900 TL	(121.949 x 0,18) 21.951 TL	(143.900-21.951) 121.949 TL	(121.949-121.949) 0 TL
Toplam	719.500 TL	269.500 TL	450.000 TL	-

Kıracı Açısından;

01/01/20X1			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		450.000	
308 ERTELENMİŞ BORÇ MALİYETLERİ		81.000	
408 ERTELENMİŞ BORÇ MALİYETLERİ		188.500	
	303 KİRALAMA İŞLEM. KAY. YÜKÜM.		143.900
	403 KİRALAMA İŞLEM. KAY. YÜKÜM.		575.600
Cihazın Kiralanması			
31/01/20X1			
303 KİRALAMA İŞLEM. KAY. YÜKÜM.		143.900	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		81.000	
	102 BANKALAR		143.900
	308 ERTELENMİŞ BORÇ MALİYETLERİ		81.000
Kira Ödemesi			
31/01/20X1			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		90.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		90.000
Amortisman Kaydı			

Kiracı kiraladığı makineyi ilk kayda almada, makinenin gerçeğe uygun değeri kullanmıştır. Hesaplanan faiz tutarlarını ertelenmiş borç maliyetleri hesabında dönemsellik ayırımına uygun olarak kayıt etmiştir. Dönem sonlarında ise tahakkuk etmiş kiraya ilişkin faizi ertelenmiş borç maliyetlerinden düşerek finansman giderlerinde muhasebeleştirmiştir.

Amortisman kaydını ise normal amortisman yöntemi aracılığıyla 450.000 TL kayıtlı değeri üzerinde fayda ömrü 5 yıl olduğu için ve makineyi üretimde kullanmasından kaynaklı 90.000 TL'yi üretim giderleri içerisinde göstermiştir.

Kiraya Veren Açısından;

01/01/X2			
120 ALICILAR		143.900	
220 ALICILAR		575.600	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		300.000
	128 ERTELENEN VADE FARKI GEL.		81.000
	228 ERTELENEN VADE FARKI GEL.		188.500
	649 DİĞER FAL. ÇEŞ. GEL. VE KAZ.		150.000
Cihazın Kiraya Verilmesi			
31/01/20X1			
102 BANKALAR		143.900	
	120 ALICILAR		143.900
Kira Tahsili			
31/01/20X1			
128 ERTELENEN VADE FARKI GEL.		81.000	
	642 FAİZ GELİRLERİ		81.000
Faiz Geliri Kaydı			

Kiraya veren taraf ise ilgili makinenin mülkiyetini kiracıya devretmiş, Kira alacaklarının içerisinde yer alan faizi ayrıştırarak dönemsellik ayırımına uygun olarak ertelenen vade farkı gelirlerinde, kira sözleşmesi boyunca alacağı toplam kira tutarını alıcılar hesabına kaydetmiştir. Makinenin kayıtlı değeri ve gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı ise diğer gelirler içerisinde göstermiştir.

Dönem sonlarında ise tahsil edilen kira tutarını alıcılar hesabından bankalar hesabına, tahakkuk eden faiz gelirini ise ertelenen vade farkı gelirleri hesabından faiz gelirlerine hesabına aktararak işleme ilişkin muhasebe kayıtlarını tamamlamıştır.

3.1.7. Bölüm 16 Devlet Teşvikleri

Bölüm 16 Devlet Teşvikleri kapsamında işletmelerin faaliyet konularına ilişkin belli kriterlerin yerine getirilmesi durumunda devlet tarafından yapılan yardımlar bu bölüm içerisinde değerlendirilir. Ancak mali karın hesaplanmasında devletin sağladığı istisnalar ve indirimler gibi teşvikler bu kapsam içerisinde değerlendirilmezler. Bu teşvikler, devletin piyasa faiz oranının altında kredi vermesi ya da hibe etmesi devlet teşviki olarak kabul edilir.

Devlet teşviklerinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmektedir. Teşvikler, alınan ya da alınacak olan varlığın doğrudan gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçümünün yapılmasını gerektirmektedir.

Teşvikler ilk kayda almada belirli şartları sağlama gibi geleceğe yönelik bir beklentiye dayalı değil ise alındıkları tarihte ilgili değer üzerinden kar veya zarara yansıtılır. Eğer geleceğe yönelik bir şartların gerçekleştirilmesi dahilinde teşvik verilecekse, şartlar yerine getirilene kadar ya da yerine getirilemeyeceği için iade edilene kadar 'Ertelenmiş Gelirler' hesabı içerisinde muhasebeleştirilir. Şartların yerine getirilmesi ve teşvik alınması durumunda alındıkları tarihte kar veya zarara yansıtılır.

3.1.8. Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünde amaçlanan işletmelerin varlıklarının finansal tablolarında geri kazanılabilir tutar olarak belirledikleri değerden daha yüksek bir değer ile yer almaması için uygulanacak ilkeleri belirtmektedir.

Bu bölümde gerçeğe uygun değer sadece geri kazanılabilir tutar belirlenirken kullanılır. Geri kazanılabilir değer belirlenmesi için varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değeri hesaplanır. Ancak burada kullanılan gerçeğe uygun değer satış tutarından satışı gerçekleştirilebilmek için katlanılan maliyetlerin düşülmüş değeridir.

3.1.9. Bölüm 21 İş Birleşmeleri

İş birleşmeleri ayrı iş veya işletmelerin bir araya gelerek tek bir işletme oluşturma sürecidir. Burada kontrolü elinde bulunduracak olan işletme edinen diğer işletme ise edinilen taraf olarak adlandırılmaktadır (BOBİ FRS Bölüm 21:2).

İlgili bölümde gerçeğe uygun değer yaklaşımı, iş birleşmelerinin maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren bu maliyet edinim maliyeti olarak adlandırılır. Edinim maliyeti tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bu değer, Finansal araçlar ve Özkaynaklar bölümünde yer alan ölçüm ilkeleri doğrultusunda hesaplanır ve ilgili unsurların gerçeğe uygun değerleri ile defter değerleri arasında bir fark oluşursa, bu fark doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir.

3.2. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımını Dolaylı Olarak Gerektiren Bölümler

3.2.1. Bölüm 6 Stoklar

Stoklar işletmelerin, satmak veya üretimde kullanmak amacıyla aldığı, elinde bulundurduğu varlıklardan oluşmaktadır. Bölüm kapsamında stokların doğrudan gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanımını gerektiren bir durum söz konusu değildir. Stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür (BOBİ FRS Bölüm6:4) ifadesi yer almaktadır. Burada net gerçekleşebilir değer, işletmenin ilgili stoku satmayı planladığı fiyattan tahmini maliyetlerini düşükten sonra kalan tutar olarak tanımlanırken dolaylı olarak bu değer işletmeye özgü bir değer ölçüsü olduğu ifade edilmiştir. Her ne kadar bu değer gerçeğe uygun değerle eş olarak düşünülse de gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü bir değer değildir. Sonuç olarak bu iki değer tanımının birbirine eş olduğunu söylemek doğru olmayacaktır.

Bu bölümde dolaylı olarak kullanımı gerektiren tek unsur, işletmenin stok alması ve bedel olarak parasal olmayan alınan stoktan farklı özelliklere sahip bir varlıkla ödenmesi durumunda söz konusudur. Böyle bir durumda parasal olmayan varlığın değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir.

3.2.2. Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölüm kapsamında iştirak olarak sınıflandırılan yatırımlar gerçeğe uygun değer ölçümünü doğrudan getirmemektedir. İştiraklerdeki yatırımlar ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür, sonraki raporlama dönemlerinde ise maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi bir muhasebe politikası olarak seçilerek iştirak olarak sınıflandırılan tüm yatırımlara uygulanmaktadır.

Gerçeğe uygun değer ise sadece işletmenin finansal araç yatırımı olarak elinde bulundurduğu ancak sonrasında iştirak yatırımı haline dönüşen özkaynak paylarının iştirak olarak ilk kayda alma sırasındaki ölçümü için kullanılmaktadır.

İlgili finansal yatırım iştirak yatırımları haline geldiği tarihte işletmenin elindeki özkaynak paylarının gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, kayıtlı defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farklar “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” hesabında kâr veya zarara aktarılır. İlgili özkaynak paylarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise defter değerleri esas alınarak kayda alınır.

3.2.3. Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

İlgili bölümde gerçeğe uygun değer yaklaşımını tek başına içeren bir durum söz konusu değildir. Ancak yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçüldüğü durumda gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır. Bu işlem, parasal olmayan yabancı para ile ölçülen varlığın ilgili tarihte işletmenin ağırlıklı kullandığı para birimine spot kurdan çevrilmesini gerektirir (20.15).

3.2.4. Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar

Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar, işletmelerin bağlı ortaklık yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde iki farklı ayrıma gitmiştir. Büyük işletmeler dışındaki işletmeler için konsolidasyon zorunluluğu bulunmamaktadır ve isteğe bağlı finansal tablolarını konsolide etmeleri durumunda maliyet veya özkaynak yönteminden birini seçebilmektedirler. Burada gerçeğe uygun değer yaklaşımına ilişkin herhangi bir durum söz konusu değildir. Ancak büyük işletmeler için dolaylı olarak da olsa gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsendiği görülmektedir.

Büyük işletmeler bağlı ortaklıklarını ilk edindiği tarihte iş birleşmeleri bölümünde yer alan hükümleri uygulamaları gereği, iş birleşmeleri bölümünde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılması yani edinim tarihinde varlıkları ve kaynakları gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeleri bu yaklaşımın dolaylı olarak da olsa benimsendiğini göstermektedir. Ek olarak kontrol sahibi oldukları bağlı ortaklıkları kontrolü elinde bulundurdukları süre boyunca konsolidasyon sırasında bu işletmelerin dönem net karı veya zararını hesaplarken birleşme tarihindeki varlık ve yükümlülüklerle ilişkin gelir ve giderler, gerçeğe uygun değerleri esas alınarak belirlenmesi gereği de gerçeğe uygun değer yaklaşımının dolaylı olarak uygulandığını göstermektedir.

3.2.5. Bölüm 26 Dipnotlar

Bölüm 26 Dipnotlar gerçeğe uygun değer yaklaşımını doğrudan gerektiren herhangi bir durum söz konusu değildir. Ancak gerçeğe uygun değer kullanımına ilişkin açıklanacak hususlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

4. SONUÇ

Çalışmada BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer yaklaşımı incelenmiştir. Genel olarak standartta tarihsel maliyet yaklaşımı benimsenmiş olmakla birlikte gerçeğe uygun değer ölçümünü doğrudan gerektiren bölümler de mevcuttur. Bunlar özellikle Kiralamalar ve Maddi Duran Varlıklar bölümünde ön plana çıkmaktadır. Ancak bu bölümler için de tamamen gerçeğe uygun değer ölçümü kullanılmamaktadır. Belirli koşullar altında ve belirli şartların gerçekleşmesi durumunda uygulama gereği sunulmaktadır.

Bölüm bazında incelemeler yapıldığında sadece gerçeğe uygun değer ölçümünü seçeneksiz olarak tüm bölüm içerisinde uygulanmasını gerektiren Devlet Teşvikleri bölümüdür.

Diğer uygulama zorunluğu bölüm içerisinde yer alan belirli durumlar için mevcuttur. Kiralamalar içerisinde yer alan finansal kiralama sözleşmeleri, tarımsal faaliyetler bölümünde yer alan tarımsal ürünlerin hasat zamanında ve iş birleşmeleri bölümünde edinim maliyetinin belirlenmesinde ve Hasılat bölümünde takas ve hediye puan uygulamasında ve Finansal araçlar içinde sadece işletmelerin borsada işlem gören özkaynak araçlarındaki yatırımlar için uygulama zorunluluğu mevcuttur.

Gerçeğe uygun değer ölçümünü gerektiren ancak işletmenin tercihe bağlı olarak sunulan; Tarımsal faaliyetler içerisinde canlı varlıklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller bölümleridir. Bu bölümlerde de işletmeler isterlerse gerçeğe uygun değer ölçümünü bir muhasebe politikası olarak kullanabilmektedirler. Bu bölümlerin dışında kalan bölümlerde ise dolaylı olarak gerçeğe uygun değer

ölçümü söz konusudur.

Sonuç olarak, KAYİK işletmeleri dışında bağımsız denetime tabi işletmeler için uygulama zorunluluğu bulunan BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer yaklaşımının oldukça sınırlı kaldığı görülmektedir. Ancak son dönemde BOBİ FRS için ihtiyaç duyulan yenileme gereksinimi ve nihai olarak yayımlanan 2021 sürümü ile bu standart TMS/IFRS ile daha yakınlaştırılmıştır. Buna bağlı olarak ileriki dönemlerde de standart içerisinde gerçeğe uygun değer ölçümünün ağırlığının artırılması ve tarihsel maliyet ile daha karma bir yaklaşım içerisinde sunulacağını düşündürmektedir. Bu durum, özellikle gelişmekte olan sermaye piyasalarının gelişiminin hızlanması ve özellikle yatırımcıların gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi ihtiyacını karşılamasında büyük bir avantaj sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ataman, Ü. (1994). Muhasebede Dönem Sonu işlemleri. İstanbul:Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Burdenko, I. (2017). Fair Value: History, Assessment And Financial Crisis. Accounting and Financial Control, 1(2), 29-37. [http://dx.doi.org/10.21511/afc.01\(2\).2017.04](http://dx.doi.org/10.21511/afc.01(2).2017.04)
- Bromwich, M. (2007). Fair Values: Imaginary Prices, Mystical Markets. Valton, P. The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting (ss. 46-67). USA: Routledge.
- Cairns, D. (2006). The Use of Fair Value in IFRS, Accounting in Europe, 3:1, 5-22. <https://doi.org/10.1080/09638180600920053>
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76), 1-24. <https://doi.org/10.25095/mufad.400056>
- Hague, I. (2007). The Case for Fair Value, P. The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting (ss. 32-45). USA: Routledge.
- IASB-International Accounting Standard Board. (2009). Exposure Draft 2009/5 Fair Value Measurement. London: IASB. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/fair-value-measurement/edfairvaluemeasurement-website.pdf> (Erişim Tarihi: 21.08.2021)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). BOBİ FRS Bilgi Notu https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Bilgi%20Notu%2030_03_2021.pdf (E.T. 08.05.2021)
- KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56). (2007). Resmî Gazete, Sayı 30138 (Mükerrer). 1-240.
- KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2021 Sürümü. (2021). Resmî Gazete, Sayı 31439 (Mükerrer). 1-276.
- Majercakova, D., Skoda, M. (2015). Fair value in financial statements after financial crisis. Journal of Applied Accounting Research, 16(3), 312-332. <https://doi.org/10.1108/JAAR-07-2014-0069>
- Öztürk, E., Gökçen, G., Güleç, Ö. F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3 (2), 437-457. DOI: 10.29106/fesa.425384
- Parlakkaya, R., Çetin, H. (2010). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi? . Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3 (2), 75-86. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/60007/866813>
- Penman, S. (2007). Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus? Accounting and Business Research, 37, 33-44. <https://doi.org/10.1080/00014788.2007.9730083>
- Poroy Arsoy, A. (2009). Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer. Bursa:Dora.
- Ramesh, K., Graziano, C. (2004). Fair Value Accounting: A Status Report. Issue Alert. Financial Executives Research Foundation.