

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının (KÜMİ FRS) Diğer Standartlarla (TFRS-BOBİ FRS) Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar Açısından Karşılaştırılması

Ela HİÇYORULMAZ¹, Habib AKDOĞAN²

¹ Doç. Dr., Hitit Üniversitesi, elahicyorulmaz@hitit.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7442-4138

² Prof. Dr., Emekli, habibakdogan@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-3639-5310

Öz: Ülkemizde standartlaştırmanın ilk adımları 1992 yılında yasallaşmış ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile atılmıştır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile yürürlüğe giren ve yerel standartlar olarak da nitelendirilebilecek bu sistem, küreselleşmeyle birlikte gereksinimleri karşılamakta yetersiz kalmıştır. Küreselleşmeyle birlikte işletmelerin ulusal pazardan uluslararası pazara açılması, diğer yandan yabancı sermaye yatırımlarının teşvik edilmesi gibi nedenlerle, sistem ulusal boyuttan uluslararası boyuta evrilmiştir. Buna paralel olarak da Avrupa Birliği Ülkeleri'nin 2005 yılından itibaren bankacılık sistemleri için uygulamaya başladığı uluslararası muhasebe standartları, ülkemizde de ilerleyen zamanlarda uygulanmaya başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) altyapısını oluşturmak üzere 2011 yılında Türk Ticaret Yasası değiştirilmiştir. Ardından 2013 yılında Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), 2018 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), en son olarak 2023 yılından itibaren Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) uygulamaya girmiştir. Bu çalışmanın amacı Türkiye'deki işletmelerin yaklaşık %99,8'ini ilgilendirecek olan KÜMİ FRS'lerin daha önce uygulanmaya başlanmış olan TFRS ve BOBİ FRS'den kavramsal çerçeve ve uygulamada yer alacak finansal tablolar açısından benzerlikleri ile farklılıklarını ortaya koymaktır. Kavramsal çerçeve açısından baktığımızda her üç standartta temel ve destekleyici niteliksel özelliklerden söz etmektedir. Bu anlamda ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum gibi faydalı finansal bilginin temel özellikleri yanında, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum gibi destekleyici özelliklerden de söz etmişlerdir. Ancak mevcut muhasebe sisteminde (MSUGTT/VUK) bu anlamda açık bir şekilde söz edilmemiştir. Muhasebe bilgi kullanıcıları için önemli veriler sunan finansal tablolarda gerek içerik gerekse tabloların türünde farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca tüm standartlar dipnotlara oldukça önem vermiştir.

Atf: Hiçyorulmaz, E. & Akdoğan, H. (2025). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standartlarının (KÜMİ FRS) diğer standartlarla (TFRS-BOBİ FRS) kavramsal çerçeve ve finansal tablolar açısından karşılaştırılması. *Fiscaeconomia*, 9(1), 185-200. <https://doi.org/10.25295/fsecon.1499669>

Anahtar Kelimeler: KÜMİ FRS, BOBİ FRS, MSUGT/VUK, TMS/TFRS

Jel Kodları: M40, M41, M49.

Comparison of Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) with Other Standards (TFRS-FRS for LMSEs) in the Conceptual Framework and Financial Statements

Abstract: The first steps of standardization in Türkiye were taken with the General Communiqué on Accounting System Application, which was legalized in 1992 and came into force in 1994. This system, which came into force with the Uniform Accounting System and can also be described as a local standard, has become insufficient to meet the requirements of globalization. With globalization, the system has evolved from the national dimension to the international dimension due to reasons such as the expansion of businesses from the national market to the international market and the encouragement of foreign capital investments. In parallel with this, international accounting standards, which the European Union Countries have started to apply to their banking systems since 2005, will also be implemented in our country in the future. The Turkish Commercial Code was

Geliş Tarihi: 11.06.2024

Kabul Tarihi: 02.09.2024



Telif Hakkı: © 2024. (CC BY) (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

amended in 2011 to create the infrastructure for International Accounting Standards (IAS). Then, in 2013, the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS); in 2018, the Financial Reporting Standards for Large and Medium Enterprises (FRS for LMSEs); and finally, as of 2023, the Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) came into effect. The aim of this study is to reveal the similarities and differences of KUMİ FRS, which will concern approximately 99.8% of the businesses in Türkiye, from the previously implemented TFRS and BOBİ FRS in terms of conceptual framework and financial statements to be included in the application. When we look at the conceptual framework, all three standards mention basic and supporting qualitative features. In this sense, they mentioned the basic features of useful financial information, such as relevance and realistic presentation, as well as supporting features, such as understandability, comparability, and timely presentation. However, this is not clearly mentioned in the current accounting system. There are differences in both the content and type of financial statements that provide important data for accounting information users. In addition, all standards attach great importance to footnotes.

Keywords: FRS for SMEs, FRS for LMSEs, MSUGT/VUK, TMS/TFRS.

Jel Codes: M40, M41, M49

1. Giriş

Dünya genelinde uygulanmaya başlanan uluslararası muhasebe standartlarını incelemeye başlamadan önce muhasebenin serüvenine bir bakmak gerekir. Her bilim alanında olduğu gibi muhasebe de dünyadaki gelişmelerden payına düşeni almıştır. Beş bin yıllık bilinen tarihi geçmişi olan muhasebe bilimi, Babil İmparatorluğu'ndaki kil tabletlerden Mısır'daki papirüslere, Eski Yunan Tapınaklarından Roma dönemine kadar çeşitli yer ve zamanlarda basit de olsa hep var olmuştur. Bugünkü anlamda çift taraflı muhasebe sisteminin temelini oluşturan uygulamaya 1296 yılında Floransa da rastlanmaktadır (Sevilengül, 2007, s. 12-13). Napoli'de 1458 yılında Cotrugli muhasebe kitabını yazmaya başlamış fakat yayımlanmamıştır. Ancak bundan yaklaşık elli yıl sonra Luca Pacioli 1494 yılında çift taraflı kayıt sistemine ilişkin kitabını yayımlamıştır. Bu nedenle daha sistematik olarak muhasebenin çift taraflı kayıt sisteminin başlangıcı olarak kabul edilmiştir (Yavuz, 2017, s. 22). 1642 yılında Fransız Blaise Pascal'ın hesap makinesini icat etmesiyle muhasebenin matematik yönüne kolaylıklar getirmiştir. Artık bu dönemlerde muhasebe defterlerinin daha kullanılır hal almaya başladığı görülmektedir. 1673 yılında Fransa'da yayımlanan Colbert kararnamesi ile muhasebe ve hukuk alanları uyumlaştırılmıştır. Buna ilişkin muhasebe defterlerinin kullanımına kayıt disiplini ve düzeni getirilmiştir. On maddelik Colbert kararnamesi muhasebe alanında 17. yüzyılın en önemli olayı olarak kabul edilmektedir. 1776 yılında yayımlanan Adam Smith'in Ulusların Serveti (Wealth of Nations) adlı kitabında yer alan düşünceler nedeniyle tartışmalar yaşanmıştır. Çünkü ticaret tarifelerini azaltarak serbest ticaretin kurulmasını savunmuştur. Bu durum da 19. yüzyılda ticarete önemli değişikliklerin olmasına yol açmıştır. Muhasebe de bunlara paralel olarak özellikle Amerika ve İngiltere'de ticaretin gelişmesiyle birlikte çok hızlı bir gelişme göstermiştir. 1929 yılında yaşanan "Büyük Buhran" olarak adlandırılan ve tüm dünyayı etkileyen ekonomik kriz, beraberinde muhasebe ilke ve raporlarının hazırlanmasına, yasalarla düzenlenmesine neden olmuştur. Bir yandan yaşanan ekonomik kriz diğer yandan bu krizle birlikte ortaya çıkan muhasebe ile ilgili düzenlemeleri görmek mümkündür (Özyürek, 2009, s. 52-53). Muhasebe adına adeta kriz fırsata dönüşmüştür. Üretim maliyetlerinin artmasıyla birlikte maliyet yönetim sistemleri ve muhasebesinin geliştiği, karlılık kavramının yeniden yorumlandığı, sermaye ile kar kavramlarının birbirinden ayrıldığı, muhasebe teorisindeki bazı değişimlerin olduğu görülmektedir. Sermaye hareketleriyle birlikte de muhasebe sistemi sürekli gelişmek zorunda kalmış, bilançoaya verilen önemin gelir tablosuna da verilmesine doğru bir gelişme göstermiştir.

Küreselleşmeyle birlikte sermaye hareketliliği başlamış, hatta sınırlar anakaralar ötesine ulaşmıştır. Muhasebe alanındaki çalışmalar 1900'lü yıllarda daha da artmıştır. Türkiye'de de muhasebe alanında çalışmalar gerek bilimsel anlamda gerekse yasallaşma anlamında yerini almıştır.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) dünya uygulamalarının ülkemize taşınması konularında çalışmalar yapmıştır. Cumhuriyet'in kurulduğu ilk yıllarda küçük yatırımcılar tasarruflarını bankalar aracılığıyla yaparken 1960'lı yıllara geldiğimizde şirketleşmeyle birlikte menkul kıymet ihraç artışları olmuş ve sermaye piyasasının gelişmesine katkıda bulunmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir (Akdoğan, 2017, s. 249).

2000'li yılların başından itibaren önce büyük çaplı işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/ Uluslararası Muhasebe Standartları (International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards (IFRS/IAS)) yani Türkiye'deki adıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartları/ Türkiye Muhasebe Standartları (TFRS/TMS) ardından Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve en sonunda da 2023 yılında Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) hazırlanarak izleyen yılda yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır (Akdoğan, 2020, s. 17).

Türkiye'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin (MSUGT) çıkarılmasıyla birlikte muhasebe bilgi sistemi çok hızlı gelişme kaydetmiştir. Genel olarak baktığımızda bir meslek olarak kabulü yaklaşık 35 yıl olmasına rağmen büyük gelişmeler göstererek dünya ile de uyum sağlamıştır. Yaklaşık beş bin yıllık bir geçmişi olan muhasebe mesleği ülkemizde ilk olarak 1989 yılında çıkartılan 3568 sayılı yasa ile meslek statüsüne kavuşmuştur. Bu açıdan baktığımızda 1989 yılından sonra gerek yerel düzeyde gerekse uluslararası düzeyde muhasebe alanında birçok çalışmalar yapılarak dünya ile entegrasyona doğru bir ivme kazanmıştır. Bu süreci şu şekilde özetleyebiliriz (Cavlak & Ataman, 2023, s. 226):

1989 yılında muhasebe meslek statüsüne alınmıştır.

1992 yılında MSUGT yayımlanmıştır.

1994 yılında MSUGT yürürlüğe girmiş ve yerel standartlar tek düzen hesap planında kullanılmış ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur.

1996 yılında TMS Kabul edilmiştir.

1997 yılında TMS yürürlük kazanmıştır.

1999 yılında TMUDESK yerine TMSK kurulmuştur.

2003 yılında isteğe bağlı olarak TMS ile TFRS uygulanmaya başlamıştır.

2005 yılında borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu uygulama başlamıştır.

2011 yılında 1926 çıkartılıp yürürlüğe giren Türk Ticaret Yasasında bu tarihten sonra yapılan kısmi değişikliklerden sonra ilk kez 6102 sayılı yasa ile büyük çaplı bir değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile yeni yasa, Avrupa Birliği (AB) ile daha uyumlu hale getirilmiştir. Ayrıca yeni yasa muhasebe ve denetim ağırlıklı olmuştur. Yine aynı yıl Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

2017 yılında KGK tarafından BOBİ FRS yayımlanmıştır.

2018 yılında BOBİ FRS yürürlüğe girmiştir (1 Ocak 2018). Ayrıca uygulamaya başlanan uluslararası muhasebe standartları için finansal raporlama taslak hesap planı oluşturularak kamuoyu ile paylaşılmıştır.

2019 yılında KÜMİ FRS taslağı oluşturularak kamuoyu ile paylaşılmıştır.

2023 yılında KÜMİ FRS yürürlüğe girmiştir (16 Ocak 2023, 32075 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete).

2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasının Amaçları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants, IFAC) muhasebe mesleğini temsil eden bir küresel organizasyon olarak 1977 yılında Almanya'nın Münih kentinde 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde küresel muhasebe mesleğini kamu yararına sunmak ve yaygınlaştırmak amacıyla kurulmuştur. Çalışma alanları arasında uluslararası muhasebe standartlarını belirlemek ve ülkeleri teşvik etmek yer almaktadır.

İngilizceden Türkçeye çevrilerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılan bu standartlar çeşitli ülkelerden şirketlerin düzenlemiş olduğu finansal tablolara karşılaştırma olanağı sağlayan bir bütün seti ifade etmektedir (Taxation İstanbul, 2024).

Uluslararası muhasebe ve raporlama standartları birçok ülke tarafından uygulanmaya başlamıştır. Bugüne kadar ulusal boyutta yer alan tek düzen muhasebe sistemi sadece yereldeki ihtiyaçları karşılamakla sınırlı kalmıştır. Bunlara yerel standartlar da diyebiliriz. İşletmenin dili olarak kabul edilen muhasebe bilgi sisteminin artık uluslararası bir dile de gereksinimi bulunmaktadır (Şenol, 2005, s. 2). Uluslararası finansal raporlama standartları sayesinde, farklı ülkelere yatırım yapmış olan işletmeler yatırımlarını izleyebilir, yorumlayabilir ve ihtiyaca uygun bilgiyle yön verebilir duruma gelmişlerdir. Ayrıca muhasebenin evrensel dili de diyebileceğimiz UFRS'nin yayınlanması ile birlikte yatırımcılar için finansal tabloları okumak, anlamak ve yorumlamak da kolaylaşmış olacaktır.

Avrupa Birliği'nin 4. 7. ve 8. numaralı yönergelerinden de esinlenen UFRS, önce 2005 yılında AB üyesi ülkelerin işletmeleri için uygulanmaya başlamıştır. Daha sonra ise dünyanın birçok ülkesi tarafından benimsenmiş, kabul görmüş ve uygulanmıştır. Uluslararası finansal raporlamanın ilk çıktığı yıllarda elbette ki tam uyum söz konusu değildir. Günümüze gelindiğinde ise 150'nin üzerinde ülke artık evrensel bir raporlama dili olarak da kabul edilen bu dili kullanmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulma amaçlarından en önemlisi, muhasebenin bilgi kullanıcılarından olan yatırımcıların şirketlerin mali tablolarının birbirleriyle ve kendi işletmelerinin finansal tabloları hakkında uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlayarak performansını ölçme olanağını sunmaktadır. Genel amaçlarından bir diğeri ise uluslararası iş ve işlemlerde birlikteliğin sağlanmasıdır. Diğer yandan uluslararası ticarete ve uluslararası şirket birleşmelerinde, şirketlerin izlenmesinde ve rekabetin sağlanabilmesinde önemli yararlar sağlamaktadır. Aksi halde yerel standartlar çerçevesinde oluşturulan finansal tablolar, ülkelerin kendi yasalarına göre hazırlandığı için diğer ülkelerdeki finansal bilgi kullanıcılarına aynı verileri sağlayamayabilir. Bu durum farklı ülkelerdeki uluslararası ticari faaliyetlerin gelişimini etkileyebilir. UFRS "Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ)" sadece uyguladıkları muhasebe işlemlerinde değil, finansal tabloların hazırlanmasında, değerlemesinde, sunuşlarında da asgari ortak birliği sağlamaktadır (Güney, 2018, s. 87).

Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul edip uygulamaya geçmek tamamen isteğe bağlı bırakılmıştı. Bu nedenle ülkeler ilk zamanlar standartları kabul edip, sisteme dahil olurken kazanımlarının neler olacağı konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları için kararsız kalmışlardı. Ancak zaman içerisinde aşağıdaki kazanımları sağlayacaklarını öngörerek sistem içerisinde yer alan ülke sayısı bugün itibarıyla yüz elliye geçmektedir. Türkiye'de bu standartları önce TMS/TFRS sonra BOBİ FRS ve en sonunda da KÜMİ FRS ile uygulamaya kademeli olarak geçmiştir. Standartlarla öngörülen kazanımlar şöyle sıralanabilir (Deloitte, 2011):

1. Doğru, anlaşılabilir, etkin, kaliteli finansal raporlama sistemine kavuşmak,
2. Gelişen piyasalar için hazır olmak,
3. Bütçenin uluslararası standartlar düzeyinde oluşması olanağına kavuşmak,
4. İşletmelerin küresel piyasalarda karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
5. Konsolide finansal tablolar düzenlemek zorunda olan işletmeler için standart bir hesap planına sahip olmak,

6. Küresel işletmelerin entegrasyonuna kolaylık sağlamak,
7. Yabancı yatırımlardan pay alabilmek,
8. Yasalarını standartların öngördüğü şekilde yeniden düzenlemek ve değişikliğe gitmek.

Yukarıda da görüldüğü gibi gerek uluslararası ticarete gerekse uluslararası şirket birleşmelerinde ve rekabette, finansal bilgilerin birer çıktıları olan finansal tabloların ve muhasebe uygulamalarının uyumlu hale gelmesi önemli bir yarar sağlayacaktır. Aksi halde ülkelerin kendileri için düzenlemiş oldukları muhasebe ve raporlama sistemi yerel boyutta kalacağı için farklı ülkelerdeki yatırımcılar için anlamlı olmayacaktır. Bununla birlikte birçok dünya ülkesi finansal raporlamalarında uyumlaştırma yapmak zorunda kalmaktadır.

3. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarının (KÜMİ FRS) Genel Özellikleri

KÜMİ FRS; TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığı zaman uygulaması daha kolay, daha az maliyetli, TFRS ile tutarlı ancak, BOBİ FRS ile daha uyumlu, mevcut sistemle (VUK/MSUGT) özellikle de vergi sistemine daha yakın standartlar grubu olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal tablo hazırlanması açısından ise Tek Düzen Muhasebe Sisteminin öngördüğü finansal raporlamadan farklı içerikler bulundurmaktadır. Diğer standartlarda olduğu gibi muhasebenin vergi için değil bilgi için olmasını öngörmektedir (Ergüden, 2023).

KÜMİ FRS 2022 tarihinde 16/01/2023 tarih ve 32075 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yasallaşmıştır. KÜMİ FRS, Türk Ticaret Yasası (TTK) kapsamına göre bağımsız denetime tabi olmayan ancak isteğe bağlı olarak TFRS'yi veya BOBİ FRS'yi uygulamayan, Türk Ticaret Yasası'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek amacıyla hazırlanmıştır. Bu anlamda gerek TFRS/TMS ve gerekse de BOBİ FRS ile amaç bakımından da örtüşmektedir.

AB'nin 4, 7 ve 8 numaralı yönergelerinin de dikkate alınarak hazırlandığı anlaşılan KÜMİ FRS'ler, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığı zaman daha az zahmetli ve daha az maliyetli olduğu söylenebilir. Çünkü AB yönergelerinde de esas olan önce küçükleri düşün mantığı ön plana çıkmıştır.

Genel olarak maliyet esası yaklaşımı ile hazırlanmış olan bu standartlar mevcut sistem diye adlandırabileceğimiz VUK/MSUGT ile tamamen, BOBİ FRS ile ise kısmen uyumludur. Ancak bu özelliğiyle TFRS/TMS'den farklılık göstermektedir.

22 bölümden oluşan bu standartlar finansal tablolarda sunulan ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum gibi temel faydalı finansal bilgilerin özellikleri yanında, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum gibi destekleyici niteliksel özellikler açısından da diğer standartlarla uyumludur.

TMS/TFRS'lerde ilk çıkarılan standartların numaraları boş bırakılıp, boş bırakılan numaralar yerine yeni standartlar eklenmemektedir. Yeni eklenen standartlar, sırada kaldığı yerden devam etmektedir. TFRS 2021 Setine göre yürürlükte olan;

- 1 adet Kavramsal Çerçeve
- 25 adet TMS • 16 adet TFRS
- 4 adet TMS yorumu
- 15 adet TFRS yorumu bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ler ise 27 bölüm ve dipnotlardan oluşmaktadır. Genel anlamda diğer standartlarla da uyumludur.

KÜMİ FRS'ler 22 bölümden oluşmaktadır. Ayrıca diğer standartlarda olmayan terimler sözlüğüne de yer verilmiştir. KÜMİ FRS'lere ait KGK tarafından açıklanan özellikleri ise; 22 bölüm ve 105 sayfadan oluşmuştur. Standart yalın bir dille metin halini almıştır ve genel olarak maliyet esasına dayanan yaklaşım görülmektedir (Yılmaz, 2021, s. 36).

KÜMİ FRS'ler genel tanımlama olmakla birlikte içerisinde küçük ve mikro işletmeleri barındırmaktadır. Bu anlamda da bir işletmenin küçük mü, yoksa mikro mu sayılacağı ve standartlara uyum konusundaki hadlerinin de ne olacağı belirlenmiştir (www.kgk.gov.tr).

Belirlenen hadlerin en az ikisini sağlayamayanlar mikro işletme kabul edilirler. Bu para cinsinden hadlerin saptanmasında ise vergi dairelerine sunulan finansal tablo bilgileri esas alınmaktadır.

Avrupa Birliği Yönergelerindeki ölçekler ise şu şekildedir (Akbulut & Can, 2020, s. 88);

- Aktif toplamının 350.000- 4.000.000 avro aralığında olması,
- Net satış hasılatının 700.000- 8.000.000 avro aralığında olması,
- Çalışan sayısının 10- 50 kişi aralığında olması.

Diğer yandan bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan gerçek ve tüzel kişi tacirler, küçük ve mikro işletme kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını dikkate alır. KÜMİ FRS, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında, KÜMİ FRS'yi uygulayan işletmeler için daha düşük maliyet oluşturacaktır. TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin aksine, KÜMİ FRS kapsamına giren işletmelerin yalnızca finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu sunmaları yeterlidir. Ertelenmiş vergi hesaplama, konsolide finansal tablo hazırlama gibi yükümlükler KÜMİ FRS'de yer almamaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları ve muhasebe uygulamaları ile uyumludur. İşletmelerin ihtiyaç duyduğu karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemleriyle ilgili muhasebe esasları yer bulmaktadır (KGK, 2024).

4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırması

Ülkemizde muhasebe uygulamaları açısından bir karşılaştırma yapacak olursak karşımıza birden fazla uygulamanın çıktığını görebilmekteyiz. Bunlardan en eskisi ve halen uygulanmakta olan VUK/MSUGT'tur. Diğer yandan ise uluslararası muhasebe standartları bulunmaktadır. Ancak bu standartların uygulama alanı, kimlere uygulanacağı, uygulama hadleri, yürürlük tarihleri vs. birbirinden farklıdır. Bir yandan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve en son olarak da KÜMİ FRS uygulama alanı bulmuştur. KÜMİ FRS ise kendi içerisinde küçük ve mikro işletmeler olarak ayrılmıştır. Görüldüğü gibi beş farklı uygulamadan söz etmek mümkündür. Her birinin düzenleyici kurumu, yayınlanma tarihi ve yürürlük tarihi birbirinden farklıdır. Bu arada VUK/MSUGT aslında daha eski olmasına rağmen 2004 tarihinde üzerinde güncellemeler yapılarak yürürlüğe girmiştir. Tablo 1'de KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'nin düzenlemeler açısından karşılaştırması yer almaktadır.

Tablo 1. Standartların ve VUK/MSUGT'nin Düzenlemeler Açısından Karşılaştırması

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS	VUK/MSUGT
Düzenleyici Kurum	KGK	KGK	TMSK	Maliye Bakanlığı
Yayımlanma Tarihi	16.01.2023 32075 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete	29.07.2017 30138 Sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete	15.01.2005 25701 Sayılı Resmî Gazete	17.12.2003 Resmî Gazete 5024 sayılı kanununun 1. Maddesi ile değiştirilmiştir
Yürürlük Tarihi	01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri	31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri	01.01.2004

Kaynak: Akdoğan, 2020, s. 29.

Muhasebenin bilgi alma kaynağı olan finansal tablolara baktığımızda, 1992 yılında düzenlenip 1994 tarihinde yürürlüğe giren MSUGT'nde bilanço esasına göre defter tutacak olan işletmelerin düzenlemeleri gereken finansal tablolardan 2'si temel 5'i ise ek olmak üzere toplam 7 tablodan oluşmaktadır. Ancak uygulamaya genel olarak baktığımızda bilanço ve gelir tablosu dışında kalan ve isteğe bağlı olarak bırakılmış bulunan ek finansal tabloların daha az uygulama alanı bulunduğu söylenebilir. Bu anlamda hem BOBİ FRS hem de TMS/TFRS'de, 4 finansal tablo ile dipnotların birlikte tam set olarak uygulanıyor olması MSUGT'na göre daha da fazla bilgi içeren finansal tabloların düzenlenme zorunluluğu getirdiği söylenebilir. Ayrıca dipnotlarında yer alıyor olması ve bunun MSUGT'da bir zorunluluk olmaması sadece finansal bilgilerin değil, finansal olmayan bilgilerin de açıklanmasına olanak sağlamıştır. Diğer yandan KÜMİ'lere baktığımızda sadece finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosunun düzenlenecek olması MSUGT'a göre daha da sade bir düzen getirdiği söylenebilir. KÜMİ'lerin Kullanacağı finansal tabloların azlığı ve sadeliği işletmeler için zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağı için önemlidir. Standartların ve VUK/MSUGT'nin düzenlenecek finansal tablolar açısından karşılaştırması Tablo 2'de bulunmaktadır.

Tablo 2. Standartların ve VUK/MSUGT'nin Düzenlenecek Finansal Tablolar Açısından Karşılaştırma

Finansal Tablolar	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS	VUK/MSUGT
Finansal Durum Tablosu	+	+	+	Bilanço
Kar veya Zarar Tablosu	+	+	+	Gelir Tablosu
Nakit Akış Tablosu	-	+	+	Nakit Akım Tablosu
Özkaynak Değişim Tablosu	-	+	+	+
Dipnotlar	-	+	+	-
Fon Akım Tablosu	-	-	-	+
Kar Dağıtım Tablosu	-	-	-	+
“+” KULLANILİYOR, “-” KULLANILMIYOR.				

Kaynak: KGK, 2024.

Küçük ve mikro işletmelere yönelik olarak hazırlanan finansal durum tablosu ile kâr zarar tablosu (EK 1-Örnek) işletme performansını ölçmek amacıyla hazırlanmaktadır (KÜMİ FRS Bölüm 4). Bu standartta aksine zorunlu bir durum olmadığı sürece, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderler kar/zarara yansıtılmalıdır. Bu ifade de dönemsellik ilkesine vurgu yapmaktadır. Ancak yine de muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar standardına göre geriye doğru düzeltme gereken durumlar ortaya çıktığında düzeltmeler yapılır. Ancak ortaya çıktıkları dönemin kar veya zararına yansıtılmaz (KGK, KÜMİ FRS, Bölüm 4, Parg. 4.3).

Tablo 3'te standartların ve VUK/MSUGT'nin ilkeler ve kurallar açısından karşılaştırması sunulmaktadır.

Tablo 3. Standartların ve VUK/MSUGT'nin İlkeler ve Kurallar Açısından Karşılaştırma

	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS	VUK/MSUGT
İşletmenin Sürekliliği	+	+	+	+
Tahakkuk Esası	+	+	+	
İhtiyatlılık	+	+	+	+
Önemlilik	+	+	+	+
Netleştirme Yasağı	+	+	+	
Raporlama Sıklığı	+	+	+	
Karşılaştırılabilirlik	+	+	+	
Sunumda Tutarlılık/Tutarlılık	+	+	+	+
Sosyal Sorumluluk				+
Kişilik				+
Dönemsellik				+
Parayla Ölçülme				+
Maliyet Esası				+
Tarafsızlık ve Belgelendirme				+
Tam Açıklama				+
Özün Önceliği				+
“+” İLKE VE KURALLARA SAHİPTİR				

Kaynak: www.kgk.gov.tr

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS/TFRS için geçerli olan ilkeler ve kurallar aynı iken VUK/MSUGT'de netleştirme yasağı, raporlama sıklığı ve karşılaştırılabilirlik ilkelerinin bulunmadığı bunun yerine sosyal sorumluluk, kişilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tam açıklama ve özün önceliği ilkelerinin yer aldığı görülmektedir.

Aşağıda standartlar ve VUK/MSUGT hesapların kullanım durumu açısından karşılaştırılması Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. Standartlar ve VUK/MSUGT Hesapların Kullanım Durumu Açısından Karşılaştırılması

KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS	VUK/MSUGT
Fonksiyon Esasına Göre Düzenlenir	Fonksiyon Esasına Göre Düzenlenir,	-Fonksiyon Esasına Göre Düzenlenir, -Çeşit Esasına Göre Düzenlenir	-Fonksiyon Esasına Göre Düzenlenir, -Çeşit Esasına Göre Düzenlenir

Kaynak: KGK, 2024.

Hesapların kullanım durumu dikkate alındığında standartlar ve VUK/MSUGT'nin hepsinde fonksiyon esasına göre düzenleme yapıldığı ancak sadece TMS/TFRS ile VUK/MSUGT'de çeşit esasına göre de düzenlemenin yapıldığı görülmektedir.

Tablo 5'te finansal tablolarda sunulan finansal bilginin özellikleri açısından karşılaştırılması yer almaktadır.

Tablo 5. Finansal Tablolarda Yer Alan Finansal Bilginin Özelliklerinin Karşılaştırılması

		KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS	VUK/MSUGT
Temel Niteliksel Özellikleri	İhtiyaca Uygunluk	+	+	+	
	Gerçeğe Uygun Sunum	+	+	+	
	Önemlilik			+	
Destekleyici Niteliksel Özellikleri	Anlaşılabilirlik,	+	+	+	
	Karşılaştırılabilirlik	+	+	+	
	Zamanında sunum	+	+	+	
	Doğrulanabilirlik			+	
Niteliksel Özellikleri	İhtiyaca Uygunluk				+
	Güvenilirlik				+
	Anlaşılabilirlik				+
	Karşılaştırılabilirlik				+
	Zamanında Sunum				+
“+” ÖZELLİKLERE SAHİPTİR					

Kaynak: Aracı Karataş & Bekçi, 2019, s. 871.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin niteliksel, temel niteliksel ve destekleyici niteliksel özellikleri bulunmaktadır. Tablo 5'e göre VUK/MSUGT'un sadece niteliksel özellikleri bulunmaktadır. KÜMİ FRS ile BOBİ FRS'nin aynı temel ve destekleyici niteliksel özellikleri bulunurken, TMS/TFRS'de KÜMİ FRS VE BOBİ FRS'den farklı olarak önemlilik temel niteliksel özelliği ve doğrulanabilirlik destekleyici niteliksel özelliği bulunmaktadır.

Tablo 6'da standartların ve VUK/MSUGT'nin uygulamalar açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 6. Standartların ve VUK/MSUGT'nin Uygulamalar Açısından Karşılaştırılması

		Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
KAYİK	ÖLÇEKLİ İŞLETME	+	+	-	-
BÜYÜK		+	?	+	-
ORTA		+	?	+	-
KÜÇÜK		-	?	?	+
MİKRO		-	?	?	+
“+” UYULAMA ZORUNLULUĞU VAR, “-” YOK, “?” İSTEĞE BAĞLI					

Kaynak: Cavlak & Ataman, 2023, s. 231.

Tablo 6'da yer alan karşılaştırmalar incelendiğinde Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK), büyük ve orta ölçekli işletmelerde bağımsız denetim yapmaktadır. TFRS KAYİK için uygulanırken büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletmelerde isteğe bağlı olarak uygulanmaktadır. BOBİ FRS büyük ve orta ölçekli işletmelerde uygulanmakta küçük ve mikro ölçekli işletmelerde isteğe bağlı olarak uygulanmaktadır. KÜMİ FRS ise sadece küçük ve mikro ölçekli işletmelerde uygulanmaktadır.

Nakit akış tablolarının düzenlenmesi açısından standartlar ve VUK/MSUGT karşılaştırması yapıldığında; VUK/MSUGT'de bu şekilde bir sınıflandırma yapılmadığı görülmektedir. KÜMİ FRS'de nakit akış tablosu bulunmamaktadır. BOBİ FRS ve TMS/TFRS ise sınıflandırması aynı olup, esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden olmak üzere 3 sınıflandırma yapılmaktadır (KGK, 2024).

5. Sonuç

İşletmeleri büyüklükleri, cirosu ve çalışan sayıları açısından sınıflandırabiliriz. Sınıflandırmaya geçmeden önce sayılarla baktığımızda en büyük grubu Küçük ve Orta Boy İşletmelerin (KOBİ) oluşturduğunu görmekteyiz. Ülkemizde bu gruba giren işletme sayısının yaklaşık üç milyon iki yüz bin olduğu bilinmektedir. Bunun da oransal olarak tüm işletmeler içerisindeki payının %99,8 olduğunu söyleyebiliriz (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 2024).

Kısaca KOBİ olarak adlandırdığımız Küçük ve Orta Boy İşletmeleri de kendi içinde sınıflandırdığımızda Mikro, Küçük ve Orta Boy olarak ayırabiliriz. 25 Mayıs 2023 tarihinde yapılan bir değişiklikle KOBİ'lerin tanımı, sınıflandırılması ve nitelikleri yeniden belirlenmiştir. Buna göre (Deolitte, 2023)

Mikro İşletmeler: Aktif büyüklükleri veya yıllık satış hasılatından birisi on milyon liranın altında olanlar ile yıllık çalışan sayısı on kişiden az olanlar,

Küçük İşletme: Aktif Büyüklükleri ya da yıllık cirosu yüz milyon lirayı aşmayanlar ile çalışan sayıları elli kişiyi aşmayanlar,

Orta Boy İşletme: Net aktif büyüklükleri ya da ciroları beş yüz milyon lirayı aşmayanlar ile çalışan sayısı iki yüz elliye aşmayanlar şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır.

Bu değerlerin üzerinde olanlar ise büyük işletmeler sayılmıştır.

İşletmelerin büyüklüklerine bakılmaksızın hepsinin muhasebe bilgi sistemine tabi oldukları aşikardır. Ancak çalışmanın içinde de belirtildiği gibi 1992 yılında çıkartılıp 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) tüm işletmeleri yerel boyutta etkilemiştir. Muhasebenin kayıt, sınıflandırma, özetleme, raporlama, analiz ve yorumlama gibi işlevleri de bu dönemle birlikte işlevsel bir hal almıştır. Zamanla birçok alanda olduğu gibi muhasebede de raporlama sisteminin uluslararası entegrasyonun gerekliliği kaçınılmaz bir hal almıştır. İki binli yılların başından itibaren değişim başlamış ve sırasıyla önce kendisini büyük işletmelerde, sonra orta boy işletmelerde, en son da küçük ve mikro işletmelerde göstermiştir. Burada amaç yerel standartların yerini artık uluslararası standartların alması ve uluslararası dilin kullanılmasının sağlanması olmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile birlikte vergi için muhasebe yerini bilgi için muhasebeye bırakmıştır. Kamuoyunun aydınlatılması hedeflenmiştir. Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliği ile hazırlanması gereken tablolar; bilanço ve gelir tablosu gibi iki temel tablonun yanı sıra; nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynak değişim tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi beş tane de ek tablodan oluşmaktadır. Uluslararası standartlara önce büyük işletmelerde, sonra orta boy işletmelerde ve en sonunda da küçük ve mikro işletmelerde kademeli olarak geçiş yaptığımızda hazırlanması gereken tabloların içerikleri, sayıları ve de türleri de değişmiştir. Uluslararası muhasebe standartları ile birlikte TFRS ile BOBİ FRS'ye tabi işletmelerde hazırlanması gereken tabloların toplam sayısı değişmemekle birlikte temel ve ek tabloların sayıları değişmiştir. Buna göre; finansal durum tablosu, kar ve zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu temel tablolar olarak uygulanmaya başlanmıştır. Böylece kamuoyunu daha fazla bilgilendirmenin yolu da açılmaktadır. Zaten uluslararası muhasebenin amaçlarından birisi olan bilgi için muhasebenin araçları da çoğalmıştır. Tabii ki sadece tabloların sayıları değil içerikleri de tam ve doğru bilgilendirmeye yöneliktir. Finansal durum tablosunda ayrıntılar ve açık bilgiler yer almaktadır. Yine kâr zarar tablosu mevcut duruma göre daha anlaşılır olmuştur. Nakit akış tablosu mevcut sistemde ayrıntıya yer vermezken, uluslararası standartlarla birlikte işletme faaliyetlerinden nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları şeklinde bölümlendirilerek daha ayrıntılı bilgi kaynağı haline getirilmiş oldu. Ancak Küçük ve mikro işletmeler için çıkarılan standartlarda (KÜMİ FRS) finansal tablolar finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu olarak iki tablodan oluşmaktadır. Bu durum olumlu olarak görülebilir. Zaten bu işletmeler gerek aktif büyüklüklerinin gerek cirolarının gerekse istihdam ettikleri çalışan sayısı açısından küçük işletmelerdir. Dolayısıyla küçük

ve mikro işletmeler için maliyet ve zaman tasarrufu sağlayacaktır. En önemlisi dipnotlar uygulanmaya başlamıştır. Standartlara geçmeden önce dipnotların kullanımı pek yaygın değildir. Dipnotlarla birlikte sadece finansal bilgilerin değil finansal olmayan bilgilerin de kamuoyu ile paylaşılması gerçekleşmiştir. Böylece muhasebenin bilgi kullanıcıları işletmeler hakkında gerçek ve gelecekteki kararlarını da etkileyecek ihtiyaca uygun bilgiye kavuşmuş oldular. Böylece muhasebe sistemi uluslararası muhasebe standartları ile hedeflerine daha da yaklaşmış oldu. Diğer yandan ilke ve kurallar açısından hem mevcut sistemde hem de uluslararası standartlarda işletmenin sürekliliği ön plana çıkmaktadır. Ancak en önemlisi uluslararası şirketlerin entegrasyonunun sağlanabilmesine kolaylık sağlayacak taslak hesap planını da yayınlanarak yürürlüğe girmesiyle sağlanacaktır. Çünkü taslak hesap planı ile birlikte kullanılan hesap sayısı artacak, bununla birlikte ayrıntılar da görülebilecektir. Örneğin canlı varlıklar hesap grubu mevcut sistemde görülmemektedir. Bunlar topluca duran varlıkların altında yer almaktadır. Taslak hesap planında canlı varlıklar ayrı bir hesap grubu olarak yer almanın ötesinde tarımsal ürünler, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar vs. ayrıntılandırılarak yer almaktadır. Bu örnekte yer aldığı gibi ne kadar çok ayrıntılandırılırsa kamuoyu gerçek bilgiye daha çok ulaşacaktır. Yine bu durum denetim açısından da önemli bir veri setini oluşturacaktır.

Kaynakça

- Akbulut, E. & Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 63, 85-93.
- Akdoğan, H. (2017). *Geçmişten günümüze muhasebe mesleği ve öğretiminde yaşanan gelişmeler*. Siyasal Yayınevi, Ankara.
- Akdoğan, H. (2020). *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve VUK karşılaştırmaları*. Siyasal Yayınevi, Ankara.
- Aracı Karataş, N. & Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standartlarının değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 857-884.
- Cavlak, H. & Ataman, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı): Genel değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 225-260.
- Deloitte (2011). Yeni TTK ve UFRS uyumlu TMS'ye geçiş. <https://docplayer.biz.tr/57931-Yeni-ttk-ve-ufrs-uyumlu-tms-ye-gecis.html> (Erişim Tarihi: 11.06.2024).
- Deolitte (2023). KOBİ tanımı ve sınıflandırılmasında değişiklik yapıldı. <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2023-67.aspx>, (Erişim Tarihi: 18.03.2024).
- Ergüden, E. (2023). Yeni finansal raporlama çerçevesi-küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı (KÜMİ FRS). <https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmanina-danisin/makaleler/muhasebe-ve-denetim/Yeni-Finansal-Raporlama-Cercevesi-Kucuk-ve-Mikro-Isletmeler-Icin-Finansal-Raporlama-Standardi-Taslagi-KUMI-FRS.html>, (Erişim Tarihi:18.03.2024).
- Güney, S. (2018). Uluslararası muhasebe standartlarının ulusal muhasebe kültürüne etkileri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 87-98.
- KGK, Kamu Gözetimi Kurumu (2024). KÜMİ FRS, Bölüm 4, Parg. 4.3. [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf) (Erişim Tarihi: 18.03.2024).
- KGK, Kamu Gözetimi Kurumu (2024). <https://kgk.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 18.03.2024).
- Özyürek, H. (2009). *Türkiye'de muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihi, muhasebecilerin iş tatmini, beklentileri, karşılaşılan sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi, Ufuk Üniversitesi, Tez No: 235956.
- Sevilengül, O. (2007). *Genel muhasebe* (13. Baskı). Gazi Kitabevi, Ankara.
- Şenol, H. (2005). *Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına göre varlıkların değerlemesi: SM ve SMMM'lerin uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tez No: 239682.

Taxation İstanbul (2024). Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) nedir?. <https://www.taxationistanbul.com/uluslararasi-finansal-raporlama-standartlari/> (Erişim Tarihi: 18.03.2024).

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (2024). *Türkiye'nin KOBİ'leri bülteni*. <https://www.tobb.org.tr/KobiArastirma/Sayfalar/TRninkOBileriBulteni.php>, (Erişim Tarihi: 18.03.2024).

Yavuz, E. (2017). Çift yanlı muhasebe ve kapitalizm: Sermayenin dolanımı açısından Sombart'gil bir yaklaşım. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (13).

Yılmaz, B. Ç. (2021). *Muhasebe uygulamalarına getirdiği yenilikler açısından BOBİ FRS'nin TFRS, KÜMİ FRS VE MSUGT ile karşılaştırılarak incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Tez No: 687425.

Çıkar Çatışması: Yoktur.

Finansal Destek: Yoktur.

Etik Onay: Yoktur.

Yazar Katkısı: Ela HİÇYORULMAZ (%60), Habib AKDOĞAN (%40)

Conflict of Interest: None.

Funding: None.

Ethical Approval: None.

Author Contributions: Ela HİÇYORULMAZ (60%), Habib AKDOĞAN (40%)

EKLER

Ek-1 Örnek Finansal Durum Tablosu ve Kar Zarar Tablosu

Tablo 9. Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Finansal Durum Tablosu: Yiğit Şirketi 2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri		100.000	125.000
Finansal Yatırımlar		50.000	40.000
Ticari Alacaklar		25.000	35.000
Diğer Alacaklar		15.000	--
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar		85.000	175.000
Stoklar			475.000
Canlı Varlıklar		400.000	100.000
Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları		350.000	100.000
Diğer Dönen Varlıklar		--	--
Toplam Dönen Varlıklar		--	--
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		--	--
Duran Varlıklar		1.025.000	2.690.000
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar		175.000	150.000
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar		65.000	40.000
Finansal Yatırımlar		140.000	100.000
Bağlı Ortaklık,		300.000	150.000
İştirak ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler		--	--
Canlı Varlıklar		--	--
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		450.000	400.000
Maddi Duran Varlıklar		250.000	--
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		700.000	700.000
Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları		100.000	100.000
Diğer Duran Varlıklar		--	--
Toplam Duran Varlıklar		--	--
TOPLAM VARLIKLAR		2.180.000	1.640.000
		3.205.000	2.690.000

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler		125.000	50.000
Ticari Borçlar		375.000	400.000
Diğer Borçlar		45.000	--
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Karşılıklar		190.000	60.000
Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		--	--
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler		35.000	--
Uzun Vadeli Yükümlülükler		770.000	510.000
Finansal Yükümlülükler		550.000	300.000
Ticari Borçlar		100.000	150.000
Diğer Borçlar		200.000	250.000
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar		--	--

Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler Karşılıkları			
Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları		125.000	--
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		--	--
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler		--	--
Özkaynaklar		200.000	225.000
Ödenmiş Sermaye		1.175.000	925.000
Sermaye			
Ödenmemiş Sermaye (-)		1.000.000	1.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları			
Sermaye Yedekleri			
Kâr Yedekleri ve Fonlar			
Yeniden Değerleme Değer Artışları		45.000	30.000
Diğer Özkaynak Kalemleri		35.000	20.000
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları		--	--
Dönem Net Kârı/Zararı		--	--
Toplam Özkaynaklar		--	--
TOPLAM KAYNAKLAR		180.000	205.000
		1.260.000	1.255.000
		3.205.000	2.690.000

Tablo 10'da ise örnek işletmeye ait kâr zarar tablosu yer almaktadır.

Tablo 10. Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Kâr veya Zarar Tablosu *Utku* Şirketi 2023 Dönemine Ait Kâr veya Zarar Tablosu (TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Satış Hasılatı		2.500.000	1.800.000
Satışların Maliyeti (-)		(1.455.000)	(1.050.000)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr/Zarar		1.045.000	750.000
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		(100.000)	(50.000)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		(200.000)	(150.000)
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		300.000	75.000
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		(150.000)	(45.000)
Esas Faaliyet Kârı/Zararı		895.000	580.000
Diğer Faaliyetlerden Gelirler		200.000	20.000
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müstereken Kontrol Edilen İşletmelerden Kâr Payları		--	--
Diğer Gelirler		45.000	25.000
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)		(75.000)	(35.000)
Finansal Gelirler		135.000	33.000
Faiz ve Benzeri Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Diğer Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)		(15.000)	(8.000)
Faiz ve Benzeri Giderler (-)			
Kur Farkı Giderleri (-)			(12.000)
Diğer Finansal Giderler (-)		(10.000)	--
Dönem Kârı veya Zararı		2.450.000	603.000
Dönem Vergi Gideri (-)		(612.500)	(150.750)
Dönem Net Kârı veya Zararı		1.837.500	452.250

Comparison of Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) with Other Standards in the Conceptual Framework and Financial Statements

Ela HİÇYORULMAZ, Habib AKDOĞAN

Extended Abstract

With the establishment of the Republic in Türkiye, there have been significant changes in the field of accounting. The Turkish Commercial Code, which concerns businesses and regulates commercial life, came into force on May 26, 1926. The law, which has survived until today with many changes over time, was made in 2011 and came into force in 2012. This latest regulation focuses on accounting and auditing. In addition to many factors that caused these changes, the directives of the European Union numbered 4, 7, and 8 were also effective. It has become only recently that Türkiye had a solid accounting structure and that independent accountants, financial advisors, and certified public accountants serving in public positions have been accepted as professions. The accounting profession, which started with the proclamation of the Republic and is a part of the laws regulating commercial life, gained legal status in 1989. Subsequently, the creation of a uniform accounting system, which we can call local standards, was ensured by the implementation of a general notification in the accounting system, which was issued in 1992 and came into force in 1994. Before the law was enacted, there was no order or uniformity in the accounting system. With the law, a uniform chart of accounts was created. Tables such as the balance sheet, income statement, cash flow statement, fund flow table, equity change table, cost of sales table, and profit distribution table were arranged and standardized. Among these statements, the balance sheet and income statement were considered basic, while the others were considered supplementary. However, footnotes, which have an important place in providing the public with appropriate information, were not included. However, in the 2000s, the accounting information system developed rapidly. Because while the world was rapidly under the influence of globalization, the accounting information system could not be expected to remain outside this. The accounting information system, which we accept as a local standard, was inadequate despite globalization. With globalization, businesses have evolved from national to international markets. With the world economic crisis of 1929, the standardization of accounting became even more important. At this stage, the main regulation regarding accounting standards was made in the United States after the 1929 financial crisis. After the crisis, standards were regulated in the Securities Act of 1933 and the Securities Exchange Act of 1934. In England, the subject of auditing was regulated by the Companies Law in 1844 and a new law in 1900. In Germany, detailed accounting regulations have been established by law. In these regulations, EU directives were passed into law in 1985 and implemented in 1986. Türkiye is a founding member of the International Federation of Accountants in the standardization efforts at the 11th World Accountants Congress held in Munich, Germany in 1977. While these and similar regulations regarding accounting and standards have been implemented in many countries around the world, independent studies have been conducted by various institutions in our country since the establishment of the Republic. Regarding the standardization of accounting, the studies carried out by the Banks Association of Türkiye in 1969 and 1987 and by the Insurance Supervision Board, the Capital Markets Board, the Ministry of Finance, and the Banking Regulation and Supervision Board on different dates can be mentioned. All International Financial Reporting Standards (IFRS) were translated into Turkish by the Turkish Accounting Standards Board (TMSK) and are now known as Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). As of mid-2008, IFRS compliance studies were completed. Currently, companies in Türkiye use CMB standards, which are not far from IFRS. However, because of the authorization of the Turkish Accounting Standards Board (TMSK) as the sole authority for the observation, implementation, and interpretation of Uniform Accounting Standards, the Central Bank and the Ministry of Finance had to be structured according to IFRS. However, the most radical change occurred with the accounting system implementation notification that was issued in 1992 and came into force in 1994. The profession has been recognized and local standards have been established. Implementation of international accounting standards began in 2005 in the European Union countries. The authorities decided to apply it primarily to large enterprises in Türkiye, with the enactment of the New Turkish Commercial Code. Then, in 2018, FRS for LMSE started to be implemented for large and medium enterprises; and, as of 2023, for small and microenterprises that have met the criteria. In fact, when we look at the practices holistically, although the business groups are different, the applied standards differ in terms of scope according to the business groups. The most comprehensive application was applied to large enterprises, the narrowest was applied to medium-sized enterprises, and the moderate application was applied to small and microenterprises. Here, too, small and micro-enterprises are separated. However, in the meantime, the accounting system implementation of general communiqué still continues. This situation poses a challenge for businesses. While the current system (MSUGT) must be implemented during the

year, it is converted to international accounting standards at the end of the year. In terms of financial statements to be prepared, the current system mentions seven tables, two of which are basic and five additional, while in international standards, statements of financial position, profit and loss, cash flows, statement of changes in equity, and footnotes are considered complete and basic for large and medium-sized enterprises. In small and microenterprises, a statement of financial position and a profit or loss statement are included. The small and micro-enterprises standard also includes a glossary of terms. Since it will facilitate financial literacy, it is an important process. When we look at it in terms of principles and rules, *FRS* for SMEs is compatible with other standards, but they differ slightly from the current system. When we look at the usage status of the accounts, *FRS* for SMEs and *FRS* for LMSE foresee the function basis, while the current system and *TFRS* accept the variety principle as well as the function basis. When we compare it in terms of preparing a cash flow statement, this table is excluded from *FRS* for SMEs. In terms of preparing the cash flow statement, both *FRS* for LMSE and *TFRS* foresee the formation of cash inflows and outflows to be regulated under three main headings. They expect that cash flows from main activities, cash flows from investment activities, and cash flows from financing activities are regulated separately. The current system excludes this distinction. When we look at the conceptual framework, all three standards mention basic and supporting qualitative features. In this sense, in addition to the basic features of useful financial information, such as relevance and realistic presentation, supporting features, such as understandability, comparability, and timely presentation, are also mentioned. Compliance with needs and realistic presentation, which are basic qualitative features, are included in all standards. Supporting qualitative features, such as understandability, comparability, and timely presentation, are included in all standards. In addition, *TFRS* is verifiable. The following gains are expected in the creation and implementation of international financial reporting standards.

These are;

- To achieve an accurate, understandable, effective, and high-quality financial reporting system.
- Being ready for emerging markets. To have the opportunity to form a budget according to international standards.
- To ensure the comparability of businesses in global markets.
- Having a standard chart of accounts for businesses that must prepare consolidated financial statements.
- Facilitate the integration of global businesses.
- To obtain a share of foreign investments.
- It can be listed as rearranging and making changes to the laws as stipulated by the standards.

However, as can be seen from practice, it can be seen that countries that we can consider more economically developed are closer to these gains. Expectations are to receive a share of capital transfers worldwide.