

## BOBİ FRS İLE KÜMİ FRS TASLAĞI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR <sup>1</sup>

### *DIFFERENCES BETWEEN BOBİ FRS AND KUMİ FRS DRAFT*

**Dr. Öğr. Üyesi, H. Arif TUNÇEZ**

Selçuk Üniversitesi, Akşehir İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, hatuncez@selcuk.edu.tr, Konya/Türkiye.

Orcid No: 0000-0001-5834-3450

### ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) 2005 yılında halka açık işletmeler ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından uygulamaya başlanmıştır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2014 yılında TMS/TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TMS/TFRS uygulama kapsamını genel olarak KAYİK’la sınırlandırılmıştır.

Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler, KGK tarafından bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmişlerdir. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), Şubat 2019’da Taslak Metin yayınlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Taslağı arasındaki benzer ve farklı yönlerini belirlemektir.

**Anahtar Kelimeler:** TMS, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).

### ABSTRACT

Turkey Accounting Standards/ Turkey Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) were implemented in 2005 by public enterprises and Public Interest Entities (PIE). In 2014, the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA) separated the scope of the TAS/TFRS application from the scope of the independent audit and limited the scope of the TAS/TFRS application to the PIE, like other country applications.

Small and micro enterprises, which are not subject to independent audit, have continued to apply the legislation in force until a determination is made by the POA. Financial Reporting Standard for Small and Micro Businesses (KUMI FRS) was published in Draft Text in February 2019. The purpose of this study is to determine the similar and different aspects between the BOBİ FRS and the KUMI FRS Draft.

**Keywords:** TAS, Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBİ FRS), Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KUMİ FRS).

## 1. GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde son yıllarda finansal raporlama için standartlaşma çalışmaları büyük önem kazanmıştır. Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’ni oluşturarak yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirerek bunların faaliyetlerini denetleme ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları

<sup>1</sup> Bu çalışma, 29 Kasım-1 Aralık 2019 tarihleri arasında Şanlıurfa’da düzenlenen 4. Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi’nde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

Kurumu (KGK) sahiptir. Bu kurumun temel amacı, yatırımcıların çıkarları ile denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını koruyarak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporlamayı sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

TMS/TFRS 2005 yılında halka açık işletmeler ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından uygulamaya başlanmıştır. KGK tarafından 2014’de kalıcı bir çözüm olması için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) hazırlık çalışmaları başlatılarak bir çalışma ve danışma komisyonu oluşturularak bu komisyonda yer alan gerek akademisyenler gerekse kamu kurum ve kuruluşları ile mesleki ve sivil toplum kuruluşları temsilcileri çalışmalara katkı sağlamıştır. Kasım 2015’te çalışmalar sonucunda ortaya çıkan taslak metin kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Daha sonra düzenlenen çalıştaylarda değerlendirilerek paydaşların görüşleri de dikkate alınan taslak YFRÇ metni, KGK tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) adıyla yürürlüğe girmiştir (Doğan, 2017).

2014 yılında TMS/TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TMS/TFRS uygulama kapsamını genel olarak KAYİK ile sınırlandırılmış, fakat KAYİK dışında kalan işletmelerin isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. Bu çerçevede TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi, Maliye Bakanlığı tarafından ilk 26/12/1992 tarih, 21447 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Muhasebe Sistem Uygulama Genel Tebliğler (MSUGT) olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu (VUK)’na dayanılarak çıkarılan MSUGT’lerde öncelikli amacın, finansal tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olması nedeniyle finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bu sebeple KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapıncaya kadar söz konusu eksikliklerin giderilebilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT’lere ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla “TMS’ları Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle MSUGT’lerde yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

KGK, bağımsız denetime tabi olup KAYİK için zorunlu tutulan TMS’nı uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal raporlarını karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun düzenleyebilmeleri için BOBİ FRS’nı 29 Temmuz 2017’de yayımlamıştır. Bu standart 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle BOBİ FRS, mevcut TMS/TFRS setinin yanında yeni bir standart seti olarak uygulanmaya başlanmıştır (İnaltonç, 2017).

Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler, KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmişlerdir. Bu kapsamda; bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen Küçük

ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)'nin oluşturulmasına karar verilmiştir.

KÜMİ FRS çalışmaları Şubat 2019 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütler temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan çalışma grubuyla çalışmalara devam edilmiş, Nisan 2019'da çalışma grubunun son toplantısı gerçekleştirilerek, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılarak Taslak Metin oluşturulmuştur.

## 2. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS TASLAĞI

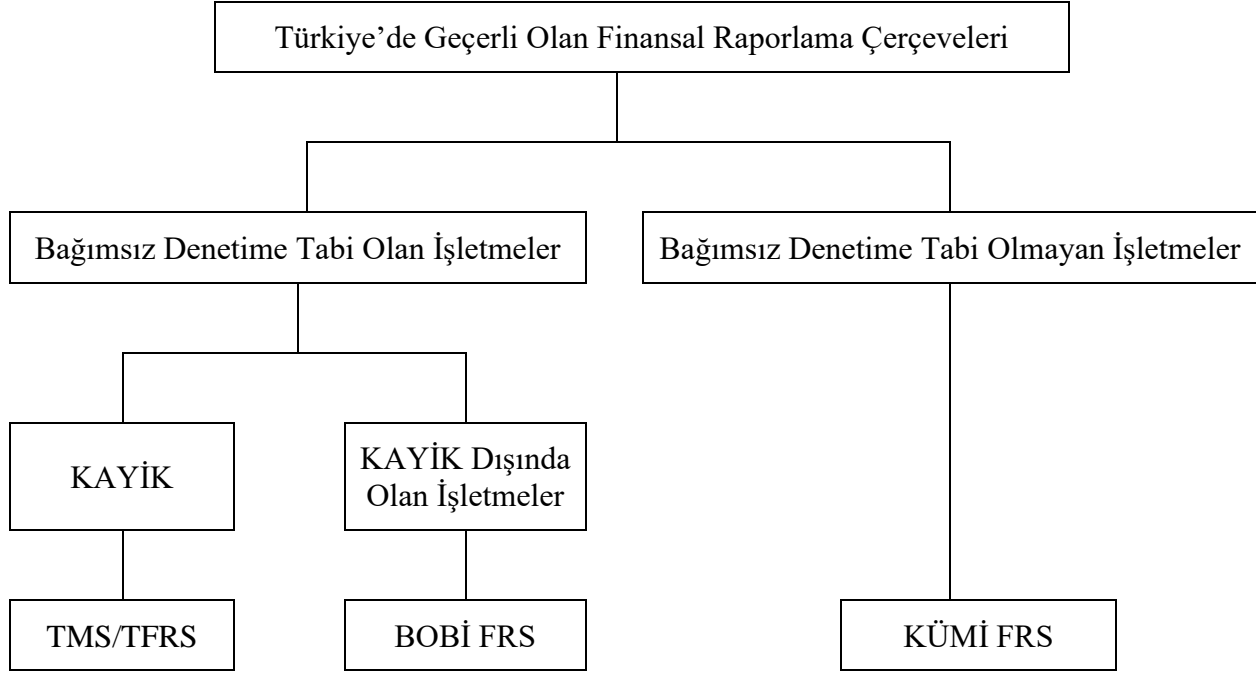
Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'nı uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini BOBİ FRS almıştır. Başka bir ifadeyle, TFRS'nı uygulamayan bağımsız denetime tabi olan işletmelerde BOBİ FRS, TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacaktır. Ayrıca, uluslararası standartlarda bir bütünlük sağlanması açısından BOBİ FRS'nın genel olarak KAYİK dışındaki bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçü oluşturacak olması önemli bir gelişmedir.

KÜMİ FRS yayımlanırken, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin sağlanması gerekmektedir. Küçük işletme ölçütlerin sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

2013/34 Sayılı AB Direktifi - Şirket Ölçütleri				
Aktif Toplamı		< 350.000 EUR <		< 4.000.000 EUR <
Net Satış Hasılatı	Mikro İşletme	< 700.000 EUR <	Küçük İşletme	< 8.000.000 EUR <
Çalışan Sayısı		< 10 <		< 50 <

KÜMİ FRS'nın hazırlanmasında; AB Direktif, İngiltere'nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır.

Bu kapsamda, yapılan son değişikliklerle birlikte ülkemizde geçerli olan finansal raporlama çerçeveleri aşağıdaki gibidir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)):



**Şekil 1. Türkiye'de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi**

BOBİ FRS'nın genel özelliklerini şunlardır:

İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkan sağlamakta olup, 27 bölümden oluşmaktadır.

Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.

AB Muhasebe Direktifindeki "önce küçükler düşün" yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.

Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.

Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.

KÜMİ FRS Taslağı'nın özellikleri ise şunlardır:

22 bölümden oluşmakta ve sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır.

AB Direktifinde yer alan "önce küçükler düşün" yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır.

Genel itibariyle maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir. Ekinde finansal tablo formatlarına yer verilmiş uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.

İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esasları yer almaktadır.

Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

KÜMİ FRS'nın uygulanmasıyla birlikte; Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıda küçük ve mikro ölçekteki işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeler tabana yayılmış olacaktır (www.kgk.gov.tr).

Tablo 1'de BOBİ FRS'nda yer alan bölümlerin KÜMİ FRS Taslağı'nda yer alan hangi bölüm ile ilgili olduğu yer almaktadır.

**Tablo 1. BOBİ FRS Bölümlerinin KÜMİ FRS Taslağı'nda Karşılığı Olan Bölümler**

BOBİ FRS	KÜMİ FRS Taslağı
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Bölüm 1 Kavramlar Ve Genel İlkeler Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu Bölüm 4 Kar Veya Zarar Tablosu

Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar	Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	Bölüm 7 Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	Bölüm 8 Stoklar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	Bölüm 13 Kiralamalar
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	Bölüm 14 Devlet Teşvikleri
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 26 Dipnotlar	Bölüm 21 Dipnotlar
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	Bölüm 22 KÜMİ FRS Geçiş

Tablo 2’de ise KÜMİ FRS Taslağı’nda yer almayan BOBİ FRS bölümlerinin hangileri olduğu yer almaktadır.

**Tablo 2. BOBİ FRS Bölümlerinin KÜMİ FRS Taslağı'nda Karşılığı Olmayan Bölümler**

Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

### 3. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS TASLAĞI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS'nda Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS Taslağı'nda Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler'de yer alan tanımlar birbiri ile uyumludur. BOBİ FRS'de finansal tabloların sunumları, finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar'da yer almaktadır. KÜMİ FRS Taslağı'nda ise bunlar Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler, Bölüm 2 Finansal Tabloları Sunumu, Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu ve Bölüm 4 Kar veya Zarar Tablosu olarak dört farklı bölümde yer almaktadır.

BOBİ FRS'na göre finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu düzenlenirken, KÜMİ FRS Taslağı'na göre finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu düzenlenmektedir. Finansal durum tablosu iki standartta birbiriyle uyumlu olup, varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardan oluşmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı'nda fonksiyon esasına göre düzenlenen kar veya zarar tablosu aynı şekilde uyumludur. BOBİ FRS'nı uygulayan işletmeler, KÜMİ FRS'nı uygulayan işletmelerden farklı olarak nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunu düzenlemeleri gerekir.

BOBİ FRS'nda finansal tablo formatları münferit ve konsolide finansal tablo formatlarını gösterecek biçimde eklerde sunulmuştur. KÜMİ FRS Taslağı'nda ise münferit veya konsolide ayrımı olmadığı için finansal durum tablosu Bölüm 3'de, kar veya zarar tablosu Bölüm 4'de açıklanarak formatı ile birlikte sunulmuştur. KÜMİ FRS Taslağı ve BOBİ FRS'nda dipnotlar için ayrı bir bölüm oluşturulmuştur. KÜMİ FRS Taslağı'nda sunulan finansal durum tablosunun BOBİ FRS seti EK 1'de sunulan finansal durum tablosundan daha sade ve hesap gruplarının daha kısa oluşturulduğu görülmektedir. KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 3'de sunulan finansal durum tablosunda BOBİ FRS EK 1'deki finansal durum tablosundan farklı olarak aşağıdaki hesaplar yer almamaktadır (Gökçen ve diğerleri, 2019):

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar hesabı,

Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabı,

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabı

Paylara ilişkin hesaplar.

KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 4’de sunulan kar veya zarar tablosunda BOBİ FRS EK 1’deki kar veya zarar tablosu karşılaştırıldığında, temel farklılıkların esas faaliyet karı/zararı bölümünde olduğu görülmektedir. KÜMİ FRS Taslağı kar veya zarar tablosunda, BOBİ FRS’nda kar veya zarar tablosundan farkı olarak aşağıdaki hesaplar yer almamaktadır:

Finansal yatırımlarla ilgili değer artış kazançları/zararları ile ilgili hesaplar,

Özkaynak yöntemi uygulamasına bağlı olarak kar/zarar payı hesapları,

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili hesaplar

Net parasal pozisyondan kaynaklanan kazanç ya da kayıplarla ilgili hesaplar.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nda genel finansal raporlama ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esaslı, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılık olarak yer almaktadır.

BOBİ FRS’nda yer alan Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar ile KÜMİ FRS Taslağı’nda yer alan Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar birbiriyle benzer olarak açıklamalar yapılmıştır.

Raporlama döneminden sonraki olaylar; BOBİ FRS’nda Bölüm 4, KÜMİ FRS Taslağı’nda Bölüm 6’da birbiriyle uyumludur.

BOBİ FRS Bölüm 5 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 7 arasındaki en önemli farklılık hasılatın ölçülmesi ve kayda alınmasında ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nda hasılatın kayda alınması şartı ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu yararların güvenilir biçimde ölçülebilmesi ile açıklanmıştır.

BOBİ FRS’nda hasılatın tutarının, bir yıl ya da daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda, vade farkı ayrıştırması yapılmadan direk olarak tahsil edilen ya da edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin tutarı üzerinden ölçülür (BOBİ FRS, m., 5.9). KÜMİ FRS Taslağı’nda ise hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma çerçevesinde, satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, m., 7.5). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nda gerek hizmet sunumu, gerekse inşa sözleşmelerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanarak finansal tablolara alınmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklarda, bir yıl ya da daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme



karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, m., 6.8). KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 8’de ise Stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, m., 8.8).

BOBİ FRS’na göre stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılır. Üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edilmektedir (BOBİ FRS, m., 6.9). KÜMİ FRS Taslağı’na göre ise stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, m., 8.9).

BOBİ FRS Bölüm 6 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 8’de dönüştürme maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden yararlanılmaktadır (BOBİ FRS, m., 6.12; KÜMİ FRS Taslağı, m., 8.11). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nda mamul maliyetlerinin üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenmektedir (BOBİ FRS, m., 6.19; KÜMİ FRS Taslağı, m., 8.16). Dolayısıyla, BOBİ FRS Bölüm 6 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 8, maliyet ölçüm teknikleri açısından da birbiri ile uyumludur. BOBİ FRS’nda stokların değer düşüklüğü defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir, KÜMİ FRS Taslağı’nda ise, değer düşüklüğü raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu olabileceği ifade edilmektedir (BOBİ FRS, m., 6.22; KÜMİ FRS Taslağı, m., 8.19).

BOBİ FRS Bölüm 7 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 9’da canlı varlıklar, gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet bedeli ile ölçüme de izin verilmektedir (BOBİ FRS, m., 7.5; KÜMİ FRS Taslağı, m., 9.5). BOBİ FRS’nda bir canlı varlık, gerçeğe uygun değer modeli ile ölçülüyor ise, daha sonraki dönemlerde maliyet modeli ile ölçülemezken (BOBİ FRS, m., 7.6), KÜMİ FRS Taslağı’nda ise, bu kısıtlama yer almamaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 9 ve KÜMİ Taslağı Bölüm 10’da “finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığının, diğer bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün ya da özkaynak aracının artmasına sebep olan sözleşme” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, m., 9.3; KÜMİ FRS Taslağı, m., 10.5).

BOBİ FRS’na göre alacak veya borçlar, vade bir yıl veya daha kısa ise itibari değer, bir yıldan uzun ise itfa edilmiş değer, KÜMİ FRS Taslağı’na göre, vade ayrımı olmaksızın itibari değer üzerinden ölçülmektedir.

BOBİ FRS’nda özkaynak araçlarındaki yatırımlar, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kar veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek ortaya çıkan değer farkları “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemlerinde karveya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, m., 9.20). KÜMİ FRS’nda ise, bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirak yatırımlarındaki paylar dahil, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri (işlem fiyatı) üzerinden ölçülür ve işlem maliyetlerinin tamamı doğrudan kar veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçlarının sonraki

ölçümü de gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) üzerinden gerçekleştirilir ve ortaya çıkan değer farkları kar veya zarara yansıtılır (KÜMİ FRS Taslağı, m., 10.17).

BOBİ FRS Bölüm 12’de yer alan maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür ve bir yıllık vade esas alınmıştır. Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenmesi beklenen peşin fiyat üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülerek vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Gücenme Gençoğlu, 2017). KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 11’de ise, maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede vade ayrımı olmaksızın maliyet bedeli ile ölçülmektedir ve borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, m., 11.5-11.13). Maddi duran varlıkların sonraki ölçümüne ilişkin değerlendirme, kıst amortisman yöntemi ve değer düşüklüğü tespitinde, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı genel olarak uyumludur. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nda maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artışları yalnızca finansal durum tablosunda özkaynaklar sınıfı altında “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde raporlanmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 14 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 12’de yer alan maddi olmayan duran varlıklar kayda almada maliyet bedeli ile ölçülmektedir. BOBİ FRS’nda ve KÜMİ FRS Taslağı’nda sınırsız faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur. (Ataman ve Cavlak, 2017).

BOBİ FRS Bölüm 15 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 13’de kiralamanın finansal tablolara alınması sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanı olarak ifade edilmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’nda bu uygulama yalnızca finansal kiralamalarda yapılmaktadır. Faaliyet kiralamaları ise doğrusal olarak kiralama süresi boyunca kiracı için gider, kiralayana içinse gelir olarak kar veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, m., 15.5; KÜMİ FRS Taslağı, m., 13.4). Bunun dışında BOBİ FRS Bölüm 15 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 13 genel olarak uyumludur.

BOBİ FRS Bölüm 16 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 14’de, devlet teşvikleri (BOBİ FRS, m., 16.7; KÜMİ FRS Taslağı, m., 14.6);

İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen veya performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kar veya zarara yansıtılmaktadır.

İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kar veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kar veya zarara yansıtılmaya ya da performans şartları karşılanmadığı için iade edilene kadar finansal durum tablosunda “Ertelenmiş Gelirler” kaleminde gösterilmektedir.

Bu bölümler genel olarak uyumlu olmakla birlikte belirgin bir farklılık olarak BOBİ FRS’ndan farklı olarak KÜMİ FRS Taslağı’nda piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranı ile devletten alınan kredilere ilişkin teşvikler açıklanmamıştır.

BOBİ FRS Bölüm 17’de özellikli varlık tanımı yapılmamakla birlikte, üretilmesi, inşası veya oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların,

yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dahil edilir. Diğer tüm borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde kar veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, m., 17.2). KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 15’de ise tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kar veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kar ya da zarara yansıtılır (KÜMİ FRS Taslağı, m., 15.3).

BOBİ FRS Bölüm 18’de değer düşüklüğü ile ilgili bir büyüklük ölçütü belirtilmezken, bireysel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kar ya da zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Kar veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları kar veya zarar tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama Giderleri” kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer düşüklüğü zararı ise diğer faaliyetlerden giderler altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS, m., 18.27). KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 16’da ise, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 ya da daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kar ya da zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır (KÜMİ FRS Taslağı, m., 16.8).

BOBİ FRS Bölüm 19 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 17’de kıdem tazminatı karşılıkları, ilgili olduğu raporlama dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin sebebiyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak gider olarak kar veya zarara yansıtılır. Kıdem tazminatı yükümlülükleri; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır (BOBİ FRS, m., 19.17; KÜMİ FRS Taslağı, m., 17.16).

BOBİ FRS Bölüm 19’da, işletmelerin bugünkü değer hesaplaması yapmadan karşılık tutarını yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçmesi mümkündür (BOBİ FRS, m., 19.13). KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 17’de ise böyle bir ayırım yapılmamış, dolayısıyla karşılığın ölçülmesinde paranın zaman değeri dikkate alınmamaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 20’de yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur. İşlem tarihi, işlemin ilk kayda alındığı tarihi ifade etmektedir. İlk kayda alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüme göre belirlenirken (BOBİ FRS, m., 20.8), KÜMİ FRS Taslağı’na göre yabancı para cinsinden işlemler ilk defa finansal tablolara alınıp, yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. İşlem tarihi, işlemin ilk defa finansal tablolara alındığı tarihi ifade eder. İlk defa finansal tablolara alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüm hükümlerine göre belirlenir ( KÜMİ FRS Taslağı, m., 18.7).

BOBİ FRS Bölüm 21, iş birleşmesi tanımına giren tüm işlem ve olaylara uygulanmaktadır. Fakat bu bölüm müşterek girişimin oluşumuna, iş tanımına uymayan varlık veya varlık grubu edinimine ve konsolide finansal tablo hazırlamayan işletmelerin bağlı ortaklık edinimlerine uygulanmaz. Bu bölüm ayrıca, büyük işletme dışındaki işletmelerin (ihtiyari olarak konsolide finansal tablo hazırlayanlar hariç) bağlı ortaklık edinimi şeklinde gerçekleştirdikleri iş birleşmelerine uygulanmaz. Bu işletmeler bağlı ortaklıklarını, “Konsolide Finansal Tablolar” bölümüne göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirirler. Bu durumda bağlı ortaklıkların varlık ve yükümlülükleri ile varsa kontrol gücü olmayan paylar finansal tablolara yansıtılmaz ve bu edinim sonucunda şerefiye ortaya çıkmaz. Ancak bu işletmeler, edinen işletme oldukları ve ana ortaklık bağlı ortaklık ilişkisinin oluşmadığı iş birleşmelerine bu bölüm hükümlerini uygular (BOBİ FRS, m., 21.5-6). KÜMİ FRS Taslağı’nda ise, işletme birleşmesi tanımına giren tüm işlem ve olaylara uygulanır. Ancak iştirak edinimlerine, müştereken kontrol edilen işletmenin oluşumuna ve bağlı ortaklık edinimlerine uygulanmayacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, m., 19.4).

BOBİ FRS Bölüm 21’e göre yalnızca bağlı ortaklık edinimleri (büyük işletmelerde zorunlu, büyük işletme dışındakilerde ihtiyari olarak) işletme/iş birleşmeleri kapsamı içerisinde yer almakta iken, KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 19’da yalnızca bir işletmenin tamamen devralınması durumu iş birleşmeleri kapsamı içerisinde yer almaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 23’de gelir üzerinden alınan vergiler, finansal tablolara yansıtılan işlem ve olaylarla ilgili olarak ortaya çıkan cari ya da sonraki dönemlere ilişkin vergilerin kayda alınması gerekir. Kayda alınan vergi, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarından oluşmaktadır. Büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. fakat başka işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları şart değildir. Bununla birlikte, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlamaları durumunda, ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları konsolide finansal tablolarında zorunlu; ancak münferit finansal tablolarında ihtiyaridir (BOBİ FRS, m., 23.3-4). Diğer yandan; KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 20’de, finansal tablolara alınan vergi, cari döneme ait mali kar üzerinden ödenecek olan dönem vergisi tutarından oluşmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmaz. Kar üzerinden hesaplanmayan vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin; katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi, sosyal güvenlik primleri ve damga vergisi bu Standart bakımından gelir üzerinden alınan vergiler olarak nitelendirilmez (KÜMİ FRS Taslağı, m., 20.2-3).

#### 4. SONUÇ

22 bölümden oluşan KÜMİ FRS Taslağı hem daha sade, anlaşılır ve basit bir raporlama anlayışı benimsemesi hem de ölçüm ve kaydetme noktasında kolaylaştırıcı uygulamalar içermesi açısından küçük ve mikro işletmelerin standart finansal raporlamaya geçiş sürecine olumlu katkı sağlayacaktır.

Bu çalışmanın temel amacı, BOBİ FRS ile KÜMİ FRS Taslak metninin gelişim sürecini ele alınarak, temel konularda karşılaştırma yapılmıştır.

KÜMİ FRS Taslağı'nda finansal tabloların asgari olarak finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlardan oluştuğu, bireysel veya konsolide ayrımı yapılmamıştır. BOBİ FRS'nda ise bu tablolara ek olarak nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu söz konudur.

KÜMİ FRS'de stoklar, hasılat ve maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda vade farkı ayrıştırılmaması küçük ve mikro işletmeler için daha kolaylaştırıcı bir uygulama olması açısından olumlu bir uygulama olarak nitelendirilebilir. BOBİ FRS'nda ise bir yıldan uzun vadede fark ayrıştırılmaktadır.

BOBİ FRS'nda, stokların değer düşüklüğü net gerçekleşebilir değer tespiti ile açıklanmaktadır. KÜMİ FRS Taslağı'nda ise, değer düşüklüğü raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu olabileceği ifade edilmektedir.

KÜMİ FRS Taslağı ile BOBİ FRS hükümlerince, iş birleşmeleri genel olarak uyumludur. Ancak, KÜMİ FRS Taslağı'na göre kapsam dahilindeki işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamayacak olmaları nedeniyle, ilgili maddelerde yer alan konsolidasyona ilişkin açıklamalar KÜMİ FRS Taslağı için geçerli değildir.

#### **KAYNAKÇA**

Ataman, B. ve Cavlak, H. 2017." Büyük ve Orta Boy İşletmeler için 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.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Doğan, A. 2017. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması", İşletme Araştırmaları Dergisi, 9 (4): 770-786.

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

Gücenme Gençoğlu, Ü. 2017. "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 76.

İnaltonç, C. 2017. "BOBİ FRS ve Bağımsız Denetim", Vergi Dünyası Dergisi, 37.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 05.08.2019).

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı.