

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında

On the Draft Standard of Financial Reporting for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS)

Emre Akbulut¹ , Mustafa Emir Can² 

¹ Öğr. Gör., Kırklareli Üniversitesi, Vize Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Kırklareli

² Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: E.A. 0000-0003-0429-8564; M.E.C. 0000-0001-9748-1266

ÖZ

Dünya'da finansal raporlama için uluslararası standartlaşma uygulamaları son yıllarda büyük aşama kaydetmiştir. Bu bağlamda UMS/UFRS ile başlayan çalışmalar Avrupa Birliği (AB) Direktifleri doğrultusunda UK (Birleşik Krallık)'da orta ölçekli ve mikro işletmeler için FRS 102, FRS 105 standartları yayınlanmasıyla devam etmiştir. Ülkemizde de bu uluslararası standartlar referans alınarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetime tabi işletmeler için TMS/TFRS ve BOBİ FRS standartları yayınlanmıştır. 2019 yılında ise bağımsız denetime tabi olmayan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak olarak yayımlanarak kamuoyu görüşüne açılmıştır. Bu çalışmanın amacı Küçük ve Mikro İşletmeler için hazırlanan taslak KÜMİ FRS'nin temel özelliklerini belirtmek, ülkemizde yürürlüğe girmesi halinde kapsayabileceği işletmeleri ve muhtemel etkilerini ortaya koymaktır.

Anahtar kelimeler: Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS), Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS), finansal raporlama

ABSTRACT

In recent years, international standardization practices for financial reporting have made great progress at a global scale. In this context, works starting off with IAS/IFRS has continued with the publication of FRS 102 and FRS 105 standards for medium-sized and micro enterprises in the UK in accordance with European Union (EU) Directives. With reference to these international standards, TAS/TFRS and LME FRS standards have been issued by the Public Oversight Authority (POA) for companies that is subject to independent audit in Turkey. In 2019, the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises which is not subject to independent audit, has been published and introduced to public opinion as a draft. The aim of this study is to specify the main features of the draft SME FRS, to reveal which enterprises would be involved in case of an implementation of this standard and what the possible effects.

Keywords: Financial reporting standard for small and micro enterprises (KUMI FRS), Turkish financial reporting standards (TFRS), financial reporting

Başvuru/Submitted: 21.02.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 29.04.2020 Son Revizyon/Last Revision Received: 27.05.2020 Kabul/Accepted: 11.06.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: Emre Akbulut / emmrenin@gmail.com

Atıf/Citation: Akbulut, E., & Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 85-93. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.692261>



Extended Abstract

In the likely case of the implementation of the draft standard of financial reporting for small and micro enterprises (KUMI FRS) in the future, which enterprises in our country could be concerned by this implementation, and what possible effects would it have on the accounting practices of these companies?

The main subject of this study is the recently published KUMI FRS draft, which has been prepared for small and micro enterprises, which are not subject to independent audits by the POA (Public Oversight Authority). Given the recency of the published draft text, there has not yet been produced any work about it in the literature as this study is unfolding. Thus, this study aims to shed a small light for future research on this subject that will contribute to the literature of financial reporting.

The KUMI FRS draft text prepared for POA small and micro enterprises is the main subject of this study. A document elaboration implying the analysis of the KUMI FRS draft text containing information on the subject of the study has been conducted.

The content was analyzed in order to determine the small and micro enterprises which may become possible users. Another aim was to assess the differences of this standard from TFRS and BOBI FRS, and its possible effects on our country's accounting practices.

According to the POA, these standard financial statements are to be used by small and micro enterprises, which are not subject to independent audits and abide by bookkeeping terms on a balance sheet basis in order to ensure that they present comparable financial information that corresponds to reality and need. In our country, the number of enterprises falling under the category of being small and micro enterprises, which meet these conditions, is currently estimated to be circa 640.000.

The enterprises in our country that are likely to implement KUMI FRS, take into account the General Communique on Accounting System Application (GCASA) issued by the Ministry of Finance and tax law provisions when recognizing their current economic activities and preparing their financial statements. If KUMI FRS takes effect in our country, the highest impact on accounting practices is expected to play out in revenues, inventories, tangible and intangible assets, financial instruments, statements of financial status, and profit and loss statements.

The implementation of KUMI FRS will help tens of thousands of small and micro enterprises, which are not subject to independent audits in our country, to prepare financial reports that offer more qualified and more useful financial information.

As emphasized in the last section, the accounting practices of small and micro enterprises in our country, which prepare financial statements within the framework of GCASA/TPL provisions that do not undergo independent audit in our country, will consequently enable the reporting of reality-conform activity results - a main function of accounting - and the production of actual status assessments and information for planning purposes. We anticipate that this will be an important step in the transition from the established tax accounting approach in our country to information accounting.

1. Giriş

Türkiye’de 2005 yılından itibaren halka açık işletmeler ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için uygulanmaya başlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) ek olarak 2018 yılı itibariyle uygulamaya konulan bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından geçerli olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) finansal raporlama çerçevesi haline gelmiştir. Böylece, KAYİK’ler ile büyük ve orta boy işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulma amacına ulaşılmıştır. Bunlar dışında kalan bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için mevcut durumda MSUGT dışında bir yönerge bulunmamaktadır. Bu kapsamda bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nın oluşturulmasına karar verilmiştir. AB Direktifi, UK (Birleşik Krallık)’ın mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 başta olmak üzere Türkiye’de daha önce uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülke uygulamalarını esas alarak “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” adı altında bir standart seti taslak metni oluşturmuştur.

KGK tarafından KÜMİ FRS yayımlanırken AB Direktiflerinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmıştır. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadleri sağlamayan işletmeler bu standart kapsamında yer almayacaktır. KGK tarafından AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. 2019 Şubat ayında tamamlanıp kamuoyunun görüşlerine açılan bu standardın 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanmaktadır (KGK, 2019b).

Bu çalışmada KÜMİ FRS’nin temel özellikleri, kapsamındaki işletmeler tanımlanacak, bu standardın TFRS ve BOBİ FRS’den farklılıkları ve ülkemiz muhasebe uygulamalarına muhtemel etkileri ortaya koyulacaktır.

2. KÜMİ FRS’nin Temel Özellikleri

AB Direktifi, UK (Birleşik Krallık)’ın mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 temel alınarak hazırlanan KÜMİ FRS toplam 22 bölümden ve terimler sözlüğünden (105 sayfa) oluşmaktadır.

TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanan KÜMİ FRS taslağı, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarının yer aldığı kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi ortaya koymaktadır. Metni sade bir anlatım diliyle kaleme alınmış KÜMİ FRS taslağının bölümleri ve içeriği aşağıdaki Tablo 1’de sunulmuştur:

Tablo 1: KÜMİ FRS Taslağının Bölümleri ve İçeriği	
B1 Kavramlar ve Genel İlkeler	B13 Kiralamalar
B2 Finansal Tabloların Sunumu	B14 Devlet Teşvikleri
B3 Finansal Durum Tablosu	B15 Borçlanma Maliyetleri
B4 Kar veya Zarar Tablosu	B16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	B17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
B6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
B7 Hasılat	B19 İşletme Birleşmeleri
B8 Stoklar	B20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
B9 Tarımsal Faaliyetler	B21 Dipnotlar
B10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	B22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş
B11 Maddi Duran Varlıklar	Terimler Sözlüğü
B12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Kaynak: KGK, (2019b).	

TMS/TFRS 2019 tam setinde standart yorumları hariç yaklaşık 760 sayfa ve 41 standart (16'sı TFRS ve 25'i TMS), BOBİ FRS seti ise 240 sayfa ve 27 bölümden oluşmaktadır. (KGK, 2017; KGK, 2019a). Buna karşın KÜMİ FRS taslağı 105 sayfa ve 22 bölümden oluşmaktadır. KÜMİ FRS taslağı küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarına uygun finansal bilgi sağlayabilecek nitelikte olduğu düşünülmektedir. Standart kapsamında konsolidasyon ve ertelenmiş vergiler gibi hükümlere yer verilmediği görülmüştür.

2013/34/AB “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” isimli AB Yönergesi üye ülkelerin işletmelerini mikro işletme, küçük işletme, orta ölçekli işletme ve büyük işletme olarak sınıflandırmalarını zorunlu kılmaktadır. Aynı yönerge küçük işletmelerin yalnızca finansal durum tablosu (Bilanço), kar veya zarar tablosu (Gelir Tablosu) ile finansal tablo dipnotlarını düzenlemelerinin finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek açısından yeterli olacağını belirtmektedir (Demir & Bahadır, 2014, s. 14). KÜMİ FRS taslağının finansal tabloların kapsamı açısından uygulayıcılara daha az maliyete katlanmasını öngören bu yaklaşımı benimsediği görülmektedir.

KÜMİ FRS taslağının nihai halinin Türkiye’de uygulanmaya başlanması ile birlikte beklenen faydalar KGK tarafından aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(KGK, 2019c):

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkelerinin 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 zorluklar 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 artırması 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.

3. KÜMİ FRS Kapsamındaki İşletmeler

KGK’ya göre bu standart finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını temin etmek amacıyla bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan Küçük ve Mikro İşletmeler tarafından kullanılması öngörülmektedir.

KGK, AB Direktiflerindeki ölçekler dikkate alınarak belirlenen “Küçük İşletme” tanımı dışında kalan işletmeler “Mikro İşletme” olarak kabul edilip “küçük ve mikro ayrımı” yapılmasını planlanmaktadır. AB Direktiflerine göre bir işletmenin “küçük işletme” sayılabilmesi için, aşağıda belirlenen üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir:

- Aktif toplamı, 350.000 Avro ile 4.000.000 Avro aralığında olması (2.625.000 TL ile 30.000.000 TL*),
- Net satış hasılatı, 700.000 Avro ile 8.000.000 Avro aralığında olması (5.250.000 TL ile 60.000.000 TL*),
- Çalışan sayısı, 10 ile 50 kişi aralığında olması

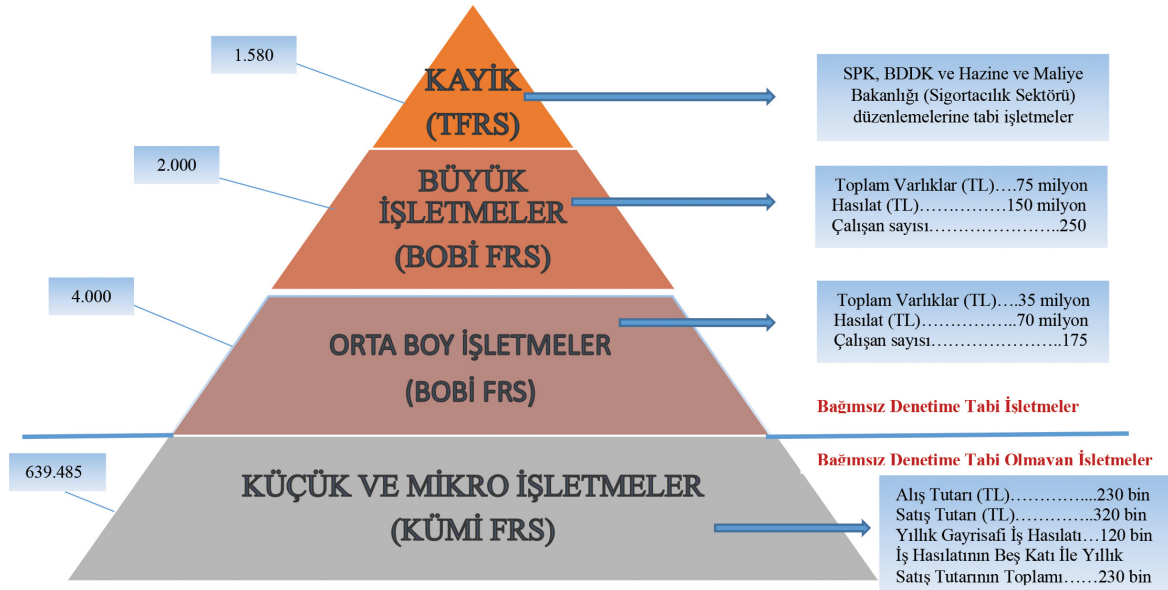
*[Avro kuru 7,50 TL olarak alınmıştır (Nisan 2020)]

Öte yandan mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden Türkiye’de birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmelerin de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alması öngörülmektedir. Sağlamayanların ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulması öngörülmektedir. Küçük ve mikro işletme olma alt sınırının Türkiye’de birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutma hadleri olacağı görülmektedir.

Küçük işletme olma kriterlerini belirleyen aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütlerinin AB Direktiflerindeki ölçekleri dikkate almayı planlayan KGK, bu ölçütlerin ne kadar olacağı konusunda şu ana kadar bir yönerge yayınlamamıştır. Ancak her ne kadar bu ölçütler belirlenmemiş olsa da küçük ve mikro işletme olma üst sınırının BOBİ FRS'ye tabi bağımsız denetim kapsamına giren orta boy işletme sayılma ölçütlerinin olacağını öngörebiliriz. Küçük ve mikro işletme olma üst sınırını oluşturan orta boy işletme olma ölçütleri ile Küçük ve mikro işletme olma alt sınır hadleri aşağıda sunulmuştur:

Tablo 2: Küçük ve Mikro İşletme Olma Alt Sınır Hadleri ve Üst Sınır Ölçütleri	
Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri (2019)	
Alış Tutarı	230.000 TL
Satış Tutarı	320.000 TL
Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı	120.000 TL
İş Hasılatının Beş Katı İle Yıllık Satış Tutarının Toplamı	230.000 TL
Bağımsız Denetim Kapsamı	
35.0000.000 TL < (Toplam Varlıklar)	Büyük ve Orta Boy İşletme
70.0000.000 TL < (Hasılat)	
175 Kişi < (Çalışan Sayısı)	
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019); KGK, (2019c)	

Yukarıda sınırlarını çizdiğimiz küçük ve mikro işletme olma ölçütlerine giren, işletme sayısı şu an için 639.435 adettir Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019). Bu bağlamda ülkemizde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayacak işletmelerin hadleri ve bu hadlere uyan işletmelerin şu anki sayıları KGK tarafından aşağıda şu şekilde sunulmuştur:



Şekil 1: TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak İşletmelerin Hadleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019).

KÜMİ FRS'yi bağımsız denetime tabi olmayan bilanço esasına göre defter tutan diğer işletmelerin tabi olacağı görülmektedir. Şekilde gösterdiğimiz küçük ve mikro işletme olma alt sınır hadleri sağlayan işletmelerin küçük ve mikro ayrımına ilişkin ölçütler KÜMİ FRS taslağının değişimine göre şekillenecektir. KGK'nın bu ölçütleri AB Direktiflerindeki ölçekleri dikkate alarak belirlemeyi planlamaktadır. O yüzden yukarıda bölümün başında nisan ayı kuru ile Türk lirasına çevirdiğimiz varlık toplamı (2.625.000 TL ile 30.000.000 TL) ve hasılat (5.250.000 TL ile 60.000.000 TL) tutarları ile yakın rakamların belirlenmesi öngörmekteyiz. Aynı şekilde çalışan sayısının 10 ile 50 kişi arasında olacağını tahmin etmekteyiz.

4. KÜMİ FRS'nin TFRS ve BOBİ FRS'den Farklılıkları

KÜMİ FRS taslağında, sunulacak finansal tablolar konusunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarına uygun finansal bilgi sağlayabilecek nitelikte Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu ve dipnotlardan oluşan sadece iki finansal tablo sunulma zorunluluğu getirilmiştir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak KÜMİ FRS taslağında Nakit Akış Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu sunulması zorunlu tutulmamıştır. KÜMİ FRS taslağı, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de sunulacak finansal tabloları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 4: Finansal Tabloların Sunuluşunun Karşılaştırılması			
FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Sunulacak Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Öz Kaynak Değişim Tablosu ✓ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Öz Kaynak Değişim Tablosu ✓ Dipnotlar <p>*Tüm bunlara ek olarak Kapsamlı Gelir Tablosunun da sunulması zorunludur.</p>

Ayrıca finansal tabloların sunuluşunda KÜMİ FRS taslağı ve BOBİ FRS'de finansal tablo formatlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak TMS/TFRS'de finansal tabloların sunumuna ilişkin herhangi bir format yer almamaktadır.

Bunlarla beraber KÜMİ FRS taslağında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak ara dönem finansal raporlamaya ilişkin bir bölümün yer almadığı görülmektedir. Bu da KÜMİ FRS'ye göre raporlamanın yıllık periyodlar ile yapılacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır (KGK, 2019b).

KÜMİ FRS taslağında işletmenin faaliyetlerinin sonucu ortaya çıkan hasılatın kayda alınması TMS/TFRS'den farklı olarak hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülmesi ve işleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması şartına bağlanmıştır (KGK, 2019b). TMS/TFRS'de hasılatın kayda alınması edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile (zamana yayılı olarak veya belirli bir anda) gerçekleştirilmektedir. Kayda alınacak hasılat tutarının ölçümü ise BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülürken KÜMİ FRS taslağında ise taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir (KGK, 2019b).

KÜMİ FRS taslağında hizmet sunumunun ve bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edileceği durumlarda hizmet veya sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetlerin raporlama dönemi sonunda "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" kullanılarak raporlanacağı belirtilmektedir (KGK, 2019b). TMS/TFRS'de ise hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat edim yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmektedir.

KÜMİ FRS taslağında stoklara ilişkin vadeli alımlarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür ifadesi yer almaktadır (KGK, 2019b). TMS/TFRS'de vadeli alımlardaki tüm vade farkları ayrıştırılmakta BOBİ FRS'de ise sadece bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkları ayrıştırılmaktadır.

Ayrıca stokların değer düşüklüğünün tespiti konusunda KÜMİ FRS taslağında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarının finansal tablolara yansıtılacağı ifade edilmektedir (KGK, 2019b). Bu da KÜMİ FRS taslağının stok değer düşüklüğü tespitinde vergi usul kanunuyla uyumlu olduğunu göstermektedir. TMS/TFRS

ve BOBİ FRS'de ise stoklar ile ilgili değer düşüklüğünün net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmektedir.

KÜMİ FRS'de işletmeye ait ticari ve diğer alacaklar veya ticari ve diğer borçların ölçümünde vadeye bakılmaksızın itibari değer üzerinden yapılacağı belirtilmektedir. Buna karşın BOBİ FRS'de alacak ve borçların ölçümü vadeye göre değişkenlik göstermektedir. Vadesi bir yıldan daha az olan alacak ve borçlar itibari değerleri ile ölçülürken vade bir yıldan uzun olduğunda alacak ve borçlar itfa edilmiş değerleriyle ölçülmektedir. TMS/TFRS'de ise ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçların muhasebeleştirilmesi vade önemsenmeksizin itfa edilmiş değerleriyle raporlanmaktadır. KÜMİ FRS taslağında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı bir uygulama olarak alacak ve borçların sonraki dönem ölçümlerinde reeskont işlemi uygulanarak değerlendirilmesi öngörülmektedir (KGK, 2019b).

KÜMİ FRS taslağında maddi duran varlığın ediniminde katlanılan vade farkları ayrıştırılmamaktadır (KGK, 2019b). Dolayısıyla vade farklarının maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi öngörülmüştür. BOBİ FRS'de ise bir yıldan uzun vade ile satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı ile değerlendirilmektedir. TMS/TFRS'de ise genel kural olarak maddi duran varlığın edinimine ilişkin katlanılan vade farkı doğrudan kar veya zarar tablosuna finansman gideri olarak yansıtılmaktadır.

KÜMİ FRS'de yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı bir bölüm olarak yer almamaktadır. Eğer işletme bir varlığı değer artışı sağlamak için veya kira geliri elde etmek için elinde bulunduruyorsa bu işlemi TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklarından ayrıştırarak Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak raporlamak zorundadır. KÜMİ FRS'de ise bu hususta kolaylaştırıcı bir uygulamaya gidilmiş ve bu şekilde elde tutulan varlıkların maddi duran varlık olarak sınıflandırılarak finansal tablolara alma imkanı verilmektedir. KÜMİ FRS taslağına göre işletmeler ihtiyari olarak BOBİ FRS'nin Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin hükümlerini uygulamak suretiyle varlığını Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak raporlama imkanına da sahip bulunmaktadır (KGK, 2019b).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS kapsamında araştırma ve geliştirme giderleri ikiye ayrılarak farklı muhasebeleştirme hükümleri getirilmiştir. Buna göre, araştırma harcamaları direkt olarak kar veya zarar tablosunda giderleştirilmektedir. Geliştirme harcamaları ise belli kriterleri sağlaması durumunda varlığın maliyetine eklenerek muhasebeleştirilmektedir. Buna karşın KÜMİ FRS'nin taslak metninde araştırma ve geliştirme giderleri herhangi bir ayrıştırmaya tabi tutulmaksızın direkt olarak kar veya zarara yansıtılır hükmü yer almaktadır (KGK, 2019b).

TMS/TFRS'de kiralama işlemleri kiracılar açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayırımına tabi tutulmaksızın tek bir model altında toplanmaktadır. Buna göre kiralama işlemleri ile elde edilen kullanım hakkı varlık olarak finansal durum tablosunda aktifleştirilecektir. Buna karşın BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de faaliyet kiralaması ve finansal kiralama işlemleri ayrıştırılmış ve bunlara ilişkin muhasebeleştirme hükümleri de farklılaşmaktadır. KÜMİ FRS'de finansal kiralamaya ilişkin hükümler TFRS 16 Kiralamalar standardı ile uyumludur fakat faaliyet kiralamaları sözleşme süresince doğrusal olarak kiracı işletmelerin için gider, kiralayana taraftaki işletmeler için ise gelir kaydedilmek suretiyle kar veya zarar tablosunda raporlanmaktadır.

5. Standardın Ülkemizdeki Küçük ve Mikro İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarına Muhtemel Etkileri

KÜMİ FRS'yi ülkemizde uygulaması muhtemel işletmeler mevcut ekonomik faaliyetlerini muhasebeleştirmede ve finansal tablolarını hazırlamada Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve vergi kanunlarındaki hükümleri göz önünde bulundurmaktadır. KÜMİ FRS Türkiye'de yürürlüğe girdiği takdirde işletmelerin muhasebe uygulamalarına en fazla etkisi olması beklenen konuların Hasılat, Stoklar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Finansal Araçlar, Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu olması beklenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre inşaat sözleşmeleri sonucu oluşan hasılat ve maliyetler finansal tablolara "Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi" kullanılarak inşaat sona erdiğinde ilgili hasılat ve maliyetler muhasebeleştirilerek raporlanır. KÜMİ

FRS’de ise inşaat sözleşmeleri sonucu oluşan hasılat ve maliyetlerin TFRS ve BOBİ FRS’ye uygun olarak “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak tamamlanma düzeyine göre raporlanması öngörülmektedir.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri stokun maliyetine dahil edilmektedir. KÜMİ FRS’de ise stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılması öngörülmektedir.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre stok maliyetlerinin belirlenmesinde “Tam Maliyet Yöntemi” kullanılmaktadır. Bu yöntemde sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine ilave edilir. KÜMİ FRS’de ise tam maliyet yönteminin yanında sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dahil edildiği “Normal Maliyet Yöntemi” de kullanılabileceği hükmü yer almaktadır.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre tümü itibari değer ile muhasebeleştirilen senetli alacak ve borçlar için dönem sonlarında reeskont uygulaması zorunluluğu yoktur. Yani ihtiyaridir. KÜMİ FRS’de ise itibari değer ile ilk ölçümü yapılan tüm alacak ve borçlar (senetli ve senetsiz) için dönem sonlarında reeskont uygulaması zorunlu olması öngörülmektedir. Ayrıca tahsili şüpheli hale gelen tüm alacaklar için dönem sonlarında gözlemlenebilir makul bir gerekçeye dayanarak değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ve bu değer düşüklüğü zararı kar veya zarara yansıtılır hükmü yer almaktadır. Yani Türkiye’de değer düşüklüğü karşılığı ayırmak için aranan dava ve icra şartı ortadan kalkmaktadır.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre maddi duran varlıklar için dönem sonu amortisman uygulaması zorunluluğu yoktur. Eğer amortisman uygulaması yapılacak ise normal (doğrusal) amortisman veya azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçilerek amortisman hesaplanmaktadır. Ayrıca sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması kullanılmaktadır. KÜMİ FRS’de ise maddi duran varlıklar için dönem sonu amortisman uygulaması zorunludur ve amortisman uygulaması için doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleri gibi çeşitli yöntemler kullanılabileceği öngörülmüştür. Tüm maddi duran varlıklar kullanıma hazır olduğunda kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır. Ayrıca amortisman uygulanacak tutar şu anki uygulamada olduğu gibi defter değeriyle değil varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle belirleneceği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanununda maddi olmayan duran varlıklar için dönem sonu itfa payı ayrılması zorunluluğu yoktur. KÜMİ FRS’de ise maddi olmayan duran varlıklar için dönem sonu itfa payı ayrılmasının zorunlu olması öngörülmektedir. Ayrıca itfaya tabi tutar şu anki uygulamada olduğu gibi maliyet bedeliyle değil varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesiyle belirleneceği ifade edilmektedir.

Bilanço ve Gelir Tabloları, Türkiye’de MSUGT’deki şekil şartlarına göre hazırlanmaktadır. Bilanço dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar olmak üzere beş temel bölüme oluşur. Gelir tablosu ise brüt satışlar, satış indirimleri, net satışlardan başlayarak dönem net karı veya zararına uzanan on altı bölüme oluşur. KÜMİ FRS’de ise isimleri Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu olarak değiştirilen bu tabloların şekil şartlarında birtakım değişikliklere gidilmektedir. Finansal durum tablosunda şu anki uygulamadaki beş temel bölüm korunurken alt bölümlere devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar-yükümlülükler, canlı varlıklar, yeniden değerlendirme artışları gibi yeni sınıflandırmalar getirilmiştir. Kar veya zarar tablosunda ise brüt satışlar-net satışlar, faaliyet giderleri, olağan ve olağan dışı gelirler/giderler ile finansman giderleri bölümleri kaldırılarak satış hasılatı ile esas faaliyetlerden, diğer faaliyetlerden ve finansal gelirler/giderler şeklinde bölüm ayrımı yapılarak daha sade ve anlaşılır bir sınıflandırmaya gidildiği görülmektedir.

6. Sonuç

Sonuç olarak KÜMİ FRS taslağı özellikle bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde mevcut istihdamın önemli bir bölümünü karşılayan ve ekonomide öncü bir rol üstlenen küçük ve mikro işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sağlamak, düşük maliyetli kredi ve finansman temin edebilmek, vergi esaslı muhasebe anlayışı yerine karar alma sürecinde yöneticiye daha fazla bilgi sunabilecek, genel kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama ihtiyacını karşılamak üzere yayımlanmış standartlar olması sebebiyle bu kapsamdaki işletmelerin standart finansal raporlamaya geçiş sürecine olumlu katkıları olacağı düşünülmektedir.

KÜMİ FRS'nin uygulanması, Türkiye'de bağımsız denetime tabi olmayan on binlerce küçük ve mikro işletmenin daha nitelikli ve daha faydalı finansal bilgi sunan finansal raporlar hazırlamasına yardımcı olacaktır. Türkiye'deki bağımsız denetime tabi olmayan MSUGT/VUK hükümleri çerçevesinde finansal tablolar hazırlayan küçük ve mikro işletmelerin muhasebe uygulamalarına bir önceki bölümde belirttiğimiz muhtemel etkileri doğrultusunda muhasebenin temel işlevi olan gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarının raporlanması, gerçek durum tespiti ve planlama amacıyla kullanılabilir bilgilerin üretilmesi olanaklı hale gelebilecektir. Bu da Türkiye'deki yerleşik vergi muhasebesi anlayışından bilgi muhasebesine geçişte önemli bir adım olacağı kanısına varılmıştır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). Yeni Avrupa Birliği yönergesi (2013/34 EU) kapsamında bireysel finansal tablolar. *Mali Çözüm Dergisi*, (121), 13 – 33.

Kamu Gözetimi Kurumu, (2017). *Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS)*. Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF.

Kamu Gözetimi Kurumu, (2019a). *TMS/TFRS 2019 seti*. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>

Kamu Gözetimi Kurumu, (2019b). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı (KÜMİ FRS)*. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KamuoyuGorusuneAcilanlar/K%C3%9CM%C4%B0%20FRS%20Taslak%20Metin.pdf>

Kamu Gözetimi Kurumu, (2019c). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır*. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%-CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r>

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, (2019). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS)* Erişim adresi <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/11092019/emresenturk.pdf>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019). *Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri*. Erişim adresi <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/defter-tutma-hadleri>.

