

# Türkiye’deki Finansal Raporlama Çerçevesinin Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırılması

Hikmet Ulusan<sup>1</sup>

## Özet

Türkiye’de bağımsız denetime tabi kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’na göre; diğer işletmeler ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’na göre düzenlemek zorundadırlar. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise, finansal tablolarını Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)’ni esas alarak hazırlarlar. Bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında farklı finansal raporlama çerçevelerinin uygulanması zorunluluğunun bulunması, bu finansal raporlama çerçeveleri arasında benzerlik ve farklılıkların olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Bu çalışmada, “TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” araştırma sorusuna cevap bulunmaya çalışılmıştır. Bu çalışma, TFRS 2023 Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve konuyla ilgili literatür incelenerek yapılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlar şöyle özetlenebilir: Finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından en fazla farklılık / en az benzerlik TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasında iken en az farklılık / en fazla benzerlik BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasındadır. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasında da benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasındaki farklılık TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasındaki farklılıktan daha az, benzerlik ise daha fazladır. Sonuç itibarıyla, KÜMİ FRS’de finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeler açısından diğer iki standarda göre daha sade, anlaşılır ve basit bir raporlama anlayışı benimsenmektedir. BOBİ FRS’de, TMS/TFRS Seti’ne

1 Prof. Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, İİBE İşletme Bölümü, ORCID ID: 0000-0001-9527-4319 hikmet.ulusan@bozok.edu.tr

kiyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir düzenleme getirmektedir. Bu sonuçlar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin oluşturulma nedeniyle tutarlılık göstermektedir.

## 1. Giriş

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemler itibarıyla düzenlenen finansal raporlar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal raporlamanın belirli bir biçimi olan finansal tablolar, işletmelerin muhasebe sürecinde üretmiş oldukları çıktılardır. Muhasebeden beklenen bilgi verme işlevi, bu tablolar ile işlerlik kazanır. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Finansal tablolarda sunulan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının işletmeyi tanımaları, değerlendirmeleri ve işletme hakkında bir yargıya varmalarında faydalı olmaktadır. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Ulusan, 2017, s. 301, 304).

Finansal tablolar, *“muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır”* biçiminde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 4). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında finansal tablolar, *“işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur”* biçiminde açıklanmıştır. Bu açıklamadan da anlaşıldığı üzere finansal tablolar işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktadır. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, işletmenin varlıkları ile kaynaklarına ilişkin bilgiden oluşur. Ayrıca, finansal tablolar, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında da bilgi sağlar. Bunlara ilaveten, finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri, diğer bir ifadeyle finansal raporlama çerçeveleri esas alınmaktadır. Finansal tabloların kendilerinden beklenen işlevi yerine getirebilmeleri, ancak ülkelerin yürürlükte olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmaları durumunda mümkün olacaktır. Finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ise bağımsız denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılmaktadır. Böylece, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara duyduğu güven seviyesi artırılmış olmaktadır (BDS 200, 2023, par. 3). Türkiye'de bağımsız denetim 1988 yılından itibaren yapılmakta olup 2013 yılına kadar sadece Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme

ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) gibi düzenleyici kurul ve kurumların mevzuatına tabi şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulmaktaydı (Bağırhan, 2019). 14.2.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete (RG)'de yayımlanan ve muhasebe ile ilgili hükümleri 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bağımsız denetimin kapsamı genişletilerek işletmelere bağımsız denetim uygulaması ve bu çerçevede kapsamı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenecek şirketlerin bireysel (münferit) ve / veya konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. TTK'ya göre işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlamak zorundadırlar. KKG, gerek bağımsız denetime tabi gerekse bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alabilecekleri aşağıda belirtilen Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayımlamıştır.

- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS),
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmelerin bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında farklı finansal raporlama çerçevelerinin uygulanması zorunluluğunun bulunması, bu raporlama çerçeveleri arasındaki benzerlik ve farklılıkların olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Finansal raporlama çerçevelerinin karşılaştırılarak aralarındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konması, finansal tablo hazırlamakla ve finansal tabloları denetlemekle yükümlü olan meslek mensuplarına faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’den oluşan finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılmasının yapılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla çalışmada, “TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” araştırma sorusuna cevap bulunmaya çalışılmıştır.

Muhasebe literatüründe Aracı ve Bekçi (2019) hariç TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılmasına yönelik çalışma bulunmamaktadır. Aracı ve Bekçi (2019)'nin çalışması, MSUGT, TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunulmasının değerlendirilmesi ile ilgili olup KÜMİ FRS'yi kapsamamaktadır. Bu nedenle, bu çalışma, muhasebe literatüründeki bu boşluğu dolduracak nitelik taşımaktadır. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda çalışma, KGK tarafından onaylanan standartların tamamını içeren TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap), BOBİ FRS (2021 Sürümü), KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ve konuyla ilgili literatür incelenerek yapılmıştır. Çalışmada, finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılması genel amaçlı finansal tablolar açısından yapılmış; karşılaştırmaya Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) dahil edilmemiştir.

Çalışmada, öncelikle TTK'ya göre bağımsız denetime tabi şirketler ile TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin uygulama kapsamı özetlenmiştir. İkinci olarak, bu çalışmanın konusuyla yakından ilişkili olan çalışmaları özetleyen literatür taramasına yer verilmiştir. Üçüncü olarak, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırması yapılarak aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir. Çalışma, sonuç ve değerlendirme kısmı ile tamamlanmıştır.

## **2. TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirketler ile TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulama Kapsamı**

Türkiye'de TTK'ya göre bireysel ve / veya konsolide finansal tabloları bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin hangileri olduğu belli dönemlerde güncellenerek Cumhurbaşkanı Kararı ile RG'de yayımlanmaktadır. Bu konudaki en son karar, 6434 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 30.11.2022 tarihli ve 32029 sayılı RG'de yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"dır. 6434 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketler Tablo 1'de özetlenmiştir.

**Tablo 1: TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirketler**

Şirketler	Ölçütler
6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler	Bu şirketler, herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabidir.
Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler	Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası</li> <li>➤ Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası</li> <li>➤ Çalışan sayısı 50 kişi</li> </ul>
6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler	Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Aktif toplamı 60 milyon Türk Lirası</li> <li>➤ Yıllık net satış hasılatı 80 milyon Türk Lirası</li> <li>➤ Çalışan sayısı 100 kişi</li> </ul>
6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler ile 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler dışındaki diğer şirketler	Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Aktif toplamı 75 milyon Türk Lirası</li> <li>➤ Yıllık net satış hasılatı 150 milyon Türk Lirası</li> <li>➤ Çalışan sayısı 150 kişi</li> </ul>

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerine göre finansal raporlama yapacak işletmelerin hangileri olduğunu belirleme yetkisi KGK'ya aittir. KGK, TTK'nın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak Türkiye Muhasebe Standartları uygulama kapsamına ilişkin olarak en son 19.9.2018 tarihli ve 30540 sayılı RG'de 13.9.2018 tarih ve 03/161 sayılı "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı"nı yayımlamıştır. 13.9.2018 tarih ve 03/161 sayılı Kurul Kararı uyarınca TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulama kapsamı Tablo 2'de özetlendiği gibidir.

Tablo 2'de görüldüğü üzere 1.1.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren KÜMİ FRS uygulama kapsamına TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olmayan ve isteğe bağlı olarak TMS/TFRS Seti veya BOBİ FRS'yi

uygulamayan bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişi tacirler girmektedir. KÜMİ FRS'nin uygulanması söz konusu gerçek ve tüzel kişi tacirlerin tümü için zorunlu değildir. Zorunluluğu bulunmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler, finansal tablolarını 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere uygulanan MSUGT'ler ile getirilen düzenlemeleri esas alarak hazırlamaya devam edeceklerdir. KÜMİ FRS'nin uygulanması, bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerce hazırlanan aşağıdaki finansal tablolarda zorunludur (KÜMİ FRS, madde 4).

- 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” kapsamı dışında diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda (Örneğin; BDDK Kredi İşlemleri Yönetmeliği kapsamında kredi kullanıcılarında finansal tabloların denetimi) ve
- Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya KGK tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda (Örneğin; kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimlerine dair yönetmelik kapsamında finansal tabloların denetimi).

Gerçek ve tüzel kişi tacirler, yukarıda belirtilen KÜMİ FRS'ye göre hazırlamak zorunda oldukları finansal tablolarını TMS/TFRS Seti ya da BOBİ FRS'ye uygun olarak da hazırlanmayı tercih edilebilirler (KÜMİ FRS, madde 4).

Özetle, TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak bireysel ve / veya konsolide finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmak zorundadır. Bununla birlikte, Türkiye'de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç ister bağımsız denetime tabi olsun isterse olmasın bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişi tacirler, muhasebe kayıtlarını tutarken ve vergi beyannamesi ekinde sunulacak finansal tablolarını hazırlarken MSUGT'ler ile getirilen düzenlemeleri esas alacaklardır. Buradan da anlaşıldığı üzere, bazı işletmeler açısından iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlama uygulaması yani ikili uygulama devam etmektedir.

Tablo 2: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulama Kapsamı

Uygulama Kapsamındaki İşletmeler		Finansal Raporlama Çerçevesi		
		TMS / TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi	<b>Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)</b> ➤ 03/161 sayılı Kurul Kararı'na ekli listede belirtilen 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmeler ➤ 03/161 sayılı Kurul Kararı'na ekli listede belirtilen 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmeler ➤ 3.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ➤ Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; a) A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Brüt satış toplamı 250 milyon ve üstü Türk Lirası.</li> <li>• Aktif toplamı 10 milyon ve üstü Türk Lirası.</li> <li>• Çalışan sayısı 25 ve üstü.</li> </ul> b) Kıymetli maden aracı kurumları c) Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler	✓	X	X
	<b>Büyük Ölçekli İşletmeler</b> Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası</li> <li>➤ Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası</li> <li>➤ Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü</li> </ul>	*	✓	X
	<b>Orta Ölçekli İşletmeler</b> Bağımsız denetime tabi olup büyük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler	*	✓	X
Bağımsız Denetime Tabi Olmayan	<b>Küçük Ölçekli İşletmeler</b> Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini aşan gerçek ve tüzel kişi tacirler müteakip raporlama döneminde küçük işletme olarak değerlendirilir: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Aktif toplamı 3,5 milyon ve üstü Türk Lirası</li> <li>➤ Yıllık net satış hasılatı 7 milyon ve üstü Türk Lirası</li> <li>➤ Ortalama çalışan sayısı 10 ve üstü</li> </ul>	*	*	✓
	<b>Mikro Ölçekli İşletmeler</b> Bağımsız denetime tabi olmayıp küçük işletme ölçütlerini sağlamayan gerçek ve tüzel kişi tacirler	*	*	✓

[✓: Tabi/Uygulamak zorunda, X: Tabi değil/Uygulayamaz, \*: İhtiyari olarak uygulayabilir]

### 3. Literatür Araştırması

Daha öncede ifade edildiği gibi muhasebe literatüründe Aracı ve Bekçi (2019) hariç TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılmasına yönelik çalışma bulunmamaktadır. Literatürde VUK / MSUGT, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nın farklı açılardan karşılaştırıldığı çok sayıda çalışma vardır.

Aracı ve Bekçi (2019)’nin “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmada MSUGT, TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standartları karşılaştırılarak analiz edilmiş ve aralarındaki farklılık ve benzerlikler ortaya konulmuştur. Çalışmada, BOBİ FRS uygulamaları orta ölçekli işletmeler açısından MSUGT uygulamalarıyla benzeşirken büyük işletmeler açısından ise TMS/TFRS Seti uygulamalarına yaklaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmanın konusuyla yakından ilişkili diğer çalışmalar, Cavlak ve Ataman (2023), Özdemir ve diğerleri (2023), Cengiz (2022), Ayar ve Fowzi (2021), Gücenme Gençoğlu (2020), Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020), Tunçez (2020), Gökçen ve diğerleri (2019), Alataş ve Kılıç (2018), Tunçez (2018), Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2018), Doğan (2018), Gücenme Gençoğlu (2017), Doğan (2017) ve Ataman ve Cavlak (2017) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmalar, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS / Taslak KÜMİ FRS ve MSUGT’den oluşan Türkiye’deki finansal raporlama çerçevelerinin ikisi veya daha fazlasının bir bütün olarak temel konularda karşılaştırılması ile ilgili olup karşılaştırma konularından birisi de finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerdir. Çalışmalarda, finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılması kısa ve öz olarak incelenmiştir. Başka bir ifadeyle, bu çalışmalar, finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin tamamını ya da önemli bir kısmının karşılaştırılmasını kapsamamakta; sadece belli başlı temel konularda karşılaştırma yapmaktadır.

### 4. Finansal Raporlama Çerçevesinin Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırılması

TFRS 2023 Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve konuyla ilgili literatür incelenerek TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılması aşağıdaki konular açısından yapılmış ve düzenlemeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur.



- Finansal tabloların tanımı,
- Finansal tabloların amacı,
- Düzenlenmesi gereken finansal tablolar,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliksel özellikleri,
- Finansal raporlama genel ilkeleri,
- Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler,
- Düzenlenmesi gereken finansal tabloların ve dipnotların tanımı,
- Finansal tabloların düzenlenme esası,
- Finansal tablo unsurlarının tanımı,
- Finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri,
- Finansal tablo unsurlarının ölçümünde kullanılan esaslar ve
- Finansal tabloların sunumuna ilişkin diğer düzenlemeler.

#### **4.1. Finansal Tabloların Tanımı Açısından Karşılaştırma**

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının “Tanımlar” kısmında finansal tablolar terimi yerine genel amaçlı finansal tabloların tanımı yapılmış; finansal tablolar terimi ile genel amaçlı finansal tabloların ifade edildiği belirtilmiştir. Finansal tablolar, BOBİ FRS’nin Ek 9 - Tanımlar ve KÜMİ FRS’nin ise Terimler Sözlüğü kısmında da tanımlanmıştır. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar (Ek A Tanımlanan Terimler) ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standartları ile BOBİ FRS’nin Ek 9 - Tanımlar kısmında konsolide ve bireysel finansal tabloların tanımı yapılmıştır. TMS 1, TFRS 10’un Ek A Tanımlanan Terimler, TMS 27, BOBİ FRS’nin Ek 9 - Tanımlar ve KÜMİ FRS’nin Terimler Sözlüğü kısmında yapılan tanımlar Tablo 3’de sunulduğu gibidir.

Tablo 3’de görüldüğü üzere TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yapılan finansal tablolar tanımı farklılık göstermektedir. KÜMİ FRS’de yapılan finansal tablolar tanımının BOBİ FRS’de yapılan tanımdan tek farkı, KÜMİ FRS’de yapılan finansal tablolar tanımında “nakit akışları” ifadesinin yer almamasıdır. Bunun sebebi, hem BOBİ FRS hem de KÜMİ FRS’de yapılan tanımların bu standartlara göre düzenlenmesi gereken finansal tabloların sağladığı bilgilerden yani finansal tabloların işlevinden yola çıkılarak yapılmış olması; dolayısıyla KÜMİ FRS’de işletmenin nakit akışları hakkında bilgi sağlayan nakit akış tablosunun düzenlenmemesi ve finansal tablo kullanıcılarına böyle bir bilgi sunulmamasıdır.

**Tablo 3: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Tanımı**

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<p><b>Genel amaçlı finansal tablolar</b>, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablolardır.</p> <p><b>Konsolide finansal tablolar</b>, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır.</p> <p><b>Bireysel finansal tablolar</b>, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standart hükümlerine uygun olarak bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolardır.</p>	<p><b>Finansal tablolar</b>, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının belirli şekilde sunumudur.</p> <p><b>Konsolide finansal tablolar</b>, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.</p> <p><b>Münferit finansal tablolar</b>, bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin sunduğu finansal tablolar ile bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin bu ortaklıkları özkaynak veya maliyet yöntemine göre muhasebeleştirerek sundukları finansal tablolardır.</p>	<p><b>Finansal tablolar</b>, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının belirli şekilde sunumudur.</p>

TFRS 10 ve BOBİ FRS’de konsolide finansal tabloların tanımı benzer şekilde yapılmıştır. KÜMİ FRS’de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmemektedir. Dolayısıyla, KÜMİ FRS’de konsolide finansal tablolar terimi geçmemekte ve standardın eki olan Terimler Sözlüğü kısmında bu terim tanımlanmamaktadır.

TMS 27 ve BOBİ FRS’de yapılan bireysel finansal tablolar tanımı farklı gibi görünse de esas itibariyle bu tanımlar birbirine benzerdir. TMS 27’deki bireysel finansal tablolar tanımı, biraz daha ayrıntılı olarak iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımları da kapsayacak şekilde yapılmıştır. KÜMİ FRS’de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmediği için bireysel finansal tablolar terimi standartta geçmemekte ve standardın eki olan Terimler Sözlüğü kısmında bu terim tanımlanmamaktadır.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü)’de bireysel finansal tablolar terimi yerine “konsolide olmayan finansal tablolar” terimi kullanılmıştır. Konsolide finansal tablolar, Kavramsal Çerçeve paragraf 3.15’de *“hem ana ortaklığın hem de bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında tek bir raporlayan işletmenininki gibi bilgi sağlayan finansal tablolardır”*; paragraf 3.17’de de konsolide olmayan finansal tablolar, *“bağlı ortaklıkların değil ana ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlamak üzere tasarlanmış finansal tablolardır”* olarak tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve’nin 3.12. paragrafında “birleşik finansal tablolar” terimine de açıklık getirilmiştir. Söz konusu paragrafta birleşik finansal tablolar, “tamamının ana ortaklık - bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tabloları” olarak tanımlanmıştır. Birleşik finansal tablolar, TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de tanımlanmadığı gibi bu terim hakkında standartlarda herhangi bir bilgi yer almamaktadır.

#### 4.2. Finansal Tabloların Amacı Açısından Karşılaştırma

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de finansal tabloların amacı açıklanmıştır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu’nda belirtilen finansal tabloların amacı Tablo 4’de sunulmuştur.

**Tablo 4: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Amacı**

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Finansal tabloların amacı, İşletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir.	Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikle kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.	Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne ölçüde etkin kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.

Tablo 4'de yer alan TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerine göre finansal tabloların amacı incelendiğinde TMS 1 ve BOBİ FRS'de finansal tabloların amacının aynı şekilde ifade edildiği görülmektedir. KÜMİ FRS'de ifade edilen finansal tabloların amacında ise, diğer iki finansal raporlama çerçevesinden farklı olarak "işletmenin nakit akışları" ifadesi yer almamaktadır. Bunun nedeni ise, KÜMİ FRS'ye göre finansal raporlama yapacak işletmelerden nakit akış tablosu düzenlenmesinin istenmemesi ve dolayısıyla raporlama yapan işletmenin nakit akışları hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi verilmemesidir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin 3.2. paragrafında finansal tabloların amacı, "raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede faydalı olacak finansal bilgi sağlamaktır" olarak ifade edilmiştir. Bu amaç, Tablo 5'de sunulan amaçların farklı şekilde ifadesidir.

#### 4.3. Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar Açısından Karşılaştırma

İşletmeler tarafından finansal raporlamada kullanılacak farklı finansal tablolar bulunmaktadır. Örneğin; finansal durum tablosu (bilanço), kâr veya zarar tablosu (gelir tablosu), diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak

değişim tablosu, nakit akış tablosu, satışların maliyeti tablosu, kâr dağıtım tablosu, fon akım tablosu, net işletme (çalışma) sermayesindeki değişim tablosu gibi.

Ülkelerin ya da yetkili kurumların düzenlemelerinde büyüklükleri, halka açık olup olmamaları, bağlı ortaklıklarının bulunup bulunmaması ve benzeri unsurlar göz önünde bulundurularak işletmeler tarafından sunulması istenen finansal tablolar farklılık gösterebilmektedir. İşletmeler tarafından düzenlenip sunulması istenen finansal tabloların neler olduğu TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinde de belirlenmiştir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu'na göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar Tablo 5'de sunulmuştur.

*Tablo 5: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar*

Finansal Tablolar	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<b>Finansal Tablolar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Finansal durum tablosu</li> <li>➤ Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (kapsamlı gelir tablosu)</li> <li>➤ Özkaynak değişim tablosu</li> <li>➤ Nakit akış tablosu</li> <li>➤ Dipnotlar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Finansal durum tablosu</li> <li>➤ Kâr veya zarar tablosu</li> <li>➤ Nakit akış tablosu</li> <li>➤ Özkaynak değişim tablosu</li> <li>➤ Dipnotlar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Finansal durum tablosu</li> <li>➤ Kâr veya zarar tablosu</li> <li>➤ Dipnotlar</li> </ul>
<b>Konsolide Finansal Tablolar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Bağılı ortaklığı bulunan bütün işletmeler düzenlemek zorundadır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Sadece bağılı ortaklığı bulunan büyük işletmeler düzenlemek zorundadır.</li> </ul>	Düzenlenmez.

Tablo 5'de görüldüğü üzere TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerine göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar farklılık göstermektedir. Diğer kapsamlı gelir tablosu hariç BOBİ FRS'ye göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar, TMS 1'e göre düzenlenmesi gereken finansal tablolarla aynıdır. BOBİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir. KÜMİ FRS'nin kapsamına dahil

olan gerçek ve tüzel kişi tacirlerden ise sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve bu iki tabloya ilişkin dipnotları sunmaları istenmekte olup bunlar diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunu düzenlenmek zorunda değildir.

TFRS 10'da bağlı ortaklığı bulunan bütün kurum, kuruluş ve işletmelerden konsolide finansal durum tablosu, konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu, konsolide nakit akış tablosu ve dipnotların sunumu istenmektedir. BOBİ FRS'de ise, bu tabloların düzenlenmesi sadece büyük işletmelerinden istenmekte; orta ölçekli işletmelerin ise konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmamakta olup bu işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo düzenleyebilirler. Fakat doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının KAYİK tanımını karşılaması durumunda, orta ölçekli işletme olsa dahi ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlemek zorundadır. KÜMİ FRS'de ise, gerçek ve tüzel kişi tacirlerden konsolide finansal tabloları sunmaları istenmemektedir.

#### **4.4. Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri Açısından Karşılaştırma**

Finansal tablo kullanıcıları, farklı amaçlarla finansal tablolarda sunulan bilgilerden yararlanarak ekonomik kararlar alabilmektedirler. Finansal tabloların kendilerinden beklenen görevi yerine getirebilmeleri için içerdikleri bilgilerin kullanıcıların alacakları kararlarda faydalı olması gerekir. Finansal tablolarda sunulan finansal bilgilerin kullanıcılara faydalı olabilmesi için de bu bilgiler, bazı niteliksel özelliklere sahip olmalıdır. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve paragraf 2.1'de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri "*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecek bilgi türlerini tanımlar*" olarak açıklanmıştır. Başka bir ifadeyle, faydalı finansal bilginin özellikleri, finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri faydalı yapan özellikler olup muhasebe uygulamalarının faydalılığını değerlendirmede kullanılan kriterlerdir. Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu'na göre finansal tablolarda sunulan bilgilerin sahip olması gereken niteliksel özellikler Tablo 6'da sunulmuştur.

**Tablo 6: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Niteliksel Özellikleri**

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Temel niteliksel özellikler ➤ İhtiyaca uygunluk ➤ Gerçeğe uygun sunum Destekleyici niteliksel özellikler ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Doğrulanabilirlik ➤ Zamanında sunum ➤ Anlaşılabilirlik	Temel niteliksel özellikler ➤ İhtiyaca uygunluk ➤ Gerçeğe uygun sunum Destekleyici niteliksel özellikler ➤ Anlaşılabilirlik ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Zamanında sunum	Temel niteliksel özellikler ➤ İhtiyaca uygunluk ➤ Gerçeğe uygun sunum Destekleyici niteliksel özellikler ➤ Anlaşılabilirlik ➤ Karşılaştırılabilirlik ➤ Zamanında sunum

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliksel özellikleri açısından Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS karşılaştırıldığında her üç finansal raporlama çerçevesinde faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, Tablo 6'da sunulduğu üzere temel nitelikler özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olmak üzere iki grup altında sınıflandırılmaktadır. Her üç finansal raporlama çerçevesinde de temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdan oluşmaktadır. Kavramsal Çerçeve'nin 2.4. paragrafında finansal bilginin faydalı olması için ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerektiği ifade edilmiştir. Kavramsal Çerçeve'nin 2.23. paragrafında ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran ve aynı zamanda bir ekonomik olayın sunumunda kullanılabilir iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olan niteliksel özellikler olarak açıklanan destekleyici niteliksel özelliklerden karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici niteliksel özelliklere hem Kavramsal Çerçeve'de hem de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer verilmiştir. Bununla birlikte, doğrulanabilirlik niteliksel özelliği sadece Kavramsal Çerçeve'de geçen bir özelliktir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ilgili bölümlerinde sadece niteliksel özellikler sıralanmış ve bunlar hakkında kısaca açıklamalarda bulunulmuştur. Oysa Kavramsal Çerçeve'de hem faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri terimine açıklık getirilmiş hem de destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanmasının belirli bir sırayı takip etmeyen, tekrarlayan bir süreç olduğu ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin raporlanması ile sağlanacak faydanın,

finansal bilginin raporlanması için katlanılan maliyetleri karşılamaının önemli olduğu gibi temel ve destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanmasına yönelik ilave açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer almamaktadır.

#### 4.5. Finansal Raporlama Genel İlkeleri Açısından Karşılaştırma

Finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan finansal raporlama genel ilkeleri ülkeler arasında büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu'na göre finansal raporlama genel ilkeleri Tablo 7'de sunulmuştur.

*Tablo 7: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Raporlama Genel İlkeleri*

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İşletmenin sürekliliği</li> <li>➤ Muhasebeleştirilmede tahakkuk esası</li> <li>➤ Önemlilik ve birleştirme</li> <li>➤ Netleştirme</li> <li>➤ Raporlamanın sıklığı</li> <li>➤ Karşılaştırmalı bilgi</li> <li>➤ Sunumda tutarlılık</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İşletmenin sürekliliği</li> <li>➤ Tahakkuk esası</li> <li>➤ İhtiyatlılık</li> <li>➤ Finansal tabloların sunumunda önemlilik</li> <li>➤ Mahsup yasağı</li> <li>➤ Raporlamanın sıklığı</li> <li>➤ Karşılaştırmalı bilgi</li> <li>➤ Sunumda tutarlılık</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İşletmenin sürekliliği</li> <li>➤ Tahakkuk esası</li> <li>➤ İhtiyatlılık</li> <li>➤ Önemlilik</li> <li>➤ Mahsup (netleştirme) yasağı</li> <li>➤ Raporlamanın sıklığı</li> <li>➤ Karşılaştırmalı bilgi</li> <li>➤ Sunumda tutarlılık</li> </ul>

Tablo 7'de görüldüğü üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan finansal raporlama genel ilkeleri benzerlik göstermektedir. İhtiyatlılık ilkesi hariç TMS 1'de yer alan finansal raporlama genel ilkelerinin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile örtüştüğü söylenebilir. TMS 1'de İhtiyatlılık ilkesine yer verilmemiştir. Bununla birlikte, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de ihtiyatlılık, "Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri" bölümünün "gerçeğe uygun sunum" niteliksel özelliğine ilişkin olarak yapılan açıklamalar kısmında gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için sahip olması gereken üç özellikten (tam, tarafsız ve hatasız) biri olan tarafsızlık özelliği ile ilişkilendirilerek tarafsızlığın ihtiyatlı davranışla destekleneceği ifade edilmiştir. BOBİ FRS paragraf 1.17 ile KÜMİ FRS paragraf 2.19'da ihtiyatlılık, "Belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder" biçiminde açıklanmıştır. Benzer bir açıklama, Kavramsal Çerçeve'nin



“gerçeğe uygun sunum” başlığı altında yer alan 2.16. paragrafında da yer almaktadır. Kavramsal Çerçeve’de ihtiyatlılık ilkesine yer verilmeyip bu kavramın “gerçeğe uygun sunum” niteliksel özelliği ile ilişkilendirilmesinin sebebi, TMS/TFRS Seti’nde cari değerleri esas alan değerlendirme ölçülerinin kullanımının yaygın olması ve gerçekleşmemiş gelirlerin gelir olarak kâr veya zararda raporlanması olabilir.

İhtiyatlılık hariç TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinde yer alan finansal raporlama genel ilkeleri örtüşmekle birlikte BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin ilgili bölümlerinde finansal raporlama genel ilkeleri hakkında kısa ve öz bilgiler verilirken TMS 1’de ise bazı ilkeler hakkında biraz daha detaylı açıklamalar yapılmıştır.

#### **4.6. Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler Açısından Karşılaştırma**

TMS 1 Finansal Tabloları Sunuluşu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu’na göre finansal tablolar ve dipnotların, varsa birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilmesi gerekir. Ayrıca, her üç finansal raporlama çerçevesine göre de finansal tablolarda açıkça yer verilmesi gereken bazı standart bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgilere, finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır. TMS 1, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu’na göre finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8’de görüldüğü üzere *“Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu”* bilgisi hariç finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler açısından TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS birbirleri ile uyumludur. KÜMİ FRS’ye göre finansal raporlama yapacak işletmelerin konsolide finansal tablo düzenleme zorunlulukları olmadığı ve düzenlenen finansal tablolar bireysel finansal tablolar olduğundan dolayı bu standartta *söz konusu* açıklamasının yapılmasına gerek duyulmamıştır.

**Tablo 8: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler**

TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Raporlayan işletmenin ticaret unvanı veya işletmeyi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler,</li> <li>➤ Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu,</li> <li>➤ Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya finansal tablolar setinin ya da dipnotların kapsadığı dönem,</li> <li>➤ TMS 21'de tanımlanan şekilde sunum para birimi ve</li> <li>➤ Finansal tablolarda sunulan tutarlarda yapılan yuvarlama derecesi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,</li> <li>➤ Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu,</li> <li>➤ Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,</li> <li>➤ Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve</li> <li>➤ Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İşletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,</li> <li>➤ Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,</li> <li>➤ Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve</li> <li>➤ Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise yuvarlamanın derecesi.</li> </ul>

#### 4.7. Düzenlenmesi Gereken Finansal Tabloların ve Dipnotların Tanımı Açısından Karşılaştırma

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 7 Nakit Akış Tablosu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu, Bölüm 26 Dipnotlar ve Ek 9 - Tanımlar ile KÜMİ FRS Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu, Bölüm 21 Dipnotlar ve Terimler Sözlüğü'ne göre finansal tablolar ve dipnotların tanımı Tablo 9'da sunulmuştur.

**Tablo 9: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların ve Dipnotların Tanımı**

<b>TMS/TFRS Seti</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>KÜMİ FRS</b>
<b>Finansal Durum Tablosunun tanımı yapılmamıştır.</b>	<b>Finansal Durum Tablosu</b> , işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.	<b>Finansal Durum Tablosu</b> , işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.
<b>Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun tanımı yapılmamıştır.</b>	<b>Kâr veya Zarar Tablosu</b> , işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.	<b>Kâr veya Zarar Tablosu</b> , işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.
<b>Özkaynak Değişim Tablosunun tanımı yapılmamıştır.</b>	<b>Özkaynak Değişim Tablosu</b> , finansal durum tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur.	<b>Özkaynak Değişim Tablosu düzenlenmez.</b>
<b>Nakit Akış Tablosunun tanımı yapılmamıştır.</b>	<b>Nakit Akış Tablosu</b> , işletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur.	<b>Nakit Akış Tablosu düzenlenmez.</b>
<b>Dipnotlar</b> , finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Dipnotlar, bu tablolarla sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kistasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.	<b>Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları)</b> , finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.	<b>Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları)</b> , finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosuna ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.

Tablo 9'da da görüldüğü üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotlar benzer şekilde tanımlanmıştır. KÜMİ FRS'de özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun düzenlenmesi istenmediğinden bu tablolar ile ilgili standartta herhangi bir açıklama ya da tanımlama yapılmamıştır. TMS 1'in "Tanımlar" kısmında sadece dipnotlar tanımlanmış olup burada yapılan tanım ve açıklama, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yapılan tanım ve açıklamalarla benzerlik göstermektedir. TMS 1'de finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun tanımı yapılmamış; standartta bu tabloların yapı ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir. Benzer şekilde, TMS 7'de de nakit akış tablosu tanımlanmamıştır.

#### 4.8. Finansal Tabloların Düzenlenme Esası Açısından Karşılaştırma

Finansal tabloların düzenlenme esasına ilişkin olarak muhasebe düzenlemelerinde ve muhasebe literatüründe alternatif sunum biçimlerine yer verilmektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, TMS 7 Nakit Akış Tablosu, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu ile KÜMİ FRS Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu ve Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu'na göre finansal tabloların düzenlenme esası Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10'da görüldüğü üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal durum tablosunun düzenlenme esası benzerlik göstermekte olup her iki finansal raporlama çerçevesine göre finansal durum tablosunda varlıklar ve yükümlülükler kısa vade - uzun vade ayrımı yapılarak sunulmaktadır. TMS 1'e göre de varlıklar ve yükümlülükler, finansal durum tablosunda kısa vade - uzun vade ayrımı yapılarak sunulur. Ancak, TMS 1'e göre güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması şartıyla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak işletmeler, finansal durum tablosunda varlıklar ve yükümlülüklerini likidite esasına göre de sunabilecekleri gibi birbirinden farklı faaliyetlerinin bulunması durumunda bazı varlıklar ve yükümlülüklerin kısa vade - uzun vade ayrımına göre diğer varlıklar ve yükümlülüklerin ise likiditelerine göre sıralanarak sunulduğu karma bir sunum yöntemini de tercih edebilirler. Başka bir ifadeyle, TMS 1'de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de olduğu gibi varlıklar ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda sunumunda kısa vade - uzun vade ayrımının esas alındığı sunum biçimi benimsenmiş olup güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması durumunda likidite esas ve karma sunuma da izin verilmektedir.

**Tablo 10: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Düzenlenme Esası**

Finansal Tablolar	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<b>Finansal Durum Tablosu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Kısa vade - uzun vade ayırımı</li> <li>➤ Likidite esası</li> <li>➤ Karma sunum</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Kısa vade - uzun vade ayırımı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Kısa vade - uzun vade ayırımı</li> </ul>
<b>Kâr veya Zarar Tablosu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) esası</li> <li>➤ Gider çeşidi esası</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) esası</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) esası</li> </ul>
<b>Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Çeşit esası</li> </ul>	Düzenlenmez	Düzenlenmez
<b>Nakit Akış Tablosu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Döneme ilişkin nakit akışları esas, yatırım ve finansman faaliyetleri biçiminde sınıflandırılarak raporlanır.</li> <li>➤ Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları doğrudan yöntem veya dolaylı yöntemden birisine göre raporlanır.</li> <li>➤ Yatırım ve finansman faaliyetleri doğrudan yöntemle göre raporlanır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Döneme ilişkin nakit akışları esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulur.</li> <li>➤ Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur.</li> <li>➤ Yatırım ve finansman faaliyetleri doğrudan yöntemle göre raporlanır.</li> </ul>	Düzenlenmez
<b>Özkaynak Değişim Tablosu</b>	Yok	Yok	Düzenlenmez

TMS 1'e göre kâr veya zarar tablosu veya kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun kâr veya zarar bölümünde giderler, çeşitlerine göre (Örneğin; ilk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, amortisman giderleri, finansman giderleri, vergi, resim ve harçlar) gruplandırılarak sunulabileceği gibi satışların maliyeti veya araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri gibi işletmenin fonksiyonlarına göre sınıflandırılarak da sunulabilir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ilgili bölümlerinde kâr veya zarar tablosunda giderlerin sunumu ile ilgili herhangi bir bilgi yer almamaktadır. Ancak, BOBİ FRS'nin ekinde yer alan Ek 2 - Münferit Kâr veya Zarar Tablosu ve Ek 6 - Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu ile KÜMİ FRS'nin Kâr veya Zarar Tablosu başlıklı 4. bölümünde yer alan kâr veya zarar tablosu örneği incelendiğinde, her iki standartta da giderlerin fonksiyonu esasına göre sunum biçiminin tercih edildiği görülecektir.

TMS 1'de diğer kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelir ve giderlerin çeşit esasına göre sunulması istenmektedir. Hem BOBİ FRS hem de KÜMİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir.

TMS 7 ve BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek olan nakit akış tablosunun düzenlenme esası benzerlik göstermektedir. KÜMİ FRS'de nakit akış tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir.

TMS 1 ve BOBİ FRS'de özkaynak değişim tablosu ile ilgili herhangi bir sunum biçiminden bahsedilmemiş; özkaynaklar değişim tablosunun yapı ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir. KÜMİ FRS'de bu tablonun düzenlenmesi istenmemektedir.

#### **4.9. Finansal Tablo Unsurlarının Tanımı Açısından Karşılaştırma**

Finansal tablo unsurları varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelirler ve giderlerden oluşmaktadır. Varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar finansal durum tablosunun; gelirler ve giderler ise kâr veya zarar tablosunun unsurlarıdır. Finansal tablo unsurları, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında tanımlanmamıştır. Bu unsurların tanımı, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de yapılmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tablo unsurları tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve Ek 9 - Tanımlar ile KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler ve Terimler Sözlüğü'nde yapılan finansal tablo unsurlarının tanımı Tablo 11'de sunulmuştur.

**Tablo 11: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablo Unsurlarının Tanımı**

Finansal Tablo Unsurları	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<b>Finansal Durum Tablosu Unsurları</b>	<p><b>Varlık</b>, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.</p> <p><b>Yükümlülük</b>, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.</p> <p><b>Özkaynak</b>, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklardır.</p>	<p><b>Varlıklar</b>, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.</p> <p><b>Yükümlülükler</b>, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.</p> <p><b>Özkaynaklar</b>, işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.</p>	<p><b>Varlık</b>, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.</p> <p><b>Yükümlülük</b>, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.</p> <p><b>Özkaynak</b>, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklardır.</p>
<b>Kâr veya Zarar Tablosu Unsurları</b>	<p><b>Gelir</b>, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.</p> <p><b>Gider</b>, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.</p>	<p><b>Gelirler</b>, ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır.</p> <p><b>Giderler</b>, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.</p>	<p><b>Gelir</b>, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışa yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.</p> <p><b>Gider</b>, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynakta azalışa yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.</p>

Tablo 11'de görüldüğü üzere Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'de yapılan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımı birebir aynıdır. Kavramsal Çerçeve paragraf 4.5'de varlığın sahip olması gereken özellikler “hak”, “ekonomik fayda üretme potansiyeli” ve “kontrol”; paragraf 4.27'de ise yükümlülüğün mevcut olabilmesi için karşılaması gereken şartlar “İşletmenin bir mükellefiyeti olması”, “mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması” ve “mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması” olarak açıklanmıştır. BOBİ FRS'de varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderin tanımı Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'den farklı şekilde yapılmıştır. Bununla birlikte, anlam açısından bakıldığında finansal raporlama çerçevelerinde yapılan tanımlar arasında bir farklılık olmadığı görülecektir. BOBİ FRS'de yapılan finansal tablo unsurları tanımları, Kavramsal Çerçeve'nin 2018 sürümünden önceki sürümündeki finansal tablo unsurları için yapılan tanımlara benzer şekilde yapılmıştır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tablo unsurları tanımlanmış olup bunlar hakkında açıklamalar yapılmamıştır. Oysa Kavramsal Çerçeve'de finansal tablo unsurları ile ilgili detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Kavramsal Çerçeve'nin 4.4 - 4.25. paragrafları arasında varlık; 4.27 - 4.47. paragrafları arasında yükümlülük, 4.64 - 4.67. paragrafları arasında özkaynak, 4.70 - 4.72. paragrafları arasında gelir ve gidere ilişkin açıklamalar ve 4.48 - 4.62. paragrafları arasında da varlık ve yükümlülük ile ilgili ilave açıklamalar yapılmıştır.

#### 4.10. Finansal Tablo Unsurlarını Finansal Tablolara Alma Ölçütleri Açısından Karşılaştırma

Finansal tablolara alma, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve paragraf 5.1'de “finansal tablo unsurlarından -varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderler- birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna (tablolarına) dâhil edilmek üzere belirlenmesi sürecidir” biçiminde tanımlanmıştır. Varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin temel özelliklerini açıklamaktadır. Bunların, finansal durum tablosu ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alabilmeleri için karşılamaları gereken temel ölçütleri (kriterleri) belirlememektedir. Bu nedenle, varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, finansal tablolara alma ölçütlerini karşılamadığı için finansal durum tablosu ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer verilemeyen varlık, yükümlülük, gelir ve giderleri de kapsamaktadır (BOBİ FRS, par. 1.33). Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel



İlkeler'e göre varlıklar ve yükümlülükler ile gelirler ve giderlerin finansal tablolara alınma ölçütleri Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 12'de yer alan finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri incelendiğinde bu konuda, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin birebir uyumlu olduğu görülmektedir. Kavramsal Çerçeve'de belirlenen finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri ise, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de belirtilen ölçütlerden farklılık göstermektedir. Kavramsal Çerçeve'de finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri, finansal tablo unsurlarının tanımı ile faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak sayılan ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumla ilişkilendirilmiştir. Kavramsal Çerçeve'de finansal tablolara alma ölçütleri hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri, Kavramsal Çerçeve'de yer alan ve açıklanan ölçütlere göre daha sade ve anlaşılabilir. Fakat Kavramsal Çerçeve'de yer alan ölçütlerin günümüzün finansal ve finansal olmayan raporlama ihtiyacına daha uygun olduğu söylenebilir.

Kavramsal Çerçeve'nin 5.7. ve 5.12. paragraflarında finansal tablo unsurlarından birinin tanımına giren bir kalemin finansal tablolara alınmamasının faydalı bilgilerin finansal tabloların dışında bırakılmasına yol açacağı; ancak, *“bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığının belirsiz olduğu durumlar”* ve *“bir varlık veya yükümlülüğün var olduğu, fakat ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olduğu durumlar”* gibi durumlarda bir varlık veya yükümlülüğün ve bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelirin, giderin veya özkaynak değişimlerinin finansal tablolara yansıtılmasının her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlamadığı vurgulanmıştır. Kavramsal Çerçeve paragraf 5.18'de finansal tablolara almadaki bir diğer ölçüt olan gerçeğe uygun sunumun sağlanıp sağlanmayacağına varlık veya yükümlülükle ilişkili “ölçüm belirsizliği düzeyinden” ve “diğer faktörlerden” etkilenebileceği ifade edilmiştir. Finansal tablolara alma kısıtı olarak Kavramsal Çerçeve'nin 5.8. ve 5.9. paragraflarında bir varlık veya yükümlülüğü finansal tablolara almanın bir maliyeti olduğu ve bu maliyetin diğer finansal raporlama kararları gibi finansal tablolara alma kararlarını da kısıtladığı; varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alırken maliyetinin de dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

**Tablo 12: TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablo Unsurlarını Finansal Tablolara Alma Ölçütleri**

Finansal Tablo Unsurları	TMS/IFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<b>Varlıklar ve Yükümlülükler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İlgili kalemin varlık, yükümlülük veya özkaynak tanımını karşılama ve</li> <li>➤ İlgili kalemin, varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi ve gerçeğe uygun sunum sağlanması.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve</li> <li>➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve</li> <li>➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.</li> </ul>
<b>Gelirler ve Giderler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İlgili kalemin gelir veya gider tanımını karşılama ve</li> <li>➤ İlgili kalemin, varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi ve gerçeğe uygun sunum sağlanması.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve</li> <li>➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve</li> <li>➤ Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.</li> </ul>

#### 4.11. Finansal Tablo Unsurlarının Ölçümünde Kullanılan Esaslar Açısından Karşılaştırma

Finansal tablolara alınan unsurlar, parasal tutar olarak ölçülür ve finansal tablolarda bu tutar üzerinden raporlanırlar. Dolayısıyla, bu durum, finansal tablo unsurlarının parasal tutarlarının belirlenmesinde kullanılacak ölçüm esasının seçilmesini gerektirir. Bir ölçüm esasının bir varlık veya yükümlülüğe uygulanması, söz konusu varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere ilişkin bir ölçüm ortaya çıkarır (Kavramsal Çerçeve, par.

6.1). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin ekini oluşturan "Terimlere İlişkin Tanımlar" kısmında ölçme, "*Bir varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere bir ölçüm esasının uygulanmasının sonucudur*" ve ölçüm esası ise "*Bir kalemin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir - örneğin tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer ya da ifa değeri*" biçiminde tanımlanmıştır. KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler paragraf 1.10'da ölçümün tanımı "*finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarının belirlenmesi işlemidir*" biçiminde yapılmıştır. Ölçüm teriminin tanımı, BOBİ FRS Ek 9 - Tanımlar kısmında da yapılmış olup ölçüm "*finansal tablolarda yer alan unsurların finansal durum tablosunda ve kâr veya zarar tablosunda kayda alınacakları ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder*" olarak tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler'e göre finansal tablo unsurlarını ilk defa finansal tablolara almada kullanılacak ölçüm esası, ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler ve temel ölçüm esasları Tablo 13'de sunulmuştur.

Tablo 13'de görüldüğü üzere ilk defa finansal tablolara almada kullanılacak ölçüm esası BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de aynı olup standartların ilgili bölümlerinde başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlıklar ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli esas alınarak ölçülmektedir. Kavramsal Çerçeve'de ise varlıklar ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınmasında kullanılacak ölçüm esasına ilişkin herhangi bir bilgi ya da düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yerine Kavramsal Çerçeve'de, finansal tablolara alınan varlıklar ve yükümlülükler için ölçüm esası seçimi sırasında dikkate alınması gereken faktörler üzerine odaklanılmaktadır. Kavramsal Çerçeve paragraf 6.45'de, bir ölçüm esasına göre sağlanan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olması gerektiği ve dolayısıyla ölçüm esası seçilirken ölçüm esası ile sağlanan bilgilerin ihtiyaca uygun, sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması, mümkün olduğunca karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, ölçüm esası seçilirken maliyet kısıtı da dikkate alınmalıdır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler konusunda bir bilgi yoktur.

KÜMİ FRS'de maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değerın standartta yer alan temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmiştir. Temel ölçüm esası veya esasları, BOBİ FRS'de belirlenmemiştir. Kavramsal Çerçeve'de temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmese de ölçüm esasları olarak tarihi maliyet ve cari değerden (gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri, cari maliyet) bahsedilmiştir.

**Tablo 13: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tablo Unsurlarının Ölçümünde Kullanılan Esaslar**

Ölçüm Esası	TMS/TFRS Seti	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
İlk Defa Finansal Tablolara Almada Kullanılacak Ölçüm Esası	➤ Bilgi yok	➤ Bu standartta gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür.	➤ Bu standartta başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli esas alınarak ölçülür.
Ölçüm Esası Seçilirken Dikkate Alınması Gereken Faktörler	➤ Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri ve maliyet kısıtının değerlendirilmesi sonucunda varlıklar, yükümlülükler, gelirler ve giderler için kullanılacak ölçüm esası seçilir.	Bilgi yok	Bilgi yok
Temel Ölçüm Esasları	➤ Tarihi maliyet ve ➤ Cari değer (gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri, cari maliyet)	Bilgi yok	➤ Maliyet bedeli ve ➤ Gerçeğe uygun değer

#### 4.12. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Diğer Düzenlemeler Açısından Karşılaştırma

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ve Bölüm 26 Dipnotlar ile KÜMİ FRS Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunuluşu, Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu ve Bölüm 21 Dipnotlar'a göre önceki bölümlerde ifade edilenlerin dışında finansal tabloların sunuluşu ile ilgili diğer düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İlke bazlı standartlar olan TMS/TFRS Seti'nin ruhuna uygun olarak TMS 1'de finansal tablolar için herhangi bir örnek (format) sunulmamış; finansal tablolarda yer alacak asgari kalemler

belirlenmiştir. Ancak, KGK tarafından yayımlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” uygulaması, işletmelerin bu ihtiyacını karşılamakta ve uygulamada birlik sağlamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 164). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre finansal tablolar, BOBİ FRS’de standardın ekinde sunulan finansal tablo örneklerine; KÜMİ FRS’de ise Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu ve Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu ekinde yer alan sırasıyla küçük ve mikro işletmelere yönelik finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu örneklerine uygun olarak hazırlanmak zorundadır.

- TMS 1’e göre işletmeler, finansal tablolar için standartta belirtilenlerden farklı (Örneğin; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu yerine kapsamlı gelir tablosu) başlıklar kullanabilirler (TMS 1, par. 10). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ise, işletmeler tarafından kullanılan finansal tablolar için örnek yer almakta olup bu örneklerdeki finansal tablo başlıkları kullanılmak zorundadır.
- TMS 1’e göre finansal tablolarda yer alacak asgari kalemlere ilaveten işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda finansal tablolarda ek kalemler, alt kalemler, başlıklar ve ara toplamlar sunulur (TMS 1, par. 55 ve 85). Benzer bir düzenleme, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de de yer almaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının anlaşılması açısından gerekli olduğunda, standartlarda sunulan finansal tablo örneklerine bağlı kalınmak şartıyla alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir (BOBİ FRS, par. 1.39, 1.52 ve 1.56; KÜMİ FRS, par. 3.4 ve 4.5).
- BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir (BOBİ FRS, par. 1.38 ve 1.51; KÜMİ FRS, par. 3.3 ve 4.4). TMS 1’de, bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Çünkü TMS 1’de belirli bir finansal tablo örneği zorunlu tutulmamakta; sadece finansal tablolarda yer verilecek asgari kalemlerden bahsedilmektedir.
- TMS 21 ve BOBİ FRS’ye göre finansal tabloların sunulmasında para birimi olarak Türk Lirası dışında farklı para birimlerinin kullanımı mümkün iken KÜMİ FRS’ye göre finansal tabloların sunulmasında sadece Türk Lirası kullanılmak zorundadır (TMS 21, par. 9 - 12; BOBİ FRS, par. 20.2; KÜMİ FRS, par. 18.3).
- TMS 1’e göre işletme, likidite esasına göre yapılan sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri finansal durum

tablosunda ayrı sınıflar halinde sunar. İşletme, söz konusu istisnai durum nedeniyle likidite esasına göre bir sunum yaptığında, bütün varlıkları ve yükümlülükleri likiditelerine göre sıralayarak sunar (TMS 1, par. 60). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve özkaynaklar finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur (BOBİ FRS, par. 1.41; KÜMİ FRS, par. 3.5).

- TMS 1'e göre dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri finansal durum tablosunda ayrı sınıflar olarak sunan işletmeler, ertelenmiş vergi varlığını dönen varlıklar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ise kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandıramaz (TMS 1, par. 56). BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmeler ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak zorundadır. Orta ölçekli işletmeler, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak ve finansal durum tablosunda sunmak zorunda değildir. Orta ölçekli işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunmaları durumunda ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü konsolide finansal tablolarda sunmaları zorunlu; ancak bireysel finansal tablolarda isteğe bağlıdır (BOBİ FRS, par. 23.3). BOBİ FRS'nin ekinde yer alan bireysel ve konsolide finansal durum tablosu örneğinde ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklar; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında sunulmaktadır. KÜMİ FRS'ye göre küçük ve mikro işletmeler, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak ve finansal durum tablosunda sunmak zorunda değildir.
- TMS 1'e göre işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı bölüm halinde sunulduğu tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir. Tek gelir tablosu yöntemi adı verilen bu yöntemde, ilk olarak kâr veya zarar bölümü ve bu bölümün ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü sunulur. Bununla birlikte işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı tabloda sunulduğu iki gelir tablosu yöntemini de benimseyebilir. Bu durumda ayrı kâr veya zarar tablosu, kapsamlı gelirin sunulduğu ve kâr veya zarar tutarıyla başlayan tablodan önce yer alır (TMS 1, par. 10A). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmediğinden ve standartlarda finansal tablo örnekleri sunulduğundan böyle bir düzenleme yer almamaktadır.
- TMS 1 ve KÜMİ FRS'ye göre işletme, standartlar aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderleri kâr veya zarara yansıtır (TMS 1, par. 88; KÜMİ FRS, par. 4.3). BOBİ FRS'de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

- TMS 1'e göre TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca kâr veya zarar tablosu ya da kâr veya zarar bölümünde sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayrı ayrı sınıflar halinde sunulmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler ayırımı yapılmadığından finansal durum tablosunda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kalemi yer almamakta ve kâr veya zarar tablosunda da sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçları ayrı ayrı raporlanmamaktadır.
- TMS 1'e göre işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tablo veya tablolarda ya da dipnotlarda herhangi bir gelir veya gider kalemini olağandışı kalem olarak sunamaz (TMS 1, par. 87). Benzer bir düzenleme, KÜMİ FRS'de de yer almaktadır (KÜMİ FRS, par. 4.6). Ancak BOBİ FRS'de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. BOBİ FRS Bölüm 26 Dipnotlar kısmında *“olağandışı bir büyüklüğe sahip olan veya olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan gelir veya giderlerin niteliği, tutarı ve kâr veya zarar tablosunda hangi kalemin içerisinde sunulduğu”* ile ilgili açıklamaların tüm işletmeler tarafından yapılacağı hükmü yer almaktadır (BOBİ FRS, par. 26.7).
- TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre dipnotlar sistematik bir biçimde sunulur. Dipnotların sunuluş biçimi belirlenirken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkisi dikkate alınır. Finansal tablolardaki her bir kalem için ilgili olduğu dipnotlara referans verilir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla standartlarda verilen *“örnek sıralamaya”* uygun olarak sunulması istenmektedir. TMS 1'de ise dipnotların sistematik bir şekilde sıralanmasına veya gruplanmasına örnek gösterilmiş; ancak bu örneğe riayet edilmesi istenmemiştir (TMS 1, par. 1.13 ve 1.14; BOBİ FRS, par. 26.3 ve 26.4; KÜMİ FRS, par. 21.4 ve 21.5).
- TMS 1'e göre finansal tabloları TMS/TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir. İşletme, TMS/TFRS'lerin tüm hükümleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TMS/TFRS'lerle uyumlu olarak tanımlayamaz (TMS 1, par. 16). Bu düzenlemeye benzer bir düzenleme, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de de bulunmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolar standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulur. Finansal tabloların standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir (BOBİ FRS, par. 1.4; KÜMİ FRS, par. 2.4).
- TMS 1'e göre işletmeler, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunarlar (TMS 1, par. 11). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de böyle bir düzenleme yer almamaktadır.

## 5. Sonuç ve Değerlendirme

Geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturan finansal tabloların kendilerinden beklenen bilgi verme işlevini yerine getirebilmeleri için Türkiye'de KGK tarafından bağımsız denetime tabi olan ve olmayan farklı büyüklükteki işletmelerin bireysel ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alabilecekleri farklı finansal raporlama çerçeveleri yayımlanmıştır. KGK tarafından yayımlanan “TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” sorusuna cevap arandığı bu çalışma, IFRS 2023 Seti, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve konuyla ilgili literatür incelenerek yapılmıştır. TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerinin karşılaştırılmasına dair sonuçlar Tablo 14'deki gibi özetlenebilir.

*Tablo 14: TMS/IFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılmasına Dair Sonuçların Özeti*

Karşılaştırma Konusu		1	2	3
Finansal tabloların tanımı	Finansal Tablolar	X	X	X
	Konsolide finansal tablolar	✓	*	*
	Bireysel finansal tablolar	✓	*	*
Finansal tabloların amacı	Finansal tabloların amacı	✓	X	X
Düzenlenmesi gereken finansal tablolar	Finansal tablolar	X	X	X
	Konsolide finansal tablolar	X	*	*
Finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliksel özellikleri	Temel niteliksel özellikler	✓	✓	✓
	Destekleyici niteliksel özellikler	X	X	✓
Finansal raporlama genel ilkeleri	Finansal raporlama genel ilkeleri	X	X	✓
Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler	Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler	✓	X	X
Düzenlenmesi gereken finansal tablolar ve dipnotların tanımı	Finansal durum tablosu	**	**	✓
	Kâr veya zarar tablosu	**	**	✓
	Nakit akış tablosu	**	** <sup>*</sup>	*
	Özkaynak değişim tablosu	**	** <sup>*</sup>	*
	Dipnotlar	✓	✓	✓
Finansal tabloların düzenlenme esası	Finansal durum tablosu	X	X	✓
	Kâr veya zarar tablosu	X	X	✓
	Diğer kapsamlı gelir tablosu	*	*	*
	Nakit akış tablosu	✓	*	*
	Özkaynak değişim tablosu	Yok	*	*



Finansal tablo unsurlarının tanımı	Varlık	✓	✓	✓
	Yükümlülük	✓	✓	✓
	Özkaynak	✓	✓	✓
	Gelir	✓	✓	✓
	Gider	✓	✓	✓
Finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri	Varlıklar ve yükümlülükler	X	X	✓
	Gelirler ve giderler	X	X	✓
Finansal tablo unsurlarının ölçümünde kullanılan esaslar	İlk defa finansal tablolara almada kullanılacak ölçüm esası	**	**	✓
	Ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler	*	*	* - *
	Temel ölçüm esasları	*	X	*

[1: TMS/TFRS Seti / BOBİ FRS karşılaştırması, 2: TMS/TFRS Seti / KÜMİ FRS karşılaştırması, 3: BOBİ FRS / KÜMİ FRS karşılaştırması, ✓: Benzer, X: Farklı, \*: KÜMİ FRS'de düzenleme yok, \*\*: BOBİ FRS'de düzenleme yok, \*\*\*: TMS/TFRS Seti'nde düzenleme yok]

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin finansal tabloların sunumuna ilişkin Tablo 14'de karşılaştırılan konuların dışında kalan diğer düzenlemelerinin karşılaştırılmasına dair sonuçlar ise Tablo 15'de özetlendiği gibidir.

**Tablo 15: TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Diğer Düzenlemelerin Karşılaştırılmasına Dair Sonuçların Özeti**

Karşılaştırma Konusu	1	2	3
Finansal tablo örneklerine uyuma zorunluluğu	X	X	✓
Finansal tablolarda farklı başlık kullanma	X	X	✓
Finansal tablolarda alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verme	✓	✓	✓
Finansal tablolarda bakiyeleri sıfır olan kalemlere yer verme	**	**	✓
Finansal tabloların sunulmasında kullanılacak para birimi	✓	X	X
Finansal durum tablosu unsurlarının sunumu	✓	✓	✓
Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün sunumu	✓	*	*
Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun sunumu	*	*	* - *
Kâr veya zarar tablosunda sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerin sunumu	X	X	✓
Olağandışı gelir ve giderlerin sunumu	X	✓	X
Dipnotların sunumu	X	X	✓
Standartlarla uyumlu olduğuna dair dipnotlarda açıklama	✓	✓	✓
Finansal tabloların önem derecesi	*	*	* - *

[1: TMS/TFRS Seti / BOBİ FRS karşılaştırması, 2: TMS/TFRS Seti / KÜMİ FRS karşılaştırması, 3: BOBİ FRS / KÜMİ FRS karşılaştırması, ✓: Benzer, X: Farklı, \*: KÜMİ FRS'de düzenleme yok, \*\*: BOBİ FRS'de düzenleme yok, \*\*\*: TMS/TFRS Seti'nde düzenleme yok]

TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerin karşılaştırılmasına dair sonuçların özetlendiği Tablo 14 ve 15'de yer alan bilgilere göre standartlar arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. Ayrıca, finansal tabloların sunumuna ilişkin bazı düzenlemeler, standartların bir ya da ikisinde yer alırken diğer ya da diğerlerinde olmayabilmektedir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tablolar terimi farklı şekilde tanımlanmıştır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de yapılan tanımlar esas itibariyle birbirine benzerdir. Bu iki standarttaki tanımlar arasındaki tek fark, KÜMİ FRS'deki finansal tablolar tanımında “nakit akışları” ifadesinin yer almamasıdır. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar ve BOBİ FRS'de konsolide finansal tabloların tanımı benzer şekilde yapılmıştır. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve BOBİ FRS'de yapılan bireysel finansal tablolar tanımı farklı gibi görünse de esas itibariyle bu tanımlar da birbirine benzerdir. KÜMİ FRS'de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmediği için standartta, bireysel ve konsolide finansal tablolar terimi geçmemektedir.

TMS 1 ve BOBİ FRS'de finansal tabloların amacı aynı şekilde ifade edilmiştir. KÜMİ FRS'de yer alan finansal tabloların amacı da TMS 1 ve BOBİ FRS'dekine benzemekle birlikte, aralarındaki tek fark KÜMİ FRS'de ifade edilen finansal tablolar amacıyla “işletmenin nakit akışları” ifadesinin yer almamasıdır.

BOBİ FRS'de, TMS 1'de istenen diğer kapsamlı gelir tablosunun; KÜMİ FRS'de ise diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunun düzenlenmesi istenmemektedir. TFRS 10'a göre bağlı ortaklığı bulunan bütün işletmeler konsolide finansal tabloları düzenlemek zorunda iken BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmeler konsolide finansal tablolar düzenlemek zorundadır. KÜMİ FRS'de ise konsolide finansal tabloların düzenlenmesi istenmemektedir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de belirlenen faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri birbirine benzerdir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de destekleyici niteliksel özellikler de benzer şekilde belirlenmiştir. Ancak, bu iki standartta Kavramsal Çerçeve'de geçen doğrulanabilirlik niteliksel özelliğine yer verilmemiştir.

Finansal raporlama genel ilkeleri, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de benzer şekilde belirlenmiştir. TMS 1'de belirlenen finansal raporlama ilkeleri genel olarak BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile uyumlu olmakla birlikte bu standartta

ihtiyatlılık ilkesine yer verilmemiştir. TMS/TFRS Seti'nde bu ilke, Kavramsal Çerçeve'de faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinden “gerçeğe uygun sunum” ile ilişkilendirilmiştir.

TMS 1 ve BOBİ FRS'de finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler benzer şekilde belirlenmiştir. KÜMİ FRS'ye göre de finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, genel olarak TMS 1 ve BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak, işletmelerin konsolide finansal tablo düzenleme yükümlülükleri olmadığı için KÜMİ FRS'de, işletmelerden “*Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu*” bilgisini finansal tablolarda açıklamaları istenmemektedir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu benzer şekilde tanımlanmıştır. TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de dipnotlar hakkında yapılan tanım ve açıklamalar da benzerlik göstermektedir. TMS 1'de, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun; TMS 7'de de nakit akış tablosunun tanımı yapılmamış; standartlarda bu tabloların yapısı ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal durum tablosu kısa vade – uzun vade ayırımı esas alınarak düzenlenmektedir. TMS 1'de de esas itibarıyla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de olduğu gibi varlıklar ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda sunumunda kısa vade - uzun vade ayırımının esas alındığı sunum biçimi benimsenmiştir. Ancak, TMS 1'de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması durumunda likidite esası ve karma sunuma da izin verilmektedir. TMS 1'de kâr veya zarar tablosu, giderlerin fonksiyonu esasına ya da gider çeşidi esasına göre düzenlenebilirken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de sadece giderlerin fonksiyonu esasına göre düzenlenebilmektedir. TMS 1'e göre diğer kapsamlı gelir tablosu çeşit esasına göre düzenlenmektedir. TMS 1 ve BOBİ FRS'ye göre nakit akış tablosu bezer şekilde düzenlenmekte olup özkaynak değişim tablosunun düzenlenmesi konusunda standartlarda herhangi bir düzenleme esasını önerilmemiş, sadece özkaynak değişim tablosunda yer alacak asgari bilgilerden bahsedilmiştir.

Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'de varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımları benzer şekilde yapılmıştır. BOBİ FRS'de yapılan tanımlar, Kavramsal Çerçeve ve KÜMİ FRS'de yapılan tanımlardan farklıymış gibi görünse de anlam açısından bakıldığında farklı olmadığı anlaşılacaktır.

Finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de benzer şekilde belirlenmiştir. Kavramsal Çerçeve'de belirlenen

finansal tablo unsurlarını finansal tablolara alma ölçütleri ise, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de belirtilen ölçütlerden tamamen farklılık göstermektedir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan varlık ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınmasında kullanılacak ölçüm esasına ilişkin düzenlemeler birbirine benzerdir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esasını belirlenmediği sürece varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Bu konuda, Kavramsal Çerçeve'de herhangi bir bilgi ya da düzenleme bulunmamakta olup bunun yerine BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer almayan “ölçüm esasını seçilirken dikkate alınması gereken faktörler” düzenlenmiştir. KÜMİ FRS'de maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmiştir. Kavramsal Çerçeve'de temel ölçüm esasları olduğu ifade edilmese de ölçüm esasları olarak tarihi maliyet ve cari değerden bahsedilmiştir. BOBİ FRS'de temel ölçüm esasları konusunda bir düzenleme yoktur.

İlke bazlı standartlar olan TMS/TFRS Seti'nde işletmelerin kullanabilecekleri finansal tablo örnekleri yer almamakta; işletmelerin finansal tablolar için standartta belirtilenlerden farklı başlıklar kullanmalarına izin verilmekte; finansal tablolarda yer alması gereken asgari kalemlerden bahsedilmekte ve ihtiyaca uygun olması durumunda finansal tablolarda ek kalemler, alt kalemler, başlıklar ve ara toplamaların sunumuna izin verilmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de işletmelerin kullanmak zorunda oldukları finansal tablo örnekleri yer almakta; işletmeler bu finansal tablo örneklerini ve dolayısıyla bu örneklerdeki finansal tablo başlıklarını kullanmak zorundadırlar. Ancak, işletmeler gerekli olduğunda, standartlarda sunulan finansal tablo örneklerine bağlı kalmak şartıyla alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre cari ve karşılaştırılan dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere finansal tablolarda yer verilmeyebilir. TMS 1'de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. TMS 21 Kur Değişimini Etkileri standardı ve BOBİ FRS'ye göre finansal tabloların sunulmasında para birimi olarak Türk Lirası dışında farklı para birimlerinin kullanımı mümkündür. KÜMİ FRS'ye göre ise sadece Türk Lirası kullanılmak zorundadır.

Finansal durum tablosunun kısa vade – uzun vade esasına göre sunulduğu durumda TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ'ye göre dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve özkaynakların finansal durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunulması gerekir. Bu sunum tarzında, TMS 1 ve BOBİ FRS'ye göre finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı duran varlıklar; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında sunulmak zorundadır. BOBİ FRS'ye göre orta ölçekli işletmeler ve

KÜMİ FRS'ye göre de küçük ve mikro işlemlerin tamamı, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamak ve finansal durum tablosunda sunmak zorunda değildir.

TMS 1'de kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin tek gelir tablosu yöntemi ya da iki gelir tablosu yöntemi kullanılarak nasıl raporlanacağı hakkında düzenleme yapılmışken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi istenmediğinden ve standartlarda finansal tablo örnekleri sunulduğundan böyle bir düzenleme yer almamaktadır. TMS 1'e göre kâr veya zarar tablosu ya da kâr veya zarar bölümünde sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçları ayrı ayrı sınıflar halinde sunulmak zorunda iken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise ayrı ayrı raporlanmamaktadır. TMS 1 ve KÜMİ FRS'ye göre işletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tablo veya tablolarda ya da dipnotlarda herhangi bir gelir veya gider kalemini olağandışı kalem olarak sunamaz iken BOBİ FRS'de dipnotlarda yapılacak açıklama ile mümkün olmaktadır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla standartlarda verilen “örnek sıralamaya” uygun olarak sunulması istenmektedir. TMS 1'de dipnotların sistematik bir şekilde sıralanmasına veya gruplanmasına örnek gösterilmiş; ancak bu örneğe riayet edilmesi istenmemiştir.

TMS 1, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tabloların standartlarla uyumlu olduğuna dair dipnotlarda açıklama yapılması istenmektedir. TMS 1'de işletmelerin tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunacakları belirtilirken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de böyle bir düzenleme yer almamaktadır.

Tablo 14 ve Tablo 15 yer alan özet bilgiler ve yukarıdaki açıklamalar genel olarak değerlendirildiğinde finansal raporlama çerçevelerinin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından en fazla farklılık / en az benzerlik TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasından iken en az farklılık / en fazla benzerlik BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasında olduğu söylenebilir. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasında da benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. TMS/TFRS Seti ve BOBİ FRS arasındaki farklılık TMS/TFRS Seti ve KÜMİ FRS arasındaki farklılıktan daha az, benzerlik ise daha fazladır. Bu sonuçlar, TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçevelerinin bir bütün olarak temel konularda karşılaştırıldığı çalışmalarda elde edilen sonuçlar ile tutarlılık göstermektedir.

Sonuç itibarıyla, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri büyük oranda uyumlu olup bu standartlarda

yer alan düzenlemeler TMS/TFRS Seti'ne göre oldukça sade, kısa ve anlaşılabilir. Başka bir ifadeyle, KÜMİ FRS'de finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeler açısından diğer iki standarda göre daha sade, anlaşılır ve basit bir raporlama anlayışı benimsenmektedir. BOBİ FRS'de, TMS/TFRS Seti'ne kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir düzenleme getirmektedir. Bu sonuçlar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin oluşturulma nedeniyle tutarlılık göstermektedir. Şöyle ki, TMS / TFRS Seti'ne kıyasla BOBİ FRS, orta ölçekli işletmelere; KÜMİ FRS de küçük veya mikro işletmelere uygulama kolaylığı sunan daha basit ve daha az maliyetli olacak bakış açısıyla düzenlenen standartlardır.

Bu çalışmada TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama çerçeveleri finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri açısından karşılaştırılmış; standartlar arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konmuştur. Bu nedenle bu çalışmanın, muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve aynı zamanda TMS/TFRS Seti, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlayan muhasebe meslek mensuplarına ve işletmelere faydalı olacağı düşünülmektedir.

## Kaynaklar

- 29.11.2022 tarih ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı. (2022, Kasım 30). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. T.C. Resmi Gazete, Sayı: 32029.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (64), 453-478, DOI: 10.16992/ASOS.13273
- Aracı, N. K. ve Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (3), 857-884, DOI: 10.29067/muvu.526527
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168, DOI: 10.29106/fesa.348486
- Ayar, H. C. ve Fowzi, H. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4 (2), 115-123, DOI: 10.32951/mufider.932066
- Bağırhan, M. K. (2019). Türkiye'de Raporlama Standartlarının Gelişimi ve Maddi Duran Varlıkların VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlemesi. <https://www.alomaliye.com/2019/11/18/maddi-duran-varliklarin-degerlemesi/>, Erişim Tarihi: 19.08.2023.
- Cavlak, H. ve Ataman, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile Karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (1), 225-260, DOI: 10.29106/fesa.1245084
- Cengiz, H. (2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Karşılaştırılması. *İşletme Akademisi Dergisi*, 3 (1), 1-15, DOI: 10.26677/TR1010.2022.960
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (80), 115-131, DOI: 10.25095/mufad.465915
- Doğan, D. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9 (4), 770-786, DOI: 10.20491/isarder.2017.357

- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (3), 413-430. DOI: 10.29106/fesa.616662
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-23, DOI: 10.25095/mufad.400056
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağının BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11 (1), 187-199. DOI: 10.20409/berj.2020.244
- KGK. (2018, Eylül 19). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı. T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30540
- KGK. (2021a). BOBİ FRS (2021 Sürümü), <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.8.2023.
- KGK. (2021b). 2021 Dönemi Gözetim Faaliyetleri Raporu, <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 10.08.2023.
- KGK. (2022a). KÜMİ FRS (2022 Sürümü). <https://kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.8.2023.
- KGK. (2022b). BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 9.8.2023.
- KGK. (2023). TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap). <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.8.2023.
- Kıymetli Şen, İ ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Özel Sayı), 462-484. DOI: 10.29067/muvu.338425
- Kıymetli Şen, İ ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), ös1-ös19. DOI: 10.31460/mbdd.641657
- Özdemir, N., Hacıhasanoğlu, T. ve Dalkılıç, E. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Genel Bir Karşılaştırması. T. Hacıhasanoğlu ve M. İğde. (Ed.). *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim* içinde (63-85). Özgür Yayınları, Gaziantep, DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub77>
- Tunçez, H. A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasın-



- daki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (61), 1018-1024, DOI: 10.17719/jisr.2018.2994
- Tunçez, H. A. (2020). BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Taslağı Arasındaki Farklılıklar. *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, 6 (24), 448-460, DOI: 10.31623/iksad062404
- Ulsan, H. (2017). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. 1. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa.

