

TÜRKİYE’DEKİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ SON PARÇASI KÜMİ FRS (KÜÇÜK ve MİKRO İŞLETMELER için FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI): GENEL DEĞERLENDİRME ve BOBİ FRS, TFRS ile KARŞILAŞTIRMA¹

THE FINAL PIECE of FINANCIAL REPORTING STANDARDS in TÜRKİYE - FRS for SMEs (FINANCIAL REPORTING STANDARD for SMALL and MICRO-SIZED ENTERPRISES): GENERAL EVALUATION and COMPARISON with FRS for LMEs, TFRS

Hakan CAVLAK * Başak ATAMAN **

*Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 31.01.2023
Kabul Tarihi: 23.03.2023*

Öz

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) 16 Ocak 2023 tarihli ve 32075 sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standardın temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmaktır. Bu çalışmada, önce KGK tarafından yakın zamanda yayınlanan KÜMİ FRS ile birlikte Türkiye’deki finansal raporlama standardı düzenlemelerinin nasıl bir yapıya kavuştuğu açıklanmıştır. Daha sonra KÜMİ FRS’nin genel özelliklerine değinilmiş, bu standardın ve içerisindeki bölümlerin BOBİ FRS ve TFRS ile karşılaştırması detaylı olarak analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, KÜMİ FRS ile birlikte Türkiye’de en büyüğünden en küçüğüne kadar farklı özelliklere sahip tüm işletmelere ilişkin bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulduğu ifade edilebilir. Diğer taraftan, KÜMİ FRS’de yer alan ilkelerin, BOBİ FRS ile uyumlu olmasına rağmen bazı noktalarda (finansal tablolar, olağandışı gelir veya gider, ertelenmiş vergi, para birimi vb.) farklılaştığı ve kendi içinde de mikro işletmelere ilişkin farklı ilkelerin belirlendiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları, KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS, TMS.

JEL Sınıflaması: M41, M48, M49.

Abstract

Financial Reporting Standard for Small and Micro-sized Enterprises (FRS for SMEs) prepared by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA) was published in the Official Gazette dated 16 January 2023 and numbered 32075. The primary purpose of this standard is to provide users of financial statements with relevant, reliable, understandable and comparable financial information. In this study, firstly, the structure of the financial reporting standard regulations in Türkiye is explained with the FRS for SMEs, which was recently issued by the POA. Then, the general features of FRS for SMEs were mentioned, and the comparison of this standard and its sections with FRS for LMEs and TFRS was analyzed in detail. The research results stated that a financial reporting framework had been created for all businesses in Türkiye with different characteristics, from the largest to the smallest, with FRS for SMEs. On the other hand, it has been observed that although the principles in FRS for SMEs are compatible with FRS for LMEs, they differ in some points (financial statements, income or expense as extraordinary items, deferred tax, currency, etc.) and different principles regarding micro-sized enterprises are determined within themselves.

Keywords: Financial Reporting Standards, FRS for SMEs, FRS for LMEs, TFRS, TAS.

JEL Classification: M41, M48, M49.

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2023; 8(1), 225-260 / DOI: 10.29106/fesa.1245084

* Doç. Dr., Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hcavlak85@gmail.com, Ardahan – Türkiye, ORCID: 0000-0002-5891-7722

** Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, bataman@marmara.edu.tr, İstanbul – Türkiye, ORCID: 0000-0003-2065-6800

1. Giriş

1992 yılında yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye’deki çoğu işletmeyi kapsayan muhasebe ve raporlama alanındaki ilk standartlaşma girişimi olarak ifade edilebilir. Bu düzenleme, uzun bir süre boyunca işletme ile paydaşlarının muhasebe ve raporlama alanındaki ihtiyacını karşılamış olup ulusal düzeyde ortak bir dil oluşturmayı başarmıştır. Ancak söz konusu düzenleme, ulusal düzeyde ve vergi temelli hazırlanmasından dolayı uluslararası düzeydeki gelişmeler karşısında yetersiz kalmıştır. 1994’te Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ile başlayan 1999’da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2011 yılından itibaren ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile devam eden muhasebe ve finansal raporlama alanındaki uluslararası gelişmelere uyum sağlama çalışmaları, Ocak 2023 itibari ile tabana kadar yayılmıştır.

16.01.2023 tarihinde yayımlanan Mükerrer Resmî Gazete’deki kurul kararı ile KGK, Türk Ticaret Kanunu’na göre bağımsız tabi olmayan ve ihtiyari olarak TFRS ya da BOBİ FRS uygulamayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde sunmasını sağlayacak olan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (KÜMİ FRS) yürürlüğe koymuştur. 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve ortalama çalışan sayısı açısından belirli niteliklere sahip işletmeler tarafından uygulanacak olan KÜMİ FRS, Türkiye’deki finansal raporlama standartları düzenlemelerinin son parçasıdır.

Bu çalışmada, “KÜMİ FRS ile Türkiye’deki finansal raporlama standartları nasıl bir görünüme kavuşmuştur?” ve “KÜMİ FRS’nin Türkiye’deki diğer finansal raporlama standartları düzenlemeleri (TFRS ve BOBİ FRS) arasındaki temel benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” araştırma sorularından hareket edilmiştir. Nitel olarak doküman incelemesi ve durum saptayıcı araştırma yöntemleri ile söz konusu araştırma soruları cevaplandırılmış olup konu ile ilgili kavramsal bir çerçeve sunulmuştur.

2. Türkiye’deki Finansal Raporlama Düzenlemeleri

Türkiye’nin 1980 yıllarda başlayan dışa açılma süreci, 2012 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu sonrası küreselleşmeye dönüşmüştür (TÜRMOB, 2021). Muhasebe ve finansal raporlama alanındaki önemli adımlar, 1992 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile ulusal düzeyde başlamış olup daha sonra TMS/TFRS uyumlaştırmaları ile uluslararası düzeye taşınmış ve günümüzde de KGK tarafından devam ettirilmektedir (Ataman & Cavlak, 2017). Uluslararası düzenlemelere uyum sağlamadan önce yapılan düzenlemeler, ticari kâra ulaşılmasından ziyade vergi matrahına ulaşma amacıyla idi. Bunun doğal sonucu olarak ise finansal tablo kullanıcıları karar alma aşamasında bu tabloları etkin biçimde kullanamıyorlardı (Şentürk, 2019). Ancak uluslararası düzenlemelere uyum sağlama çalışmaları ile birlikte standartlara göre hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıların ihtiyacına ve gerçeğe uygun karşılaştırılabilir finansal bilgileri sunmaya başladı. Sözü edilen ulusaldan uluslararası düzene geçişi yansıtan finansal raporlama düzenlemelerinin Türkiye’deki gelişimine dair sürecin kilometre taşları Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo 1. Türkiye’de Finansal Raporlama Alanında Yaşanan Önemli Gelişmeler

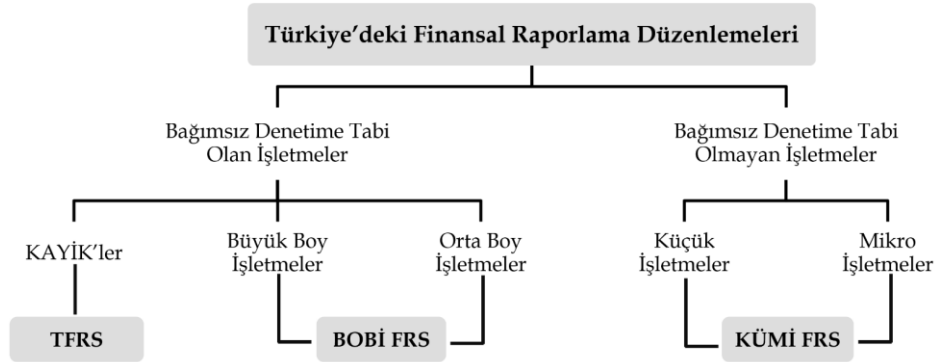
Yıl	Gelişme
1992	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır ve 1994’te yürürlüğe girmiştir.
1994	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.
1996	TMUDESK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kabul edilmiş, 1997’de yürürlüğe girmiştir.
1999	TMUDESK’in yerine Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.
2003	Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur.
2011	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.
2017	KGK tarafından “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” yayınlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.
2018	“Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı” çalışmaları tamamlanmıştır. Oluşturulan hesap planı taslağı, kamuoyunun görüşlerine açılmıştır.
2019	KÜMİ FRS Taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır.
2023	16 Ocak 2023 tarihli 32075 sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan kurul kararı ile KÜMİ FRS yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de uluslararası gelişmelere uyum sağlamak adına ticaret kanununda önemli düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin, Türkiye’deki finansal raporlamaya ilişkin yansımaları olmuştur. 2012 yılında Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yeni hali yürürlüğe girene kadar Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kullanımı, sadece SPK’ya tabi halka açık işletmeler ile sınırlı tutulmuştur. 2012’deki 6102 sayılı TTK’da bağımsız denetime tabi olacak işletme kriterlerinin Bakanlar Kurulu kararı ile düzenlenmesi kararı getirilmiştir. 2014 yılında ise KGK, TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırmıştır. Bu gelişmelerden sonra, bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS uygulamayan işletmelerin, ilk olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan MSUGT hükümlerini uygulamaları ardından da MSUGT’ye ek olarak 2014 yılında yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar”ı uygulamaları zorunlu tutulmuştur. Bu hususlar, yeni bir standart seti yayımlanıncaya kadar geçici bir çözüm olarak tasarlanmıştır. Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için yürütülen çalışmalar, 2017 yılında sonuçlanmış, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır (Ataman & Cavlak, 2017; Cebeci & Cavlak, 2017; Yünlü, 2020).

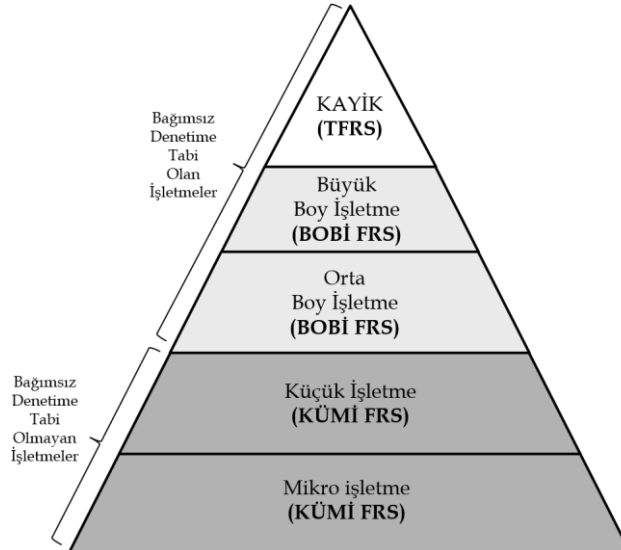
BOBİ FRS sonrası bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için bir standart oluşturuluncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına karar verilmiştir. Önce, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımı yapılmıştır (KGK, 2019). Daha sonra ise muhtelif çerçeveler dikkate alınarak 2019 yılında KÜMİ FRS Taslağı oluşturulmuş ve kamuoyunun görüşüne açılmıştır. KGK faaliyet raporlarında da görüleceği üzere 2019 sonrasındaki bir ya da iki yıl içinde KÜMİ FRS’nin yayımlanması öngörülse de yaşanan Covid 19 pandemisi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik kriz bu standardın yürürlüğe girmesini 2023 yılına kadar geciktirmiştir. Yaşanan bu gecikme sonrasında ise 16 Ocak 2023 tarihinde KÜMİ FRS nihai halini alarak yürürlüğe girmiştir.

Şekil 1, 2003 yılında TFRS ile başlayan 2018 yılında BOBİ FRS ile devam eden ve son olarak 2023 yılında KÜMİ FRS ile son halini alan Türkiye’deki finansal raporlama düzenlemelerini özet bir şekilde göstermektedir.

Şekil 1. Türkiye’deki Finansal Raporlama Düzenlemeleri



Şekil 2. Türkiye’deki Finansal Raporlama Düzenlemeleri (Piramit Diyagramı)



şekil 2, şekil 1’de yer alan unsurları farklı bir gösterimde sunmaktadır. Piramit diyagramı olarak gösterilen şekil 2’ye bakıldığında TFRS’leri uygulayan şişletmelerin kapsam olarak diğerlerine göre daha az sayıda şişletmeyi içerdii, en fazla sayıda şişletmeyi ilgilendiren düzenlemenin ise piramidin en altında yer alan küçük ve mikro şişletmeleri ilgilendiren KÜMİ FRS olduğu görülmektedir. şekil 1 ve şekil 2’ye ilişkin ortak olarak belirtilebilecek bir durum da büyük ve orta boy şişletmelerin isterler ise TFRS setini, küçük ve mikro şişletmelerin de isterler ise BOBİ FRS ya da TFRS setini uygulayabilecekleridir.

3. Küçük ve Mikro şişletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)

KÜMİ FRS, bağımsız denetime tabi olmayan ve ihtiyari olarak TFRS veya BOBİ FRS uygulamayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarında gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını temin etmeyi amaçlayan finansal raporlama çerçevesidir. 2018 yılında başlayan KÜMİ FRS oluşturulma sürecinde; Avrupa Birliği (AB) Direktifi (2013/34/EU No’lu) ve diğer ülke uygulamaları (KOBİ TFRS-IFRS for SMEs ile İngiltere FRS 105) ile Türkiye’deki ulusal mevzuat (MSUGT ile Vergi Usul Kanunu-VUK) gözden geçirilmiş, muhtelif kesimlerden oluşturulan çalışma grupları ile komisyon çalışmaları gerçekleştirilmiş, standardın taslak metni hazırlanarak kamuoyu görüşüne sunulmuştur (şentürk, 2019). KGK’nın faaliyet raporlarında belirtildiği üzere standart, kurum tarafından 2020 yılında yayımlanacak hale getirilmiş 2021 yılında ise yayımlanması öngörülmüştür (KGK, 2019, 2021a, 2022). Ancak pandemi ve pandeminin neden olduğu belirsizlik ortamı gibi muhtelif etkenler neticesinde KÜMİ FRS’nin yayımlanması 2023 yılına kalmış ve nihayetinde 16.01.2023 tarihli Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

KÜMİ FRS ile ilgili genel bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. KÜMİ FRS Hakkında Genel Bilgiler

KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro şişletmeler için Finansal Raporlama Standardı)	
Düzenleyici	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	16.01.2023 tarihli Mükerrer Resmî Gazete (Sayı: 32075)
Uygulanma Tarihi	01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Uygulayacak Olan şişletmeler	Bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler (Eşik değerleri için bkz. şekil 3)
Uygulama Kapsamı	Finansal Tablolar
İçerik	22 Bölüm ve Terimler Sözlüğü (bkz. Tablo 3) – 104 sayfa

Tablo 3’te, KÜMİ FRS’nin içeriği sunulmaktadır.

Tablo 3. KÜMİ FRS İçeriği

22 BÖLÜM	B1 Kavramlar ve Genel İlkeler	B2 Finansal Tabloların Sunumu	B3 Finansal Durum Tablosu
	B4 Kâr veya Zarar Tablosu	B5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	B6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
	B7 Hasılat	B8 Stoklar	B9 Tarımsal Faaliyetler
	B10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	B11 Maddi Duran Varlıklar	B12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
	B13 Kiralamalar	B14 Devlet Teşvikleri	B15 Borçlanma Maliyetleri
	B16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	B17 Karşılıklar, şarta Bağlı Yükümlülükler ve şarta Bağlı Varlıklar	B18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
	B19 İşletme Birleşmeleri	B20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	B21 Dipnotlar
	B22 Küçük ve Mikro şişletmeler için Finansal Raporlama Standardına Geçiş	Terimler Sözlüğü	

[* Tablodaki B harfleri Bölüm’ü temsil etmektedir.]

KÜMİ FRS ile ilgili öne çıkan temel özellikler şunlardır (KGK, 2019, 2023a; Şentürk, 2019):

✓ AB Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı benimsenmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar için daha az maliyetli olacak şekilde hazırlanmıştır. Örneğin; diğer standartları (TFRS ve BOBİ FRS) uygulayan işletmelerden farklı olarak KÜMİ FRS’yi uygulayan işletmelerin sadece finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu sunması yeterlidir. Ayrıca BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama, ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlüklere KÜMİ FRS’de yer verilmemiştir.

- ✓ Standart metninde sade bir dil kullanılmıştır.
- ✓ Genel olarak maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.
- ✓ Örnek finansal tablo formatlarına ve terimler sözlüğüne yer verilmiştir.
- ✓ Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ile tutarlıdır.
- ✓ Bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- ✓ Karşılaşabilecek tüm muhasebe işlemlerine ait muhasebe ilkelerini içermektedir.

Türkiye’deki finansal raporlama çerçevelerinin ve Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemelerinin son parçası olarak nitelendirilebilecek olan KÜMİ FRS ile birlikte muhtelif faydalar elde edilmesi öngörülmektedir. Bu faydalardan öne çıkanlar şunlardır (Ergüden, 2020; Gedik, 2019; KGK, 2019, 2023a):

- ✓ Çok sayıda küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacak,
- ✓ Yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi içeren finansal tablolar sunulacak, bunun bir sonucu olarak da işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etmesi hususundaki zorluklar büyük oranda ortadan kalkacak,
- ✓ Vergi temelli muhasebe anlayışından, bilgi temelli muhasebe anlayışına geçilecek ve böylece alınacak kararlar ile işletmedeki kaynak dağılımının etkinliği sağlanacak,
- ✓ Yöneticilerin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmeleri ve rasyonel kararlar almaları sağlanacak ve böylece işletmelerin kurumsal yapısının gelişim sürecine katkı sunulacaktır. Bu durum ise Türkiye’deki işletmelerinin kurumsal yapısını güçlendirerek daha sağlıklı, geniş katımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşması sağlanacaktır.

4. Literatür ve Araştırma Yöntemi

Tablo 4, başlığında veya anahtar kelimesinde küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı ya da KÜMİ FRS yazan makaleler dikkate alınarak oluşturulmuş, yıl ve alfabetik sıraya göre sıralanmıştır.

Tablo 4. Literatür Taraması

Yazar(lar)	Yıl	Çalışma Kapsamı
Demir vd.	2022	Muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS’ye (Taslak) ilişkin algı düzeylerinin incelenmesi
Keleş	2022	Tarımsal faaliyetlerin TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve VUK açısından karşılaştırılması
Yazarkan	2022	Stokların BOBİ FRS ve KÜMİ FRS (Taslak) açısından değerlendirilmesi
Arzova ve Şahin	2021	Gerçeğe uygun değerlerin TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve FFMS (Faizsiz Finans Muhasebe Standartları) açısından karşılaştırılması
Ayar ve Fowzi	2021	KÜMİ FRS (Taslak) ve BOBİ FRS karşılaştırması
Bozkurt Yazar	2021	KÜMİ FRS (Taslak) ile ilgili muhasebe-finance eğitimcilerinin görüş ve önerileri
Haberal	2021	Değerleme hükümlerinin BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve VUK açısından karşılaştırılması
Kablan	2021	VUK’a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye (Taslak) uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri

Kaya ve Utku	2021	Stokların TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve VUK/MSUGT açısından karşılaştırılması
Kurban ve Polat	2021	KÜMİ FRS (Taslak) ile VUK/MSUGT uygulamaları arasındaki farklılıklar
Parlak	2021	Hasılatın TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve VUK/MSUGT açısından karşılaştırılması
Utku ve Kaya	2021	Maddi duran varlıkların KÜMİ FRS’de (Taslak) muhasebeleştirilmesi
Akbulut ve Can	2020	KÜMİ FRS taslak metninin temel özellikleri ve muhtemel etkileri
Aytaç ve Gücenme Gençoğlu	2020	Maddi duran varlıklar ve amortismanların TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve MSUGT açısından karşılaştırılması
Gücenme Gençoğlu	2020	KÜMİ FRS’nin (Taslak) BOBİ FRS ve vergi uygulamaları ile karşılaştırılması
Kadooğlu Aydın	2020	KÜMİ FRS’nin (Taslak) muhasebe meslek mensupları tarafından değerlendirilmesi
Kıymetli Ően ve Özbirecikli	2020	KÜMİ FRS’nin (Taslak) BOBİ FRS, TFRS ve VUK/MSUGT ile karşılaştırılması ve iş dünyasına sağlayabileceği yararların incelenmesi
Tunçez	2020	BOBİ FRS ile KÜMİ FRS (Taslak) arasındaki farklılıkların incelenmesi
Tutkavul	2020	Dönüştürme maliyetlerinin TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Taslak) ve VUK açısından incelenmesi
Gökçen vd.	2019	KÜMİ FRS’nin (Taslak) BOBİ FRS ve TFRS ile temel konular açısından karşılaştırılması

Tablo 4’te görüldüğü üzere KÜMİ FRS ile ilgili olarak yapılan çalışmaların tamamı taslak metin üzerinden gerçekleştirilmiştir. Ayrıca söz konusu 20 çalışmadan 7’si KÜMİ FRS taslağının diğer düzenlemeler ile genel olarak karşılaştırılması, 9’u belirli bir konunun (maddi duran varlıklar, hasılat, stoklar vb.) KÜMİ FRS taslağı dâhil diğer düzenlemeler ile karşılaştırılması, 4’ü de taslağın muhtelif açılardan ele alınması ile ilgilidir. Literatürdeki ifade edilen çalışmalardan farklı olarak bu çalışma, 16 Ocak 2023 tarihinde yayımlanan KÜMİ FRS nihai metni temel alınarak oluşturulmuş olup Türkiye’deki finansal raporlama çerçevelerinin bu son parçasının da yürürlüğe girmesi ile oluşan yapıyı bütüncül bir şekilde ele almaktadır.

Araştırmaya ilişkin kapsam, yöntem ve kısıt aşağındaki gibi belirlenmiştir.

Araştırma kapsamı:	Türkiye’deki Finansal Raporlama Standartları - KÜMİ FRS 2022 Sürümü (KGK, 2023b) - BOBİ FRS 2021 Sürümü (KGK, 2021b) - TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap) (KGK, 2023c)
Araştırma yöntemi:	Nitel, Doküman İncelemesi Yöntemi ve Durum Saptayıcı Analiz
Araştırmanın kısıtı:	Türkiye’deki finansal raporlamaya ilişkin değerlendirilebilecek MSUGT ile TFRS 2023 seti içerisindeki TMS ve TFRS Yorumları araştırmaya dâhil edilmemiştir.

Literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak KÜMİ FRS’nin nihai metnini temel alarak oluşturulan ilk çalışma olma özelliğini taşıyan bu çalışmada araştırma sorularının cevaplandırılması adına nitel bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede hem KÜMİ FRS 2022 sürümü hem de diğer standartların son halleri olan TFRS 2023 seti ile BOBİ FRS 2021 sürümü doküman incelemesi yöntemi ile incelenmiş olup durum saptayıcı analiz gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında TFRS setinde kırmızı kitabın tercih edilme nedeni, bu setin KGK tarafından onaylanan standartların tamamını içermesidir. BOBİ FRS 2021 sürümünde ise Mart 2022 tarihinde yapılan güncellemeler de dikkate alınmıştır. Araştırmada ayrıca yukarıdakilere ek olarak KGK’nın internet sitesinde yayımladığı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına İlişkin Modüller” içerisinde yer alan konulara ilişkin MSUGT/VUK-BOBİ FRS-TFRS karşılaştırma tablosundan istifade edilmiştir.

5. KÜMİ FRS ile BOBİ FRS ve TFRS Karşılaştırması

Bu bölümde, öncelikle KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS, bu standartları uygulayacak olan işletmelerin büyüklükleri itibari ile karşılaştırılmıştır. Daha sonra ise KÜMİ FRS’de yer alan tüm bölümler, BOBİ FRS ve TFRS’de bu bölümleri ilgilendiren bölüm/standart ile karşılaştırılmış olup benzerliklerin ve farklılıkların neler olduğu ortaya konmuştur.

5.1. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS: Uygulayacak Olan İşletmeler

KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS ile bağımsız denetim kapsamında hangi işletmelerin olduğu Tablo 5’te gösterilmektedir.

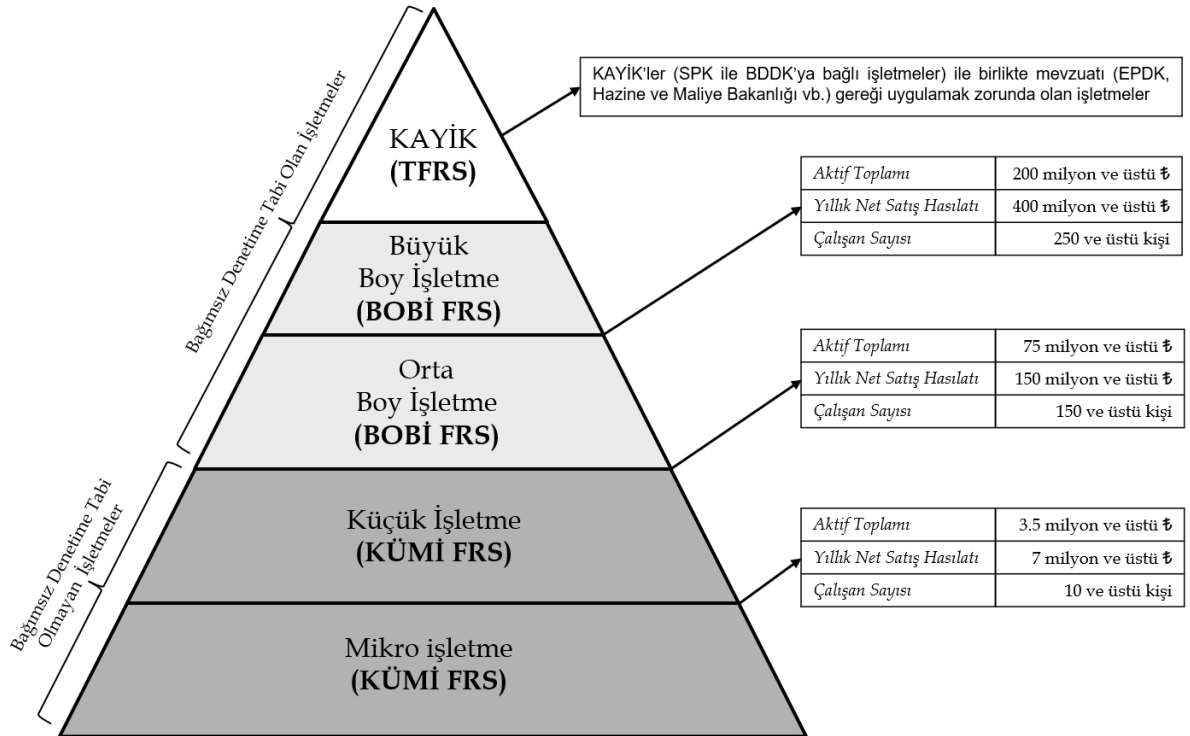
Tablo 5. KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS Uygulama Kapsamı

		UYGULAMA			
		Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
İŞLETME	KAYİK	✓	✓	X	X
	Büyük Ölçekli	✓	*	✓	X
	Orta Ölçekli	✓	*	✓	X
	Küçük Ölçekli	X	*	*	✓
	Mikro Ölçekli	X	*	*	✓

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

Tablo 5’te görüldüğü üzere, küçük ve mikro ölçekli işletmeler dışındaki büyük ve orta boy işletmeler ile KAYİK’ler bağımsız denetime tabidir. Bu işletmelerden sadece KAYİK’ler TFRS’yi uygulamak zorunda iken diğer işletmeler TFRS’yi ihtiyari olarak uygulayabilirler. KAYİK’lerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’yi, büyük ve orta boy işletmelerin de KÜMİ FRS’yi uygulamayı tercih etmeleri mümkün değildir. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ile TFRS kapsamındaki işletmelere ait kriterler ve eşik değerler, Şekil 3’te gösterilmektedir.

Şekil 3. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS Kapsamındaki İşletmelere İlişkin Kriterler ve Eşik Değerler



Şekil 3’te küçük ile mikro işletme arasında belirtilen eşik değerler, küçük ve mikro işletme ayrımını; küçük ile orta boy işletme arasında belirtilen eşik değerler, bağımsız denetime tabi olma sınırını; orta boy ile büyük boy işletme arasında belirtilen eşik değerler ise büyük boy ve orta boy işletme ayrımını göstermektedir. Şekilde belirtilen düzenlemeleri uygulayacak olan işletmeler ile bağımsız denetime tabi olacak işletmeler, üç kriter ile belirlenmektedir. Bunlar; aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısıdır. Söz konusu üç kriterden en az

ikisindeki eşik değerlerini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler, şekilde belirtilen düzenlemeyi müteakip raporlama döneminde uygulamak zorundadır. Bu ltler belirlenirken vergi mevzuatı çerçevesinde vergi dairelerine sunulan yıllık finansal tablolar dikkate alınmaktadır (Uyar, 2023). Kriterlerdeki eşik değerlerin belirlenmesinde KM FRS ve BOB FRS ile ilgili kurul kararları ile 30.11.2022 tarihli 32029 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ve 16.01.2023 tarihli 32075 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına ilişkin Usul ve Esasların Yayınlanması” konulu karar temel alınmıştır.

şekil 3’te görüleceği üzere TFRS’ler, “Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”ın ekli listelerindeki SPK, BDDK vb. kurumların mevzuatına tabi olan KAYIK’ler ile mevzuatı (EPDK, Hazine ve Maliye Bakanlığı vb.) gereği uygulamak zorunda olan işletmeler; BOB FRS’ler, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler, KM FRS ise bağımsız denetime tabi olmayan ve ihtiyari olarak TFRS veya BOB FRS uygulamayan TTK hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından uygulanacaktır.

KM FRS’yi uygulayacak olan işletmeler dair bazı önemli hususlar mevcuttur. Bunlar;

✓ Her ne kadar şekil 3’te görüldüğü üzere Türkiye’deki finansal raporlama standartlarının uygulama alanı en geniş olan ve yaklaşık 600.000-700.000 arasındaki sayıda işletmeyi kapsayan KM FRS, ilk aşamada söz konusu bu işletmelerin tümü in zorunlu değildir. Zorunluluğu bulunmayan işletmeler MSUGT’yi kullanmaya devam edeceklerdir.

✓ KM FRS’nin, ilk aşamada sadece 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren “KM FRS’yi uygulayacak gerçek ve tüzel kişi tacirler” başlığı altındaki 4. maddenin 1. fıkrasında yer alan (i) ve (ii) bentlerinde belirtilen işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunludur.

(i) Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan ve

(ii) belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya KGK tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolar.

✓ Ayrıca zorunlu olarak denetime tabi olmayan işletmelerce hazırlanan konkordato raporları ile “Bankaların Kredi işlemlerine İlişkin Yönetmelik” uyarınca zorunlu olarak denetime tabi olmasa da kredi riski belirlenen tutarın üzerinde olması nedeni ile denetim yaptırarak zorunda olan işletmeler de uygun grlirse denetimden geçecek finansal tablolarını KM FRS’ye göre hazırlayabileceklerdir (Ayyıldız, 2023).

✓ Yukarıda zorunlu tutulanlar dışında kalan ve MSUGT hükümlerini uygulayan küçük ve mikro işletmelerin ise KM FRS’yi kullanmaları ihtiyaridir. Aynı zamanda söz konusu işletmeler isterlerse finansal tablolarını TFRS veya BOB FRS erevesine uygun olarak hazırlamayı da tercih edebilirler.

✓ Yaklaşık 700.000 işletmeyi ilgilendirmesine rağmen ilk aşamada sadece belirli işletmeler in zorunlu tutulan KM FRS’nin sonraki yıllarda zorunlu ya da ihtiyari olarak daha çok işletme tarafından uygulanacağı ifade edilebilir.

5.2. KM FRS, BOB FRS ve TFRS: Bölüm ve Standart Karşılaştırması

Tablo 6’da KM FRS içeriğinin BOB FRS ve TFRS ile karşılaştırması yer almaktadır.

Tablo 6. KM FRS, BOB FRS, TFRS İçerik Karşılaştırması

	KM FRS 2022 Sürümü	BOB FRS 2021 Sürümü	TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap)
<i>Standart veya bölüm sayısı</i>	22 Bölüm ve Terimler Szlg	27 Bölüm ve 9 Ek	17 TFRS, 25 TMS, FRK, 19 Yorum (15 TFRS, 4 TMS)
<i>Sayfa sayısı</i>	104 sayfa	269 sayfa	989 sayfa (yorumlar hariç) 1070 sayfa (yorumlar dâhil)

Tablo 7’de bölüm ve sayfa sayılarının KM FRS, BOB FRS ve TFRS karşılaştırması sunulmaktadır. Bu tablo ile KM FRS’de yer alan bölümlerin BOB FRS ve TFRS içerisindeki hangi bölüm ve standardı ilgilendirdiği ve bunların sayfa sayısı olarak ne kadarlık bir kapsama sahip olduğu gösterilmektedir.

Tablo 7. KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS Bölüm ve Sayfa Sayısı Karşılaştırması

	KÜMİ FRS (sayfa sayısı)	BOBİ FRS (sayfa sayısı)	TFRS (sayfa sayısı)
<i>Kavramlar ve Genel İlkeler, Finansal Tabloların Sunumu, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu</i>	B1 (2 sayfa) B2 (5 sayfa) B3 (5 sayfa) B4 (2 sayfa)	B1 (13 sayfa)	FRKÇ (63 sayfa) TMS 1 (26 sayfa)
<i>Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar</i>	B5 (8 sayfa)	B3 (9 sayfa)	TMS 8 (12 sayfa)
<i>Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</i>	B6 (3 sayfa)	B4 (3 sayfa)	TMS 10 (5 sayfa)
<i>Hasılat</i>	B7 (9 sayfa)	B5 (10 sayfa)	TFRS 15 (35 sayfa)
<i>Stoklar</i>	B8 (5 sayfa)	B6 (6 sayfa)	TMS 2 (7 sayfa)
<i>Tarımsal Faaliyetler</i>	B9 (3 sayfa)	B7 (4 sayfa)	TMS 41 (9 sayfa)
<i>Finansal Araçlar ve Özkaynaklar</i>	B10 (11 sayfa)	B9 (20 sayfa)	TMS 32 (25 sayfa), TMS 39 (27 sayfa) TFRS 7 (38 sayfa), TFRS 9 (114 sayfa)
<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	B11 (6 sayfa)	B12 (8 sayfa)	TMS 16 (14 sayfa)
<i>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	B12 (6 sayfa)	B14 (8 sayfa)	TMS 38 (21 sayfa)
<i>Kiralamalar</i>	B13 (5 sayfa)	B15 (7 sayfa)	TFRS 16 (33 sayfa)
<i>Devlet Teşvikleri</i>	B14 (1 sayfa)	B16 (2 sayfa)	TMS 20 (6 sayfa)
<i>Borçlanma Maliyetleri</i>	B15 (1 sayfa)	B17 (3 sayfa)	TMS 23 (5 sayfa)
<i>Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>	B16 (3 sayfa)	B18 (9 sayfa)	TMS 36 (31 sayfa)
<i>Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar</i>	B17 (6 sayfa)	B19 (7 sayfa)	TMS 37 (13 sayfa)
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	B18 (3 sayfa)	B20 (10 sayfa)	TMS 21 (10 sayfa)
<i>İşletme Birleşmeleri</i>	B19 (1 sayfa)	B21 (10 sayfa)	TFRS 3 (34 sayfa)
<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</i>	B20 (1 sayfa)	B23 (11 sayfa)	TMS 12 (26 sayfa)
<i>Dipnotlar</i>	B21 (7 sayfa)	B26 (15 sayfa)	Ayrı bir standardı yok. TMS 1 ile her standartın kendi içinde dipnotlarda sunulması gereken açıklamalar verilmektedir.
<i>Geçiş Hükümleri</i>	B22 (5 sayfa)	B27 (9 sayfa)	TFRS 1 (27 sayfa)
<i>Terimler Sözlüğü</i>	(6 sayfa)	EK 9 (15 sayfa)	Terimler/tanımlar ayrı olarak değil, her standartın içinde verilmektedir.
[* Tablodaki B harfleri Bölüm'ü temsildir.]	TOPLAM 22 Bölüm 104 sayfa	TOPLAM 19 Bölüm 179 sayfa	TOPLAM 21 standart ve FRKÇ 581 sayfa

Tablodaki BOBİ FRS ve TFRS Tam Sete ilişkin toplamlar, sadece çalışma kapsamında incelenen KÜMİ FRS ile ilişkili olan bölümlerin/standartların toplam bölüm/standart ve sayfa sayısını içermektedir. Bir başka ifade ile BOBİ FRS ve TFRS toplamaları, bu düzenlemelerin toplam içeriğini değil KÜMİ FRS ile ilişkilendirilebilen kısımlarını göstermektedir.

Tablo 7'de görüldüğü üzere KÜMİ FRS, toplam 22 bölüm ve terimler sözlüğünü içeren 104 sayfadan oluşmaktadır. Sayfa sayılarına bakıldığında KÜMİ FRS'nin amacına ve kapsamındaki işletmelere uygun şekilde BOBİ FRS ve TFRS düzenlemelerine göre öz ve basit bir şekilde daha az sayfadan oluştuğu, detaydan ziyade temel ilkelere yer verildiği görülmektedir. Ayrıca bölüm bazında bakıldığında KÜMİ FRS içerisinde en fazla açıklama 11 sayfa ile Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar içerisinde, en az açıklama ise 1 sayfa ile Bölüm 14 Devlet Teşvikleri, Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler içerisinde yapılmaktadır.

BOBİ FRS'de yer alan toplam 27 bölümden 19 tanesi KÜMİ FRS'de yer alırken 8 tanesi yer almamaktadır. BOBİ FRS'de yer alan ancak KÜMİ FRS'de bölüm olarak yer almayan dolayısıyla da küçük ve mikro işletmeleri ilgilendirmeyen ya da düşük derecede ilgilendiren bazı hususlar bulunmaktadır. Bu duruma ilişkin şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ *Nakit akış tablosu*, KÜMİ FRS’de finansal tablolar içerisinde yer almamaktadır. Bu nedenle BOBİ FRS Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu ile KÜMİ FRS arasında herhangi bir karşılaştırma yapılamamıştır.

✓ *Maden kaynakları* ile ilgili KÜMİ FRS’de herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple BOBİ FRS Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi konusunda KÜMİ FRS ile karşılaştırma yapılamamıştır.

✓ *İştirakler ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar*, KÜMİ FRS’de ayrı bölümler olarak ele alınmamaktadır. Bu nedenle, BOBİ FRS Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar ve BOBİ FRS Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar konusunda KÜMİ FRS ile doğrudan bir karşılaştırma yapılmamıştır. Bununla birlikte KÜMİ FRS’de iştiraklere ve müşterek girişimlere ilişkin olarak şu hususlar yer almaktadır:

• Bu yatırımlar, özkaynaklara yapılan yatırımlar olarak değerlendirilmekte ve KÜMİ FRS Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar başlığı altında açıklanmaktadır. Bu yatırımların; ilk defa finansal tablolara alınırken işlem fiyatı üzerinden ölçüleceği, işlem maliyetlerinin tamamının gider olarak kâr veya zarara yansıtılacağı, sonraki ölçümün piyasa değeri üzerinden gerçekleştirileceği ve ortaya çıkan değer farklarının ise kâr veya zarara yansıtılacağı ifade edilmektedir.

• Ayrıca, bu yatırımlara ilişkin Bölüm 7 Hasılat (elde edilen kâr payları ve diğer gelirlerin hasılat olarak değerlendirilmeyeceği), Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri (yabancı para cinsinden elde edilen bu tür yatırımların nasıl ölçüleceği), Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri (işletme birleşmesinde nasıl ele alınacağı), Bölüm 21 Dipnotlar (bu yatırımlara ilişkin dipnotlarda sunulması gereken bilgiler), Bölüm 22 KÜMİ FRS’ye Geçiş (bu tür yatırımlara ilişkin muafiyetler) ve Terimler Sözlüğü (bu yatırımların tanımları) kısımlarında muhtelif açıklamalara yer verilmektedir.

✓ *Yatırım amaçlı gayrimenkuller*, KÜMİ FRS’de ayrı bir bölüm olarak ele alınmamaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller konusunda KÜMİ FRS ile doğrudan bir karşılaştırma yapılmamıştır. Ancak bununla birlikte KÜMİ FRS içerisinde bu tür gayrimenkullere ilişkin aşağıdaki ilkeler yer almaktadır:

• KÜMİ FRS Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar içerisinde, işletmelerin isteğe bağlı olarak, söz konusu gayrimenkullere BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hükümlerini uygulamayı seçebileceği, bunu tercih eden işletmelerin, BOBİ FRS Bölüm 26 Dipnotlar içerisindeki yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin açıklama hükümlerini de uygulayacağı, bu seçimin bir muhasebe politikası tercihi olduğu ve söz konusu gayrimenkullerin tamamına uygulanacağı ifade edilmektedir.

• Terimler Sözlüğü içerisinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımına yer verilmektedir.

✓ *Konsolide finansal tablolar* ile ilgili KÜMİ FRS’de herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar ile KÜMİ FRS arasında herhangi bir karşılaştırma yapılamamıştır.

✓ *Ara dönem finansal raporlama* ile ilgili KÜMİ FRS içerisinde herhangi bir ilke yer almamaktadır. Bu sebeple BOBİ FRS Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama hususunda KÜMİ FRS ile bir karşılaştırma yapılamamıştır.

✓ *Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama* konusunda KÜMİ FRS içerisinde doğrudan bir bölüm bulunmamaktadır. Bu nedenle BOBİ FRS Bölüm 25 ile KÜMİ FRS arasında bir karşılaştırma yapılamamıştır. Ancak “yüksek enflasyon” ibaresine ilişkin KÜMİ FRS Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu ekinde yer alan örnek tablonun özkaynaklar sınıfındaki sermaye düzeltilmesi farklarında “ödenmiş sermaye tutarının yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan farklar bu kalemde gösterilir.” notuna yer verilmektedir.

Çalışmanın bu kısmında, KÜMİ FRS 2022 sürümünde yer alan bölümler ve bu bölümlerdeki temel ilkeler hem kendi içinde hem de BOBİ FRS 2021 sürümü ve TFRS 2023 seti (kırmızı kitap) içerisinde yer alan ilgili yerler ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir.

➤ **Bölüm 1. Kavramlar ve Genel İlkeler**

KÜMİ FRS Bölüm 1’de, işletmenin ilgili taraflara sunacağı bilgilerin yer aldığı finansal bilgilere ve tablolara ilişkin genel açıklamalar yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde; finansal tabloların (finansal durum ile finansal performans -kâr veya zarar- tablosu) neyi ifade ettiği, bu tablolar içinde yer alan unsurların (varlık, yükümlülük, özkaynak ile gelir ve gider) açıklamaları ve hangi koşullarda finansal tablolara dâhil edileceği, ilgili unsurlara dair ölçüm esaslarının (maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değer) neler olduğu belirtilmektedir.

KÜMİ FRS Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan hükümlerin ilgili olduğu BOBİ FRS bölümü ve TFRS standardı ile karşılaştırması Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8. Kavramlar, Genel İlkeler ve Finansal Tablolar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	- <i>Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler</i> - <i>Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu</i>	<i>Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</i>	- <i>Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve</i> - <i>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu</i>
<i>Sunulacak finansal tablolar</i>	- Finansal durum tablosu - Kâr veya zarar tablosu - Dipnotlar	- Finansal durum tablosu - Kâr veya zarar tablosu - Nakit akış tablosu - Özkaynak değişim tablosu - Dipnotlar	- Finansal durum tablosu - Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu - Özkaynak değişim tablosu - Nakit akış tablosu - Dipnotlar
<i>Ölçüm esasları</i>	- Maliyet bedeli - Gerçeğe uygun değer	- Maliyet bedeli - Gerçeğe uygun değer	- Tarihi maliyet - Cari değer (gerçeğe uygun değer, kullanım değeri, ifa değeri, cari maliyet)
<i>Raporlama ilkeleri</i>	- İşletmenin sürekliliği - Tahakkuk esası - İhtiyatlılık - Önemlilik - Mahsup yasağı - Raporlamanın sıklığı - Karşılaştırmalı bilgi - Sunumda tutarlılık	- İşletmenin sürekliliği - Tahakkuk esası - İhtiyatlılık - Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik - Mahsup yasağı - Raporlamanın sıklığı - Karşılaştırmalı bilgi - Sunumda tutarlılık	- İşletmenin sürekliliği - Tahakkuk esası - Önemlilik ve birleştirme - Netleştirme - Raporlamanın sıklığı - Karşılaştırmalı bilgi - Sunumda tutarlılık
<i>Finansal bilginin özellikleri</i>	- İhtiyaca uygunluk - Gerçeğe uygun sunum - Anlaşılabilirlik - Karşılaştırılabilirlik - Zamanında sunum	<u>Temel özellikler</u> - İhtiyaca uygunluk - Gerçeğe uygun sunum <u>Destekleyici özellikler</u> - Anlaşılabilirlik - Karşılaştırılabilirlik - Zamanında sunum	<u>Temel niteliksel özellikler</u> - İhtiyaca uygunluk - <i>Önemlilik</i> - Gerçeğe uygun sunum - <i>İhtiyatlılık</i> <u>Destekleyici niteliksel özellikler</u> - Karşılaştırılabilirlik - Doğrulanabilirlik - Zamanında sunum - Anlaşılabilirlik
<i>Finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler</i>	- Ticaret unvanı - Raporlama dönemi - Para birimi - Yuvarlama derecesi	- Ticaret unvanı - Tabloların tek bir işletmenin mi yoksa konsolide mi olduğu - Raporlama dönemi - Para birimi - Yuvarlama derecesi	- Ticaret unvanı - Tabloların işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu - Raporlama dönemi - Para birimi - Yuvarlama derecesi
<i>Örnek finansal tablolar</i>	Bölüm 3 ve Bölüm 4 içerisinde verilmektedir.	BOBİ FRS Ek 1 ile Ek 8 arasında hem münferit hem de konsolide olarak yer almaktadır.	TFRS’de yer almamaktadır. KGK’nın ilk olarak 2013 yılında sunduğu ve 2019 yılında güncellediği “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” içerisinde örnek finansal tablolara verilmektedir.

Tablo 8’de görüldüğü üzere KÜMİ FRS Bölüm 1’de ve Bölüm 2’de yer alan kavramlara ve genel ilkelere ilişkin maddeler, TFRS 2023 setinde yer alan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve; BOBİ FRS 2021 sürümünde Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar içerisinde bulunan maddeler ile uyumlu olmakla birlikte muhtelif hususlarda farklılıklar göstermektedir. Tablo 8 ve bundan sonra gelen tablolardaki karşılaştırmalar, KÜMİ FRS 2022 sürümünde yer alan temel ilkeler baz alınarak gerçekleştirilmiştir. Bu durum, çalışmanın temel konusunun KÜMİ FRS olması ve diğer standartlarda yer alsa da KÜMİ FRS’de yer almayan hususların karşılaştırmayı anlamsız kılması açaşından tercih edilmiştir.

➤ **Bölüm 2. Finansal Tabloların Sunumu**

KÜMİ FRS Bölüm 2’de; finansal tabloların nelerden oluştuğu (finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, dipnotlar) ve sunuma ilişkin genel hükümler, finansal tablolarda yer verilmesi gereken genel bilgiler (ticaret unvanı, raporlama dönemi, para birimi, yuvarlama derecesi), tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri (ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum), finansal raporlamanın genel ilkeleri (işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup -netleştirme- yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılık) hakkında açıklamalar yer almaktadır. KÜMİ FRS

Bölüm 2’de yer alan ilkelerin diğer standartlardaki ilgili bölümler/standartlar ile karşılaştırması Tablo 8’de sunulmaktadır.

➤ **Bölüm 3. Finansal Durum Tablosu**

KÜMİ FRS Bölüm 3’te; finansal durum tablosunun tanımı yapılmakta, bu tablonun nasıl hazırlanacağına dair örnek tablo sunulmakta, tablonun sunumuna (alt kalem, alt toplam, ilave kalem, sınıflandırma -dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler, özkaynaklar-) ilişkin hükümler, varlık-yükümlülük-özkaynak sınıfı altında hangi kalemlerin sunulacağı ve bunların hangi şartları sağladığı takdirde ilgili sınıflarda yer alacağı hakkında açıklamalar bulunmaktadır.

KÜMİ FRS Bölüm 3’te yer alan ilkeler, karşılaştırılan diğer düzenlemeler ile genel olarak uyumlu olmakla birlikte onlara göre daha sade şekilde açıklanmaktadır. KÜMİ FRS Bölüm 3’ün diğer düzenlemelerin ilgili bölümleri ile karşılaştırması Tablo 9’da yapılmaktadır.

Tablo 9. Finansal Durum Tablosu Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu</i>	<i>Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</i>	<i>- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve - TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu</i>
Dönen varlıklar	- Normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi, - Esas olarak alım-satım amacıyla elde tutulması, - On iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya - Nakit veya nakit benzeri olması	- Normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi, - Ticari amaç ile elde tutulması, - On iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya - Nakit veya nakit benzeri olması	- Normal faaliyet döngüsü içinde realize edilmesinin beklenmesi ya da satılması veya tüketilmesinin amaçlaması, - Ticari amaçla elde tutulması, - On iki ay içinde realize edilmesinin beklenmesi veya - Nakit veya nakit benzeri olması
Duran varlıklar	Dönen varlık özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar	Dönen varlık özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar	İşletme dönen varlık dışındaki diğer tüm varlıkları
Kısa vadeli yükümlülükler	- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi, - Alım-satım amacıyla üstlenilmesi, - On iki ay içinde yerine getirilecek olması veya - Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması	- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi, - Ticari amaç ile üstlenilmesi, - On iki ay içinde yerine getirilecek olması veya - Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması	- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmeyi beklemesi, - Ticari amaçla elde tutulması, - Vadesinin on iki ay içinde dolacak olması veya - Ödemenin raporlama döneminden en az on iki ay sonraya ertelenmesini sağlayan bir hakkın bulunmaması
Uzun vadeli yükümlülükler	Kısa vadeli yükümlülük özellikleri taşımayan diğer tüm yükümlülükler	Kısa vadeli yükümlülük özellikleri taşımayan diğer tüm yükümlülükler	Kısa vadeli haricindeki diğer tüm yükümlülükler
Özkaynaklar	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır. Temel olarak; - ödenmiş sermaye, - yedekler, - geçmiş yıllar kârları/zararları, - dönem net kâr/zararı gibi kalemlerden oluşmaktadır.	İşletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.

Tablo 9’da görüldüğü üzere hem dönen varlık hem de kısa vadeli yükümlük tanımlamasında BOBİ FRS ile benzer ifadeler mevcut olup sadece “ticari” ifadesi yerine “alım-satım” ifadesi kullanılmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS ve TFRS ile karşılaştırıldığında KÜMİ FRS’de, özkaynaklara ilişkin detaylı açıklamaların yapılmadığı görülmektedir. Bu durumun, KÜMİ FRS içerisinde özkaynak değişim tablosunun yer almamasından

kaynaklandığını ifade etmek mümkündür. BOBİ FRS ve TFRS içerisinde özkaynaklara ilişkin açıklamalar özkaynak değişim tablosu içerisinde detaylı olarak sunulmaktadır.

➤ **Bölüm 4. Kâr veya Zarar Tablosu**

KÜMİ FRS Bölüm 4’te; kâr veya zarar tablosunun tanımı yapılmakta, bu tablonun nasıl hazırlanacağına dair örnek tablo sunulmakta, tablonun sunumuna (alt kalem, alt toplam, ilave kalem, sınıflandırma -gelir ve gider-) ilişkin hükümler hakkında açıklamalar bulunmaktadır. Ayrıca önemli bir husus olarak, herhangi bir gelir veya gider kaleminin bu tabloda ya da dipnotlarda “olağandışı kalem” olarak sunulamayacağı ifade edilmektedir.

KÜMİ FRS Bölüm 4’te yer alan hükümler, karşılaştırılan diğer düzenlemeler ile genel olarak uyumlu olmakla birlikte onlara göre detaya girilmeden açıklanmaktadır. KÜMİ FRS Bölüm 4’ün diğer düzenlemelerin ilgili bölümleri ile karşılaştırması Tablo 10’da yapılmaktadır.

Tablo 10. Kâr veya Zarar Tablosu Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu</i>	<i>Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</i>	<i>- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve - TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu</i>
Kâr veya zarar tablosu	İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.	İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.	TFRS’de “kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” ifadesi kullanılmaktadır. Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir ifadeleri ayrı olarak detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.
Olağandışı kalem	Herhangi bir gelir veya gider kalemi kâr veya zarar tablosunda ya da dipnotlarda sunulmaz.	Bölüm 1’de konu ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. Ancak Bölüm 26 Dipnotlar içerisinde olağandışı bir büyüklüğe sahip olan veya olağandışı bir durum sonucu ortaya çıkan gelir veya giderlerin niteliği, tutarı ve kâr veya zarar tablosunda hangi kalemin içerisinde yer aldığı ile ilgili açıklamaların tüm işletmeler tarafından sunulacağı ifade edilmektedir.	Bir gelir veya gider kalemi olağandışı kalem olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da dipnotlarda) sunulmaz.

Tablo 10’da görüldüğü gibi KÜMİ FRS ve BOBİ FRS kâr veya zarar tablosu kavramını kullanırken TFRS’de “kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” ifadesi kullanılmaktadır. Ayrıca önemli bir husus olan olağandışı gelir veya giderler, KÜMİ FRS ile TFRS içerisinde yasaklanmışken BOBİ FRS içerisinde Bölüm 26’da bu tür unsurların dipnotlarda sunulabileceği belirtilmektedir.

➤ **Bölüm 5. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar**

KÜMİ FRS Bölüm 5’te; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının (ölçüm esasları vb.) seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi, muhasebe tahminlerindeki (faydalı ömür vb.) değişiklikler ve hatalara ilişkin düzeltmelerin finansal tablolara alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. KÜMİ FRS Bölüm 5’in diğer düzenlemelerin ilgili bölümleri ile karşılaştırması Tablo 11’de yapılmaktadır.

Tablo 11. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar</i>	<i>Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar</i>	<i>TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</i>
Muhasebe politikaları	<p>- Uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla tutarlılık arz etmesi gerekir.</p> <p>- İstisnalar hariç politika değişikliğinde geriye dönük uygulama söz konusudur. Bazı durumlarda ise ileriye yönelik uygulama da yapılabilir.</p> <p>- Herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası belirlenmemişse, BOBİ FRS'nin ilgili hükümleri uygulanır.</p>	<p>Muhasebe politikasında bir değişiklik olduğunda politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır. Bazı durumlarda ileriye yönelik uygulama da yapılabilir.</p>	<p>İlgili standart hükümleri, BOBİ FRS'de yer alan ilkeleri içermekle birlikte daha detaylıdır. Ayrıca tam setteki diğer standartlara da atıflar yapılmaktadır. Bunların bir sonucu olarak da daha kapsamlı açıklamaların yapılması gerekliliği ifade edilmektedir.</p>
Muhasebe tahmini	<p>Kâr veya zarara yansıtılarak ileriye yönelik olarak finansal tablolara alınır. Gelecek dönemdeki muhtemel etkilere ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.</p>	<p>Kâr veya zarara dâhil edilerek ileriye yönelik olarak kayda alınır. Gelecek dönem(ler)deki muhtemel etkilere dipnotlarda yer verilir.</p>	
Hata	<p>- Önemli olan geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Ortaya çıkan sonuçlar, hatanın tespit edildiği cari raporlama döneminin kâr veya zararında gösterilmez.</p> <p>- Hatanın etkisinin belirlenmesi mümkün değilse hata düzeltilmesi, ileriye yönelik olarak uygulanır.</p>	<p>- Önemli geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Ortaya çıkan sonuçlar, hataların tespit edildiği cari raporlama döneminin kâr veya zararında gösterilemez.</p> <p>- Hatanın etkisinin belirlenmesi mümkün değilse hata düzeltilmesi, ileriye yönelik olarak uygulanır.</p>	
İlave finansal durum tablosu	<p>Gerekirse sunulabilir.</p>	<p>Gerekirse sunulabilir.</p>	<p>Herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.</p>
Açıklamalar	<p>İlgili değişikliğin niteliği, düzeltme tutarları ve nedenleri açıklanır.</p>	<p>İlgili değişikliğin niteliği, düzeltme tutarları ve nedenleri açıklanır.</p>	<p>Hangi açıklamaların yapılacağı detaylı olarak belirtilmektedir.</p>

Tablo 11'de yer alan bölümler/standart, finansal tablo kullanıcılarına yukarıda yer alan ilgili değişikliklerin finansal durum ve faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi hakkında gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sağlanma amacındadır. KÜMİ FRS içerisinde konuya ilişkin hükümler bulunmakla birlikte, bazı durumlarda BOBİ FRS'de yer alan hükümlerin uygulanabileceği de ifade edilmektedir.

➤ **Bölüm 6. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

Raporlama döneminden sonraki olaylar, “raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında işletmenin lehine ya da aleyhine yönelik ortaya çıkan olaylar” şeklinde tanımlanmakta KÜMİ FRS Bölüm 6 içerisinde açıklanmaktadır. İlgili bölümün diğer düzenlemeler ile karşılaştırması Tablo 12'de yapılmaktadır.

Tablo 12. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</i>	<i>Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</i>	<i>TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</i>
<i>Düzeltilme gerektiren olaylar</i>	Finansal tablolarda yer alan tutarlar etkileniyorsa dipnotlarda açıklama ve finansal tablolarda düzeltme; etkilenmiyorsa dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılır.	Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir.	Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkilerini yansıtmak amacıyla finansal tablolara almış olduğu tutarları düzeltilir.
<i>Düzeltilme gerektirmeyen olaylar</i>	Finansal tablolara yansıtılmaz. Olayların niteliği ve finansal etkisi dipnotlarda açıklanır.	Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz.	Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayları yansıtmak amacıyla finansal tablolarına almış olduğu tutarlarda herhangi bir düzeltme yapmaz. Ancak standartta belirtilen açıklamaları yapar.
<i>İşletmenin sürekliliği</i>	<p>- Varsayımın raporlama döneminden sonra geçersiz hale gelmesi durumunda, finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz.</p> <p>- Bu finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve süreklilik varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.</p>	<p>- Varsayımın raporlama döneminden sonra geçersiz hale gelmesi durumunda, finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz.</p> <p>- Bu finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve süreklilik varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.</p>	<p>- Yönetimin, raporlama döneminden sonra, işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyetinin olduğuna ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığına karar vermesi durumunda işletme, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlamaz.</p> <p>- TMS 1'e göre de süreklilik varsayımının geçerli olmaması halinde, finansal tablolarının hangi esasa göre hazırlandığı ve işletmenin sürekliliği esasının neden geçerli olmadığı açıklanır.</p>

Tablo 12'de görüldüğü üzere raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin KÜMİ FRS hükümleri BOBİ FRS ve TFRS hükümleri ile birebir uyumludur.

➤ **Bölüm 7. Hasılat**

Hasılatın kapsamına genel olarak “mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri, faiz, isim hakkı ve kâr payı” gibi unsurlar girmekte olup bunlara ilişkin ilkeler, KÜMİ FRS Bölüm 7 içerisinde açıklanmaktadır. Söz konusu bölümün diğer düzenlemelerin ilgili hükümleri ile karşılaştırması Tablo 13'te verilmektedir.

Tablo 13. Hasılat Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 7 Hasılat</i>	<i>Bölüm 5 Hasılat</i>	<i>TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat</i>
Finansal tablolara alma – genel ilke	Ekonomik faydaların işletmeye girmesi muhtemel olduğunda ve söz konusu faydalar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde	Ekonomik faydaların işletmeye girmesi muhtemel olduğunda ve söz konusu faydalar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde
Ölçüm	Satış iskontoları düşüldükten sonra tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel	Satış iskontoları düşüldükten sonra alınan veya alınması beklenen bedel	İşlem bedeli
Vade farkı	<u>Küçük işletmelerde;</u> - hasılat bedelinin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden, - hasılat bedelinin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak finansal tablolara alınır. <u>Mikro işletmelerde;</u> - hasılat bedeli, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür.	- Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. - Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.	- Mal/hizmet devri ile bedelin ödenmesi arasında bir yıl veya daha az olacağının öngörülmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapılması zorunlu değildir. - Bir yıldan kısa vadeli satışlarda vade farkının ayrıştırılmamasına ilişkin uygulama kolaylığı hariç önemli finans bileşeni bulunduğu vade farkları ayrıştırılır. - İşletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar.
Mal satışı	Önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, kontrolün olmaması, tutarın güvenilir olarak ölçülebilmesi, ekonomik fayda sağlanmasının muhtemel olması, maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda hasılat finansal tablolara alınır.	Önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, kontrolün olmaması, tutarın güvenilir olarak ölçülebilmesi, ekonomik fayda sağlanmasının muhtemel olması, maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda hasılat finansal tablolara alınır.	- TFRS’de bu başlıklara ilişkin ayrı kısımlar yer almamakta, ancak bununla birlikte genel hükümler detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.
Hizmet sunumu	İşlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak (“tamamlanma yüzdesi yöntemi” kullanılarak) finansal tablolara alınır.	Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi (“tamamlanma yüzdesi yöntemi”) dikkate alınarak kayda alınır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.	- Ayrıca TFRS 15’in kapsamı, müşteriler ile yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirler ile sınırlandırıldığından faiz, isim hakkı ve kâr payı gibi finansal araç unsurlarına ilişkin gelirler bu standardın kapsamına alınmamıştır. Bu gelirler, tam sette yer alan diğer standartlarda ele alınmaktadır.
İnşa sözleşmeleri	Hasılat ve maliyetler, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır.	Hasılat ve maliyetler, tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır.	
Faiz, isim hakkı ve kâr payı	- Faiz, Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar hükümlerine, - İsim hakkı, tahakkuk esasına, - Kâr payı, ödemeyi tahsil etme hakkının ortaya çıkmasına göre finansal tablolara yansıtılır.	- Faiz, etkin faiz yöntemi, - İsim hakları, tahakkuk esasına, - Kâr payları, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluşması doğrultusunda kayda alınır.	

Tablo 13’te görüldüğü üzere vade farkı tutarının belirlenmesine ilişkin KÜMİ FRS’de BOBİ FRS içerisinde belirtilen “etkin faiz yöntemi” ifadesi yer almamaktadır. Ayrıca BOBİ FRS ve KÜMİ FRS içerisinde yer alan ilkelerin, TFRS 15’ten ziyade bu standardın önceki versiyonu olan ve yürürlükten kalkan TMS 18 Hasılat standardına göre oluşturulduğu görülmektedir.

➤ **Bölüm 8. Stoklar**

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS stokları, “olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, üretilmekte olan varlıklar ile üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler” olarak tanımlanmaktadır. Stoklara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bölümlerinin ve standardın karşılaştırması Tablo 14’te verilmektedir.

Tablo 14. Stoklar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 8 Stoklar</i>	<i>Bölüm 6 Stoklar</i>	<i>TMS 2 Stoklar</i>
Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı
Stok maliyeti	- Tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler -Tam maliyet veya normal maliyet yöntemi	- Tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler -Tam maliyet veya normal maliyet yöntemi	- Tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler - Normal maliyet yöntemi
Maliyet ölçüm tekniği	Fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Sonuçlar fiili maliyete yakın ise standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi gibi diğer teknikler de kullanılabilir.	Fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Sonuçlar fiili maliyete yakın ise standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi gibi diğer teknikler de kullanılabilir.	Sonuçların maliyete yakın olması durumunda, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir.
Maliyet hesaplama yöntemi	- Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. - Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir.	- Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. - Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir.	- Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir. - Son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine ilişkin açıklama bulunmamaktadır.
Vade farkı	<u>Küçük işletmelerde;</u> - bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden, - bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı, faiz gideri olarak finansal tablolara alınır. <u>Mikro işletmelerde;</u> - stokların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.	- Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. - Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.	İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen (örneğin, normal kredi koşulları için geçerli olan satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark), finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Borçlanma maliyetleri	<p>Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi 1 yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası ya da elde edilmesi için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa ya da kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir.</p>	<p>Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak, amaçlanan kullanımına veya satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu stokun satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.</p>	<p>Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşullar, TMS 23'te belirtilmektedir. Eğer TMS 23'e göre belirli koşullara sahip stok, özellikli varlık olarak değerlendirilir ise özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.</p>
Vade farkı	<p><u>Küçük işletmelerde;</u> - bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden, - bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı, faiz gideri olarak finansal tablolara alınır.</p> <p><u>Mikro işletmelerde;</u> - stokların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.</p>	<p>- Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.</p> <p>- Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür.</p> <p>Vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.</p>	<p>İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen (örneğin, normal kredi koşulları için geçerli olan satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark), finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.</p>
Değer düşüklüğü	<p>- Her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.</p> <p>- Stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılır. Bu tutar, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve kâr veya zarar tablosunda "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir.</p>	<p>- Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.</p> <p>- Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değerleri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur. Bu tutar, kâr veya zarar tablosunda "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır.</p>	<p>- Stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleşebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır.</p> <p>- Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi genellikle, her bir kalem için ayrı ayrı gerçekleştirilir.</p>
Gider olarak finansal tablolara alma	<p>Stoklar satıldığında, bu stokların defter değerleri, ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde kâr veya zarar tablosuna yansıtılır.</p>	<p>Stoklar satıldığında, bu stokların defter değerleri, ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde kâr veya zarar tablosuna yansıtılır.</p>	<p>Stoklar satıldığında, bunların defter değerleri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır.</p>

Yukarıdaki durumlara ek olarak KÜMİ FRS içerisinde hizmet işletmelerinin stok maliyeti ile canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti gibi unsurlara ilişkin açıklamalar da yer almaktadır. Ancak bu durumlar diğer düzenlemeler ile karşılaştırılmamıştır. İfade edilmesi gereken noktalardan biri de değer düşüklüğüne ilişkindir. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS içerisinde bu ifadeler yer almasına karşın TFRS içerisinde açık bir şekilde “değer düşüklüğü” ifadesi yer almamaktadır. Bu ifade birebir olarak 2018 öncesi TFRS setlerinde yer alırken 2018 ve sonrası TFRS setlerinde kullanılmamaktadır.

➤ **Bölüm 9. Tarımsal Faaliyetler**

Tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelere yönelik hazırlanan KÜMİ FRS Bölüm 9’un BOBİ FRS ve TFRS içerisinde ilişkili olduğu bölüm ve standart ile karşılaştırması Tablo 15’te sunulmaktadır.

Tablo 15. Tarımsal Faaliyetler Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler</i>	<i>Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler</i>	<i>TMS 41 Tarımsal Faaliyetler</i>
<i>Finansal tablolara alma – ilk kayıt</i>	<ul style="list-style-type: none">- Canlı varlıklar, maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemi,- Tarımsal ürünler, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.	<ul style="list-style-type: none">- Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi,- Tarımsal ürünler, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	<p>İlk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda:</p> <ul style="list-style-type: none">- Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle,
<i>Finansal tablolara alma – sonraki dönem</i>	Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek ya da satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek ya da satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	<ul style="list-style-type: none">- Gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi mümkün değil ise varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.
<i>Kazanç ve kayıplar</i>	<ul style="list-style-type: none">- Canlı varlıklara ilişkin olanlar, kâr veya zarara,- Tarımsal ürünlere ilişkin olanlar, ilgili dönemin kâr veya zararına yansıtılır.	<ul style="list-style-type: none">- Canlı varlıklara ilişkin olanlar, kâr veya zarara,- Tarımsal ürünlere ilişkin olanlar, ilgili dönemin kâr veya zararına yansıtılır.	İlgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zarara yansıtılır.
<i>Sunum</i>	KÜMİ FRS’de sunuma ilişkin hükümler bulunmamaktadır. Ancak örnek olarak verilen Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosunda BOBİ FRS’de yer alan hükümlere benzer şekilde bir gösterim yapılmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">- Finansal durum tablosunda dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı olarak sunulur.- Kazanç ve kayıplar, kâr veya zarar tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde ayrı olarak gösterilir.	Doğrudan bir ifade bulunmamasıyla birlikte canlı varlıkların sınıflandırılması hususunda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu hükümlerine atıf yapılmaktadır. Ayrıca bazı canlı varlıkların TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulabileceği belirtilmektedir. Bu durum, ilgili canlı varlığını tablolardaki sınıflandırması açısından önemlidir.

Tablo 15’te görüldüğü üzere KÜMİ FRS’de tarımsal faaliyetlere ilişkin hükümler, diğer düzenlemeler ile uyumludur. Sadece sunum açısından doğrudan bir açıklama yapılmamakta dolaylı olarak örnek finansal tablolarda tarımsal faaliyetlerin gösterimine ilişkin kalemler yer almaktadır.

➤ **Bölüm 10. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar**

İşletmenin finansal varlıkları, finansal yükümlülükleri ile kendi özkaynak araçlarına ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlendiği KÜMİ FRS Bölüm 10’un BOBİ FRS ve TFRS içerisinde ilişkili olduğu bölüm ve standart ile karşılaştırması Tablo 16’da verilmektedir. TFRS’de yer alan ilkeler, toplam 204 sayfada detaylı olarak verildiğinden Tablo 16’da bazı noktalara özet olarak yer verilmiştir.

Tablo 16. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar</i>	<i>Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar</i>	<i>TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TFRS 9 Finansal Araçlar</i>
Alacak ve borçlar	<p><u>Küçük işletmelerin</u>;</p> <ul style="list-style-type: none"> - bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçları, tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarları üzerinden, - bir yıldan uzun olan alacak ve borçları, iskonto edilmiş tutarları üzerinden ölçülür. <p><u>Mikro işletmelerin</u>;</p> <ul style="list-style-type: none"> - alacak ve borçları, tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür. 	<ul style="list-style-type: none"> - Bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar, itibari değeri üzerinden ölçülür. - Bir yıldan uzun olan alacaklar ve borçlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. Faiz tutarı kâr veya zarar tablosunda gösterilir. 	
Borçlanma araçları	<ul style="list-style-type: none"> - Borçlanma araçları ilk defa finansal tablolara alınırken işlem fiyatı üzerinden ölçülür. - Borçlanma araçları için katlanılan işlem maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. - Borçlanma aracına ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz geliri ya da gideri, finansal varlığın ya da yükümlülüğün kalan bakiyesine (defter değerine) sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak bulunur ve kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışındaki borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. - Finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dikkate alınarak işlem fiyatları üzerinden ölçülür. - Finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değerinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılmasında ve finansal tablolara alınmasında etkin faiz yöntemi kullanılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ticari ve diğer alacaklar ile borçlar, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür. Vadesi bir yıldan kısa olan alacaklar, defter değeri üzerinden ölçülebilmektedir. - Ticari alacaklara ilişkin değer düşüklüğü, beklenen kredi zararı yaklaşımına göre kayda alınır.
Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	<ul style="list-style-type: none"> - Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken işlem fiyatı üzerinden ölçülür ve işlem maliyetlerinin tamamı gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. - Sonraki ölçümü, piyasa değeri üzerinden gerçekleştirilir ve ortaya çıkan değer farkları kâr veya zarara yansıtılır. - Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Sonraki ölçüm ise maliyet bedelinden varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek gerçekleştirilir. 	<ul style="list-style-type: none"> - Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları kâr veya zarara yansıtılır. - Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Raporlama tarihlerinde ise maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür. 	<ul style="list-style-type: none"> - Hisse senedi yatırımları ve türev araçlar, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. - Borçlanma aracı niteliğindeki menkul kıymet yatırımları ile banka kredileri ve ihraç edilen menkul kıymetler, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür.
Değer düşüklüğü	<p>Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıklar, değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Değer düşüklüğü söz konusu ise ilgili zarar, kâr veya zarara yansıtılır.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklar tahmin edilir ve değer düşüklüğü karşılığı hesaplanır. Değer düşüklüğü zararı; ticari alacaklar için “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler”, diğer finansal varlıklar için “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemine yansıtılır. 	

Tablo 16’da yer alan hususlara ek olarak KÜMİ FRS’de işletme, bir finansal aracı ilk defa finansal tablolara alırken uygun bir şekilde finansal varlık, finansal yükümlülük veya özkaynak aracı olarak sınıflandırır. Bu sınıflandırma yapılırken tereddütlü durumlarda ve diğer finansal araçlara ilişkin işlemler yapılırken BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar’da yer alan ilkeler uygulanır. Bununla birlikte KÜMİ FRS içerisinde finansal varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması, işletmenin kendi özkaynak araçlarına ilişkin yapılan ilk ihraç, geri satın alma, ortaklara yapılan dağıtımlar gibi hususlar da düzenlenmektedir. BOBİ FRS’de ise ayrıca korunma muhasebesi, dönüştürülebilir finansal araçlar gibi hususlar da bulunmaktadır.

➤ **Bölüm 11. Maddi Duran Varlıklar**

İşletmenin maddi duran varlıklarına ait muhasebeleştirme hükümleri ile KÜMİ FRS Bölüm 11, BOBİ FRS Bölüm 12 ve TMS 16 karşılaştırması Tablo 17’de sunulmaktadır.

Tablo 17. Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>TMS 16 Maddi Duran Varlıklar</i>
Finansal tablolara alma ve ölçüm	- İlk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülür. - Sonraki ölçümlerinde maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi kullanılır.	- İlk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür. - Sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenir.	- İlk ölçümde, maliyet bedeli ile ölçülür. - Sonraki ölçümlerde, maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli seçilir.
Yeniden değerleme – değer artışı	Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda artması durumunda, bu artış finansal durum tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde gösterilir.	Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda artması durumunda, bu artış finansal durum tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilir.	Eğer bir varlığın defter değerini yeniden değerleme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanır.
Yeniden değerleme – değer azalışı	- Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda bu azalış, öncelikle aynı varlık için finansal durum tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan indirilir. - Ancak yeniden değerleme azalışının “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarar tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.	- Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerleme yedeğinden indirilir. - Ancak yeniden değerleme azalışının yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarar tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.	Eğer bir varlığın defter değerini yeniden değerleme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir.
Amortisman	Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır.	Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır.	Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
Amortisman yöntemi	Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi.	Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi.	Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi.
Amortismanına tabi tutar	Varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir.	Varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir.	Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değerini düşüldük belirlenir.
Kışt amortisman	Amortismanına tabi tüm varlıklar için kışt amortisman hesaplanır.	Amortismanına tabi tüm varlıklar için kışt amortisman hesaplanır.	Kışt amortisman hesaplanır.

Amortisman gideri	Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri kâr veya zarar tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir.	Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri kâr veya zarar tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir.	Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
Amortisman – arsa ve araziler	Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tabi değildir.	Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tabi değildir.	Bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar.
Arsa ve binalar	Arsa ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak finansal tablolara almır.	Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak muhasebeleştirilir.	Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilir.
Vade farkı	Küçük işletmelerde; - bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden, - bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı, faiz gideri olarak finansal tablolara almır. Mikro işletmelerde; - varlıkların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.	- Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. - Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.	- Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. - Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.
Borçlanma maliyetleri	Bölümde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri içerisinde varlıkların maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetlerinin, oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılacağı ifade edilmektedir.	Oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak “Borçlanma Maliyetleri” bölümündeki ilke uyarınca, amaçlanan kullanımına hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.	Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler TMS 23 Borçlanma Maliyetleri ile belirlenmiştir.
Değer düşüklüğü	Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır.	Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır.	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır.
Finansal tablo dışı bırakma	- Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır. - Varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.	- Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır. - Varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.	- Bir maddi duran varlık, elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır. - Varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Tablo 17’de görüldüğü üzere maddi duran varlıklara ilişkin üç düzenlemede de birçok önemli hüküm bulunmaktadır. KÜMİ FRS açısından bakıldığında çoğu ilkenin BOBİ FRS ile uyumlu olduğu görülmektedir. Farklılık arz eden hususlardan biri KÜMİ FRS kullanan işletmelerin kira geliri veya değer artış kazancı ya da her

ikisini birden elde etmek amacıyla elde tuttuğu gayrimenkullerine isteğe bağlı olarak BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hükümlerini uygulamayı seçebilmesidir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, BOBİ FRS ve TFRS içerisinde ayrı bir bölümde/standartta düzenlenirken, KÜMİ FRS içerisinde ayrı bir bölümde düzenlenmemiş, maddi duran varlıklar bölümünde BOBİ FRS’de yer alan ilkelere atıf yapılarak düzenlenmiştir. Bir diğer farklı konu ise vade farkının KÜMİ FRS içerisinde işletme büyüklüğüne göre açıklanmasıdır. Belirtilmesi gereken noktalardan biri de TFRS içerisinde “kıst amortisman” ifadesi yer almasa da TMS 16 paragraf 55’teki “Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğu zaman başlar.” ilkesine göre kıst amortismanın uygulanabileceği çıkarımının yapılabilmesidir.

➤ **Bölüm 12. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlık olarak tanımlanabilecek maddi olmayan duran varlıklara ilişkin KÜMİ FRS ve diğer düzenlemelere ait karşılaştırma Tablo 18’de sunulmaktadır.

Tablo 18. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>
Finansal tablolara alma ve ölçüm	- İlk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülür. - Sonraki dönemlerde birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedeli ile ölçülür.	- İlk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülür. - Sonraki dönemlerde birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür.	- İlk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeli ile ölçülür. - Sonraki dönemlerde maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi seçilebilir.
Yeniden değerleme	Yok.	Yok.	Var.
İtfa	- Maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır - Varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda, varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.	- Maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. - Varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.	- İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. - Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı işletme tarafından belirlenen yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. - Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.
İtfaya tabi tutar	Varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir.	Varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir.	Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değerini düşüldükten sonra belirlenir.
İtfa yöntemi	Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi.	Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi.	Doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemi.
İtfa gideri	Döneme ilişkin itfa gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan itfa gideri, kâr veya zarar tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir.	Döneme ilişkin itfa giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan itfa giderleri kâr veya zarar tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir.	Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
Kıst amortisman	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kıst amortisman hesaplanır.	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kıst amortisman hesaplanır.	Kıst amortisman hesaplanır.

Araştırma ve geliştirme	<p>- İşletme içinde bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulması amacıyla katlanılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı varlık olarak finansal tablolara alınır.</p> <p>- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda bir maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkmaması durumunda, varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar da dâhil olmak üzere katlanılan tüm harcamalar gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu durumda, ilgili raporlama dönemi öncesinde varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılarak düzeltilir.</p>	<p>- İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır.</p> <p>- Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekteleştiğinde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>- Geliştirme safhasında yapılan harcamalar, belirlenen şartları taşıdığında maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir.</p>	<p>- Araştırma harcaması, gider olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>- Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamayan bir geliştirme harcaması, gerçekteleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>- Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.</p>
Vade farkı	<p><u>Küçük işletmelerde;</u> - bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden, - bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı, faiz gideri olarak finansal tablolara alınır.</p> <p><u>Mikro işletmelerde;</u> - satın alınan maddi olmayan duran varlıkların maliyeti vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.</p>	<p>- Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.</p> <p>- Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.</p>	<p>Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri uyarınca aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.</p>
Borçlanma maliyetleri	<p>- Bölümde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.</p> <p>- Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri içerisinde varlıkların maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetlerinin, oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılacağı ifade edilmektedir.</p>	<p>Oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak, amaçlanan kullanımına hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir.</p>	
Değer düşüklüğü	<p>Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır.</p>	<p>Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır.</p>	<p>TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır.</p>
Finansal tablo dışı bırakma	<p>- Elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır.</p> <p>- Varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.</p>	<p>- Elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.</p> <p>- Varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.</p>	<p>- Elden çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi durumunda finansal tablo dışı bırakılır.</p> <p>- Kazanç veya kayıp, kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.</p>

Tablo 18’de görüldüğü gibi maddi olmayan duran varlıklara ilişkin üç düzenlemede de detaylı hükümler bulunmaktadır. En önemli farklılık, maddi duran varlıkların ilk kayda alınmadan sonraki dönemlerde, her üç düzenlemede yeniden değerlendirme yöntemi bulunurken, maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümlerinde yeniden değerlendirme yönteminin sadece TFRS içerisinde yer alması, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS içerisinde yer almamasıdır. Belirtilmesi gereken noktalardan biri de TFRS içerisinde “kıst amortisman” ifadesi yer almasa da TMS 38 paragraf 97’deki “İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğunda başlatılır.” ilkesine göre kıst amortismanın uygulanabileceği çıkarımının yapılabilmesidir.

➤ **Bölüm 13. Kiralamalar**

Kiralama sözleşmesine konu olan işlemlere ilişkin muhasebe ilkelerinin yer aldığı KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS düzenlemelerine ait karşılaştırma Tablo 19’da sunulmaktadır.

Tablo 19. Kiralamalar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 13 Kiralamalar</i>	<i>Bölüm 15 Kiralamalar</i>	<i>TFRS 16 Kiralamalar</i>
Sınıflandırma	Finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.	Finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.	Kiracılar açısından bir sınıflandırma yok. Kiraya veren açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı var.
Kiracı – finansal kiralama	<ul style="list-style-type: none"> - Yükümlülük, varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden finansal tablolara alınır. - Kira ödemeleri, finansman gideri ve anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. - Kiracı, raporlama dönemi sonlarında maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar bölümlerindeki ölçüm hükümlerini uygular. - Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için varlıklarda değer düşüklüğü bölümünde yer alan hükümler uygulanır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Yükümlülük, varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alınır. - Kira ödemeleri, finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. - Kiracı, dönem sonlarında maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ya da yatırım amaçlı gayrimenkuller bölümlerindeki ölçüm hükümlerini uygular. - Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı, varlıklarda değer düşüklüğü bölümü hükümlerine göre belirlenir. 	<ul style="list-style-type: none"> - Kiracı, finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır. - Kiracı, kullanım hakkı varlığını tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. - Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kullanım hakkı varlığını maliyet yöntemi uygulanarak ölçer.
Kiracı – faaliyet kiralaması	Kiracı, kira ödemelerini doğrusal bir şekilde gider olarak kâr veya zarara yansıtır.	Kiracı, kira ödemelerini doğrusal bir şekilde gider olarak kâr veya zarara yansıtır.	
Kiraya veren – finansal kiralama	<ul style="list-style-type: none"> - Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Alacak tutarını finansal tablolara alır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır. - Alınan kira ödemeleri, finansman geliri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Alacak tutarını finansal tablolara alır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır. - Alınan kira ödemeleri, finansman geliri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Kiraya veren, kiralamaların her birini faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırır. - Kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna alır ve bunları net kiralama yatırıma eşit tutarda bir alacak olarak sunar. - Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini net kiralama yatırıma ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alır. - Kiraya veren, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır.
Kiraya veren – faaliyet kiralaması	<ul style="list-style-type: none"> - Kira ödemesi, doğrusal bir şekilde (eşit tutarlarda) gelir olarak kâr veya zarara yansıtılır. - Kiraya veren, raporlama dönemi sonlarında maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar bölümlerindeki ölçüm hükümlerini uygular. - Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için varlıklarda değer düşüklüğü bölümünde yer alan hükümler uygulanır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Kira ödemesi, doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydedilerek kâr veya zarara yansıtılır. - Kiraya veren, dönem sonlarında maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ya da yatırım amaçlı gayrimenkuller bölümlerindeki ölçüm hükümlerini uygular. - Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı varlıklarda değer düşüklüğü bölümü hükümlerine göre belirlenir. 	
Satış ve geri kiralama işlemleri	Herhangi bir hüküm yoktur.	Konu hakkında düzenleme var.	Konu hakkında düzenleme var.

Tablo 19’da görüldüğü üzere KÜMİ FRS içerisindeki kiralamalara ilişkin hükümler, BOBİ FRS ile uyumludur. En önemli farklılık ise satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin KÜMİ FRS’de herhangi bir düzenleme bulunmaması, BOBİ FRS’de ve TFRS’de ise konuya dair düzenlemelerin yer almasıdır. Önemli noktalardan biri de kiralama sınıflandırmasıdır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hem kiracı hem de kiraya veren açısından kiralamaları, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırırken TFRS’de bu ayrım kiracı için yapılmamakta sadece kiraya veren açısından yapılmaktadır.

➤ **Bölüm 14. Devlet Teşvikleri**

İşletmeler için bir kaynak transferi olarak tanımlanabilecek olan devlet teşviklerine ilişkin hükümlerin KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS açısından karşılaştırması Tablo 20’de gösterilmektedir.

Tablo 20. Devlet Teşvikleri Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 14 Devlet Teşvikleri</i>	<i>Bölüm 16 Devlet Teşvikleri</i>	<i>TMS 20 Devlet Teşvikleri</i>
<i>Muhasebeleştirme</i>	Performans modeli	Performans modeli	Sermaye ya da gelir yaklaşımı
<i>Ölçüm</i>	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer
<i>Finansal tablolara alma</i>	<p>- Performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>- Performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar finansal durum tablosunda “Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları” kalemi içerisinde gösterilir.</p>	<p>- Performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>- Performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar finansal durum tablosunda “Ertelenmiş Gelirler” kalemi içerisinde gösterilir.</p>	<p>- Varlıklara ilişkin teşvikler, finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.</p> <p>- Gelire ilişkin teşvikler, kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” başlığı altında gösterilir.</p>

Tablo 20’de görüldüğü üzere KÜMİ FRS içerisinde yer alan devlet teşvikleri ile ilgili hükümler BOBİ FRS ile uyumludur. KÜMİ FRS’de, “Ertelenmiş Gelirler” ifadesi yerine “Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları” ifadesi kullanılmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile TFRS arasında muhasebeleştirmede kullanılan yöntem ve finansal tablolara alma ilkelerinde farklılıklar söz konusudur.

➤ **Bölüm 15. Borçlanma Maliyetleri**

Borçlanma ile ilgili maliyetlere dair KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS karşılaştırması, Tablo 21’de sunulmaktadır.

Tablo 21. Borçlanma Maliyetleri Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri</i>	<i>Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri</i>	<i>TMS 23 Borçlanma Maliyetleri</i>
Kapsam	Borçlanma ile ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler	Borçlanma ile ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler	Faiz ve diğer maliyetler tanımlaması yerine temel bir ilke benimsenmiştir. Bu temel ilke çerçevesinde borçlanma maliyetleri, özellikle varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilmekte ve bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmada ve aktifleştirilmektedir. Diğer borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde giderleştirilmektedir.
Finansal tablolara alma	Stokların, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.	Stokların, maddi duran varlıkların, maliyet yöntemi uygulanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri hariç tüm diğer borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.	Söz konusu duruma ilişkin TFRS’ye göre daha genel hükümler yer almaktadır.
Aktifleştirme (başlama, ara verme, son verme)	Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.	Söz konusu duruma ilişkin TFRS’ye göre daha genel hükümler yer almaktadır.	Söz konusu duruma ilişkin detaylı hükümler bulunmaktadır.

Tablo 21’e bakıldığında KÜMİ FRS ile BOBİ FRS uyumludur. Farklılık arz eden hususlardan biri TFRS’de “özellikli varlık” ifadesi kullanılırken KÜMİ FRS ve BOBİ FRS içerisinde bu ifade yer almamaktadır. Bir diğer farklılık ise BOBİ FRS ve TFRS içerisinde yer alan aktifleştirme (başlama, ara verme, son verme) ile ilgili ilkeler KÜMİ FRS’de bulunmamaktadır.

➤ **Bölüm 16. Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

İşletmeye ait varlıkların değerinin düşmesi halinde uygulanacak muhasebe ilkelerinin düzenlendiği KÜMİ FRS Bölüm 16’nın BOBİ FRS ve TFRS ile karşılaştırması Tablo 22’de verilmektedir.

Tablo 22. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>	<i>Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>	<i>TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>
Temel ilke	Herhangi bir göstergenin mevcut olması durumunda, ilgili varlığın defter değerı ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerı karşılaştırılır.	Herhangi bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Bir varlığın defter değerının geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerından düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değerı geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.
Finansal tablolara alma	Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerından %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır.	Değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır.	Varlık başka bir standarda göre yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
Şerefiye	Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.	Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.	Şerefiye değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edilir.
Değer düşüklüğü zararının iptali	İptal edilecek değer düşüklüğü zararı, kâr veya zarara yansıtılır.	İptal edilecek değer düşüklüğü zararı, kâr veya zarara yansıtılır.	Şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Tablo 22’de görüldüğü gibi söz konusu üç düzenleme genel olarak birbiri ile uyumludur. Ancak en büyük farklılık şerefiyede ortaya çıkmaktadır. KÜMİ FRS’de ve BOBİ FRS’de şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz iken TFRS’de şerefiye yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

➤ **Bölüm 17. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler, Şarta Bağlı Varlıklar**

Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün finansal tablolara alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerlerine ilişkin düzeltmeleri (amortisman, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri vb.) kapsamaz. Bunların dışındaki karşılıkları, şarta bağlı yükümlülükleri ve varlıkları içeren KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS düzenlemelerin karşılaştırması Tablo 23’te verilmektedir.

Tablo 23. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler, Şarta Bağlı Varlıklar</i>	<i>Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler, Şarta Bağlı Varlıklar</i>	<i>TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</i>
Karşılıklar	<ul style="list-style-type: none"> - Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması halinde kayda alınır. - Karşılık tutarı, finansal durum tablosuna yükümlülük olarak yansıtılır ve bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kâr veya zarara yansıtılır. - Karşılık, en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. - Karşılık tutarları, her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve en gerçekçi tahmini yansıtacak şekilde düzeltilir. Bu düzeltmeler, varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması halinde kayda alınır. - Karşılık tutarı, finansal durum tablosuna yükümlülük olarak yansıtılır ve bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kayda alınır. - Karşılık, en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. - Karşılık tutarları, her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve en gerçekçi tahmini yansıtacak şekilde düzeltilir. Bu düzeltmeler, varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. - Karşılık tutarının, bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı, ilgili dönemde bir taraftan karşılık hesabına eklenirken, diğer taraftan da kâr veya zarar tablosunda “Faiz vb. Giderler” kalemi içerisinde gösterilir. 	<ul style="list-style-type: none"> - Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması halinde finansal tablolara yansıtılır. - Karşılık, en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. - Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. - Karşılıklar, her raporlama dönemi sonu itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.
Kıdem tazminatı	<ul style="list-style-type: none"> - Raporlama dönemi sonu itibarıyla toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, kısa vadeli ya da uzun vadeli olmasına göre finansal durum tablosunun “Kıdem Tazminatı Karşılıkları” kaleminde sunulur. - Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, çalışanların kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplanır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Raporlama dönemi sonu itibarıyla toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, kısa vadeli ya da uzun vadeli olmasına göre finansal durum tablosunun “Kıdem Tazminatı Karşılıkları” kaleminde sunulur. - Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, çalışanların kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplanır. 	<p>Bu standartta kıdem tazminatına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kıdem tazminatına ilişkin hükümler, tam sette yer alan bir diğer standart, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar içerisinde yer almaktadır.</p>
Şarta bağlı yükümlülükler	<ul style="list-style-type: none"> - Kriter, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olması ve yükümlülüğün tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmaması, işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesidir. - Şarta bağlı yükümlülükler, finansal durum tablosunda gösterilmez, dipnotlarda açıklama yapılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Kriter, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olup yükümlülüğün işletmenin kontrolünde bulunmaması, işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesidir. - Şarta bağlı yükümlülükler, finansal durum tablosunda gösterilmez, dipnotlarda açıklama yapılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - “Koşullu borçlar” ifadesi kullanılmaktadır. - İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolara yansıtamaz, finansal tablo dipnotlarında açıklar.

<p>şarta bağlı varlıklar</p>	<p>- Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır ve varlığın mevcudiyeti işletmenin kontrolünde bulunmaz.</p> <p>- Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. İşletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse, dipnotlarda açıklama yapılır. İşletmeye ekonomik fayda girişinin neredeyse kesin olması durumunda söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak finansal tablolara alınır.</p>	<p>- Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlık olup varlığın mevcudiyeti işletmenin kontrolünde bulunmaz.</p> <p>- Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. İşletmeye kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak kayda alınır.</p>	<p>- “Koşullu varlıklar” ifadesi kullanılmaktadır.</p> <p>- İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolara yansıtımaz.</p> <p>- Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılır.</p>
-------------------------------------	--	---	--

Tablo 23’te görüldüğü üzere KÜMİ FRS Bölüm 17, BOBİ FRS ile uyumludur. TFRS ise BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de bazı noktalarda farklılık göstermektedir. Örneğın, TFRS’de “şarta bağlı” ifadesi yerine “koşullu” ifadesi kullanılmakta, kıdem tazminatı başka bir standartta yer almaktadır.

➤ **Bölüm 18. Yabancı Para Çevrim İşlemleri**

İşletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemleri ilişkin hususlara uygulanan KÜMİ FRS Bölüm 18’in BOBİ FRS ve TFRS ile karşılaştırması Tablo 24’te sunulmaktadır.

Tablo 24. Yabancı Para Çevrim İşlemleri Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri</i>	<i>Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri</i>	<i>TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri</i>
Kapsam	<p>- Yabancı para cinsinden yapılan (Türk Lirası dışındaki bir para birimi ile gerçekleşen) işlemlere uygulanır.</p> <p>- Finansal tabloların sunulmasında Türk Lirası kullanılır.</p>	<p>- Yabancı para cinsinden yapılan işlemlere ve işletmelerin finansal tablolarını ağırlıkla kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine uygulanır.</p> <p>- İşletmenin ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirasından farklı olabilir.</p>	<p>Yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara dâhil edilmesi ile ve finansal tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesine ilişkin işlemlere uygulanır.</p>
Finansal tablolara alma – ilk ölçüm	<p>İşlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılır.</p>	<p>İşlem tarihindeki spot kur kullanılır.</p>	<p>Yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak geçerli para biriminden kaydedilir.</p>
Finansal tablolara alma – sonraki ölçüm	<p>- Parasal kalemler, dönem sonundaki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir.</p> <p>- Parasal olmayan kalemler, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa TCMB döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilir.</p>	<p>- Parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.</p> <p>- Parasal olmayan kalemler, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.</p>	<p>- Parasal kalemler, kapanış kurundan çevrilir.</p> <p>- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak; gerçeğe uygun değerden ölçülen parasal olmayan kalemler döviz kurları kullanılarak çevrilir.</p>
Kur farkından kaynaklı kazanç ve kayıplar	<p>Kâr veya zarara (kâr veya zarar tablosuna) yansıtılır.</p>	<p>Kâr veya zarara (kâr veya zarar tablosuna) yansıtılır.</p>	<p>Kâr veya zarara (kâr veya zarar tablosuna) yansıtılır.</p>

Tablo 24’te görüldüğü üzere finansal tabloların sunumunda para birimi olarak KÜMİ FRS’de sadece Türk Lirası, BOBİ FRS’de “ağırlıklı kullandıkları para birimi” ifadesi altında Türk Lirası ya da farklı bir para birimi kullanılabileceği belirtilmektedir. TFRS’de ise “geçerli para birimi” ifadesi altında işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrenin para biriminin kullanılabileceği açıklanmaktadır. TFRS’de Türk Lirası ibaresi geçmemektedir. Bu durum, standartların uluslararası standartların birebir çevrilmesinden kaynaklanmaktadır.

➤ **Bölüm 19. İşletme Birleşmeleri**

Devalma (edinme) ya da bir araya gelme şekilde gerçekleşen işletme birleşmelerine ilişkin ilkelerin belirlendiği KÜMİ FRS Bölüm 19’un BOBİ FRS ve TFRS içerisindeki benzer ilkeler ile karşılaştırması Tablo 25’te verilmektedir.

Tablo 25. İşletme Birleşmeleri Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri</i>	<i>Bölüm 21 İş Birleşmeleri</i>	<i>TFRS 3 İşletme Birleşmeleri</i>
<i>Finansal tablolara alma</i>	BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmeleri 21.10 – 21.33 paragrafları arasındaki ilgili hükümler uygulanır.	Edinen işletmenin, birleşme tarihinin, birleşme maliyetinin belirlenmesi, edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin, kontrol gücü olmayan payların, şerefiye ile negatif şerefiyenin ölçümü ve kayda alınması ile ilgili hükümler yer almaktadır (21.10 – 21.33).	Edinen işletmenin, birleşme tarihinin belirlenmesi, edinilen varlıkların, borçların, kontrol gücü olmayan payların finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi ile şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır.
<i>Yöntem</i>	Satın alma yöntemi	Satın alma yöntemi	Satın alma yöntemi
<i>Şerefiye</i>	BOBİ FRS’ye atf yapılmaktadır.	- Şerefiye faydalı ömrü güvenilir olarak tahmin ediliyorsa faydalı ömrü boyunca, edilemiyorsa 10 yılda itfa edilir ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz. - “Negatif şerefiye” ifadesi kullanılır.	- Şerefiye itfa edilmez, değer düşüklüğü testine tabi tutulur. - “Pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kazanç” ifadesi kullanılır.

Tablo 25’te görüldüğü gibi KÜMİ FRS’nin işletme birleşmelerine ilişkin hükümleri BOBİ FRS içerisinde “İş Birleşmeleri” isimli bölümde bulunmaktadır. KÜMİ FRS Bölüm 19’da doğrudan BOBİ FRS’nin ilgili ilkelerine atf yapılmaktadır. BOBİ FRS içerisinde atf yapılan kısımda işletme birleşmelerine ilişkin muhasebeleştirme (edinen işletmenin, birleşme tarihinin, birleşme maliyetinin belirlenmesi, kontrol gücü olmayan paylar ile şerefiyenin ölçümü ve kayda alınması) hükümleri yer almaktadır.

➤ **Bölüm 20. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

İşletmenin gelirleri üzerinden alınan vergileri konu edinen KÜMİ FRS Bölüm 20’nin BOBİ FRS ve TFRS içerisinde yer alan gelir vergileri bölümü ve standardı ile karşılaştırması Tablo 26’da sunulmaktadır.

Tablo 26. Gelir Vergisi Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</i>	<i>Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</i>	<i>TMS 12 Gelir Vergileri</i>
<i>Kapsam</i>	Vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir.	Mali kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri içerir.	Vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir.
<i>Ertelenmiş vergi</i>	Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmaz.	Büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları şart değildir.	İşletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Finansal tablolara alma	- Dönem vergisi kâr veya zarar tablosunda “Dönem Vergi Gideri” kaleminde gösterilir.	- Dönem vergisi kâr veya zarar tablosunda “Vergi Gideri” kaleminde gösterilir.	- Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere borç olarak muhasebeleştirilir. - Cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.
	- Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı finansal durum tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.	- Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı finansal durum tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.	
	- Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı, “Diğer Dönen Varlıklar” kaleminde gösterilir	- Cari ve önceki dönemlerine ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı, “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” kaleminde ayrı olarak gösterilir.	

Tablo 26’ya ilişkin şu durum ifade edilebilir; BOBİ FRS’de büyük şirketler için zorunlu ve orta boy şirketler için de isteğe bağlı, TFRS’de ise zorunlu olan ertelenmiş vergi bu düzenlemelerde detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Ancak KÜMİ FRS’yi uygulayan şirketlerin ertelenmiş vergi hesaplaması zorunlu olmadığından bu bölüm, diğer düzenlemelere göre çok kısa tutulmuştur.

➤ **Bölüm 21. Dipnotlar**

Şirketlerin diğer bölümlerde belirtilen hususlara ek olarak hangi açıklamaları sunması gerektiğine ilişkin ilkelerin yer aldığı KÜMİ FRS Bölüm 21, sadece BOBİ FRS Bölüm 26 ile karşılaştırılmıştır. Bunun nedeni TFRS setinde dipnotların kendine has standardının olmamasıdır. Dipnotlara ilişkin karşılaştırma Tablo 27’de sunulmaktadır.

Tablo 27. Dipnotlar Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
	<i>Bölüm 21 Dipnotlar</i>	<i>Bölüm 26 Dipnotlar</i>	<i>Ayrı bir standart yok</i>
Dipnotlarda yer verilmesi gereken bilgiler	Dipnotlar, finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosuna ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. - “Tüm Şirketler Tarafından Yapılacak Açıklamalar” ve - “Küçük Şirketler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar” başlıkları altında ilkeler belirlenmiştir.	Dipnotlar, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. - “Tüm Şirketler Tarafından Yapılacak Açıklamalar”, - “Yalnızca Büyük Şirketler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar” ve - “Konsolide Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar” başlıkları altında ilkeler belirlenmiştir.	TMS 1’e göre dipnotlar, finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ek olarak açıklanan bilgileri içerir.

Tablo 27’de görüldüğü üzere dipnotlara ilişkin hükümler, BOBİ FRS ile uyumludur. Sadece yer verilmesi gereken bilgiler şirket büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir. Ayrıca TFRS içerisinde dipnotlarda sunulması gereken açıklamalar, ayrı bir standartta değil TMS 1’de ve her standardın kendi içinde belirtilmektedir.

➤ **Bölüm 22. Küçük ve Mikro Şirketler için Finansal Raporlama Standardına Geçiş**

Geçiş hükümleri, her bir standardın (KÜMİ FRS – Bölüm 22 Küçük ve Mikro Şirketler için Finansal Raporlama Standardına Geçiş, BOBİ FRS – Bölüm 27 Geçiş Hükümleri, TFRS – TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması) kendine özgü ilkelerini içerdiğinden karşılaştırma yapılmamıştır. Yukarıda yer alan üç farklı düzenlemede de ilgili standarda ilk geçişin nasıl yapılacağı, hangi unsurlara dikkat edilmesi gerektiği, uygulanacak olan işlemler, muafiyetler vb. açıklamalar belirtilmektedir.

➤ **Terimler Sözlüğü**

KÜMİ FRS’de yer alan terimler sözlüğü, BOBİ FRS içerisinde Ek 9 Tanımlar kısmında verilmektedir. TFRS içerisinde ise ayrı bir bölüm ya da kısım bulunmamakta, terimler/tanımlar her bir standardın başlangıcında sunulmaktadır. KÜMİ FRS terimler sözlüğü, standartta yer alan 22 bölüme ilişkin bu bölümlerdeki ilkelerin şirketler ve kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılabilmesi adına 69 adet terim içermektedir. Yine aynı amaçla

hazırlanan BOBİ FRS ekindeki tanımlar kısmı ise 128 adet tanımdan oluşmaktadır. Bu durum, BOBİ FRS'nin KÜMİ FRS ile karşılaştırıldığında daha kapsamlı olması ve daha fazla bölüm içermesinden kaynaklanmaktadır.

5.3. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS: Değerlendirme

Çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS karşılaştırması bir bütün olarak değerlendirildiğinde şu önemli noktalar ortaya çıkmaktadır:

✓ KÜMİ FRS'nin kapsamı, Şekil 3'te görüldüğü üzere çok sayıda işletmeyi ve dolayısıyla geniş bir alanı ilgilendirse de uygulama zorunluluğu (*bkz. KÜMİ FRS Madde 4 – (I) i) ve ii)*) dar bir alanı kapsamaktadır. Bu aşamada kapsama alanındaki diğer işletmeler için ihtiyari olan KÜMİ FRS'nin ilerleyen yıllarda aşamalı olarak daha fazla işletme tarafından zorunlu ya da ihtiyari olarak uygulanacağını ifade etmek mümkündür.

✓ KÜMİ FRS genel olarak değerlendirildiğinde TFRS setine göre oldukça sade, BOBİ FRS ile genel olarak uyumlu ve mikro işletmelerde dâhi uygulanabilir hale gelmiştir.

✓ KÜMİ FRS, yapım aşamasında temel alındığı BOBİ FRS ile büyük oranda uyumludur. Dolayısıyla TFRS seti ile de temel ilkeler çerçevesinde uyumludur. KÜMİ FRS'nin diğer düzenlemelerden farklılığı, küçük veya mikro işletmelere uygulama kolaylığı sunan temel ilkeler çerçevesinde düzenlenmesidir.

✓ Tablo 7'deki sayfa sayıları verileri değerlendirildiğinde KÜMİ FRS'de 104 sayfada ele alınan ilkeler, BOBİ FRS'de 179 sayfada, TFRS'de 581 sayfada açıklanmaktadır. Bu veri, aynı konuların büyük ve orta boy işletmeler ile KAYİK'ler doğrultusunda daha kapsamlı ele alındığını ve detaylandırıldığını göstermektedir. Diğer açıdan bakıldığında ise TFRS ve BOBİ FRS içerisindeki detaylı açıklamaların KÜMİ FRS içerisinde küçük ve mikro işletmelerin yapısına yönelik olarak daha sade ve basit şekilde ele alındığı ifade edilebilir.

✓ KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS'de yer alan birkaç özellikli durum, bazı işletmeler için zorunlu tutulurken bazı işletmeler için ise kapsam dışı bırakılmıştır. Tablo 28'de bu durumlara ilişkin karşılaştırmaya yer verilmektedir.

Tablo 28. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS Kapsamındaki Özellikli Durumlar

		STANDART ve İŞLETME				
		TFRS	BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		KAYİK	Büyük	Orta	Küçük	Mikro
Özellikli Durum	Kapsamlı gelir tablosu hazırlama	✓	X	X	X	X
	Ara dönem finansal raporlama hazırlama	✓	✓	✓	X	X
	Konsolide finansal tablo hazırlama	✓	✓	*	X	X
	Olağandışı gelir veya gider gösterimi	X	✓	✓	X	X
	Para birimi olarak TL kullanımı	X	X	X	✓	✓
	Şerefiyenin itfa edilmesi	X	✓	✓	✓	✓
	Şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulması	✓	X	X	X	X
	Vade farkının (hasılat, stok, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık) ayrıştırılması – bir yıldan kısa vadeli	X	X	X	X	X
	Vade farkının (hasılat, stok, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık) ayrıştırılması – bir yıldan uzun vadeli	✓	✓	✓	✓	X
	Ertelemiş vergi hesaplaması	✓	✓	*	X	X

[✓: Zorunlu, X: Zorunlu değil, *: İhtiyari]

Tablo 28'de görüldüğü üzere bazı hususlara ilişkin KAYİK'ler, büyük ve orta boy işletmeler ile küçük ve mikro işletmeler için zorunluluk ya da zorunluluk olmayan uygulamalar söz konusudur. KÜMİ FRS açısından bakıldığında; BOBİ FRS ve TFRS kullanan işletmelerin uygulamak zorunda olduğu bazı ilkelerin küçük ve mikro işletmeler için zorunlu olmadığı görülmektedir. Hem çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan karşılaştırmalardan hem de Tablo 28'den hareketle KÜMİ FRS ile ilgili sonuç olarak şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

- ✓ KÜMİ FRS’de işletmelerin sunacakları finansal tablolar; finansal durum tablosu ve kâr zarar tablosu ile sınırlandırılmıştır.
- ✓ KÜMİ FRS’de, TFRS’dekine benzer şekilde “olağandışı gelir veya gider gösterimi”ne izin verilmemektedir. BOBİ FRS’de ise bu gösterim mümkündür.
- ✓ KÜMİ FRS’de, TFRS setinde yer alan çok sayıda değerleme ölçütlerinde sadeleşmeye gidilmiş olup değerleme ölçütleri; maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değere indirgenmiştir.
- ✓ KÜMİ FRS’de ve BOBİ FRS’de, TFRS setinde kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan kapsamlı gelir raporlaması yapılmamaktadır.
- ✓ KÜMİ FRS’de, TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan ara dönem finansal raporlama yapma ve konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.
- ✓ KÜMİ FRS’de stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve hasılat tutarında vade farkı ayrıştırması, küçük ve mikro işletmelerde farklı şekilde düzenlenmiştir. Buna göre küçük işletmelerde, BOBİ FRS’de olduğu gibi bir yıl ya da daha kısa süreli vade farkı ayrıştırılmazken, bir yıldan uzun süreli vade farkı ayrıştırılmaktadır. Öte yandan mikro işletmelerde, bir yıldan kısa veya bir yıldan uzun olmasına bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır.
- ✓ KÜMİ FRS’de maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile izlenmekte ve yeniden değerleme seçeneği bulunmamaktadır.
- ✓ KÜMİ FRS’de, alacak ve borçların değerlemesi küçük ve mikro işletmelerde farklı şekilde düzenlenmiş ve küçük işletmelerde BOBİ FRS’de olduğu gibi bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçları, tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarları üzerinden; bir yıldan uzun olan alacak ve borçları, iskonto edilmiş tutarları üzerinden ölçülmektedir. Mikro işletmelerde alacak ve borçlar, tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülmektedir.
- ✓ BOBİ FRS’de ve TFRS’de Türk Lirası dışında farklı para birimlerinin kullanımı mümkün iken KÜMİ FRS’de para birimi olarak sadece Türk Lirası kullanımına izin verilmektedir.
- ✓ KÜMİ FRS’de ertelenmiş vergi hesaplanmamaktadır. TFRS uygulayan tüm işletmeler ile BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için isteğe bağlıdır.

5. SONUÇ

Dünyadaki küreselleşme rüzgârı, işletmelerin çok uluslu hale gelmesine olumlu katkıda bulunmuş olmasına rağmen işletmeler üzerindeki kontrolün zorlaşması, denetim alanında usulsüzlükler ile şirket iflaslarını da beraberinde getirmiştir. Bu durumu engellemek amacıyla düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulan finansal raporlama ve denetim standartlarının amacı, yüksek kaliteli, anlaşılır, uygulanabilir ve küresel olarak kabul edilmiş tek tip raporlamayı sağlamaktır. Bu standartlardan finansal raporlama standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmakta ve dünyada halihazırda 140’tan fazla ülkede halka açık işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Ancak dünyanın büyük ekonomilerinde dâhi halka açıklık oranının düşüklüğu göz önüne alındığında bu şirketler dışındaki şirketlerin de yeknesaklık ve denetlenebilirlik açısından finansal raporlama standartlarını kullanması gerekliliği mercek altına alınmış ve bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nda KOBİ’ler için finansal raporlama standartları oluşturulmuştur.

Bu süreçte Türkiye, standartlara uyum sağlama bakımından son derece etkin bir rol almış ve uluslararası finansal raporlama standartlarını, telif anlaşması gereği tercüme ederek TMS ve TFRS adı altında yayınlamış, halka açık şirketlerde kullanımını zorunlu hale getirmiştir. Bunu takiben standartları düzenleyici otorite KGK tarafından büyük ve orta ölçekli işletmeler için finansal raporlama standardı oluşturulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile de halka açık şirketlerin yanı sıra halka kapalı olanlardan, ölçekleri itibariyle büyük ve orta büyüklükte olanlarının BOBİ FRS’ye uygun olarak bağımsız denetimden geçme zorunluluğunu vücuda getirmiştir. KGK son olarak ise Ocak 2023’te küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardını yayınlamıştır.

Türkiye’deki bu konuda daha önceki yapılan çalışmalara bakıldığında 1992 yılında yayınlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nden bahsetmek yerinde olacaktır. Çünkü bu tebliğ ile vergi denetimini kolaylaştırmak ve işletmelerde terim birliğini sağlamak amacıyla tekdüzen hesap planı ve tek tip finansal tablolar ile uygulanacak muhasebe politikaları yayınlanmıştır. Tebliğ, halihazırda istisnalar haricinde ülke genelindeki tüm bilanço esasına göre defter tutan işletmeler tarafından 1994 yılından beri zorunlu olarak kullanılmaktadır. Tebliğin kapsama alanı görüldüğu üzere çok geniştir. MSUGT değerleme hükümlerine genel olarak bakıldığında vergi usul kanunu değerleme hükümlerinden bazı noktalarda ayrıştığı görülmektedir.

Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin kullanımını imkansız kılacak şekilde sadeleştirilen KÜMİ FRS’ler, aynı zamanda MSUGT’nin kapsama alanını da içermektedir. Söz konusu standart ile işletmelerin finansal tablolarından

gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlanması temin edilecek ve daha şeffaf bir ticari kâra ulaşılacaktır. Halihazırda gerek TFRS tam seti gerek BOBİ FRS’yi uygulayan şişletmeler, çift tablo raporlaması yapmaktadır. Aynı durum çok daha geniş bir kapsama alanına sahip olan KÜMİ FRS’yi uygulayacak şişletmeler için de geçerli olacaktır. Bu noktadan bakıldığında Türkiye’de bundan böyle ölçekleri doğrultusunda kapsamları belirlenmiş tüm şişletmelerin kendilerine uygun standardı (TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS) kullanmaları öngörülmektedir. Böyle bir uygulama dünyada öncü nitelikte olup, her ne kadar birtakım zorlukları da olsa Türkiye’de şişletmelerin şeffaf raporlanmasına ve denetimine büyük katkı sağlayacaktır. Ancak MSUGT’nin 1992 yılında yayınlanmış halinin revize edilerek, standartlar ile uyumlu hale getirilmesi gerektiği de ortadadır. KGK’nın 2018 yılında yayınlamış olduğu “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı” taslağının ilgili standart kullanıcıları nezdinde gruplandırılarak birtakım ekler yapılmasının yanı sıra finansal tabloların da bazı eklemelerle düzenlenmesi yerinde olacaktır. Kaldı ki MSUGT’nin de VUK’un değerleme hükümleriyle uyumlu olmaması nedeniyle şişletmeler, finansal tablolarını hazırladıktan sonra ticari kârdan mali kâra ulaşırken beyanname üzerinde birtakım işlemler gerçekleştirilmektedir ki bunu KÜMİ FRS tabloları üzerinden de yapacaklardır.

Sonuç olarak KGK tarafından yayımlanan standartlar (TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS), Türkiye’de bağımsız denetime tabi olup olmamalarına göre farklı büyüklükteki ve nitelikteki şişletmelerin tamamını kapsayan ve vergi esaslı muhasebe anlayışından bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçişi sağlayan bir finansal raporlama çerçevesini oluşturmuştur. Bu yapı, şişletmelerin finansal tablolarını şeffaf, güvenilir ve gerçeğe uygun hale getirerek Türk şişletmelerinin uluslararası arenada rekabet edebilirliğini kolaylaştıracaktır. Diğer taraftan Türkiye’de faaliyet gösteren bir şişletmenin, zaman içerisinde şişletme büyüklüğünde meydana gelen değişimler (mikro-küçük-orta-büyük-KAYİK şişletme sınıflandırmasında birinden diğerine geçişi) karşısında daha önce yaptığı finansal raporlama ile daha sonraki süreçte hazırlayacağı finansal raporlamaları arasında fazla bir değişimin olmayacağı ve böylece şişletmelerin hazırladıkları raporlarda bir süreklilik sağlanacağı, geçişteki ek maliyetlerin minimumda kalacağı, finansal rapor kullanıcılarının da bu değişime rağmen şişletmeye ilişkin raporlardan aynı anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal bilgi ihtiyacını karşılayabileceği ifade edilebilir.

Ancak yukarıda ifade edilenler yanında KÜMİ FRS ile ilgili olarak mevcut vergi temelli yaklaşımın değiştirilmesi, uygulamanın kontrolü ve denetimi ile uygulamanın maliyetleri gibi bazı zorluklar mevcuttur. KGK tarafından yayımlanan standartlara uygun finansal tablolar oluşturulurken halihazırda ticari defterler ve finansal tablolar MSUGT’ye göre hazırlanmaktadır. Daha sonra ise çevrim işlemleri gerçekleştirilerek standartlara göre finansal tablolar hazırlanmaktadır. Bu durum hem meslek mensupları hem de denetçiler açısından ilave iş yükü oluşturmaktadır. TÜSİAD’ın 2022’de gerçekleştirdiği çalıştayda da söz konusu durumun, “şişletmelerin öncelikli olarak MSUGT’lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmasına ve temel finansal tabloları olarak bu tabloları görmeye devam etmelerine neden olabildiği” ifade edilmiştir. Bu nedenle KGK’nın finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı çalışmasını bir an önce bitirmesi ve yürürlüğe koyması, standartların kullanılabilirliği ve standartlar ile amaçlanan hedeflere ulaşılması adına büyük önem arz etmektedir. KÜMİ FRS’nin ilerleyen yıllarda daha fazla küçük ve mikro şişletme tarafından zorunlu ya da ihtiyari olarak kullanılmasından önce yukarıda sözü edilen çalışmalar yanında şişletme çalışanlarına ve muhasebe meslek mensuplarına gerekli eğitimlerin verilmesi, eğitim müfredatlarında gerekli değişikliklerin ve güncellemelerin yapılması, teknolojik altyapıların iyileştirilmesi gibi faaliyetlerin de amaçlanan hedefe ulaşılmasında önemli unsurlar olduğu belirtilebilir.

Kaynakça

- AKBULUT, E. ve CAN, M. E. (2020). Küçük ve mikro şişletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 63, 85-93. <https://doi.org/10.26650/MED.692261>
- ARZOVA, S. B. ve şAHİN, B. ř. (2021). TFRS/ TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları kapsamında gerçeğe uygun değer kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 43(1), 21-41. <https://doi.org/10.14780/muiibd.960261>
- ATAMAN, B. ve CAVLAK, H. (2017). Büyük ve orta boy şişletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168. <https://doi.org/10.29106/fesa.348486>
- AYAR, H. C. ve FOWZİ, H. (2021). Küçük ve mikro şişletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı ile büyük ve orta boy şişletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS)’nin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(2), 115-123. <https://doi.org/10.32951/mufider.932066>
- 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), 753-767. <https://doi.org/10.20409/berj.2020.280>

- AYYILDIZ, N. (2023). *Hoş geldin KÜMİ FRS*, Vergi Algı. <https://vergiialgi.com/hos-geldin-kumi-frs>, Erişim Tarihi: 02.02.2023
- BOZKURT YAZAR, B. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı ile ilgili muhasebe-finans eğitimcilerine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 35(3), 749-778. <https://doi.org/10.16951/atauniiibd.773292>
- CEBECİ, Y. ve CAVLAK, H. (2017). Türk Ticaret Kanununda finansal raporlama. *Route Educational and Social Science Journal*, 4(6), 158-169.
- DEMİR, Ö., NARLIKAYA, Z. ve GÜL, M. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'ye ilişkin algı düzeylerinin incelenmesi: Elâzığ ili örneği. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 229-255. <https://doi.org/10.33399/biibfad.1087577>
- ERGÜDEN, A. (2020). *Ülkemiz için yeni finansal raporlama standardı: KÜMİ FRS*, Vergi Algı. <https://vergiialgi.com/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs>, Erişim Tarihi: 15.05.2021
- GEDİK, A. (2019). *Bu yazın hit parçası "Küçük ve Mikro İşletmeler Standardı"*, Dünya Gazetesi. www.dunya.com/kose-yazisi/bu-yazin-hit-parcasi-kucuk-ve-mikro-isletmeler-standardi/452564, Erişim Tarihi: 18.07.2020
- GÖKÇEN, G., ATAMAN, B. ve ÇAKICI, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- GÖKÇEN, G., ÖZTÜRK, E. ve GÜLEÇ, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS seti taslağı, BOBİ FRS seti ve tam set TMS/TFRS'nin temel konular açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413-430. <https://doi.org/10.29106/fesa.616662>
- GÜCENME GENÇOğLU, Ü. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağının BOBİ FRS ve vergi uygulamalarımız ile karşılaştırılması ve genel değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199. <https://doi.org/10.20409/berj.2020.244>
- HABERAL, Z. (2021). Büyük ve orta ölçekli işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslak metni ile Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümlerinin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 239-344.
- KABLAN, A. (2021). VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 285-308.
- KADOOğLU AYDIN, G. (2020). Küçük ve mikro işletmelerde finansal raporlama standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından değerlendirilmesi: şanlıurfa ili örneği. *Fırat Üniversitesi. İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(2), 167-200.
- KAYA, Y. ve UTKU, M. (2021). Stoklara ilişkin hükümlerin KÜMİ FRS kapsamında incelenmesi ve Türkiye'deki mevcut uygulama ve standartların karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 91, 1-16. <https://doi.org/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.
- KGK. (2019). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır*. Basın Duyurusu. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.11.2021
- KGK. (2021a). *2020 Yıllık Faaliyet Raporu*. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 24.12.2022
- KGK. (2021b). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü*. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 27.05.2022
- KGK. (2022). *2021 Yılı Faaliyet Raporu*. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 24.12.2022
- KGK. (2023a). *KÜMİ FRS – Kurum Sitesi Duyuru Metni*. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.01.2023
- KGK. (2023b). *Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) 2022 Sürümü*. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.01.2023
- KGK. (2023c). *TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap)*. www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.01.2023

- KIYMETLİ ŐEN, İ. ve ÖZBİRECİKLİ, M. (2019). KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı), 1-19. <https://doi.org/10.31460/mbdd.641657>
- KURBAN, İ. C. ve POLAT, L. (2021). KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK uygulamaları arasındaki farklılıklar ve bir uygulama. *Pressacademia*, 13(1), 103-104. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2021.1435>
- PARLAK, N. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve diğer finansal raporlama standartları ile karşılaştırılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 75-89. <https://doi.org/10.26650/MED.939802>
- ŞENTÜRK, E. (2019). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı. İçinde V. Demir (Ed.), *KÜMİ FRS Semineri*. İSMMM, İstanbul.
- TUNÇEZ, H. A. (2020). BOBİ FRS ile KÜMİ FRS taslağı arasındaki farklılıklar. *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, 6(24), 448-460. <https://doi.org/10.31623/iksd062404>
- TÜRMOB. (2021). *Dünden bugüne Türkiye'de muhasebecilik - TÜRMOB tarihi 1989-2019*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- TÜSİAD. (2022). *Ülkemizdeki farklı muhasebe kayıt sistemlerinin uyumlandırılmasının sağlayacağı faydalar çalıştayı değerlendirme raporu*. TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu, İstanbul: TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2022-01/625
- TUTKAVUL, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK perspektifinden dönüştürme maliyetleri: üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 347-365. <https://doi.org/10.30794/pausbed.661685>
- UTKU, M. ve KAYA, Y. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standartları (KÜMİ FRS) çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 31(163), 123-139.
- UYAR, S. (2023). *TMS/TFRS ve BOBİ FRS 'den sonra KÜMİ FRS'miz de oldu!* MuhasebeTR. www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/035, Erişim Tarihi: 02.02.2023
- YAZARKAN, H. (2022). Stoklara ilişkin işlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açasından değerlendirilmesi. *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(3), 2149-2170. <https://doi.org/10.48146/odusobiad.1097170>