



Cilt / Volume: 13, Sayı / Issue: 26, Sayfalar / Pages: 567-597

Araştırma Makalesi / Research Article

Received / Alınma: 14.06.2023

Accepted / Kabul: 12.08.2023

TÜRKİYE’DE STANDART OLUŞTURULMASI SÜRECİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME: KÜMİ FRS ÖRNEĞİ

Nurettin ÖZDEMİR¹

Elçin DALKILIÇ²

Öz

Finansal raporlamaya yönelik standart oluşturma çalışmaları, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de hızlı bir şekilde devam etmektedir. 2011 yılından itibaren Türkiye’de standart oluşturulmasına yönelik çalışmalar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir. Kurum, işletmeler tarafından sunulan finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla AB Direktifi, farklı ülkelerdeki raporlama çerçeveleri ve Türkiye’de daha önce uygulanmış muhasebe düzenlemelerinden yararlanarak standart oluşturmaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Aynı zamanda akademisyenlerin, ilgili kurum ve kuruluş uzmanlarının, meslek örgütlerinin ve özel sektör temsilcilerinin de katılımıyla oluşturulan çalışma grubuyla faaliyetlerini sürdürmektedir. Çalışma grubu ile yapılan toplantılar sonucunda hazırlanan taslak metni internet sitesinde yayımlayan KGK, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşleri doğrultusunda gerekli inceleme ve değerlendirmeleri yaparak standardın nihai halini tamamlamaktadır. Standartların kaliteli bir şekilde hazırlanması amacıyla standart oluşturma sürecinde paydaşlarının görüş ve önerilerine önem veren ve geri dönüşler çerçevesinde standartları hazırlayan KGK, AB Direktifinde yer alan “Önce Küçükleri Düşün” yaklaşımı çerçevesinde Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını (KÜMİ FRS) hazırlamıştır. Paydaşlardan gelen geri dönüşler doğrultusunda taslak metnin yayımlanmasından yaklaşık 3,5 yıl sonra 16 Ocak 2023 tarihinde yürürlüğe giren ve finansal raporlama sürecinin son halkası olan KÜMİ FRS 2022 Sürümü, taslak metin ile bazı konularda hüküm farklılıklarını da beraberinde getirmiştir. Bu çalışmada, KÜMİ FRS’nin hazırlanma süreci esas alınarak Türkiye’de standart oluşturma sürecine ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Standart Oluşturma Süreci, KÜMİ FRS Taslağı, KÜMİ FRS 2022 Sürümü, Finansal Raporlama Çerçeveleri.

Jel Kodları: M40, M41, M48.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, E-posta: nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6101-3030.

² Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi İİBF, Finans ve Bankacılık Bölümü, E-posta: elcin.eren@bozok.edu.tr, ORCID: 00000001-5939-8584.

Atıf/Citation

Özdemir, N. & Dalkılıç, E. (2023). Türkiye’de standart oluşturulması sürecine ilişkin bir değerlendirme: KÜMİ FRS örneği. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(26), 567-597.

AN ASSESSMENT OF THE STANDAD SETTING PROCESS IN TURKEY: THE CASE OF KUMI FRS

Abstract

Efforts to set standards for financial reporting are continuing rapidly in our country as in the rest of the world. Since 2011, work on standard setting in Turkey has been carried out by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK). In order to ensure that the financial statements presented by the entities are fair, appropriate and comparable, the Agency is working to set standards by utilizing the EU Directive, reporting frameworks in different countries and accounting regulations previously applied in Turkey. It also continues its activities with a working group formed with the participation of academics, experts from relevant institutions and organizations, professional organizations and private sector representatives. KGK publishes the draft text prepared as a result of the meetings held with the working group on its website and finalizes the final version of the standard by making the necessary reviews and evaluations in line with the opinions of public institutions and organizations and the public. KGK, which attaches importance to the opinions and suggestions of its stakeholders during the standard setting process in order to prepare standards in a quality manner and prepares the standards within the framework of feedback, prepared the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS) within the framework of the "Think Small First" approach in the EU Directive. In line with the feedback received from stakeholders, the KUMI FRS 2022 Edition, which entered into force on January 16, 2023, approximately 3.5 years after the publication of the draft text in line with the feedback received from stakeholders, and which is the last link in the financial reporting process, has brought some differences in provisions with the draft text. In this study, an assessment of the standard setting process in Turkey has been made based on the preparation process of the KUMI FRS.

Keywords: Standard Setting Process, Draft KUMI FRS, KUMI FRS 2022 Edition, Financial Reporting Frameworks.

Jel Codes: M40, M41, M48.

1. GİRİŞ

Uluslararası düzeyde yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de finansal raporlamaya yönelik standart oluşturma çalışmaları hızlı bir şekilde devam etmektedir. Genel itibarıyla finansal raporlama çerçevesi olarak adlandırılabilen standartlar işletmeler için referans niteliği taşımaktadır. İşletmeler yürürlükte yer alan ve tabi oldukları raporlama çerçevelerini kullanmak suretiyle finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan ve karar verme sürecini yakından ilgilendiren bilgileri sunmaktadırlar. Finansal tablolardan faydalanılarak sunulan bu bilgiler, yürürlükte yer alan finansal raporlama çerçevelerinde yer alan hükümlere göre hazırlanmaktadır. İşletmeler faaliyet gösterdikleri sektörlerle ve sahip oldukları büyüklüklere göre bazen zorunlu olarak bazen de tercihleri doğrultusunda bir raporlama çerçevesine tabi olmaktadır. Türkiye özelinde bakıldığında bahsedilen raporlama çerçeveleri, 2011 yılından itibaren KGK tarafından hazırlanmaktadır. KGK’nın bu yetkisi ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) “uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları tarafından belirlenir ve uygulanır”

şeklinde düzenleme altına alınmıştır (6102 Sayılı TTK, madde: 88/2). Kurum kendisine verilen bu yetki çerçevesinde yasal düzenlemeler, farklı ülkelerde yayımlanan standartlar, güncel gelişmeler ve ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunumuna imkân sağlayan raporlama çerçevelerine sürekli yenilerini eklemektedir. Bu kapsamda şimdiye kadar yayımlanan raporlama çerçeveleri arasında Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) ve KÜMİ FRS yer almaktadır. Raporlama çerçevelerinden;

- ✓ TMS/TFRS’lerin kapsamına kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile isteğe bağlı TMS/TFRS’leri uygulamak isteyen işletmeler,
- ✓ BOBİ FRS’nin kapsamına bağımsız denetime tabi olan ve isteğe bağlı olarak TMS/TFRS’leri uygulamayan işletmeler,
- ✓ FFMS’nin kapsamına katılım bankaları ile katılım sigorta şirketleri,
- ✓ KÜMİ FRS’nin kapsamına da bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler girmektedir.

KGK ve öncesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar sonucunda, 2005 yılından itibaren kullanılan TMS/TFRS’ler ile KAYİK kapsamındaki işletmeler, 2017 yılında yayımlanan ve 2018 yılı itibarıyla yürürlüğe giren BOBİ FRS ile bağımsız denetime tabi işletmeler, 2019 yılında yayımlanan ve 2020 yılı itibarıyla yürürlüğe giren FFMS ile de katılım bankaları ve katılım sigorta şirketleri için bir raporlama çerçevesi hazırlanmıştır. Bağımsız denetim kapsamında yer almayan işletmelerin de hem gerçeğe ve ihtiyaca uygun hem de karşılaştırılabilir sunum yapabilmelerine imkân sağlayabilmek için çalışmalarını sürdüren kurum, önce 12 Temmuz 2019 tarihinde KÜMİ FRS Taslağını, sonra da 16 Ocak 2023 tarihinde KÜMİ FRS 2022 Sürümü’nü yayımlamıştır. Yayımlanan standart ile bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirlerin, 1 Ocak 2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde hazırlayacakları finansal tablolar için raporlama çerçevesi oluşturulmuştur. KÜMİ FRS’nin kapsamına giren işletmeler, Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 177. maddesinde belirlenen bilanço esasına göre defter tutma hadleri ile belirlenmiştir. Buna göre ilgili maddede yer alan bilgiler doğrultusunda 2023 yılı itibarıyla;

- ✓ Satın aldıkları malları olduğu gibi ya da işledikten sonra satan işletmelerin yıllık alım tutarı 890.000 TL’yi veya satış tutarı 1.270.000 TL’yi,

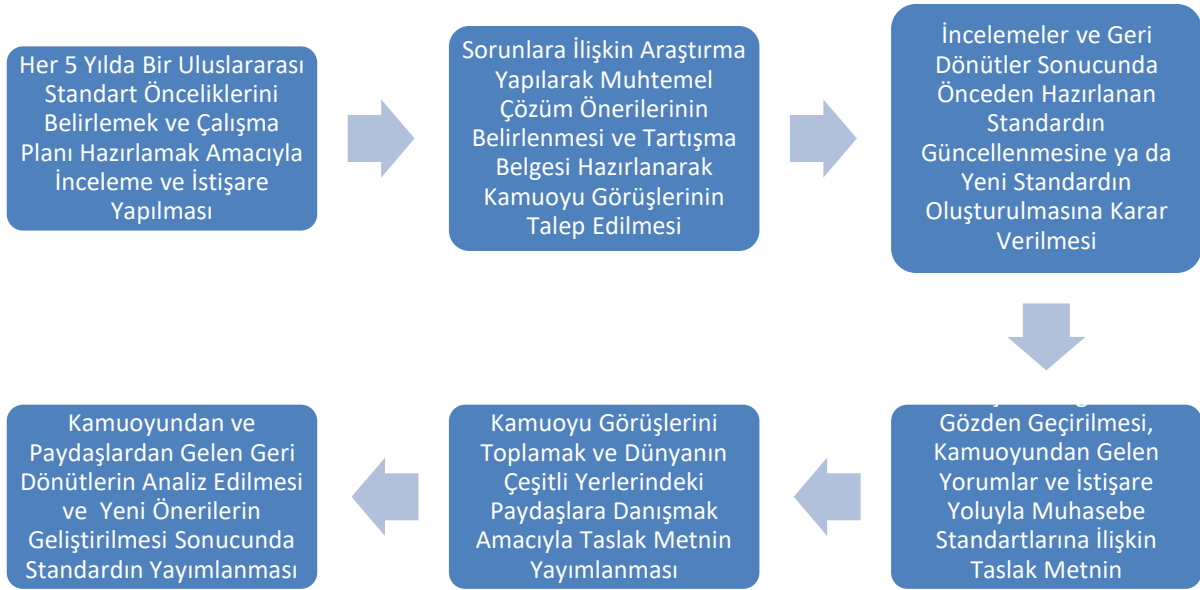
✓ Birinci maddede yer alan işlerin dışında bir işle uğraşan işletmelerin gayri safi iş hasılatı 440.000 TL’yi,

✓ Bir ve ikinci maddede yazılan işlerin birlikte yapılması durumunda ise ikinci maddedeki iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 890.000 TL’yi aşan işletmeler KÜMİ FRS’ye tabi tutulmuştur.

KGK tarafından hazırlanan raporlama çerçevelerinin kapsamına bakıldığında sadece bilanço esasına göre defter tutmayan işletmelere yönelik bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Bu durum VUK’un ikinci bölümünde yer alan “Defter Tutma Bakımından Tüccarlar” başlığı altında düzenleme altına alınan ikinci sınıf tacirlerin kapsam dışı kaldığını göstermektedir (213 sayılı VUK, madde: 178).

Raporlama çerçevelerinin kapsamına giren işletme sayısının artmasıyla birlikte, daha fazla işletmenin muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerinin kalitesinde de artış yaşanması beklenmektedir. Çünkü muhasebe bilgi kalitesi, finansal tablolardaki bilgilerin sermaye yatırımcılarına gerçeğe uygun, hassas ve doğru bir şekilde aktarılması ile sağlanabilecektir (Gücenme Gençoğlu & Ertan, 2012, s. 2). Raporlama çerçeveleri yani muhasebe standartları, bilgi kullanıcıları tarafından kullanılan finansal tabloların kaliteli bir şekilde hazırlanmasına imkân sağlayan düzenlemeler olarak değerlendirilmektedir. Yüksek kaliteye sahip muhasebe standartları ile muhasebe uygulamalarındaki risklerin ortadan kaldırılması ve bu sayede güvenilir ve gerçeğe uygun bir sunumun yapılması mümkün olacaktır (Kocamaz, 2014, s. 106).

Uluslararası düzeyde muhasebe standartları hazırlayan ve hazırladığı standartlar dünya genelinde kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (UFRS Vakfı)’nın kuruluş amaçlarına bakıldığında bu amaçlardan birisinin “yüksek kaliteli, anlaşılır, uygulanabilir ve dünya çapında kabul görmüş muhasebe standartları geliştirmek” olduğu görülmektedir (www.ifrs.org). Bu amaç çerçevesinde çalışmalarını sürdüren UFRS Vakfı’nın standart hazırlama kurullarından biri olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)’nin standart oluşturma sürecinde izlediği yöntem ve süreç Şekil 1’de sunulmuştur.

Şekil 1. Uluslararası Düzeyde Standart Oluşturulması Süreci

www.ifrs.org.

KGK'nın standart oluşturma sürecine bakıldığında genel itibarıyla UFRS Vakfı'nın standart hazırlama sürecine benzerlik gösterdiği söylenebilir. Bu kapsamda standart hazırlama süreci, önce ihtiyaçlar doğrultusunda KGK tarafından yapılan çalışmalar sonucunda taslak metnin hazırlanması ve sonrasında ise akademisyenlerden, ilgili kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütleri ve özel sektör temsilcilerinden oluşan çalışma grubuyla devam etmektedir. Taslak metnin nihai hali hazırlandıktan sonra kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılarak yayımlanacak standardın hazırlanması sağlanmaktadır (KGK, KÜMİ FRS Taslağı Duyuru Metni, <https://www.kgk.gov.tr/>). Türkiye’de standart oluşturulmasına ilişkin yaşanan süreç Şekil 2’de sunulmuştur.

Şekil 2. Türkiye'de Standart Oluşturulması Süreci

Şekil 1 ve Şekil 2’de de görüldüğü üzere hem UMSK hem de KGK standart oluşturma sürecinde kamuoyunun görüş ve önerilerine başvurmaktadır. Muhasebe uygulamalarında referans belge niteliği taşıyan standartların, muhasebe ile ilgili paydaşların ortak katılımı sonucunda hazırlanmasının standartlar ve aynı zamanda standartlar esas alınarak hazırlanan muhasebe bilgilerinin yüksek kaliteli olmasında büyük önem arz ettiği düşünülmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada KÜMİ FRS’nin hazırlanması süreci esas alınarak Türkiye’de standart oluşturma sürecine ilişkin bir değerlendirme yapılması amaçlanmıştır. Bu değerlendirme, KGK tarafından KÜMİ FRS’nin hazırlanması sürecine dahil olan kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerinin dikkate alınıp alınmadığı açısından yapılmıştır. Dolayısıyla, bu çalışma, taslak metin ile yayımlanan standart arasındaki farklar ortaya konularak yapılmıştır. Böylece, standart oluşturulması sürecine dahil olan kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyu tarafından gelen geri dönütlerin KGK tarafından dikkate alınıp alınmadığı belirlenerek KÜMİ FRS’nin kaliteli olması amacıyla KGK tarafından yürütülen çalışmaların değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmada, ilk olarak KÜMİ FRS Taslağı ve KÜMİ FRS 2022 Sürümü hakkında genel bilgilere, sonra konu ile ilgili literatür araştırmasına yer verilmiştir. Daha sonra standart oluşturulması süreci açısından taslak metin ile yayımlanan standart arasındaki farklar incelenmiştir. En sonunda genel değerlendirme yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. KÜMİ FRS Taslağına İlişkin Genel Bilgiler

KGK, finansal raporlamada standardizasyonun sağlanmasına yönelik uluslararası düzeyde yapılan çalışmalara uyum sağlamak amacıyla faaliyetlerini sürdürmektedir. 2005 yılından itibaren KAYİK’ler için raporlama çerçevesi olarak kullanılan TMS/TFRS’lerin yanı sıra 2017 yılında yayımlanan BOBİ FRS ile de bağımsız denetim kapsamında yer alan işletmeler için bir raporlama çerçevesi oluşturulmuştur. Kurum tarafından, KAYİK ve bağımsız denetime tabi işletmelerin dışında kalan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için de bir raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda, AB Direktifi, İngiltere’de mikro işletmeler için raporlama çerçevesi olan FRS 105, farklı ülkelerdeki yerel raporlama çerçeveleri ve Türkiye’de daha önce uygulanmış muhasebe düzenlemelerinden yararlanılarak hazırlanan KÜMİ FRS’ye ilişkin çalışmalar Şubat 2019’da tamamlanmıştır. Tamamlanan metin akademisyenlerin, ilgili kurum ve kuruluş uzmanlarının, meslek örgütleri ve özel sektör temsilcilerinin de katılımıyla oluşturulan çalışma grubunun çalışmaları sonucunda Nisan 2019’da KÜMİ FRS Taslağı oluşturulmuştur. Oluşturulan taslak metin 12 Temmuz 2019 tarihinde kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüş ve önerilerini almak için KGK’nın sitesinde yayımlanmıştır. KGK, taslak metinle birlikte yayımladığı “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bilgi notu ile de çalışma sürecinde tereddüt oluşan ve özellikle görüş belirtilmesi gereken konulara ilişkin bir çerçeve çizmiştir. Bu kapsamda ilgili bilgi notunda, taslak metinde yer alan ve aşağıda maddeler halinde sunulan 5 konuda görüş belirtilmesinin büyük önem arz ettiği ifade edilmiştir:

- ✓ Alacak ve borçların sonraki dönem ölçümü
- ✓ Hasılat, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin vade farklarının ölçümü
- ✓ Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi
- ✓ Araştırma ve geliştirme harcamalarının muhasebeleştirilmesi
- ✓ Varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanması

Bağımsız denetime tabi olmamakla birlikte bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan küçük ve mikro işletmeler için hazırlanan KÜMİ FRS Taslağının 1 Ocak 2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren kullanılması planlanmıştır (KGK, KÜMİ FRS Taslağı Duyuru Metni, <https://www.kgk.gov.tr/>).

22 bölüm ve 105 sayfadan oluşan ve sade bir anlatım diline sahip olan KÜMİ FRS Taslağı, AB Direktifinde yer alan “Önce Küçükleri Düşün” yaklaşımı çerçevesinde hazırlanmıştır. Birçok

işletmeyi kapsamına alan ve maliyet esaslı bir yaklaşıma sahip olan raporlama çerçevesi ile finansal raporlama maliyetinin daha ekonomik bir düzeye çekilmesi planlanmıştır. Muhasebe bilgi sisteminde yeni bir bakış açısı kazandırması amacıyla hazırlanan standart, vergi esaslı anlayıştan bilgi esaslı anlayışa geçiş noktasında fayda sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. Bu amaçla ilgili işletmelerin gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bir şekilde finansal raporlama yapmalarına imkân sağlanmış olacaktır.

Uzun süren çalışmalar sonucunda hazırlanan KÜMİ FRS Taslağı, yürürlüğe girmesi öngörülen tarih olan 1 Ocak 2021 tarihinde yürürlüğe girememiştir. İlgili standart iki yıllık gecikme sonunda 1 Ocak 2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde yürürlüğe girerek küçük ve mikro işletmeler tarafından raporlama çerçevesi olarak kullanılmaya başlanmıştır.

2.2. KÜMİ FRS 2022 Sürümü'ne İlişkin Genel Bilgiler

Küçük ve mikro işletmeler için raporlama çerçevesi olarak hazırlanan KÜMİ FRS 2022 Sürümü, 16 Ocak 2023 tarihli ve 32075 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. KGK tarafından 17 Ocak 2023 tarihinde yayımlanan duyuru metni ile de standarda ilişkin detaylar açıklığa kavuşturulmuştur. İlgili duyuru metninde standardın amacı, küçük ve mikro işletmelerin gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunmalarına imkân sağlamak olarak açıklanmıştır. Standardın kapsamı ise Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre bağımsız denetime tabi olmayan ve ilgili kanunun 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi olan gerçek ve tüzel kişilerden isteğe bağlı olarak TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre raporlama yapmayan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiştir. 1 Ocak 2023 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemleri itibarıyla yürürlüğe giren KÜMİ FRS;

✓ *“Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında olup diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda”* ve

✓ *“Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya KGK tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda”* uygulanacaktır.

Küçük ve mikro işletme kapsamında yer alan işletmelere, yukarıda sayılan maddelerin dışındaki finansal tabloları için de isteğe bağlı olarak KÜMİ FRS 2022 Sürümü'nü uygulamalarına izin verilmiştir (KGK, KÜMİ FRS 2022 Sürümü Duyuru Metni, <https://www.kgk.gov.tr/>).

KÜMİ FRS 2022 Sürümü, AB Direktifinin “önce küçükleri düşün” yaklaşımı çerçevesinde hazırlanmış olup 22 bölüm ve 104 sayfadan oluşan bir düzenlemedir. İlgili düzenlemenin maliyet esaslı bir yaklaşım çerçevesinde hazırlanması nedeniyle işletmeler açısından TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre daha az maliyete katlanarak raporlama yapılmasına imkân sağlayacaktır (KGK, KÜMİ FRS 2022 Sürümü Duyuru Metni, <https://www.kgk.gov.tr/>). KÜMİ FRS 2022 Sürümü’nün yayımlanması ile birlikte MSUGT/VUK’taki vergi odaklı bakış açısının TMS/TFRS ve BOBİ FRS’deki bilgi esaslı bakış açısına dönüşümü sağlanacaktır. Standart bu özelliği ile raporlama çerçevelerinden MSUGT - VUK ile TMS/TFRS - BOBİ FRS arasında bağlantı unsuru oluşturacaktır (Özdemir vd., 2023, s. 68).

KÜMİ FRS 2022 Sürümü’nün yayımlanmasına ilişkin kurul kararında küçük ve mikro işletmelere ilişkin kriterler düzenleme altına alınmıştır. Buna göre aşağıda yer alan üç kriterden en az ikisini sağlayan işletmeler takip eden raporlama döneminde küçük işletme kapsamında değerlendirilecektir:

- ✓ Aktif toplamı 3.500.000 TL ve üstü,
- ✓ Yıllık net satış hasılatı 7.000.000 TL ve üstü,
- ✓ Ortalama çalışan sayısı 10 kişi ve üstü.

Belirtilen kriterleri sağlamayan işletmeler ise mikro işletme kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Aktif toplam ve yıllık net satış hasılatına ilişkin kriterler, işletmenin vergi dairelerine sunduğu finansal tablolarda yer alan tutarlara göre tespit edilirken çalışan sayısına ilişkin kriter ise “bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair karar” uyarınca belirlenmektedir (KGK, KÜMİ FRS 2022 Sürümü’nün Yayımlanmasına İlişkin Kurul Kararı, <https://www.kgk.gov.tr/>).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

KÜMİ FRS bağlamında Türkiye’de standart oluşturulması sürecinin değerlendirilmesine yönelik muhasebe literatüründe herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu alanda yapılan çalışmalar, genel itibarıyla standartların birbirleriyle karşılaştırılması ve KÜMİ FRS Taslağının diğer standartlarla (TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT) karşılaştırılması biçiminde yapılmıştır. Literatürde yer alan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2019) çalışmalarında; taslak metin ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS setlerinin bölümlerini karşılaştırarak düzenlemeler arasındaki farklı uygulamaları tespit etmişlerdir. Bu kapsamda çalışmada, işletmeler tarafından hazırlanması gereken finansal

tablolarda, ölçüm esaslarında, vade farklarında, faydalı finansal bilginin özelliklerinde ve değer düşüklüğü hesaplamalarında KÜMİ FRS Taslağının diğer finansal raporlama çerçevelerinden farklılaştığı tespit edilmiştir.

Akbulut ve Can (2020) çalışmalarında; KÜMİ FRS Taslağının temel özelliklerini belirterek yürürlüğe girmesi halinde ortaya çıkaracağı etkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada standardın yayınlanması halinde çok sayıda küçük ve mikro işletmenin finansal raporlama ihtiyacını karşılayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca çalışmada MSUGT/VUK'a göre raporlama yapan işletmelerin KÜMİ FRS ile birlikte gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını raporlamak, gerçek durumu tespit etmek ve geleceğe ilişkin planlamalar yapmak amacıyla kullanılabilir bilgiler üretmelerine imkân sağlanacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) çalışmalarında; raporlama çerçevelerinden KÜMİ FRS'nin hükümleri ile BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK hükümlerini karşılaştırmışlardır. Ayrıca çalışmada, KÜMİ FRS'nin sağlayacağı faydalar ortaya konulmuştur. KÜMİ FRS'nin MSUGT'lerin eksik yönlerini tamamlayan bir yapısının olduğu ifade edilen çalışmada aynı zamanda uygulamaların standartlara yakınlaşacağı ifade edilmiştir. Sade ve maliyet temelli bir yaklaşıma sahip olan KÜMİ FRS ile işletmelerin daha az maliyetle raporlama yapacağı belirtilmiştir.

Gücenme Gençoğlu (2020) çalışmasında; KÜMİ FRS Taslağının BOBİ FRS, TMS/TFRS ve vergi mevzuatı açısından karşılaştırmasını yaparak düzenlemeler arasındaki benzer ve farklı uygulamaları incelemiştir. Bu kapsamda KÜMİ FRS Taslağının BOBİ FRS ve TMS/TFRS'lerden araştırma ve geliştirme giderleri, borçlanma maliyetleri ve varlıklarda değer düşüklüğü gibi hususlarda farklı hükümlere sahip olduğu ifade edilmiş olup vergi mevzuatı ile uyum içerisinde olduğu belirtilmiştir.

Arzova ve Şahin (2021) çalışmalarında; TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve FFMS açısından gerçeğe uygun değer yöntemini ele alarak düzenlemeler arasındaki farkları ortaya koymuşlardır. Çalışmada, gerçeğe uygun değer kavramının tanım ve ilkelerinin tüm düzenlemelerde benzer bir şekilde ele alındığı ifade edilirken ilgili kavrama en çok TMS/TFRS'lerde yer verildiği ifade edilmiştir. Gerçeğe uygun değer kavramının TMS/TFRS'lerde esnek bir uygulama alanının olduğu belirtilen çalışmada, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin büyük oranda benzer hükümlerin yer aldığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca, standartlar arasındaki farklı uygulamaların piyasa etkinliğini, paydaşların vereceği kararları ve finansal raporlamanın bütünlüğünü engelleyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Utku ve Kaya (2021) çalışmalarında; KÜMİ FRS Taslağında yer alan hükümler ile mevcut düzenlemeler arasındaki hükümlerin karşılaştırmasını yaparak benzerlikleri ve farklılıkları ortaya koymuşlardır. KÜMİ FRS Taslağına göre maddi duran varlıkların finansal tablolara ilk alınması, vade farkları, borçlanma maliyetleri, sonraki dönemlerdeki ölçüm, değer düşüklüğü, amortisman uygulamaları, sınıf değiştirme ve finansal tablo dışı bırakma gibi işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları örnekler yoluyla açıklanmıştır. Çalışmada, KÜMİ FRS’de yer alan maddi duran varlıklarla ilgili uygulamaların TMS/TFRS ile genel itibarıyla benzer olduğu ifade edilirken değer düşüklükleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve borçlanma maliyetlerine ilişkin uygulamalarda farkların olduğu tespit edilmiştir.

Karabulut ve Tektüfekçi (2023) çalışmalarında; BOBİ FRS ile KÜMİ FRS’nin temel düzeyde karşılaştırmasını yaparak KÜMİ FRS Taslağı ile KÜMİ FRS 2022 Sürümü arasındaki farkları incelemişlerdir. Çalışmada, yayımlanan standardın taslağına göre farklılık gösterdiği tespit edilmiş olup, bu farklılıkların KÜMİ FRS 2022 Sürümü’nü BOBİ FRS ile daha uyumlu hale getirdiği belirlenmiştir. Çalışmanın diğer bir boyutu da standardın yayımlanmasından önceki süreç olan Aralık 2019 ila Ekim 2020 tarihleri arasında İzmir’de görev yapan meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı ile ilgili algı ve farkındalık düzeyleri anket çalışması ile araştırılmıştır. Analiz sonuçlarına göre meslek mensuplarının taslağına ilişkin algı ve farkındalık düzeylerinin yeterli seviyede olmadığı tespit edilmiştir.

4. TÜRKİYE’DE STANDART OLUŞTURULMASI SÜRECİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME: KÜMİ FRS ÖRNEĞİ

Türkiye’de standart düzenlemekten sorumlu kurum olan KGK tarafından, küçük ve mikro işletmeler için raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla yapılan çalışmalar kapsamında Temmuz 2019’da yayımlanan KÜMİ FRS Taslak Metni Ocak 2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Yoğun çalışmalar sonucunda oluşturulan taslak metnin, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüş ve önerileri doğrultusunda standarda dönüşmesi ise yaklaşık olarak 3,5 yıllık bir süreyi bulmuştur. Bu 3,5 yıllık süre içerisinde KÜMİ FRS’nin nihai şeklinin oluşturulmasında paydaşların görüş ve önerilerinin dikkate alınıp alınmadığı önem arz etmektedir. Çünkü, paydaşların görüş ve önerilerinin dikkate alınması, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulmasında büyük öneme sahiptir.

KGK tarafından KÜMİ FRS’nin oluşturulma sürecinde paydaşların görüş ve önerilerinin dikkate alınıp alınmadığını değerlendirmek amacıyla yapılan bu çalışmada, KÜMİ FRS’nin taslak metni ile yayımlanan sürümünün karşılaştırması yapılarak iki metin arasındaki farkların

ortaya konulması amaçlanmıştır. KÜMİ FRS Taslak Metni ile KÜMİ FRS 2022 Sürümü arasında farklılıkların olması, KGK tarafından standart oluşturulması sürecine dahil olan kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyu tarafından gelen geri dönütlerin dikkate alındığını gösterecektir. Bu amaç doğrultusunda, aşağıda KÜMİ FRS Taslak Metni ile yayımlanan KÜMİ FRS 2022 Sürümü arasındaki farklar bölüm bazında incelenmiştir.

4.1. Taslak Metin ile Yayımlanan Standart Arasındaki Genel Farklar

Taslak metin 105 sayfadan, yayımlanan standart ise 104 sayfadan oluşmaktadır. Her iki düzenlemede de 22 bölüm yer almakta olup bölüm isimlerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak bölümlerin içeriği incelendiğinde farklı hükümlerin yer aldığı görülmektedir.

Taslak metinde hükümlerin uygulanması açısından küçük işletme ve mikro işletme ayrımı yapılmamış olup sadece dipnotlar bölümünde küçük işletmeler tarafından yapılması gereken ilave açıklamalara ilişkin bilgiler verilmiştir. Yayımlanan standartta ise küçük işletme ve mikro işletme ayrımı net bir şekilde yapılarak hükümlerin uygulanması noktasında farklılıklar açıkça düzenleme altına alınmıştır.

Taslak metin ile yayımlanan standartta bölümlerde verilen örneklerde güncellemeler yapılmıştır. Ayrıca terimler sözlüğünde de farklı kavramlara ilişkin tanımlamalara yer verilmiştir.

Taslak metin ile yayımlanan standart arasındaki genel farklar Tablo 1’de karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 1. Taslak Metin ile Yayımlanan Standart Arasındaki Genel Farklar

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Sayfa Sayısı	104	105
Bölüm Sayısı	22	22
Küçük İşletme ve Mikro İşletme Ayrımı	Ayrım yapılmamıştır	Ayrım yapılmıştır

4.2. Kavramlar ve Genel İlkeler

Birinci bölümün “Kapsam” başlığı altında taslak metinde “finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlamak” ifadesine yer verilirken yayımlanan standartta ise “finansal tabloların ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunum sağlaması” ifade kullanılmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 1.1; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 1.1). Taslak metinde, BOBİ FRS 2021 Sürümü’nde olduğu gibi finansal tabloların ihtiyaca uygun sunum sağlamasına ilişkin bir

bilgiye yer verilmemiştir. Yayımlanan standartta yapılan bu değişiklik ile KÜMİ FRS’nin BOBİ FRS 2021 Sürümü’nden farklılaşması sağlanmıştır.

Taslak metinde gerçeğe uygun değer, maliyet bedeli ve itibari değer olmak üzere üç temel ölçü esasına yer verilirken yayımlanan standartta ise maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer olmak üzere iki temel ölçü esasına yer verilmiştir. Yayımlanan standartta, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüş ve önerileri doğrultusunda itibari değerlerin temel ölçü esasları arasından çıkarıldığı görülmektedir. İlgili ölçü esasının standarttan çıkarılması nedeniyle yayımlanan standartta itibari değere ilişkin bir açıklamaya da yer verilmemiştir.

Aynı zamanda taslak metne göre varlıkların maliyet bedelinin belirlenmesinde “varlıkların edinimi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeri” dikkate alınırken yayımlanan standartta ise “varlıkların edinimi veya oluşturulması sırasında ödenen bedel artı işlem maliyetleri” dikkate alınmaktadır. Yine aynı şekilde yükümlülüklerle ilişkin maliyet bedelinin tespitine yönelik taslak metinde “yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri” dikkate alınırken yayımlanan standartta ise “yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan değer bedeli eksi işlem maliyetleri” dikkate alınmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 1.12; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 1.12). Yapılan değişiklik sonucunda işlem maliyetleri varlıkların maliyeti bedeline ilave edilirken yükümlülüklerin maliyet bedelinin tespitinde ise çıkarılması gerekmektedir.

Kavramlar ve genel ilkelere ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 2’de karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 2. Kavramlar ve Genel İlkeler

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Standardın Kapsamı	Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlamak	Finansal tabloların ihtiyaca uygun sunumunu ve gerçeğe uygun sunumunu sağlamak
Temel Ölçü Esasları	Gerçeğe uygun değer, maliyet bedeli ve itibari değer	Gerçeğe uygun değer ve maliyet bedeli
Varlıklar İçin Maliyet Bedelinin Tespiti	Varlığı edinmek için katlanılan maliyetlerin değeri	Varlığı edinmek için ödenen bedel artı işlem maliyetleri
Yükümlükler İçin Maliyet Bedelinin Tespiti	Katlanılan yükümlülükler için alınan bedelin değeri	Katlanılan yükümlülükler için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleri

4.3. Finansal Tabloların Sunumu

İkinci bölümün “Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri” başlığı altında her iki düzenlemede de finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri “ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum” olarak ifade edilmiştir.

Ancak taslak metinde özellikler arasında herhangi bir ayırım yapılmamasına karşılık yayımlanan standartta ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellik olarak diğerleri ise destekleyici özellik olarak sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 2.8; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 2.8). Yayımlanan standart bu haliyle finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri açısından BOBİ FRS ile benzer bir hale getirilmiştir.

On sekizinci bölümde yer alan yabancı para çevrim işlemleri ile ilgili hükümlere ilişkin taslak metin ile yayımlanan standart arasında önemli farklar bulunmaktadır. İki düzenleme arasındaki en temel fark finansal tabloların sunulacağı para biriminin belirlenmesine ilişkin hüküm farklılığıdır. Buna göre ilgili bölümün “Kapsam” başlığı altında belirtildiği üzere taslak metne göre işletmeler finansal tablolarını ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden de sunabilirken yayımlanan standartta ise finansal tabloların sadece Türk Lirası cinsinden sunulabileceği hükme bağlanmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 18.1; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 18.3). Taslak metinde ayrı bir başlık oluşturulan ve birçok yerde kullanılan “ağırlıklı kullanılan para birimi” ile ilgili hükümlere yayımlanan standartta yer verilmemiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 18.2-18.6). Yabancı paralı işlemlerin çevrimine ilişkin taslak metinde kullanılan “döviz alış kuru” ifadesi yayımlanan standartta “döviz kuru” olarak kullanılırken ilgili kurların kullanımı sonucunda taslak metne göre ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilen yabancı para cinsinden parasal kalemler, yayımlanan standarda göre Türk Lirasına çevrilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 18.7-18.12; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 18.4-18.9). Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin, maliyet bedeli üzerinden ölçülmesi durumunda hem taslak metne hem de yayımlanan standarda göre işlem tarihindeki kur dikkate alınırken gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi halinde ise taslak metne göre döviz alış kuru üzerinden ağırlıklı kullanılan para birimine, yayımlanan standarda göre de döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrim yapılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 18.14; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 18.11). Her iki düzenlemeye göre de parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkları kâr veya zarara yansıtılırken yayımlanan standartta taslak metinden farklı olarak “yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları “Yeniden Değerleme Yedeği”nde gösterilir” ifadesine yer verilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 18.16; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 18.13). Taslak metne göre finansal tabloların ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki para cinsinden de sunulabilmesine imkân tanınması nedeniyle bu hususa ilişkin ayrı bir başlık altında verilen detaylı bilgilere, yayımlanan standartta böyle bir durum olmaması nedeniyle yer verilmemiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 18.18-18.19).

Taslak metinde yer alan hükümlere göre finansal tabloların ağırlıkla kullanılan para birimi cinsinden sunulmasına imkân verilmesi nedeniyle üçüncü bölümde ek olarak verilen Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar hesap sınıfında “Yabancı Para Çevrim Farkları” kalemine yer verilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 3-Ek). Ancak yayımlanan standartta, finansal tabloların sadece Türk Lirası cinsinden sunulabilmesine izin verilmesi nedeniyle finansal durum tablosunda “Yabancı Para Çevrim Farkları” kalemine yer verilmemiştir.

Finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 3’te karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. Finansal Tabloların Sunumu

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri	İhtiyaca uygunluk Gerçeğe uygun sunum Anlaşılabilirlik Karşılaştırılabilirlik Zamanında sunum	<u>Temel Özellikler</u> İhtiyaca uygunluk Gerçeğe uygun sunum <u>Destekleyici Özellikler</u> Anlaşılabilirlik Karşılaştırılabilirlik Zamanında sunum
Finansal Tabloların Sunulacağı Para Birimi	Ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunulabilir	Sadece Türk Lirası cinsinden sunulabilir
Finansal Durum Tablosu	Yabancı para çevrim farkları kalemi yer almaktadır	Yabancı para çevrim farkları kalemi yer almamaktadır

4.4. Hasılat

Yedinci bölümde “Hasılatın Ölçümü” başlığı altında yer alan hasılat içerisindeki vade farklarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili taslak metin ile yayımlanan standart arasında önemli farklar bulunmaktadır. KGK tarafından KÜMİ FRS Taslağına ilişkin görüş ve önerilerin alınması amacıyla yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bilgi notunda vade farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıda yer alan üç alternatif yöntem sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde yer aldığı gibi vade farklarının ayrıştırılmadan kayda alınması,
- ✓ İkinci yöntemde bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz gelirin basit faiz yöntemiyle hesaplanması,
- ✓ Üçüncü yöntemde ise yine bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz gelirin etkin faiz yöntemiyle hesaplanması.

Yayımlanan standart incelendiğinde taslak metinden ve özel görüş talep edilen hususlar arasında yer alan yöntemlerden farklı olarak vade farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik küçük ve mikro işletme ayrımı yapıldığı görülmektedir. Buna göre yayımlanan standarda göre hasılatın kayda alınmasında mikro işletmeler vade farkını ayırıştırılmadan muhasebeleştirirken küçük işletmeler ise bir yıldan uzun vadede tahsil edilmesi beklenen hasılat içerisinde yer alan vade farkını ayırıştırması gerekir. Diğer taraftan küçük işletme kapsamında yer alan işletmeler, bir yılın üzerindeki vade farkını hesaplarken başlangıçta belirlenen sabit faiz oranını kullanmak suretiyle faiz gelirini hesaplamaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 7.5; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 7.6-7.7). Bu durum, yayımlanan standartta KGK tarafından önerilen yöntemlerden ikincisinin tercih edildiğini göstermektedir.

Yine aynı bölümün “Hizmet Sunumu” ve “İnşa Sözleşmeleri” başlıklarına göre işlemlerin kayda alınmasında dikkate alınacak tutar taslak metinde “beklenen gider tutarı” olarak ifade edilirken yayımlanan standartta ise “muhtemel maliyet tutarı” ifadesi kullanılmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 7.17-7.21; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 7.20-7.24). İki düzenleme arasındaki bir diğer fark ise hizmet sunumu ve inşa sözleşmesine ilişkin maliyetlerin kapsamının belirlenmesi ile ilgili ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda taslak metinde hizmet sunumu ya da inşa sözleşmesinin kapsamına giren maliyetler ile ilgili bir açıklamaya yer verilmezken yayımlanan standartta ise direkt işçilik maliyetleri, direkt malzeme maliyetleri, hizmet sunumu ya da inşa sözleşmesiyle doğrudan ilişkili maliyetler, müşteriyle yapılan sözleşme maliyetleri ve sözleşmeye bağlı diğer maliyetlerin maliyete dahil edileceği ifade edilmiştir (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 7.28). Ayrıca yine yayımlanan standartta ayrıntılı bir şekilde açıklanan hizmet sunumu ve inşa işiyle ilgili müşteri işletmeyle sözleşme yapabilmek için katlanılan maliyetlerin sözleşme yapılmasının muhtemel olması ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda maliyete dahil edil edileceği bilgisine taslak metinde yer verilmemiştir (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 7.29).

Hasılatla ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 4’te karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 4. Hasılat

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Vade Farkları	Vade farkları ayırıştırılmaz	<p><i>Küçük İşletmeler</i> Bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi beklenen hasılat içerisinde yer alan vade farkları ayırıştırılır</p> <p><i>Mikro İşletmeler</i> Vade farkları ayırıştırılmaz</p>

Hizmet Sunumu ve İnşa Sözleşmelerinin Ölçümünde Dikkate Alınacak Tutar	Beklenen gider tutarı	Muhtemel maliyet tutarı
Hizmet Sunumu ve İnşa Sözleşmelerinin Kapsamına Dahil Edilen Maliyetler	Açıklama yer almamaktadır	<ul style="list-style-type: none"> - Direkt işçilik maliyetleri - Direkt malzeme maliyetleri - Hizmet sunumu ya da inşa sözleşmesiyle doğrudan ilişkili maliyetler - Müşteriyle yapılan sözleşme maliyetleri - Sözleşmeye bağlı diğer maliyetler
Hizmet Sunumu ve İnşa Sözleşmelerini Yapabilmek İçin Katlanılan Harcamaların Maliyete Dahil Edilmesi	Açıklama yer almamaktadır	Sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda maliyete dahil edilmektedir

4.5. Stoklar

Stokların maliyetinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik taslak metin ile yayımlanan standart arasında önemli farklar bulunmaktadır. İki düzenleme arasındaki farklardan biri vade farklarının ölçümünden kaynaklanmaktadır. Taslak metnin sekizinci bölümünde yer alan “Stokların Maliyetinin Belirlenmesi” başlığı altında stokların ölçümünde vade farkları ayrıştırılmayacağı ifade edilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 8.8). Ancak KGK, KÜMİ FRS Taslağına ilişkin görüş ve önerilerin alınması amacıyla yayımladığı “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” a ilişkin bilgi notunda da yer aldığı üzere stoklara ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıda yer alan üç alternatif yöntemi sunmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde yer aldığı gibi vade farklarının ayrıştırılmadan kayda alınması,
- ✓ İkinci yöntemde bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderinin basit faiz yöntemiyle hesaplanması ve
- ✓ Üçüncü yöntemde ise yine bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderinin etkin faiz yöntemiyle hesaplanması.

Yayımlanan standart incelendiğinde taslak metinden ve özel görüş talep edilen hususlar arasında yer alan yöntemlerden farklı olarak vade farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik küçük ve mikro işletme ayrımı yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda yayımlanan standarda göre stokların kayda alınmasında mikro işletmeler vade farkını ayrıştırılmadan muhasebeleştirirken küçük işletmeler ise bir yıldan uzun vadede ödenmesi beklenen stoklara ilişkin vade farklarını ayrıştırması gerekir. Diğer taraftan küçük işletme kapsamında yer alan

işletmeler, bir yılın üzerindeki vade farkını hesaplarken başlangıçta belirlenen sabit faiz oranını kullanmak suretiyle faiz giderini hesaplamaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 8.8-8.9). Bu durum, yayımlanan standartta KGK tarafından önerilen yöntemlerden ikincisinin tercih edildiğini göstermektedir.

Bilindiği üzere işletmeler bazı durumlarda stokların ediniminde ya da oluşturulmasında borçlanma maliyetlerine katlanabilmektedirler. KÜMİ FRS'nin hazırlanma sürecinde stokların borçlanma maliyetlerine katlanılarak edinilmesi durumunda bu borçlanma maliyetlerinin nasıl kayda alınacağı tereddüde düşülen konulardan biri olmuştur. Çünkü taslak metinde stokların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemin kâr ya da zararına yansıtılacağı belirtilirken (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 8.9) aynı zamanda KGK tarafından, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik alternatif yöntemler belirlenerek kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun özel görüşleri talep edilmiştir. Kurum yayımladığı “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bilgi notunda borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıdaki alternatif yöntemler sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde olduğu gibi kâr veya zarara yansıtılması,
- ✓ İkinci yöntemde üretimi/inşası/oluşturulması bir yıldan uzun süren stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine yansıtılması ve
- ✓ Üçüncü yöntemde 213 sayılı VUK'ta yer alan hüküm doğrultusunda stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine ya da dönem giderlerine yansıtılması hususunun işletme tercihinin bırakılması (238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyundan gelen dönütler ve KGK'nın değerlendirmesi sonucunda stokların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin, alternatif yöntemlerden ikincisine uygun olarak finansal tablolara alınmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Buna göre yayımlanan standartta özellikli varlık tanımına da atıfta bulunularak hedeflenen kullanıma veya satışa hazırlanması bir yıldan uzun süren stokların istenilen seviyeye gelmesine kadar katlanılan kur farkları dahil tüm borçlanma maliyetlerinin ilgili stokların maliyetine ilave edileceği hükme bağlanmıştır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 8.10).

Stoklara ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 5'te karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 5. Stoklar

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmaz	<i>Küçük İşletmeler</i> Bir yılın üzerindeki vade farkları ayrıştırılır <i>Mikro İşletmeler</i> Vade farkları ayrıştırılmaz
Borçlanma Maliyetleri	Kâr veya zarara yansıtılır	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi bir yıldan daha uzun süren stoklara ilişkin katlanılan borçlanma maliyeti stokların maliyetine yansıtılır

4.6. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Taslak metin ile yayımlanan standart arasında “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde bazı farklar dikkat çekmektedir. Standardın hazırlanma sürecinde KGK tarafından tereddüde düşülen ve kamuoyu görüşlerinin talep edildiği konular arasında da bu bölüm ile ilgili özellikle görüş belirtilmesinin faydalı olacağı belirtilmiştir. Bilindiği üzere taslak metne göre finansal araçlar arasında yer alan alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değer üzerinden yapılırken dönem sonunda tüm alacak ve borçlar reeskont işlemine tabi tutulmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 10.10-10.11). Ancak KGK tarafından alacak ve borçların özellikle dönem sonu değerlemesinde tereddüde düşülmesi nedeniyle taslak metin ile birlikte yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bilgi notunda alacak ve borçların sonraki ölçümüne yönelik aşağıda yer alan alternatif yöntemler sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde yer aldığı şekliyle tüm alacak ve borçların dönem sonlarında reeskont işlemine tabi tutulması,
- ✓ İkinci yöntemde tüm alacak ve borçların dönem sonlarında itibari değer üzerinden ölçülmesi,
- ✓ Üçüncü yöntemde vadesi bir yıldan uzun olan alacak ve borçlara ilişkin vade farklarının basit faiz formülüyle ayrıştırılması,
- ✓ Dördüncü ve son yöntemde ise vadesi bir yıldan uzun olan alacak ve borçların itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmesi

Yayımlanan standartta alacak ve borçların ilk defa finansal tablolara alınmasında ve sonraki dönemlerde ölçümünde taslak metinden farklı olarak küçük ve mikro işletme ayrımı yapılmıştır. Yapılan ayırım çerçevesinde küçük işletmeler için alternatif yöntemlerden üçüncüsüne paralel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre bir yıl veya daha kısa vadeye sahip alacak ve borçlar iskonto edilmemiş tutar üzerinden, bir yıldan uzun vadeli alacak ve borçlar ise başlangıçta belirlenen sabit faiz oranı kullanılmak suretiyle iskonto edilmiş tutar üzerinden

kayda alınmaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 10.13-10.14). Mikro işletme kapsamında olan işletmeler ise tüm alacak ve borçlarını iskonto edilmemiş tutar üzerinden kayda almaktadırlar (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 10.15).

İşletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra tekrar alınan özkaynak araçlarına ilişkin taslak metinde yer alan “13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 520. maddesi çerçevesinde işletme geri satın aldığı kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırır” hükmü yayımlanan standarttan çıkarılmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 10.46; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 10.53). Bu doğrultuda işletme tarafından daha önceden ihraç edilen özkaynak araçlarının geri satın alması durumunda yedek akçe ayırma zorunluluğu yayımlanan standart ile birlikte ortadan kaldırılmıştır.

Finansal araçlar ve özkaynaklara ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 6’da karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 6. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Alacak ve Borçların Ölçümü	<p><u>İlk Ölçüm</u> İtibari değer üzerinden ölçülür <u>Sonraki Ölçüm</u> Reeskont işlemine tabi tutulur</p>	<p><u>Küçük İşletmeler</u> Vadesi bir yıldan uzun olan alacak ve borçlar iskonto edilmiş tutar üzerinden, bir yıldan kısa olanlar iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür <u>Mikro İşletmeler</u> Tüm alacak ve borçlar iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür</p>
İşletmenin Kendi İhraç Ettiği Özkaynakları Geri Satın Alması	Satın alınan paylar için yedek akçe ayrılması zorunludur	Herhangi bir hüküm yer almamaktadır

4.7. Maddi Duran Varlıklar

On birinci bölümün “Finansal Tablolar Alma ve Ölçüm” başlığı altında taslak metinde satın alma maliyetine dahil edilecek giderler arasında sayılan “mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler” maddesine yayımlanan standartta yer verilmemiştir. Buna karşılık yayımlanan standartta taslak metinden farklı olarak “varlığın elde edilmesinde, inşasında ya da üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri” ve “varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri” satın alma maliyetine eklenmesi gereken giderler arasında sayılmıştır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 11.7; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 11.7). Taslak metin ile yayımlanan standart arasında özel maliyetlerin maddi duran varlık olarak dikkate alınması noktasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre “kiralanan varlıkların

geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler” yayımlanan standartta maddi duran olarak değerlendirilirken taslak metinde buna ilişkin bir hüküm yer almamaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 11.11).

Arsa ve araziler birlikte alınsalar dahi hem taslak metne göre hem de yayımlanan standarda göre ayrıştırılması ve bu çerçevede finansal tablolara alınması gerekmektedir. Ancak yayımlanan standartta, taslak metinden farklı olarak işletmelere uygulama kolaylığı olması açısından bir esneklik tanınmıştır. Bu çerçevede arsa ve binaların güvenilir bir şekilde ayrıştırılması için aşırı maliyete ve çabaya katlanması gerekmesi durumunda taşınmazın bulunduğu belediyeden alınan rayiç bedel üzerinden işlem yapılmasına izin verilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 11.11; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 11.12).

Taslak metin ile yayımlanan standart arasındaki farklardan biri de vade farklarının ölçümünden kaynaklanmaktadır. Taslak metinde maddi duran varlıkların ediniminde ortaya çıkan vade farklarının ayrıştırılmadan ödenen ya da ödenmesi beklenen tutar üzerinden kayda alınacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 11.12). Ancak hasılat ve stoklar bölümünde de ifade edildiği üzere KGK tarafından yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” a ilişkin bilgi notunda maddi duran varlıklara ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıda yer alan üç alternatif yöntem sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde yer aldığı gibi vade farklarının ayrıştırılmadan kayda alınması,
- ✓ İkinci yöntemde bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderinin basit faiz yöntemiyle hesaplanması ve
- ✓ Üçüncü yöntemde ise yine bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderinin etkin faiz yöntemiyle hesaplanması.

Yayımlanan standartta yer alan düzenlemeye bakıldığında maddi duran varlıklara ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesinde küçük ve mikro işletme ayrımı yapıldığı görülmektedir. Yapılan ayırım çerçevesinde maddi duran varlıkların kayda alınmasında mikro işletmeler taslak metinde yer alan hükme paralel olarak vade farkını ayrıştırmadan muhasebeleştirirken küçük işletmeler ise alternatif yöntemlerden ikincisine uygun olarak vadesi bir yıldan fazla olan maddi duran varlıklara ilişkin vade farkını ayrıştırarak peşin fiyat üzerinden muhasebeleştirmektedir. Küçük işletmeler tarafından hesaplanan vade farkı tutarı da faiz gideri olarak kayda alınmaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 11.13-11.14).

Taslak metinde yer alan hükme göre işletmelerin maddi duran varlık ediniminde katlandıkları borçlanma maliyetleri oluştukları dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS

Taslağı, prg: 11.13). Ancak bu hüküm, KÜMİ FRS'nin hazırlanma sürecinde tereddüde düşülen konulardan biri olmuştur. Bu nedenle borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanması öngörülen yöntemlere ilişkin kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşleri özellikle talep edilmiştir. Bu kapsamda KGK tarafından yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bilgi notunda borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik alternatif üç yöntem sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde olduğu gibi kâr veya zarara yansıtılması,
- ✓ İkinci yöntemde üretimi/inşası/oluşturulması bir yıldan uzun süren stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine yansıtılması ve
- ✓ Üçüncü yöntemde 213 sayılı VUK'ta yer alan hüküm doğrultusunda borçlanma maliyetlerinin maddi duran varlığın kuruluş döneminin sonuna kadar olan kısmı varlığın maliyetine, sonraki dönemdekiler ise işletmenin tercihine göre maliyete ya da gidere yansıtılması (163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyundan gelen dönütler ve KGK'nın değerlendirmesi sonucunda maddi duran varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin alternatif yöntemlerden üçüncüsüne uygun olarak finansal tablolara alınmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Buna göre maddi duran varlığın elde edilmesi, inşası ya da üretilmesi için katlanılan borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil), ilgili varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar maliyete eklenmesine izin verilmektedir (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 11.7).

Maddi duran varlıklara ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 7'de karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 7. Maddi Duran Varlıklar

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Maddi Duran Varlığın Maliyetine Dahil Edilecek Giderler (Taslak Metin ile Yayımlanan Standart Açısından Farklılık Arz Eden Giderler)	Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler	Maddi duran varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri
Kiralanın Varlıklara İlişkin Katlanılan Değer Artırıcı Özel Maliyetler	Maddi duran varlık olarak değerlendirileceğine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır	Maddi duran varlık olarak değerlendirilir
Arsa ve Binaların Birlikte Alınması	Arsa ve binalar birlikte alınsalar bile ayrıştırılması gerekir	Arsa ve binalar birlikte alınsalar bile ayrıştırılması gerekir ancak bunların değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ayrıştırılmıyorsa

		belediyeden alınan rayiç bedele göre işlem yapılabilir
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmaz	<i>Küçük İşletmeler</i> Bir yılın üzerindeki vade farkları ayrıştırılır <i>Mikro İşletmeler</i> Vade farkları ayrıştırılmaz
Borçlanma Maliyetleri	Kâr veya zarara yansıtılır	Maddi duran varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar oluşan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenir

4.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Taslak metin ile yayımlanan standart arasında maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara alınmasında ve ölçümünde hüküm farklılıkları bulunmaktadır. Bu kapsamda taslak metne göre maddi olmayan duran varlıklar satın alma yoluyla ve işletme birleşmesi şeklinde edinilebilirken yayımlanan standartta bunlara ilave olarak işletme içinde oluşturulan ve varlıkların takası yoluyla edinilen varlıklar da bu kapsamda değerlendirilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 12.5; KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 12.5).

Maddi olmayan unsurlar için yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları taslak metne göre aktifleştirilmeyerek oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 12.13). Ancak bu husus, standart hazırlama sürecinde KGK tarafından tereddüde düşülen ve bu nedenle de kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşüne başvuru yapılan konulardan biri olmuştur. Bu amaçla KGK tarafından yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” a ilişkin bilgi notunda maddi olmayan unsurlar için yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının kayda alınmasına yönelik aşağıdaki üç alternatif yöntem sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde yer aldığı üzere araştırma ve geliştirme harcamalarının gerçekleştikleri dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılması,
- ✓ İkinci yöntemde araştırma harcamalarının oluştuğu dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılması, geliştirme harcamalarının ise belirli kriterleri sağlaması halinde aktifleştirilmesi,
- ✓ Üçüncü yöntemde araştırma ve geliştirme harcamalarının maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkması durumunda aktifleştirilmesi, aksi takdirde ise gider olarak kâr veya zarara yansıtılması.

Yayımlanan standarda göre araştırma ve geliştirme harcamalarının alternatif yöntemlerden üçüncü yönteme uygun bir şekilde kayda alınacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre işletme içinde bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulması amacıyla katılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı aktifleştirilmek suretiyle finansal tablolara alınabilmektedir

(KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 12.10). Ancak yapılan çalışmalar sonucunda maddi olmayan duran varlığın oluşmaması durumunda daha önce aktifleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları da dahil olmak üzere yapılan harcamaların tamamı kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Geçmiş dönemlerde aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri ise “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılmak suretiyle düzeltilmektedir (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 12.11).

Maddi olmayan duran varlıklar bölümüne ilişkin taslak metin ile yayımlanan standart arasındaki farklardan biri de vade farklarının ölçümünde ortaya çıkmaktadır. Taslak metinde maddi olmayan duran varlıkların ediniminde ortaya çıkan vade farklarının ayrıştırılmadan ödenen ya da ödenmesi beklenen tutar üzerinden kayda alınacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 12.9). Ancak daha önceki bölümlerde de belirtildiği üzere KGK tarafından yayımlanan “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” a ilişkin bilgi notunda maddi olmayan duran varlıklara ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıda yer alan üç alternatif yöntem sunulmuştur:

- ✓ Birinci yöntemde taslak metinde yer aldığı gibi vade farklarının ayrıştırılmadan kayda alınması,
- ✓ İkinci yöntemde bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderinin basit faiz yöntemiyle hesaplanması ve
- ✓ Üçüncü yöntemde ise yine bir yılın üzerindeki vade farklarının ayrıştırılması ve faiz giderinin etkin faiz yöntemiyle hesaplanması.

Yayımlanan standartta yer alan düzenlemeye bakıldığında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin vade farklarının muhasebeleştirilmesinde küçük ve mikro işletme ayrımı yapıldığı görülmektedir. Yapılan ayırım çerçevesinde maddi olmayan duran varlıkların kayda alınmasında mikro işletmeler taslak metinde yer alan hükme paralel olarak vade farkını ayrıştırmadan muhasebeleştirirken küçük işletmeler ise alternatif yöntemlerden ikincisine uygun olarak vadesi bir yıldan fazla olan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin vade farkını ayrıştırarak peşin fiyat üzerinden muhasebeleştirmektedir. Küçük işletmeler tarafından hesaplanan vade farkı tutarı da faiz gideri olarak kayda alınmaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 12.8-12.9).

Taslak metinde yer alan hükme göre işletmelerin maddi olmayan duran varlıkların edinilmesi amacıyla katlandıkları borçlanma maliyetleri oluştukları dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 12.10). Ancak yayımlanan standarda göre maddi

olmayan duran varlıkların elde edilmesinde katlanılan borçlanma maliyetleri, varlıkların hedeflenen kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar olan kısmı (kur farkları dahil) maliyete dahil edilmektedir (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 12.7). Dolayısıyla taslak metinde, yayımlanan standarttan farklı olarak maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenecek harcamalar arasında borçlanma maliyetleri yer almamaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 12.8).

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hükümler taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 8’de karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 8. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

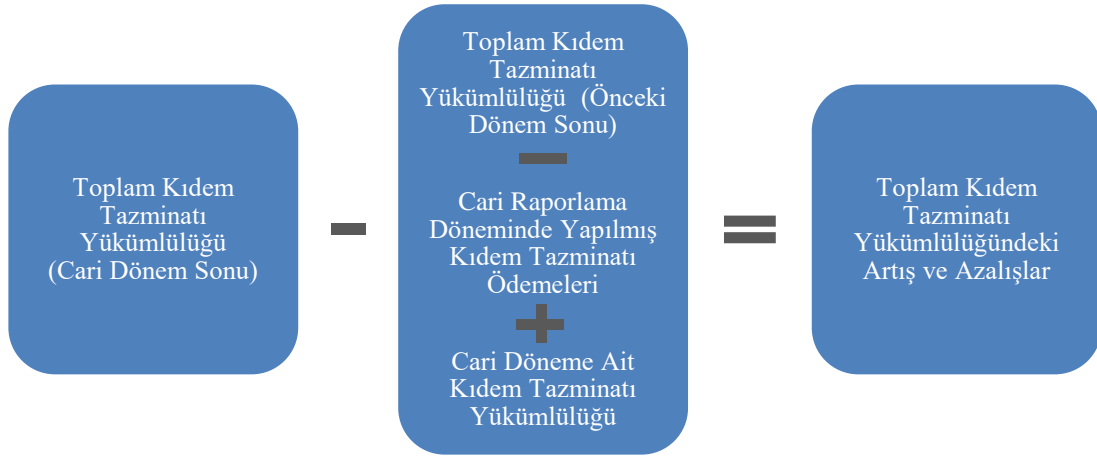
	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Edinim Şekilleri	- Satın alma yoluyla - İşletme birleşmesiyle	- Satın alma yoluyla - İşletme birleşmesiyle - İşletme içinde oluşturularak - Varlıkları takas ederek
Araştırma ve Geliştirme Harcamaları	Oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır	Yapılan tüm harcamalar aktifleştirilir. Ancak maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkmaması halinde daha önceki aktifleştirilen giderler de dahil olmak üzere tamamı kâr veya zarara yansıtılır
Vade Farkları	Vade farkları ayrıştırılmaz	<i>Küçük İşletmeler</i> Bir yılın üzerindeki vade farkları ayrıştırılır <i>Mikro İşletmeler</i> Vade farkları ayrıştırılmaz
Borçlanma Maliyetleri	Kâr veya zarara yansıtılır	Maddi olmayan duran varlıkların hedeflenen kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar oluşan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenir

4.9. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Davalara ilişkin yükümlülükler, garanti yükümlülükleri ve tazminat yükümlülükleri gibi gerçekleşme ihtimali gerçekleşmeme ihtimalinden yüksek olan yükümlülüklerin güvenilir bir şekilde ölçümü ve kayda alınması büyük önem arz etmektedir. Bahsedilen yükümlülükler içerisinde yer alan özellikle kıdem tazminatı yükümlülüklerinin doğru bir şekilde hesaplanması ve finansal tablolara yansıtılması gerçeğe uygun sunumu doğrudan etkilemektedir (BOBİ FRS, Modül 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar). Taslak metin incelendiğinde karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar bölümünde yer alan kıdem tazminatı başlığı altında sadece cari döneme ilişkin kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanacağına ilişkin sınırlı bir bilgi verilmiştir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 17.16). Buna

karşılık yayımlanan standartta ise taslak metinde verilen bilgilerin yanı sıra toplam kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artış ve azalışların hesaplama yöntemine ve hesaplanan tutarın kayda alınmasına ilişkin ilave bilgiler de hükme bağlanmıştır. Buna göre kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artış ve azalışlar Şekil 3’te yer alan yöntem ile hesaplanmaktadır. Hesaplama sonucunda bulunan tutarın da “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” ya da “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” kalemlerine yansıtılacağı hüküm altına alınmıştır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg: 17.18).

Şekil 3. Toplam Kıdem Tazminatı Yükümlülüğündeki Artış ve Azalışların Hesaplanması



Karşılıklar, şart bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklara ilişkin hüküm farklılığı taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 9’da karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 9. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Kıdem Tazminatı Yükümlülüğündeki Artış ve Azalışların Hesaplaması ve Kayda Alınması	Açıklama yer almamaktadır	Cari dönem kâr veya zararına yansıtılacak kıdem tazminatı artış ve azalışlarının hesaplanmasına ve kayda alınmasına ilişkin esaslar belirlenmiştir

4.10. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Taslak metinde, dönem vergisiyle ilgili varlıkların ve yükümlülüklerin mahsup edilmesine yönelik işletmelere imkân sağlanmıştır. Buna göre finansal durum tablosunda yer alan ve dönem vergisiyle ilgili olan varlıklar ile yükümlülükler, yasal bir hakkın bulunması ve mahsup edilen tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması durumunda mahsup edilebilmektedir (KÜMİ FRS Taslağı, prg: 20.5). Ancak yayımlanan standart incelendiğinde ilgili unsurların mahsup edilebileceğine ilişkin bir hükmün yer almadığı görülmektedir. Diğer taraftan yayımlanan standartta, zorunlu tutulan ya da izin verilen durumlar dışında varlıkların ve yükümlülüklerin mahsup edilemeyeceği hükmü yer almaktadır (KÜMİ FRS 2022 Sürümü, prg:

2.23). Bu noktada ilgili standardın gelir üzerinden alınan vergiler bölümünde dönem vergisiyle ilgili varlıklar ile yükümlülüklerin mahsup edilmesine ilişkin zorunluluk ya da izin verme durumu olmadığından mahsuplaşmanın yapılamayacağı değerlendirilmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin hüküm farklılığı taslak metin ve yayımlanan standart açısından Tablo 10’da karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 10. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

	KÜMİ FRS Taslak Metni	KÜMİ FRS 2022 Sürümü
Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar ile Yükümlülüklerin Mahsup Edilmesi	Mahsuplaşmaya izin verilmektedir	Mahsuplaşma yapılacağına ilişkin bir açıklama yer almamaktadır

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe uygulamalarında referans belge niteliği taşıyan standartların, muhasebe ile ilgili paydaşların ortak katılımı sonucunda hazırlanması standartların kaliteli olmasında büyük önem arz etmektedir. Muhasebe ile ilgili paydaşların katılımıyla hazırlanmış ve yüksek kaliteye sahip muhasebe standartları ile muhasebe uygulamalarındaki risklerin ortadan kaldırılması ve bu sayede güvenilir ve gerçeğe uygun bir sunumun yapılması sağlanabilecektir. Türkiye’de finansal raporlamada kalitenin sağlanması amacıyla yapılan çalışmalar yoğun bir şekilde devam etmektedir. Bu kapsamda KGK, UFRS Vakfı’nın standart hazırlama kurullarından biri olan UMSK’nın standart oluşturma sürecinde izlediği yöntem ve sürece benzer bir şekilde faaliyetlerini sürdürmektedir.

KGK tarafından izlenen standart oluşturma süreci, genel itibarıyla kurum içi çalışmalar sonucunda standarda ilişkin bir metin hazırlanması ile başlarken sonrasında ise akademisyenlerden, ilgili kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütleri ve özel sektör temsilcilerinden oluşan çalışma grubuyla devam etmektedir. Çalışma grubu ile yapılan toplantılar sonucunda standarda ilişkin bir taslak metin hazırlanarak kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüş ve önerilerin alınması amacıyla kurumun internet sitesinde yayımlanmaktadır. İlgili kişi ve kurumlardan gelen geri dönütlerin incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda da standardın nihai metni hazırlanarak resmî gazetede yayımlamak suretiyle yürürlüğe girmektedir.

KGK tarafından KÜMİ FRS’nin oluşturulma sürecinde paydaşların görüş ve önerilerinin dikkate alınıp alınmadığını değerlendirmek amacıyla yapılan bu çalışmada, KÜMİ FRS Taslak Metni ile yayımlanan KÜMİ FRS 2022 Sürümü karşılaştırılarak iki metin arasındaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Türkiye’de standart oluşturulması sürecinin KÜMİ FRS örneği

üzerinden değerlendirildiği bu çalışmada, taslak metin ile yayımlanan standart arasında geçen 3,5 yıllık zaman diliminde paydaşlardan gelen geri dönütler doğrultusunda iki düzenleme arasında tespit edilen en önemli fark küçük işletme ve mikro işletme ayrımının yapılması olmuştur. Yapılan bu ayırım taslak metin ile yayımlanan standart arasında birçok farklılığı beraberinde getirmiştir. Hasılat, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ölçümünde vade farklarının ayrıştırılmasından kaynaklı hüküm farklılıkları ortaya çıkmıştır. İki düzenleme arasında ölçüm esaslarında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Taslak metinde ayırım yapılmadan verilen finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri, yayımlanan standartta temel özellik ve destekleyici özellik olarak ayırma tabi tutulmuştur. Taslak metne göre işletmeler, finansal tablolarını ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden de sunabilirken yayımlanan standartta ise sadece Türk Lirası cinsinden sunabilmektedir.

Taslak metin ile yayımlanan standart arasında alacak ve borçların ilk kez kayda alınması ve sonraki dönemlerdeki ölçümleri açısından farklı hükümler yer almaktadır. İki düzenleme arasında maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilecek giderler arasında farklar bulunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların edinme şekilleri yine iki düzenleme açısından farklı bir şekilde ele alınırken araştırma ve geliştirme harcamalarının muhasebeleştirilmesinde de farklı hükümler yer almaktadır. İki düzenleme arasındaki önemli farklardan biri de borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslarda ortaya çıkmaktadır. Kıdem tazminatı yükümlülüklerindeki artış ve azalışların hesaplanması ve kayda alınması ile ilgili taslak metinde yer verilmeyen bilgilere yayımlanan standartta ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Taslak metinde dönem vergisiyle ilgili olan varlıklar ile yükümlülüklerin mahsup edilebileceğine dair izne yayımlanan standartta yer verilmemiştir.

Sonuç olarak, KGK'nın taslak metnin nihai haline kavuşturulması amacıyla kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyundan gelen geri dönütleri dikkate aldığı, paydaşların görüş ve önerileri doğrultusunda taslak metin üzerinde önemli değişiklikler yaparak KÜMİ FRS'yi yayımladığı tespit edilmiştir.

Bu çalışmada, KGK tarafından hazırlanan KÜMİ FRS'nin yayımlanma sürecine ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır. Literatürde standart oluşturulmasına ilişkin taslak metin ile yayımlanan standardın geçirdiği değişimi konu edinen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan bu çalışma ile bundan sonra yayımlanacak standartların yayımlanma sürecine ilişkin kamuoyunun dikkati çekilerek bu noktada farklı bir bilinç oluşturulması sağlanacaktır. Dolayısıyla daha sonra hazırlanacak standartlara ilişkin görüş ve önerilerin önemsenerek daha dikkatli ve özenli bir

şekilde sunulacağı ve bunun sonucunda da daha kaliteli standartların oluşturulacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 163 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (1985). T.C. Resmî Gazete, Sayı: 18648. Erişim: <https://www.alomaliye.com/2000/01/27/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sira-no163-vuk-163/>, Erişim Tarihi: 04.04.2023.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). T.C. Resmî Gazete, Sayı: 10703. Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 04.04.2023.
- 238 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (1995). T.C. Resmî Gazete, Sayı: 22218. Erişim: <https://www.alomaliye.com/1995/03/02/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sira-no-238-vuk-238/>, Erişim Tarihi: 04.04.2023.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). T.C. Resmî Gazete, Sayı: 27846. Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, Erişim Tarihi: 04.04.2023.
- 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. doi: <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.692261>
- Arzova, S. B., & Şahin, B. Ş. (2021). TFRS/ TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Geçeğe Uygun Değer Kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 43 (1), 21-41. doi: [10.14780/muiibd.960261](https://doi.org/10.14780/muiibd.960261)
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (3), 413-430. doi: <https://doi.org/10.29106/fesa.616662>
- Gücenme Gençoğlu, Ü. & Ertan, Y. (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 1-24. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35632/396089>
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı’nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199. doi: [10.20409/berj.2020.244](https://doi.org/10.20409/berj.2020.244)
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 544, (30 Aralık 2022), T.C. Resmî Gazete, Sayı: 32059 (2. Mükerrer), Erişim: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-15-1.pdf>, Erişim Tarihi: 01.04.2023.
- International Financial Reporting Standards (IFRS), (2023). How we set IFRS Standards, Erişim: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>, Erişim: <https://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-ifrs-standards/>, Erişim Tarihi: 08.06.2023.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2022 Sürümü. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2022 Sürümü İçin Duyuru Metni. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı İçin Duyuru Metni. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının 2022 Sürümünün Yayımlanmasına İlişkin Kurul Kararı. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.03.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Modüller, Modül 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 06.06.2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Taslak Metnine İlişkin Görüş Talep Edilen Özel Hususlar. Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.03.2023.
- Karabulut, M., & Tektüfekçi, F. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü) İncelemesi: KÜMİ FRS Taslağı Üzerine İzmir İli Muhasebe Meslek Mensubunun Algı ve Farkındalık Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6 (1), 43-66. doi: 10.52059/idaacmmd.1239774
- Kaya, Y., & Utku, M. (2021). Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama ve Standartların Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (91), 1-16. doi: 10.25095/mufad.881460
- Kıymetli Şen, İ., & Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), 1-19. doi: <https://doi.org/10.31460/mbdd.641657>
- Kocamaz, H. (2014). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 105-120. Retrieved from <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/pub/issue/10265/125905>
- Özdemir, N., Hacıhasanoğlu, T. & Dalkılıç, E. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama

Standardının Genel Bir Karşılaştırması. Hacıhasanoğlu, T. ve İğde, M. (eds.), *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim*. Özgür Yayınları.
doi: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub77.c325>