

## MUHASEBE VE FİNANS İNCELEMELERİ DERGİSİ

Dergi Anasayfası: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufider>

### KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI İLE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

#### COMPARISON OF THE FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MICRO ENTERPRISES DRAFT (KUMI FRS) AND THE FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES (BOBI FRS)

Hüseyin Can AYAR <sup>a\*</sup>, Hasiba FOWZİ

<sup>a\*</sup> Sorumlu Yazar, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi, hcanayar@gmail.com, ORCID: 0000-0001-8384-8565

<sup>b</sup> Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi, hasibafowzi89@gmail.com, ORCID: 0000-0003-4057-9072

#### MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:

Gönderilme Tarihi: 30.4.2021

Düzenleme Tarihi: 12.05.2021

Kabul Tarihi: 19.05.2021

Anahtar Sözcükler UMS, UFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS.

Jel Kodları: M40, M41, M49

#### RESEARCH ARTICLE

#### BENZERLİK/ PLAGIARISM

İthenticate: %1

#### ARTICLE INFO

Article history:

Received: 30.04.2021

Revised: 12.05.2021

Accepted: 19.05.2021

Keywords: IAS, IFRS, FRS for LMEs, FRS for SMEs

Jel Codes: M40, M41, M49

#### ÖZET

Türkiye’de finansal raporlama çerçevelerinin uluslararası normlara uygun şekilde hazırlanmasına yönelik çalışmaların son ayağını oluşturan küçük ve mikro işletmeler için geçerli olmak üzere AB yönergeleri ile İngiltere’de mikro işletmelerin tabi olduğu FRS 105 Standardı dikkate alınarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı, 12 Temmuz 2019’da kamuoyu ile diğer ilgili kuruluşların görüşlerine açılmıştır. Söz konusu standart setinin 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanması planlanmaktadır. Bu çalışmada, KGK’nın finansal raporlamaya ilişkin son iki düzenlemesi olan KÜMİ FRS ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nin benzerlik ve farklılıklarının ortaya konması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada KÜMİ FRS Taslağı bölümlerinin BOBİ FRS’de aynı başlığı taşıyan bölümleri karşılaştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda, KÜMİ FRS’nin BOBİ FRS ile büyük ölçüde uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

#### ABSTRACT

The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) prepared the Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS) which constitutes the last step of the studies for the preparation of financial reporting frameworks in Turkey in accordance with international norms, taking into account the European Union directives applicable to small and micro enterprises and the FRS 105 Standard applied for micro-enterprises in the UK was opened to the public on 12 July 2019. This standard set is planned to be implemented in accounting periods starting on

01/01/2021 and after. In this study, it is aimed to reveal the similarities and differences of the last two regulations; KUMI FRS and Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises (BOBI FRS), of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) regarding financial reporting. In this direction in this study, were compared the sections of the KUMI FRS Draft with the same titled in the BOBI FRS. As a result of the study, it came out that KUMI FRS is highly compatible with BOBI FRS

## 1. GİRİŞ

Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile birlikte işletmelerin finansal raporlarının uluslararası muhasebe düzenlemelerine uyumlu şekilde hazırlanıp sunulmasına yönelik bir dönüşüm süreci başlamıştır. Bu doğrultuda TTK’da tabi oldukları kanunlara göre defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tüccarların, münferit veya konsolide finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlamalarına hükmedilmiştir. Bu doğrultuda Türkiye’de öncelikle tam set Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) düzenlemesi yapılmış ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların finansal tablolarını bu standartlara uygun olarak hazırlaması zorunlu tutulmuştur. KGK’nın uluslararası muhasebe standartlarına uyuma yönelik olarak 29.07.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlayıp 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmasını zorunlu kıldığı ikinci düzenleme ise bağımsız denetime tabi olmakla beraber TMS/ TFRS uygulamakla yükümlü bulunmayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBI FRS)’dir.

KGK’nın çalışmalarının son ayağını ise 12 Temmuz 2019’da kamuoyu ile ilgili kurumların görüşüne sunulan küçük ve mikro boyuttaki işletmeler için KÜMİ FRS Taslağı oluşturmaktadır. Bu taslak ile bilanço esasına tabi olan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe uygun sunulması ve ihtiyaca uygun bilgi içermesinin yanı sıra karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasını sağlamak amaçlanmıştır. KÜMİ FRS Taslağı bağımsız denetim kapsamında olmayan küçük ve mikro işletmeler için geçerli olup, bu işletmeler bu standart seti yürürlüğe girinceye kadar muhasebe ve raporlama işlemlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) doğrultusunda gerçekleştirmeye devam edeceklerdir.

Çalışmada, KGK’nın son iki düzenlemesi olan KÜMİ FRS Taslağı ile BOBI FRS arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konması amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmada öncelikle KÜMİ FRS hakkında genel bilgilere yer verilmiş, sonrasında BOBI FRS ile benzerlik ve farklılıkları detaylı olarak incelenmiştir.

## 2. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞININ GETİRDİKLERİ

Bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro boyuttaki işletmelerin de, bilgi amaçlı finansal raporlar hazırlamasını sağlamak üzere, Türkiye’de uygulanan uluslararası muhasebe standartları temelli raporlama standartlarındaki düzenlemeler ile uyumlu, bununla birlikte vergi uygulamalarına daha yakın olan bir finansal raporlama taslağı, KGK tarafından hazırlanmış (Aytaç ve Gücenme Gençoğlu, 2020: 754) ve kamuoyu ile ilgili kurumların görüşlerine sunulmuştur. KÜMİ FRS olarak adlandırılmış bu standart setinin 1 Ocak 2021 ve izleyen hesap dönemleri itibarıyla uygulamaya konulması planlanmaktadır.

Şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında uyması gereken kurallar, Avrupa Birliği (AB)’nin 2013/34/EU sayılı yönergesinde açıklanmıştır (Haberat, 2021: 333). Söz konusu AB Yönergesine göre Tablo 1’deki üç kriterden en az ikisini sağlayanlar küçük işletme kapsamında değerlendirilecektir. Küçük işletme kriterlerini sağlamayanlar ise mikro işletme olarak nitelendirilecek olup, bu işletmelerden bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olmayanlar KÜMİ FRS düzenlemesinin kapsamı dışında kalacaktır (www.kgk.gov.tr). Bununla birlikte küçük işletme sayılma kriterlerini tespite yarayan aktif büyüklüğü, net satış hasılatı ve çalışan sayısı kriterlerinin AB Yönergelerindeki kriterleri uygulamayı planlayan KGK tarafından, bu kriterlerin hangi tutarlarla sınırlandırılacağı konusuna ilişkin olarak şu ana kadar herhangi bir belirleme yapılmamıştır (Akbulut ve Can, 2020: 89).

**Tablo 1:** 2013/34 Sayılı AB Direktifi- Şirket Ölçütleri

<b>Aktif Toplamı</b>	Mikro İşletme	< 350.000 EUR <	Küçük İşletme	< 4.000.000 EUR <
<b>Net Satış Hasılatı</b>		< 700.000 EUR <		< 8.000.000 EUR <
<b>Çalışan Sayısı</b>		< 10 <		< 50 <

**Kaynak:** www.kgk.gov.tr

KÜMİ FRS yürürlüğe girdiğinde KGK,

küçük ve mikro işletmeler için ayrı tanımlamalar yapmayı planlanmaktadır. Bu kapsamda, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı için belirlenen hadlerden en az ikisini sağlayan işletmeler küçük işletme olarak tanımlanarak KÜMİ FRS'ye tabi olacaklardır (Gökçen ve diğ. 2019: 415).

KÜMİ FRS'nin hazırlanmasında; AB'nin muhasebe yönergeleri, İngiltere'nin mikro işletmelere yönelik standardı FRS 105 ve Türkiye'de önceden uygulanmış muhasebe düzenlemeleriyle beraber diğer ülkelerin ulusal finansal raporlama düzenlemelerinden yararlanılmıştır (www.kgk.gov.tr). KÜMİ FRS Taslak metninin KGK tarafından belirtilen temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır (www.kgk.gov.tr):

- KÜMİ FRS Taslağı 22 bölümden oluşmaktadır.

- Yalın bir dille yazılmıştır.

- AB'nin muhasebe ile ilgili Direktifleri doğrultusunda “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiştir.

- TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlemeleri ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha düşük maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır.

- Büyük ölçüde maliyete dayalı yaklaşım benimsenmiştir.

- Finansal tablolar standart halde sunulmuştur.

- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla tutarlıdır.

- İşletmelerin karşılaşılabilecekleri muhasebe işlemlerinin tamamına ilişkin muhasebe esaslarını içermektedir.

- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm niteliklere sahiptir.

KGK, KÜMİ FRS ile aşağıda sayılan amaçlara ulaşmayı hedeflemiştir (www.kgk.gov.tr):

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro boyutta olan işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ilkelerinin tabana yayılması,

- Küçük ve mikro boyuttaki işletmelerin; yatırımcılara ve finansman sağlayanlara, gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun finansal bilgiler ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmalarına olanak sağlanarak düşük maliyetli finansal kaynak sağlama konusunda yaşanan sıkıntıların önemli ölçüde ortadan

kaldırılması,

- Vergi odaklı muhasebe anlayışından, bilgi odaklı muhasebe anlayışına evrilecek küçük ve mikro boyuttaki işletmelerin kararlarının işletmede yapılacak kaynak dağıtımında etkinliği sağlamaya olanak vermesi,

- Gerçeğe uygun sunum ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun bilgileri içerecek finansal tablolar ile, yöneticilerin işletmenin durumunu sağlıklı şekilde değerlendirmelerini ve bu sayede daha doğru kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapısının güçlendirilmesi ve daha sağlıklı, geniş katımlı ve uzun vadeli ortaklıkların oluşmasına olanak sağlanması.

KÜMİ FRS Taslağı'nda yer alan 22 bölüm, başlıklarıyla beraber Tablo 2'de sunulmuştur.

**Tablo 2:** KÜMİ FRS Bölümleri

<b>Bölüm 1</b>	Kavramlar ve Genel İlkeler	<b>Bölüm 12</b>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<b>Bölüm 2</b>	Finansal Tabloların Sunumu	<b>Bölüm 13</b>	Kiralamalar
<b>Bölüm 3</b>	Finansal Durum Tablosu	<b>Bölüm 14</b>	Devlet Teşvikleri
<b>Bölüm 4</b>	Kar veya Zarar Tablosu	<b>Bölüm 15</b>	Borçlanma Maliyetleri
<b>Bölüm 5</b>	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	<b>Bölüm 16</b>	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
<b>Bölüm 6</b>	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<b>Bölüm 17</b>	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
<b>Bölüm 7</b>	Hasılat	<b>Bölüm 18</b>	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
<b>Bölüm 8</b>	Stoklar	<b>Bölüm 19</b>	İşletme Birleşmeleri
<b>Bölüm 9</b>	Tarımsal Faaliyetler	<b>Bölüm 20</b>	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
<b>Bölüm 10</b>	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	<b>Bölüm 21</b>	Dipnotlar
<b>Bölüm 11</b>	Maddi Duran Varlıklar	<b>Bölüm 22</b>	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

**Kaynak:** www.kgk.gov.tr

### 3. KÜMİ FRS BÖLÜMLERİ İLE BOBİ FRS BÖLÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bir önceki bölümde de ifade edildiği üzere KÜMİ FRS taslağında çeşitli muhasebe ve raporlama konularını içeren 22 bölüm bulunmaktadır. BOBİ FRS'de ise yine çeşitli muhasebe ve raporlama konularını içeren 27 bölüm bulunmaktadır.

KÜMİ FRS Taslağı'ndaki bölümlerin BOBİ FRS bölümleri ile karşılaştırması Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3:** BOBİ FRS Bölümleri ile KÜMİ FRS Bölümlerinin Karşılaştırılması

BOBİ FRS Bölümleri		KÜMİ FRS Taslağı Bölümleri	
<b>Bölüm 1</b>	Kavramsal Çerçeve Ve Finansal Tablolar	<b>Bölüm 1</b>	Kavramlar ve Genel İlkeler
		<b>Bölüm 2</b>	Finansal Tabloların Sunumu
		<b>Bölüm 3</b>	Finansal Durum Tablosu
		<b>Bölüm 4</b>	Kar veya Zarar Tablosu
<b>Bölüm 2</b>	Nakit Akış Tablosu	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 3</b>	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	<b>Bölüm 5</b>	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
<b>Bölüm 4</b>	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<b>Bölüm 6</b>	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
<b>Bölüm 5</b>	Hasılat	<b>Bölüm 7</b>	Hasılat
<b>Bölüm 6</b>	Stoklar	<b>Bölüm 8</b>	Stoklar
<b>Bölüm 7</b>	Tarımsal Faaliyetler	<b>Bölüm 9</b>	Tarımsal Faaliyetler
<b>Bölüm 8</b>	Maden Kaynaklarının Aranması Ve Değerlendirilmesi	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 9</b>	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	<b>Bölüm 10</b>	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
<b>Bölüm 10</b>	İştiraklerdeki Yatırımlar	Karşılığı bulunmamakta.	

<b>Bölüm 11</b>	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 12</b>	Maddi Duran Varlıklar	<b>Bölüm 11</b>	Maddi Duran Varlıklar
<b>Bölüm 13</b>	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 14</b>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>Bölüm 12</b>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<b>Bölüm 15</b>	Kiralamalar	<b>Bölüm 13</b>	Kiralamalar
<b>Bölüm 16</b>	Devlet Teşvikleri	<b>Bölüm 14</b>	Devlet Teşvikleri
<b>Bölüm 17</b>	Borçlanma Maliyetleri	<b>Bölüm 15</b>	Borçlanma Maliyetleri
<b>Bölüm 18</b>	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<b>Bölüm 16</b>	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
<b>Bölüm 19</b>	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	<b>Bölüm 17</b>	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
<b>Bölüm 20</b>	Yabancı Para Çevrim İşlemleri	<b>Bölüm 18</b>	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
<b>Bölüm 21</b>	İş Birleşmeleri	<b>Bölüm 19</b>	İşletme Birleşmeleri
<b>Bölüm 22</b>	Konsolide Finansal Tablolar	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 23</b>	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	<b>Bölüm 20</b>	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
<b>Bölüm 24</b>	Ara Dönem Finansal Raporlama	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 25</b>	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	Karşılığı bulunmamakta.	
<b>Bölüm 26</b>	Dipnotlar	<b>Bölüm 21</b>	Dipnotlar
<b>Bölüm 27</b>	Geçiş Hükümleri	<b>Bölüm 22</b>	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama

			Standardına Geçiş
--	--	--	-------------------

**Kaynak:** www.kgk.gov.tr

TMS/ TFRS ve BOBİ FRS düzenlemelerinde olduğu gibi KÜMİ FRS’de de finansal tabloların hazırlanması, ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum ilkelerinden hareketle işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası ve önemlilik ilkelerine dayanmaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2020: 198). KÜMİ FRS’de finansal raporlama tarihlerinde ölçüm işlemlerinde dikkate alınacak ana ölçüm (değerleme) esasları maliyet bedeli, itibari değer ve gerçeğe uygun değer (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020: 15-16) olmakla beraber temelde maliyete dayalı bir yaklaşım benimsenmiştir.

Avrupa Birliği’nin “İşletmeler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” adlı yönergesinde küçük ve mikro işletmelerin yalnızca finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlarını düzenlemelerinin ilgililere bilgi aktarılması adına yeterli sayılabileceği belirtilmiştir (Kadooğlu Aydın, 2020: 173).

Tablo 2’de sunulan bölüm başlıklarından da anlaşılacağı üzere BOBİ FRS’de bulunan “Nakit Akış Tablosu”, “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi”, “İştiraklerdeki Yatırımlar”, “Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar”, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “Konsolide Finansal Tablolar”, “Ara Dönem Finansal Raporlama” ile “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” bölümlerinin KÜMİ FRS’de karşılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle karşılaştırma BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ortak olan bölümler üzerinden yapılmıştır. Bu kapsamda BOBİ FRS ile KÜMİ FRS’nin örtüştüğü ve farklılaştığı noktalar KGK’nın yayımlanmış olduğu BOBİ FRS 2021 versiyonu ile KÜMİ FRS Taslağından hareketle tespit edilerek aşağıda detaylı olarak sunulmuştur.

- BOBİ FRS gereğince düzenlenmesi zorunlu finansal tablolar, Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ile Nakit Akış Tablosu olmakla beraber KÜMİ FRS gereğince düzenlenmesi gereken finansal tablolar ise Finansal Durum Tablosu ile Kar veya Zarar Tablosu ile sınırlandırılmıştır.

- Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar bölümleri açısından karşılaştırıldığında, BOBİ FRS ile KÜMİ FRS düzenlemelerinin genel olarak uyumlu olduğu görülmektedir.

- Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar bölümleri açısından karşılaştırıldığında BOBİ FRS ile KÜMİ FRS düzenlemelerinin temelde uyumlu olduğu anlaşılmaktadır.

- BOBİ FRS ile KÜMİ FRS hasılat bölümü açısından karşılaştırıldığında;

- Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin kriterler açısından iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.5.14; KÜMİ FRS Taslağı, md.7.11),

- Vadeli satışlar söz konusu olduğunda BOBİ FRS’de bir yılı aşkın vadeli satışlarda vade farkından kaynaklanan finansman unsurunun ayrıştırılmasının zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.5.9), buna karşın KÜMİ FRS’de vade farkı ayrıştırılmasının yapılmayacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.7.5),

- Hizmet sunumları ile inşa sözleşmelerinin tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması suretiyle dönemsel olarak muhasebeleştirileceği (BOBİ FRS 2021, md.5.18; KÜMİ FRS Taslağı, md.7.14), bu açıdan iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir.

- Stoklar açısından karşılaştırma yapıldığında;

- Bir yılı aşkın vade taşıyan alışlar söz konusu olduğunda BOBİ FRS’de vade farkından kaynaklanan finansman unsurunun ayrıştırılmasının zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.6.8), buna karşın KÜMİ FRS’de vade farkının ayrıştırılmayarak stok maliyetlerine dâhil edileceği (KÜMİ FRS Taslağı, md.8.8),

- Stok alımları dolayısıyla katılan borçlanma maliyetleri açısından, şayet stokun satışa hazır hale getirilmesi bir yıldan uzun sürerse borçlanma maliyetlerinin BOBİ FRS’ye göre stok maliyetine ilave edilmesinin zorunlu olduğu, diğer tüm borçlanma maliyetlerinin direkt gider olarak tanınacağı (BOBİ FRS 2021, md.17.2), KÜMİ FRS’ye göre ise borçlanma maliyetlerinin direkt gider olarak tanınacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.8.9),

- Stok maliyetlerinin tespitinde her iki düzenlemeye göre de ihtiyari olarak tam maliyet veya normal maliyet yönteminin kullanılabilmesi (BOBİ FRS 2021, md.6.12-6.13; KÜMİ FRS Taslağı, md.8.11-md.8.12),

- Her iki düzenlemede de üretilen mamullerin maliyetlerinin üretim maliyet unsurlarının gerçekleşmiş tutarları üzerinden fiili (gerçek) maliyet yöntemine göre hesaplanabileceği, bununla beraber her iki düzenlemede de sonuçların fiili maliyete yakın çıkması koşuluyla standart maliyet veya perakende yönteminden faydalanılabileceği (BOBİ FRS 2021, md.6.19; KÜMİ FRS Taslağı, md.8.16),

- Finansal raporlama dönemlerinde BOBİ FRS’ye göre stokun maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olmasıyla değerlendirilmesi zorunlu iken (BOBİ FRS 2021, md.6.4), KÜMİ FRS’ye göre maliyet değeri ile değerlendirileceği

(KÜMİ FRS Taslağı, md.8.4),

- BOBİ FRS'ye göre değer düşüklüğü zararının net gerçekleştirilebilir değer maliyet bedelinden düşük olması durumunda meydana geldiği (BOBİ FRS 2021, md.6.22), KÜMİ FRS'ye göre ise Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi stokun değerinde %10'dan fazla azalış olması durumunda değer düşüklüğü zararının söz konusu olduğu (KÜMİ FRS Taslağı, md.8.19) görülmektedir.

- Tarımsal Faaliyetler Bölümü açısından karşılaştırma yapıldığında;

- Canlı varlıkların her iki düzenlemede de ihtiyari olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi kullanılarak ölçülebileceği (BOBİ FRS 2021, md.7.5; KÜMİ FRS Taslağı, md.9.5),

- Hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin her iki düzenlemede de satış maliyetleri düşülmüş değerleri üzerinden ölçüleceği görülmektedir (BOBİ FRS 2021, md.7.11; KÜMİ FRS Taslağı, md.9.9).

- Finansal araçlar açısından karşılaştırma yapıldığında;

- BOBİ FRS'de vadesi bir yıl veya bir yıldan kısa olan alacak ve borçların itibari değeri üzerinden, vadesi 1 yıl veya daha uzun olan finansal araçların ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmesi zorunlu iken (BOBİ FRS 2021, md.9.8), KÜMİ FRS kapsamında kısa ve uzun vadeli alacak ve borçların tamamının ilk ölçümünün itibari değeri üzerinden yapılacağı, finansal raporlama dönemlerinde ise reeskonta tabii tutulacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.10.10-md.10-11),

- Her iki düzenlemede de, tahsili şüpheli olan ticari alacak ve diğer alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanıp kâr veya zarara yansıtılması gerektiği (BOBİ FRS 2021, md.9.10; KÜMİ FRS Taslağı, md.10.12),

- KÜMİ FRS'de, ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışında kalan borçlanma araçlarının ilk ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanılacağı ve bu araçların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin tamamının direkt gider olarak tanınacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.10.14). BOBİ FRS'de ise Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçların haricindeki dışında kalan ve BOBİ FRS md. 9.11'de sayılan ölçütlerin tamamını sağlayan borçlanma araçlarının itfa edilmiş değeri üzerinden ölçüleceği (BOBİ FRS 2021, md.9.11),

- Bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirak yatırımlarındaki paylar dâhil, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri (işlem fiyatı) üzerinden ölçüleceği ve işlem maliyetlerinin tamamının direkt gider olarak tanınacağı, sonraki

ölçümün ise özkaynak aracının gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) üzerinden gerçekleştirileceği ve ölçüm sonucunda ortaya çıkan değer farklarının kâr veya zarara yansıtılacağı (BOBİ FRS 2021, md. 9.20; KÜMİ FRS Taslağı, md.10.17),

- Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçlarının ilk ölçümünün, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirileceği ve bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümünün maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile gerçekleştirileceği (BOBİ FRS 2021, md. 9.21; KÜMİ FRS Taslağı, md.10.18) görülmektedir.

- Maddi duran varlıklar açısından karşılaştırma yapıldığında;

- BOBİ FRS setinde maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin düzenlemelere ayrı bölümlerde yer verildiği (BOBİ FRS 2021, Bölüm 12 ve Bölüm 13), KÜMİ FRS'de ise maddi duran varlıklar bölümünün maddi duran varlıkları ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri kapsadığı, bununla birlikte BOBİ FRS'nin yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin bölüm hükümlerinin uygulanabileceği (KÜMİ FRS Taslağı, md.11.4),

- Her iki düzenlemede de maddi duran varlıkların ilk kayda alınmasında maliyet bedelinin kullanılacağı (BOBİ FRS 2021, md.12.6; KÜMİ FRS Taslağı, md.11.5),

- Maddi duran varlığın vadeli alınması söz konusu olduğunda BOBİ FRS'ye göre bir yılı aşan vadeleri içeren varlık alışlarında vade farkından kaynaklanan finansman unsurunun ayrıştırılmasının zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.12.9), buna karşın KÜMİ FRS'de vade farkının ayrıştırılmayarak maddi duran varlık maliyetine dâhil edileceği (KÜMİ FRS Taslağı, md.11.12),

- Amaçlanan kullanıma hazır hale gelmesi bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle direkt ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin BOBİ FRS'ye göre söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmesinin zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.12.10), KÜMİ FRS'ye göre ise direkt gider olarak tanınacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.11.13),

- Her iki düzenlemede de maddi duran varlığın ilk kayda alınmasından sonraki dönemlerde yapılan harcamaların ilgili maddi duran varlık kaleminden beklenen faydayı artırması halinde bu harcamaların maliyete dâhil edileceği (BOBİ FRS 2021, md.12.4; KÜMİ FRS Taslağı, md.11.8),

- Kullanılabilecek amortisman yöntemleri, kıst amortisman esası vb. amortisman uygulamaları

açısından iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olduğu,

- Sonraki dönemlerde ölçüm kapsamında maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinin seçenekli uygulama (BOBİ FRS 2021, md.12.15; KÜMİ FRS Taslağı, md.11.15) olarak sunulması açısından iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir.

- Maddi olmayan duran varlıklar açısından karşılaştırma yapıldığında;

- Her iki düzenlemede de maddi duran varlıkların ilk kayda alınmasında maliyet bedelinin kullanılacağı (BOBİ FRS 2021, md.14.7; KÜMİ FRS Taslağı, md.12.4),

- Kullanıma hazır hale gelmesi bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin BOBİ FRS'ye göre söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilmesinin zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.14.10), KÜMİ FRS'ye göre ise direkt gider olarak tanınacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.12.10),

- Araştırma ve geliştirme giderlerinin BOBİ FRS gereğince ayrıştırılıp, araştırma giderlerinin direkt gider olarak dikkate alınacağı, geliştirme giderlerinin ise ilgili olduğu varlığın maliyetine dâhil edilmesinin zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.14.16-14.17), KÜMİ FRS'ye göre ise araştırma ve geliştirme giderlerinin ayrıma tabi tutulmayarak direkt gider olarak tanınacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.12.13),

- Her iki düzenlemede de maddi olmayan duran varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünde maliyet yönteminin kullanılacağı (BOBİ FRS 2021, md.14.21; KÜMİ FRS Taslağı, md.12.14),

- Maddi olmayan duran varlıkların itfasının zorunluluğu açısından iki düzenlemenin birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir (BOBİ FRS 2021, md.14.21; KÜMİ FRS Taslağı, md.12.15).

- Kiralamalar bölümü açısından karşılaştırma yapıldığında;

- Her iki düzenlemede de kiralama işlemlerinin faaliyet kiralaması (geleneksel kiralama) ve finansal kiralama olarak iki farklı şekilde sınıflandırıldığı (BOBİ FRS 2021, md.15.7-15.8; KÜMİ FRS Taslağı, md.13.6-13.7),

- Her iki düzenlemede de faaliyet kiralamasında kira ödemelerinin kira süresi boyunca doğrusal olarak kar veya zarara yansıtılacağı (BOBİ FRS 2021, md.15.19; KÜMİ FRS Taslağı, md.13.18),

- Her iki düzenlemede de finansal kiralamaya ilişkin ilk muhasebeleştirme işleminde ölçümün,

kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olma üzerinden yapılacağı (BOBİ FRS 2021, md.15.13; KÜMİ FRS Taslağı, md.13.12),

- Her iki düzenlemede de finansal kiralama konusu varlığın kiracı tarafından sonraki dönemlerde ölçümünde kira ödemelerinin anapara borcu ve finansman giderleri olarak ayrıştırılacağı, finansman giderlerinin kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresince ilgili dönemlere dağıtılacağı (BOBİ FRS 2021, md.15.17; KÜMİ FRS Taslağı, md.13.16),

- Her iki düzenlemede de finansal kiralama konusu varlığın kiraya veren tarafından sonraki dönemlerde ölçümünde; alınan kira ödemelerinin finansman geliri ve anapara ödemesi olarak ayrıştırılacağı, finansman gelirlerinin kalan alacak tutarına sabit bir getiri oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kira süresi boyunca ilgili dönemlere dağıtılacağı (BOBİ FRS 2021, md.15.21; KÜMİ FRS Taslağı, md.13.20),

- Her iki düzenlemede de kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine ilişkin bir kesinlik yoksa kiralama konusu varlığın kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olma üzerinden amortisman veya itfaya tabi tutulacağı görülmektedir (BOBİ FRS 2021, md.15.18; KÜMİ FRS Taslağı, md.13.17).

- Devlet teşvikleri açısından karşılaştırma yapıldığında; BOBİ FRS ile KÜMİ FRS açısından, gelecekte herhangi bir performans şartının yerine getirilmesi beklenmiyorsa ya da performans şartı önceden yerine getirilmişse bu teşviklerin elde edildikleri anda kar veya zarara yansıtılacağı, belirli performans şartlarına bağlı teşviklerin ise şartlar yerine getirildiğinde kâr veya zarara yansıtılacağı (BOBİ FRS 2021, md.16.7; KÜMİ FRS Taslağı, md.15.6),

- Borçlanma maliyetleri açısından karşılaştırma yapıldığında; BOBİ FRS'de özellikli varlık olarak tanımlanan, üretimi veya inşası normal koşullar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile maddi olmayan duran varlıkların edinimiyle direkt ilişkili borçlanma maliyetlerinin, bu varlıkların satışa veya amaçlanan kullanıma hazır hale gelinceye kadar tarihe kadar ilgili varlığın maliyetine yansıtılarak aktifleştirilmesinin zorunlu olduğu (BOBİ FRS 2021, md.17.2), KÜMİ FRS setine göre ise borçlanma maliyetlerinin tamamının direkt gider olarak tanınacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.15.3) görülmektedir.

- Varlıklarda değer düşüklüğü açısından karşılaştırma yapıldığında; BOBİ FRS'de değer düşüklüğü testinin varlığın geri kazanılabilir tutarı ile

(BOBİ FRS 2021, md.18.3), KÜMİ FRS’de ise varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden yapılacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.16.3) görülmektedir.

- Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar açısından karşılaştırma yapıldığında;

- BOBİ FRS’de sayılan karşılık ayırma kriterlerinin KÜMİ FRS’deki kriterlerle aynı olduğu (BOBİ FRS 2021, md.19.5; KÜMİ FRS Taslağı, md.17.5),

- Her iki düzenlemede de karşılık tutarının, finansal raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamalara ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçüleceği (BOBİ FRS 2021, md. 19.9; KÜMİ FRS Taslağı, md.17.9).

- Her iki düzenlemede de kıdem tazminatı yükümlülüklerinin tahmin edilerek, bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak gider olarak kâr veya zarara yansıtılacağı (BOBİ FRS 2021, md.19.17; KÜMİ FRS Taslağı, md.17.16) görülmektedir.

- Yabancı para çevrim işlemleri açısından karşılaştırma yapıldığında;

- BOBİ FRS’de ilk ölçümünün işlem tarihindeki spot kur üzerinden (BOBİ FRS 2021, md.20.8), KÜMİ FRS’de ise işlem tarihindeki TCMB döviz alış kuru üzerinden yapılacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.18.7),

- Parasal kalemlerin sonraki dönemlerde ölçümünde BOBİ FRS’de finansal raporlama tarihindeki spot kurun (BOBİ FRS 2021, md.20.13), KÜMİ FRS’de ise finansal raporlama tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kurunun kullanılacağı (KÜMİ FRS Taslağı, md.18.12),

- Parasal olmayan kalemlerin sonraki dönemlerde ölçümünde BOBİ FRS’de, parasal olmayan kalem maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki spot kur kullanılarak çevrileceği (BOBİ FRS 2021, md.20.15), KÜMİ FRS’de ise maliyet bedeliyle ölçülen parasal olmayan kalemler için işlem tarihindeki kurun, gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru ile çevrileceği görülmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, md.18.14).

- İşletme birleşmeleri açısından;

- BOBİ FRS’de büyük işletmeler açısından konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmaktayken KÜMİ FRS’de konsolide tablo hazırlama zorunluluğunun bulunmadığı,

- KÜMİ FRS’nin 19.5 maddesi gereğince

işletme birleşmelerinin finansal tablolara dahil edilmesinde BOBİ FRS’nin 21 nolu bölümündeki ilgili maddelerin dikkate alınacağı görülmektedir.

- Gelir üzerinden alınan vergiler açısından bakıldığında; büyük işletmelerin BOBİ FRS kapsamında ertelenmiş vergi hesaplaması zorunluluğu bulunmakta iken, KÜMİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplanmamaktadır.

#### 4. SONUÇ

KÜMİ FRS ile BOBİ FRS’nin benzerlik ve farklılıklarını temel düzeyde ortaya koymayı hedefleyen bu çalışmanın sonucunda aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır.

- KÜMİ FRS’de, BOBİ FRS’de bulunan “Nakit Akış Tablosu”, “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi”, “İştiraklerdeki Yatırımlar”, “Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar”, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “Konsolide Finansal Tablolar”, “Ara Dönem Finansal Raporlama” ve “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” başlıklı bölümlere yer verilmemiştir.
- BOBİ FRS’de kapsama dâhil işletmelerin düzenlemesinin zorunlu olduğu Özkaynaklar Değişim Tablosu KÜMİ FRS’de bulunmamaktadır.
- KÜMİ FRS ile BOBİ FRS’nin aynı başlıklı bölümleri üzerinden yapılan karşılaştırmalar sonucunda iki düzenlemenin temelde birbiriyle uyumlu olduğu, KÜMİ FRS’de BOBİ FRS’ye nazaran kolaylaştırıcı uygulamalara yer verildiği ve KÜMİ FRS’de vergi mevzuatına uyumlu düzenlemelere yer verildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak KÜMİ FRS’nin BOBİ FRS ile önemli ölçüde uyumlu olduğu, bu şekilde Türkiye’deki finansal raporlama çerçevelerinin birbiriyle uyumlu olacak şekilde uluslararası normlara uygun hale getirilmesi yönünde önemli bir adım atılmış olduğu değerlendirilmektedir.

#### KAYNAKÇA

- Akbulut, E. ve Can M. E. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 63, s.85-93.
- Aytaç, A. ve Gücenme Gençoğlu Ü. (2020). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT’daki Uygulamaların Karşılaştırılması, *Business and Economics Research Journal*, 11(3), s.753-767.



- Haberal, Z. (2021), Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 62, s.329-344.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 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), s.413-430.
- 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), s.187-199.
- Kadooğlu Aydın, G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmelerde Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Değerlendirilmesi: Şanlıurfa İli Örneği, *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(2), s.167-200.
- KGK (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyuru/r/v2/KUMI/KamuoyuGorusuneAcilanlar/K%C3%9CM%C4%B0%20FRS%20Taslak%20Metin.pdf>, (Erişim Tarihi, 12 Mart 2021).
- KGK (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyuru/r/v2/BOB%C4%B0\\_FRS/EK%203.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyuru/r/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%203.pdf), (Erişim Tarihi, 08 Nisan 2021).
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemiyle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, s.1-19.