

KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KOBİ'LER İÇİN IFRS), TÜRKİYE'DE UYGULANAN BOBİ FRS İLE KARŞILAŞTIRILMASI, KOBİ'LER İÇİN IFRS'DEKİ DEĞİŞİKLİKLER KAPSAMINDA BOBİ FRS'YE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK ÖNERİLERİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 21.04.2026
Kabul Tarihi : 16.06.2026
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1935103

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN*

Hatice Sevede OCAK**

Bibliyografik Bilgiler

Akdoğan, N. & Ocak, H. S. (2026). “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ'ler İçin IFRS), Türkiye’de Uygulanan BOBİ FRS İle Karşılaştırılması, KOBİ'ler İçin IFRS’deki Değişiklikler Kapsamında BOBİ FRS’ye İlişkin Değişiklik Önerileri” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (Yıl: 2026, Sayı : 79, Sayfa : 511-530) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1935103>

ÖZ

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ'ler için IFRS - IFRS for SMEs) Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'ler) olarak adlandırılan kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlayan işletmeler tarafından kullanılmak üzere oluşturulan standarttır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ise, Türkiye’de bağımsız denetime tabi olup TFRS’yi uygulamayan büyük ve orta boy işletmeler için geliştirilen yerel raporlama çerçevesidir.

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

** Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Uzmanı, Başkent Üniversitesi Doktora Öğrencisi, sevde.seven@kgk.gov.tr, <https://orcid.org/0009-0004-7546-6734>

Bu çalışmanın amacı, KOBİ'ler için IFRS'in 2015 versiyonu ile BOBİ FRS hükümlerinin karşılaştırılması suretiyle iki Standart arasındaki farklılıkların ortaya konması, daha sonra KOBİ'ler için IFRS'in 2015 ve 2025 versiyonlarının incelenerek Standartta meydana gelen değişikliklerin tespit edilmesi ve nihai olarak Standartın 2025 versiyonunda meydana gelen değişiklikler kapsamında BOBİ FRS'de yapılabilecek değişikliklere ilişkin önerilerin ortaya konulmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, KOBİ'ler için IFRS, KOBİler İçin Finansal Raporlama Standardı, IFRS for SME's, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS

JEL Sınıflandırması: M41, M48

THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (IFRS FOR SME'S), COMPARISON WITH LARGE AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (BOBİ FRS) APPLIED IN TURKEY, PROPOSED AMENDMENTS TO BOBİ FRS IN THE CONTEXT OF CHANGES IN IFRS FOR SMES

ABSTRACT

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Enterprises (IFRS for SMEs) is a standard created for use by small and medium-sized enterprises (SMEs), which are not publicly accountable and publish general-purpose financial statements for external users. The Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBİ FRS), on the other hand, is the local reporting framework developed for large and medium-sized enterprises in Turkey that are subject to independent auditing but do not apply IFRS.

The aim of this study is to compare the provisions of the IFRS for SMEs 2015 version and BOBİ FRS to highlight the differences between them, and examine the 2015 (second edition) and 2025 versions (third edition) of IFRS for SMEs, identify the changes in the Standard, and finally to propose changes that could be made to BOBİ FRS in light of the changes in the 2025 version of IFRS for SMEs.

Keywords: Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Enterprises, IFRS for SMEs, the FRS for Large and Medium-Sized Enterprises, BOBİ FRS

JEL Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Tüm dünyada işletmelerin ortak olarak kullanacağı uluslararası yeknesak bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla başlanan çalışmalarda temel muhasebe standartlarını geliştirmek ve bunların dünya çapında kabulünü teşvik etmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında Londra'da kurulmuştur. İzleyen süreçte Kurul 2000 yılında IFRS Vakfı çatısı altında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adıyla yeniden yapılandırılmış ve uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

adı altında oluşturularak yayımlanmaya başlamıştır. Bugün IASB tarafından yayımlanan IFRS'ler 169 ülkede benimsenmektedir.

Dünyada uluslararası ticarete yaşanan gelişmeler ve küreselleşmeyle birlikte KOBİ'ler olarak adlandırılan küçük ve orta ölçekli işletmelerin de ülke sınırları dışında ticari ilişkilerinin gelişmesi var olan vergi esaslı muhasebe sisteminin yetersizliğini daha belirgin hale getirmiş, yaşanan gelişmeler bu işletmeler için uluslararası alanda kabul görecektir bir finansal raporlama ihtiyacı doğurmuştur. Mevcut IFRS'lerin de KOBİ'lerin yapısı ve büyüklüğü bakımından karmaşık ve zor olması bu işletmeler için daha basit ve anlaşılır yeni bir standart oluşturulması gerekliliğini gündeme getirmiştir. Bu kapsamda IASB tarafından oluşturulan KOBİ'ler için IFRS Standardı 2009 yılında yayımlanmıştır.

Dünyadaki gelişmeleri takiben ülkemizde de muhasebe/finansal raporlama standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak çeşitli çalışmalar yapılmıştır. IASB tarafından oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarını çevirerek yayımlama görevine istinaden TMSK, KOBİ'ler için IFRS Standardı'nı çevirerek KOBİ TFRS'yi yayımlamış ancak söz konusu Standart TMSK'nın kaldırılmasıyla yürürlüğe konulmamış ve uygulamaya geçmemiştir. Daha sonra Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) kurulmasıyla devam eden süreçte çeşitli sebeplerle KOBİ TFRS standart setinin uygulamasından vazgeçilerek bunun yerine uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak oluşturulan yerel finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS 29 Temmuz 2017'de yayımlanmış ve 1/1/2018'den itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada KOBİ'ler için IFRS ve BOBİ FRS hükümleri muhasebeleştirme, ölçüm, açıklama ve sunum ilkeleri bakımından karşılaştırılması ve KOBİ'ler için IFRS'de meydana gelen değişikliklerin incelenmesi suretiyle BOBİ FRS'de yapılabilecek iyileştirme ve güncellemelerin neler olabileceği sonucuna ulaşmaya çalışılmaktadır.

2. KOBİ'LER İÇİN IFRS VE BOBİ FRS'YLE KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN LİTERATÜR ÇALIŞMASI

KOBİ'ler için IFRS ve BOBİ FRS'yle karşılaştırılmasına ilişkin literatürde ulusal ve uluslararası alanda birçok çalışma mevcuttur. Bu makalenin literatürü aşağıda yer alan çalışmalardan oluşmaktadır.

KOBİ'ler için IFRS'e ilişkin çalışmalar standardın taslak metnine yönelik inceleme ve değerlendirmelerle başlamıştır. Demir (2007), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Şubat 2007 yılında kamuoyuna sunduğu KOBİ'ler için IFRS taslağını değerlendirmiş, ayrıca ülkemize özgü koşulları da göz önünde bulundurarak Türkiye uygulamasına ilişkin çeşitli öneriler sunmuştur.

Çelik (2010), 2009'da yayımlanan KOBİ'ler için IFRS standardının içeriğini ana hatlarıyla açıkladıktan sonra üç farklı coğrafi bağlamda (ABD, AB ve Türkiye) standardın uygulanabilirlik sorununu tartışmıştır.

Akdoğan (2010), KOBİ'ler için IFRS'in içeriğine odaklanarak KOBİ'ler için IFRS'in IFRS'ler ile benzerliklerini ve farklılıklarını ayrıntılı şekilde ortaya koymuştur.

KOBİ'ler için IFRS'nin gözden geçirmelerinin yapılması ve revize edilmesi 2015 sürümünün yayımlanmasından sonrasında KOBİ'ler için IFRS'deki değişikliklerin incelenmesi çalışmalarına başlanmıştır.

Öztürk (2016), KOBİ'ler için IFRS'in 2015 sürümünde yapılan başlıca muhasebe politikası değişikliklerini ortaya koymuş ve tartışmıştır.

Türkiye'de KOBİ TFRS yerine yerel raporlama çerçevelerinin oluşturulmasına ilişkin çalışmaların başlaması ve ardından söz konusu standartların yayımlanmasıyla birlikte KOBİ'ler için IFRS ile yerel raporlama çerçevelerinin karşılaştırılmasına yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Bu kapsamda Sarısoy ve Eskin (2021), KOBİ TFRS, BOBİ FRS ve taslak KÜMİ FRS standartlarını ilgili bölümler ve muhasebe ilkeleri kapsamında inceleyerek bu üç standarda ilişkin içerik karşılaştırması yapmıştır.

KOBİ'ler için IFRS'in ikinci gözden geçirmesinden sonra da standartta meydana gelen değişiklikler incelenmeye başlanmıştır. Öztürk (2023), KOBİ'ler için IFRS'in Eylül 2022'de yayınlanan taslak metnini muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamalar kapsamında inceleyerek meydana gelen değişiklikleri değerlendirmiştir.

Uluslararası alanda da KOBİ'ler için IFRS'e ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Jermakowicz ve Epstein (2010), KOBİ'ler için IFRS'i ve getirdiği basitleştirmeleri, KOBİ'ler için IFRS ile ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) arasındaki temel farklılıkları, ilk kez benimseme gereksinimlerini ve ABD'deki özel kuruluşlar için potansiyel etkilerini incelemiştir.

Devi ve Samujh (2015), KOBİ'ler İçin IFRS'in geliştirilme sürecini siyasi-ekonomik açıdan değerlendirmiş, IASB'nin gelişmekte olan ekonomilerin katılımını ve yakınsamasını sağlamak için kullandığı süreçleri açıklamış, ayrıca Standardın yayımlanma aşamasındaki yavaşlamanın nedenlerini ele almıştır.

Kaya ve Koch (2015), çok geniş bir örneklem üzerinden dünya çapında ülkelerin KOBİ'ler için IFRS'i benimseme kararlarını hangi faktörlerin etkilediğini incelemiş, Standardın küresel çapta nasıl yayıldığını açıklamıştır.

Marina (2022), KOBİ'ler için ayrı bir standarda duyulan ihtiyaç hakkındaki ilk tartışmaların ortaya çıktığı 2000 yılından başlayarak KOBİ'ler için IFRS'e ilişkin IASB projesinin arka planı ve gelişimini ve sonrasında standardın birinci ve ikinci revizyonlarını takip eden olayları inceleyerek standardın evrimini ortaya koymuştur.

Görüldüğü üzere literatürde KOBİ'ler için IFRS'e ilişkin birçok çalışma bulunmasına rağmen KOBİ'ler için IFRS'in yerel raporlama çerçeveleriyle kıyaslanması ve benzerlikleri ile farklılıklarının ortaya konmasına ilişkin yeterli çalışma bulunmamaktadır.

Yukarıda sözü edilen çalışmalardan farklı olarak bu çalışmanın amacı; KOBİ'ler için IFRS ile Türkiye'deki yerel raporlama çerçevesi BOBİ FRS'nin karşılaştırılarak incelenmesi ve KOBİ'ler İçin IFRS'de meydana gelen değişiklikler kapsamında BOBİ FRS metninde yapılabilecek revizelere ilişkin önerilerin ortaya konmasıdır.

3. DÜNYADA KOBİ'LER İÇİN IFRS'İN, TÜRKİYE'DE KOBİ TFRS İLE BOBİ FRS'NİN YAYIMLANMA SÜREÇLERİ

3.1 KOBİ'ler İçin IFRS'in Yayınlanma Süreci

Gelişen uluslararası ticaret ve küreselleşmeyle birlikte dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin uluslararası ticari ilişkilerinin artması sonucu banka ve diğer finans kuruluşlarından uluslararası krediler almaları, KOBİ'lerin yurt dışı müşteri portföyünün artması, kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf ve gerçeğe uygun finansal tablolara olan ihtiyacı gibi sebepler KOBİ'ler için de büyük işletmeler gibi uluslararası alanda kabul gören finansal tablolara ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Demir, 2007).

IASB, KOBİ'lerin yapısı ve büyüklükleri bakımından IFRS'lerin karmaşıklığı ve uygulama zorluğunun bulunması sebebiyle IFRS'lerden basit ve anlaşılır özel bir raporlama çerçevesi ihtiyacına istinaden KOBİ'ler İçin IFRS'i hazırlamış ve KOBİ'ler İçin IFRS 2009 yılında yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standart kendine özgü bir standart olup, IFRS'ler gibi ayrı ayrı standartlardan oluşmamakta, IFRS'lerdeki standartlar burada bölüm olarak daha basitleştirilmiş bir halde tercihli uygulamalara son vererek kaleme alınmıştır.

IASB, KOBİ'ler için IFRS Standardı yürürlüğe girdikten sonra ilk gözden geçirmesini/incelemesini 2012 yılında başlatmış ve aldığı geri bildirimleri değerlendirerek paydaşlarıyla kapsamlı istişarelerde bulunmuştur. Alınan geri bildirimlere ve Standardın hala nispeten yeni olmasına dayanarak sınırlı değişiklikler gerçekleştirerek çalışmalarını Mayıs 2015'te tamamlayarak KOBİ'ler İçin IFRS 2015 sürümünü Ekim 2015'te yayınlamıştır. Standardın bu yeni sürümü 1 Ocak 2017'de yürürlüğe girmiştir. KOBİ'ler İçin IFRS'in ikinci kapsamlı gözden geçirme çalışmalarına 2019 yılında başlanmış, Standart Şubat 2025'te güncellenmiş ve yeni KOBİ'ler İçin IFRS 2025 sürümü yayınlanmıştır. Standart 1 Ocak 2027 veya sonrasında başlayan dönemler için geçerli olacaktır.

3.2 Türkiye'de KOBİ TFRS ve BOBİ FRS'nin Yayınlanma Süreci

KOBİ'ler İçin IFRS'nin yayımlandığı tarihte Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye muhasebe standartlarını yayımlama yetkisi TMSK'daydı. Bu yetki çerçevesinde TMSK, yayınlanan IFRS'leri çevirerek TFRS haline getirmekte ve uygulamaya almaktaydı. TMSK, KOBİ'ler için IFRS için de aynı şekilde çalışmalarını sürdürmüştü ve KOBİ'ler için daha basit, "KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı"nı (KOBİ TFRS) 1 Kasım 2010'da yayınlamıştır ve Türkiye'de KOBİ TFRS'nin uygulamasına 2012 yılı itibarıyla geçilmesi planlanmıştır. Ancak söz konusu finansal raporlama standardı 2011 yılında TMSK'nın kaldırılarak yerine KGK'nın kurulmasıyla yürürlüğe konulmamış ve uygulamaya geçmemiştir.

Bununla birlikte KGK kurulduktan sonraki süreçte ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına bakıldığında IFRS'lerle tam uyumlu TFRS'ler yalnızca "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler)" için uygulanıyordu, bağımsız denetime tabi ancak TFRS kapsamında olmayan ya da ihtiyari olarak TFRS'yi uygulamayan işletmeler ise finansal tablolarını MSUGT'a göre hazırlamaktaydı. Ancak MSUGT AB Direktifi hükümleriyle ve uluslararası raporlama standartlarıyla uyumlu değildi. Ayrıca bazı temel muhasebe ilkeleri bakımından (örneğin amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı gibi) uygulamada eksik-

likler de bulunmaktaydı. Bu nedenle uygulama açısından kalıcı bir çözüm sağlamak amacıyla TFRS uygulamayan işletmeler için yeni bir raporlama çerçevesinin uygulanmasına karar verilmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetime tabi ancak TFRS kapsamında olmayan ya da ihtiyari olarak TFRS'yi uygulamayan işletmeler için önce KOBİ TFRS uygulanması istense de bu süreçte yaşanan bazı gelişmeler neticesinde uluslararası standartlarla uyumlu yeni bir yerel raporlama çerçevesi oluşturulması amacı ve kararıyla KOBİ TFRS'nin uygulanmasından vazgeçilmiştir. Bu kapsamda KGK tarafından 2015 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) çalışmalarına başlanmıştır. BOBİ FRS; KOBİ'ler İçin IFRS hükümleri, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2013/34/AB Sayılı Direktifi ile Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyetinde geçerli finansal raporlama standardı (FRS 102) hükümleri dikkate alınarak oluşturulmuştur.

BOBİ FRS, 29/7/2017 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 1/1/2018 itibarıyla uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Böylece bağımsız denetime tabi ancak TFRS kapsamında olmayan ya da ihtiyari olarak TFRS'yi uygulamayan işletmelerin finansal raporlamasında MSUGT ve İlâve Hususlar'ın yerini alan BOBİ FRS ülkemizde uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelmiştir. BOBİ FRS ayrıca, ülkemizin AB mevzuatına uyum sağlanması amacıyla uygun olarak AB'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle de tam uyum göstermektedir.

BOBİ FRS 2017 Sürümünün uygulanmaya başlamasından itibaren uygulayıcılardan gelen dönüşler ve paydaşlardan gelen görüşler kapsamında yapılan çalışmalar neticesinde BOBİ FRS 2017 Sürümü güncellenerek BOBİ FRS 2021 Sürümü 30/3/2021 tarihinde yayımlanmıştır.

4. KOBİ'LER İÇİN IFRS'İN İNCELENMESİ VE BOBİ FRS İLE KARŞILAŞTIRILMASI

4.1 KOBİ'ler için IFRS Nedir? Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme Nedir?

KOBİ'ler için IFRS, küçük ve orta ölçekli işletmeler, özel işletmeler veya halka açık olmayan işletmeler olarak adlandırılan, kâr amacı güden işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarına ve diğer finansal raporlamalarına uygulanmak üzere tasarlanmıştır.

KOBİ'ler için IFRS, genel amaçlı finansal tablolarda önemli olan işlemler ve olaylar için muhasebeleştirme, ölçme, sunum ve açıklama hükümlerini belirlemektedir. Ayrıca, esas olarak belirli sektörlerde ortaya çıkan işlemler ve olaylar için de bu gereklilikleri belirlemektedir. KOBİ'ler için IFRS, KOBİ'lerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını yansıtmak ve KOBİ'ler ve finansal tablolarının kullanıcıları için geçerli olan maliyet-fayda hususlarını yansıtmak üzere yapılan değişikliklerle birlikte IFRS'lere dayanmaktadır.

KOBİ'ler İçin IFRS, IFRS'lere göre beş tür basitleştirmeyi yansıtmaktadır:

- ✓ IFRS'lerdeki bazı konular, KOBİ'ler için geçerli olmadığı için çıkarılmıştır.
- ✓ IFRS'lerde bazı muhasebe politikaları için seçeneklere izin verilmemektedir, KOBİ'ler için basitleştirilmiş yöntem kullanılmaktadır.
- ✓ IFRS'lerde yer alan birçok muhasebeleştirme ve ölçme ilkesi basitleştirilmiştir.
- ✓ Daha az açıklama gereklidir.

✓ Metin anlaşılması daha kolay olacak şekilde sade bir dille yazılmıştır.

Dünya genelindeki birçok ülke, finansal raporlama yükümlülüklerini belirlemek de dahil olmak üzere çok çeşitli amaçlar için kendi KOBİ tanımlarını geliştirmiştir. Genellikle bu ulusal veya bölgesel tanımlar, gelir, varlıklar, çalışanlar veya diğer faktörlere dayalı niceliksel kriterler içermektedir. Sıklıkla, KOBİ terimi, dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlayıp yayınlamadıklarına bakılmaksızın çok küçük işletmeleri ifade etmek veya bunları içerecek şekilde kullanılmaktadır.

IASB tarafından kullanılan küçük ve orta ölçekli işletmeler terimi ise, KOBİ’ler için IFRS’in 1.Bölümünde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler başlığı altında tanımlanmış ve açıklanmıştır. KOBİ’ler için IFRS’de KOBİ’ler şu şekilde tanımlanmıştır:

✓ Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve

✓ Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmeler

Ayrıca hükmün devamında kamuya hesap verme yükümlülüğünün aşağıda yer alan 2 durumda olabileceği belirtilmiştir:

- (A) Borç veya öz sermaye araçları halka açık bir piyasada işlem görüyorsa veya halka açık bir piyasada işlem görmek üzere bu tür araçları ihraç etme sürecindeyse veya
- (B) Başlıca faaliyet alanlarından biri olarak, geniş bir dış paydaş grubu adına emanetçi sıfatıyla varlık bulundurur (örneğin, bankalar ve yatırım bankaları, kredi birlikleri, menkul kıymet aracı kurumları/bayileri, sigorta şirketleri, yatırım fonları).

Bununla birlikte IASB Standartlarını hangi kuruluşların kullanmasının zorunlu veya izinli olduğuna dair kararların, ilgili ülkedeki düzenleyici otoriteler ile standart belirleyicilerin inisiyatifinde olduğunun belirtilmesi önem arz etmektedir. Bu durum hem IFRS’ler hem de KOBİ’ler için IFRS için geçerlidir.

4.2 KOBİ’ler için IFRS 2015 Sürümü ve BOBİ FRS 2021 Sürümü Arasındaki Farklar

4.2.1 Kapsam

KOBİ’ler için IFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)” tarafından uygulanırken, BOBİ FRS bağımsız denetime tabi ancak TFRS kapsamında olmayan ya da ihtiyari olarak TFRS’yi uygulamayan “Büyük ve Orta Boy” işletmeler tarafından uygulanmaktadır.

KOBİ’ler için IFRS hükümlerinin tamamı bu standardı uygulayan tüm işletmeler için geçerliken, BOBİ FRS bazı durumlarda büyük işletmelere ek muhasebeleştirme ve/veya açıklama yükümlülükleri getirirken diğer işletmelere bazı durumlarda muafiyetler sağlamaktadır.

4.2.2 Bölümler

Öncelikle KOBİ’ler için IFRS ve BOBİ FRS’yi bölümler kapsamında karşılaştıracak olursak:

□ KOBİ’ler için IFRS 35 bölümden BOBİ FRS ise 27 bölümden oluşmaktadır.

- KOBİ’ler için IFRS’de “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler” başlıklı ayrı bir bölüm bulunmakta ilgili bölümde KOBİ tanımı yapılmaktayken, BOBİ FRS metninde bu bölüm yer almamakta, büyük ve orta ölçekli işletmelerin tanımı standart metninde yapılmamış yalnızca büyük işletmenin kapsamı belirlenmiştir.
- KOBİ’ler için IFRS’de Finansal Tabloların Sunumu, Finansal Durum Tablosu, Kapsamlı Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu bölümlerine ayrı ayrı yer verilirken BOBİ FRS’de tüm bu hususlar Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümü içerisinde tek bir bölümde anlatılmıştır.
- KOBİ’ler için IFRS’de “Özellikli Faaliyetler” bölümü bulunurken, BOBİ FRS’de bunun karşılığı olarak “Tarımsal Faaliyetler” ile “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” bölümleri bulunmaktadır.
- KOBİ’ler için IFRS’de “Hisse Bazlı Ödemeler” bölümü bulunurken BOBİ FRS’de böyle bir bölüm bulunmamaktadır.
- KOBİ’ler için IFRS’de “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” bölümü bulunurken BOBİ FRS’de bu bölüm bulunmamaktadır, ilgili hükümlere “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü içerisinde “Kıdem Tazminatı Karşılığı” başlığı altında daha dar bir kapsamda yer verilmiştir.
- KOBİ’ler için IFRS’de «İlişkili Taraf Açıklamaları» bölümü bulunurken BOBİ FRS’de bu bölüm bulunmamaktadır, ilişkili tarafın tanımına Tanımlar kısmında ve ilişkili taraflara ilişkin yapılması gereken açıklamalara “Dipnotlar” bölümünde kısaca yer verilmiştir.
- KOBİ’ler için IFRS ekinde ve BOBİ FRS ekinde “Tanımlar” bulunurken, BOBİ FRS’de EK’lerde tanımlar ile birlikte “münferit ve konsolide finansal tablo örnekleri” bulunmaktadır.

İki standardın bölümleri karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 1 KOBİ’ler için IFRS ve BOBİ FRS’nin bölümler bazında karşılaştırması

KOBİ’ler için IFRS	BOBİ FRS
1 Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler	-
2 Kavramlar ve Genel İlkeler	1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
3 Finansal Tabloların Sunumu	1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
4 Finansal Durum Tablosu	1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
5 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
6 Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
7 Nakit Akış Tablosu	2 Nakit Akış Tablosu
8 Finansal Tablolara İlişkin Dipnotlar	26 Dipnotlar
9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	22 Konsolide Finansal Tablolar
10 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

11 Temel Finansal Araçlar	
12 Diğer Finansal Araçlar	9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
22 Yükümlülükler ve Özkaynaklar	
13 Stoklar	6 Stoklar
14 İştiraklerdeki Yatırımlar	10 İştiraklerdeki Yatırımlar
15 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17 Maddi Duran Varlıklar	12 Maddi Duran Varlıklar
18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19 İş Birleşmeleri ve Şerefiye	21 İş Birleşmeleri
20 Kiralamalar	15 Kiralamalar
21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
23 Hasılat	5 Hasılat
24 Devlet Teşvikleri	16 Devlet Teşvikleri
25 Borçlanma Maliyetleri	17 Borçlanma Maliyetleri
26 Hisse Bazlı Ödemeler	-
27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	-
29 Gelir Vergileri	23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
31 Yüksek Enflasyon	25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
32 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33 İlişkili Taraf Açıklamaları	-
34 Özellikli Faaliyetler	7 Tarımsal Faaliyetler 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
35 KOBİ FRS'ye Geçiş Geçiş	27 Geçiş Hükümleri
-	24 Ara Dönem Finansal Raporlama

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

4.2.3 KOBİ ve BOBİ Tanımları

KOBİ'ler için IFRS'te yukarıda bahsedildiği üzere KOBİ tanımı yapılmışken, BOBİ FRS'de ayrıntılı tanım yapılmamış büyük ve orta boy işletme kriterleri sayısal eşiklerle benimsenmiştir. Bu eşikler aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve ortalama çalışan sayısıdır. KGK tarafından belirlenen 3 eşikten ikisinin iki yıl üst üste aşılması durumunda büyük işletme kriterleri sağlanmış sayılmaktadır. Söz konusu eşikler her yıl gözden geçirilmekte ve gerek görüldüğü durumlarda revize edilmektedir.

4.2.4 Asgari Finansal Tablolar

KOBİ’ler İçin IFRS’ de ve BOBİ FRS’de sunulması gereken asgari finansal tabloların karşılaştırmasına aşağıda yer verilmiştir:

Tablo 2: KOBİ’ler İçin IFRS ve BOBİ FRS’nin asgari finansal tablolarının karşılaştırılması

KOBİ’ler İçin IFRS	BOBİ FRS
Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu
Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	Kar veya Zarar Tablosu
Özkaynak Değişim Tablosu (veya Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu)	Özkaynak Değişim Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Nakit Akış Tablosu
Dipnotlar	Dipnotlar

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

- KOBİ’ler İçin IFRS ‘de “diğer kapsamlı gelir tablosu” yer alırken, BOBİ FRS’de diğer kapsamlı gelir tablosu bulunmamaktadır. KOBİ’ler İçin IFRS ‘de diğer kapsamlı gelir tablosunun sunumu için IFRS’lerde olduğu gibi 2 seçenek belirlenmiştir: gelir tablosuyla birlikte tek tablo olarak sunmak ya da ayrı iki tablo şeklinde sunmak.
- KOBİ’ler İçin IFRS’de belirli koşullar altında (finansal tabloların sunulduğu dönemlerde özkaynaklarında meydana gelen tek değişikliklerin kâr veya zarar, temettü ödemeleri, önceki dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanması durumunda) “Özkaynak Değişim Tablosu” ve “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” yerine tek bir “Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu” sunulmasına izin verilmektedir.

4.2.5 Muhasebe Politikaları ve Uygulama Esasları

- KOBİ’ler İçin IFRS’de finansal tablolardaki bilgilerin niteliksel özellikleri temel ve destekleyici olarak ayrıştırılmadan “anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tamlık, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum” olarak sayılırken BOBİ FRS’de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak ikiye ayrılmış, temel özellikler ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum olarak destekleyici özellikler ise karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum olarak sayılmıştır.
- KOBİ’ler İçin IFRS’de finansal tablolardaki bilgilerin niteliksel özellikleri arasında gerçeğe uygun sunum sayılmamış bunun yerine güvenilir olma hususu vurgulanmıştır. BOBİ FRS’de faydalı finansal bilginin özellikleri arasında güvenilir olma hususu yerine gerçeğe uygun sunum yer almaktadır.

- KOBİ'ler İçin IFRS'de ve BOBİ FRS'de varlık, yükümlülük, gelir, gider ve özkaynak tanımları ile varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilme kriterlerinin aynı olduğu görülmektedir.
- KOBİ'ler İçin IFRS'de tüm borçlanma maliyetleri, olduğu dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS'de amaçlanan kullanımına ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, maliyet yöntemi uygulanarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine dâhil edilirken diğer tüm borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır.
- KOBİ'ler için IFRS'de hasılat alınan veya alınması beklenen bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülürken, BOBİ FRS'de hasılat bedelinin ölçümünde 1 yıl kuralı getirilmektedir. BOBİ FRS'de hasılatın bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülüyorsa hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmadan doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmekte, hasılat bedelinin bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesi öngörülüyorsa hasılat vade farkı ayrıştırılmak suretiyle ilgili mal veya hizmetin peşin bedelinden ölçülmektedir.
- Her iki standartta da yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ölçümünde maliyet bedelinden ölçüleceği belirtilmiş olmakla birlikte BOBİ FRS Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanmasına izin verirken, KOBİ'ler İçin IFRS'de gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çaba gerektirmeden güvenilir bir şekilde ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, her raporlama tarihinde gerçeğe değer üzerinden ölçülmekte ve gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Sadece gerçeğe uygun değer ölçümünün mümkün olmadığı durumlarda maliyet yönteminin kullanılmasına izin verilmektedir.
- BOBİ FRS Bölüm 14'te maddi olmayan duran varlığın itfasında varlığın faydalı ömrün gerçekçi bir şekilde tahmin edilememesi durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu öngörülmekte ve bu durumda varlık, 5 ila 10 yıl arasında olacak şekilde işletmece belirlenen sürede itfa edilmektedir. KOBİ'ler İçin IFRS'de maddi olmayan varlığın faydalı ömrü güvenilir bir şekilde belirlenemiyorsa, varlığın faydalı ömrü on yılı aşmayacak şekilde işletme yönetiminin en iyi tahminine göre belirlenmektedir.
- BOBİ FRS'de Finansal Araçlar ve Özkaynaklar tek bir bölümde düzenlenirken KOBİ'ler İçin IFRS'de finansal araçlar “Temel Finansal Araçlar”, “Diğer Finansal Araçlar” ve “Yükümlülükler ve Özkaynaklar” olarak 3 farklı bölümde ele alınmaktadır. Ayrıca işletmelere tüm finansal araçların muhasebeleştirilmesinde Bölüm 11 ve Bölüm 12 hükümlerinin uygulanması yerine TMS 39'un muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini seçme opsiyonu sağlanmıştır (TMS 39'un muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini seçmesi durumunda dahi Bölüm 11 ve 12'nin açıklama hükümlerini uygulamak koşuluyla).
- BOBİ FRS'de ertelenmiş vergi tutarlarının hesaplanması ve sunumu büyük işletmeler için zorunlu tutulmakla birlikte diğer işletmeler için bu uygulama zorunlu tutulmamakta (isteğe bağlı), KOBİ'ler

İçin IFRS’de ise ertelenmiş vergi standart kapsamında genel bir gereklilik olarak düzenlenmiş ve işletme büyüklüğüne göre bir muafiyet uygulanmamıştır.

- BOBİ FRS’de “Büyük İşletmeler” bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemiyle konsolide etmek zorunda olup diğer işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemesi isteğe bağlıyken KOBİ’ler İçin IFRS’de genel kural olarak ana ortaklıklar için konsolide finansal tablo hazırlaması zorunlu tutulmuştur.
- “Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmeleri” KOBİ’ler İçin IFRS’de düzenlenmemişken BOBİ FRS’de Bölüm 21 içerisinde özel olarak ayrıca düzenlenmiş ve «Hakların Birleştirilmesi» yöntemiyle muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir.
- Ara dönem finansal raporlama BOBİ FRS’de ayrı bir bölüm (Bölüm 24) şeklinde yer almaktayken KOBİ’ler İçin IFRS’de ara dönem raporların sunulması durumunda yapılması gerekenlere ilişkin dipnotlarda veya genel ilkelerde atıflar bulunmakta ancak BOBİ FRS’de olduğu gibi ayrı bir bölümde ele alınmamıştır.
- İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar için yapılan harcamalar BOBİ FRS’de “Araştırma” ve “Geliştirme” safhalarına ayrıştırılmakta, araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmeden gider yazılırken, geliştirme safhası harcamalarında yapılan harcamalar belirli koşulların sağlanması durumunda varlık olarak aktifleştirilmektedir. KOBİ’ler İçin IFRS’de işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin (hem araştırma hem geliştirme faaliyetlerinden kaynaklanan) tüm harcamalar, gerçekleştikleri anda gider olarak muhasebeleştirilmekte ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmemektedir.
- BOBİ FRS işletmelere canlı varlıkların ölçümü konusunda bir muhasebe politikası seçimi sunarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanmasına izin verirken KOBİ’ler İçin IFRS’de gerçeğe uygun değer aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebiliyorsa gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmasını zorunlu tutulmakta, maliyet yöntemi ise ancak gerçeğe uygun değer belirlenemediği durumlarda (istisnai olarak) kullanılabilir. KOBİ’ler İçin IFRS’de Bölüm 34’de “Hizmet imtiyaz düzenlemeleri” başlığı yer almakta ve bu başlık altında hizmet imtiyaz düzenlemelerinin tanımı, çeşitleri ve muhasebeleştirme ilkelerine yer verilirken BOBİ FRS’de “Hizmet imtiyaz düzenlemeleri” yer almamaktadır.

5. KOBİ’LER İÇİN IFRS 2015 SÜRÜMÜ VE 2025 SÜRÜMÜ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

- Bölüm 1’de dış kullanıcılar sayılabileceklerin kimler olduğu daha anlaşılır şekilde ifade edilmiş ve kamuya hesap verme yükümlülüğü tanımı açıklığa kavuşturulmuştur.
- Bölüm 2 Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ile uyumlu hale getirilmek üzere tamamen revize edilmiştir. Bölüm 2’de yapılan değişiklikler şunlardır:

KOBİ’ler İçin IFRS’in 2015 sürümünde finansal tablolardaki bilgilerin niteliksel özellikleri temel ve destekleyici şeklinde ayrıştırılmadan “Anlaşılabilirlik, İhtiyaca Uygunluk, Önemlilik, Güvenilirlik, Özün Önceliği, İhtiyatlılık, Tamlık, Karşılaştırılabilirlik ve Zamanında Sunum” olarak sa-

yılmışken 2025 sürümünde “Temel Niteliksel Özellikler” (İhtiyaca Uygunluk ve Gerçeğe Uygun Sunum) ve “Destekleyici Niteliksel Özellikler” (Karşılaştırılabilirlik, Doğrulanabilirlik, Zamanında Sunum, Anlaşılabilirlik) olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmıştır. Böylece IFRS’lerle uyumlu hale getirilmiştir.

KOBİ’ler İçin IFRS’in 2015 sürümünde yer alan “Güvenilirlik” kavramı kaldırılarak yerine “Gerçeğe Uygun Sunum” kavramı getirilmiştir. Ayrıca “İhtiyatlılık” ayrı bir temel prensip olmaktan çıkarılıp, gerçeğe uygun sunumun bir parçası olan tarafsızlığı destekleyen bir davranış biçimi olarak yeniden konumlandırılmıştır.

“Varlık ve Yükümlülük tanımları” değiştirilerek yine IFRS’de Kavramsal Çerçeve’deki tanımlarla uyumlu olacak şekilde güncellenmiştir. Ayrıca yine “finansal tablolara alma kriterleri” de Kavramsal Çerçeve ile uyumlu olacak şekilde değiştirilmiştir. 2015 sürümünde yer almayan “Finansal Tablo Dışı Bırakma Hükümleri” Kavramsal Çerçeve ile uyumlu olacak şekilde Standarda eklenmiştir.

2015 sürümünde ölçüm esasları sadece “Tarihi Maliyet” ve “Gerçeğe Uygun Değer” olarak çok kısa bir şekilde verilmişken, 2025 sürümünde yine Kavramsal Çerçeveyle uyumlu olacak şekilde Standarda tarihi maliyetin yanı sıra “Cari Değer” adında yeni bir çatı ölçüm esası oluşturulmuştur. Cari değer altında; Gerçeğe Uygun Değer, Cari Maliyet, Kullanım Değeri, İfa Değeri gibi alternatifler detaylandırılmıştır. Ayrıca 2025 sürümünde ölçüm esası seçilirken nelere dikkat edileceğine (İlgilik, Gerçeğe Uygun Sunum vb.) yönelik rehberlik sağlayan yeni hükümler ilave edilmiştir.

2015 sürümünde yer almayan ancak Kavramsal Çerçeve’de yer verilen “Sunum ve Açıklama” başlığı altında “İletişim Araçları Olarak Sunum ve Açıklama”, “Sınıflandırma” ve “Toplulaştırma” kavramlarını açıklayan yeni başlıklar ve paragraflar eklenmiştir.

- Bölüm 3’de yapılan değişiklikler şunlardır: Öncelikle Bölüm 2’de yer alan “Tahakkuk Esası” kuralına ilişkin hüküm 2025 sürümünde Bölüm 2’den çıkarılarak, doğrudan finansal tabloların hazırlanma esası olduğu için bu bölüme taşınmıştır. Daha sonra “önemlilik” tanımı genişletilerek güncellenmiştir. Ayrıca finansal tablolarda ve dipnotlarda bilgilerin nasıl toplulaştırılacağına dair yeni bir paragraf (3.15A) eklenmiştir. Son olarak dipnotların sıralamasına ve alt toplamlara ilişkin gereklilikler daha net ve anlaşılır hale getirilmiştir.
- Bölüm 6’ya dipnotlar başlığı altında finansal tabloların yayınlanması onaylanmadan önce önerilen (veya ilan edilen) ancak raporlama dönemi içinde hissedarlara dağıtım olarak kaydedilmeyen temettü tutarı ve hisse başına tutar ve kaydedilmeyen kümülatif imtiyazlı temettü tutarının açıklanmasına ilişkin yeni bir paragraf eklenmiştir.
- Bölüm 7’ye finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişikliklerin, nakit akışlarından ve nakit dışı akışlardan kaynaklanan değişiklikler de dahil olmak üzere, mutabakatının açıklanması zorunluluğuna ilişkin yeni bir paragraf eklenmiştir. Ayrıca tedarikçi finansman düzenlemeleri hakkında bilgi açıklanması zorunluluğuna ilişkin yeni bir paragraf eklenmiştir.
- 2015 sürümünde Bölüm 3 ve Bölüm 8’de kullanılan “significant (belirgin, kayda değer)” kavramı kaldırılarak (IAS 1’deki değişiklik ile uyumlu olacak şekilde) yerine “material (önemli)” kavramı kullanılmıştır.

- Bölüm 9, IFRS 10 ile uyumlu hale getirilmiştir: “Kontrol” tanımı IFRS 10 ile uyumlu hale getirilmiştir. İspatlanabilir varsayımın uygulanmasına ilişkin açıklama yapılmıştır. “Bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedilmesi” durumundaki gereklilikler ve “elde tutulan payların ölçümü”ne ilişkin hükümler IFRS 10 ile uyumlu olacak şekilde değiştirilmiştir. Ayrıca kontrol kaybıyla sonuçlanmayan pay değişimlerine ilişkin hükümler bu bölüme taşınmıştır. Açıklama (Dipnot) Gerekliliklerine ilişkin hükümler IFRS 10 ile uyumlu hale getirilmiştir. Bireysel finansal tablo hazırlayan işletmeler için ek bilgi gerektiren hükümlerde değişiklikler yapılmıştır.
- Bölüm 10’a ‘Muhasebe Tahmini’ tanımı eklenmiştir. “Muhasebe tahmini” tanımı, muhasebe politikası değişikliğinden ayırt edilebilmesi için netleştirilmiştir. Tahminler, finansal tablolardaki parasal tutarların ölçüm belirsizliğine tabi olduğu durumlar olarak tanımlanmıştır.
- 2015 sürümünde yer alan 11 ve 12.bölümler 2025 sürümünde Bölüm 11’de birleştirilmiştir. Eski sürümde Bölüm 11 ve 12 finansal araçları kapsarken, yeni sürümde gerçeğe uygun değer ölçümü ve açıklamaları için yeni bir Bölüm 12 (Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü) oluşturulmuştur. 2015 sürümündeki Bölüm 12 (Diğer Finansal Araç Konuları), revize edilen Bölüm 11 (Finansal Araçlar) içine “Bölüm II” olarak dahil edilmiştir. Böylece finansal araçlar tek bir bölümde toplanırken, gerçeğe uygun değer ölçümü teknikleri ayrı bir bölüme alınmıştır.
- Bölüm 11’de yapılan değişiklikler şunlardır: IAS 39’un muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini uygulama seçeneği kaldırılmıştır. Yalnızca Bölüm 11 ve Bölüm 12 hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Negatif tazminat ödemeleri olan ön ödeme özelliklerine sahip borçlanma araçlarının yine de itfa edilmiş maliyetle ölçülme kriterlerini karşılayabileceği açıklığa kavuşturulmuştur. Sözleşmeye bağlı nakit akışı özelliklerine dayalı (SPPI Testi) borçlanma araçlarının özelliklerine göre sınıflandırılması için ek bir ilke eklenmiştir. Finansal araçlar için yeniden sınıflandırma hükümleri açıklığa kavuşturulmuştur. Revize edilmiş 23. Bölümden meydana gelen değişikliklerin bir sonucu olarak “ilk ölçüm” hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Grup içindeki başka bir işletmeye (borçlu) bedelsiz olarak verilen finansal garanti sözleşmeleri bu bölüm kapsamından çıkarılarak Bölüm 21 Karşılıklar ve Koşullu Borçlar kapsamına alınmıştır.
- Yeni 12. Bölüm: Gerçeğe uygun değer tahmin edilmesi ve gerçeğe uygun değer ölçümleri ile açıklamalara ilişkin hükümler yeni oluşturulan “Gerçeğe Uygun Değer” bölümüne taşınmıştır.
- Bölüm 23’den kaynaklanan değişikliklerin etkisiyle Bölüm 13’de değişiklikler yapılmıştır.
- Bölüm 14’e iştirak veya ortak kontrol altındaki kuruluşta yer alan ve kuruluşun iştirak veya ortak kontrol altındaki kuruluşdaki net yatırımının bir parçası olan uzun vadeli menfaatlerin işlenmesine ilişkin açıklamalarda değişiklikler yapılmıştır.
- Bölüm 15’te bölümün adı 2015 sürümünde ‘joint venture’ iken 2025 sürümünde ‘joint arrangement’ olarak değiştirilmiş ve IFRS’lerle uyumlu olacak şekilde “müşterek girişimler” yerine “müşterek anlaşmalar” kavramı kullanılmıştır. Ayrıca ‘Müşterek kontrol’ tanımı, Bölüm 9’daki ‘kontrol’ tanımıyla uyumlu hale getirilmiştir.

- Bölüm 16’ya bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkule sınıflandırılması veya yatırım amaçlı gayrimenkulden başka bir sınıfa transferinin yalnızca kullanım amacındaki değişikliğine dair kanıt olduğunda yapılacağı ifadesi eklenmiştir.
- Bölüm 17’de yapılan değişiklikler şunlardır: Bir varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınan faktörler açıklığa kavuşturulmuştur. Varlığın kullanımıyla elde edilen hasılatla dayalı bir amortisman yönteminin uygun olmadığına dair hüküm eklenmiştir. Ayrıca Bölüm 23’den kaynaklanan değişikliklerin etkisiyle bu bölümde değişiklikler yapılmıştır. Son olarak “Taşıyıcı bitkiler”, Bölüm 34’ten çıkarılarak Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar kapsamına alınmıştır. Böylece IAS 16 ile uyum sağlanmıştır.
- Bölüm 18’de kullanılan ‘varlık’ tanımı açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca gelire dayalı amortisman yöntemlerinin uygun olmadığına dair çürütülebilir bir varsayım eklenmiştir ve bu varsayımın çürütülebileceği sınırlı durumların ayrıntıları açıklanmıştır.
- Bölüm 19, IFRS 3 İşletme Birleşmeleri, İşletme Tanımı ve Kavramsal Çerçeve Atıf değişiklikleriyle uyumlu hale getirilmek üzere revize edilmiştir. (İşletme tanımı, şarta bağlı bedelin muhasebeleştirilmesi, aşamalı işletme birleşmelerinin ölçümü, edinim maliyetlerine ilişkin değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır.)
- Bölüm 21’de yapılan değişiklikler şunlardır: Öncelikle kullanılan ‘yükümlülük’ tanımı açıklığa kavuşturulmuştur. Revize edilmiş Bölüm 19’un bir sonucu olarak, bir işletme birleşmesindeki koşullu bedele ilişkin hükümler bu bölüm kapsamından çıkarılmıştır. Ayrıca belirtilen borçlunun grup içindeki başka bir kuruluş olduğu durumlarda bedelsiz olarak düzenlenen finansal garanti sözleşmeleri bu bölüm kapsamına alınmıştır ve bu bölümde düzenlenen finansal garanti sözleşmelerine ilişkin açıklama hükümleri eklenmiştir. Son olarak yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin rehber Ek’ten çıkarılmış ve örneklerle birlikte bu bölüme eklenmiştir.
- Bölüm 22’de yapılan değişiklikler şunlardır: Öncelikle 19. bölümün revize edilmesi sonucunda, bir işletme birleşmesinde koşullu bedel sözleşmeleri bu bölüm kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca 2015 sürümünde bu bölümde yer alan konsolide bir iştirakin hisselerindeki işlemlere ilişkin hükümler Bölüm 9’a taşınmıştır. Son olarak kanunlar veya düzenlemeler bu tür bir sunumu yasakladığında, nakit veya diğer kaynakların alınmasından önce özkaynak araçlarının ihraç edilmesi durumunda, alacak tutarının özkaynaklara mahsup olarak sunulmasında ilişkin muafiyet eklenmiştir.
- Bölüm 23, IFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”a uygun hale getirilmek üzere revize edilmiştir. (5 aşamalı model, kontrolün devri, garanti türleri, cayma hakkı olan satışlar, lisanslamaya ilişkin hükümlerde değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır)
- Bölüm 26’da yapılan değişiklikler şunlardır: İlk olarak kapsama ilişkin bazı değişiklikler yapılmıştır. Bununla birlikte bu bölümde kullanılan ‘gerçeğe uygun değer’ tanımı açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca ‘performans koşulu’ ve ‘hizmet koşulu’ ayrı ayrı tanımlanarak ‘hak kazanma koşulları’ tanımı açıklığa kavuşturulmuştur. Bunun dışında nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemelerin ölçümünde hak kazanma ve hak kazanmama koşullarının etkilerine ilişkin hükümler eklenmiştir. Son olarak

stopaj vergisi yükümlülükleri için net ödeme özelliğine sahip hisse bazlı ödeme işlemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin hükümler eklenmiştir.

- Bölüm 27’de; yeni 12. Bölüm ve revize edilmiş 23. Bölümden kaynaklanan değişikliklerin etkisiyle değişiklikler yapılmıştır.
- Bölüm 28’de yapılan değişiklikler şunlardır: Öncelikle bazı açıklama zorunluluklarına ilişkin hükümler eklenmiş, bazı açıklama zorunlulukları ise kaldırılmıştır. Ayrıca 21. Bölüm kapsamındaki yeniden yapılandırma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerle, işten çıkarma tazminatlarının muhasebeleştirilme zamanlamasına ilişkin hükümleri uyumlu hale getirmek için değişiklikler yapılmıştır. Son olarak tanımlanmış bir fayda yükümlülüğü ile plan varlıklarının açılış ve kapanış bakiyelerinin daha ayrıntılı bir şekilde uzlaştırılmasını gerektiren değişiklikler yapılmıştır.
- Bölüm 29’da yapılan değişiklikler şunlardır: İlk olarak gerçekleşmemiş zararlar için ertelenmiş vergi varlığının ne zaman muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümler açıklığa kavuşturulmuştur. Daha sonra gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde belirsizliğin etkilerinin nasıl yansıtılacağına ilişkin hükümler eklenmiştir. Son olarak gelir vergisi varlıkları ve yükümlülüklerinin mahsup edilmesine ilişkin şartlara ilişkin hükümlerde değişiklikler yapılmıştır.
- Bölüm 30’da yapılan değişiklikler şunlardır: Bir para biriminin başka bir para birimine dönüştürülebilir olup olmadığının değerlendirilmesinde ve kullanılacak döviz kurunun belirlenmesinde tutarlı bir yaklaşım uygulanmasına ilişkin ve yapılacak açıklamalara ilişkin hükümler eklenmiştir. Ayrıca yabancı para biriminde ödenen veya alınan ön ödemeli işlemlerde kullanılacak döviz kurunun belirlenmesine ilişkin bir hüküm eklenmiştir.
- Bölüm 33’te bazı açıklama hükümleri eklenmiştir: Bunlardan ilki işletmenin ayrı bir yönetim kuruluşu tarafından sağlanan temel yönetim hizmetleri için yaptığı harcamaların açıklanması zorunluluğu diğeri ise işletmenin hükümetle ilgili kuruluşlarla olan ilişkisi ve işlemleri hakkında bilgi açıklama muafiyetini uygulayan kuruluş için açıklama zorunluluğudur.
- Bölüm 34’te arama ve değerlendirme varlıklarının ayrı bir varlık sınıfı olarak ele alınması ve 17. bölüm veya 18. Bölümde belirtilen Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Varlıklar hakkındaki açıklamaların yapılması zorunluluğuna ilişkin hüküm eklenmiştir.
- Bölüm 35’e eklenen hükümler şunlardır: İlk olarak standardı ilk kez benimseyenlerin, revize edilmiş Bölüm 23’e ilişkin geçiş gerekliliklerine uygun olarak, Bölüm 23’ü geriye dönük veya ileriye dönük olarak uygulamalarına izin veren bir seçenek eklenmiştir. Ayrıca geçiş tarihinden önce tamamlanan müşteri sözleşmeleri için Standardın ilk kez benimsenmesine ilişkin geriye dönük uygulamaya istisna eklenmiştir.
- Ek A yürürlük tarihi ile EK B Tanımlar revize edilmiştir.
- Gerekçe ve Finansal Tablo Örnekleri güncellenmiştir.

- KOBİ’ler için IFRS’in 2015 ve 2025 versiyonlarında yer alan finansal tablo örneklerinde meydana gelen temel değişiklikler şu şekildedir:
- Ticari alacakların yaş analizi: 2025 versiyonunda, ticari alacakların vadelerine göre yaşlandırılmasını ve değer düşüklüğünü gösteren yeni bir tablo eklenmiştir.
- Finansal yükümlülüklerin vade analizi: İşletmenin likidite riskini göstermek amacıyla, banka kredileri, ticari borçlar ve faiz borçları gibi finansal yükümlülüklerin kalan sözleşme vadelerine göre dağılımını gösteren yeni bir analiz tablosu eklenmiştir.
- Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin mutabakatı: IAS 7’deki değişikliklerle uyumlu olarak, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin (banka kredileri, finansal kiralama vb.) dönem başı ve dönem sonu bakiyeleri arasındaki nakit ve nakit dışı değişiklikleri gösteren bir mutabakat tablosu finansal tablo örneklerine dahil edilmiştir.
- Hasılat Modelindeki Değişiklikler (IFRS 15 Uyumu): 2025 versiyonu, yeni “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” (IFRS 15) ilkelerine uyumlu olarak güncellenmiş ve değişiklikler finansal tablo örneklerine ve dipnotlara doğrudan yansıtılmıştır.

6. KOBİ’LER İÇİN IFRS’DEKİ DEĞİŞİKLİKLER KAPSAMINDA BOBİ FRS’NİN İNCELENMESİ VE BOBİ FRS’YE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK ÖNERİLERİ

- BOBİ FRS’de yer alan “Varlık” ve “Yükümlülük” tanımları IFRS’lere yakınsayacak şekilde değiştirilebilir.
- BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat, IFRS 15 ile uyumlu olacak şekilde revize edilebilir.
- Kontrol kavramı ve kontrole ilişkin hükümler IFRS 10 ile uyumlu hale gelecek şekilde revize edilebilir.
- Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümünde yer alan eklenerek gerçeğe uygun değer in ölçümü ve açıklanmalara ilişkin hükümler yeni bir “Gerçeğe Uygun Değer Bölümü” oluşturularak burada ele alınabilir.
- Bölüm 11 Müşterek Girişimlerde Yatırımlar bölümünde “müşterek girişim” kavramı yerine “müşterek anlaşmalar” kavramı kullanılabilir. Ayrıca bu bölüm IFRS 11 ile uyumlu hale getirilebilir.
- Taşıyıcı bitkiler IFRS’lerde TMS 41 değil TMS 16 kapsamında değerlendirilirken BOBİ FRS’de taşıyıcı bitkiler “Tarımsal Faaliyetler” bölümü kapsamında ele alınmıştır. IFRS’lerle uyum açısından (KOBİ’ler için IFRS’de olduğu gibi) Maddi Duran Varlıklar bölümü kapsamına alınabilir.
- BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmeleri IFRS 3 bağlamında gözden geçirilerek güncellenebilir. Ayrıca Bölüm 21’in adı “İşletme Birleşmeleri” olarak değiştirilmesi uygun olur.
- BOBİ FRS Bölüm 19’a yeniden yapılandırma tanımı ve yeniden yapılandırmanın olduğu durumlar ve yeniden yapılanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler eklenebilir.

- KOBİ’ler İçin IFRS’in her iki sürümünde de bulunan ancak BOBİ FRS’de ele alınmayan Hisse Bazlı Ödemeler bölümü BOBİ FRS’ye yeni bir bölüm olarak eklenebilir.
- KOBİ’ler İçin IFRS’in 2015 sürümünde de bulunan ancak BOBİ FRS’de ayrı bir bölüm olarak yer verilmeyen Bölüm 19 içerisinde çok sınırlı olarak yer verilen çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ile açıklanmasına ilişkin hükümler BOBİ FRS’ye “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlığı altında yeni bir bölüm olarak eklenebilir.
- KOBİ’ler İçin IFRS’in her iki sürümünde de Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler içinde ayrı bir başlık altında yer verilen ancak BOBİ FRS’de yer almayan “Hizmet imtiyaz düzenlemeleri”ne ilişkin hükümler BOBİ FRS’ye yeni bir bölüm olarak eklenebilir.
- KOBİ’ler İçin IFRS’in her iki sürümünde de yer alan ancak BOBİ FRS’de ayrı bir bölüm olarak değil yalnızca tanımlarda ve dipnotlarda yer verilen ilişkili taraf, ilişkili taraflarla ilişki ve işlemlerin belirlenmesi ve ilişkili taraf işlemlerinin açıklanmasına ilişkin hükümlerin ayrıntılı olarak yer aldığı yeni bir “İlişkili taraflar bölümü” eklenebilir.
- BOBİ FRS Bölüm 21’de « Ortak Kontrole Tâbi İş Birleşmeleri» başlığı altında yer alan hükümler KGK tarafından 15.01.2026 tarihli «Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik İlke Kararı» çerçevesinde revize edilebilir. Başlık da “Ortak Kontrole Tâbi İşletme Birleşmeleri” olarak değiştirilebilir.

7. SONUÇ

KOBİ’ler İçin IFRS’in 2009 yılında ilk yayımlanışındaki amaç, IFRS kapsamında olmayan kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmelerin daha basit ve anlaşılabilir biçimde IFRS’leri kullanma imkânı vermektir. Bu nedenle KOBİ’ler için IFRS’de IFRS’lerde yer alan tercihli uygulamalara son verilerek tercihlerin bir tanesi seçilmiş, bu grup için gerekli olmayan standartlar kapsama alınmamış ve kendine özgü bir standart olarak yayımlanmıştır. IFRS’lerdeki her bir standart burada bir bölüm olarak yer almıştır. KOBİ’ler için IFRS’in yazımında mevcut IFRS’lerden hareket edilmiştir. Ayrıca daha sonraki dönemlerde IFRS’lerde meydana gelen değişikliklerin biriktirilerek belirli dönemlerde KOBİ’ler için IFRS’e uyarlanması öngörülmüştü. Bu bağlamda 2015 yılında ikinci sürüm ve 2025 yılında ise üçüncü sürüm hazırlanmıştır. Yeni sürümlerde göze çarpan en önemli değişiklikler IFRS’deki değişikliklerin bu standartta da uygulanmasının sağlanmasıdır. Çünkü genelde IFRS’lerden farklı bir uygulama talep edilmemektedir. Türkiye’de yayımlanan BOBİ FRS’nin de bu kapsamda ilk yayımlandığı tarihe göre IFRS’lerdeki değişiklikleri bünyesine alması gerekmektedir. Nitekim ilk değişim BOBİ FRS 2021 Sürümü 30/3/2021 tarihinde yayımlanmıştır. Son durumda KOBİ’ler için IFRS’deki 2027 yılında yürürlüğe girecek değişikliklerin BOBİ FRS’de de yapılması ve IFRS’deki değişikliklerin gecikmeden BOBİ FRS’ye de uyarlanması gerekmektedir. Hatta kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için hazırlanan finansal raporlama standardının (KAGİ FRS) da bu değişikliklere göre kaleme alınması göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2010). KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GENEL BAKIŞ VE TAM SET IAS/IFRS'LERDEN FARKLILIĞI. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 30, 1-26. <https://izlik.org/JA66DN62UF>
- Çelik, O. (2010). KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI: NE ZAMAN VE NASIL? *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 30, 41-56. <https://izlik.org/JA66PW64KN>
- Demir, V. (2007). KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN SON TASLAĞI VE DEĞERLENDİRMELER. *Mali Çözüm*, 80, 43-58.
- Devi S.S & Samujh R.H. (2015). The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs. *Australian Accounting Review*, 25, 124-138. <https://doi.org/10.1111/auar.12048>
- Güleç, Ö. F., & Ergi, Ş. (2019). Dünyada ve Türkiye'de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 258-277. <https://izlik.org/JA55YZ-75CN>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2026, 3 Ocak). Who we are. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2025, 5 Aralık). Completed Projects. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2026, 1 Şubat). Who uses IFRS Accounting Standards? <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-the-use-of-the-ifrs-for-smes-accounting-standard>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2025, 12 Aralık).- The IFRS for SMEs Standard- Standard 2015 Issued <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2025, 12 Aralık).- The IFRS for SMEs Standard- Standard 2025 Issued <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/html-ifrs-for-smes/>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2025). Overview of the treatment of amendments to full IFRS Accounting Standards <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/ifrs-for-smes/english/2025/treatment-of-amendments.pdf>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2009). IFRS for SMEs Accounting Standard First Edition. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2015). IFRS for SMEs Accounting Standard Second Edition. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2025). IFRS for SMEs Accounting Standard Second Edition. London: IFRS Foundation.
- Jermakowicz, E.K. & Epstein, B.J. (2010). IFRS for SMEs-An Option for U.S. Private Entities? *Review of Business*, 30(2), 72-79. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/ifrs-smes-option-u-s-private-entities/docview/744485629/se-2>
- Kaya,D., & Koch,M. (2015). Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - Early empirical evidence. *Accounting and Business Research* 45(1), 93-120.

Marina, A.-G. (2022). IFRS FOR SMEs: EVOLUTION AND DISCUSSIONS. *Revista Economica*, 74(4), 43–49. <https://doi.org/10.56043/reveco-2022-0036>

Öztürk, C. (2016). KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İLK KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME: MUHASEBE POLİTİKALARINDA MEYDANA GELEN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 9(1), 15-44. <https://izlik.org/JA99BG23ZT>

Öztürk, C., & Akdoğan, N. (2023). KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İKİNCİ KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME TASLAĞINA GENEL BAKIŞ. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(70), 89-110. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1259931>

Sarısoy, Ö., & Eskin, İ. (2021). KOBİ IFRS'den Günümüze Finansal Raporlama Standartlarının Genel Bir Değerlendirmesi. *Journal of Accounting Institute*, 64, 19-37. <https://doi.org/10.26650/MED.738086>