

## KÜMİ FRS SETİ TASLAĞI, BOBİ FRS SETİ VE TAM SET TMS/TFRS'NİN TEMEL KONULAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

### COMPARISON OF THE BASIC ISSUES BETWEEN KUMI FRS, BOBI FRS AND TAS/TFRS

*Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN\**

*Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK\*\**

*Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ\*\*\**

#### Öz

Finansal raporlama için standartlaştırma çalışmaları son yıllarda küresel düzeyde büyük önem kazanmaya başlamıştır. Bu doğrultuda, 2013/34 Sayılı AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımının bir sonucu olarak İngiltere’de orta ölçekli şletmeler için FRS 102 ve mikro şletmeler için FRS 105 standartları yayımlanmıştır. Bu standartlar, finansal raporların standartlaştırılması konusunda UMS/IFRS’yi takiben atılmış en önemli adımlar olarak değerlendirilebilir. Türkiye’de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından FRS 102 referans alınarak Büyük ve Orta Ölçekli şletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmış ve 29.07.2017 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 2019 yılında ise yine KGK tarafından FRS 105 standardı referans alınarak Küçük ve Mikro şletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak olarak yayımlanarak kamuoyu görüşüne açılmıştır. Bu çalışmada, 2021 yılında yürürlüğe girmesi planlanan KÜMİ FRS’nin temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS setlerinden farklılaştığı yönlerin açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda; KÜMİ FRS seti taslağının BOBİ FRS setindeki karşılığı olan bölümlerle ve TMS/TFRS setindeki karşılığı olan standartlarla karşılaştırması yapılmış ve böylece uygulayıcılara rehberlik sağlayacak bir çerçeve sunulmuştur. Çalışmanın sonucunda; henüz taslak olarak sunulan KÜMİ FRS setinin yürürlüğe girmesi ile birlikte, Türkiye’deki finansal raporlamanın standartlaştırma yönünde nasıl bir ilerleme kaydettiği değerlendirilmiştir.

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

**Jel Kodları:** M40, M41, M48.

#### Abstract

Standardization in financial reporting has become more important at global level in recent years. Thus, as a result of “think small first” approach in the EU Directive 2013/34, FRS 102 for medium-sized enterprises and FRS 105 for micro-enterprises were published in UK. These standards can be considered as the most important steps taken in order to standardize financial reports following IAS / IFRS. Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board has prepared "Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOBI FRS)" with reference to the FRS 102 and it entered into force on 07.29.2017 in the Official Gazette. In 2019, the Financial Reporting Standard for Small Micro Enterprises (KUMI FRS) was published as a draft with reference to the FRS 105 standard and opened to public opinion. The purpose of this study is to explain the differences between KUMI FRS, BOBI FRS and TAS/TFRS. In order to provide a framework for accounting practitioners, the draft KUMI FRS set was compared with the corresponding chapters in the BOBI FRS set and the corresponding standards in the TMAS / TFRS set. We also discussed how KUMI FRS might effect the standardization in financial reporting.

\* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ggokcen@marmara.edu.tr

\*\* Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, erkan.ozturk@klu.edu.tr

\*\*\* Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, omerfarukgulec@klu.edu.tr

**Keywords:** Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBİ FRS), Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KÜMİ FRS).

**Jel Codes:** M40, M41, M48.

## GİRİŞ

Ticari ve ekonomik kararlar alınma noktasında kullanıcıların kaliteli ve güvenilir kurumsal raporlama ihtiyacı muhasebe uygulamalarında daha çok standartlaşmayı ön plana çıkarmış ve sadece halka açık işletmeler veya kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için değil farklı ölçeklerdeki işletmeler için de standart raporlama anlayışının önemi daha belirgin hale gelmiştir. İşletmelerin uluslararası pazarda rekabet avantajı sağlayabilmesi, yatırım imkânları elde edebilmesi ve ucuz maliyetli finansman kaynaklarına ulaşabilmesi amacıyla açık, anlaşılır, güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal ve finansal olmayan bilgi sunması gerekmektedir. Ülkelerin muhasebe gelişim süreci dış çevre faktörlerine ek olarak çeşitli ekonomik, kültürel ve hukuki alt yapılarına bağlı olarak değişim göstermekte ve finansal tabloların oluşturulmasında benzer raporlama esaslarının benimsenmesi bilgi paylaşımının yaygınlaşmasına katkı sağlamaktadır. Küreselleşme ve teknoloji faktörlerinin raporlama üzerindeki etkisinin daha yüksek olduğu günümüzde yerel standartların yerini uluslararası standartlara bırakması bu alanda yapılacak çalışmaların önemini daha çok arttırmaktadır.

Bu doğrultuda Türkiye’de Avrupa Birliği yönergeleri ve uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde son yıllarda önemli gelişmeler yaşanmaktadır. 2005 yılından itibaren halka açık işletmeler ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için uygulanmaya başlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) ek olarak 2018 yılı itibariyle uygulamaya konulan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), raporlamada standartlaşma yolunda önemli kilometre taşları olarak nitelendirilebilir. Bu doğrultuda, özel sektör üretiminin önemli bir bölümüne katkıda bulunan, gelişmekte olan ülkelerdeki istihdamın ana kaynaklarını oluşturan ve özellikle yoksullar için gelir yaratmada önemli bir rol oynayan küçük ve mikro işletmeler için bir standart seti ihtiyacı daha yüksek sesle dile getirilmiştir Modugu ve Eragbhe (2013). Ülkemizde, küçük ve mikro işletmeler için raporlamada genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esaslı ve vergi temelli Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği (MSUGT) uygulanmakta ve bu durum, işletmelerin raporlarının gerçeğe uygun sunumu ve karşılaştırılabilirliği açısından çeşitli sorunlar teşkil etmektedir. Bu amaçla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, başta İngiltere’nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 olmak üzere, AB Direktifi ve diğer ülke uygulamalarını esas alarak “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” adı altında bir standart seti taslak metni oluşturmuştur. 2019 yılı Şubat ayı itibariyle tamamlanan taslak metin, akademisyenler, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanları, meslek örgütleri temsilcileri ve özel sektör temsilcilerinden oluşan çalışma grupları tarafından değerlendirilerek kamuoyunun görüşlerine açılmıştır.

Bu çalışmanın temel amacı, ülkemizde 01/01/2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nın (KÜMİ FRS) gelişim sürecini ele alarak, mevcut TFRS ve BOBİ FRS ile raporlama anlayışında getirdiği yenilikler ve farklılıklar açısından karşılaştırılmasıdır. Çalışmanın mevcut taslak metnin gelişimine katkı sağlaması ve diğer standart setleri açısından değerlendirilmesi açısından literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde, KÜMİ FRS taslağının diğer ülke uygulamaları ve AB direktifi doğrultusunda gelişim süreci literatürdeki diğer çalışmalardan da yararlanılarak ele alınmıştır. İkinci bölümde, KÜMİ FRS, TFRS ve BOBİ FRS standart setlerinin kapsam ve içeriğine yönelik genel bilgiler sunulmuş ve uygulama kapsamındaki işletmeler ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise 22 bölümden oluşan taslak metin, bölüm bazında diğer standart setleriyle karşılaştırılarak temel farklılıklar ve yenilikler ortaya konulmuştur.

## 1. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI TASLAĞI

Küçük ve mikro işletmelerin tanımlanması gerektiğine dair literatürde ortak bir ifade yer almasa da ilgili işletmelerin muhasebe ve yönetim süreçlerinde karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri birçok çalışmada dile getirilmiştir. Cooley ve Edwards (1983) küçük ve mikro işletme sahiplerinin kâr maksimizasyonu ve vergi odaklı bir anlayışa sahip olduklarını belirtmiş ve firma performansının değerlendirilmesinde kârlılık rakamlarının en belirleyici unsur olduğunu ifade etmiştir. Holmes ve Nicholls (1998), küçük ve mikro işletmelerde muhasebe uygulamalarının firma yaşı, faaliyet alanı ve büyüklüğü ve sektörün yapısı gibi birçok değişkene bağlı olduğunu ileri sürmüş ve bu işletmelerde genellikle devlet otoritesine bilgi sağlama ihtiyacının yeterli görüldüğünü vurgulamıştır. Buna ek olarak, Lalin ve Sabir (2010) ise, küçük ve mikro işletmelerin finansal tablo hazırlama

motivasyonlarını sadece düzenleyici kuruluşların bilgi taleplerini karşılayabilme isteği şeklinde tanımlamışlardır. Dolayısıyla, istihdamın önemli bir bölümünün karşılanması ve ekonomide lokomotif rolünü üstlenen küçük ve mikro işletmelerin finansal pozisyonlarının gerçeğe uygun sunumu önem arz etmektedir. Bu doğrultuda, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasının temin edilebilmesi amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir taslak metin halinde yayımlanarak görüşe sunulmuştur. KÜMİ FRS, temel olarak İngiltere’de yayınlanan FRS 105 esas alınarak düzenlenmiş olup FRS 105 ise FRS 102’nin sadeleştirilmiş versiyonudur. FRS 105 16 Temmuz 2015 yılında yayınlanmış ve çeşitli tarihlerde yapılan düzenlemelerle kapsamı genişletilmiş ve 28 Mart 2018 tarihinde revize edilmiştir. FRS 105, bir mali yıl ile ilgili olarak aşağıdaki üç şarttan en az ikisini karşılayan kuruluşlar tarafından uygulanabilir:

- Satış Hasılatı: 632.000 £
- Aktif Toplamı: 316.000 £
- Çalışan Sayısı: <10 Kişi

Bir işletmenin mikro olarak nitelendirilmesi için iki yıl üst üste bu sınırlardan en az ikisini karşılaması gerekmekte ve ardışık iki yıl boyunca bu sınırların en az ikisini aşması durumunda mikro işletme statüsü sona ermektedir. Konsolide finansal tablolar hazırlaması zorunlu olan veya konsolide finansal tablo hazırlamayı tercih eden hayır kuruluşları ve ana şirketler gibi bazı işletme türleri, mikro işletme rejimi FRS 105’in kapsamı dışındadır. FRS 105, FRS 102 ile tutarlı olarak bölüm bölüm yapılandırılmış ancak FRS 105 kapsamında raporlama yapan kuruluşlar için muhasebe işlemlerinde ve açıklama gerekliliklerinde önemli basitleştirmelere yer verilmiştir. Örneğin,

\* Bir mikro işletmenin ek gönüllü açıklamalar yapması önünde bir engel bulunmaması ve açıklamaların teşvik edilmesine rağmen, yasalarca gerekli olanlar dışındaki tüm açıklama gerekliliklerini ortadan kaldırılması,

\* Muhasebe politikalarının açıklanması gerekmediğinden ve muhasebe politikası seçimi mevcut olsa da hangi seçeneklerin seçildiği hesaplardan anlaşılamayacağından tüm muhasebe uygulama seçeneklerinin kaldırılması,

\* Mikro-işletmelerin bazı karmaşık işlemlerden muaf tutulması, (öz kaynaklara dayalı hisse bazlı ödemeler ve ertelenmiş vergi vb.)

\* Mikro işletmelerin gerçeğe uygun değer muhasebesini, FRS 105 uyarınca, değer düşüklüğüne veya değer düşüklüğüne tabi maliyet bedeli ile ölçülmesi gereken yatırım amaçlı gayrimenkuller veya maliyet değer düşüklüğü veya itfa edilmiş maliyet bedeli ile ölçülmesi gereken finansal araçlar için kullanmaması ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)).

KÜMİ FRS seti yürürlüğe girdiğinde küçük ve mikro işletmeler için ayrı tanımlamaların yapılması planlanmaktadır. Bu kapsamda, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı için belirlenen hadlerden en az ikisini sağlayan işletmeler küçük işletme olarak tanımlanacak ve KÜMİ FRS seti uygulama kapsamına alınacaktır. Diğer yandan, mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmeler de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alacak, sağlamayanlar ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulacaktır.

2013/34 Sayılı Avrupa Birliği (AB) Direktifinde belirtilen mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletme ölçütleri Tablo 1’deki gibidir:

**Tablo 1. 2013/34 Sayılı AB Direktifi – Şirket Büyüklük Ölçütleri**

	<b>Aktif Toplamı</b>	<b>Net Satış Hasılatı</b>	<b>Çalışan Sayısı</b>
<b>Mikro İşletmeler</b>	< 350.000 Euro	< 700.000 Euro	< 10 kişi
<b>Küçük İşletmeler</b>	< 4.000.000 Euro	< 8.000.000 Euro	< 50 kişi
<b>Orta Ölçekli İşletmeler</b>	< 20.000.000 Euro	< 40.000.000 Euro	< 250 kişi
<b>Büyük Ölçekli İşletmeler</b>	> 20.000.000 Euro	> 40.000.000 Euro	> 250 kişi

**Kaynak:** 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesi, Madde 3

KÜMİ FRS seti taslağının nihai halinin resmi olarak yürürlüğe girmesiyle birlikte sağlanması beklenen faydalar aşağıdaki gibidir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)):

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri daha geniş bir tabana yayılması beklenmektedir.
- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorlukların büyük oranda giderilmesi beklenmektedir.
- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini arttırması beklenmektedir.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlaması beklenmektedir.

KÜMİ FRS seti taslağına ait genel bilgiler Tablo 2'deki gibi özetlenmiştir.

**Tablo 2. KÜMİ FRS Seti Taslağı Hakkında Genel Bilgiler**

<b>KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Taslağı</b>	
<b>Düzenleyici</b>	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
<b>Görüşe Açılma Tarihi</b>	12 Temmuz 2019
<b>Beklenen Uygulanma Tarihi</b>	01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
<b>Uygulayacak Olan İşletmeler</b>	Bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler
<b>Kapsamı</b>	Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve Dipnotlar
<b>İçerik</b>	22 Bölüm (105 Sayfa)

26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesinde küçük işletmeler için finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ile finansal tablo dipnotlarının düzenlenmesinin finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek açısından yeterli olacağı varsayılmıştır (Demir ve Bahadır, 2014: 14). Bu doğrultuda, KGK tarafından hazırlanan KÜMİ FRS seti taslağının finansal tabloların kapsamı açısından bu varsayımı sağladığı görülmüştür.

22 Bölümden ve terimler sözlüğünden oluşan KÜMİ FRS seti taslağı, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarına yer veren kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi sunmaktadır. Daha önce KGK tarafından yayımlanarak yürürlüğe giren TFRS ve BOBİ FRS setlerine nazaran oldukça sade ve anlaşılır bir dile sahip olan KÜMİ FRS seti taslağının bölümleri ve içeriği Tablo 3'de sunulmuştur.

**Tablo 3. KÜMİ FRS Taslağının İçeriği**

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

TFRS 2019 setinde 16'sı TFRS ve 25'i TMS olmak üzere toplam 41 standart, BOBİ FRS setinde toplam 27 bölüm bulunmasına karşın, KÜMİ FRS seti taslağında küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaca uygun finansal bilgi sağlayabilecek nitelikte toplam 22 bölüm bulunmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS setlerine göre daha sade ve basit bir formda hazırlanmış olan KÜMİ FRS seti taslağı, konsolidasyon ve ertelenmiş vergi gibi uygulayacak olan işletmeler için gerekli olmayan detaylardan kaçınılarak hazırlanmış, kapsamı yalnızca finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotlar ile sınırlandırılmış bir taslak metin olarak karşımıza çıkmaktadır.

## 2. KÜMİ FRS, BOBİ FRS VE TAM SET TMS/TFRS KARŞILAŞTIRMASI

01/01/2021 ve tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlan KÜMİ FRS setinin resmi olarak yürürlüğe girmesi ise birlikte; Türkiye'deki bilanço esaslı kapsamındaki finansal raporlama; TFRS seti, BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti olmak üzere üç farklı set üzerinden gerçekleştirilecektir. Bu nedenle, bu üç set arasındaki temel farklılıkların uygulayacak işletmeler ve standart setlerinin içerikleri çerçevesinde incelenmesi önem arz etmektedir.

### 2.1. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS: Uygulayacak İşletmeler

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte TFRS ile uyumlu finansal raporlama yapacak işletmelerin kapsamı da genişletilmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu 17.11.2012 tarihinde, TFRS uygulaması gereken işletmeler kapsamını 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında yeniden düzenlemiş ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ve bağımsız denetime tabi şirketler olmak üzere farklı finansal raporlama uygulamalarına tabi olacak iki farklı grup tanımlamıştır. 26.08.2014 tarihi itibarıyla KAYİK olarak tanımlanan grupta yer alan şirketlere TFRS seti uygulama zorunluluğu getirilmiş, bağımsız denetime tabi şirketler için de TFRS uygulaması isteğe bırakılmıştır. Aynı zamanda, yine bu dönemde yerel finansal raporlama standardı oluşturulması yönünde çalışmalara da başlanmıştır. Nihai olarak; İngiltere'nin, İngiltere ve İrlanda'da UFRS'leri uygulamayan işletmeler için 14.03.2013 tarihinde yayımlanarak 01.01.2015 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden tarihten itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe koyduğu ve Avrupa Birliği muhasebe direktifleriyle tam uyumlu olan FRS 102 standardı referans alınarak Türkiye'deki bağımsız denetime tabi şirketlerin uygulayabileceği yerel finansal raporlama standardı taslağı oluşturulmuştur. 29.07.2017 tarihinde kısaltılmış adı BOBİ FRS olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 23).

2013/34 Sayılı AB Direktifinde yer alan "önce küçükleri düşün" yaklaşımını takiben Avrupa'da ve Türkiye'de küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama çalışmaları ise halen devam etmektedir. İngiltere ve İrlanda'da 01.01.2016 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren FRS 105 standardı ve diğer ülkelerdeki uygulamalar dikkate alınarak Türkiye'de de kısaltılmış adı KÜMİ FRS olan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 12.07.2019 tarihinde KGK tarafından taslak olarak yayımlanarak kamuoyu görüşüne açılmıştır.

Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı olan KÜMİ FRS seti taslağının kamuoyu görüşü alınarak nihai hali verildikten sonra, 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Buna göre; Türkiye'de 01.01.2021 ve sonrasında, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin finansal raporlama uygulama kapsamaları Tablo 4'deki gibi olacaktır.

**Tablo 4. 01.01.2021 Sonrasında TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak Olan İşletmeler**

	Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
<b>KAYİK</b>	✓	✓	–	–
<b>Büyük Ölçekli</b>	✓	*	✓	–
<b>Orta Ölçekli</b>	✓	*	✓	–
<b>Küçük Ölçekli</b>	–	–	–	✓
<b>Mikro Ölçekli</b>	–	–	–	**

\* Büyük ve orta ölçekli işletmeler ihtiyari olarak TFRS uygulamayı tercih etmezlerse BOBİ FRS uygulamak zorundadır.

\*\* Mikro ölçekli işletmeler ancak bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlaması durumunda KÜMİ FRS uygulayacaktır.

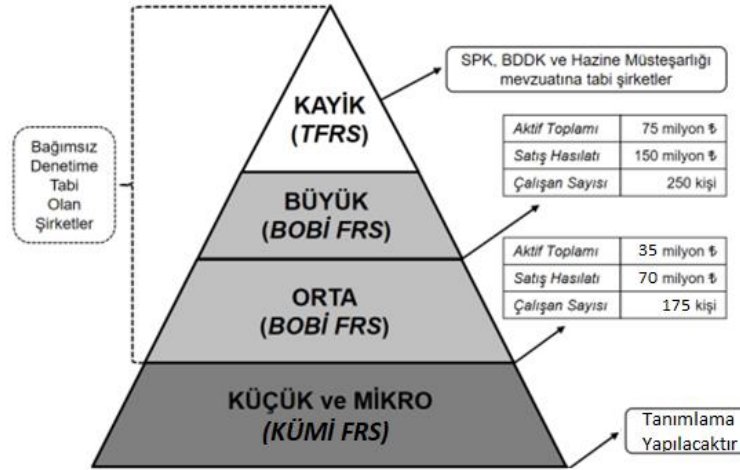
Türkiye'deki işletmelerin bağımsız denetime tabi olma kriterleri ise Tablo 5'de sunulmuştur.

**Tablo 5. Bağımsız Denetime Tabi Şirketleri Belirleyen Kriterler**

Kriterler/Yıllar	2013	2014	2015	2016	2018
<b>Aktif Büyüklüğü</b>	150 Milyon TL ve Üstü	75 Milyon TL ve Üstü	50 Milyon TL ve Üstü	40 Milyon TL ve Üstü	35 Milyon TL ve Üstü
<b>Satış Hasılatı</b>	200 Milyon TL ve Üstü	150 Milyon TL ve Üstü	100 Milyon TL ve Üstü	80 Milyon TL ve Üstü	70 Milyon TL ve Üstü

<b>Çalışan Sayısı</b>	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	175 ve üstü
-----------------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

**Şekil 1. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak Olan İşletmelerin Hadleri**



Şekil 1, Tablo 4 ve Tablo 5 incelendiğinde, Tam Set TFRS'lerin yalnızca Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYIK'ler) tarafından uygulanacağı, BOBİ FRS setinin yalnızca bağımsız denetime tabi olup Tam Set TFRS'yi uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanacağı ve KÜMİ FRS'nin bağımsız denetime tabi olmayan, ancak bilanço esasına göre defter tutan diğer işletmeler tarafından uygulanacağı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tamamı Avrupa Birliği 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile uyumlu finansal raporlama yapıyor olacaktır. Ancak KÜMİ FRS taslağının sonuç itibarıyla ne yönde değişeceği ve küçük işletme olma kriterlerini belirleyen aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütlerinin ne kadar olacağı hususlarındaki belirsizlik devam etmektedir.

## 2.2. KÜMİ FRS, BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS: Bölüm & Standart Karşılaştırması

Tablo 6'da TFRS setinde yer alan standartların BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağı ile karşılaştırması sunulmuştur. Bu kapsamda, KÜMİ FRS seti taslağındaki bölümlerin BOBİ FRS seti ve TFRS setlerine göre kısaltılan kısımları ile BOBİ FRS setinin TFRS setine göre kısaltılan kısımlar belirlenmiş ve KÜMİ FRS taslağındaki her bir bölümün BOBİ FRS ve TFRS setlerindeki karşılıkları ortaya koyulmuştur.

**Tablo 6. TFRS Setinde Yer Alan Standartların BOBİ FRS Seti ve KÜMİ FRS Seti Taslağı İle Karşılaştırılması**

<b>Tam Set TFRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>KÜMİ FRS Taslağı</b>
<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu ve Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	<b>B1</b> Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	<b>B1</b> Kavramlar ve Genel İlkeler <b>B2</b> Finansal Tabloların Sunumu <b>B3</b> Finansal Durum Tablosu <b>B4</b> Kâr veya Zarar Tablosu
<b>TMS 7</b> Nakit Akış Tabloları	<b>B2</b> Nakit Akış Tablosu	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TMS 8</b> Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	<b>B3</b> Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	<b>B5</b> Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
<b>TMS 10</b> Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<b>B4</b> Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<b>B6</b> Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
<b>TFRS 15</b> Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	<b>B5</b> Hasılat	<b>B7</b> Hasılat
<b>TMS 2</b> Stoklar	<b>B6</b> Stoklar	<b>B8</b> Stoklar
<b>TMS 41</b> Tarımsal Faaliyetler	<b>B7</b> Tarımsal Faaliyetler	<b>B9</b> Tarımsal Faaliyetler

<b>TFRS 6</b> Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	<b>B8</b> Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TMS 32</b> Finansal Araçlar: Sunum <b>TFRS 9</b> Finansal Araçlar	<b>B9</b> Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	<b>B10</b> Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
<b>TMS 28</b> İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	<b>B10</b> İştiraklerdeki Yatırımlar	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TFRS 11</b> Müşterek Anlaşmalar	<b>B11</b> Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TMS 16</b> Maddi Duran Varlıklar	<b>B12</b> Maddi Duran Varlıklar	<b>B11</b> Maddi Duran Varlıklar
<b>TMS 40</b> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	<b>B13</b> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b> (B11’de, BOBİ FRS B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü hükümlerinin isteğe bağlı olarak uygulanabileceği belirtilmiştir.)
<b>TMS 38</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>B14</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>B12</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<b>TFRS 16</b> Kiralamalar	<b>B15</b> Kiralamalar	<b>B13</b> Kiralamalar
<b>TMS 20</b> Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması	<b>B16</b> Devlet Teşvikleri	<b>B14</b> Devlet Teşvikleri
<b>TMS 23</b> Borçlanma Maliyetleri	<b>B17</b> Borçlanma Maliyetleri	<b>B15</b> Borçlanma Maliyetleri
<b>TMS 36</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<b>B18</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<b>B16</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü
<b>TMS 37</b> Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	<b>B19</b> Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	<b>B17</b> Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
<b>TMS 21</b> Kur Değişiminin Etkileri	<b>B20</b> Yabancı Para Çevrim İşlemleri	<b>B18</b> Yabancı Para Çevrim İşlemleri
<b>TFRS 3</b> İşletme Birleşmeleri	<b>B21</b> İş Birleşmeleri	<b>B19</b> İşletme Birleşmeleri
<b>TFRS 10</b> Konsolide Finansal Tablolar	<b>B22</b> Konsolide Finansal Tablolar	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TMS 12</b> Gelir Vergileri	<b>B23</b> Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	<b>B20</b> Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
<b>TMS 34</b> Ara Dönem Finansal Raporlama	<b>B24</b> Ara Dönem Finansal Raporlama	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TMS 29</b> Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	<b>B25</b> Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	<b>İlgili bölüm bulunmamaktadır.</b>
<b>TMS 1</b> Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile birlikte her standardın içinde dipnotlarda yapılması gereken açıklamaların neler olması gerektiği bilgisi yer almaktadır.	<b>B26</b> Dipnotlar	<b>B21</b> Dipnotlar
<b>TFRS 1</b> Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	<b>B27</b> Geçiş Hükümleri	<b>B22</b> Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

Tablo 6’da TFRS setinde yer alan ilgili bazı standartların BOBİ FRS seti KÜMİ FRS seti taslağındaki karşılık gelen bölümleri özetlenmiştir. Bununla birlikte; tam set TFRS’de yer alan TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, TFRS 8 Faaliyet Bölümleri, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 33 Hisse Başına Kazanç standartlarının gerek BOBİ FRS setinde, gerekse KÜMİ FRS seti taslağında karşılığı bulunmadığından bu standartlara Tablo 6’da yer verilmemiştir.

Yine Tablo 6’da sunulan karşılaştırmada da görüleceği üzere BOBİ FRS setinde yer alan B2 Nakit Akış Tablosu, B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi, B10 İştiraklerdeki Yatırımlar, B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar, B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, B22 Konsolide Finansal Tablolar, B24 Ara

Dönem Finansal Raporlama, B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama bölümleri KÜMİ FRS seti taslağında yer almamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 6'da yer alan karşılaştırmalarda öne çıkan hususlar temel konular halinde özetlenmeye çalışılacaktır. Ancak, bilimsel literatürde yer alan TFRS seti – BOBİ FRS seti karşılaştırmasına yönelik daha önce yapılmış olan çalışmaların tekrarı olması kaygısıyla KÜMİ FRS seti taslağında yer almayan bölümlerin karşılaştırılması yapılmamıştır.

➤ **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı – BOBİ FRS Bölüm 1 – KÜMİ FRS Taslağı B1, B2, B3, B4 Karşılaştırması**

TFRS setinin bir parçası olan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 sürümü) ile KÜMİ FRS B1'in, tanımlar konusunda önemli ölçüde benzerlik gösterdiği görülmektedir. KÜMİ FRS B1'deki varlık, yükümlülük ve özkaynak tanımları ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevadaki (2018 sürümü) tanımları birbirleri ile uyumludur. Ancak, finansal tablolara alma kriterlerine bakıldığında, KÜMİ FRS setinin daha sade ve anlaşılır olabilmesi için eski sürüm Kavramsal Çerçevenin (2005 sürümü<sup>1</sup>) esas alındığı görülmektedir. Ölçüm esaslarına bakıldığında ise KÜMİ FRS setinde Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveden (2018 sürümü) farklı olarak yalnızca maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değer tanımlandığı görülmektedir.

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri KÜMİ FRS seti taslağı B2 içerisinde ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum olarak tanımlanmıştır. Ancak, KÜMİ FRS seti taslağında gerek TFRS seti, gerekse BOBİ FRS setinden farklı olarak temel ve destekleyici niteliksel özellik ayrımı yapılmamaktadır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, BOBİ FRS B1 ve KÜMİ FRS B2 ile finansal raporlama ilkeleri açısından karşılaştırıldığında BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağının birbiri ile uyumlu olduğu görülmektedir. TMS 1 standardı ise ihtiyatlılık ilkesi dışında BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağı ile uyumludur. Finansal tabloların sunum esasları açısından bakıldığında TFRS setinde fonksiyon veya çeşit esasına göre sunumun benimsediğini, diğer yandan BOBİ FRS setinde ve KÜMİ FRS seti taslağında yalnızca fonksiyon esasının benimsendiği görülmektedir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında, tam bir finansal tablo setinin finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluştuğu belirtilmektedir (Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C, 2016:197). BOBİ FRS seti B1 ise diğer kapsamlı gelir tablosu sunumu dışındaki diğer finansal tablolar açısından TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı ile uyumludur (BOBİ FRS, B1.3). KÜMİ FRS seti taslağı B2'de ise finansal tabloların asgari olarak finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlardan oluştuğu belirtilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B2.3). Diğer bir ifadeyle, KÜMİ FRS seti taslağında özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu sunumuna ilişkin bir tanımlama yer almamaktadır. Dolayısıyla, KÜMİ FRS taslak seti içerisinde TFRS seti ve BOBİ FRS setinde olduğu gibi nakit akış tablolarının hazırlanması ve sunumunu açıklayan herhangi bir standart/bölüm yer almamaktadır. Bunun yanı sıra, KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde TFRS ve BOBİ FRS setlerinde olduğu gibi ara dönem finansal raporlama ilkelerini açıklayan herhangi bir bölüm yer almadığından, diğer setlerden farklı olarak KÜMİ FRS seti taslağına göre finansal raporlamanın genellikle yıllık periyodlar itibarıyla yapılması gerektiği anlaşılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, B2.24).

Finansal tabloların sunuluşu, sunum formatları açısından karşılaştırıldığında TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı ilke bazlı olarak sunulduğundan, söz konusu standart içerisinde herhangi bir finansal tablo formatına yer verilmediği görülmektedir. Diğer yandan, yerel muhasebe uygulayıcılarına yönelik hazırlanan BOBİ FRS setinin finansal tablo formatları münferit ve konsolide finansal tablo formatlarını gösterecek şekilde eklerde sunulmuştur. KÜMİ FRS seti taslağında ise münferit veya konsolide ayrımı olmaksızın<sup>2</sup> finansal durum

<sup>1</sup> IASB tarafından 1989 yılında yayımlanan "Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve", 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 16/05/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin açıklama yer almadığından böyle bir ayrıma yer verilmemiştir.



tablosu Bölüm 3’de, kâr veya zarar tablosu Bölüm 4’de açıklanarak formatı ile birlikte sunulmuştur. Yine, TFRS seti içerisinde dipnotlar ayrı bir standart olarak sunulmazken KÜMİ FRS seti taslağında da BOBİ FRS setinde olduğu gibi dipnotlar için ayrı bir bölüm oluşturulmuş olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS EK 1’de yer alan Finansal Durum Tablosu TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı ile sunum açısından karşılaştırıldığında; BOBİ FRS seti içerisinde TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardının karşılığı bir bölüm bulunmadığından, BOBİ FRS seti gereği sunulan Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kaleminin yer almadığı görülmektedir. Diğer yandan, KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların ölçümü ile ilgili özkaynak yöntemi tanımlanmadığından BOBİ FRS EK 1’de yer alan Finansal Durum Tablosu formatında yer alan Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar hesap kalemi KÜMİ FRS B3’de sunulan Finansal Durum Tablosunda yer almamaktadır. Bunun dışında, KÜMİ FRS seti taslağı Bölüm 3’de sunulan Finansal Durum Tablosunun BOBİ FRS seti EK 1’de sunulan Finansal Durum Tablosundan daha sade ve hesap gruplarının daha kısa oluşturulduğu görülmektedir. KÜMİ FRS seti taslağı B3’de sunulan Finansal Durum Tablosunda BOBİ FRS EK 1’deki Finansal Durum Tablosundan farklı olarak aşağıda yer alan hesaplar yer almamaktadır:

- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar hesabı,
- Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabı,
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabı ve
- Paylara ilişkin hesaplar.

KÜMİ FRS seti taslağı B4’de sunulan Kâr veya Zarar Tablosunda BOBİ FRS EK 1’deki Kâr veya Zarar Tablosu karşılaştırıldığında, temel farklılıkların Esas Faaliyet Karı/Zararı bölümünde ortaya çıktığı görülmektedir. KÜMİ FRS seti taslağı kâr veya zarar tablosunda, BOBİ FRS seti kâr veya zarar tablosundan farkı olarak aşağıda yer alan hesaplar yer almamaktadır:

- Finansal yatırımlarla ilgili değer artış kazançları/zararları ile ilgili hesaplar<sup>3</sup>,
- Özkaynak yöntemi uygulamasına bağlı olarak kâr/zarar payı hesapları,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili hesaplar<sup>4</sup> ve
- Net parasal pozisyondan kaynaklanan kazanç ya da kayıplarla ilgili hesaplar.

#### ➤ **TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar – BOBİ FRS B3 – KÜMİ FRS Taslağı B5 Karşılaştırması**

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardında yer alan düzenlemeler ile BOBİ FRS seti B3 ve KÜMİ FRS seti taslağı B5 uyumludur. Politika değişikliği ve yanlışlıkların geriye doğru uygulanması ve tahmin değişikliğinin ileriye doğru uygulanması ve geriye dönük düzeltmenin uygulanmasına ilişkin prosedür her üç sette de benzer olarak sunulmuştur. TFRS setinde “hatalar” olarak ifade edilen kavramın, BOBİ FRS seti B3’de “yanlışlıklar”, KÜMİ FRS seti taslağı B5’de ise TFRS setinde olduğu gibi “hatalar” şeklinde ifade edildiği görülmektedir.

KÜMİ FRS seti taslağı B5’de herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörülmemiş olması durumunda, işletmenin söz konusu işlem veya olaya uygulanacak muhasebe politikasını belirlerken BOBİ FRS setinin ilgili hükümlerini dikkate alması gerektiği ifade edilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, B5.4). Bu ifade; KÜMİ FRS B5’in BOBİ FRS seti B3 referansı ile hazırlandığının bir kanıtı niteliğindedir.

#### ➤ **TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar – BOBİ FRS B4 – KÜMİ FRS Taslağı B6 Karşılaştırması**

<sup>3</sup> Finansal yatırımlar değer artış kazancı veya zararı KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde de tanımlanmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, Md.10.17). Ancak, bununla bağlantılı olarak KÜMİ FRS seti taslağı kâr veya zarar tablosunda ilgili herhangi bir hesap yer almamaktadır.

<sup>4</sup> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde ayrı bir bölüm olarak sunulmamıştır. Bu nedenle, kâr veya zarar tablosunda ilgili herhangi bir hesap yer almamaktadır. Ancak, B11 Maddi Duran Varlıklar içerisinde isteyen işletmelerin isteğe bağlı olarak BOBİ FRS B13’ü uygulayabilecekleri belirtilmiştir.

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardında yer alan düzenlemeler ile BOBİ FRS seti B4 ve KÜMİ FRS seti taslağı B6 uyumludur. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylara ilişkin prosedürler her üç sette de benzer olarak sunulmuştur.

➤ **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat – BOBİ FRS B5 – KÜMİ FRS Taslağı B7 Karşılaştırması**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, BOBİ FRS seti B5 ve KÜMİ FRS seti taslağı B7 arasındaki en belirgin farklılıklar hasılatın ölçülmesi ve kayda alınmasında ortaya çıkmaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında hasılatın kayda alınması edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile (belirli bir anda veya zamana yayılı olarak) gerçekleştiriliyorken, kayda alınacak hasılat tutarının ölçümü edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedeli<sup>5</sup> ile yapılmaktadır. BOBİ FRS seti B5’de ve KÜMİ FRS seti taslağı B7’de ise hasılatın kayda alınması şartı ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi ile açıklanmıştır. Ancak; kayda alınacak hasılat tutarının ölçümü konusunda her üç standart seti de birbirinden oldukça farklıdır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında tanımlanan işlem bedelinin ölçümü değişken bedel<sup>6</sup> ile yapılmaktadır. Yine TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında belirtildiği üzere; işlem bedeli olarak tahmin edilen değişken bedelin önemli bir finansman bileşeni içeriyor olması halinde (TFRS 15, Md.63’de belirtilen kolaylaştırıcı yöntemin uygulanmaması durumunda) bu finansman bileşeninin ayrıştırılması gerekmektedir. BOBİ FRS seti B5’de açıklanan hasılatın ölçümü de, TFRS 15 Md.63’de belirtilen kolaylaştırıcı yöntemle büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Buna göre; bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir. Diğer yandan, bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkının etkin faiz yöntemiyle ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, B.5.9). KÜMİ FRS seti taslağı bölüm 7’de ise hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B.7.5).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, BOBİ FRS seti B5 ve KÜMİ FRS seti taslağı B7 arasındaki bir diğer farklılık ise hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerine ilişkin hasılatın ölçümünde ortaya çıkmaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, BOBİ FRS seti B5 ve KÜMİ FRS seti taslağı B7’den farklı olarak sözleşmenin tanımlanması üzerine odaklanmış ve bunun için beş aşamalı bir model ortaya koymuştur. Burada tanımlanan model, hasılatın ortaya çıkışını mal satışı, hizmet satışı veya inşaa sözleşmesi kaynaklı olup olmadığına bakılmaksızın edim yükümlülüğü yaratan tüm işlemler için uygundur. Diğer bir ifadeyle, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerine ilişkin hasılat tanımlanmış bir sözleşme ile tıpkı mal satışlarında olduğu gibi edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ölçülmektedir. Diğer yandan; BOBİ FRS seti B5 ve KÜMİ FRS seti taslağı B7’nin hizmet sunumunda yürürlükten kaldırılan bir standart olan TMS 18 Hasılat standardına ve inşaa sözleşmelerinde yürürlükten kaldırılan bir diğer standart olan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına büyük ölçüde benzemektedir. Buna göre; BOBİ FRS seti B5 ve KÜMİ FRS seti taslağı B7’de gerek hizmet sunumu, gerekse inşaa sözleşmelerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanarak finansal tablolara alınmaktadır.

Faiz hesaplanırken TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ve BOBİ FRS seti B5’de etkin faiz yönteminden yararlanılırken, KÜMİ FRS seti taslağı B7’de isim olarak belirtilmemekle birlikte itfa edilmiş değer ile hesaplanması örneklendirilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B.10.20). Bununla birlikte; aynı örnekte “etkin faiz oranı” yerine “iç verim oranı” ifadesi kullanıldığı görülmektedir. Buna göre, terminolojik olarak farklı gibi görünse de uygulama açısından faiz hesaplamasının her üç standart setinde benzer olduğu değerlendirilmektedir.

➤ **TMS 2 Stoklar – BOBİ FRS B6 – KÜMİ FRS Taslağı B8 Karşılaştırması**

TMS 2 Stoklar, BOBİ FRS seti B6 ve KÜMİ FRS seti taslağı B8 arasındaki farklılıklardan en önemlisi vadeli alımlardaki finansman gideri unsurunun nasıl raporlanması gerektiği ile ilgilidir. TMS 2 Stoklar standardında vadeli alımlardaki tüm vade farkları ayrıştırılmakta ve finansman gideri unsuru olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. BOBİ FRS seti B6’da ise yalnızca bir yıldan uzun vadeli

<sup>5</sup> İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslara işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri),

taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (TFRS 15, Md.47).

<sup>6</sup> Değişken bedel, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceği ve sözleşmenin iptal edilmeyeceği, yenilenmeyeceği veya değiştirilmeyeceği varsayımı altında, sözleşme gereği taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanılacak bedelin tahminidir (TFRS 15, Md.50).

alımlardaki vade farkları ayrıştırılmakta ve finansman gider unsuru olarak raporlanmakta; bir yıldan kısa vadeli alımlardaki vade farkları ise ayrıştırılmamakta ve edinilen varlığın maliyet bedeline dâhil edilmektedir (BOBİ FRS, B.6.8). KÜMİ FRS seti taslağı B8'de ise stoklara ilişkin alımlar vade süresine bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmadan ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar ile ölçülmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B.8.8).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre imal edilmesi uzun süren özellikli varlık niteliğindeki stokların vade farklarının ayrıştırılmak yerine varlığın maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir (TMS 23, Md.7). BOBİ FRS seti B6'ya göre üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri, satışa hazır hale geldikleri tarihe kadar söz konusu stokun maliyetine dâhil edilmektedir (BOBİ FRS, B.6.9). KÜMİ FRS seti taslağı B8'de ise stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B.8.9). Diğer bir ifadeyle, KÜMİ FRS taslağında özellikli varlık tanımı yer almadığı gibi, özellikli varlık niteliğinde sahip varlıklarla ilgili kriterler tanımlanmamaktadır.

TMS 2 Stoklar standardında dönüştürme maliyetlerinin normal kapasite ile ölçülmesi gerektiğinden bahsedilmektedir (TMS 2, Md.13). BOBİ FRS seti B6 ve KÜMİ FRS seti taslağı B8'de ise dönüştürme maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden yararlanılmaktadır (BOBİ FRS, B.6.12; KÜMİ FRS Taslağı, B.8.11). Buna karşın her iki sette de dönüştürme maliyetlerinin ölçümünde sabit genel üretim giderlerinin normal kapasite ölçüsünde dönüştürme maliyetlerine dâhil edilmesine yönelik tercih sunulmaktadır (BOBİ FRS, B.6.13; KÜMİ FRS Taslağı, B.8.12). Bu açıdan bakıldığında BOBİ FRS seti B6 ve KÜMİ FRS seti taslağı B8'in uyumlu olduğu görülmektedir.

Maliyet ölçüm teknikleri ile ilgili olarak TMS 2 Stoklar standardında standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi teknikleri önerilmektedir (TMS 2, Md.21). BOBİ FRS seti B6 ve KÜMİ FRS seti taslağı B8'de ise mamul maliyetlerinin üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenebileceği ifade edilmiştir (BOBİ FRS, B.6.19; KÜMİ FRS Taslağı, B.8.16). Yine her iki sette de sonuçların fiili maliyete yakın olması şartıyla standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi yöntemlerden yararlanılabileceği ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle, BOBİ FRS seti B6 ve KÜMİ FRS seti taslağı B8 maliyet ölçüm teknikleri açısından da birbiri ile uyumludur.

Değer düşüklüğünün tespiti konusunda TMS 2 Stoklar standardında ve BOBİ FRS seti B6'da stokların değer düşüklüğü net gerçekleşebilir değer<sup>7</sup> tespiti ile açıklanmaktadır. KÜMİ FRS seti taslağı B8'de ise değer düşüklüğü raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu olabileceği ifade edilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B.8.19). Değer düşüklüğünün tespiti açısından bakıldığında TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS seti B6'nın uyumlu olduğu, KÜMİ FRS seti taslağı B8'in ise TFRS yaklaşımından ziyade vergi kanunları kapsamındaki değer düşüklüğü tespiti uygulamaları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

#### ➤ TMS 41 Tarımsal Faaliyetler – BOBİ FRS B7 – KÜMİ FRS Taslağı B9 Karşılaştırması

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı ile BOBİ FRS seti B7 ve KÜMİ FRS seti taslağı B9 genel olarak uyumludur. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında canlı varlıklar gerçeğe uygun değer olarak güvenilir olarak ölçülemediği durumlar haricinde gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. Diğer yandan BOBİ FRS seti B7'de ve KÜMİ FRS seti taslağı B9'da GUD ölçümünün yanı sıra maliyet bedeli ile ölçüme de izin verilmektedir (BOBİ FRS, B.7.5; KÜMİ FRS Taslağı, B.9.5). Bununla beraber; BOBİ FRS seti B7'de bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyor olması durumu dışında gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişe izin verilmezken (BOBİ FRS, B.7.6), KÜMİ FRS seti taslağı B9'da bu kısıtlama yer almamaktadır. Diğer bir ifadeyle, KÜMİ FRS seti taslağı B9'un canlı varlıkların raporlanması konusunda BOBİ FRS seti B7'ye göre daha esnek olduğu söylenebilir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili olarak TFRS seti içerisinde yer alan TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardına atıfta bulunmaktadır. Buna karşın, BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde gerçeğe uygun değer ölçümünü açıklayan bölüm yer almadığından, gerçeğe uygun değer ölçümünün oldukça önemli olduğu tarımsal faaliyetler BOBİ FRS seti B7 ve KÜMİ FRS seti taslağı B9 içerisinde gerçeğe uygun değer ölçümünün nasıl yapılması gerektiği bilgisine yer verilmiştir. Ancak, KÜMİ FRS seti taslağı B9'da yer verilen bilgilerin yalnızca aktif bir piyasanın var olması ve olmaması durumları ile sınırlı tutulduğu, BOBİ FRS B7'ye kıyasla daha sınırlı bilgi içerecek bir formda (örneğin

<sup>7</sup> Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (TMS 2, Md.6).

nakit akışlarının bugünkü değeri tahmini vb. GUD tahmin yöntemlerinin yer almaması) sunulduğu görülmektedir.

➤ **TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar – BOBİ FRS B9 – KÜMİ FRS Taslağı B10 Karşılaştırması**

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardında finansal araçlar finansal varlık, finansal borç (yükümlülük) ve özkaynağa (hisse senedine) dayalı finansal araçlar şeklinde tanımlanmaktadır. BOBİ FRS seti B8’de de TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardındaki benzeri bir sınıflandırma ile karşılaşılmaktadır. Fakat KÜMİ FRS seti taslağı B10 incelendiğinde, her ne kadar finansal varlık, finansal yükümlülük ve özkaynak araçları şeklinde burada açıklanan diğer standart ve bölüme benzer bir ayırım olsa da, taslak set içerisinde ayrılmış bölümleri olmadığından bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelere ilişkin hükümler de aynı bölüm içerisinde açıklanmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, B.10.2).

TFRS 9 Finansal Araçlar standardında finansal araçlar itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal araçlar veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal araçlar şeklinde sınıflandırılabilir. Finansal varlıkların gerçeğe uygun değer değişimlerdeki farklar kâr veya zararda veya geri dönülemez bir tercih olarak diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılabilirken, finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimleri geri dönülemez bir tercih olarak yalnızca kâr veya zararda sınıflandırılabilir (TFRS 9, B.4). BOBİ FRS seti ve KÜMİ seti taslağında diğer kapsamlı gelir sunumu yer almadığından sınıflandırma konusunda TFRS 9 Finansal Araçlar standardından farklılıklar görülmektedir. Her iki standart setinde de finansal varlıklar ve yükümlülükler tanımlanan finansal araç sınıflarına göre sınıflandırılmaktadır. BOBİ FRS seti B9’da ve KÜMİ FRS seti taslağı B10’da tanımlanan finansal araçlar; alacak ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal araçlardan oluşmaktadır (BOBİ FRS, B9-B9.31; KÜMİ FRS Taslağı, B10.9-B10.19).

TFRS 9’a göre alacak ve borçlar vadesine bakılmaksızın itfa edilmiş değerleri üzerinden izleniyorken; BOBİ FRS seti B9’da alacaklar ve borçların vadesi<sup>8</sup> bir yılın üzerinde olanlar itfa edilmiş değerleri üzerinden, vadesi bir yılın altında olanlar ise itibari değerleri ile izlenmektedir (BOBİ FRS, B9.8). KÜMİ FRS seti taslağı B10’da ise alacak ve borçların tamamı vade ayırımı olmaksızın itibari değerleri ile izlenmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B10.10). Bununla birlikte, KÜMİ FRS seti taslağı B10’da TFRS 9 ve BOBİ FRS B9’dan farklı olarak alacak ve borçların dönem sonlarında reeskont işlemine tabi tutulması gerektiği de belirtilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B10.11). Ticari ve diğer alacaklara ilişkin değer düşüklüğü konusunda ise TFRS 9 Finansal Araçlar standardında “beklenen kredi zararı” yaklaşımı benimsenmiş olmasına karşın (TFRS 9, Md.5.5); BOBİ FRS B9 ve KÜMİ FRS taslağı B10’da makul bir gerekçeye dayanarak (gözlemlenebilir kanıt olması durumunda) tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacakların tahmin edilmesi prensibi benimsenmiştir (BOBİ FRS, B9.10; KÜMİ FRS Taslağı, B10.12).

Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışında kalan borçlanma araçlarının ilk defa kayda alınmasında, burada karşılaştırılan her üç standart seti de gerçeğe uygun değer ölçümüne işaret etmektedir. Ancak; TFRS 9 Finansal Araçlar ve BOBİ FRS seti B9’da işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave ediliyorken<sup>9</sup> (TFRS 9, Md.5.1.1; BOBİ FRS, B9.12), KÜMİ FRS seti taslağı B10’da işlem maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, B10.14). Sonraki ölçüm açısından ise TFRS 9 Finansal Araçlar standardı ve BOBİ FRS seti B9’da itfa edilmiş maliyet ile yapılması sebebi ile uyumludur. Diğer yandan, KÜMİ FRS seti taslağı B10’da ise sonraki ölçüm; borçlanma aracının ilk kayda alma sırasında gerçeğe uygun değer olarak belirlenen işlem fiyatına raporlama dönemi sonuna kadar kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir veya giderlerinin eklenmesi, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme veya tahsilatlarının ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çikartılması ile yapılmaktadır.

Özkaynak araçlarındaki yatırımlar TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. BOBİ FRS seti B9’da ise borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülür ve işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, B9.20). Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ise ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli ile ölçülmektedir (BOBİ FRS, B9.21). KÜMİ FRS seti taslağı B10’da ise BOBİ FRS B9’da yer alan “borsada ve/veya

<sup>8</sup> Burada ele alınan vade, finansal aracın ilk defa kayda alındığı tarihten tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki sürenin bir yıldan uzun veya kısa olması şeklinde ayrılmaktadır.

<sup>9</sup> TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve yükümlülüklerin ilk ölçümünde işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir veya gerçeğe uygun değerden düşülür.

teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları” ifadesindeki kapsam genişletilerek “bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirak yatırımlarındaki paylar” özkaynak araçlarındaki yatırımlar kapsamı içerisine dâhil edilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, B10.17). Böylelikle, KÜMİ FRS seti taslağı içerisinde ayrı bir bölüm olarak sunulmayan iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek kontrol edilen işletmelerin nasıl muhasebeleştirileceği bu bölüm içerisinde açıklanmıştır.

➤ **TMS 16 Maddi Duran Varlıklar – BOBİ FRS B12 – KÜMİ FRS Taslağı B11 Karşılaştırması**

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı uyarınca özellikli varlık olarak tanımlanmayan maddi duran varlıkların edinimi sırasında katlanılan maliyet bedeli, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre içerisinde bulunan finansman gider unsurunun varlığın maliyetinden ayrıştırılması sonucunda kalan tutarın finansal durum tablosuna, ayrıştırılan finansman gider unsurunun ise kâr veya zarar yansıtılması şeklinde muhasebeleştirilir. BOBİ FRS seti B12’de ise bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmekte; bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür (BOBİ FRS, B12.9). KÜMİ FRS seti taslağı B11’de ise maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede vade ayırımı olmaksızın maliyet bedeli ile ölçülmektedir ve borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, B11.5; 11.13).

Maddi duran varlıkların sonraki ölçümüne ilişkin değerlendirme, amortisman ve değer düşüklüğü tespiti konularında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, BOBİ FRS seti B12 ve KÜMİ FRS seti taslağı B11’in genel olarak uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağında diğer kapsamlı gelir sunumu olmadığından, bu bölümler uyarınca maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artışları yalnızca finansal durum tablosunda özkaynaklar sınıfı altında raporlanmaktadır (BOBİ FRS, B12.19; KÜMİ FRS Taslağı, B11.20).

➤ **TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – BOBİ FRS B14 – KÜMİ FRS Taslağı B12 Karşılaştırması**

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, BOBİ FRS seti B14 ve KÜMİ FRS seti taslağı B12; maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli<sup>10</sup> ile muhasebeleştiriliyor olması dışında önemli farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklardan biri, maddi olmayan duran varlıkların edinimi için KÜMİ FRS seti taslağı B12’de diğer standart setlerinden farklı olarak takas yönteminden bahsedilmemiş olmasıdır. Maddi olmayan duran varlıkların edinimiyle ilgili katlanılan borçlanma maliyetleri ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ve BOBİ FRS seti B14’de varlık kullanıma hazır hale gelene kadar (uzun bir süreyi alması halinde) varlığın maliyetine dâhil ediliyorken (TMS 38, Md.32; BOBİ FRS, B14.10), KÜMİ FRS seti taslağı B12’de borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, B12.10). Karşılaşılan diğer bir farklılık ise; TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve BOBİ FRS seti B14’de yer alan araştırma ve geliştirme safhası harcaması ayırımının KÜMİ FRS seti taslağı B12’de yer almamasıdır. Buna göre; KÜMİ FRS seti taslağı B12’ye göre diğer standart setlerinden farklı olarak geliştirme harcamaları sonucu işletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilmek yerine oluştukları dönemde doğrudan gider olarak kaydedilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B12.13).

Sonraki ölçüm ile ilgili olarak itfa yöntemleri, itfa değerinin kalıntı değerinin düşülerek belirlenmesi, kıst amortisman uygulanması açısından her üç set de uyumludur. Ancak, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı kapsamında itfaya tabi değilken; BOBİ FRS seti B14 ve KÜMİ FRS seti taslağı B12’ye göre 5 ila 10 yıl arasında itfa edilmektedir (BOBİ FRS, B14.33; KÜMİ FRS Taslağı, B12.25). Şerefiye ise TFRS seti kapsamında itfaya tabi olmamakla birlikte TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (TMS 36, Md.96). BOBİ FRS seti B14’de ve KÜMİ FRS seti taslağı B12’de ise şerefiye, söz konusu standart setlerinin

<sup>10</sup> Satın alma yolu ile elde edilen maddi olmayan duran varlıklar TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı uyarınca peşin değeri üzerinden; BOBİ FRS seti B14’de bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınanlar peşin değeri üzerinden, bir yıldan kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınanlar ise vadeli değeri üzerinden kaydedilmektedir. KÜMİ FRS seti taslağı B12’de ise satın alma yolu ile edinilen maddi olmayan duran varlıklar vadeye bakılmaksızın vadeli değeri üzerinden kaydedilmektedir.

işletme birleşmeleri ile ilgili bölümleri uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulmayı itfa edilmeleri gerektiği belirtilmektedir.<sup>11</sup>

➤ **TFRS 16 Kiralamalar – BOBİ FRS B15 – KÜMİ FRS Taslağı B13 Karşılaştırması**

TFRS 16 'da kiralamanın finansal tablolara alınması kiralamanın fiilen başladığı tarih olarak ifade edilmektedir. BOBİ FRS seti B15 ve KÜMİ FRS seti taslağı B13'de ise kiralamanın finansal tablolara alınması sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanı olarak ifade edilmektedir. Bunun dışında BOBİ FRS B15 ve KÜMİ FRS seti taslağı B13 genel olarak uyumludur ve bu bölümlere göre TFRS 16 Kiralamalar standardından farklı olarak finansal kiralama ve faaliyet kiralamaları farklı usullerle finansal tablolara yansıtılmaktadır. TFRS 16'da faaliyet kiralamaları da finansal kiralamada olduğu gibi başlangıçta finansal durum tablosunda raporlanmakta ve finansman giderleri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Ancak BOBİ FRS seti B15 ve KÜMİ FRS seti taslağı B13'de bu uygulama yalnızca finansal kiralamalarda yapılmaktadır. Faaliyet kiralamaları ise doğrusal olarak kiralama süresi boyunca kiracı için gider, kiralayan içinse gelir olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, B15.19-15.28; KÜMİ FRS Taslağı, B13.18-B13.27).

➤ **TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması – BOBİ FRS B16 – KÜMİ FRS Taslağı B14 Karşılaştırması**

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması standardı kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik sermaye ve gelir yaklaşımları tanımlanmaktadır (TMS 20, Md.13). BOBİ FRS seti B16'da ve KÜMİ FRS seti taslağı B14'de böyle bir ayırım yapılmamakta, devlet teşvikleri tahsil edildiklerinde (performans şartı yerine getirilenler) kâr veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, B16.7; KÜMİ FRS Taslağı, B15.6).

BOBİ FRS B16 ve KÜMİ FRS taslağı B14 genel olarak uyumlu olmakla birlikte belirgin bir farklılık olarak BOBİ FRS B16'dan farklı şekilde KÜMİ FRS B14'de piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranı ile devletten alınan kredilere ilişkin teşvikleri açıklanmamaktadır.

➤ **TMS 23 Borçlanma Maliyetleri – BOBİ FRS B17 – KÜMİ FRS Taslağı B15 Karşılaştırması**

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında özellikli varlık tanımı yapılmakta, bu tanım kapsamına giren stoklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar ve taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi, inşası veya üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır (TMS 23. Md.1). BOBİ FRS B17'de özellikli varlık tanımı yapılmamakla birlikte, üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin, söz konusu varlıkların satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlık maliyetine dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir (BOBİ FRS, B.17.2). KÜMİ FRS seti taslağı B15'de ise borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili herhangi bir tanımlama yer almamakta olup; tüm borçlanma maliyetlerinin, oluştukları dönemde kâr veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B15.3).

➤ **TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü – BOBİ FRS B18 – KÜMİ FRS Taslağı B16 Karşılaştırması**

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, BOBİ FRS seti B18 ve KÜMİ FRS seti taslağı B16 arasında öne çıkan bazı belirgin farklılıklar da bulunmaktadır. En belirgin farklılık, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve BOBİ FRS seti B18'deki değer düşüklüğü testinin geri kazanılabilir tutar<sup>12</sup> ile yapılmasına karşın, KÜMİ FRS seti taslağında kullanım değeri dikkate alınmadan değer düşüklüğü testi gerçeğe uygun değer ile yapılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, B16.3). Diğer bir farklılık ise şerefiyenin değer düşüklüğü ile ilgilidir. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutuluyorken BOBİ FRS seti B18'de ve KÜMİ FRS seti taslağı B16'da şerefiyenin değer düşüklüğü yönünde bir ifade yer almamaktadır. Öne çıkan bir diğer farklılık ise değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgilidir. TMS 36 Varlıklarda Değer

<sup>11</sup> BOBİ FRS setinde şerefiyenin yararlı ömrünün ölçülememesi durumunda 10 yılda itfa edilmesi gerektiği belirtiliyorken, KÜMİ FRS seti taslağında şerefiyenin ne kadar sürede itfa edilmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

<sup>12</sup> Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olmasıdır.

Düşüklüğü standardı ve BOBİ FRS B18’de değer düşüklüğü ile ilgili bir büyüklük ölçütü belirtilmezken, KÜMİ FRS seti taslağı B16’da varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının kâr veya zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir.

➤ **TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar – BOBİ FRS B19 – KÜMİ FRS Taslağı B17 Karşılaştırması**

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı, BOBİ FRS seti B19 ve KÜMİ FRS seti taslağı B17 genel olarak uyumlu olmakla birlikte, setler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan biri kıdem tazminatı karşılıkları ile ilgilidir. Kıdem tazminatı karşılıkları ile ilgili olarak TFRS seti içerisinde TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı yer almaktadır ve bu standart kapsamında kıdem tazminatı karşılıkları aktüeryal hesaplamalar sonucunda bulunmaktadır. BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağında çalışanlara sağlanan faydalara yönelik özel bir bölüm yer almamakla birlikte, kıdem tazminatı karşılıkları BOBİ FRS seti B19 ve KÜMİ FRS seti taslağı B17 içerisinde açıklanmakta ve bu bölümler içerisinde kıdem tazminatı karşılıkları için aktüeryal hesaplamalar yerine cari dönemde kıdem tazminatında meydana gelen artışlar esas alınmaktadır (BOBİ FRS, B19.17; KÜMİ FRS Taslağı, B17.16). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı ile BOBİ FRS seti B19 ve KÜMİ FRS seti taslağı B17 arasındaki bir diğer farklılık ise karşılık tutarının ölçülmesi ile ilgilidir. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardında karşılık tutarı bugünkü değer üzerinden ölçülmektedir (TMS 37, Md. 45). BOBİ FRS seti B19’da ise karşılık tutarı bugünkü değer ya da beklenen harcama tutarı ile ölçülmektedir (BOBİ FRS, B19.13). KÜMİ FRS seti taslağında B17’de ise böyle bir ayrıma gidilmemekte, dolayısıyla karşılığın ölçülmesinde paranın zaman değeri dikkate alınmamaktadır.

➤ **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri – BOBİ FRS B20 – KÜMİ FRS Taslağı B18 Karşılaştırması**

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, BOBİ FRS seti B20 ve KÜMİ FRS seti taslağı B18 genel olarak uyumlu olmakla birlikte, setler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Üçlü karşılaştırma yapıldığında; TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş olması durumunda, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmının da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edildiği (TMS 21, Md.30); ancak, BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağında diğer kapsamlı gelir sunumuna yer verilmediği için her iki sette de böyle bir uygulama ve sunumun yer almadığı görülmektedir.

Yabancı para çevrim işlemleri BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağı açısından karşılaştırıldığında belirgin bazı farklılıklar görülmektedir. BOBİ FRS seti B20’de ilk defa kayda alma, dönem sonlarında parasal kalemlerin dönem sonu çevrimi, parasal olmayan kalemlerin dönem sonu çevrimi (maliyet veya gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçümüne göre) ve finansal tabloların çevrimi gibi uygulamalarda spot kur üzerinden işlem gerçekleştiriliyorken; KÜMİ FRS seti taslağında aynı işlemler için TCMB tarafından belirlenen döviz alış kurundan yararlanılmaktadır. Örneğin; yabancı paralı işlem ilk defa finansal tablolara alınırken BOBİ FRS seti B20’de yabancı para çevriminin spot kur kullanılarak yapılması gerektiği ifade edilmektedir (BOBİ FRS, B20.8). Aynı bölüm içerisinde dönem sonlarında da yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilmektedir (BOBİ FRS, B20.13). Buna karşın, KÜMİ FRS seti taslağında yabancı para çevriminin gerek ilk defa finansal tablolara almada, gerekse yabancı para cinsinden parasal kalemlerin dönem sonundaki çevriminde TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılarak yapılması gerektiği belirtilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B18.7, 18.12).

BOBİ FRS seti B20’de KÜMİ FRS seti taslağı B18’den farklı olarak yabancı para cinsinden avans bedeli işlemlerine ilişkin açıklamalar yer almamaktadır. Diğer yandan; KÜMİ FRS seti taslağında bağlı ortaklıkların raporlanmasında yararlanılan tam konsolidasyon uygulaması ile iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin raporlanmasında yararlanılan özkaynak yöntemi uygulaması yer almadığından, KÜMİ FRS seti taslağı B18’deki finansal tablo çevrim işlemleri BOBİ FRS seti B20’den farklı olarak standart çevrim prosedürü ile açıklanmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, B18.18).

➤ **TFRS 3 İşletme Birleşmeleri – BOBİ FRS B21 – KÜMİ FRS Taslağı B19 Karşılaştırması**

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, BOBİ FRS B21 ve KÜMİ seti taslağı B19 arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS setinde büyük işletme dışındaki işletmelerin bağlı ortaklık edinimi şeklindeki iş birleşmelerinde (ihtiyari olarak konsolide finansal tablo hazırlayanlar hariç) ve müşterek girişim oluşumlarında BOBİ FRS B21 hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir (BOBİ FRS, B21.5, 21.6). KÜMİ FRS seti taslağında ise iştirak edinimlerinde, müştereken kontrol edilen işletmelerin oluşumunda ve bağlı ortaklık edinimlerinde KÜMİ FRS

seti taslağı B19 hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, B19.4). Böylelikle, işletme/iş birleşmeleri hükümlerinin kapsamı BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağında kademeli olarak daraltılmıştır. Daha açık bir ifadeyle; TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardı ve BOBİ FRS seti B21'e göre yalnızca bağlı ortaklık edinimleri (büyük işletmelerde zorunlu, büyük işletme dışındakilerde ihtiyari olarak) işletme/iş birleşmeleri kapsamı içerisinde yer almakla birlikte, KÜMİ FRS seti taslağı B19'da yalnızca bir işletmenin tamamen devralınması durumu iş birleşmeleri kapsamı içerisinde yer almaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, B19.2). Bu durumda, söz konusu standart ve bölümler uyarınca hesaplanacak olan şerefiyenin ayrı bir kalem olarak raporlanması da burada belirtilen kapsam dâhilinde mümkün olabilecektir.

Genel olarak bakıldığında, KÜMİ FRS seti taslağı B19'da kapsam dâhilindeki iş birleşmeleri için BOBİ FRS seti B21'in 21.10 – 21.33 paragraflarının uygulanacak olması her iki setin uyumlu olduğunun bir göstergesidir. Ancak, KÜMİ FRS seti taslağına göre kapsam dahilindeki işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamayacak olmaları nedeniyle, ilgili maddelerde yer alan konsolidasyona ilişkin açıklamalar KÜMİ FRS seti taslağı için geçerli olmayacaktır.

BOBİ FRS seti B21'de büyük işletmenin bağlı ortaklık edinimi veya büyük işletme dışındaki bir işletmenin ihtiyari olarak konsolide finansal tablo sunuyor olması durumlarındaki bağlı ortaklık ediniminin ve KÜMİ FRS seti taslağı B19'da bir başka işletmenin tamamen ediniminin gerçekleştiği durumlarda hesaplanan şerefiye itfaya tabi olacaktır. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardında ise bu iki sette belirtilen itfa uygulaması yerine değer düşüklüğü testi yapılmaktadır.

BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağı arasındaki bir diğer farklılık ise BOBİ FRS B21'de açıklanan ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin KÜMİ FRS seti taslağında yer almamasıdır.

#### ➤ TMS 12 Gelir Vergileri – BOBİ FRS B23 – KÜMİ FRS Taslağı B20 Karşılaştırması

TMS 12 Gelir Vergileri standardında tam set TFRS uygulayan bütün işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarına yansıtılmaları ifade edilmekteyken; BOBİ FRS B23'de bu zorunluluk yalnızca büyük işletmelerle sınırlı tutulmuştur (BOBİ FRS, B23.3). Diğer yandan; KÜMİ FRS seti taslağı B20'de finansal tablolara alınan vergi tutarının cari döneme ait mali kâr üzerinden ödenecek olan dönem vergisi tutarından oluşacağı ve bu nedenle ertelenmiş vergi hesaplaması yapılmayacağı ifade edilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, B20.2).

## SONUÇ

Küçük ve mikro işletmelerin özellikle gelişmekte olan ülkelerde mevcut istihdamın önemli bir bölümünü karşılaması ve ekonomide lokomotif rolü üstlenmesi, ilgili işletmelerin finansal pozisyonunun doğru tespitini hayati hale getirmektedir. Küçük ve mikro işletmelerin yalnızca düzenleyici kurum ve kuruluşların bilgi ihtiyacının karşılanması amacıyla kâr ve vergi odaklı raporlama anlayışından bilgi temelli bir sunuma dönüşümü yolunda önemli bir gelişme olan “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)”, mevcut muhasebe standartları olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'ndan bazı temel noktalarda kolaylaştırıcı yönde farklılıklar sergilemektedir. Metin içerisinde ayrıntılı olarak ele alınan bu farklılıklar ve raporlamaya etkileri kısaca özetlenirse:

- Kavramsal Çerçeve değerlendirildiğinde, ölçüm esaslarında KÜMİ FRS'de yalnızca maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değer tanımı yapılmıştır. Diğer standart setlerinden farklı olarak finansal tablolarda sunulan bilgilerin özelliklerinde KÜMİ FRS'de temel ve destekleyici niteliksel özellikler ayırımına yer verilmemiştir. BOBİ FRS'de olduğu gibi KÜMİ FRS'de de ihtiyatlılık ilkesi yer almamakla birlikte finansal tabloların sunum esasları açısından bakıldığında fonksiyon esasları benimsenmiştir. KÜMİ FRS seti taslağında finansal tabloların asgari olarak finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlardan oluştuğu, bireysel veya konsolide ayırımı olmadığı belirtilmiş ve ara dönem finansal raporlamaya yönelik ilkelere yönelik bir açıklama yapılmamıştır. Bu durum, finansal raporlamanın genellikle yıllık periyodlar itibarıyla yapılması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, taslak metninde sunulan Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu formatları da kolaylaştırıcı muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar arz etmektedir. Sonuç itibarıyla, KÜMİ FRS seti her iki standart setine göre daha sade, anlaşılır ve basit bir raporlama anlayışı benimsemektedir.

- KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de hasılatın kayda alınması şartı ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi ile açıklanmıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında hasılatın kayda alınması edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile



(belirli bir anda veya zamana yayılı olarak) gerçekleştiriliyorken, kayda alınacak hasılat tutarının ölçümü edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedeli ile yapılmaktadır. Kayda alınacak hasılat tutarının ölçümü noktasında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında tanımlanan işlem bedelinin ölçümü değişken bedel ile yapılmaktadır. BOBİ FRS seti B5’de açıklanan hasılatın ölçümü de, TFRS 15 Md.63’de belirtilen kolaylaştırıcı yöntemle büyük ölçüde benzerlik göstermekte ve tahsilatın vadesinin bir yılı aşır aşmamasına göre şekillenmektedir. KÜMİ FRS seti taslağı B7’de ise hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir. Hasılatın kaydedilmesi noktasında bir diğer farklılık ise hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılatın ölçümünde ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS seti B5 ve KÜMİ FRS seti taslağı B7’de gerek hizmet sunumu gerekse inşa sözleşmelerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplama yapılmaktadır.

- KÜMİ FRS’de stoklar, hasılat ve maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçüm yapılmaktadır. Vadeli alımlardaki finansman gideri unsurunun nasıl raporlanması gerektiği her üç standart setinde farklı ele alınsa da vade farkının ayrıştırılmaması küçük ve mikro işletmeler için daha kolaylaştırıcı bir uygulama olması açısından olumlu bir uygulama olarak nitelendirilebilir.

- KÜMİ FRS’de TMS 23 Borçlanma Maliyetler standardına göre imal edilmesi uzun süren özellikli varlık tanımı yer almadığı gibi, özellikli varlık niteliğine sahip varlıklarla ilgili kriterler tanımlanmamaktadır. KÜMİ FRS seti taslağı B15’de ise borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili herhangi bir tanımlama yer almamakta olup; tüm borçlanma maliyetlerinin, oluştukları dönemde kâr veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir.

- Stoklara yönelik farklılıklar incelendiğinde dönüştürme maliyetleri, maliyet ölçüm teknikleri ve değer düşüklüğünün tespiti noktasında da bazı farklılıklar öne çıkmaktadır. Değer düşüklüğünün tespiti konusunda TMS 2 Stoklar standardında ve BOBİ FRS seti B6’da stokların değer düşüklüğü net gerçekleşebilir değer tespiti ile açıklanmaktadır. KÜMİ FRS seti taslağı B8’de ise değer düşüklüğü raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu olabileceği ifade edilmektedir.

- KÜMİ FRS seti taslağı B11’de maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirmede vade ayrımı olmaksızın maliyet bedeli ile ölçülmektedir ve borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve BOBİ FRS seti B14’de yer alan araştırma ve geliştirme safhası harcaması ayrımı KÜMİ FRS seti taslağı B12’de yer almamaktadır. Buna göre; KÜMİ FRS seti taslağı B12’ye göre diğer standart setlerinden farklı olarak geliştirme harcamaları sonucu işletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilmek yerine oluştukları dönemde doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.

- Buna ek olarak, işletme birleşmeleri, finansal araçlar, devlet teşvikleri, kur değişiminin etkileri, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ve diğer standartlar da farklılıklar mevcuttur.

Sonuç itibarıyla, 22 bölümden oluşan KÜMİ FRS’nin gerek daha sade ve anlaşılır bir raporlama anlayışı benimsemesi gerekse ölçüm ve kaydetme noktasında kolaylaştırıcı uygulamalar içermesi açısından küçük ve mikro işletmelerin standart finansal raporlamaya geçiş sürecine olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir. İşletmelerin rekabetçi bir pozisyona sahip olması ve ucuz finansman kaynaklarına erişiminde hayati rolü bulunan standart bir muhasebe dilinin inşasında KÜMİ FRS önemli bir kilometre taşı olarak nitelendirilebilir. Henüz taslak metin olarak düzenlenmiş standart setinin görüşe açılan bölümlerinde özellikle vade farkı ayrıştırması, değer düşüklüğü, araştırma-geliştirme giderleri, reeskont uygulamaları ve borçlanma maliyetlerine yönelik konularda, tüm paydaşlar tarafından katkı beklenmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak metninin gelişim sürecini ele alınarak diğer standart setleri ile temel olarak karşılaştırılmasıdır. Taslak metnin hayata geçirilmesi ile birlikte çeşitli düzenleme ve değişikliklerle ilerleyen çalışmalarda özellikli konular daha ayrıntılı bir şekilde incelenebilir.

## KAYNAKÇA

- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017), “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları” Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
- Cooley P, ve Edwards C. (1983), “Financial Objectives of Small Firms”. Am. J. Small Bus., 8(1): 28-31.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). “Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat (121), 13 – 33.
- Gökçen,G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2016), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, 2. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Holmes, S., ve Nicholls, D. (1989). Modeling the Accounting Information Requirements of Small Businesses. Accounting and Business Research, 19(74), 143–150.
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı
- Lalin, H., ve Sabir, R.I. (2010). Research on Usage and Usefulness Perception of Financial Accounting Practices in Less Developing Countries: A Case of Cambodia. Proceedings of the Proceedings of the 7th International Conference on Innovation and Management, 1881–1885.
- Modugu. K.P. ve Eragbhe, E. (2013). “Implications of IFRS Adoption For SMEs İn Nigeria.” Fountain Journal of Management and Social Sciences: 2013; 2(1) 36 – 46.
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları  
2013/34/AB Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesi  
[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).  
[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr).