

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Genel Bir Karşılaştırması

Nurettin Özdemir¹

Tansel Hacıhasanoğlu²

Elçin Dalkılıç³

Özet

Finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili karar verme sürecinde ihtiyaç duydukları bilgiler, finansal raporlama çerçevelerine göre hazırlanan finansal tablolar yoluyla sunulmaktadır. Finansal raporlamaya ilişkin esasların yer aldığı finansal raporlama çerçeveleri ise önceleri kamu kurumları tarafından hazırlanırken daha sonra kamu kurumlarının yetkilendirdiği kurumlar tarafından hazırlanmaya devam etmiştir. KGK tarafından yürütülen bu süreç, son yıllarda büyük bir ivme kazanarak çok sayıda finansal raporlama çerçevesinin hazırlanmasına imkân sağlamıştır. TMS/TFRS'lerin yanı sıra BOBİ FRS ve son olarak da KÜMİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte neredeyse tüm işletmelerin bir finansal raporlama standardına tabi olması sağlanmıştır. Bu noktada çalışmanın da konusunu oluşturan KÜMİ FRS ve BOBİ FRS büyük bir öneme sahiptir. 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına uygun olarak hazırlanan BOBİ FRS ile 6.000 işletmenin, KÜMİ FRS ile de 639.485 işletmenin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamasına imkân sağlanmıştır.

1 Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi İİBE, Maliye Bölümü ORCID: 0000-0001-6101-3030 nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr

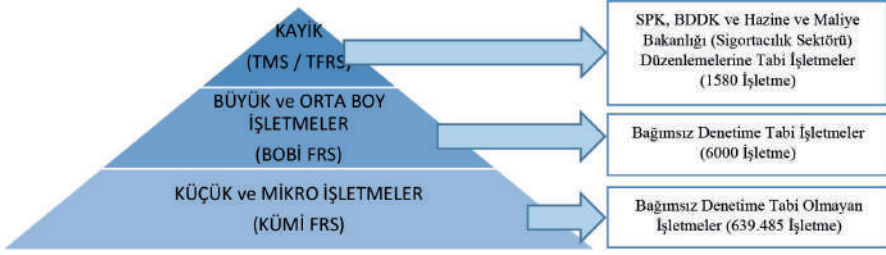
2 Prof. Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi İİBE, Finans ve Bankacılık Bölümü ORCID: 00000003-4229-0192 tansel@bozok.edu.tr

3 Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi İİBE, Finans ve Bankacılık Bölümü ORCID: 00000001-5939-8584 elcin.eren@bozok.edu.tr

KÜMİ FRS ile BOBİ FRS'nin karşılaştırılarak farklı ve benzer uygulamaların tespit edildiği bu çalışmada; hazırlanan finansal tablolar, faydalı finansal bilginin özellikleri, finansal raporlamanın genel ilkeleri, ölçüme ilişkin ilke ve esaslar, finansal raporlamaya esas bilgiler (hasılat, stoklar, tarımsal faaliyetler, finansal araçlar ve özkaynaklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar) incelenmiştir. İki düzenleme arasında vade farkları, borçlanma maliyetleri, ölçüm esasları ve bölümlerin kapsamı gibi konularda önemli farklılıklar tespit edilmiştir. İfade edilen alanlarla ilgili KÜMİ FRS'de yer alan hükümlerin BOBİ FRS'de yer alan hükümlere nazaran işletmelere uygulama kolaylığı sağladığı görülmektedir.

1. Giriş

Muhasebe, işletmeler tarafından üretilen finansal bilgilerin işletme ile ilgili taraflara ulaştırılmasını sağlayan bir bilgi sistemidir. Bu amaçla başta mevcut yatırımcılar olmak üzere potansiyel yatırımcılar, kredi kuruluşları, kamu kurumları gibi finansal bilgi kullanıcıları için ihtiyaç duydukları bilgiler üretilerek onların kullanımına sunulmaktadır (Özdemir ve Ulusan, 2022: 691). Finansal tablolar aracılığıyla sunulan bu bilgilerin düzenlenmesinde, yürürlükte yer alan raporlama çerçevelerinden yararlanılmaktadır. Raporlama çerçeveleri ise kamu kurumları, özel sektör düzenleyici kurumlar ya da kamu kurumlarının yetkisini devrettiği özerk kurumlar tarafından hazırlanmaktadır (Üstündağ, 2000: 32-35). İşletmelerin yasal mevzuatlarına ve büyüklüklerine göre yapacağı finansal raporlamaya temel teşkil eden bu düzenlemeler, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de önemli çalışmaların yapılmasına neden olmuştur (Özbek, 2019: 356). Önceleri kamu kurumları tarafından hazırlanan ve yürürlüğe konulan Türk Ticaret Kanunu (TTK), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) gibi düzenlemeler, yerini kamu kurumlarının yetkilendirdiği özerk kurumlar tarafından yapılan düzenlemelere bırakmıştır. Bu alanda yapılan çalışmalar ise 2011 yılı itibarıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının çevirisini yapılmasıyla gerçekleşmektedir. KGK tarafından bu kapsamda yapılan çalışmalara bakıldığında Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) gibi raporlama çerçevelerinin düzenlendiği görülmektedir.



Şekil 1: Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi

Kaynak: Şentürk, 2019: 4.

Şekil 1'de yer alan raporlama çerçevelerinden TMS/TFRS'ler, bağımsız denetime tabi olan kamu yararımlı ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) tarafından kullanılması zorunlu olan bir düzenlemedir. BOBİ FRS ise bağımsız denetime tabi olmasına rağmen KAYİK kapsamında olmayan işletmeler tarafından kullanılırken ilgili işletmeler tercihen TMS/TFRS'leri kullanabilmektedirler. Bir diğer düzenleme KÜMİ FRS, bağımsız denetime tabi olmayan ve Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi olan gerçek ve tüzel kişilerden isteğe bağlı olarak TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapmayan işletmeler tarafından kullanılan bir raporlama çerçevesidir.

Türkiye'de 2005 yılında TMS'ler ile başlayan finansal raporlamada standartlaşma çalışmaları, son olarak 2023 yılı itibariyle yürürlüğe giren KÜMİ FRS ile birlikte neredeyse tüm işletmeleri kapsam içerisine alacak bir düzeye gelmiştir (Parlak, 2021: 86). TMS ve TFRS'lerin yanı sıra 29.07.2017 tarihinde yayımlanan ve 01.01.2018 tarihi itibariyle yürürlüğe giren BOBİ FRS ve 16.01.2023 tarihinde yayımlanan ve 01.01.2023 tarihi itibariyle yürürlüğe giren KÜMİ FRS ile birlikte finansal raporlamada standartlaşma süreci büyük bir ilerleme kaydetmiştir. 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifindeki "önce küçükleri düşün" yaklaşımına uygun olarak hazırlanan son düzenlemelerle birlikte, standartlara göre raporlama yapacak işletmelerin kapsamı genişleyerek çok sayıda işletmenin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamasına imkân sağlanmıştır.

Bu çalışmada finansal raporlamada kullanılan raporlama çerçevelerinden BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'nin karşılaştırması yapılmış olup düzenlemeler arasındaki farkların ve benzerliklerin ortaya konması amaçlanmıştır. Bu amaçla öncelikle KÜMİ FRS ile BOBİ FRS'nin karşılaştırılmasına yönelik yapılan çalışmalar ile ilgili bir literatür araştırması yapılmıştır. Sonra KÜMİ

FRS ile BOBİ FRS genel hatlarıyla ifade edilerek düzenlemelerde yer alan hükümler çerçevesinde finansal tabloların sunumu, faydalı finansal bilginin özellikleri, finansal raporlama ilkeleri, değerlemeye (ölçüme) ilişkin ilke ve esaslar ve finansal raporlamaya esas bilgilerin karşılaştırması yapılmıştır. Daha sonra sonuç ve değerlendirmeler yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

2. Literatür Araştırması

Finansal raporlama çerçevelerinden BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin karşılaştırılması yapılarak, düzenlemeler arasındaki farkların ve benzerliklerin ortaya konulması amacıyla bazı çalışmalar yapılmıştır. Genel itibariyle KÜMİ FRS taslağı üzerinden yapılan ulusal çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2019) çalışmalarında; KÜMİ FRS taslağı ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS setlerinin farklılıklarını ortaya koymuşlardır. Bu çerçevede KÜMİ FRS taslağında yer alan bölümlerin ilgili düzenlemelerde yer alan bölümlerle karşılaştırması yapılmıştır. Çalışmada KÜMİ FRS taslağının diğer düzenlemelerden ölçüm esasları, finansal bilginin özellikleri, düzenlenmesi zorunlu olan finansal tablolar, vade farklarının ve değer düşüklüğü zararlarının hesaplanması gibi alanlarda farklı hükümlerinin olduğu tespit edilmiştir.

Gücenme Gençoğlu (2020) çalışmasında; KÜMİ FRS taslağının BOBİ FRS, TFRS ve vergi uygulamaları ile karşılaştırması yapılmıştır. Çalışmada KÜMİ FRS taslağı ile BOBİ FRS ve TFRS arasında benzerliklerin ve farklılıkların oluştuğu tespit edilmiştir. KÜMİ FRS ile BOBİ FRS ve TFRS arasında borçlanma maliyetleri, araştırma ve geliştirme giderleri, varlıklarda değer düşüklüğü hesabı gibi temel konularda farkların olduğu belirtilmiştir. KÜMİ FRS ile vergi mevzuatı arasında ise büyük oranda benzer uygulamaların olduğu ifade edilmiştir.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) çalışmalarında; KÜMİ FRS ile BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK hükümlerinin karşılaştırması yapılmış olup, KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayacağı katkı ve etkilerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada düzenlemeler arasındaki benzer ve farklı yönler ayrıntılı bir şekilde incelenmiş olup genel itibariyle KÜMİ FRS'nin MSUGT'lerin eksik kalan yönlerini tamamlarken diğer taraftan standartlara bir yakınlaşma sağlayacağı ifade edilmiştir. KÜMİ FRS'nin sade ve maliyet esaslı yaklaşımının TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre işletmeler açısından daha düşük bir maliyet ile raporlama yapmasına imkân sağlayacağı tespit edilmiştir.

Aytaç ve Gücenme Gençoğlu (2020) çalışmalarında; TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve MSUGT'lerde yer alan maddi duran varlıklar

ve amortismanlarla ilgili hükümlerin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönlerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada maddi duran varlıklar ve amortismanlarla ilgili olarak TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağında yer alan hükümlerle ilgili benzer yönlerin bulunduğu, borçlanma maliyetleri ile vade farklarının ayrıştırılması konusunda farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan standartlar ile vergi düzenlemeleri arasında sonraki dönemlerde yapılan ölçümlerde ve amortisman hesaplamalarında farklılıkların olduğu belirtilmiştir.

Ayar ve Fowzi (2021) çalışmalarında; KÜMİ FRS taslağı ile BOBİ FRS'nin aynı başlığı taşıyan bölümleri üzerinden bir karşılaştırma yapılmış olup iki düzenleme arasındaki benzer ve farklı yönlerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada KÜMİ FRS taslağı ile BOBİ FRS'nin ilgili hükümleri arasında bazı farklılıkların bulunmasına rağmen büyük oranda uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Parlak (2021) çalışmasında; KÜMİ FRS ile diğer düzenlemelerin hasılat hükümleri açısından karşılaştırması yapılmıştır. KÜMİ FRS'nin diğer düzenlemelere göre daha sade bir anlatıma sahip olduğu belirtilen çalışmada, hasılatın tespit edilmesi yönünden KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS /TFRS'lerde benzer hükümler yer alırken, vergi mevzuatı ile aralarında farklılıkların olduğu ortaya konmuştur.

Kaya ve Utku (2021) çalışmalarında; stoklara ilişkin hükümleri muhasebeleştirme açısından ele alınmış olup KÜMİ FRS ile VUK/MSUGT, TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS stoklar bölümünde yer alan hükümlerin karşılaştırması yapılmıştır. Çalışmada KÜMİ FRS'de yer alan stoklar bölümünde TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre daha az detaya değinildiği, bu nedenle de stoklara ilişkin hükümlerin anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlik yönünden kolaylık sağladığı tespit edilmiştir. Stokların satın alınmasında ortaya çıkan vade farklarının ayrıştırılması ve stok değer düşüklüklerinin hesaplanmasında KÜMİ FRS'nin diğer standartlardan ayrıştığı belirtilmiştir.

Keleş (2022) çalışmasında; düzenlemelerden TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve VUK'ta yer alan tarımsal faaliyetlerle ilgili hükümlerin benzer ve farklı yönleri ortaya konmuştur. Çalışma kapsamında tarımsal faaliyetlere yönelik hükümler açısından KÜMİ FRS taslağının BOBİ FRS ile benzer yapıda olduğu ancak TMS/TFRS ve VUK ile arasında farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

3. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS Hakkında Genel Bilgiler

Çalışmanın konusunu oluşturan raporlama çerçevelerinden biri olan KÜMİ FRS 2022 sürümü, 16.01.2023 tarihli ve 32075 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. KGK tarafından 17.01.2023 tarihinde bir duyuru metni yayımlanarak kamuoyu ile standarda ilişkin önemli bilgiler paylaşılmıştır. Duyuru metninde yer alan bilgiler doğrultusunda KÜMİ FRS, TTK’ya göre bağımsız denetime tabi olmayan ve isteğe bağlı olarak TMS/TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre raporlama yapmayan işletmeler için hazırlanmış bir raporlama çerçevesi olarak yürürlüğe girmiştir. Standardın temel amacı, TTK’nın 64 ila 88’inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler tarafından hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nitelikte bilgi sunmasına imkân sağlamaktır. 01.01.2023 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemleri itibarıyla yürürlüğe giren KÜMİ FRS;

- *“Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında olup diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda”* 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”* uygulanacaktır.

Belirtilen maddeler dışındaki küçük ve mikro işletmeler TTK uyarınca hazırlayacakları finansal tablolarda isteğe bağlı olarak KÜMİ FRS’yi uygulayabileceklerdir (KGK, KÜMİ FRS Duyuru Metni, <https://www.kgk.gov.tr/>).

22 bölüm ve 104 sayfadan oluşan KÜMİ FRS, AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımına uygun bir bakış açısıyla hazırlanmıştır. Genel itibariye maliyet esaslı bir yaklaşım çerçevesinde hazırlanan KÜMİ FRS, işletmeler açısından TMS/TFRS ve BOBİ FRS gibi diğer raporlama çerçevelerine nazaran daha az maliyetle raporlama yapılabilmesine imkân sağlamaktadır (KGK, KÜMİ FRS Duyuru Metni, <https://www.kgk.gov.tr/>). KÜMİ FRS ile MSUGT ve VUK’taki vergi odaklı raporlama anlayışı nedeniyle gerçeğe uygun raporlamadan uzaklaşan finansal tabloların, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye uyumlu hale getirilmesi planlanmaktadır. Bu noktada KÜMİ FRS, mevcut uygulama diye adlandırılan MSUGT ve VUK ile hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS arasında köprü görevi üstlenmektedir.

KÜMİ FRS'ye göre raporlama yapacak işletmeler için alt sınıf bilanço esasına göre defter tutma hadleri olarak belirlenirken üst sınır ise bağımsız denetim kapsamının belirlenmesine ilişkin hadlere göre belirlenmiştir. Buna ilişkin hadler Tablo 1'de sunulmuştur:

Tablo 1 KÜMİ FRS Kapsamına Giren İşletmelerin Alt ve Üst Sınırları

KÜMİ FRS Alt Sınırı (Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri)		KÜMİ FRS Üst Sınırı (Bağımsız Denetim Kapsamı)	
Alış Tutarı Satış Tutarı	890.000 TL 1.270.000 TL	Aktif Toplamı	75.000.000 TL <
Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı	440.000 TL	Net Satış Hasılatı	150.000.000 TL <
İş Hasılatının Beş Katı ile Yıllık Satış Tutarının Toplamı	890.000 TL	Çalışan Sayısı	150 <

Kaynak: Şentürk, 2019: 6; VUK Genel Tebliği, 2022: Sıra No: 544.

Tablo 1'de alt ve üst sınırları belirlenen KÜMİ FRS ile ilgili önemli bir husus da küçük ve mikro işletme ayrımının yapılmasıdır. Yapılan ayırım doğrultusunda aşağıdaki ölçütlerden en az ikisini sağlayan gerçek ve tüzel kişi tacirler küçük işletme olarak değerlendirilirken, diğerleri ise mikro işletme olarak değerlendirilmektedir (KÜMİ FRS, madde: 5):

- Aktif toplamı 3,5 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 7 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 10 ve üstü olan işletmeler.

Çalışmanın konusunu oluşturan diğer bir raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS, ilk olarak 29.07.2017 tarihli ve 30138 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olan ancak KAYİK kapsamında olmayan ve isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmeler için hazırlanmış bir raporlama çerçevesidir. 01.01.2018 tarihi ve sonraki dönemler itibarıyla yürürlüğe giren standardın temel amacı, gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanmasına imkân sağlamaktır. KGK, BOBİ FRS'nin yayımlanmasından sonra uygulayıcılardan alınan geri dönütler, kurum tarafından yapılan inceleme çalışmaları, Elektronik Finansal Raporlama (EFR) sistemine yüklenen finansal tabloların incelenmesi ve ilgili paydaşların görüşleri sonucunda bazı alanlarda iyileştirme yapmak

için çalışmalar yapmıştır. Bölümler arası uyumun artırılması ve net olmayan hususların netleştirilmesi amacıyla yapılan iyileştirme çalışmaları sonucunda 30.01.2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de BOBİ FRS 2021 Sürümü yayımlanarak 01.01.2021 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (BOBİ FRS 2021 Sürümü, madde: 6).

27 bölüm ve 273 sayfadan oluşan BOBİ FRS de, KÜMİ FRS gibi 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına uygun olarak hazırlanmıştır. Standartta orta büyüklükteki işletmeler için finansal raporlamada maliyet esaslı yaklaşım tercih edilirken büyük işletmelere ilave yükümlülükler getirilmiştir. BOBİ FRS ile işletmelerin başka bir raporlama çerçevesine ihtiyaç duymadan finansal raporlama yapabilmesi için karşılaşılabilecekleri tüm muhasebe işlemlerine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Sade ve anlaşılabilir bir dil ile hazırlanan BOBİ FRS, finansal raporlama açısından kabul edilebilir özelliklere sahip olmanın yanı sıra aynı zamanda uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleriyle uyumlu bir yapıya sahiptir (KKG, BOBİ FRS (2017 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

BOBİ FRS’ye göre raporlama yapacak işletmeler, daha önce de belirtildiği üzere KAYİK kapsamı dışında kalan, bağımsız denetime tabi olan ve isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulamayan işletmeler olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetim kapsamı ise 01.01.2023 tarihinden geçerli olmak üzere 30.11.2022 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 29.11.2022 tarih ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile belirlenmiştir. Buna göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini son iki raporlama döneminde geçen işletmeler BOBİ FRS kapsamına girmektedirler:

- Aktif toplamı 75 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 150 kişi olan işletmeler.

Yukarıda belirtilen bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin yanı sıra BOBİ FRS’de büyük ve orta boy işletme ayırımının yapılması da büyük önem arz etmektedir. Çünkü standarda göre büyük işletme kapsamına giren işletmelere ilave yükümlülükler getirilmiştir. BOBİ FRS 2021 Sürümünde yapılan güncellemeye göre aşağıdaki ölçütleri karşılayan işletmeler büyük işletme olarak değerlendirilirken diğerleri orta boy işletme olarak değerlendirilmektedir (BOBİ FRS 2021 Sürümü, madde: 5):

- Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,

- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

4. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'nin Karşılaştırılması

Bu bölümde KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de yer alan hükümler çerçevesinde finansal tabloların sunumu, faydalı finansal bilginin özellikleri, finansal raporlama ilkeleri, değerlemeye (ölçüme) ilişkin ilke ve esaslar ve finansal raporlamaya esas bilgiler karşılaştırılarak iki düzenleme arasındaki benzer ve farklı uygulamalar başlıklar halinde sunulmuştur.

4.1. Finansal Tabloların Sunumu

İşletmeler hem finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgi vermek hem de işletme yöneticilerinin kaynakları kullanma etkinliklerini ölçmek amacıyla finansal tablolar hazırlamaktadırlar (KÜMİ FRS, prg: 2.2). İşletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre hazırlayacakları zorunlu finansal tablolar da farklılık göstermektedir. Buna göre KÜMİ FRS'ye tabi olan işletmeler sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotları hazırlamak zorundadırlar (KÜMİ FRS, prg: 2.3). BOBİ FRS'ye tabi olan işletmelerin ise bunlara ilave olarak nakit akış tablosunu ve özkaynak değişim tablosunu hazırlamaları gerekmektedir (BOBİ FRS, prg: 1.3). Her iki düzenlemeye göre de finansal tablolar standart hükümlerine uygun, açık, anlaşılır ve en az iki raporlama dönemini karşılaştırılabilir bir şekilde sunulması gerekmektedir (KÜMİ FRS, prg: 2.4-2.5; BOBİ FRS, prg: 1.4-1.24).

Finansal tabloların sunumu açısından iki düzenleme arasındaki temel farklardan biri konsolide finansal tabloların hazırlanmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü KÜMİ FRS'de hem küçük hem de büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlanmasına ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak BOBİ FRS'de orta boy işletmeler konsolide finansal tabloları isteğe bağlı hazırlarken büyük işletmelerin hazırlamaları zorunluluk arz etmektedir (BOBİ FRS, prg: 22.10).

4.2. Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

Finansal tablolar yoluyla sunulan bilgilerin faydalı olabilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekir. Çünkü sunulan her bilgi finansal bilgi kullanıcıları için faydalı bilgi değildir. Bu bağlamda hem KÜMİ FRS'de hem de BOBİ FRS'de faydalı bir bilginin sahip olması gereken özellikler; *“ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum”* olarak ifade edilmiştir. Her iki düzenlemede de ihtiyaca

uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellik olarak nitelendirilirken diğerleri destekleyici özellik olarak ifade edilmiştir (KÜMİ FRS, prg: 2.8; BOBİ FRS, prg: 1.7). Düzenlemelerde faydalı finansal bilginin sahip olması gereken özellikler benzer şekilde açıklanmıştır.

4.3. Finansal Raporlama İlkeleri

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların, finansal raporlamanın genel ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanması gerekir. Hem KÜMİ FRS'de hem de BOBİ FRS'de bahsedilen ilkelere ve açıklamalarına yer verilmiştir. İki düzenlemede de benzer bir şekilde yer verilen bu ilkeler; *işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın saklılığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır* (KÜMİ FRS, prg: 2.14; BOBİ FRS, prg: 1.14-26). İşletme yöneticilerinin, finansal tablo hazırlanma sürecinde bahsedilen ilkelere uygun bir yaklaşım sergilemeleri ve bu doğrultuda finansal raporlama yapmaları gerekir.

4.4. Değerlemeye (Ölçüme) İlişkin İlke ve Esaslar

Değerleme, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de benzer bir şekilde tanımlanmış olup her iki düzenlemede de değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramı kullanılmıştır. Buna göre KÜMİ FRS'de ölçüm, "*Finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarların belirlenmesi işlemidir*" şeklinde tanımlanırken BOBİ FRS'de "*Finansal tablolarda yer alan unsurların Finansal Durum Tablosunda ve Kâr veya Zarar Tablosunda kayda alınacakları ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır (KÜMİ FRS, prg: 1.10; BOBİ FRS, Ek-9 Tanımlar). Her iki düzenlemede de varlık ve yükümlülüklerin ilk defa kayda alınmasında başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece maliyet bedeli üzerinden ölçüm yapılır (KÜMİ FRS, prg: 1.11; BOBİ FRS, prg: 1.34). Ancak varlık ve yükümlülüklerin sonraki dönem ölçümlerinde farklı ölçüm esasları kullanılmaktadır. KÜMİ FRS'de ölçüm esası olarak maliyet bedelinin yanı sıra sadece gerçeğe uygun değer esası kullanılmaktadır. BOBİ FRS'de ise gerçeğe uygun değer, bugünkü değer, geri kazanılabilir tutar, itfa edilmiş değer, kullanım değeri, itibari değer ve net gerçekleştirilebilir değer gibi birçok ölçüm esası kullanılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020: 3).

4.5. Finansal Raporlamaya Esas Bilgiler

Bu bölümde finansal raporlamaya esas bilgilerin sunumuna ilişkin KÜMİ FRS ile BOBİ FRS'nin karşılaştırılması yapılarak iki düzenleme arasındaki benzer ve farklı uygulamalar incelenmiştir. Bu çerçevede düzenlemelerdeki hasılat, stoklar, tarımsal faaliyetler, finansal araçlar ve özkaynaklar, maddi

duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bölümlerde yer alan hükümler kapsam ve ölçüm açısından özetlenmiştir.

4.5.1. Hasılat

Hasılatla ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS'de 7. Bölümde, BOBİ FRS'de ise 5. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. Her iki düzenlemede de hasılat, *“işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir”* şeklinde tanımlanırken *“mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşaa sözleşmeleri, işletme varlıklarının kullandırılmasından kaynaklanan faiz, isim hakkı ve kâr payları”* hasılat olarak değerlendirilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 7.2-7.4; BOBİ FRS, prg: 5.2-5.3). Düzenlemelerde yer alan hükümlere göre hasılat, taraflarca yapılan sözleşme kapsamında, kasa ve miktar iskontoları indirildikten sonra tahsil edilen ya da edilmesi beklenen tutar olarak ölçülmektedir (KÜMİ FRS, prg: 7.5; BOBİ FRS, prg: 5.8). Hem KÜMİ FRS'de hem de BOBİ FRS'de hasılatın bir yıldan kısa sürede tahsil edilmesi halinde vade farkı ayrıştırılmaksızın belirlenen bedel üzerinden ölçümü yapılmaktadır. Ancak vadenin bir yıldan uzun olması halinde BOBİ FRS'ye göre hasılatın peşin değer üzerinden ölçümü yapılır ve bu kapsamda etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı hasılat bedelinden ayrıştırılarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, prg: 5.9). KÜMİ FRS'de ise bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi beklenen hasılatın ölçümünde küçük ve mikro işletme ayrımı yapılmaktadır. Buna göre küçük işletmeler bir yıldan uzun sürede tahsil edilecek hasılatı, başlangıçta belirlenen sabit faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değer üzerinden muhasebeleştirirken mikro işletmeler ise vade farkı ayrıştırmadan muhasebeleştirilmektedirler (KÜMİ FRS, prg: 7.6-7.7).

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerinden elde edilmesi beklenen hasılat, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi koşuluyla tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak hesaplanır ve hasılatın ilgili olduğu dönemlerle ilişkilendirilmesi sağlanır (KÜMİ FRS, prg: 7.17-7.21; BOBİ FRS, prg: 5.18-5.23).

Bir diğer hasılat unsuru olan faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, her iki düzenlemeye göre de ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması ve ilgili faydaların güvenilir bir şekilde ölçülmesi halinde muhasebeleştirilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 7.41; BOBİ FRS, prg: 5.5).

4.5.2. Stoklar

Stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS'de 8. Bölümde, BOBİ FRS'de ise 6. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. KÜMİ FRS ve BOBİ

FRS'de benzer bir şekilde belirlenen stokların kapsamına, *“olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak ya da satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar ile üretim veya hizmet sunumunda kullanılması planlanan ham madde ve malzemeler”* girmektedir (KÜMİ FRS, prg: 8.2; BOBİ FRS, prg: 6.2). Kapsamı benzer bir şekilde belirlenen stokların ölçümü ile ilgili iki düzenleme arasında hüküm farklılıkları bulunmaktadır. KÜMİ FRS'de stokların ölçümü maliyet bedeli üzerinden yapılırken her raporlama dönemi sonunda stok değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir (KÜMİ FRS, prg: 8.4). Stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 ya da daha fazla düşük olması halinde stok değer düşüklüğü zararı kayda alınır. Borsa ya da teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören ve stok kapsamında değerlendirilen altın ve diğer kıymetli madenlerin ölçümü gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 8.5-8.20).

BOBİ FRS'de ise stoklar maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerini düşük olanı üzerinde ölçülmektedir (BOBİ FRS, prg: 6.4). BOBİ FRS'de de KÜMİ FRS'de olduğu gibi her raporlama dönemi sonunda stoklara ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığı değerlendirilir. Ancak KÜMİ FRS'deki %10'luk orandan bağımsız olarak yapılan değerlendirmeye göre stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatının düşmesi, tamamlama maliyetlerinin artması ya da tahmini satış giderlerinin yükselmesi gibi nedenlerin gerçekleşmesi durumunda stok değer düşüklüğü zararı kayda alınır (BOBİ FRS, prg: 6.22).

Stokların maliyetinin belirlenmesine yönelik KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de benzer hükümler yer almaktadır. Düzenlemelerde stokların maliyeti satın alma, dönüştürme ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilebilmesi için karşılanan tüm maliyetlerden oluşmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 8.6; BOBİ FRS, prg: 6.6). Stokların satın alma yoluyla edinilmesi durumunda ortaya çıkan vade farklarına ilişkin hususlar düzenlemelere göre farklılık göstermektedir. Buna göre KÜMİ FRS'de küçük işletme ve mikro işletme ayrımı yapılmış olup mikro işletmelerde hiçbir vade farkının ayrıştırılmazken küçük işletmelerde ise bir yıldan uzun olan vade farklarının ayrıştırılması gerekmektedir (KÜMİ FRS, prg: 7.6-7.7). BOBİ FRS'de tüm işletmeler tarafından bir yıl ve altında olan vade farkları ayrıştırılmazken bir yılın üzerindeki vade farkları ise ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, prg: 6.8).

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de stoklara ilişkin dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde (tam maliyet ve normal maliyet), maliyet ölçüm tekniklerinde (fiili maliyet, standart ve perakende maliyet) maliyet hesaplama yöntemlerinde (ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

4.5.3. Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS’de 9. Bölümde, BOBİ FRS’de ise 7. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. İlgili bölümlerin kapsamına “*tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıkları ile basat zamanındaki tarımsal ürünleri*” girmektedir (KÜMİ FRS, prg: 9.1; BOBİ FRS, prg: 7.1). KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’ye göre canlı varlıklar maliyet ya da gerçeğe uygun değer yönetimine göre ölçülürken, tarımsal ürünler hasat zamanındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, prg: 9.5-9.9; BOBİ FRS, prg: 7.5-7.11). İki düzenleme arasındaki en temel farklılık ise canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. KÜMİ FRS’de gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için aşırı maliyete ya da çabaya katlanılması gerektiğinde maliyet yöntemine göre ölçüme izin verilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 9.8). Ancak BOBİ FRS’de ise gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçümü yapılmış bir canlı varlığın daha sonraki dönemlerde maliyet yöntemine göre ölçümüne izin verilmemektedir (BOBİ FRS, prg: 7.6). Bu noktada canlı varlıklara ilişkin hükümler karşılaştırıldığında, KÜMİ FRS’nin BOBİ FRS’ye göre daha esnek bir yapıya sahip olduğu ve kullanıcılara kolaylık sağladığı görülmektedir.

4.5.4. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Finansal araçlara ve özkaynaklara ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS’de 10. Bölümde, BOBİ FRS’de ise 9. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. İlgili bölümlerin kapsamına “*işletmenin finansal varlıkları, finansal yükümlülükleri ve kendi özkaynak araçlarına ilişkin yapılan yatırımları*” girmektedir (KÜMİ FRS, prg: 10.1; BOBİ FRS, prg: 9.1). Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek girişimler KÜMİ FRS’de finansal araçlar ve özkaynaklar kapsamında değerlendirilirken (KÜMİ FRS, prg: 10.2), BOBİ FRS’de ise bahsedilen konuların ayrı bölümler altında düzenlenmesi nedeniyle bu bölümün kapsamı dışında bırakılmıştır (BOBİ FRS, prg: 9.2).

İşletmenin taraf olduğu finansal varlık ya da yükümlülükler, sözleşmenin özü dikkate alınarak sınıflandırması yapıldıktan sonra buna göre ölçümü yapılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 10.8-10.9; BOBİ FRS, prg: 9.4-9.5). Finansal araçlar ve özkaynaklar, iki düzenlemede de benzer bir şekilde “*alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal araçlar*” şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (KÜMİ FRS, prg: 10.10-10.11; BOBİ FRS, prg: 9.6).

Yapılan sınıflandırma doğrultusunda alacak veya borç olarak değerlendirilen finansal araçların, KÜMİ FRS'ye göre ölçümü küçük işletme ve mikro işletme ayırımına göre yapılmaktadır. Buna göre küçük işletmelerin vadesi bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçları iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülürken bir yıldan uzun olanlar ise iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, prg: 10.13-10.14). Mikro işletmeler ise tüm alacak ve borçlarını iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçmektedirler (KÜMİ FRS, prg: 10.15). BOBİ FRS'de hem orta boy işletmeler hem de büyük işletmeler için aynı esaslara göre ölçüm yapmaktadırlar. Buna göre vadesi bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değer üzerinden ölçülürken bir yıldan uzun vadeli olanlar ise itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, prg: 9.8). KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de yer alan alacak ve borçlara ilişkin ölçüm esaslarına bakıldığında hem işletmelerin kapsamına göre hem de uygulanan ölçüm esaslarına göre farklılıklar olduğu görülmektedir.

Borç verene sabit veya değişken getiri sağlayan ve alacaklar ile borçların dışında kalan borçlanma araçları, KÜMİ FRS'ye göre ilk muhasebeleştirme sırasında işlem fiyatı üzerinden kayda alınırken işlem maliyetleri ise bu fiyata dâhil edilmeyerek kâr veya zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 10.19-10.20). Sonraki dönemlerde yapılan ölçüm, borçlanma aracına tahakkuk eden faiz geliri veya giderinin hesaplanması yoluyla yapılmaktadır. Faiz geliri veya gideri, varlığın ya da yükümlülüğün defter değerine sabit faiz oranının (finansal varlıktan/yükümlülükten gelecekte tahsil edilmesi/ödenmesi beklenen tutarı, varlığın/yükümlülüğün defter değerine eşitleyen oran) uygulanmasıyla hesaplanır (KÜMİ FRS, prg: 10.22-10.23). BOBİ FRS'de de borçlanma araçlarının ilk muhasebeleştirilmesinde işlem fiyatları üzerinden ölçüm yapılırken işlem maliyetleri bu fiyata dâhil edilmektedir (BOBİ FRS, prg: 9.12). İşlem maliyetlerinin işlem fiyatına dâhil edilme bakımından değerlendirildiğinde iki düzenleme arasında farklı uygulamalar olduğu görülmektedir. BOBİ FRS'ye göre sonraki dönemlerde borçlanma araçları, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, prg: 9.15).

Özkaynak araçlarındaki yatırımların ölçümü ile ilgili KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de yer alan hükümlerin genel itibariyle uyumlu olduğu görülmektedir. Her iki düzenlemede de borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı üzerinden ölçülürken işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılmakta olup sonraki dönemlerde yapılan ölçümü ise piyasa değeri (gerçeğe uygun değer) üzerinden yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 10.28; BOBİ FRS, prg: 9.20). Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen

öz kaynak yatırımları, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedelinden (işlem fiyatları ile işlem maliyetlerinin toplamı) ölçülürken sonraki dönemde ise maliyet bedelinden birikmiş değer düşüklüğü zararları (varsa) düşülerek ölçülmektedir (KÜMİ FRS, prg: 10.29; BOBİ FRS, prg: 9.21). Ölçüm esasları bakımından benzer uygulamalara sahip olan iki düzenleme arasındaki temel farklılık öz kaynak araçlarının kapsamından kaynaklanmaktadır. Çünkü BOBİ FRS’de farklı bölümlerde düzenleme altına alınan bağlı ortaklıklar, müşterek işletmeler ve iştirakler KÜMİ FRS’de ise öz kaynak araçlarındaki yatırımlar olarak dikkate alınmaktadır.

Alacak ve borçlar, borçlanma araçları ve öz kaynak araçlarındaki yatırımların dışında kalan diğer finansal araçların ölçümüne ilişkin KÜMİ FRS’de açıklamaya yer verilmezken BOBİ FRS’deki 9. Bölüme atıfta bulunulmuştur. Standardın ilgili bölümünde varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar gibi net olarak nakitle yerine getirilen finansal araçlar ilk muhasebeleştirmede ve sonraki muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülürken ölçüm farkları kâr veya zarara yansıtılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020: 8). Net olarak nakitle yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Bu kapsamda yer alan taahhütlerin ilk muhasebeleştirmesinde işlem maliyetleri de maliyete dâhil edilirken sonraki dönem muhasebeleştirmesinde ise varsa değer düşüklüğü zararları maliyet bedelinden düşülerek ölçülmektedir (BOBİ FRS, prg: 9.25).

4.5.5. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS’de 11. Bölümde, BOBİ FRS’de ise 12. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. İlgili bölümlerin kapsamına “*mal ya da hizmet üretiminde kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için elde tutulan ve bir yıldan daha uzun sürede kullanılması planlanan fiziki kalemler*” girmektedir (KÜMİ FRS, prg: 11.3; BOBİ FRS, prg: 12.2). Kira geliri veya değer artışı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller, KÜMİ FRS’ye göre maddi duran varlık olarak değerlendirilirken BOBİ FRS’de ise bağımsız bir bölümde düzenleme altına alınmıştır. Ancak BOBİ FRS’de ilk sınıflandırma sonrasında yapılan yeniden sınıflandırma sonucunda değer artışı amacıyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alınmasında ve ölçümü maliyet yöntemine göre yapılan yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümlerinde maddi duran varlık bölümüne ilişkin hükümler uygulanmaktadır (BOBİ FRS, prg: 12.2A).

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli üzerinden yapılırken bu bedel, ticari iskontolar ve indirimler düşülmüş satın alma fiyatı, satın alma giderleri ve varlığın amaçlanan şekilde kullanımına uygun hale getirilmesi için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 11.6; BOBİ FRS, prg: 12.7). KÜMİ FRS'ye göre vadeli alınan maddi duran varlıkların vadesinin bir yıl veya daha kısa süreli olması halinde hem küçük işletmelerde hem de mikro işletmelerde vade farkı ayrıştırılmazken bir yılın üzerindeki vadeli alımlarda sadece küçük işletmeler tarafından vade farkının ayrıştırılması gerekir (KÜMİ FRS, prg: 11.13). BOBİ FRS'ye göre ise hem büyük hem de orta boy işletmeler tarafından bir yıl veya daha kısa vadede alınan varlıklar için vade farkı ayrıştırılmazken bir yılın üzerindeki vade farkları ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, prg: 12.9).

Maddi duran varlıkların sonraki ölçümü hem KÜMİ FRS hem de BOBİ FRS'ye göre maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemine göre yapılmaktadır. Her iki düzenlemeye göre de maliyet yönteminin seçilmesi durumunda ölçüm işlemi, maliyet bedelinden birikmiş amortisman tutarları ile birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle yapılır (KÜMİ FRS, prg: 11.17; BOBİ FRS, prg: 12.15). Bir diğer yöntem olan yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda; varlığın gerçeğe uygun değerinden yeniden değerlendirme sonrasındaki birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi sonucunda hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüm yapılır. Gerçeğe uygun değer ise varlığın değerlendirme yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeri olup bu değer BOBİ FRS'nin "Bölüm-9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümünde yer alan hükümler doğrultusunda tespit edilmektedir. Gerçeğe uygun değer değişimindeki etkiyi takip etmek amacıyla varlığa ilişkin yeniden değerlendirme işleminin belirli aralıklarla yapılması gerekmektedir (KÜMİ FRS, prg: 11.18; BOBİ FRS, prg: 12.16).

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de maddi duran varlıklara ilişkin amortisman, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakma gibi hususlarda farklılık bulunmamaktadır.

4.5.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS'de 12. Bölümde, BOBİ FRS'de ise 14. Bölümde düzenleme altına alınmıştır. İlgili bölümlerde maddi olmayan duran varlık, "*fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlık*" şeklinde tanımlanmıştır (KÜMİ FRS, prg: 12.3; BOBİ FRS, prg: 14.2). KÜMİ FRS'ye göre maddi

olmayan duran varlıklar satın alma, işletme içinde oluşturma, varlıkların takası ya da işletme birleşmesi şeklinde edinilebilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 12.5; BOBİ FRS, prg: 14.8-14.17).

Maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi iki düzenlemeye göre de maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.4; BOBİ FRS, prg: 14.7). Ancak maddi olmayan duran varlıkların edinim şekline göre maliyet bedelinin tespitinde KÜMİ FRS ile BOBİ FRS arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Buna göre satın alma yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli; satın alma fiyatı (ticari iskontolar ve indirimler hariç), satın alma işlemine ilişkin giderler ve varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilen maliyetlerden oluşmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.6; BOBİ FRS, prg: 14.8). Ancak maddi olmayan duran varlıkların amaçlanan kullanıma uygun hale getirilmesine kadar katlanılan finansman giderleri (kur farkları dâhil) KÜMİ FRS'ye göre maliyete eklenirken BOBİ FRS'ye göre sadece amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi bir yıl ve daha fazla süren varlıklara ilişkin finansman giderleri maliyete eklenebilmektedir (KÜMİ FRS, prg: 12.7; BOBİ FRS, prg: 14.8-14.10). Aynı şekilde maddi olmayan duran varlıkların vadeli satın alınması durumunda KÜMİ FRS'ye göre mikro işletmelerde vade farkı ayrıştırılmazken küçük işletmelerde vadesi bir yıldan fazla olan varlıklar için vade farklarının ayrıştırılması gerekir (KÜMİ FRS, prg: 12.7). BOBİ FRS'de ise işletme ayrımı yapılmaksızın bir yıl ve daha kısa vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılmazken bir yıldan uzun vadelerin ayrıştırılması gerekir (BOBİ FRS, prg: 14.9).

Maddi olmayan duran varlığın işletme içinde oluşturulması durumunda maliyet bedelinin belirlenmesi ile ilgili olarak düzenlemeler arasında hüküm farklılıkları bulunmaktadır. KÜMİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlığın oluşturulması için katlanılan araştırma ve geliştirme kapsamındaki tüm harcamalar varlığın maliyetine eklenirken BOBİ FRS'de ise araştırma ve geliştirme safhalarının ayrımı yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.10; BOBİ FRS, prg: 14.15). Buna göre BOBİ FRS'de araştırma safhasında yapılan harcamalar varlığın maliyetine eklenmeyerek doğrudan giderlere yansıtılırken geliştirme safhasındaki harcamalar ise maliyete eklenmektedir (BOBİ FRS, prg: 14.16-14.17).

Maddi olmayan duran varlıkların takas ya da işletme birleşmesi şeklinde edinilmesi durumunda KÜMİ FRS ile BOBİ FRS arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların sonraki dönemlerde ölçümü, iki düzenleme açısından da birikmiş itfa payları ile birikmiş değer düşüklüğü

zararları düşülmüş maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.16; BOBİ FRS, prg: 14.21). Düzenlemelere göre maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı zorunlu olarak (BOBİ FRS'de kripto paralar hariç) ayrılırken bu işlem varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale gelmesiyle başlamaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.17; BOBİ FRS, prg: 14.22). Varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin çıkarılması sonucunda bulunan itfaya tabi tutar üzerinden kıst amortisman yöntemine göre hesaplanan itfa payı, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılır (KÜMİ FRS, prg: 12.17-12.19; BOBİ FRS, prg: 14.22-14.24). Faydalı ömrü belli olmayan varlıklar için kalıntı değer sıfır olarak kabul edilir ve 5 ila 10 yıl arasında itfa edilir (KÜMİ FRS, prg: 12.25-12.26; BOBİ FRS, prg: 14.33-14.33A). Maddi olmayan duran varlıklar için “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde yer alan hükümler doğrultusunda her raporlama döneminde değer düşüklüğü testi yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 12.27; BOBİ FRS, prg: 14.35).

5. Sonuç ve Değerlendirme

Finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili karar verme sürecinde ihtiyaç duydukları bilgiler, finansal raporlama çerçevelerine göre hazırlanan finansal tablolar yoluyla sunulmaktadır. Finansal raporlamaya ilişkin esasların yer aldığı finansal raporlama çerçeveleri ise önceleri kamu kurumları tarafından hazırlanırken daha sonra kamu kurumlarının yetkilendirdiği kurumlar tarafından hazırlanmaya devam etmiştir. KGK tarafından yürütülen bu süreç, son yıllarda büyük bir ivme kazanarak çok sayıda finansal raporlama çerçevesinin hazırlanmasına imkân sağlamıştır. TMS/TFRS'lerin yanı sıra BOBİ FRS ve son olarak da KÜMİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte neredeyse tüm işletmelerin bir finansal raporlama standardına tabi olması sağlanmıştır. Bu noktada çalışmanın da konusunu oluşturan KÜMİ FRS ve BOBİ FRS büyük bir öneme sahiptir. 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına uygun olarak hazırlanan BOBİ FRS ile 6.000 işletmenin, KÜMİ FRS ile de 639.485 işletmenin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanmasına imkân sağlanmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için raporlama çerçevesi olarak yayımlanan KÜMİ FRS, 01.01.2023 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanacaktır. 22 bölüm ve 104 sayfadan oluşan standart seti, genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım çerçevesinde hazırlanması nedeniyle TMS/TFRS ve BOBİ FRS gibi diğer raporlama çerçevelerine nazaran daha az maliyetle raporlama yapılabilmesine imkân sağlamaktadır. KÜMİ FRS'de aktif toplamı, yıllık

net satış hasılatı ve ortalama çalışan sayısı gibi kriterler doğrultusunda yapılan sınıflama sonucunda işletmeler küçük ve mikro işletme ayrımına tabi tutulmuştur. Standartta yer alan tüm hükümler küçük işletmelere göre düzenleme altına alınırken mikro işletmelere birçok konuda uygulama kolaylığı sağlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olan ve KAYİK kapsamı dışında kalan işletmeler için raporlama çerçevesi olarak yayımlanan, 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanan BOBİ FRS 27 bölüm ve 273 sayfadan oluşmuştur. Standartta işletmeler büyük ve orta boy işletmeler olarak ikiye ayrılmış olup büyük işletmelere ilave yükümlülükler getirilmiştir. Sade ve anlaşılabilir bir dil ile hazırlanan BOBİ FRS, AB düzenlemeleri ile uyumlu bir yapıya sahiptir.

Yaklaşık 650.000 işletme tarafından finansal raporlama çerçevesi olarak kullanılan KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'nin karşılaştırıldığı bu çalışmada aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

- KÜMİ FRS'ye tabi olan işletmeler sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotları hazırlarken BOBİ FRS'ye tabi olan işletmeler ise bunlara ilave olarak nakit akış tablosu ile özkaynak değişim tablosunu da hazırlamaları gerekmektedir.
- Hem KÜMİ FRS hem de BOBİ FRS'ye göre faydalı finansal bilginin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum olarak ifade edilmiştir.
- KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların *“işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılık”* gibi finansal raporlamanın genel ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanması gerekir.
- İki düzenlemede de varlık ve yükümlülüklerin ilk defa kayda alınmasında başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece maliyet bedeli üzerinden ölçüm yapılırken sonraki dönem ölçümlerinde farklı ölçüm esasları kullanılmaktadır. Buna göre KÜMİ FRS'de maliyet bedelinin yanı sıra sadece gerçeğe uygun değer esası kullanılırken BOBİ FRS'de ise gerçeğe uygun değer, bugünkü değer, geri kazanılabilir tutar, itfa edilmiş değer, kullanım değeri, itibari değer ve net gerçekleştirilebilir değer gibi ölçüm esasları kullanılmaktadır.
- KÜMİ FRS ile BOBİ FRS arasındaki en temel farklardan biri vade farklarından kaynaklanmaktadır. Buna göre BOBİ FRS'de stoklar, hasılat, finansal araçlar ve özkaynaklar, maddi ve maddi olmayan

duran varlıklar gibi kalemlerle ilgili ortaya çıkan bir yılın altındaki vade farkları ayrılmazken bir yılın üstündekiler her zaman ayrıştırılmaktadır. KÜMİ FRS'de ise küçük işletmeler için BOBİ FRS'dekine benzer bir uygulama yer alırken mikro işletme kapsamındaki işletmeler bir yılın üstünde olan vadelerde de ayırım yapmamaktadırlar.

- KÜMİ FRS'ye göre stokların ölçümü maliyet bedeli üzerinden yapılırken BOBİ FRS'de ise maliyet bedeli ile net gerçekleştirilir değerlerin düşük olması üzerinde ölçülmektedir.
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda iki düzenleme arasındaki farklı bir uygulama ortaya çıkmaktadır. Buna göre KÜMİ FRS'de gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda gerektiği durumlarda maliyet yöntemine geçişe izin verilirken BOBİ FRS'de ise gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçümü yapılmış bir canlı varlığın daha sonraki dönemlerde maliyet yöntemine göre ölçümüne izin verilmemektedir.
- Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek girişimler KÜMİ FRS'de finansal araçlar ve özkaynaklar kapsamında değerlendirilirken BOBİ FRS'de ise ifade edilen konuların ayrı bölümler altında düzenlenmesi nedeniyle finansal araçlar ve özkaynaklar bölümünün kapsamı dışında bırakılmıştır.
- Kira geliri veya değer artışı ya da her ikisini birlikte elde etmek amacıyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller, KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlık olarak değerlendirilirken BOBİ FRS'de ise bağımsız bir bölümde düzenleme altına alınmıştır.
- Maddi olmayan duran varlıkların amaçlanan kullanıma uygun hale getirilmesine kadar katlanılan finansman giderleri (kur farkları dâhil) KÜMİ FRS'ye göre maliyete eklenirken BOBİ FRS'ye göre sadece amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi bir yıl ve daha fazla süren varlıklara ilişkin finansman giderleri maliyete eklenebilmektedir.
- İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığa ilişkin araştırma ve geliştirme kapsamındaki tüm harcamalar KÜMİ FRS'ye göre varlığın maliyetine eklenirken BOBİ FRS'de ise sadece geliştirme safhasındaki harcamalar maliyete eklenmektedir.

Yukarıdaki maddeler değerlendirildiğinde, KÜMİ FRS'de yer alan hükümlerin BOBİ FRS'de yer alan hükümlere nazaran işletmelere uygulama kolaylığı sağladığı görülmektedir. KÜMİ FRS ile birlikte, MSUGT ve VUK'taki vergi odaklı raporlama anlayışı nedeniyle gerçeğe

uygun raporlamadan uzaklaşan finansal tabloların, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye uyumlu hale getirilmesi planlanmaktadır. Bu noktadan hareketle KÜMİ FRS'nin, mevcut uygulama diye adlandırılan MSUGT/VUK ile hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS arasında köprü görevi üstlendiği ifade edilebilir.

Kaynakça

- 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)’nın Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(2), 115 – 123.
- Aytaç, A. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). “Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSU-GT’deki Uygulamaların Karşılaştırılması”. *Business and Economics Research Journal*, 11(3), 753-767.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı’nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme.” *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı, Sıra No: 544, (30 Aralık 2022), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 32059 (2. Mükerrer), Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-15-1.pdf>, Erişim Tarihi: 03.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2022). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS). Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2017 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2017 Sürümü Açıklaması. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) İçin Duyuru Metni. Erişim: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf, Erişim Tarihi: 02.03.2023.
- Kaya, Y. ve Utku, M. (2021). “Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye’deki Mevcut Uygulama ve Standartla-

- rın Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (91), 1-16. DOI: 10.25095/mufad.881460
- Keleş, D. (2022). “Türkiye’deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (3), 620-640. DOI: 10.31460/mbdd.953500
- 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), 1-19.
- Özbek, C. Y. (2019). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının Maliyet Hesapları Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2019(Özel Sayı), 355-376.
- Özdemir, N. ve Uslan, H. (2022). “Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (3), 690-708.
- Öztürk, E., Gökçen, G. 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.
- Parlak, N. (2021). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Diğer Finansal Raporlama Standartları ile Karşılaştırılması”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi-Journal of Accounting Institute*, 65, 75-89. <https://doi.org/10.26650/MED.939802>
- Şentürk, E. (2019). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)”. Erişim: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/semn-notlar/11092019/emresenturk.pdf>, Erişim Tarihi: 01.03.2023.
- Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (1), 32-35.