

KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İKİNCİ KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME TASLAĞINA GENEL BAKIŞ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 03.03.2023
Kabul Tarihi : 12.05.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1259931

Doç. Dr. Can ÖZTÜRK*
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN**

Bibliyografik Bilgiler

Öztürk, C., & Akdoğan, N. (2023). "KOBİ'ler İçin Ufrs'de İkinci Kapsamlı Gözden Geçirme Taslağına Genel Bakış" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 70, Sayfa : 89-110)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1259931>

ÖZ

Bu araştırma, Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardının (KOBİ'ler için UFRS) ikinci kapsamlı gözden geçirme sonucunda Eylül 2022'de yayınlanan taslak metnine odaklanmıştır. Çalışmada taslak metin incelenerek muhasebeleştirmeye, ölçüme, sunuma ve açıklamaya yönelik muhasebe politikaları değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, ikinci kapsamlı gözden geçirme neticesinde KOBİ'ler için UFRS'ye yansıtılan anahtar konumdaki muhasebe politikaları standardın önceki sürümleri ile veya tam set UFRS ile karşılaştırmalı olarak ortaya konmuştur. Taslak metinde (a) KOBİ'ler için UFRS'nin UMS 39 standardına yaptığı atfın kaldırılması ve KOBİ finansal raporlama standardının tamamen bağımsız kılınması, (b) gerçeğe uygun değer ölçümü için yeni bir bölümün oluşturulması ve (c) tam set UFRS'deki bazı muhasebe politikalarının KOBİ'ler için UFRS'nin bazı bölümlerine entegre edilmesi önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ'ler için UFRS, İkinci Kapsamlı Gözden Geçirme, Taslak Metin

Jel Sınıflandırması: M41, M48

* Çankaya Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, cozturk@cankaya.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0003-1587-4707>

** Başkent Üniversitesi, TBF, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, nakdogan@baskent.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

AN OVERVIEW OF THE EXPOSURE DRAFT OF THE SECOND COMPREHENSIVE REVIEW OF IFRS FOR SMES**ABSTRACT**

This research focuses on the exposure draft of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) published as of September 2022 in the context of the second comprehensive review. In the study, the accounting policies for recognition, measurement, presentation, and disclosure were analyzed by examining the exposure draft. In this context, the key accounting policies reflected in IFRS for SMEs because of the second comprehensive review, have been compared with previous versions of the standard or with the full IFRSs. In this exposure draft, the following issues have been proposed: (a) The reference given to IAS 39 should be removed to make the IFRS for SMEs as a fully independent financial reporting standard, (b) a new section for the measurement of fair value should be prepared, and (c) some of the accounting policies of the full IFRS should be integrated into some sections of IFRS for SMEs.

Keywords: IFRS for SMEs, Second Comprehensive Review, Exposure Draft

Jel Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs-KOBİ'ler için UFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-UMSK) tarafından kamuya hesap verme yükümlülüğü (KHVY) bulunmayan işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarını küresel ölçekte anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik adına düzenlemek üzere hazırlanan bir muhasebe standardıdır. Önceki sürümleri 2009 ve 2015 yıllarında yayınlanmıştır (IASB, 2009; 2015).

Temmuz 2022 tarihi itibarıyla UFRS Vakfı (IFRS Foundation) internet sayfasından edinilen verilere göre küresel ölçekte beyan edilen 167 ülkenin yasal düzenleyici otoritesinin 86'sında standardın uygulanması zorunludur veya uygulanmasına izin verilmiştir ("IASB", 2022, 28 Aralık). Örneğin; Azerbaycan, Brezilya, Şili, Kolombiya, Gürcistan, Gana, Makedonya, Güney Afrika ve Venezuela'da uygulama zorunluyken, Arjantin, Filipinler, İsrail, Kenya, Kosova ve Malta'da ise uygulamaya izin verilmiştir ("IASB", 2022, 29 Aralık).

Standardı doğrudan uygulamayan veya standardı uygulamayı tercih etmeyen ülke sayısı ise 70'tir ("IASB", 2022, 28 Aralık). Örneğin; standardı uyarlayarak uygulayan İngiltere FRS 102'yi, Türkiye ise eski adı Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) hazırlamıştır (Collis ve diğerleri, 2017; Öztürk, 2017).

KOBİ standardı, gelişmelere bağlı olarak güncellenen bir standarttır. 2015 yılında tamamlanan birinci kapsamlı gözden geçirme (BKGG) neticesinde standarda yansıtılan en önemli muhasebe politikası mad-

di duran varlıklarda (MDV) ilk muhasebeleştirilmeden sonra yeniden değerlendirme modeline göre de raporlama yapılabilme imkanının tanınmış olmasıdır (Öztürk, 2016b). Aynı doğrultuda, standardın ikinci kapsamlı gözden geçirme (İKGG) süreci ise 2019 yılında başlamış olup 2022 yılı Eylül ayında İKGG'ye ilişkin taslak metin yayınlanmıştır (IASB, 2022a, s. 6; 2022b, s. 6).

Bu makale, KOBİ standardının İKGG taslağını analiz etmesi açısından önem arz etmektedir; çünkü, bu standart Türkiye'de uygulanan BOBİ FRS'nin temelini oluşturduğundan bu standarttaki güncellemele- rin takip edilmesi finansal raporlamanın iyileştirilmesi adına dikkate değer bir konudur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır: İkinci bölümde KOBİ standardına ilişkin kuramsal bir literatür incelemesine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde KOBİ standardının İKGG taslağı genel bir bakışla ince- lenmiştir. Dördüncü bölümde ise İKGG üzerine bir değerlendirme yapılmış ve taslak ile ilgili yeni bir araştırma konusu önerilmiştir.

2. KOBİ'LER İÇİN UFRS ÜZERİNE LİTERATÜR İNCELEMESİ

KOBİ'ler için UFRS ile ilgili kuramsal literatürde yerli ve yabancı birçok çalışma bulunmaktadır. Bu makalenin literatürü ise aşağıdaki çalışmalardan oluşturulmuştur.

KOBİ'ler için UFRS'de sıklıkla karşılaşılan ilk çalışmalar, standart ile tam set UFRS hükümlerinin kar- şılaştırılması olmuştur. Bu bağlamda, Parlakkaya (2009), Akdoğan (2010) ve Demirel Utku ve Gürsöy (2011) KOBİ standardının ilk sürümünü tam set UFRS ile karşılaştırarak her iki standart arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri açıklamıştır.

Öztürk (2016a) ise standardın ikinci sürümü ile tam set UFRS hükümlerini karşılaştırmış ve aradaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymuştur. Aynı çalışmada, KOBİ standardı ile İngiltere'nin FRS 102 standardının ve Kanada'nın halka açık olmayan işletmeler muhasebe standardının karşılaştırılma- sına da rastlanmıştır.

Bununla birlikte, Öztürk (2016b) KOBİ standardının BKGG neticesinde getirdiği muhasebe politikala- rını değerlendirmiştir.

KOBİ standardı AB'nin 2013/EU/34 yönergesi ile karşılaştırıldığında Demir ve Bahadır (2014) yönerge ile standardın ilk sürümünü bireysel finansal tablolar açısından, Öztürk (2016a) ise standardın ikinci sürümünü yönerge ile birlikte ele almıştır.

Ayrıca, Kaufhold (2015), standardın BKGG'ye ilişkin taslağını (a) şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömrün belirlenmesi, (b) MDV'larda yeniden değerlendirme, (c) ertelenmiş vergi- nin raporlanması, (d) olağandışı kalemler, (e) finansal tablolar seti ve (f) hasılat kavramı gibi hususlar açısından hem AB yönergesi hem de Alman mevzuatı ile uyumluluk açısından incelemiştir.

Diğer taraftan, Marina (2021)'de ise KOBİ'ler için UFRS'de İKGG açısından UMSK'na standardın tam set UFRS ile uyumlu hale getirilmesi noktasında büyük bir bölümü muhasebe meslek mensuplarının iletilen görüşler analiz edilmiştir. Çalışmaya göre görüşlerin yüzde 80'i KOBİ standardının tam set UFRS ile uyumlu hale getirilmesinden yanadır. Ancak, karmaşık konularda muhasebe politikalarının sadeleştirilmesi önerilmiş ve muhasebe politikalarında yapılacak olan değişikliklerde paydaşların yüzde

83'ü KOBİ'ler için ihtiyaca uygunluk (relevance to SMEs), sadelik (simplicity) ve gerçeğe uygun sunum (faithful representation) ilkelerinin dikkate alınmasını talep etmiştir.

Yukarıda sözü edilen çalışmalardan farklı olarak bu çalışmanın amacı; KOBİ'ler için UFRS'ye ait İKGG taslağını önerilmekte olan anahtar konumdaki muhasebe politikaları açısından karşılaştırmalı bir yaklaşımla incelemek ve değerlendirmektir.

3. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN İKGG TASLAĞININ İNCELENMESİ

3.1. Genel Hususlar

İkinci sürümü itibarıyla KOBİ'ler için UFRS, Öztürk (2016b, s. 17-18) tarafından aşağıdaki 6 özelliğe sahip kendine özgü bir muhasebe standardı olarak tanımlanmıştır.

1. KOBİ standardı, UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına yaptığı atfı dışında tam set UFRS'den bağımsızdır.
2. KOBİ standardının tam set UFRS'ye oranla sunuma, muhasebeleştirmeye, ölçüme ve açıklamaya ilişkin hükümleri sadeleştirilmiştir.
3. KOBİ standardı, tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarını MDV'larda yapılan yeniden değerlendirme düzenlemesi dışında doğrudan kabul etmez.
4. KOBİ standardı, seçimlik muhasebe politikalarının olduğu hususlarda bu seçimlik muhasebe politikalarını "aşırı maliyet veya çaba" ilkesi çerçevesinde koşullu olarak değerlendirmeye alır.
5. KOBİ standardı, KOBİ'lerde görülmeyen tam set UFRS'deki bazı konulara değinmez.
6. KOBİ standardı, tam set UFRS'deki değişikliklerden doğrudan etkilenmez ve tam sette yapılan değişikliklerin KOBİ setine yansıtılmasının uygun olup olmayacağı UMSK tarafından tartışılır.

İKGG taslağı yukarıda ifade edilen özellikler çerçevesinde değerlendirildiğinde taslakta birinci özellik açısından yeni bir düzenlemenin önerildiği görülmüştür. Standartta halihazırda finansal araçların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak sunulan seçimlik muhasebe politikasına göre işletmeler (a) Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar* kapsamındaki muhasebe politikalarını veya (b) tam set UFRS'deki UMS 39 standardını uygulamaktadır (IASB, 2009, s. 54; 2015, s. 55). Böylece, standartta tam set UFRS'ye sadece UMS 39 açısından atfı yapılmıştır. Ancak, İKGG taslağında KOBİ standardının her zaman bağımsız ve kendine özgü bir standart olması istendiği, muhasebe politikalarında seçimlik yaklaşımın karmaşık durumlara neden olabileceği, KOBİ standardını uygulayan işletmelerin büyük bölümünün doğrudan Bölüm 11 ve 12'yi uyguladığı gibi gerekçeler dikkate alınarak UMS 39'a yapılan atfın kaldırılması ve böylece, finansal araçların sadece KOBİ standardına göre muhasebeleştirilmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 98; 2022b, s. 25-26).

Ayrıca, mevcut durumda olduğu gibi İKGG taslağı da toplam 35 bölümden oluşmakta olup taslakta Bölüm 11 ve Bölüm 12'de ele alınan finansal araçların Bölüm 11 çatısı altında toplanması ve Bölüm 12'nin gerçeğe uygun değer ölçümüne rehberlik eden bir bölüme dönüştürülmesi önerilmiştir (IASB, 2009, s. 3-4; 2015, s. 3-4; 2022a, s. 3-4).

3.2. Bölüm 1 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KOBİ standardında halihazırda KHVY bulunmayan KOBİ'leri KHVY bulunan işletmelerden ayırma-bilmek amacıyla işletmelerin hangi faaliyetlerinin neticesinde "kamuya hesap verir" konuma geleceği tanımlanmıştır (IASB, 2009, s. 10; 2015, s. 10). Tanımlanan bu faaliyetler, İKGG taslağında da sürmektedir (IASB, 2022a, s. 35).

Buna karşılık; İKGG taslağında standardın uygulandığı ülkelerdeki yasal düzenleyici otoriteler tarafından daha iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlamak amacıyla KHVY'ne ilişkin rehberliğin finansal tablo kullanıcıları ve onların bilgi ihtiyaçları açısından da açıklığa kavuşturulması önerilmiştir (IASB, 2022b, s.10).

Yapılan düzenleme ile KHVY bulunan bir işletmenin finansal tablo kullanıcıları açısından şu özelliklere sahip olması gerekmektedir (IASB, 2022a, s. 35-36): (a) Hem işletmenin dış dünya ile yüksek derecede bir çıkarının bulunması hem de işletmenin finansal tablolarını kullanarak işletme ile doğrudan bir finansal çıkarı veya işletmeye karşı önemli bir hak talebi bulunan işletme dışından (sahip-yöneticiler dışında) geniş bir kullanıcı kitlesinin bulunması (mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer alacaklılar); ve (b) Söz konusu bu finansal tablo kullanıcılarının, işletme hakkında finansal bilgi edinme aracı olarak öncelikle işletmenin dışarıya sunduğu finansal raporlamadan faydalanarak bilgi ihtiyacını gidermesi ancak bu bilgiyi kendilerinin işletmelerden doğrudan talep etme gücüne sahip olmaması.

Böylece, standartta KHVY kavramı iki farklı açıdan ele alınmış ve nasıl anlaşılması gerektiği anlatılmaya çalışılmıştır.

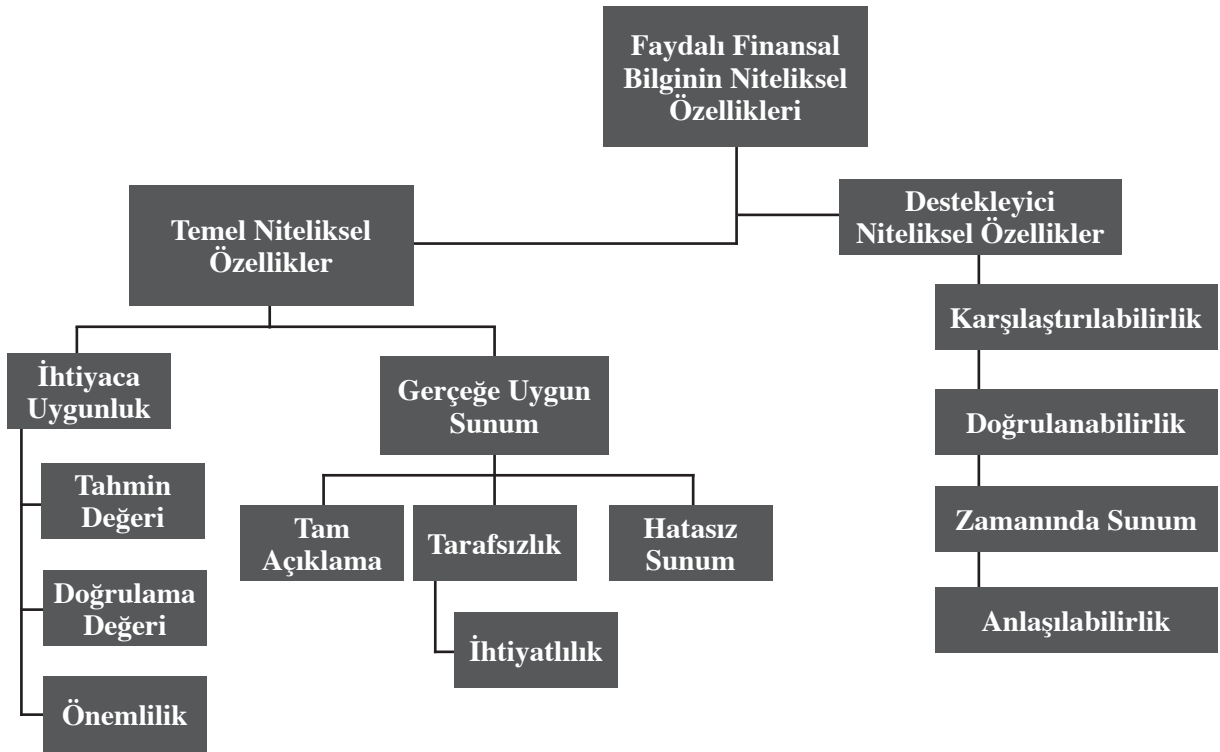
3.3. Bölüm 2 Kavramlar ve Genel İlkeler

KOBİ standardında bu bölüm tam set UFRS'nin 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçevesine dayanmaktadır (IASB, 2022b, s. 14). Bu bölüme, daha sonra "aşırı maliyet veya çaba" ilkesi eklenmiştir (IASB, 2015, s. 14-15). İKGG taslağında da bu ilke korunarak Bölüm 2'nin tam set UFRS'nin 2018 yılında yürürlüğe giren Kavramsal Çerçevesi ile uyumlu hale getirilmesi hedeflenmiştir (IASB, 2022b, s. 14). Bu çerçevede, yapılan önermelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

Standartta halihazırda finansal tabloların amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında alacakları ekonomik kararlarında faydalı olacak bilgiler sağlamak olarak tanımlanmıştır (IASB, 2009, s. 12; 2015, s. 12; TMSK, 2010, s. 11). Buna karşılık, İKGG taslağında finansal tablolar, genel amaçlı finansal tablolar olarak ifade edilmiş ve bu tablolara iki görev tanımı yapılmıştır (IASB, 2022a, s. 37-38): (a) Raporlayan işletmenin varlıkları ve kaynakları ile kaynakların varlıkları finanse etmek için nasıl kullanıldığına dair bilgiler sunmak ve (b) işletme yöneticilerinin kendilerine emanet edilen ekonomik kaynaklara karşı sorumluluklarını ne derece etkin ve verimli şekilde yerine getirdiklerini göstermek. Böylece, finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumu hakkında bilgi verilmiş olmaktadır.

Standartta ifade edilen finansal bilgiye dair geniş kullanıcı kitlesi, İKGG taslağında mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar olarak açıkça ifade edilmiştir (IASB, 2009, s. 12; 2015, s. 12; 2022a, s. 37).

Finansal tablolarda yer alan bilginin niteliksel özellikleri standartta herhangi bir sınıflandırma yapılmadan belirtilmiştir (IASB, 2009, s. 12-14; 2015, s. 12-14). Söz konusu niteliksel özellikler (a) anlaşılabilirlik, (b) ihtiyaca uygunluk, (c) önemlilik, (d) güvenilirlik, (e) özün önceliği, (f) ihtiyatlılık, (g) tam açıklama, (h) karşılaştırılabilirlik ve (ı) zamanında sunum olarak sıralanmıştır. Buna karşılık; İKGG taslağında “finansal tablolardaki bilginin niteliksel özellikleri” ana başlığı altında “faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri” alt başlığına yer verilerek bilginin hangi özelliklere sahip olması gerektiği temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak sıralanmıştır (Şekil 1) (IASB, 2022a, s. 38-40). Böylece, tam set UFRS’deki Kavramsal Çerçeve’de yer alan “faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri” aynen benimsenmiştir (IASB, 2022j).



Şekil 1. Finansal Bilgi Kullanıcısının Faydalı Bilgide Arayacağı Özellikler

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Ayrıca, standartta Bölüm 3 *Finansal Tabloların Sunuluşu* kapsamında yer alan “işletmenin sürekliliği” kavramına İKGG taslağında Bölüm 2’de de yer verilmiştir. Böylece, Bölüm 2’de işletmenin sürekliliğinin işletmenin tasfiye edilmesi veya iflas etmesi durumunda sona ereceğine değinilirken (IASB, 2022a, s. 43), Bölüm 3’te ise işletmenin sürekliliğinin ortadan kalkması ihtimaline karşı raporlama tarihinden sonraki 12 ayın dikkate alınması ile işletmenin sürekliliği üzerinde şüphe uyandıracak olaylar veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (IASB, 2009, s. 23; 2015, s. 23; 2022a, s. 59; TMSK, 2010, s. 22).

3.4. Finansal Tablolar ve Sunuluşu ile İlgili Bölümler (Bölüm 3, 4, 5, 6, 7 ve 8)

İKGG taslağı incelendiğinde finansal tablolar ve sunuluşu kapsamındaki muhasebe politikalarında yapılan önermelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

(1) Bölüm 3 ve Bölüm 8 *Finansal Tablo Dipnotları* kapsamında geçen dipnotlarda açıklanması istenen “önemli muhasebe politikaları” ifadesi İngilizce’de “significant accounting policies” olarak ifade edilmiştir (IASB, 2009, s. 25, 41; 2015, s. 25 ve 41). Burada “önemli” kelimesi finansal tablo hazırlayıcılarının kendilerince önemli kabul ettikleri muhasebe politikaları anlamına gelmektedir. Buna karşılık; İKGG taslağında finansal tablo hazırlayıcılarının dipnotlarda sunacakları muhasebe politikalarında mevcut olan taraflı yaklaşımdan ziyade önemliliğin tarafsız bir şekilde sağlanması amacıyla “significant accounting policies” yerine “material accounting policy information” ifadesinin kullanılması önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 61 ve 80). Böylece, KOBİ standardında UMS 1’de olduğu gibi finansal tablo dipnotlarında açıklanacak muhasebe politikalarında “önemlilik (materiality)” kavramı yatırımcı ve kredi verenlerin finansal kararlarını değiştirecek nitelikteki bir önemlilik cephesinden ele alınmıştır (IASB, 2009, s. 13; 2015, s. 12; 2022a, s. 38; 2022c). Örneğin; ticari mal satan bir işletmenin ilk giren ilk çıkar yöntemine veya ağırlıklı ortalama yöntemine göre raporlama yapmasının gelir tablosuna yansıtacak satışların maliyeti kalemi açısından ve de bütüncül bir yaklaşımla fonksiyon esasına göre gelir tablosunda domino etkisi ile brüt kârın, faaliyet kârının, vergi öncesi kârın ve dönem net kârının belirlenmesi noktasında dikkate değer bir etkisi söz konusudur. Dolayısıyla, hangi yöntemin tercih edildiğinin açıklanması aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin gelir tabloları arasındaki karşılaştırılabilirliğin ne derece sağlandığına ilişkin bir bildirim sağlamaktadır.

(2) Bölüm 4 *Finansal Durum Tablosu* kapsamında bu tabloda raporlanması istenen kalemler açıkça belirtilmiştir. Bu kalemler, (a) Nakit ve nakit benzerleri, (b) Ticari ve diğer alacaklar, (c) Finansal varlıklar, (d) Stoklar, (e) MDV, (ea) Maliyetinden, birikmiş amortismanları ve değer düşüklüğü tutarları çıkarılarak bulunan tutar üzerinden izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller, (f) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller, (g) Maddi olmayan duran varlıklar (MODV), (h) Maliyetinden, birikmiş amortismanları ve değer düşüklüğü tutarları çıkarılarak bulunan tutar üzerinden izlenen canlı varlıklar, (i) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar, (j) İştiraklerdeki yatırımlar, (k) Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar, (l) Ticari ve diğer borçlar, (m) Finansal borçlar, (n) Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar, (o) Ertenilmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, (p) Karşılıklar, (r) Kontrol gücü olmayan paylar ve (s) Ana ortaklığın pay sahiplerine ait özkaynak tutarından oluşmaktadır (IASB, 2009, s. 27; 2015, s. 27; TMSK, 2010, s. 26). Söz konusu finansal durum tablosu kalemleri ile ilgili olarak İKGG taslağı değer-

lendirildiğinde (e) MDV'lar kalemi ile ilgili olarak Bölüm 34 *Özellikli Faaliyetler* kapsamında düzenlenen tarımsal faaliyetler ile ilgili bir önermenin bu tabloya yansımaları göze çarpmıştır (IASB, 2022a, s. 309). Bu bağlamda; taşıyıcı bitkilerin üzerlerindeki ürünlerden aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ayrı olarak ölçülebilmesi durumunda bu taşıyıcı bitkilerin finansal durum tablosunda MDV'larda sınıflandırılması önerilmiştir (4.2) (IASB, 2022a, s. 64).

(3) Bölüm 5 *Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu* kapsamında giderlerin sınıflandırılmasında fonksiyon veya çeşit esasına göre raporlama güvenilir ve ihtiyaca bilginin sunulması açısından önem arz etmektedir (IASB, 2009, s. 33; 2015, s. 33). Bu bağlamda, hangi esasın tercih edilmesi gerektiği UMS 1'de geçmiş deneyimler, sektörel nedenler ve işletmenin türüne bağlı olarak hangi esasın ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sağlayacağı ile ilişkilendirilerek açıklanmıştır (IASB, 2022c). Bu çerçevede, seçilen esasa göre raporlamanın güvenilir ve ihtiyaca uygunluğunu güçlendirmek amacıyla İKGG taslağında giderlerin analizinin kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda yapılması önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 70). Böylece, KOBİ standardının uygulandığı bir ülkedeki yerleşik uygulama gereği işletmenin gelir tablosunda fonksiyon esasını tercih ediyor olması karşılığında içinde bulunduğu sektör açısından ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi giderlerin çeşit esasına göre raporlanması ile sağlanabiliyorsa o zaman o işletmenin giderleri çeşit esasına göre de dipnotlarda açıklaması gerekmektedir.

(4) Bölüm 6 *Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu* kapsamında İKGG taslağında özkaynak değişim tablosunda raporlanması istenen kalemlere ek olarak bir işletmenin birden fazla hisse senedi sınıfına sahip olduğu durumda bu işletmenin adi hisse senetleri ile diğer hisse senetlerine ayrı ayrı ödediği kâr paylarını hem toplam tutarları hem de hisse başına tutarları üzerinden açıklaması önerilmiştir (IASB, 2009, s. 34; 2015, s. 34; 2022a, s. 73).

(5) Bölüm 7 *Nakit Akış Tablosu* kapsamında bu tabloya ilişkin dipnotlarda finansman faaliyetlerinden kaynaklanan borçlara ilişkin değişikliklerin açıklanmasına yönelik bir dipnot düzenlemesi ile işletmenin finansman faaliyetlerinden kaynaklanan borçları açısından finansal durum tablosunda raporladığı bu borçların açılış ve kapanış bakiyeleri arasındaki mutabakatı UMS 7'de olduğu gibi açıklaması önerilmiştir (7.19A) (IASB, 2009, s. 39; 2015, s. 38; 2022a, s. 77-78; 2022k). Bu noktada belirtmek gerekir ki finansman faaliyetlerinden kaynaklanan borçlar, işletmenin nakit akış tablosunda finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılmış ve sınıflandırılacak nakit akışlarını temsil ettiğinden finansman faaliyetleri açısından finansal durum tablosu ile nakit akış tablosu arasında bir köprü kurulmasının hedeflendiği görülmüştür. Böylece, KOBİ'lerin finansman faaliyetleri açısından finansal bilgi kullanıcılarına daha faydalı bilgi sunulmasına odaklanılmıştır (IASB, 2022b, s. 50).

3.5. Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

İKGG taslağı hazırlanırken gerçeğe uygun sunum açısından UFRS 10'un uygulanmasına yönelik yeterli tecrübe kazanıldığı değerlendirilmiş ve Bölüm 9'un konsolide finansal tablolara ilişkin hükümlerinin UFRS 10 ile uyumlu hale getirilmesi önerilmiştir (IASB, 2022b, s. 17; 2022n). Bu çerçevede, yapılan önermelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

(1) Standartta kullanılan ana ortaklık – bağlı ortaklık ilişkisi (parent – subsidiary relationship) yerine yatırımcı – yatırım yapılan ilişkisi (investor – investee relationship) önerilmiştir (IASB, 2009, s. 43; 2015,

s. 44; 2022a, s. 83; 2022b, s. 19; 2022n). Bu husus, Bölüm 19'daki işletme birleşmelerinde edinilen – edinilen (acquirer – acquiree) ilişkisi açısından da anlamlı olmuştur (IASB, 2022a, s. 175; 2022b, s. 19).

(2) *Kontrol tanımının güncellenmesi*: Standartta “kontrol” kavramı “faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü” olarak tanımlanmıştır (IASB, 2009, s. 43; 2015, s. 44; TMSK, 2010, s. 42). Bir ana ortaklığın bir işletme üzerinde somut olarak kontrolünün bulunup bulunmadığı “ana ortaklığın, doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olduğu durumda, ilgili işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu” şeklinde kabul edilmiştir (IASB, 2009, s. 43; 2015, s. 44; TMSK, 2010, s. 42). Buna karşılık; İKGG taslağında ana ortaklığın işletme üzerinde kontrolü bulunması hususunun “yatırımcı – yatırım yapılan” açısından ele alınması ve “oy haklarının yarısından fazlası” ifadesi yerine “oy haklarının büyük bir bölümü” ifadesi kullanılarak güncellenmesi ve böylece, UFRS 10'da olduğu gibi ana ortaklığın işletme üzerinde kontrolü bulunması hususunun “yatırımcının, doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak, bir yatırımdaki oy haklarının büyük bir bölümüne sahip olduğu durumda, ilgili yatırım üzerinde kontrolünün bulunduğu” şeklinde ifade edilmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 84; 2022n). Bu noktada belirtmek gerekir ki yatırımcının yatırım üzerindeki oy haklarının büyük bir bölümüne sahip olması kontrol açısından çürütülemez ve kolaylaştırıcı bir varsayımdır (IASB, 2022b, s.18).

(3) UFRS 10'da kontrolün tespiti için yargıda bulunmayı gerektiren aşağıdaki hükümler yer almaktadır (IASB, 2022b, s. 18; 2022n). Bu hükümler, aynı zamanda İKGG taslağına da yansıtılmıştır (IASB, 2022a, s. 83-84).

(a) Bir yatırımcının, yatırım yapılanı kontrol edebilmesi için üç şartın aynı zamanda yerine gelmesi gerekmektedir (9.4B): (1) Yatırımcı yatırım yapılan üzerinde güce sahip olmalıdır; (2) Yatırımcı yatırım yapılan üzerinden sağlanacak değişken getiriler üzerinde hak sahibi olmalıdır ve (3) Yatırımcı kendisine olacak getirileri etkilemek amacıyla yatırım yapılan üzerindeki gücünü kullanma kabiliyetine sahip olmalıdır.

(b) Yatırımcının birinci ve ikinci kriteri sağlayabilmesi için yatırım yapılan işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyecek mal veya hizmet alımı ve satımı, işletmenin varlıklarının seçimi, edinimi ve elden çıkarılması, yeni ürün veya süreçlerde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunulması ve fon yönetimi gibi konularda yatırım yaptığı işletme üzerinde söz sahibi olması gerekmektedir (9.4D).

(c) Karar verici konumundaki yatırımcının üçüncü kriteri sağlayabilmesi için asil-vekil ilişkisini (principle-agent relationship) dikkate alması gerekmektedir (9.4I).

Buna karşılık; İKGG taslağında bir yatırımcının bir yatırımı konsolide finansal tablolara alıp almaması durumunu belirlerken yukarıdaki kontrol tanımını dikkate alması ve yatırım üzerinde kontrolünün olup olmadığını bu şekilde tespit etmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 84). Böylece, UFRS 10'daki gibi yargıda bulunmak yerine kontrolün tespiti için tek bir kriter önerilerek standart sadeleştirilmiştir (IASB, 2022b, s. 18; 2022n).

(4) Standartta mevcut durumda bağlı ortaklığın bağlı ortaklık olma niteliğini kaybettiği ancak yatırımcının (eski ana ortaklığın) söz konusu eski bağlı ortaklık üzerindeki yatırımını sürdürdüğü durumlarda,

söz konusu yatırımın, iştirak veya müştereken kontrol edilen işletme niteliği kazanmadığı sürece bağlı ortaklık niteliğini kaybettiği tarihten itibaren Bölüm 11 veya 12 uyarınca finansal varlık olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir (9.19) (IASB, 2009, s. 46; 2015, s. 46-47; TMSK, 2010, s. 45). Bu noktada belirtmek gerekir ki yatırımın, işletmenin bağlı ortaklığı olma niteliğini kaybettiği tarihteki defter değeri, finansal varlığın ilk ölçümünde maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, yatırımın iştirake dönüşmesi durumunda Bölüm 14 *İştiraklerdeki Yatırımlar*, müştereken kontrol edilen işletmeye dönüşmesi durumunda ise Bölüm 15 *Müşterek Antlaşmalar* hükümleri uygulanmaktadır. Buna karşılık; İKGG taslağında ise yatırımın işletmenin bağlı ortaklığı olma niteliğini kaybetmesinin “önemli bir ekonomik olay” olduğu belirtilerek (IASB, 2022b, s. 18), UFRS 10’da olduğu gibi yatırım yapılan işletmenin yatırımcının bağlı ortaklığı olma niteliğini kaybettiği tarihteki defter değeri yerine o tarihteki gerçeğe uygun değerinin tespit edilerek bu tutarın yatırımın finansal varlığa dönüşmesi durumunda ilk muhasebeleştirilmede finansal varlığın gerçeğe uygun değeri olarak kullanılması veya yatırımın iştirake veya müştereken kontrol edilen işletmeye dönüşmesi durumunda ise bu gerçeğe uygun değerinin ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli olarak kullanılması önerilmiştir (9.19) (IASB, 2022a, s. 88; 2022n).

3.6. Bölüm 11 Finansal Araçlar

İKGG taslağında bu bölüme ilişkin en önemli öneri finansal varlıklarda değer düşüklüğünün tespitinde UFRS 9 ile uyumun sağlanmasıdır (IASB, 2022a, s. 107-110).

KOBİ standardında finansal varlıklarda değer düşüklüğünün tespit edilmesinde “gerçekleşen zarar modeli (incurred loss model)” kullanılmaktadır (IASB, 2022b, s. 20). Bu yönetime göre her bir raporlama dönemi sonunda, maliyeti veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen tüm finansal varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin tarafsız bir kanıt olup olmadığı açısından değerlendirilerek değer düşüklüğüne dair tarafsız bir kanıt bulunduğu, değer düşüklüğü zararı, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir (11.21) (IASB, 2009, s. 61; 2015, s. 62; TMSK, 2010, s. 60). Buna karşılık; İKGG taslağı hazırlanırken finansal varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin mevcut muhasebe politikasının yanında UFRS 9’daki “beklenen kredi zararları modelinin (expected credit loss model)” standarda yansıtılması konusu da tartışılmıştır (IASB, 2022b, s. 20-23; 2022d). Bu çerçevede, İKGG taslağının Karar Gereçekçeleri’nde aşağıdaki tespitler görülmüştür.

(1) UFRS 9’daki yaklaşımın özellikle uzun vadeli kredi alacakları (long-term loan receivables) veya tahvil yatırımları (investment in bonds) bulunan işletmeleri ilgilendirdiği belirtilmiştir (IASB, 2022b, s. 22). Halbuki, KOBİ’lerdeki finansal varlıklar ağırlıklı olarak kısa vadeli ve faizsiz finansal varlıklar yani ticari alacaklardan oluşmaktadır. Dolayısıyla, bu modelin bütüncül olarak kabul edilmesiyle sadece ticari alacakları olan bir işletmenin bu modeli uygulamasıyla belirleyeceği değer düşüklüğü tutarında önemli bir değişiklik olmaması ancak kredi zararının tespitinin önemli bir uygulama maliyetine neden olması beklenmektedir (IASB, 2022b, s. 22).

(2) “Beklenen kredi zararları modelinin” uzun vadeli finansal varlıkları (long-term financial assets) bulunan KOBİ’lerin finansal tablo kullanıcılarına daha kaliteli bilgi sunmasının söz konusu olması ile fayda-maliyet dengesi de dikkate alınarak (IASB, 2022b, s. 22), İKGG taslağında sadece kısa vadeli ve faiz getirmeyen varlıkları yani ticari alacakları, sözleşme varlıkları ve maliyet bedeliyle ölçülen finansal varlıkları bulunan KOBİ’lerin “gerçekleşen zarar modelini” uygulaması, diğer taraftan; ticari alacaklar

ve sözleşme varlıkları kapsamında olmayan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen diğer finansal varlıkları (uzun vadeli finansal varlıklar – long-term financial assets) “beklenen kredi zararları modelini” uygulaması önerilmiştir (IASB, 2022a, 107-110).

(3) Her iki modelin uygulamada olmasının Bölüm 11’de karmaşıklığa neden olmaması beklenmektedir çünkü işletmelerin sadece uzun vadeli finansal varlıkları olması durumunda “beklenen kredi zararları modeli” devreye girecektir (IASB, 2022b, s. 23).

3.7. Bölüm 12 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü

İKGG taslağında gerçeğe uygun değer ölçüm hükümlerinin Bölüm 12’de düzenlenmesi ve UFRS 13 ile uyumlu kılınması önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 128-133; 2022e).

KOBİ standardının UFRS 13 ile uyumlu bir gerçeğe uygun değer tespit bölümüne sahip olması konusu BKGG dönemine dayanmaktadır (IASB, 2022b, s. 29). Bu dönemde UFRS 13’ün uygulamasına henüz başlanmış olması ve uygulamada karşılaşılan sorunların henüz bilinmiyor olması nedenleriyle Bölüm 2’de yer alan gerçeğe uygun değer ile ilgili hükümler BKGG’de birkaç açıklığa kavuşturma dışında standardın ilk sürümü ile oldukça benzer nitelikte kalmıştır (Öztürk, 2016b, s. 35). Bu çerçevede, yürürlükte olan hükümler aşağıdaki gibidir (IASB, 2015, s. 64; TMSK, 2010, s. 61):

İlk kademedeki gerçeğe uygun değer; işletmenin özdeş veya benzer varlıklarının aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları olarak ifade edilmiştir (11.27a). İkinci kademedeki gerçeğe uygun değer olarak kotasyon fiyatlarının olmaması durumunda özdeş veya benzer bir varlık için pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında yapılan bağlayıcı bir anlaşmanın veya gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatı, ekonomik durumun ciddi bir şekilde değişmemiş olması kaydıyla, dikkate alınmıştır (11.27b). Üçüncü ve son kademe, gerçeğe uygun değer hem birinci kademeye hem de ikinci kademeye göre belirlenemediği durumlarda devreye girer ve gerçeğe uygun değer başka bir değerlendirme tekniği kullanılarak tahmin edilir (11.27c).

Buna karşılık; İKGG sürecinde UFRS 13’ün uygulamasına yönelik olumlu sonuçların elde edildiği sonucuna varılarak İKGG taslağında halihazırdaki “gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülmesi (reliable measure of fair value)” hükümleri (IASB, 2015, s. 64-65; 2022a, s. 131; TMSK, 2010, s. 62-63) ile UFRS 13 hükümlerine bağlı kalınarak ihtiyaca uygunluk ilkesi çerçevesinde tek bir gerçeğe uygun değer bölümü oluşturulmuştur (IASB, 2022b, s. 30-31). Bu çerçevede, Bölüm 12’ye ilişkin olarak yapılan bazı tespitler aşağıdaki gibidir.

(1) Bölüm 12’de gerçeğe uygun değer tespitine yönelik olarak UFRS 13’tekine paralel bir hiyerarşik düzen söz konusudur (IASB, 2022a, s. 131-132; 2022e). Bu hiyerarşik düzen, gerçeğe uygun değer tarafsız bir şekilde belirlenebilmesi açısından azami ve asgari tarafsızlık arasında üç kademe olarak kurgulanmıştır (Kieso ve diğerleri, 2020, s. 2-17).

Birinci kademe, “seviye 1 girdileri” olarak ifade edilmiştir (IASB, 2022a, s.132; 2022e). Bu girdiler, işletmenin sadece özdeş varlıklarının veya borçlarının aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları olarak tanımlanmış olup seviye 1 girdilerinde mevcut uygulamadan farklı olarak sadece özdeş varlık ve borçlara

odaklanılmıştır. Bu girdi, gerçeğe uygun değerın tespiti açısından en güvenilir kanıt olarak kabul edilmiştir (12.23).

İkinci kademe, “seviye 2 girdileri” olarak ifade edilmiştir (IASB, 2022a, s.132; 2022e). Bu girdiler, varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdiler olarak tanımlanmıştır (12.25). Seviye 2 girdilerinde (a) benzer varlık veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarına, (b) özdeş ya da benzer varlık veya borçların aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatlarına, (c) varlık veya borca ilişkin kotasyon fiyatları dışındaki gözlemlenebilir girdilere ve (d) piyasa verilerince desteklenmiş girdilere odaklanılmış olup seviye 2 girdileri mevcut uygulamadan farklı olarak benzer ve özdeş varlıkların yanı sıra benzer ve özdeş borçları da içermektedir.

Üçüncü kademe ise “seviye 3 girdileri” olarak ifade edilmiştir (IASB, 2022a, s.132; 2022e). Bu girdiler; varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir. İşletme, gözlemlenebilir olmayan girdileri kullanacaksa işletmeye ait verileri de kapsayabilecek şekilde içinde bulunulan koşullardaki mevcut en iyi bilgiyi kullanarak gözlemlenebilir olmayan girdileri oluşturabilir (12.27). Bu kapsamda da odak noktası mevcut uygulamadan farklı olarak hem varlıklar hem de borçlardır.

(2) Standartta üçüncü kademe için gerekli mevcut değerlendirme teknikleri, herhangi bir sınıflandırma yapılmadan sunulmuştur (IASB, 2009, s. 63; 2015, s. 64; TMSK, 2010, s. 62). Buna karşılık; İKGG taslağında UFRS 13 ile uyum sağlanarak değerlendirme teknikleri (a) piyasa yaklaşımı, (b) maliyet yaklaşımı ve (c) gelir yaklaşımı çatısı altında toplanmıştır (IASB, 2022a, s. 130; 2022e). Değerleme tekniklerinin kapsamı biraz genişlemiştir. Bu doğrultuda, (aa) *Piyasa yaklaşımı*, özdeş veya karşılaştırılabilir (başka bir ifadeyle benzer) olan varlıklara, borçlara ya da varlıklardan ve borçlardan oluşan bir gruba ilişkin piyasa işlemleri sonucu oluşan fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanmaktadır (12.15a). (bb) *Maliyet yaklaşımı*, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarı yansıtmaktadır (12.15b). (cc) *Gelir yaklaşımı* ise, gelecekteki tutarları (örneğin, nakit akışları veya gelir ve giderleri) tek bir cari (iskonto edilmiş) tutara dönüştüren yöntemdir (12.15c). Bu kapsamdaki değerlendirme yöntemleri; (a) Bugünkü değer yöntemleri, (b) Opsiyon fiyatlama modelleri ve (c) Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerini ölçmekte kullanılan çok dönemli “artık kazanç yöntemi”dir.

3.8. Bölüm 13 Stoklar

İKGG taslağında bu bölüme Bölüm 23 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* kapsamında yapılan güncellenmenin bir yansıması olarak yeni bir stok kaleminin eklenmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 137). İade edilmesi beklenen ürünleri temsil etmekte olan bir stok kalemi olarak iade edilen varlıklar (refund assets) UFRS 15’te olduğu gibi Bölüm 23’e göre muhasebeleştirilmektedir (IASB, 2022a, s. 230-231; 2022h). Ancak, iade edilmesi beklenen ürünler satılan stok kalemlerinin iadesini temsil ettiğinden bu kalem Bölüm 13’ün sunum ve açıklamaya ilişkin hükümlerine de tabidir.

3.9. Bölüm 15 Müşterek Anlaşmalar

Standardın BKGK sürecinde bu bölüm UFRS 11’in henüz yürürlüğe girmiş olması ve standarda ilişkin uygulama deneyiminin kazanılmamış olması sebebiyle UFRS 11 ile uyumlu hale getirilememiştir

(IASB, 2022b, s. 31). Buna karşılık; İKGG’de Bölüm 15’in çeşitli açılardan UFRS 11 ile uyumlu hale getirilmesine karar verilmiştir. Bu doğrultuda, yapılması önerilen işlemlerden bazıları aşağıdaki gibidir:

(1) İKGG taslağında “iş ortaklıklarındaki paylar” olan bölüm adının “müşterek anlaşmalar” olarak değiştirilmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 147; 2022f).

(2) “Müşterek kontrol” kavramı standartta “bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kontrolün sadece, ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu taktirde kabul edileceği ifade edilmiştir (IASB, 2009, s. 85; 2015, s. 88; TMSK, 2010, s. 84). Buna karşılık; İKGG taslağında UFRS 11’deki “müşterek kontrol” tanımı benimsenmiştir (IASB, 2022a, s.147; 2022f). Bu tanıma göre “müşterek kontrol” kavramı “sadece ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolünü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması” olarak tanımlanmıştır (15.2). Dolayısıyla, işletmenin, ilgili faaliyetler üzerinden alınacak kararlarda sözleşmedeki tüm taraflarla birlikte müştereken hareket edip edemediğini değerlendirmesi gerekmektedir (15.2A).

(3) UFRS 11’de müşterek anlaşmalar, müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak ifade edilmekle birlikte aynı zamanda müşterek anlaşmanın, müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olup olmadığı değerlendirilirken yargıda bulunulması gerekmektedir (IASB, 2022f; 2022b, s. 32). Buna karşılık; İKGG taslağında müşterek anlaşmalar düzenlenirken hem yargıda bulunmaktan kaçınmak hem de standardın sade olması ilkesini karşılamak için mevcut sınıflandırmanın müşterek anlaşmalar çatısı altında (a) müştereken kontrol edilen varlıklar, (b) müştereken kontrol edilen faaliyetler ve (c) müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere korunması önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 148-149; 2022b, s. 32).

3.10. Bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

İKGG taslağında bu bölüme UMS 40 ile uyum açısından aşağıdaki iki muhasebe politikasının eklenmesi önerilmiştir:

(1) Bölüm 16 ile Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye* arasında yatırım amaçlı gayrimenkuller açısından bir köprü kurulması amacıyla bir işletmenin, bir yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminin bir varlık veya varlık grubu edinimi olup olmadığına veya Bölüm 19 ile ilgili bir işletme birleşmesi olup olmadığına karar verebilmesi için muhakemede bulunması (16.3A) ve belirli bir işlem hem işletme birleşmesi tanımını karşılıyor hem de yatırım amaçlı gayrimenkul içeriyorsa bunun UMS 40’taki gibi Bölüm 19 ve Bölüm 16 açısından ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 152; 2022o).

(2) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden MDV’lara veya MDV’lardan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılacak transfer işlemlerinin gerçekleştirilmesi için standartta transferi ifade etmesi açısından “gayrimenkulün kullanım amacının değişmiş olması yani gayrimenkulün yatırım amaçlı olma özelliğinin başlaması veya sona ermesi” hükmü bulunmaktadır. Buna karşılık; İKGG taslağında transfer işlemini somutlaştırmak adına UMS 40’taki gibi “gayrimenkulün kullanım amacının değişimi ile ilgili bir kanıtın var olması” şeklinde amaç değişimini doğrulamaya odaklı bir açıklama yapılması önerilmiştir (16.9) (IASB, 2009, 90; 2015, s. 93; 2022a, s. 153; 2022o).

3.11. Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar

İKGG taslağında bu bölüme UMS 16 ile uyum açısından aşağıdaki iki muhasebe politikasının eklenmesi önerilmiştir:

(1) Aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan üzerlerindeki ürünlerden ayrı olarak ölçülebilen taşıyıcı bitkiler UMS 16'daki gibi MDV olarak muhasebeleştirilmek üzere Bölüm 34 kapsamında çıkarılmıştır (IASB, 2022a, s. 155; 2022i). Taşıyıcı bitkilerin ürünleri UMS 16'da olduğu gibi Bölüm 17 kapsamında da değildir.

(2) Standartta kullanılacak amortisman yöntemleri doğrusal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarları olarak belirtilmiştir ancak bu yöntemlere kısıt getirilmemiştir (IASB, 2009, s. 95; 2015, s. 99). Dolayısıyla, finansal tablo hazırlayanların standardı uygularken duruma göre yukarıda belirtilen “zaman esaslı amortisman yöntemlerini (time-based depreciation methods)” veya “üretim veya faaliyet esaslı amortisman yöntemlerini (units of production or activity based depreciation methods)” uygulaması beklenmektedir. Buna karşılık; İKGG sürecinde finansal tablo hazırlayanların zaman veya üretim/faaliyet esaslı amortisman yöntemlerinden farklı olarak “hasılat esaslı (revenue-based)” bir amortisman yöntemini kullanmasına UMS 16'da olduğu gibi izin verilmemesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 159; 2022i). Böylece, bir MDV'nin kullanımı yoluyla gerçekleşen bir faaliyetin sonucunda ortaya çıkan hasılat odaklanan bir amortisman yönteminin kullanımı söz konusu değildir. (17.22)

3.12. Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İKGG taslağında bu bölümde UMS 38 ile uyum açısından itfa hesaplama yöntemi ile ilgili olarak bir öneri yapılmıştır:

Standartta ve İKGG taslağında MODV'larda kullanılan itfa yönteminin, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletme tarafından kullanılma şekline göre belirleneceği ancak söz konusu kullanım şeklinin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal yöntemin kullanılacağı belirtilmiştir (18.22) (IASB, 2009, s. 101; 2015, s. 105, 2022a, s. 166; TMSK, 2010, s. 100). Buna karşılık; İKGG taslağında “zaman esaslı” itfa yönteminin yanısıra “hasılat odaklı” bir itfa yönteminin de aşağıdaki iki durumundan birinin sağlanması durumunda kullanılabilmesi UMS 38'de olduğu gibi önerilmiştir (18.22A) (IASB, 2022a, s. 166; 2022m):

(a) MODV'nin bir hasılat ölçüsü olarak ifade edilmesi durumunda, bir başka deyişle; MODV'nin kullanımına ilişkin hakların, elde edilecek sabit bir toplam hasılat tutarı olarak ifade edildiği durumda veya (b) hasılat ile MODV'nin gelecekteki ekonomik faydalarının tüketilmesinin yüksek oranda birbiriyle ilişkili olması durumunda.

3.13. Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

İKGG taslağında bu bölümde kapsamlı bir değişiklik yapıldığı görülmüştür (IASB, 2022a, s. 169-192). Bölüm 19'un UFRS 3 ile uyumlu hale getirilmesine bu standardın uygulamasında yeterli deneyimin kazanılmış olması sonucunda karar verilmiştir (IASB, 2022b, s. 33-34). Yapılan önerilerden bazıları aşağıdaki gibidir:

(1) Standartta yer alan “işletme” tanımının UFRS 3’teki “işletme” tanımı ile uyumlu hale getirilmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 330; 2022g). Bu bağlamda, KOBİ finansal tablo kullanıcılarının “işletme” kavramından ne anlaması gerektiğinin açık ve anlaşılır kılınması ve bunun kararlarına olacak etkisi, işletme birleşmeleri bölümünü uygulayan işletmelerin finansal tabloları arasında karşılaştırılabilirliğin ve tutarlılığın sağlanması bu değişime gerekçe olarak gösterilmiştir (IASB, 2022b, s. 34).

Mevcut tanımda “işletme, (a) yatırımcıya bir getiri sağlamak veya (b) hissedarlara ve katılımcılara düşük maliyetler sağlamak veya benzer şekillerde doğrudan ve orantılı ekonomik faydalar sağlamak için yönetilen faaliyet ve varlıklar bütünü” olarak ifade edilmiştir (IASB, 2009, s. 210; 2015, s. 221; TMSK, 2010, s. 221). Buna karşılık; UFRS 3’teki “işletme” tanımı her ne kadar KOBİ standardındaki tanımla benzerlik gösterse de “işletme” denildiğinde ne anlaşılması gerektiğini açıkça ortaya koyan bir özelliğe sahiptir. Bu tanıma göre “işletme” kavramı “müşterilere mal veya hizmet sunma, yatırım geliri elde etme (temettü veya faiz gibi) veya olağan faaliyetlerden diğer gelirleri elde etme amacıyla yürütülebilen veya yönetilebilen faaliyetler ve varlıklar bütünü” olarak ifade edilmiştir (IASB, 2022a, s. 330; 2022g).

(2) İşletme birleşmeleri “satın alma yöntemine (purchase method)” göre muhasebeleştirilmektedir (IASB, 2009, s. 104; 2015, s. 107). Bu yöntem; UFRS 3’ün 2004 sürümüne ait olup yöntemin adı 2008 sürümünde “edinme yöntemi (acquisition method)¹ olarak değiştirilmiştir (BC4) (IASB, 2005, s. 7; 2022b, s. 33; 2022g). Bu yeni adın, “edinilen işletmenin net varlıklarının veya özkaynak paylarının kontrolünün edinen işletme tarafından satın alımdan başka yollarla elde edildiği durumları daha iyi yansıtması”, bir başka deyişle; bir satın alma olmadan da bir işletme birleşmesinin gerçekleşebileceği ad değişiminin gerekçesi olarak gösterilmiştir (BC33) (IASB, 2005, s. 15). Dolayısıyla, UFRS 3 (2004)’ten UFRS 3 (2008)’e bir yöntem değişikliği yoktur (IASB, 2019, s. 16). Bu çerçevede, İKGG taslağında da mevcut yöntemin UFRS 3’teki adıyla benimsenmesi önerilmiştir (IASB, 2022a, s. 171; 2022g).

(3) *Edinme ile ilgili maliyetler*: Standartta edinme ile ilgili maliyetler işletme birleşmesinin bir parçası olarak kabul edilmekte ve maliyete eklenmektedir (19.11). Dolayısıyla, edinen işletme, birleşmenin maliyetini hesap ederken (a) Edinen işletmenin, edinilen işletmenin kontrolünü elde etmek için işlem tarihinde elden çıkardığı varlıklar, gerçekleşen veya üstlenilen yükümlülükler ile edinen işletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri ile (b) İşletme birleşmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen edinme maliyetlerini toplamaktadır (IASB, 2009, s. 105; 2015, s. 108; TMSK, 2010, s. 104). Buna karşılık; İKGG taslağında UFRS 3 ile paralel olarak işletme birleşmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen edinme maliyetlerinin (acquisition-related costs) işletme birleşmesine bir maliyet kalemi olarak yazılmayıp doğrudan gider yazılması önerilmiştir (19.19A) (IASB, 2022a, s. 178; 2022g). Bu öneri için üç gerekçe gösterilmiştir: (a) İşletme birleşmesinin iktisadi durumunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıtacak bir şerefiye tutarının tespitinin mümkün olması, (b) Bu maliyetlerin alıcı ve satıcı arasında işletme birleşmesine ilişkin gerçeğe uygun değer değişiminde kullanılmıyor olması ve (c) KOBİ standardında sadeleştirme ilkesinin dikkate alınması (IASB, 2022b, s. 40-41).

1 Yöntemin adı değişmekle birlikte UFRS 3’ün Türkçe sürümü olan TFRS 3’te bu yöntem “satın alma yöntemi” olarak ifade edilmeye devam edilmektedir (KGK, 2023).

3.14. Bölüm 23 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

İKGG taslağında bu bölümün UFRS 15 ile önemli ölçüde uyumlu hale getirilmesi ile ilgili önerilerden bazıları aşağıdaki gibidir:

(1) UFRS 15'te hasılatın muhasebeleştirilmesi süreci ile ilgili olarak benimsenen beş adımlık yaklaşım İKGG taslağına (a) müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması, (b) sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması, (c) işlem fiyatının belirlenmesi, (d) sözleşmedeki işlem tutarının edim yükümlülüklerine dağıtılması ve (e) işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesi olmak üzere aynen yansıtılmıştır (IASB, 2022a, s. 221; 2022h).

(2) UFRS 15'te farklı veya benzer malların veya hizmetlerin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki taahhüt "edim yükümlülüğü (performance obligation)" olarak ifade edilirken İKGG taslağında sadeleştirme adına "taahhüt (promise)" kelimesi kullanılmıştır (IASB, 2022a, s. 224; 2022b, s. 42; 2022h).

(3) UFRS 15'te vade farklı satış işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde vade farklı tutarın işlemin olduğu günkü değerine indirgenmesi yani faiz gelirinin ayrıştırılarak hasılatın bugünkü değeri ile kaydedilmesi esastır (15.60) (IASB, 2022h). Bununla ilgili istisnai bir durum ise vade farklı satışta satışın olduğu tarihle müşteriden tutarın tahsil edileceği tarih arasında azami bir yıllık bir süre varsa burada ortaya çıkan önemli bir finansman unsurunun yani satış tutarı içerisinde yer alan vade farkının veya faiz gelirinin ayrıştırılmadan kaydedilebilmesi olanağıdır (15.63). UFRS 15'te bu hüküm kolaylaştırıcı bir hüküm olarak geçmektedir (IASB, 2022h). Buna karşılık; İKGG taslağında UFRS 15'ten farklı olarak vade farklı satış işlemlerinde vadesi bir yılı aşmayan vade farklı satış işlemlerinde vade farklı satış tutarlarının ilk muhasebeleştirmede bugünkü değere indirgenmeden yani faiz geliri ayrıştırılmadan dolayısıyla paranın zaman değeri dikkate alınmadan kaydedilmesi önerilmiştir (23.59) (IASB, 2022a, s. 231). Bu bağlamda, UFRS 15'teki kolaylaştırıcı uygulama, İKGG taslağında zorunlu uygulamaya dönüşmüştür. Ayrıca; müşteri cephesinden bakıldığında ödeme zamanı normal iş şartlarının ötesine ertelenmiş vade farklı satış işlemlerinde ise ilk muhasebeleştirmede vade farklı tutarların işlem tarihindeki bugünkü değerlerine indirgenerek kaydedilmesi önerilmiştir (23.58). Ticari faaliyetlerde tahsilat ve ödemelerin genellikle bir yıl içerisinde gerçekleşmesi öngörüldüğünden buradaki "normal iş şartlarının ötesi" ifadesi tarafımızca ödeme zamanının "bir yılı aşan" bir süre olduğu şeklinde yorumlanmıştır.

(4) UFRS 15'te "sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler" başlığı altında işletmenin bir müşterisiyle sözleşme yapması için katlandığı ek maliyetleri geri kazanması bekleniyorsa, bu maliyetlerin varlık olarak finansal tablolara alınması hükme bağlanmıştır (IASB, 2022h). Buna karşılık; İKGG taslağında, sözleşme yapılması maliyetlerinin geri kazanılabilirliğinin "aşırı maliyet veya çabaya" katlanılmadan tespiti mümkünse bu maliyetlerin finansal tablolara alınması önerilmiştir (23.102) (IASB, 2022a, s. 239). Aksi takdirde, bu maliyetler doğrudan gider yazılacaktır (23.103). Bu muhasebe politikasına karar verilirken fayda-maliyet dengesi göz önünde bulundurularak sözleşme yapılması maliyetlerinin varlık olarak muhasebeleştirilmesi maliyetinin finansal tablo kullanıcılarına sunulacak bilginin sağlayacağı faydadan daha fazla olabileceği dikkate alınmıştır (IASB, 2022b, s. 44).

3.15. Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

İKGG taslağında bu bölümde yabancı paralı işlemlerin fonksiyonel para birimine göre raporlanması başlığı altına UFRS Yorum 22 ile uyum adına yeni bir muhasebe politikası eklenmesi önerilmiştir. Bu bağlamda, İKGG taslağında yabancı paralı olarak düzenlenen mal edinimlerinde malın tedarikçiden sipariş verilmesiyle kısmen veya tamamen ödenen ve “verilen sipariş avansları” hesabına kaydedilen yabancı paralar ile mal satışlarında malın sipariş verilmesi esnasında müşteriden kısmen veya tamamen tahsil edilen ve “alınan sipariş avansları” hesabına kaydedilen yabancı paraların UFRS Yorum (IFRIC) 22’de olduğu gibi işlemlerin gerçekleştiği günkü kurdan fonksiyonel para birimine çevrilerek kayıtlara alınmasına ilişkin bir düzenleme önerilmiştir (30.8A) (IASB, 2022a, s. 293; 2022ö). Böylece, avans olarak ödenen veya alınan bedellerin, parasal olmayan bir varlık veya borç hesabına kaydedilmesine yönelik bir rehberlik sağlanmıştır.

3.16. Bölüm 33 İlişkili Taraf Açıklamaları

İKGG taslağında bu bölümün UMS 24 ile uyumu kapsamında yapılan önerilerden biri aşağıdaki gibidir (IASB, 2022a, s. 306; 2022ı):

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalarda standartta ilişkili taraf işlemleri olması durumunda bu işlemlerin koşul ve hükümlerinin, teminat altına alınmış olup olmadıklarının, ödeme için belirlenen bedelin niteliğinin ve de verilen veya alınan teminatların ayrıntıları ile bu işlemlere ilişkin mevcut tutarların açıklanması istenmiştir (33.9) (IASB, 2009, s. 198; 2015, s. 206; TMSK, 2010, s. 197). Buna karşılık; İKGG taslağında tüm bu istenenlere ek olarak UMS 24’te olduğu gibi “taahhütlerin” de açıklanması önerilmiştir (33.9b) (IASB, 2022a, s. 306; 2022ı).

3.17. Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler

İKGG taslağında bu bölüme ilişkin en önemli öneri tarımsal faaliyetleri UMS 41 ile uyumlu kılmak ile ilgilidir. Bu bağlamda, standartta tarımsal faaliyetler açısından her bir canlı varlık sınıfına ilişkin muhasebe politikaları düzenlenmiştir (IASB, 2009, s. 200; 2015, s. 208). Buna karşılık; İKGG taslağında taşıyıcı bitkilerin üzerlerindeki ürünlerden “aşırı maliyete veya çabaya” katlanmadan ayrı olarak ölçülebilmesi durumu dışındaki canlı varlıklar Bölüm 34 kapsamında tutulmuştur (IASB, 2022a, s. 309). Dolayısıyla, ilk muhasebeleştirmede taşıyıcı bitkilerin üzerlerindeki ürünlerden “aşırı maliyete veya çabaya” katlanmadan ayrı olarak ölçülebilmesi durumunda Bölüm 34 yerine Bölüm 17’ye başvurulması gerekmektedir (34.2A). Diğer taraftan, ilk muhasebeleştirmede taşıyıcı bitkilerin üzerlerindeki ürünlerden aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ayrı olarak ölçülebilmesinin mümkün olmaması durumunda Bölüm 34 bitkinin bütününe uygulanacaktır (34.2A). Böylece, koşullu/şartlı bir yaklaşımla da olsa tarımsal faaliyetler, UMS 41 ile uyumlu kılınmıştır (IASB, 2022b, s. 51; 2022i).

3.18. Bölüm 35 KOBİ’ler için UFRS’ye Geçiş

İKGG taslağında KOBİ’ler için UFRS’ye geçişe ilişkin muhasebe politikalarında göze çarpan önerilerden bazıları hasılat bölümünün yeni hükümlerine geçişte kolaylık sağlanmış olmasıdır. Bu hükümler aşağıdaki gibidir:

(1) KOBİ standardına geçişten önce tamamlanmış sözleşmelerin Bölüm 23'teki yeni hasılat hükümlerine göre uyarlanması gerekmemektedir (35.9g) (IASB, 2022a, s. 317).

(2) Bölüm 23'teki yeni hasılat hükümlerini ilk defa uygulayacak işletmelere Bölüm 35'te geriye veya ileriye dönük uygulama seçeneği sunulmuştur (35.10o) (IASB, 2022a, s. 320).

4. SONUÇ

KOBİ'ler için UFRS'de İKGG sonucunda ortaya çıkan taslak metnin analizi makalenin konusunu oluşturmuştur. İKGG'ye ilişkin anahtar konumdaki muhasebe politikaları standardın mevcut hükümleri ile veya tam set UFRS ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu bağlamda, standardın çeşitli bölümlerindeki muhasebe politikalarının önemli ölçüde tam set UFRS'deki hükümlerle yakınsaması İKGG'nin ana noktasını oluşturmuştur. Böylece, her iki standart arasındaki farklar azaltılmaya çalışılmıştır.

Gerek 32 maddeli yeni gerçeğe uygun değer bölümünün 28 maddesinin UFRS 13'te karşılık bulması gerekse Bölüm 23'te UFRS 15'in sadeleştirilerek benimsenmesi ile hem tam set UFRS'yi hem de KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayan bir muhasebe meslek mensubunun uygulamada ek bir maliyete katlanmaması beklenmektedir. Buna karşılık; İKGG taslağındaki bütün yakınsamalar tam set UFRS'den KOBİ standardına doğrudan yansıtma değildir. Dolayısıyla, KOBİ standardının sadeliğinin korunması adına "aşırı maliyet veya çaba" ilkesi gerektiğinde devreye girmiştir.

Bu çerçevede, KOBİ standardının 2009, 2015 ve 2022 taslak sürümü muhasebeleştirilmeye yönelik anahtar muhasebe politikaları açısından karşılaştırıldığında mevcut durum Tablo 1'de özetlenmiştir (IASB, 2009; 2015; 2022a; 2022b).

KOBİ'ler için UFRS'nin İKGG taslağına ilişkin bu çalışmadan sonra paydaş görüşlerinin teslim süresinin 7 Mart 2023'te sona ermesiyle bu görüşlerin derlenerek taslak metinde önerilen muhasebe politikaları ile gelen görüşlerin birlikte değerlendirilmesi üzerine bir makale yazılması önerilmektedir.

Tablo 1. KOBİ'ler için UFRS Sürümlerinin Muhasebeleştirilmeye Yönelik Anahtar Muhasebe Politikaları Açısından Karşılaştırılması

2009 sürümü	2015 sürümü	2022 taslak sürümü
Bağlı ortaklığı, iştiraki veya müştereken kontrol edilen işletmeyi bireysel finansal tablolara alınırken kullanılacak yöntemler, (a) değer düşüklüğü tutarı düşülmüş maliyet bedeli veya (b) gerçeğe uygun değerdeki değişimlerin kâr veya zarara yansıtıldığı gerçeğe uygun değer yöntemi olabilir.	(a) ve (b)'de ifade edilen yöntemlere alternatif olarak (c) özkaynak yöntemi eklenmiştir.	Değişiklik yok
İştirak ve müştereken kontrol edilen işletmeler (a) maliyet modeline, (b) özkaynak yöntemine veya (c) gerçeğe uygun değer yöntemine göre izlenebilir.	Değişiklik yok	Değişiklik yok
Vade farklı satış işlemleri vadeye bakmaksızın bugünkü değeri üzerinden muhasebeleştirilir.	Değişiklik yok	Vade farklı satış işlemlerinde bir yıla kadar vade farkının ayrıştırılmaması, bir yılı aşan vade farkının ayrıştırılması söz konusudur.
Finansal varlıklarda değer düşüklüğünün tespit edilmesinde “gerçekleşen zarar modeli” uygulanır.	Değişiklik yok	Finansal varlıkların vadesi bir yıla kadar ise “gerçekleşen zarar modeli”, vadesi bir yılı aşarsa “beklenen kredi zararları modeli” uygulanır.
MDV'larda amortisman ayrıırken kullanılabilen yöntemler: Doğrusal, azalan bakiyeler, üretim miktarı	Değişiklik yok	Zaman veya üretim/faaliyet odaklı yöntemleri kullanmak mümkündür. Ancak, hasılat odaklı yöntem izin verilmeyecektir.
MDV'larda ilk muhasebeleştirmeden sonra sadece maliyet modeli uygulanır.	MDV'larda ilk muhasebeleştirmeden sonra maliyet veya yeniden değerlendirme modeli uygulanabilir.	Değişiklik yok
İtfa yöntemi, işletmenin MODV'tan gelecekte beklediği ekonomik faydanın tüketim şekline göre belirlenir. Bu güvenilir şekilde olmazsa, doğrusal yöntem seçilir.	Değişiklik yok	Değişiklik yok ancak hasılat odaklı bir itfa yönteminin de kullanılabilmesi için iki durum mümkün kılınmıştır.
MODV'larda ilk muhasebeleştirmeden sonra sadece maliyet modeli uygulanır.	Değişiklik yok	Değişiklik yok

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 1 (Devamı). KOBİ'ler için UFRS Sürümlerinin Muhasebeleşirmeye Yönelik Anahtar Muhasebe Politikaları Açısından Karşılaştırılması

2009 sürümü	2015 sürümü	2022 taslak sürümü
MODV'lerde Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) maliyetleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değişiklik yok	Değişiklik yok ancak AR-GE içindeki geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi konusu müzakere edilmektedir.
Şerefyenin itfa süresinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi durumunda bu süre 10 yıldır.	Şerefiye itfa süresi 10 yılı aşamaz ancak süre yönetimin en iyi tahminine dayanır.	Değişiklik yok
Yatırım amaçlı gayrimenkuller, aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan mümkünse gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir yoksa MDV olarak maliyet modeline göre muhasebeleştirilir.	Yatırım amaçlı gayrimenkuller, muhasebeleştirme yönteminden bağımsız olarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilir.	Değişiklik yok
Borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değişiklik yok	Değişiklik yok
Kiralama işlemlerinde finansal kiralama işlemleri aktifleştirilir, faaliyet kiralaması işlemleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değişiklik yok	Değişiklik yok ancak tüm kiralama işlemlerinin aktifleştirilmesi konusu müzakere edilmektedir.
Devlet teşviklerinde sadece gelir yaklaşımı mevcuttur.	Değişiklik yok	Değişiklik yok
Tarimsal faaliyetler kapsamında tüm canlı varlıklar aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan mümkünse gerçeğe uygun değeri üzerinden yoksa maliyet modeli üzerinden muhasebeleştirilir.	Değişiklik yok	İlk muhasebeleşirmede taşıyıcı bitkilerin üzerlerindeki ürünlerden "aşırı maliyete veya çabaya" katlanmadan ayrı olarak ölçülebilmesi durumunda bu bitkiler MDV olarak muhasebeleştirilir. Bu mümkün olmazsa, mevcut politika tüm canlı varlıklar için geçerlidir.
İşletme birleşmesinde "satın alma yöntemi (purchase method)" kullanılır.	Değişiklik yok	Yöntemin adı değişmiş olup yeni ad "edimme yöntemi (acquisition method)" olmuştur.
İşletme birleşmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler, işletme birleşmesinin bir parçası olarak kabul edilir ve maliyete eklenir.	Değişiklik yok	İşletme birleşmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen edimme maliyetleri (acquisition-related costs) doğrudan gider yazılır.

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2010). KOBİ finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/IFRS'lerden farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2010(30), 1-26. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1869445>.
- Collis, J., Jarvis, R. ve Skerratt, L. (2017). The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules—Evidence from the UK. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 235-247. Doi: 10.1080/17449480.2017.1300673.
- Demirel Utku, B. ve Gürsoy, K. (2011). KOBİ'ler için Türkiye finansal raporlama standartlarının (KOBİ TFRS) tam set TFRS ile karşılaştırılarak değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 21(103), 19-42. Erişim adresi: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/2%20burcu%20demirel.pdf>.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). Yeni avrupa birliği yönergesi (2013/34/EU) kapsamında bireysel finansal tablolar. *Mali Çözüm*, 24(121), 13-33.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2005). Basis for conclusions on exposure draft of proposed amendments to IFRS 3 business combinations. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2009). First edition of the IFRS for SMEs. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2015). Second edition of the IFRS for SMEs. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2019). Agenda ref 30A: Project comprehensive review of the IFRS for SMEs standard—Paper topic IFRS 3 business combinations. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/july/iasb/ap30a-smes-review.pdf>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022a). Exposure draft - third edition of the IFRS for SMEs. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022b). Basis for conclusions on exposure draft - third edition of the IFRS for SMEs. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022c). International accounting standard 1: Presentation of financial statements. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022d). International financial reporting standard 9: Financial instruments. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022e). International financial reporting standard 13: Fair value measurement. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022f). International financial reporting standard 11: Joint arrangements. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022g). International financial reporting standard 3: Business combinations. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022h). International financial reporting standard 15: Revenue from contracts with customers. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022i). International accounting standard 24: Related party disclosures. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022i). International accounting standard 41: Agriculture. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2022j). Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022k). International accounting standard 7: Statement of cash flows. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022l). International accounting standard 16: Property, plant and equipment. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022m). International accounting standard 38: Intangible assets. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022n). International financial reporting standard 10: Consolidated financial statements. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022o). International accounting standard 40: Investment property. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022ö). IFRIC 22: Foreign currency transactions and advance consideration. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022, 28 Aralık). Analysis of the IFRS profiles for the IFRS for SMEs accounting standard. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-the-use-of-the-ifrs-for-smes-accounting-standard>.

International Accounting Standards Board (IASB). (2022, 29 Aralık). Who uses IFRS accounting standards?. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#use-of-ifrs-accounting-standards-by-jurisdiction>.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK). (2023). TFRS 3 İşletme birleşmeleri. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TFRS/TFRS%203.pdf

Kaufhold, G. (2015). Compatibility of the IFRS for small and medium-sized entities and the new EU-accounting directive. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 63(6), 1945-1951. Doi: 10.11118/actaun201563061945.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J. ve Warfield, T. D. (2020). *Intermediate accounting IFRS 4th edition*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

Marina, A. G. (2021). Perspectives of different stakeholder groups about the alignment of IFRS for SMEs with IFRS standard. *Studies in Business and Economics*, 16(3), 109-122. Doi: <https://doi.org/10.2478/sbe-2021-0048>.

Öztürk, C. (2016a). Halka açık olmayan işletmelerce uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde KOBİ'ler için UFRS ile Avrupa Birliği yönergesinin, İngiltere, Kanada ve Türkiye uygulamalarının karşılaştırmalı olarak incelenmesi. Ankara: Gazi Kitabevi

Öztürk, C. (2016b). KOBİ'ler için UFRS'de ilk kapsamlı gözden geçirme: Muhasebe politikalarında meydana gelen başlıca değişiklikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9(1), 15-44. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/59846/864911>.

Öztürk, C. (2017). The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules—Evidence from Turkey. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 226-234. Doi: 10.1080/17449480.2017.1304647.

Parlakkaya, R. (2009). Kobiler için uluslararası finansal raporlama standartları ve kapsamlı uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarından farklılıkları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 12(1-2), 343-360. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/selcuksbmyd/issue/11300/135122>.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK). (2010). Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler Türkiye finansal raporlama standardı (KOBİ TFRS). Ankara: Fersa Matbaası