



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Burak Çağrı YILMAZ

MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER AÇISINDAN BOBİ
FRS'NİN TFRS, KÜMİ FRS VE MSUGT İLE KARŞILAŞTIRILARAK İNCELENMESİ

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2021



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Burak Çağrı YILMAZ

MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER AÇISINDAN BOBİ
FRS'NİN TFRS, KÜMİ FRS VE MSUGT İLE KARŞILAŞTIRILARAK İNCELENMESİ

Danışman

Prof. Dr. Burcu DEMİREL

İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2021

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Burak Çağrı YILMAZ'ın bu çalışması, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Süleyman UYAR (İmza)

Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. Burcu DEMİREL (İmza)

Üye : Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ (İmza)

Tez Başlığı: Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Açısından BOBİ FRS'nin
TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT ile Karşılaştırılarak İncelenmesi

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 12/07/2021

Mezuniyet Tarihi :/....../20...

(İmza)
Prof. Dr. Suat KOLUKIRIK
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Açısından BOBİ FRS’nin TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT ile Karşılaştırılarak İncelenmesi” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

Burak Çağrı YILMAZ





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Burak Çağrı YILMAZ
Öğrenci Numarası	20175212005
Enstitü Ana Bilim Dalı	İşletme
Programı	Tezli Yüksek Lisans
Programın Türü	(X) Tezli Yüksek Lisans () Doktora () Tezsiz Yüksek Lisans
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Prof. Dr. Burcu DEMİREL
Tez Başlığı	Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Açısından BOBİ FRS'nin TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT ile Karşılaştırılarak İncelenmesi
Turnitin Ödev Numarası	1630630937

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 103 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 12/08/2021 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 27

alıntılar dahil % 33'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

(X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelerle sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

12/08/2021

(imzası)
Danışmanın Unvanı-Adı-Soyadı
Prof. Dr. Burcu DEMİREL

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	iv
TABLOLAR LİSTESİ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	vi
ÖZET	viii
SUMMARY	ix
ÖNSÖZ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla İlgili Genel Bilgiler	2
1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	4
1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişimi	5
1.4. Ülkeler Tarafından Yapılan Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Çalışmalar	8
1.5. Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılması, Dünyada ve Türkiye’de Entegrasyonu.....	10
1.6. Türkiye’de Finansal Raporlama Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi.....	12
1.6.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	19
1.6.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).22	
1.6.3. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı (KÜMİ FRS)	22

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. BOBİ FRS ile İlgili Genel Bilgiler	25
2.2. BOBİ FRS’ye Geçiş ile Beklenen Faydalar.....	30
2.3. BOBİ FRS’ye Geçişte Yaşanan Problemler	34

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FRS'NİN TFRS, KÜMİ FRS VE MSGUT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. BOBİ FRS ile İlgili Önceki Çalışmalar	39
3.2. BOBİ FRS'nin TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi.....	46
3.2.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu	46
3.2.2. Nakit Akış Tablosu	49
3.2.3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	51
3.2.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	54
3.2.5. Hasılat	55
3.2.6. Stoklar	58
3.2.7. Tarımsal Faaliyetler	61
3.2.8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi.....	62
3.2.9. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	63
3.2.10. İştiraklerdeki Yatırımlar.....	67
3.2.11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar.....	71
3.2.12. Maddi Duran Varlıklar.....	73
3.2.13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	76
3.2.14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	79
3.2.15. Kiralamalar.....	81
3.2.16. Devlet Teşvikleri.....	84
3.2.17. Borçlanma Maliyetleri	86
3.2.18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	87
3.2.19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	88
3.2.20. Yabancı Para Çevrim İşlemleri	92
3.2.21. İş Birleşmeleri	94
3.2.22. Konsolide Finansal Tablolar	96
3.2.23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	98
3.2.24. Ara Dönem Finansal Raporlama.....	100
3.2.25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	103
3.2.26. Dipnotlar	106

3.2.27. Geçiş Hükümleri	106
SONUÇ	108
KAYNAKÇA.....	111
ÖZGEÇMİŞ.....	121



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1 MSUGT ile Muhasebe Şekil ve Esasları.....	15
Şekil 1. 2 Türkiye’de Geçerli Finansal Raporlama Standartlarının Belirlenmesi	21
Şekil 2. 1 BOBİ FRS 2017 Sürümüne Göre Büyük İşletme Kriterleri.....	27
Şekil 3. 1 Nakit Akış Tablosunun Sınıflandırması	49
Şekil 3. 2 Muhasebe Politikaları, Hatalar, Tahminler	54
Şekil 3. 3 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Tanımlar	99



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2. 1 BOBİ FRS 2021 Sürümüne Göre Büyük İşletme Kriterleri	28
Tablo 3. 1 BOBİ FRS ile İlgili Önceki Çalışmalar.....	39
Tablo 3. 2 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Karşılaştırması	47
Tablo 3. 3 Nakit Akış Tablosu Karşılaştırması	50
Tablo 3. 4 Muhasebe Politikaları Karşılaştırması	51
Tablo 3. 5 Muhasebe Tahminleri Karşılaştırması	53
Tablo 3. 6 Hatalar Karşılaştırması.....	54
Tablo 3. 7 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Karşılaştırması	55
Tablo 3. 8 Hasılat Karşılaştırması	56
Tablo 3. 9 Stoklar Karşılaştırması	59
Tablo 3. 10 Tarımsal Faaliyetler Karşılaştırması	61
Tablo 3. 11 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Karşılaştırması	62
Tablo 3. 12 Finansal Araçlar ve Öz Kaynaklar Karşılaştırması	65
Tablo 3. 13 İştiraklerdeki Yatırım Oranlarının Karşılaştırılması	67
Tablo 3. 14 İştiraklerdeki Yatırımların Karşılaştırılması	68
Tablo 3. 15 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların Karşılaştırılması	72
Tablo 3. 16 Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması.....	74
Tablo 3. 17 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Karşılaştırması	77
Tablo 3. 18 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Karşılaştırması	79
Tablo 3. 19 Kiralamaların Karşılaştırılması	82
Tablo 3. 20 Devlet Teşviklerinin Karşılaştırması.....	85
Tablo 3. 21 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılaştırması	87
Tablo 3. 22 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Karşılaştırması	89
Tablo 3. 23 Yabancı Para Çevrim İşlemleri Karşılaştırması	93
Tablo 3. 24 İş Birleşmeleri Karşılaştırması	95
Tablo 3. 25 Konsolide Finansal Tabloların Karşılaştırılması.....	97
Tablo 3. 26 Ertelenmiş Vergi Uygulama Tablosu.....	100
Tablo 3. 27 Ertelenmiş Vergi Karşılaştırması	100
Tablo 3. 28 Ara Dönem Finansal Raporlama Karşılaştırması.....	102
Tablo 3. 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Karşılaştırması	105

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certificated Public Accountants
ASB	: Accounting Standards Board
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
FASB	: Financial Accounting Standards Board
FRC	: Financial Reporting Council
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İDTYDK	: İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles
Vb.	: Ve benzeri
Vd.	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



ÖZET

Küreselleşme ile her geçen gün daha da gelişen ticaretin bir sonucu olarak finansal raporlamada standartlaşma bir zorunluluk haline gelmiştir. Devletler ve ilgili kurumlar tarafından finansal raporlamada standardın sağlanması için birçok çalışma yapılmıştır. Ülkemizde de çeşitli kurumlar tarafından finansal raporlama standartları için çalışmalar yürütülmüştür. Son olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş, standart oluşturma ve geliştirme hususunda tek yetkili kurum olmuştur. Bu çalışmada ülkemizde 2017 yılında yürürlüğe giren 2018 yılından itibaren uygulanmakta olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Taslak halinde olan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) karşılaştırılmıştır. BOBİ FRS’de yer alan bölümler üzerinden yapılan karşılaştırmalarda farklılıklara değinilmiştir. BOBİ FRS’nin TFRS’lere göre daha kolay ve anlaşılabilir olduğu görülmüştür. Fakat aynı kıyaslama KÜMİ FRS açısından ele alındığında, BOBİ FRS’nin daha detaylı ve karmaşık olduğu anlaşılmaktadır. BOBİ FRS ve MSUGT arasında yapılan karşılaştırmalarda ise MSUGT’de birtakım değerlendirme hükümlerinin bulunmaması sebebiyle ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktan uzak olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, TMS/TFRS, KÜMİ FRS, MSUGT, Finansal Raporlama Standartları

SUMMARY
EXAMINATION OF FRS FOR LMEs IN TERMS OF ITS INNOVATIONS IN
ACCOUNTING APPLICATIONS COMPARISON WITH TFRS, KUMİ FRS AND
MSUGT

Standardization in financial reporting has become a necessity as a result of globalization and ever-developing trade. Many studies have been carried out by governments and related institutions to ensure the standard in financial reporting. Also, in our country, studies have been carried out for financial reporting standards by various institutions. Eventually, the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Institution was established and became the only authorized institution for setting and developing standards. In this study, the Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Enterprises (FRS for LMEs), which have been in force in our country in 2017 and have been implemented since 2018, and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Turkish Accounting Standards (TAS), Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises which are in draft form, and Reporting Standards (KUMİ FRS) and Accounting System Implementation General Communiqué (MSUGT) were compared. Differences were mentioned in the comparisons made over the sections in FRS for LMEs. It has been seen that the FRS for LMEs is easier to understand than TFRSs. However, when the same comparison is considered in terms of KUMİ FRS, it is understood that FRS for LMEs is more detailed and complex. When FRS for LMEs is compared with MSUGT, it is seen that MSUGT is far from providing relevant comparable information due to the absence of some valuation clauses.

Keywords: FRS for LMEs, TAS/TFRS, KUMİ FRS, MSUGT, Financial Reporting Standards.

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Taslak halinde olan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) standartlar ve ilgili bölümler bazında genel hatları ile karşılaştırılmış, farklılıklar gösterilmeye çalışılmıştır.

Tez çalışmasında desteklerini esirgemeyen değerli tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Burcu DEMİREL hocama ve beni maddi manevi her anlamda destekleyen aileme teşekkürlerimi sunarım.



GİRİŞ

Ticaret ve iş dünyası açısından finansal raporlama standartları yeni bir kavram olarak değerlendirilebilirken, muhasebe için aynı ifadeyi kullanmamız mümkün değildir. Milattan öncesine dayanan muhasebenin geçmişi, finansal raporlama ile günümüze kadar uzanarak sürekli gelişme kat etmiştir. Teknolojinin gelişmesi, ulaşım imkanlarının kolaylaşması ile dünyadaki ticaret hacmi genişlemiş, muhasebenin gelişimi de buna paralellik göstermiştir. Bu süreçler ile finansal raporlamada standartlara olan ihtiyaç açığa çıkmıştır. Dünyada ve Türkiye’de bu amaçla birçok çalışmalar yapılmış olup bu çalışmada ise ülkemizde uygulanan finansal raporlama standartlarının karşılaştırılarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası finansal raporlama standartlarına, ülkemizde uygulanmakta olan standartlara ve bu standartların gelişme sürecine değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile ilgili yapılan çalışmalara ve BOBİ FRS’ye geçiş ile beklenen faydalara ve yaşanan problemlere değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde geçmişte yapılmış çalışmalar tablo halinde ele alınmıştır. Bölümün devamında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Taslak halinde olan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) tablolar halinde karşılaştırmaları ve değerlendirmeleri yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelik açıklamalara, bu düzenlemelere yönelik yurt dışında ve ülkemizde gerçekleştirilen çalışmalara ve uygulamalara, finansal raporlama standartlarının nasıl ortaya çıktığına ve oluşturulduğuna değinilmiştir. Finansal raporlama standartlarının dünyada ve ülkemizde hangi aşamalarda ilerlediği açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümün sonunda ise Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve Taslak halindeki Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına genel hatlarıyla değinilmiştir.

1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla İlgili Genel Bilgiler

Kökeni Fransızca olan “standart” kelimesinin, bir veya birden fazla ölçüte uyumlu nitelik ve karşılaştırma ölçüsü şeklinde tanımlanması mümkündür. Türk Dil Kurumu (TDK) tanımıyla standart “belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan; ölçünlü” olarak tanımlanmıştır. Muhasebe için standart kavramı ise muhasebe uygulamalarının nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiğini belirleyen kurallar bütünü olarak tanımlanabilmektedir (Atmaca, 2010: 4). Muhasebenin genel açıdan tanımına değinirsek işletmelerin tüm finansal hareketliliklerini kayıt altında tutarak, bulunulan zaman ve dönem sonu itibarıyla mevcut durumunu gösterebilmektir. Muhasebe doğal ilkelere göre hazırlanan bilime ve nesnellığe dayanan gerçeğe uygun verileri ortaya çıkarmayı amaçlar (Lazol, 2000: 9). Bu amaçlar doğrultusunda ise işletmelerin faaliyetlerini sürdürürken gelecekle ilgili planlar yapmaları da bir zorunluluktur. Gelecekle ilgili mantıklı ve doğru planlar yapıp bunları gerçekleştirebilmek için çalışmalar yapan işletmeler bu süreçlerde finansal tabloları kullanırlar. Finansal performansların doğru analizi ancak standartlar çerçevesinde oluşturulmuş finansal tablolara ait verilerle mümkündür. Aynı zamanda bu finansal veriler işletmelerin geçmiş finansal durumlarıyla ve sektörlerdeki diğer işletmelerle karşılaştırma yapmalarına imkân sağlar (Ataman ve Akay, 2004: 4).

Genel olarak finansal raporlama standartları ise, muhasebe uygulamalarını düzenleyen ve finansal tablolar hazırlanırken yol gösteren normlar şeklinde açıklanabilmektedir. Finansal

raporlama standartları, finansal raporlama uygulamalarında birlik oluşturmak amacıyla geliştirilmektedir. Muhasebenin evrensel ilkeleri ve yöntemlerine uygun olacak şekilde tekdüzen hesap planı, bildiri ve kanunlardan oluşan kurallara sahip bütünü tanımlamaktadır (Karababa, 2018: 17).

Finansal tablolar oluşturulmadan önce yapılan tüm kayıt ve sınıflandırma çalışmaları finansal raporlama standartlarına uygun olarak yapılmaktadır. Aksi takdirde finansal tabloların güvenilirliği ve karşılaştırılabilir olması mümkün olmamaktadır. İşletmelerin düzenlemiş oldukları finansal tablolar yıllara ve dönemlere ait faaliyetler rahatlıkla karşılaştırılabilmekte ve işletme performansları hakkında bilgi edinilebilmektedir. Ancak buna karşılık vergi kanunlarıyla, ülkelerin iktisadi politikaları neticesinde finansal raporlama standartlarına uyum açısından engellerle karşılaşılabilir. Devletler tarafından finansal raporlama standartları yerel kanunlar çerçevesinde değiştirilebilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere birtakım ülkelerin standartlara adapte olabilme açısından zorluk yaşadıkları görülmüştür (Otlu ve Güdelci, 2019: 1118). İşletmelerin bir çatıda finansal tablolarını konsolide etmeleri ve bu standartlar kapsamında tabloların şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır. Varlık ve kaynakların ne şekillerde kullanıldığı belirlendiğinde gelirler ve giderlerdeki artışlar ve azalışlar net bir şekilde açığa çıkmaktadır. Finansal raporlama standartlarının zorunlu olarak uygulanması işletmelerin şeffaf olması ve devletlerin vergi sisteminin doğru bir şekilde çalışmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca bağımsız denetimle birlikte kamuya ve diğer paydaşlara karşı olan sorumluluklar da yerine getirilmektedir (Ataman ve Akay, 2004: 5).

Standart nosyonu; ulusal ve uluslararası standart şeklinde incelenebilir. Ulusal finansal raporlama standardı belli bir ülke içindir. Bunlar kullanıldıkları ülkelerde muhasebe için tek bir ses olmaktadır ve kullanan tüm kuruluşlar konuyla alakalı makamlara karşı sorumludurlar (Yazıcı, 2003: 35). Buna karşın uluslararası finansal raporlama standartları; çalışanların kullanabilmesi için çeşitli seçenekler sunan, uluslararası zeminde raporlama şansı veren, kullanıcıların kendileri için en elverişli politikayı seçebilme olanağı veren bir nosyondur (Çankaya, 2007: 131).

1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

1929 yılında Büyük Buhran'ın yaşanması, menkul kıymet borsaları ve sermaye piyasalarının krizlerle gündeme gelmeleri kamuyu aydınlatmanın gerekliliğini tartışılır hale getirmiştir. Bu kapsamda şeffaf, anlaşılabilir ve güvenilir finansal tabloların, ilgililerin standartlar çerçevesinde anlayıp yorumlayabileceği finansal tablolara ihtiyacın arttığını göstermiştir (Ayboğa, 2003: 339).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) farklı ülkelerde uygulanmakta olan çeşitli muhasebe sistemlerine bir standart getirmek için oluşturulmuştur. İşletmelerin farklı ülkelerde uyguladıkları finansal raporlar arasında bir tutarlılık olmaması nedeniyle ortak bir çalışma yapılması ihtiyacı oluşmuştur. Uluslararası finansal raporlama standartları uluslararası ticaretin gelişmesi, işletmelerin farklı ülkelere yatırımlar yapması neticesinde; değerlendirme, raporlama, karşılaştırma ve vergi yükümlülüğü adına zorunluluk haline gelmiş olup günümüzde birçok ülkede uygulanmaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları, finansal tabloların ve finansal raporların şeffaf, anlaşılır, kaliteli, açık ve karşılaştırılması mümkün veriler sunmasını sağlayan kamu yararını önde tutan, anlaşılır olması temel amaçları arasında olan evrensel bir standarttır (Kaya, 2011: 5). Ülkelerin yerel olarak çeşitli finansal raporlama sistemleri benimsemesi uluslararası ticari ilişkilerde sorunları da beraberinde getirmiştir. İlk olarak yerel düzeyde standartlar geliştirerek sorunlar çözüme kavuşturulmaya çalışılmış olsa da sonrasında globalleşme ile ilişkiler ve ticaret hacminin büyümesi uluslararası standartlara duyulan ihtiyacı gün yüzüne çıkarmıştır (Ayboğa, 2003: 337). Uluslararası finansal raporlama standartlarının zorunlu tutulmasıyla birlikte uygulamanın denetlenmesi ve yaptırımlar konusunda verim alınacağı açıkça görülmektedir. Aynı zamanda denetimin birçok boyutta olması da mümkündür (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 461).

Muhasebe ilkeleriyle birlikte dünya genelinde kabul edilen finansal raporlama standartları, muhasebedeki uygulamaların kaynağını sağlamaktadır. Finansal raporlama standartları ile finansal raporlamanın süreçleri, kural öncelikli anlayış biçiminden ilke esaslı sunuma yönelmiştir. Bu dönüşüm muhasebe alanındaki en önemli dönüşümlerin başında gelmektedir (Gökçen vd., 2018: 438). İşletmelerin finansal durumlarını ve performanslarını karşılaştırabilmek ayrıca işletme ile ilgili finansal bilgilere açık, anlaşılabilir, güvenilir bir şekilde düzenlenip ilgililere ulaştırmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Gün geçtikçe artan bağımsız denetimin önemi finansal raporlama standartlarını daha da gerekli kılmıştır (Erol ve Aslan,

2017: 77). Ayrıca finansal raporlama standartlarının gelişmesiyle birlikte özün önceliği kavramı ortaya çıkmıştır. Gerçek değer “fair value”, kullanım değeri gibi yeni kavramlar da ortaya çıkmış ve finansal tablo dipnotları ihtiyaca uygun ve açık olacak şekilde gelişmiştir (Kaya, 2011: 1).

Finansal raporlama standartları dünyada sermaye piyasalarındaki katılımcıların ve ekonomik kararlara yönelik bilgilere ihtiyaç duyanların yararlanmasını temel alır. UFRS’lerin dünyada genel kabul görmesiyle birlikte, ülkemizde ve Avrupa Birliği’nde (AB) 2005 yılından günümüze halka arz olan işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS’ye uygun olarak düzenlemeleri, uygulamaya yönelik finansal raporlama standartlarının gelişme gösterdiğinin en büyük göstergesidir (Kaya, 2011: 7). Nitekim yapılan araştırmalarda bir ülkenin ticaret yaptığı ülkeler arasında UFRS’yi benimseyenlerin sayısının artması sonucunda, bu ülkenin UFRS’yi benimseme olasılığının gözle görülür şekilde arttırdığına dair veriler elde edilmiştir (Ramanna ve Sletten, 2009: 28).

Uluslararası finansal raporlama standartları, finansal raporların ilgili kişi ve kurumlara doğru ve güvenilir şekilde ulaşmasını sağlayan, işletmelere özgün ve mantıklı finansal yönetim için imkân veren sistemler olarak tanımlanabilmektedir (Çankaya, 2007: 131). İşletmelerin farklı sektörlerde ve pazarlarda faaliyet göstererek rekabet gücünü arttırabilmesi, buna binaen maliyetlerin azaltılması, finansal verilerin şeffaflığının arttırılmasıyla birlikte çeşitli pazarlara giriş ve çıkışın kolaylaştırılması, yatırım yapılacak durumlarda kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak finansal raporlama standartlarının uluslararası olmasının avantajları ve sonuçlarıdır (Pirgaip, 2003: 6). Uluslararası işletmeler, üretim ve pazarlama faaliyetleri için yatırım yapmayı düşündükleri ülkeler üzerinde çalışırken, pazarlara giriş çıkış şartlarını ve vergi yükümlülüklerini göz önünde bulundurmaktadır. Bu pazarların siyasi ve ekonomik açıdan güvenilir olmasıyla birlikte, finansal raporlama standartlarının açık, anlaşılabilir, uluslararası standartlara uygun ve şeffaf olması işletmelerin karar verme süreçlerinde etkili olmaktadır (Kocamaz, 2012: 106).

1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Küresel büyüklüklere sahip işletmelerin sayısının artması, yatırımların ulusal boyuttan uluslararası boyutlara ulaşması, ülke ekonomilerinin ithalatlar ve ihracatlar neticesinde birbirlerine bağlı hale gelmesi sonucunda muhasebe sistemleri ve finansal raporlamalarda standart oluşturulması zorunluluğu doğmuştur (Kocamaz, 2012: 106). Bu gerekçeler dikkate

alınarak finansal raporlama standartları ilk defa Sydney’de 1972 yılında düzenlenmiş olan 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde dile getirilmiştir. Finansal raporlamanın ortak bir dili olması, bunun içinde belirli standartlarda uzlaşılması gerektiği belirtilmiştir (Kırık vd., 2019: 59). İşletmeler için finansal raporlamada tekdüzeni getirip tabloların daha açık ve anlaşılabilir olması amacı düşünülerek 1973’te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, Avustralya, Hollanda, İrlanda, Japonya, Kanada ve Meksika’dan gelen heyetlerle toplam 10 ülkenin meslek örgütleri tarafından Londra’da kurulmuştur (Kaya, 2011: 5). Bu standartların gelişmesinde devletlerin ulusal muhasebe uygulamalarını kullanması, uluslararası bir standart olmaması, bu durumda finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin ve güvenilirliğinin sorgulanması sebebiyle eksikliklerin gözetilerek bu alandaki çalışmaların yapılması zorunlu hale gelmiştir. Küreselleşmeye uyum sağlayan ve ulusal sınırları aşan işletmeler, küresel pazara açılmanın mantıklı bir iş stratejisi olduğunu anlamışlardır. Farklı ve yerel finansal raporlama standartlarına sahip olmanın onlara yardımcı olmaktan ziyade düzgün bilgi akışına bir engel olacağını fark etmişlerdir. Bu noktada ise işletmeler birbirleriyle ortak bir dilde konuşma gereksinimi duymuştur (Ankarath vd., 2010: 1). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin sundukları çalışmalar uluslararası zeminde finansal raporlama standartlarının tekamülünde oldukça kritik bir rol oynamıştır. Ulusal standartların kifayetsizliği, ülkelerin uluslararası finansal raporlama standartlarına eğilim göstermelerine neden olmuştur (Erol ve Aslan, 2017: 59).

Kamu yararını gözeten, anlaşılması kolay ve dünya genelinde uygulanabilmesi mümkün bir standartlar seti geliştirilip; finansal raporların şeffaf anlaşılır ve karşılaştırılabilir niteliklere sahip olmasını sağlamak IASC’nin ana hedefi olmuştur (Hikmet, 2001: 69). IASC’nin 1973 yılında kurulmasından itibaren 2000 yılına kadar yayınlanmış olan standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), İngilizce adıyla International Accounting Standards (IAS) olarak yayınlanmıştır. IASC bu çalışmaları yürütürken kaliteli çözümler üreten, şeffaf, karşılaştırılabilir olarak raporlanan, kamu yararını esas alan anlaşılabilir standartlar üretmeyi esas almıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 462). IASC tarafından 2000 yılının sonuna kadar 41 adet UMS yayınlanmıştır. 1973 yılından 2001 yılına kadar IASC olarak faaliyetlerini sürdüren komite, 2001 yılında isminde ve yapısında birtakım değişikliklere gitmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını alan komite standartları düzenleyici bağımsız bir kurum olarak faaliyetlerini sürdürmeye başlamıştır (Güleç ve Ergi, 2019: 262).

2001 yılından itibaren düzenleme ile sonradan yayınlanan standartlar için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards (IFRS)) olarak adlandırılmıştır (Güdelci, 2019: 203). Yeni ismiyle yayımlanan standartlardaki en dikkat çeken farklılık ise standartların kural bazlı değil ilke bazlı olmasıdır (Aracı ve Bekçi, 2019: 864). Bu çalışmalarla birlikte ayrıca kurul tarafından Standartlar Tavsiye Konseyi (Standards Advisory Council (SAC)) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)) kurulmuştur (Kaya, 2011: 6). Bu yeni oluşumla birlikte komite meslek örgütleriyle finansal bağlarını kopararak gönüllü bağışlar ve yayın satışlarıyla faaliyetlerini sürdüren bir sivil toplum kuruluşu halini almıştır.

AB Parlamentosu tarafından, 19 Temmuz 2002 tarihinde alınan 1606/2002 sayılı karar ile sınırları içerisindeki halka açık tüm işletmelerin 2005 yılı itibariyle finansal tablolarını UFRS'ye göre düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır. 2005 senesi hem küresel ticarete yeni bir çağın başlangıcı, hem de dünya çapında sermaye piyasalarına finansal raporlama standartları oluşturmak için otuz yıldır verilen emeklerin nihayete ulaştığı yıl olmuştur. 27 AB üyesi ülkede ayrıca Avustralya, Yeni Zelanda, Rusya ve Güney Afrika gibi ülkelerdeki birçok işletme, tek bir standarda uygun olarak yıllık finansal tablolar sunmaya başlamışlardır (Epstein ve Jermakowicz, 2010: 2). Bu uygulama günün şartlarında Avrupa'da 7000 işletmeyi ve bunların iştiraklerini doğrudan etkilemiş ve finansal raporlama sistemlerinin değişmesine neden olmuştur. Yapılan bu uygulamanın borsada işlem görmeyen işletmelerde de uygulanması konusunda ülkeler serbest bırakılmıştır (Kaya, 2011: 7). Avrupa'da ve Asya Pasifik ülkelerinde 2005 yılı itibariyle ülkeler tarafından kendi muhasebe sistemlerinde uygulamaya başladığı görülmüştür (Durmuş ve Kutlu, 2020: 191). IASB tarafından yayınlanan standartlar için devletlere ve işletmelere bir yaptırımı olmaksızın uygulanması ve faydalanılması konusunda yararlarının gözlemlendiği çıkarımı yapılabilmektedir (Çelik, 2012: 24). Finansal raporlama standartlarının asıl odak noktası, mevcut ve potansiyel yatırımcıların bilgi sahibi olmasıdır.

Dünyada bu gelişmeler yaşanırken Türkiye de bu duruma kayıtsız kalmamıştır. 2012 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) yenilenmiş, beraberinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurularak finansal raporlama standartlarına uyum sağlamada ilerlemeler kaydedilmiştir (Erol ve Aslan, 2017: 68). Bu konuya, ilgili başlık altında daha detaylı yer verilmiştir.

1.4. Ülkeler Tarafından Yapılan Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Çalışmalar

Uluslararası finansal raporlama standartları, işletmeleri ve diğer ilgili kurumları aynı dilde buluşturmak, anlaşılır olmak, ticari ilişkileri ve yatırımları kolaylaştırmak maksadıyla düzenlenen yazılı kurallardır (Yazıcı, 2003: 36-37). Bu maksatla devletler ve bu devletlerin ilgili kurumları veya meslek birlikleri vb. özel kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır ve günümüzde çalışmalar artarak devam etmektedir.

Ülkelerin muhasebe uygulamalarının farklı standartlarda olması, ülkelerin ticari ilişkilerinde ve işletmelerin yaptıkları yatırımlarda zorluklara sebep olmaktadır. Finansal işlemlerin anlaşılması için bu farklılıkların ortadan kalkması gereklilik haline gelmiştir. Öncelikle dış ticaret işlemlerinde kullanılan yerel finansal raporlama standartlarından, uluslararası standartlara geçiş sağlanmaya çalışılmış ve ortak bir dil oluşturmak istenmiştir. Uluslararası bir görüş sağlayan ve kullanıcıların olumlu olarak gördükleri finansal raporlama açısından standartlaşmanın tüm dünyada uygulanması hedeflenmiştir.

İngiltere’de finansal raporlama standartlarıyla ilgili yapılan çalışmaların temeli 1844 yılında çıkarılan şirketler kanununa dayanmaktadır. 1900 yılında denetimle ilgili düzenlemeler yapılarak kanun güncellenmiştir. 1947 yılında ise kanunda önceki düzenlemelere göre daha detaylı bir değişiklik yapılarak zamanın koşullarına uyum sağlamaya çalışılmıştır. 1970’lere gelindiğinde Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee (ASSC)) kurulmuş, muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmalara başlanmıştır. Muhasebe Standartları Belirleme Komitesinin ismi 1990 yılında kısaltılarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standard Committee (ASC)) adını almıştır. Aynı yıl son halini alarak ismi Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board (ASB)) olmuştur. İngiltere’de finansal raporlama standartlarıyla ilgili yetkili kurul olan Muhasebe Standartları Kurulu 2012 yılında yetkilerini Finansal Raporlama Konseyine (Financial Reporting Council (FCR)) devretmiştir. FCR ve ASB denetiminde faaliyet gösteren üçüncü bir kurul olarak Finansal Raporlama Gözetim Heyeti faaliyetlerini sürdürmektedir (<https://www.frc.org.uk/>). Muhasebe Standartları Kurulu tarafından İngiltere’de yayınlanan standartlar Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmaktadır (Özkan ve Terzi 2010: 29).

Almanya ise finansal raporlama standartlarına uyum programını AB tarafından düzenlenen yönergeleri kabul ederek uygulamıştır. 1985 yılında çıkarılan 4. 7. ve 8. Yönergeler

1986 yılından itibaren Almanya tarafından yasalaştırılarak uygulamada yerini almıştır (Başpınar, 2004: 45). Almanya Muhasebeciler Enstitüsünün yürüttüğü faaliyetlerden sonra 1988 yılında çıkarılan kanun ile kurulan Almanya Muhasebe Standartları Komitesi, standartlar üzerine çalışmalara başlamıştır (Ay, 2008: 39). Uluslararası Muhasebe Standartlarının ilk tercümesi ise 1998 yılında yapılmıştır (Çelik, 2013: 47).

Finansal raporlama standartlarıyla ilgili AB'nin yapmış olduğu çalışmaların temeli yine İngiltere Şirketler Kanunu'na dayanmaktadır. 1978'de yayınlanan Avrupa Birliği Şirketler Hukuku dördüncü ve 1983'te yayınlanan yedinci direktifleri finansal raporlama standartlarının temel çalışmaları olarak değerlendirilmektedir. Bu direktifler bankacılık ve sigortacılık sektörünü içine almadığı için 1986'da ek olarak bankacılık, 1991'de sigortacılık için güncellemeler yapılmıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 466).

Amerika'da Büyük Buhran sonrası kamu ve özel sektör için özellikle denetimi de kapsayan muhasebe sistemi oluşturma çabalarına girişilmiştir. 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılında ise Menkul Kıymetler Borsası Yasası yürürlüğe konulmuştur. Ayrıca 1934 yılında çıkarılan kanunları uygulanmasını sağlayacak kurum olan Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission (SEC)) kurulmuştur. Kurulan bu komisyona finansal raporlama ile ilgili düzenleme ve değişiklik yetkisi verilmiştir. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certificated Public Accountants (AICPA)) ise bir başka önemli kurum olarak ABD'de faaliyetler gerçekleştirmiştir. Finansal raporlama standartlarının gelişim sürecini Büyük Buhran sonrası ABD için üç dönemde incelenebilmektedir. AICPA dönemi ilk dönem, 1959 ve 1973 arası Muhasebe Prensipleri Kurulu dönemi ikinci dönem ve 1973 yılından itibaren çalışmalarını yürüten Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board (FASB)) dönemi üçüncü dönem olarak incelenmektedir (Başpınar, 2004: 43). FASB tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartları Beyanı/Bildirisi olarak yayınlanan finansal raporlama standartları ve bu standartların geliştirilmesi amacıyla Statements of Concepts ve Interpretations adlı açıklayıcı anlatımlar yayınlanmıştır (Ataman ve Sümer, 2003: 31). FASB tarafından yayınlanan bildiri, tasarı biçiminde hazırlandıktan sonra kamuya sunulup geri dönüşler alınmıştır. Bu geri dönüşlere göre yeniden düzeltmeler yapılmış, ihtiyaçlar doğrultusunda kurula sunulmuş, oylama yapılarak kabul edilip yürürlüğe girmiştir (Başpınar, 2004: 44).

Anglo-Sakson ülkelerde ve ABD’de, muhasebenin niteliksel özellikleri IASB ve FASB olarak iki çatı altında sunulmuştur. Dünyada muhasebe uygulamaları IASB tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları olarak yürürlüğe konulmaya çalışılırken ABD’de FASB tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) olmak üzere iki farklı finansal raporlama standartları uygulanmıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Bu standartlar arasındaki temel farklılık ise UFRS’ler ilke bazlı standartlar olarak nitelendirilmekteyken, US GAAP standartlarının kural eksenli olmasıdır (Alkan, 2018: 823).

Uluslararası finansal raporlama standartlarının uluslararası kurumların desteğini alması, standartların etki alanının büyümesi için son derece önemli olmuştur. Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, Amerikan Yeminli Müşavirler Federasyonu, Basel Komitesi, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütleri, Uluslararası Kıymetler Borsalar Birliği, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Uluslararası Para Fonu bu standartlara destek veren kurumların başlarında yer almaktadır (Erol ve Aslan, 2017: 74). Birçok ülke tarafından standartlar olduğu gibi kabul edilmiş, içerikle ilgili bir değişiklik yapılmadan aslına uygun olarak yürürlüğe alınmıştır. Mevcut durumda günümüzde birçok kurum ve kuruluş finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak raporlamaktadır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 462).

1.5. Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılması, Dünyada ve Türkiye’de Entegrasyonu

Dünya genelinde arz talebe bağlı olarak ekonomik ilişkiler artış göstermiştir. Gelişen ekonomik ilişkiler ve küreselleşme ile uluslararası dış ticaret işlemlerinde ülkelerin karşılıklı alışverişlerinde ortak bir paydada buluşma ihtiyacı doğmuştur. Güvenilir, karşılaştırılması mümkün, anlamlı veriler içeren ve tarafların ihtiyacı olan bilgilerin en iyi şekilde karşılanabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları zorunlu olmuştur (Türkkot, 2005: 40). Standartlar oluşturulmadan önce dış ticaret işlemlerinde, her ülkenin kendi muhasebe sistemi uygulamaları kullanılmıştır. Doğal olarak ülkelerinde muhasebe ve vergi sistemleri birbirinden farklıdır. Bu duruma bağlı olarak ülkelerin yaptıkları ticari işler bu farklılıktan dolayı zorlaşmaktadır. Ülkelerin ticari işlemlerinde ancak uluslararası finansal raporlama standartları kullanılarak gerekli uyum sağlanabilmektedir. Farklı ulusal muhasebe sistemlerini ve standartları uygulayan ülkelere faaliyet göstermekte olan çokuluslu işletmelerin muhasebe işlemlerini ortak bir dilde buluşturmaları gerekmektedir. Bu gereksinimle ortaya çıkan

standartlar, ilgili konularda belirli ölçülerde birlik sağlayabilmek maksadıyla hazırlanan, kendi içinde tutarlı uyulması gereken yazılı kurallar bütünü olarak tanımlanabilmektedir (Yazıcı, 2003: 36-37).

İktisadi anlamda görülen küreselleşme, muhasebe uygulamaları içinde ülkeler arası uyumu zorunlu kılmaktadır. Ülkelerin muhasebe sistemlerinde ihtiyaç duyulan entegrasyon, uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin bir sonucudur (Bekçi, 2007: 28). Ülkeler arasında muhasebe uygulamaları için uyum sağlayabilmek maksadıyla dünya genelinde kuruluşlar çalışmalar gerçekleştirmiştir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC), IASB, IASC vb. kuruluşlar ilgili uyum çalışmalarını yürütmüşlerdir (Karapınar, 2000: 86). Küreselleşen sermaye piyasaları, uluslararası sermaye ve yatırım hareketliliği, UFRS'ye uyumun zorunluluk haline geldiğinin göstergesidir. Ülkeler ise bu duruma kayıtsız kalmayarak iki seçeneğe göre hareket etmek durumunda kalmışlardır. Birinci durumda ülkeler kendi ulusal finansal raporlama standartlarını, uluslararası standartlara uygun şekilde güncellemek durumundadır. İkinci durumda ise ülkeler doğrudan uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulayarak uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmayı seçmişlerdir (Akdoğan, 2004: 28). Türkiye ikinci seçeneği seçmiş ve standartların birebir Türkçeye çevrilmiş halini uygulamaya koymuştur.

Finansal raporların karşılaştırılabilirliği ve anlaşılabilirliği dünyada genel kabul gören uluslararası finansal raporlama standartları ile gerçekleşmektedir. Finansal raporların açık, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması ise ülkelerin ekonomilerinin büyümesi ve kalkınmaları açısından büyük öneme sahiptir. Özellikle gelişmiş ülkeler tarafından kullanılan ve kabul edilen uluslararası finansal raporlama standartları halka arz olan işletmeler tarafından bazı ülkelerde zorunlu bazı ülkelerde ise isteğe bağlı olarak, kullanıldığı görülmektedir. Zorunlu olmayan ülkelerde dahi işletmeler açısından dünyaya entegre olabilmek amacıyla tercih edilmesi ve kullanılması, finansal raporlama standartlarının önemini göstermektedir. Uluslararası finansal raporlama standartlarından yararlanarak ülkelerin düzenlemiş oldukları yerel finansal raporlama standartlarını halka arz olmayan ve nispeten daha küçük işletmelerin kullandıkları gözlenmiştir (Ataman ve Akay, 2004: 4).

Standartlarda uyumlaştırma çabalarındaki neden, ülkeler arasında ortak bir anlayış sağlamak ve kullanan herkesin yararına olduğu düşünülen uluslararası finansal raporlama standartlarının tüm ülkeler tarafından kullanılmasını sağlamaktadır. Yüksek kaliteli, şeffaf ve

karşılaştırılabilir bilgi gerektiren finansal raporlama standartlarının benimsenmesi, yatırımcılar, alacaklılar, finansal analistler ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından memnuniyetle karşılanacaktır. Ortak bir finansal raporlama standartları seti olmadan dünya genelindeki finansal bilgileri karşılaştırmak kullanıcılar için zorluk yaratmaktadır. Yüksek kaliteli ortak bir finansal raporlama standardı setinin kullanılması, ülkeler arasında yatırım ve diğer ekonomik kararları kolaylaştıracak, piyasa verimliliğini artıracak ve maliyetleri azaltacaktır. Uluslararası finansal raporlama standartları gün geçtikçe daha fazla entegre olan, küresel pazarların ihtiyaçlarını karşılayan ve dünyada kabul edilen muhasebe uygulamaları halini almıştır (Ankarath vd., 2010: 2).

Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde ise vergi muhasebesinin ağırlığı görülmektedir. Finansal tablolar da bu çerçevede oluşturulmaktadır. BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT ile karşılaştırıldığında ciddi anlamda değerlendirme ve sınıflandırma farklılıkları mevcuttur. Buna binaen finansal tablolarda eksik hesapların oluşturulması uygun değerlendirme ölçütleri ile değerlendirme yapılması gerekmektedir (Demir, 2020: 2).

1.6. Türkiye’de Finansal Raporlama Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının tarihsel süreçte gelişimini izlediğimizde öncelikle batılılaşma çalışmaları ile Fransa, sonrasında ise Almanya etkileri görülmektedir (Kırık vd., 2019: 77). Tanzimat’tan sonra 1850 yılında kabul edilmiş olan Kanunname-i Ticaret ise muhasebe için yasal bir düzenin başlangıcı kabul edilebilir. Çıkarılan bu kanun Fransa’da 1807’de uygulamaya konulan Code Commerce çevirisinin birinci ve üçüncü kısımlarından oluşmaktadır (Sîpahi ve Küçük, 2011: 181-182). İlk defa bu kanun ile çift taraflı kayıt sistemli defter kayıt şekli yer almıştır. Yevmiye defteri ile envanter defterlerinin ilgili düzenlemelerine kanunda yer verilmiştir. Fakat o dönemde çift taraflı kayıt sistemini bilen muhasebeciler ve açıklayıcı kaynaklar yetersiz kalmıştır (Güvemli vd., 2013: 8).

Cumhuriyetle birlikte konuyla ilgili ilk düzenleme 1926 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu’dur. 1850 yılında yürürlüğe giren aynı zamanda 1807 yılında çıkarılan Fransız Ticaret Kanunu’nun da tercümesi olan Kanunname-i Ticaret güncellenerek, Türk Ticaret Kanunu hazırlanmıştır. Yeni kanuna göre işletmelerin hesaplarının takip edilmesi kar hesabının nasıl yapılması gerektiği, hesap dönemlerine göre bilanço, kar/zarar ve envanter hazırlanmasıyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir (Uçma, 2012: 156). Osmanlı Devleti’nde olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti’nde de muhasebe mesleğinin yürütülmesi Türk Ticaret Kanunu’yla başlamıştır.

Evveliyatı Napolyon zamanına dayanan, 1807 yılında yayınlanan Code de Commerce'den alınan çift taraflı kayıt sistemi benimsenmiştir. Zorunlu tutulması gereken defterler ise yevmiye, envanter ve bilanço defterleri olarak yer almıştır (Güvemli, 2012: 137).

Cumhuriyetin onuncu yıllarında karma ekonomi sistemine geçilerek muhasebeyi de doğrudan etkileyecek bir dönem oluşmuş, bu yeni dönemle birlikte yeni yasal düzenlemeler mevzuata girmiştir. Vergi sistemine uyumlu muhasebe uygulamaları ve iktisadi devlet teşekküllerine yönelik çalışmalar başlamıştır (Yünlü, 2020: 182). Cumhuriyetle birlikte muhasebe kayıtlarını esas alan, beyana göre vergi ve bu beyanların doğruluğunun denetlenmesi için muhasebe kayıtlarının incelemesi ihtiyacı doğmuştur. 1936 senesinde Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile Gelir Kontrolörlüğü kurulmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 270).

Ülkemizde muhasebeyi geliştirmek, muhasebecilerin haklarını gözetmek maksadıyla 1942 yılında Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği kurulmuştur (Güvemli vd., 2013: 2). Kurulan bu dernek 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adını almıştır. Dernek, muhasebe ile ilgili ülkemizde kurulan ilk özel kuruluş olmuştur. Akademisyenlerin de katıldığı bir topluluk olarak muhasebenin gelişiminde ülkemiz adına önemli bir kurul olmuştur (Güvemli vd., 2013: 24). Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Sermaye Piyasası Kanunlarından oluşan muhasebeyle ilgili farkları düzenlemek için çalışmalar yapılmıştır. Dernek 1973 yılında kurulmuş olan IASC'ye ertesi yıl üye olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe çevirisini yapan dernek, 1992 yılında o zamana kadar oluşturulan 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardını basılı yayın olarak yayınlamıştır (Parlakkaya, 2004: 130).

1949-1950 yıllarında önemli bir vergi reformuna gidilmiş sonrasında ise Federal Almanya yasaları esas alınarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yayımlanmıştır. Türkiye'de vergi reformu olarak tanımlanabilecek Vergi Usul Kanunu, maliye ve bütçe anlamında atılmış olan en büyük adımlar arasında gösterilebilmektedir (Aracı ve Bekçi, 2019: 857). Vergi Usul Kanunu ile vergilendirme temel olarak gelir ve kurumlar vergisi olarak iki ana kolda toplanmıştır. Bu duruma uygun olarak belge düzeni ve defterlerde düzenlemeler yapılmıştır. Günümüzdeki muhasebe sisteminin temeli Vergi Usul Kanunu'na dayanmaktadır.

Ülkemizde düzenlenen finansal raporlama standartları çoğunlukla devlet kurumları tarafından yapılmıştır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 1953 yılında, Gider Vergileri Kanunu ise 1957 yılında yürürlüğe girmiştir. Vergi reformu komisyonu ise 1960 yılında çalışmalarına başlamıştır. Alman ekolünün etkisinde olan Türkiye Muhasebe Sisteminde bu tarihten itibaren, Türkiye'nin ekonomik ve askeri ilişkileri doğrultusunda ABD ile ilişkilerinin artmasıyla ABD muhasebe sistemine doğru bir yönelme görülmüştür (Kayan, 2000: 84). İkinci Dünya Savaşı sonrası ABD ile kurulan ilişkiler dolayısıyla muhasebe uygulamalarına da şekil yönünden etki etmiştir. İlerleyen süreçte AB'ye üye ülke olmak için yapılan başvuru neticesinde önce Fransa, sonraki dönemde ise Almanya benzeri bir sistem çalışmaları yürütülmüştür. İlerleyen yıllarda Türkiye Bankalar Birliği tarafından kredi talebinde bulunan işletmeler için "Alacakları hesap vaziyeti ve tahlil esaslarının tespiti" münasebetiyle 1963 yılında bilanço ve gelir tablolarını tekdüzene koyma çalışmaları yapmıştır. Bu çalışmanın sonucunda Bankalar Birliği tarafından bilanço taslağı yayımlanmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 63).

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK), işletmelerin ihtiyaç duyduğu tekdüzen hesap planını oluşturmak ve ilgili çalışmaları yürütmek amacıyla 1964 yılında kurulmuştur. Faaliyetleri uzun soluklu olmayan komisyon 1968 yılında çalışmalarına son vermiştir. Komisyon çalışmalarına son verdikten sonra, komisyonun yetkileri Devlet Planlama Teşkilatı Yeniden Düzenleme Grubuna verilmiştir. Devlet Planlama Teşkilatı Yeniden Düzenleme Grubu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi üzerine yapılan çalışmalar kitap haline getirilmiştir. Tekdüzen Hesap Planı ilk uygulaması 1969 yılında Azot Sanayi A.Ş. tarafından uygulanmıştır (Aslan, 2015: 39). İDTYDK tarafından oluşturulan ve uygulamaya konulan tekdüzen hesap planı, 1993 yılı sonu itibariyle uygulanmasına son verilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 8).

AB başvuru süreciyle birlikte 1987 yılından itibaren dünyada olduğu gibi ülkemizde de uluslararası finansal raporlama standartları sürecine girilmiştir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 474). Aynı yıl Türk Standartları Enstitüsü finansal raporlama standartları ile ilgili çalışmalara başlamıştır. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Denetim Komitesi 1987 yılında finansal raporlama standartlarını düzenlemek amacıyla kurulmuştur. Kırk üç adet standart üzerinde çalışmalar yapmıştır. Bilanço, Gelir tablosu, muhasebe temel ilkeler ile

denetim ilke ve esasları standartları oluşturmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun faaliyete geçmesiyle birlikte çalışmaları son bulmuştur (Başpınar, 2004: 47).

Ülkemizdeki çalışmalar içerisinde önemli bir yer tutan ve günümüzde hala uygulanmaya devam eden Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış ve 26 Aralık 1992 tarihli Resmî Gazete’de 1 no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yer almaktadır. 213 sayılı VUK’a göre, MSUGT ile muhasebe şekil ve esasları beş bölüm biçiminde yayınlanmıştır (Erdoğan, 2002: 52). Vergi Usul Kanunu ve MSUGT’a göre düzenlenmekte olan muhasebe işlemleri ve finansal tablolar, verginin doğru hesaplanmasını esas almaktadır. Değerlemenin ihtiyari olması yahut değerlendirme esaslarının açıklanmaması vb. sebeplerle MSUGT, finansal tabloları kullananların ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır (Yünlü, 2016: 27). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257. Maddelerine dayanarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde şekilde yer alan konular yürürlüğe girmiş ve gerekli düzenlemeler yapılmıştır. MSUGT yer alan muhasebe şekil ve esasları başlıklar halinde aşağıdaki tabloda görülmektedir.



Şekil 1. 1 MSUGT ile Muhasebe Şekil ve Esasları

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 1981 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. İdari ve finansal özerkliği olan düzenleyici ve denetleyici bir kamu kuruluşudur. Uluslararası finansal raporlama standartlarının uyumlaştırılması için çalışan kurumlardan birisi olan Sermaye Piyasası Kurulu 2001 yılında düzenlediği Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Enflasyon Muhasebesi tebliğleri kurulun yaptığı önemli çalışmalardır. Sermaye Piyasası

Kurulu TMS/IFRS uygulamalarını zorunlu kılan ilk kurumdur (Çelik, 2013: 62). “SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi” adlı projeyi düzenleyerek, UMS/IFRS’ye uyumlu muhasebe standartlarının hazırlanması sonucu 33 standart Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (İbiş ve Özkan, 2006: 32). 2008 yılında yayımlanan bu standartlar yürürlükten kaldırılarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yürürlüğe konulan TMS/IFRS’leri uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 11).

4487 sayılı kanunla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişiklik yapılarak TMSK kurulmuştur. Sonraki dönemde IASB ile yapılan anlaşma neticesinde, UMS/IFRS ayrıca Yorumlama Komitesi tarafından açıklanan geçerli UMS/IFRS Yorumları’nı Türkçeye aslına uygun çevirisiyle TMS/IFRS olarak uygulamaya konulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017: 15). Finansal tablolar için güvenilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir standartlar oluşturup geliştirebilmek amacıyla faaliyetlerine başlayan kurul kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliği olan bir kurum olarak çalışmalarını yürütmüştür. Önceki zamanlarda TMUDESK’in yayınlamış olduğu TMS’ler güncellenerek, standartlar için taslak metin oluşturulmuştur (Parlakkaya, 2004: 133). TMSK tarafından hazırlanan UMS/IFRS’ye tam uyumlu TMS/IFRS, ilgili tebliğ ile 16 Ocak 2005 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Çelik, 2013: 69). TMSK tarafından hazırlanan ve uygulanmaya başlayan standartlar ile Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından hazırlanan ve yürürlükte olan standartlar geçerliliğini yitirmiştir. UMS/IFRS’lere uyum sürecini, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu yürütmüştür (Erol ve Aslan, 2017: 57).

660 sayılı 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan KGK, TMSK’nın yerini almıştır. 2011 yılına kadar TMSK tarafından düzenlenen ve güncellenen standartlar, KGK’nın kurulması ile bu kuruma yetkileri ile devredilmiştir. TMS/IFRS, BOBİ FRS, Türkiye Denetim Standartları ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları düzenleme ve yayınlama yetkisi KGK’ye tanınmıştır. Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları’nı oluşturmak, bağımsız denetim uygulamalarında birliği sağlamak, bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek ve yapmış oldukları faaliyetleri denetlemek ve bağımsız denetim açısından kamu gözetimi yapmak üzere oluşturulmuş bir kurumdur (Karasu, 2014: 80).

Türkiye’de finansal raporlama standartlarının gelişimine katkı sunan bir diğer gelişme de 6102 sayılı yeni TTK’dır. 6762 sayılı TTK 1957 yılından, 2012 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Fakat küresel ticarete yaşanan gelişmeler sonucunda günün ihtiyaçlarını karşılama hususunda yetersiz kalmıştır. Bu görüş doğrultusunda, 6762 sayılı TTK’yı tamamıyla yeniden oluşturma amacı ile bir kanun tasarısı hazırlanmıştır. Hazırlanan bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’nin alt komisyonlarında tartışılmıştır. 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda 6102 sayılı Yeni TTK kabul edilmiştir. 14 Şubat 2011 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak muhasebe uygulamalarını da doğrudan ilgilendiren maddeleri ile birlikte 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Ulus vd, 2012: 12). 6102 sayılı TTK ülkemizin ekonomisinin büyümesi, gelişmesi ve uluslararası ticarete uyum sağlamasını amaç edinmiştir. TTK’nın yenilenmesiyle uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları uygulaması mecburiyeti ortaya çıkmıştır. Yeni TTK, Türk Muhasebe Sistemi’nde yeni dönemin başlangıcı olmuştur (Güvemli ve Güvemli, 2015: 28). 6102 sayılı TTK’nın 88. Maddesinde tüzel ve gerçek kişilerin, münferit ve konsolide finansal tablolarını TMS Kavramsal Çerçeve’de yer alan muhasebe ilke ve yorumları uyarınca uygulaması mecburiyeti getirilmiştir. Ayrıca 515. Maddede TMS’ye uygun “Dürüst Resim İlkesi” kapsamında finansal tabloların düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır (Güleç ve Ergi, 2019: 268).

TFRS, Türk Ticaret Kanunu’nun değişmesine kadar yalnızca Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olan işletmeler için zorunlu tutulmuştur. TTK’nın yürürlüğe girmesiyle SPK’ya tabi olmayan işletmeler için de TFRS’ye uygun finansal tablolarını düzenleme mecburiyeti getirilmiştir. Bu getirilen yenilik uygulamaya geçirilemeden vazgeçilmiş karşılaşılan güçlükler nedeniyle standartların uygulanması zorunluluğu Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) hariç kaldırılmıştır. Bu kanunla beraber ilk olarak hisseleri borsada işlem görmeyen işletmelerde dahil olmak üzere TFRS’ye göre defter tutma ve bağımsız denetime tabi olma şartları getirilmiştir. Fakat uygulamada yaşanacak sıkıntılar sebebiyle KGK tarafından belirtilen şartları taşıyan işletmeler için sınırlandırılmıştır (Kırık vd, 2019: 61). Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmeler için ise mevcut olan MSUGT’e göre finansal tablolarını düzenlemelerin ilave hususlar ile uygulanmasına karar verilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017: 156). TRFS uyum zorunluluğu kaldırılmasıyla bağımsız denetime tabi olan TFRS uygulama zorunluluğu bulunmayan işletmeler için, başta Maliye Bakanlığının

yayınlanmış olduğu MSUGT'a uymaları, sonrasında ise MSUGT ile birlikte KGK'nın 2014 yılında yayınlamış olduğu "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar" adlı tebliği uygulamaları gerekmiştir. Fakat bu durumun, KGK tarafından TMS/TFRS uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmeler için, yalnızca yeni bir standart hayata geçirilinceye kadar geçici bir süre uygulanması öngörülmüştür. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi adı altında yürürlüğe giren geçici finansal raporlama uygulaması 2017 yılına kadar sürdürülmüş ve 29 Temmuz 2017 tarihli Resmî Gazete'de BOBİ FRS yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Dünya ekonomilerinde benzer olarak Türkiye'de de işletmelerin büyük çoğunluğunu Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)'ler oluşturmaktadır. Ülke ekonomilerinin büyümesi ve kalkınması için önemli bir etkiye sahip olan KOBİ'ler, ekonomilerin etkin ve sürükleyici öğelerinden birisidir. KOBİ'lere özgü yeni bir finansal raporlama standardı gerekliliği TMS/TFRS standartlarının anlaşılması zor ve karmaşık olmasından ortaya çıkmıştır (Güleç ve Ergi, 2019: 270). KOBİ'lerin küresel pazarda rekabet edebilmesi finansman kaynaklarına düşük maliyetlerle ulaşabilmesi yatırımların önünün açılması vb. amaçlarla KOBİ UFRS adımları atılmıştır (Akdoğan, 2010: 2).

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ortak bir finansal raporlama standardı olarak IFRS Vakfı tarafından 2009 yılında KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Ülkemizde ise 1 Kasım 2010 tarihinde IFRS for SMEs ile uyumlu KOBİ TFRS standardı Resmî Gazete'de yayınlamıştır. UFRS'nin basitleştirilmiş şekli olan IFRS for SMEs'yi Türkçeye çevrilerek 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren belirlenen işletmelere uygulanma zorunluluğu getirilmiştir (Alataş ve Kılıç, 2018: 457). Bu kanuna göre TMSK'nın belirlemiş olduğu TMS/TFRS ve bu standartların yorumları ayrıca KOBİ TFRS'nin uygulanması ve gereklilikleri belirtilmiştir (Demirel ve Gürsoy, 2011: 21). KOBİ TFRS kamuyu aydınlatma gibi bir sorumluluğu bulunmayan (halka arz olmamış) işletmeler için finansal raporlamalarını, TMS/TFRS'ye nispeten uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla hazırlanmış finansal raporlama standartlarıdır. Bu standartta TFRS'ye göre açıklama ve seçenekler daha sade bir biçimde yayınlanmış ve birden fazla seçeneğin söz konusu olduğu koşullarda yalın olan tercih edilmiştir (Demirel vd., 2014: 614). TFRS ile karşılaştırıldığında KOBİ TFRS'de varlıkların, borçların; gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ve sonraki

ölçümlerinde kullanılacak ilke ve esaslarda kolaylık sağlandığı görülmektedir. KOBİ'ler için ihtiyaç duyulmayacak hususlara yer verilmeyip dipnotlarda ise sadeleştirmelerin yapıldığını söylemek mümkündür (Güleç ve Ergi, 2019: 270). Kasım 2010'da alınan karar ile 2013 yılından itibaren KOBİ TFRS uygulanmaya başlanması kararlaştırılmıştır. Fakat AB kullanılması öngörülerek oluşturulan IFRS for SMEs, işletmelerde yönetim maliyetlerini arttıracak ve finansal raporlama uygulamalarını karmaşıklatacağı gerekçeleri ile Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilmemiştir. 2013 yılında yeni bir standart oluşturulması amacıyla 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi yayımlanmıştır (Demir ve Bahadır, 2014: 15). 2012 yılında yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ve sonrasında TTK hükümlerinde yer alan KOBİ TFRS uygulama zorunluluğu, 6335 sayılı kanunla değişikliğe gidilerek VUK hükümlerinin devam etmesi kararı verilmiştir (Kaya ve Türegün, 2017: 107). KOBİ TFRS uygulamaya konulmadan kaldırılan bir standart olarak tarihte yerini almıştır.

Ülkemizde geçmişten günümüze uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması hususunda görüldüğü üzere farklı kurumlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu kurumların hazırlamış oldukları standartlar esas alınıp, ilgili işletmelerden bu standartlara göre raporlama yapılması istenmiştir (Başpınar, 2004: 46). Bu durumun sonucu olarak işletmeler uygulamak mecburiyetinde oldukları birden çok standartlarla karşı karşıya kalmışlardır. Her kuruma ayrı raporlama yapmaları gerekmiştir.

1.6.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

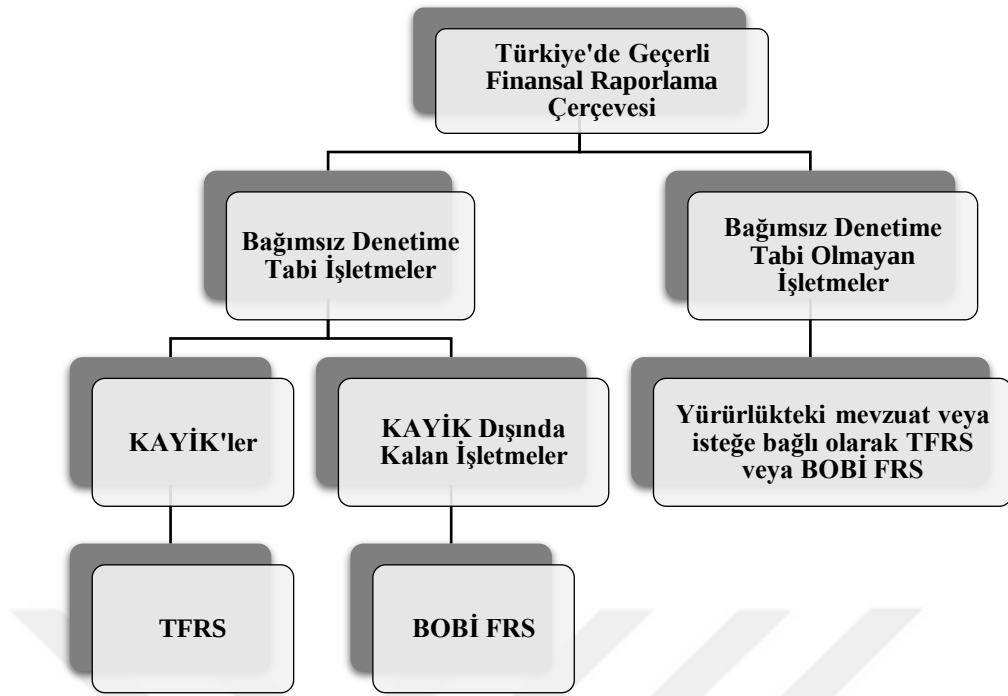
Yerel anlamda muhasebe uygulamaları açısından standartlaşmada dönüm noktası olarak MSUGT kabul edilebilmektedir. Uluslararası standartlara uygunluk açısından dönüm noktası ise TMSK'nın yayımlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçiş kararı verilmesidir. Bu karar doğrultusunda sonradan ismi KGK olarak değiştirilen TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile telif için anlaşma imzalayıp UMS'leri Türkçeye çevrilmiştir. Sonra yayımlanan ve değiştirilen standartlarda güncellenerek Türkçeye uyarlanmıştır. UMS'ler, Türkiye Muhasebe Standartları; UFRS'ler, Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak yürürlüğe girmişlerdir (Aracı ve Bekçi, 2019: 857).

TMSK tarafından yapılan çalışmalar sonucunda UMS ve UFRS ile uyumlu finansal raporlama standartları olan TMS/TFRS yayınlanmış olup Türk Ticaret Kanunu'nun yenilenmesiyle birlikte kanunda belirtilen işletmeler ve kurumlar için uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Belli koşulları sağlayan işletmeler, münferit ve konsolide finansal tablolarını

düzenlerken 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, TFRS'ye uygun hazırlamak mecburiyetindedirler (Güleç ve Ergi, 2019: 268). TFRS'ler genel nitelikli finansal tabloları ve ek tabloların tamamını içerisinde barındırmaktadır. Ülkemizde kullanılan finansal raporlama standartları arasında kapsam olarak en detaylısı olduğunun söylenebilmesi mümkündür. TFRS'ye göre genel amaca hizmet eden finansal tablolara uygun düzenlemeler yapılmış olup, özel amaçlı tablolar isteğe bağlı olarak hazırlanabilmektedir. Finansal Durum Tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu ile dipnotlar genel amaçlı finansal tablolardır. Kar dağıtımı, işletmenin almış olduğu kararlar ve tasfiye vb. bilgiler özel amaçlı standartlara örnek gösterilebilmektedir (Karapınar vd., 2008).

Türk Ticaret Kanunu'na istinaden TMS/TFRS uygulayacak işletmeler ve kurumlar, yetkilendirilmiş kurum olan KGK tarafından belirlenen usul ve esaslara göre “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” ile belirlenmektedir. TFRS'ye uygun olarak düzenlenen finansal tablolar, ihtiyacı karşılayabilen, karşılaştırılabilen, gerçeğe uygun, açık ve anlaşılabilir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

BOBİ FRS uygulayan işletmeler için TMS/TFRS seti ihtiyari olup, BOBİ FRS kapsamına giren büyük işletmeler isteğe bağlı olarak TFRS uygulayabileceklerdir. Ancak TFRS uygulaması zorunlu olan KAYİK kapsamına giren işletmeler için bu durum söz konusu değildir. KAYİK kapsamına giren işletmelerin finansal tablolarını TMS/TFRS setine göre hazırlamaları zorunludur (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).



Şekil 1. 2 Türkiye’de Geçerli Finansal Raporlama Standartlarının Belirlenmesi

Kaynak: Yünlü, 2020:187.

TMS/TFRS’ler, UMS/UFRS ile uyumlu olarak geliştirilip düzenlendikleri için 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. Kavramsal Çerçeve son olarak 2018’de güncellenmiştir. Tam set 2021 sürümünde kırmızı kitap ve mavi kitap olarak iki ayrı çalışma yapılmıştır. Mavi kitapta KGK tarafından onaylanan fakat ve 1 Ocak 2021 veya öncesinde başlayan hesap dönemlerinde zorunlu olarak uygulanmak üzere yürürlüğe giren standart ve değişiklikler yer almaktadır. Kırmızı kitapta ise KGK tarafından onaylanan standartların tamamını içermekle birlikte, 1 Ocak 2021 itibarıyla henüz yürürlüğe girmemiş değişiklikler de standart setinde yer almaktadır.

Söz konusu değişiklikler set içinde yer alan ilgili standartlara kırmızı olarak işaretlenmiş olarak gösterilmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

1.6.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

Bağımsız denetime tabi olup, TFRS uygulamayan işletmeler için gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayabilecek ve karşılaştırılabilir olan münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlemek için KGK tarafından BOBİ FRS çıkarılmıştır. 27/07/2017 tarihli Resmî Gazete’de yürürlüğe girmiş olup 01/01/2018 tarihi itibarıyla gerekli koşulları sağlayan işletmeler uygulamakla mükellef olmuşlardır. Bu standart çalışmanın ana konusu olduğu için detaylı açıklamalara ikinci bölümde yer verilmiştir.

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

Finansal raporlama standartlarının dünyada öneminin anlaşılmasıyla yeni çalışmalara girişilmiştir. AB direktiflerinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımına dayanarak İngiltere’de önce orta büyüklükteki işletmeler için FRS 102, sonrasında küçük işletmeler için ise FRS 105 standartları yayınlanmıştır (Akbulut ve Can, 2020: 87). Ülkemizde KGK tarafından FRS 105 standardı esas alınarak oluşturulan BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmeler gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasını sağlamıştır. Bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço esaslı uyarınca defter tutan küçük ve mikro işletmeler, 1994 yılından günümüze MSUGT çerçevesindeki tekdüzen hesap planını uygulamaktadırlar. VUK değerleme ölçütleri esas alınan ve MSUGT kapsamında hazırlanan finansal tablolar, denetime tabi olan işletmelerde raporlama çerçevesinin gereklerini karşılayamamaktadır. Vergisel amaçlarla hazırlanan bu tablolar gerçeğe uygun ihtiyacı karşılamaktan uzak karşılaştırma imkânı düşük bilgiler vermektedir (Gençoğlu, 2020: 188). Bu sorunlar göz önüne alınarak KGK tarafından İngiltere’nin uygulamakta olduğu Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı FRS 105 örnek alınarak taslak oluşturulmaya başlanmıştır. Ülkelerin uygulamaları ve AB Direktifi esas alarak Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) adıyla taslak metni 2019 yılının şubat ayında tamamlanmıştır (Gökçen vd., 2019: 414). 2019 yılı Nisan ayında ise çalışma grubu tarafından son toplantısı gerçekleştirilerek, 12 Temmuz 2019 tarihi itibarıyla kamuoyunun görüşüne açılmıştır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

KÜMİ FRS'ye geçiş ile maliyeti düşük, uygulaması kolay uluslararası standartlara uyumlu ancak vergi uygulamalarına da standartlara nazaran daha yakın bilgi için finansal tablo düzenlenmesini sağlayan bir standart taslağıdır. Standartlar esas alınarak hazırlanmış olan finansal tablolar ise, vergi matrahının tespiti için hazırlanmamaktadır. Vergi otoriteleri haricinde işletmelerin diğer paydaşlarına sağlayacağı, işletmenin ihtiyaca uygun bilgileri, gerçeğe uygun değeri ve karşılaştırılabilir verileri en önemli unsurlardır (Gençoğlu, 2020: 188).

01/01/2021 tarihinden başlayan hesap dönemleriyle uygulamaya konulması planlanmış ancak 2021 yılı itibariyle halen taslak halindedir. KÜMİ FRS'ye yalın bir dille kaleme alınmıştır ve 22 bölümden oluşmaktadır. Bölümlere ek olarak terimler sözlüğü de içermektedir. KÜMİ FRS ile ülkemizdeki büyük çoğunluğu oluşturan küçük ve mikro ölçekli işletmelerin mevcut durumda hâkim olan vergi için muhasebe anlayışından bilgi için muhasebe anlayışına geçiş için temel oluşturulması amaçlanmaktadır (Gençoğlu, 2020: 188).

KÜMİ FRS'nin uygulamaya girmesiyle küçük ve mikro işletmeleri de gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum, karşılaştırılabilirlik esaslarıyla buluşturarak, finansal raporlama tabana yayılmış olacaktır. Borç verenler ve yatırımcılar gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgiye sahip olacaklardır. İşletmelerin karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanarak, düşük maliyetli kredi ve fon elde etmede yaşadıkları zorluklar büyük oranda azalacaktır. KÜMİ FRS işletmelerin gerçek durumunu gösterecek ve işletme yöneticilerinin doğru değerlendirmesini sağlayacaktır. İşletmelerin gerçekçi kararlar vermelerini sağlayıp kurumsal yapının gelişimine ön ayak olacaktır. Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin almış oldukları kararlar, işletme düzeyindeki kaynak dağılımının etkinliğini sağlamasında yararlı olacaktır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

AB Direktifinde bir işletmenin küçük işletme ölçütlerinde olması için yıllık net satış hasılatı 8 milyon € üzeri, aktif toplamı 4 milyon € üzeri, ortalama çalışan sayısı 50 kişi ve üzeri şeklinde belirlenmiştir. Küçük işletme kapsamına girebilmesi için bir işletmenin, bu koşullardan en az ikisini sağlaması gerekmektedir (Kıymetli Şen, 2020: 2). Küçük işletme koşullarını yerine getiremeyen işletmeler mikro işletme kapsamında değerlendirilecektir. Mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma şartlarını karşılamayan işletmeler KÜMİ FRS çerçevesinde değerlendirilmeyecektir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

KÜMİ FRS taslağına ait KGK tarafından açıklanan özellikleri aşağıdaki şekilde listeleyebiliriz:

- 22 bölüm ve 105 sayfadan oluşturulmuştur.
- Standart yalın bir dille metin halini alınmıştır.
- Genel olarak maliyet esasına dayanan yaklaşım görülmektedir.
- KÜMİ FRS, TFRS ve BOBİ FRS ile kıyaslandığında uygulayan işletmeler için daha düşük maliyet oluşturacaktır. Örnek olarak TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerden ayrı olarak bu kapsama giren işletmeler yalnızca “Finansal Durum Tablosu” ve “Kâr veya Zarar Tablosu” sunmaları yeterlidir. Ertelenmiş vergi hesaplama, Konsolide finansal tablo hazırlama vb. yükümlükler KÜMİ FRS’de yer almamaktadır.
- Ekte standarda uygun finansal tablolar yer almaktadır.
- Uluslararası finansal raporlama standartları ve muhasebe uygulamaları ile uyumludur.
- İşletmelerin ihtiyaç duyduğu karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemleriyle ilgili muhasebe esasları yer bulmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI (BOBİ FRS)'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. BOBİ FRS ile İlgili Genel Bilgiler

Türkiye’de ulusal muhasebe sisteminden söz edildiğinde üç temel düzenlemenin olduğu görülmektedir. Bunlar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarıdır. Bu farklı muhasebe sistemlerinin maksadı ihtiyaca uygun, anlaşılabilir doğru ve karşılaştırılabilir finansal raporları kullanıcılara sunmaktır (Aracı ve Bekçi, 2019: 857).

KAYİK haricindeki, bağımsız denetime tabi olan işletmeler için, finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla uzun süre çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalar, Avrupa Komisyonunun farklı zamanlarda yayınlamış oldukları muhasebe direktiflerine göre yapılmıştır. UFRS’lerde bulunan temel bazı konuların küçük boyutlardaki işletmeler için de uygulanabilmesi maksadıyla 26.06.2013 tarihinde, 2013/34/EU Avrupa Birliği Muhasebe Direktifi yürürlüğe girmiştir. İngiltere’de yayımlanan IFRS for SMEs sonrası anlaşılabilir sade ve uygulanabilir ilkeler sunan, AB direktifini esas alarak 2015 yılında FRS 102 adıyla yerel finansal raporlama standardı yürürlüğe konulmuştur (Gökçen vd., 2018: 437). Dünyada bu çalışmalar olurken 2014 yılında ülkemizde de yerel finansal raporlama çerçevesi için çalışmalara başlanmıştır. FRS 102 referans alınarak KGK tarafından Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı hazırlanmıştır. Bağımsız denetime tabi olup, TFRS uygulamayan işletmeler için gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayabilecek ve karşılaştırılabilir olan münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlemek için KGK tarafından BOBİ FRS çıkarılmıştır. 27/07/2017 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 56 sıra numaralı tebliğe göre yürürlüğe girmiş olup 01/01/2018 tarihi itibarıyla gerekli koşulları sağlayan işletmeler uygulamakla mükellef olmuşlardır (Resmî Gazete, 2017).

2011 yılında ticari hayata şekil veren birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerle bağımsız denetim ve bağımsız denetime tabi işletmeler için bir dönüşüm sürecine girilmiştir. KGK kurularak KAYİK olarak adlandırılan işletmeler ve kurumlar için ayrı bir yasal düzenleme yapılmıştır. Sermaye Piyasalarında halka açık olan işletmelerin üç katından fazla

işletme KAYİK kapsamında değerlendirilmeye alınmıştır. Bu işletmelerin tamamının TFRS uygulama zorunluluğu olup bağımsız denetim kapsamına girmektedir (Bozcuk vd., 2018: 126). TTK'nın değişmesi sürecine kadar TFRS uygulamaları, yalnızca SPK hükümlerine göre finansal tablo düzenlemekte olan işletmeleri kapsayacak şekilde ele alınmıştır. TTK değişikliği ile hisseleri halka arz olmayan işletmeler için de TFRS uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Fakat bu değişiklik neticesinde karşılaşılan eleştiriler ve zorluklar sebebiyle uygulamadan vazgeçilmiştir. TFRS uygulama zorunluluğu kaldırılmasıyla KAYİK haricinde olup bağımsız denetime tabi olan işletmeler için yeni bir düzenleme gerekliliği doğmuştur (Otlı ve Güdelci, 2019: 1118). Sonraki süreçte TFRS uygulamayan işletmeler için KGK tarafından yeni bir standart geliştirilinceye kadar mevcut mevzuata tabi olan MSUGT'a göre devam edilmesi kararlaştırılmıştır. 29/12/2014 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanarak çıkan kurul kararı sonucunda “Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar” uygulamada yerini almıştır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2015).

KGK tarafından 2014 yılında bağımsız denetime tabi olan TFRS uygulamayan işletmeler için standart oluşturma çalışmalarına başlanılmıştır. BOBİ FRS oluşturuluncaya kadar bu çalışma Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi olarak adlandırılmıştır. Bu çalışmanın amacı finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun sunuma imkân veren kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar oluşturmaktır. Bağımsız denetim açısından uygun bir yapıya sahip olmayan MSUGT'un eksiklerinden ötürü oluşturulmuş ve uygulanma zorunluluğu getirilmiştir. Yeni oluşturulacak Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi oluşturuluncaya kadar uygulamaya konulmuş geçici bir çözüm olmuştur (Ataman ve Cavlak, 2017: 156). Benzer yapıdaki işletmeler için AB tarafından 2016 yılı itibarıyla uygulanması öngörülmüş olan Muhasebe direktifiyle 1 Ocak 2015 tarihinde İngiltere'de hayata geçirilen 102 no'lu Finansal Raporlama Standardı Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin temel kaynakları olarak yer almıştır (Yünlü, 2016: 24). Bahsedilen ilave hususlar detayları ile oluşturulan bir standart setinden ziyade, MSUGT'da değinilmemiş yahut ihtiyari bırakılmış hususlarla ilişkili birtakım düzenlemeleri (amortisman uygulama mecburiyeti ve kıdem tazminatı vb.) kapsamaktadır. Bu tebliğin yürürlüğe girmesindeki temel amaç; MSUGT'un, VUK kapsamında vergisel sebepler ile hazırlanmasıdır. Çoğu muhasebe kayıtlarına ilişkin değerlendirme hükümleri içermemesidir. MSUGT'un VUK'u esas alarak oluşturulması, finansal tabloları işletmeler için finansal

durumunun gerçeğe uygun bir şekilde sunmaktan öte, vergi matrahının doğru tespitini amaçlaması sonucunu doğurmaktadır (Yünlü, 2016: 27). Değerleme hükümleri isteğe bağlı olarak yer alması yahut düzenlemede belirtilen değerleme hükümlerine hangi şekilde bir uygulama yapılacağı ile ilgili bir açıklama yer almaması, bu tebliğin yayınlanmasındaki ana neden olarak gösterilebilir. Aynı zamanda finansal tabloların karşılaştırılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal bilgiyi verme amacıyla hizmet etmesini engelleyebilmektedir. Bu amaçla muhasebe meslek mensuplarından, akademisyenlerden ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarından görüş ve öneriler alarak düzenleme gerçekleştirilmiş isim olarak BOBİ FRS olarak güncellenmiştir (Aracı ve Bekçi, 2019: 857).

TFRS'nin, BOBİ FRS'ye göre detaylı ve kapsamlı olması işletmeler için uygulanabilirliği güçleştirmekte, ek maliyet ve iş yüküne sebep olacağı düşünülmektedir. Bu durumlar göz önünde bulundurularak, KGK tarafından KAYİK kapsamı dışında kalan bağımsız denetime tabi işletmeler için BOBİ FRS'nin kolaylıkla uygulanabileceği öngörülerek yürürlüğe konulmuştur. BOBİ FRS kapsamına giren fakat TFRS'ye göre finansal tablolarını oluşturmak isteyen işletmelere seçim hakkı tanınmıştır.

BOBİ FRS ilk uygulama yılı itibariyle yayınlanan tebliğe göre BOBİ FRS uygulama açısından belirlenmiş olan üç ölçüt değerinden ikisinin alt değerleri, bağlı ortaklıklarıyla üst üste iki raporlama dönemi değerlerin üzerine çıkan işletmeler büyük işletme olarak değerlendirilmekte ve BOBİ FRS uygulamak zorundadırlar. Bu kriterlere göre:

Aktif Toplamı	•75.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	•150.000.000 TL
Ortalama Çalışan Sayısı	•250 ve üzeri

Şekil 2. 1 BOBİ FRS 2017 Sürümüne Göre Büyük İşletme Kriterleri

İşletmenin varsa bağlı ortaklıkları ile BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış aktif toplamı ve satış hasılatı değerlendirmeye alınacaktır. Ayrıca işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo düzenlemeyen bağlı ortaklıkları olduğu takdirde vergi mevzuatı esas alınacak vergi dairelerine sundukları finansal tablolar değerlendirilecektir. Büyük işletme özelliğinde olan işletmenin belirlenen kriterleri, üst üste iki hesap dönemi içerisinde sağlayamaması halinde büyük işletme

olarak nitelendirilemezler (Ataman ve Cavlak, 2017: 156). Büyük işletme özelliğini karşılamayan fakat bağımsız denetime tabi olan işletmeler de BOBİ FRS uygulamak zorunda olmasına rağmen kolaylık olması nedeniyle geçiş aşaması için istisnai durumlar ilgili tebliğde belirtilmiştir. KGK'nın belirttiği amaçlar doğrultusunda standart, sadeleştirilmiş ve gereksiz detaylardan arındırılarak büyük ve orta boy işletmeler için daha uygulanabilir bir hal almıştır.

2021 yılında BOBİ FRS 2021 sürümü yayınlanması ile hem standartta birtakım düzenlemelere gidilmiş hem BOBİ FRS uygulayacak işletmelerin kriterleri güncellenmiştir. 30/3/2021 tarihli kurul kararı ile BOBİ FRS 2021 Sürümü 31439 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak uygulamaya konulmuştur. BOBİ FRS güncellemesinin büyük işletme tanımı ile ilgili ölçütlerin alt değerlerinde yapılan güncellemeler 01/01/2021 tarihinde ya da sonrasını kapsayan hesap dönemlerinde uygulanması öngörülmüştür (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

Tablo 2. 1 BOBİ FRS 2021 Sürümüne Göre Büyük İşletme Kriterleri

	BOBİ FRS 2017 Sürümü	BOBİ FRS 2021 Sürümü
Aktif Toplamı	75 milyon TL ve üstü	200 milyon TL ve üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	150 milyon TL ve üstü	400 milyon TL ve üstü
Ortalama Çalışan Sayısı	250	250

Zorunlu TFRS uygulayan işletmeler haricinde bağımsız denetime tâbi işletmelerin, önceki eşik değerlere göre yaklaşık %67'sinin büyük işletme tanımı içerisinde yer aldığı görülmüştür. Eşik değerlerin güncellenmesiyle birlikte bu oran için yaklaşık %34'e düşeceği öngörülmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

BOBİ FRS'nin özelliklerine baktığımızda:

- 27 adet standarttan oluşan BOBİ FRS, büyük ve orta boy işletmelerin ihtiyaç duyduğu tüm muhasebe ilkelerine ve işlemlerine değinmektedir. Bu duruma göre başka hiçbir finansal raporlama standartlarına ihtiyacı olmaksızın finansal tabloları düzenleyip sunulmasını sağlamaktadır.
- AB uyum yasalarına istinaden direktiflerde “önce küçükleri düşün” yaklaşımıyla, orta boy işletmelere maliyet odaklı yaklaşım benimsenmektedir. Büyük boy işletmeler içinse TMS/TFRS doğrultusunda yönlendirilerek daha fazla detaylı çalışmalar beklenmektedir.
- Ekler kısmında münferit ve konsolide finansal tablo örnekleri yer almaktadır. Terimler sözlüğü de ekler kısmında yer almaktadır.

- Konsolide finansal tabloların kullanılması durumunda yıllık net satış hasılatı ve aktif toplamı hesap edilirken, BOBİ FRS Konsolide Finansal Tablolar Bölümü’nde belirtilen eliminasyonlar uygulanabilir. Eliminasyonların uygulanması durumunda tablodaki satış hasılatı ve aktif tutarına ilişkin minimum tutarlar üzerinden yüzde 20 fazla hesaplanarak dikkate alınmaktadır (Aracı ve Bekçi, 2019: 857).
- Uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumludur. Finansal raporlama kapsamında olması gereken özelliklerin neredeyse tamamına sahiptir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki başlıca temel farklılıklar:

- Standartları genel itibarıyla incelediğimizde TMS/TFRS’lerin basitleştirilerek BOBİ FRS oluşturulduğu görülmektedir. Ayrıca BOBİ FRS’de bir bölümün içerisinde toplanan birtakım uygulamaların TMS/TFRS’de farklı standartlara bölünerek yer aldığı görülmektedir (Yılmaz, 2017: 1867).
- TMS/TFRS’den ihtiyatlılık kavramı farklı değerlendirilmiştir, ayrıca dipnotlar farklı bir bölümde ele almış ve standartta bu bölüme fazla önem verildiği görülmüştür.
- TMS/TFRS’de maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık, stok ve hasılatın ölçümü esnasında vade farkı tamamen ayrıştırılıyorken, BOBİ FRS’de bir yıldan kısa vadeli olanlar ayrıştırılmamaktadır. Fakat bir yıldan uzun olanlar ayrıştırılmaktadır.
- TMS/TFRS’de şerefîye itfa edilmeksizin değer düşüklüğü testine tabi olurken, BOBİ FRS’de itfa edilip değer düşüklüğü testine tabi olmamaktadır (Alataş ve Kılıç, 2018: 453).
- TMS/TFRS’de gerçeğe uygun değer kullanımı yaygın olmakla birlikte, BOBİ FRS’de muhasebe uygulamalarında kolaylık sağlanması amacıyla maliyet bedeli esas alınmıştır (Tunçez, 2018: 1024).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS’ler için literatürde yapılan karşılaştırmalarda BOBİ FRS’nin, TFRS özeti gibi tanımlandığını görmekteyiz. Genel anlamda TMS/TFRS’ye uyumlu bir standart olup uygulama kolaylığı açısından standartlarda daha basit yöntemlerin seçildiği görülmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020). BOBİ FRS’de her bir bölüm TFRS’de yer aldığı şekilde ayrı biçimde standart olarak değil, 27 bölüm ve 9 ek olarak düzenlenerek yayınlanmıştır.

BOBİ FRS, bağımsız denetimin ihtiyaç duyduğu finansal raporlama çerçevesinde yer alması gereken bütün özellikleri taşımaktadır. Ayrıca AB Direktifinde bulunan istisnalardan faydalanarak büyük ölçekli işletmelerin tabi olacağı birtakım yükümlülüklerden, orta ölçekli işletmelerin muaf olması BOBİ FRS açısından uygun bulunmuştur (Doğan, 2018: 117). BOBİ FRS vergi amaçlı muhasebe sisteminden ve mali raporlamadan uzaklaşarak standartların yavaş yavaş tabana yayılmasının başlangıcı olarak nitelendirilebilmektedir. Ülkemizde yapılan TMS/TFRS hariç uygulamaların tamamı vergi odaklı olmuştur. BOBİ FRS uygulaması TMS/TFRS'ye geçişin bir ön hazırlığı olarak benzetmek yanlış olmayacaktır.

2.2.BOBİ FRS'ye Geçiş ile Beklenen Faydalar

Ticari karı gerçeğe uygun tespit edebilmek maksadıyla oluşturulan BOBİ FRS, TFRS'lere nazaran anlaşılabilir ve sade bir standart olarak uygulama kolaylığı getirmiştir. Muhasebe anlayışının vergiden ziyade bilgi elde etme amacına hizmet etmesi yolunda bir önemli adım olarak nitelendirilebilir. Bu adımlarla birlikte muhasebe uygulamalarında vergi odaklı ve vergisel amaçlardan farklı olarak şeffaf ve doğru bilgiler içeren raporlama sistemine ve bilgi birikimine sahip olunabilecektir (Karacan ve Uygun, 2018: 813). KGK'nın kurulması ile bağımsız denetim uygulaması bir çatı altında toplanmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak bağımsız denetim standartları ile finansal raporlama standartları, tek yetkili kurum olarak KGK tarafından yürürlüğe konulmuştur. Bu duruma göre bağımsız denetim, finansal raporlama standartlarına uygun olarak yapılacak olup TFRS ve BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlar sunulacak ve denetim sağlanacaktır (Yıldırım, 2019: 423). Böylece muhasebenin temel görevi olan, gerçek faaliyet sonuçlarının raporlanması, gerçek durumun tespiti, planlama ve denetim için kullanılabilir bilgiler üretmesi mümkün hale gelecek, ticari amaçlarla finansal verilerin kullanılması alışkanlığı yerleşecektir. İşletmelerin karşılaşacağı bütün muhasebe işlemleriyle ilgili muhasebe esaslarının belirlenmesi standartlar sayesinde gerçekleşecektir (Ataman ve Cavlak, 2017: 156). Bu açıdan başka bir standart ihtiyacı olmaksızın finansal tabloların hazırlanması sağlanabilecek ve bir finansal raporlama çerçevesinin ihtiyacı olan bütün özellikler karşılanacaktır.

Ülkemizde Tekdüzen Hesap Planının uzun yıllardan beri kullanılıyor olması ve bu planın TFRS ve BOBİ FRS güncellemeleri yapılarak finansal tabloların uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Finansal durum tablosu kalemlerinden maddi duran varlıklar, stoklar, diğer borçlar ve alacaklarla birlikte maddi olmayan duran varlıkların da kapsamlı ele alınması

gereklidir. Bu durum finansal tabloların yol gösterici bir rehber niteliği kazanmasını sağlayacaktır. Bağımsız denetim kapsamında olmayan küçük işletmelerin birtakım muafiyet ile BOBİ FRS uygulanmasında teşviklerin yapılması uygulamalarda kolaylık, ticari karın önemi ve finansal raporlamanın geleceği açısından önemlilik arz etmektedir (Gençoğlu, 2017: 23). Finansal raporlama standartları, küresel ticarete Türkiye'nin de rekabete katılabilmesi ve ülkenin kalkınarak ekonomik refaha ulaşmasında önemli bir araç olacaktır.

Karşılaştırılabilirlik:

BOBİ FRS'nin, uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olması sebebiyle, mevcut uygulama olan MSUGT'a göre daha gerçekçi ve güvenilir karşılaştırılabilirlik sağlamaktadır. BOBİ FRS'de temel amaç karşılaştırılabilirliği attırmaktır. Zor açıklanabilecek bir kavram olan karşılaştırılabilirlik benzer şekilde benzer olayların açıklanması biçiminde ifade edilebilir (Otlı ve Güdelci, 2019: 1122). “BOBİ FRS'den beklenen en önemli fayda, hiç şüphesiz uygulayan işletmeler tarafından daha nitelikli ve daha faydalı ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler içeren finansal raporlar elde edilebilmesidir” (Gökçen vd., 2018: 437).

Farklı dönemler içerisinde verilerdeki farklılıkların gözlenip karşılaştırılabilmesine, ayrıca başka işletmelerin kar veya zararlarını ve finansal durumlarını kıyaslayabilmesine finansal tabloların karşılaştırılabilir olması olanak sağlamaktadır (Durak, 2012: 41). Finansal tablo kullanıcıları, işletmelerin tablolardaki verileri karşılaştırmaları neticesinde, karşılaştırma yapılan işletmelerin finansal yapılarında ve performanslarında görülen değişiklikleri anlayıp yorumlayabilmektedirler (Özbirecikli vd., 2017: 13).

Küreselleşen ticaret ve teknoloji, ekonomik hareketliliği önemli ölçüde arttırmıştır. Yatırımcıların da yatırım yapacakları işletmeleri daha şeffaf ve doğru bir biçimde karşılaştırma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Yapılan karşılaştırmalar neticesinde doğru kararların alınması sonucu finansal raporlama standartlarına olan ihtiyaç daha çok anlaşılmıştır. Sadece yatırımcılarla kalmayıp, bağımsız denetçiler kamu kurum ve kuruluşları ve diğer işletmeler karşılaştırılabilir finansal tablolardan yararlanmak istemektedirler.

Şeffaf, Açık ve Güvenilir Raporlar:

Geçmişte sermaye piyasalarında günümüzdeki durumun aksine şeffaflık yerine gizlilik hâkim olmuştur. Gücü elde tutmanın önemli bir unsuru olarak görülmüş ve piyasalardaki politikaların eksikliklerini gizleme gibi bir duruma sebebiyet vermiştir. Fakat sürekli olarak büyüyen ve gelişen dünya ekonomisi ve finansal hareketlilikler, açıklık ve şeffaflığı öne

çıkarmıştır. Hatta bu durum piyasalara giriş ve yatırımlar konusunda en önemli unsur halini almıştır.

Yatırımcılar açık ve şeffaf piyasalarda pazar riskini kabul ederek yatırımlarını yapmakta işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlarına güvenebilmektedirler. Fakat yöneticilerin almış oldukları kararlar yatırımcıların faydasını maksimuma çıkarmaya her zaman yeterli olmamaktadır. Bu sebepten finansal tablolarda yatırımların mantıklı mı yoksa yanlış kararlarında söz konusu olup olmadığı konusunda fikir sahibi olunabilmektedir (Aliabadi ve Shahri, 2016: 608).

Devletler tarafından UFRS'nin kabul görüp uygulanıyor olması finansal raporlamanın şeffaflığı sağlamaktadır. Uluslararası yatırımcıların UFRS uygulanan ülkede yatırım yapma düşünceleri standartlara olan güvenden ötürü yaygınlaşmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere, gelişmiş ülkelere nispeten standart dışı yerel finansal raporlamaya ve finansal raporlamada şeffaflığa daha az önem verildiği görülmektedir (Gordon vd, 2012: 375). UFRS'nin gelişmekte olan ülkelere yaygınlaştırılması sağlanarak yatırımcı çekme potansiyeli artırılabilir. UFRS'lere uyumlu BOBİ FRS gibi standartların genel kabul görmesiyle sermaye piyasalarına giriş çıkışlar kolaylaştırmakta, hareketlilik ve ticaret hacmi artmaktadır. Bunun sonucunda gelişmekte olan ülkelere yatırımlar artmakta, ekonomik büyüme ve kalkınma sağlanarak hayat standartları da iyileşmektedir.

Meslek Mensupları için Uluslararası Çalışma İmkanları:

Uluslararası finansal raporlama standartları ile, nitelikli muhasebecilerin farklı ülkelere çalışma imkanları da artmakla birlikte aynı zamanda kolaylaşmıştır. Bağımsız denetim ve muhasebe alanında faaliyet gösteren işletmeler, farklı kültürlerden çalışanları işe alarak çok dil bilen, farklı kültürleri, ülkeleri tanıyan motivasyonu yüksek personeller ile çalışabilmektedir (Otlı ve Güdelci, 2019: 1123). BOBİ FRS gibi standartlar ile mal ve hizmetler harici, emeğin de uluslararası dolaşımı tüm dünyada yaygınlaşacaktır.

Uluslararası Ticaretin Gelişmesi:

İnsan ihtiyaçlarının çoğalması ve bu ihtiyaçların karşılanması neticesinde ayrıca ekonomik olarak refah sağlama maksadıyla işletmeciliğin sürekli gelişen bir prensip olduğu görülmektedir. Günümüz teknolojisi göz önüne alındığında ise işletmelerin geniş pazarlara açıldıkları ve geniş kitlelere ulaştıkları bilinmektedir (Durmuş ve Kutlu, 2020: 191).

20. yüzyılın sonu itibariyle bilgi çağına geçilmiş, işletmeler bilgiye ve bilgi teknolojilerine daha fazla ihtiyaç duymaya başlamıştır. Bu süreçle birlikte bazı olumsuzluklar da gözlemlenmiştir. Artan küresel ısınma, nükleer silahlanma, otomasyona geçiş ile artan işsizlik vb. problemler çoğalmıştır. Bu gelişmeler ile küreselleşen işletmelerin ortak dile ihtiyacı kaçınılmaz olmuştur (Ataman ve Cavlak, 2017: 154). UFRS işletmeler için ortak bir dil görevi görmekte bu sayede işletmelerin farklı ülkelerde ve sektörlerde iş yapmalarını kolaylaştırmaktadır. Uluslararası ticaretin hız kazanması ve buna binaen ticarete hacmin büyümesi, çok uluslu işletmelerin sayıca çoğalması, para ve sermaye piyasalarındaki küresel entegrasyon ve uluslararası yatırımların dünyada kolaylaşması bazı ihtiyaçları beraberinde getirmiştir. Bunların sonucu olarak ise işletmelerin finansal olarak dış dünyaya açılan yüzü ve iktisadi dili olarak tabir edebileceğimiz muhasebe sistemlerinin bu değişikliklere uyum sağlaması beklenmektedir. Bu maksatla dünyanın neredeyse her yerinde yatırım yapmak mümkün hale gelmiştir. Uluslararası ticarete tüm ülkelerin ihtiyaç duyması ve desteklemesi neticesinde dünyanın neresinde olursa olsun anlaşılması mümkün olan karşılaştırılabilir ve ihtiyaçları karşılayan ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur (Aracı ve Bekçi, 2019: 857).

Uluslararası finansal raporlama standartları ve bunların ülkemizde karşılıkları olan TMS/TFRS ve BOBİ FRS ülkemize olan yatırımların artmasına kuşkusuz katkı sağlayacaktır. Bu durum dolaylı olarak devletin vergi gelirini artıracaktır. Yatırımcı şirketlerin merkezleriyle, yatırım yaptıkları ülkelerin finansal raporları uyumlu olması karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygunluk ve yatırımlara olan güven açısından önem arz etmektedir (Alan, 2018: 84). Yapılan yatırımlarla birlikte istihdamın artması, ülkeye döviz girmesi, vergi gelirlerinin artması ve ekonominin canlanmasıyla ülkenin refah düzeyinin artması beklenmektedir.

Yabancı ülkelerde işletmeler, tedarikçi müşteri ve iş ortakları arayabilmektedirler. Büyük yatırımlar ve uluslararası ticaret daima ticaret ve yatırım dostu faktörlerin bulunduğu yerlerde gelişmiştir. Ülkelere yatırım çekecek birçok faktörün bir arada olması günümüzde ayrıcalıktan ziyade zorunluluk halini almıştır. Düşük işletme maliyetleri, siyasi istikrar, piyasalara giriş çıkış kolaylığının yanında finansal raporların şeffaflığı da yatırımcıların karar vermelerinde büyük öneme sahiptir. Uyumlaştırılmış finansal tablolar ile küresel pazarlarda işletmelerin rekabet avantajı sağlaması amaçlanmıştır. Bunun neticesinde ise işletmelerin dünyada finansal kaynaklara kolay ulaşabilmesi ve yatırım kararlarının rahat alınması

tasarlanırken yatırımcıların ise güvenilir ve kaliteli bilgilere ulaşması amaç edinilmiştir (Günce, 2018: 24). TMS/TFRS, BOBİ FRS ve taslak halinde olan KÜMİ FRS ile mikro işletmelere kadar bütün işletmelere standart getirmeyi amaçlayan bir standardizasyon ülkenin yatırım alıp refahın yükselmesinde şüphesiz etkili olacaktır.

2.3. BOBİ FRS'ye Geçişte Yaşanan Problemler

İşletmelerin, denetçilerin ve finansal analiz yapan kişilerin BOBİ FRS'ye geçiş ile birtakım zorlukla karşı karşıya kalmaları söz konusu olmuştur. BOBİ FRS, uluslararası finansal raporlama standartlarını esas aldığı için, UFRS uygulamalarında görülen sorunların benzerleri, BOBİ FRS'nin uygulamaya girmesiyle de ortaya çıkmıştır.

Standartların Karışık Olması ve Gerçeğe Uygun Değer Problemi:

Finansal raporlama standartlarıyla ilgili yaşanan en büyük sorun ve eleştirilerden biri standartların karmaşık ve anlaşılabilirliğinin zor olmasıdır. Teknik detayların çok olması, standartların anlaşılabilmesi uygulamalarda farklılıkların görülmesine sebep olmaktadır (Akdoğan, 2007: 113).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yapılan bir çalışmada, katılımcıların uluslararası finansal raporlama standartlarının gittikçe daha karmaşık, daha uzun ve anlaşılması güç hale geldiğini düşünmeye başladıkları tespit edilmiştir. Uluslararası finansal raporlama standartlarının karmaşık bir hal alması, standartların uyumu ve uygulanmasını olumsuz etkilemektedir. Katılımcılar tarafından finansal araçlar ile ilgili standartların çok karmaşık olduğu belirtilmiştir. Bu karmaşık sistem özellikle küçük işletmelerde daha çok maliyet ve iş yüküne katlanmalarını beraberinde getirmektedir (Otlı ve Güdelci, 2019: 1119). Standartların karmaşık yapıları, gelişmekte olan ülkeler için standartları uygulama noktasında zorluklarla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu sebeple BOBİ FRS gibi daha kısa ve öz olan standartların geliştirilmesi ile yaşanan problemlerin azalması etkili olması mümkündür. Standartlarda karmaşıklığa sebep olan bir başka konu ise gerçeğe uygun değer modelinin uygulanmasıdır. Bu kavram birçok meslek mensubu tarafından öznel olması ve tam olarak ölçümün mümkün olmaması görüşü hakimdir. Farklı yorumların farklı sonuçları doğuracağı görüşü mevcuttur. Piyasa değerini en doğru biçimde yansıtan değerlerin finansal tablolarda gösterilmesi olarak tanımlanmaktadır. Ancak piyasaların tamamı gerçeğe uygun değeri yansıtmadığı için güvenilir olması koşulu sağlandığı takdirde UFRS'ye göre gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir (Çelik, 2012: 53).

Vergi Kanunlarından Kaynaklanan Uyumsuzluklar:

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu'na dayalı MSUGT hesap planı açısından benzerlikler gösterebilir de MSUGT'un vergi ağırlıklı muhasebe uygulamalarının öncelikli olması nedeniyle temelden ayrılmaktadırlar (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 475).

Türkiye başta olmak üzere birçok ülkede, vergi hukuku önemli derecede muhasebe uygulamalarını belirlemektedir. Özellikle küçük işletmelerin birçoğu gelir ve giderlerini vergi gerekliliği çerçevesinde kayıt altına almaktadır. Almanya ve İsviçre gibi ülkelerde vergi muhasebesi ve finansal muhasebe tek bir çatı altındadır. Hollanda vb. ülkelerde ise finansal ve vergisel muhasebe farklı sistemler üzerine kurulmuştur (Otlı ve Güdelci, 2019: 1120). Vergilendirilebilen gelir esasında vergi kanunları aracılığıyla farklılıklar için tekrar düzenlenen finansal muhasebe geliridir. BOBİ FRS vb. standartlar vergi kanunlarının gerekliliklerinden çok ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgileri kullanıcılara vermeyi amaçlamaktadır.

Anadilden Çeviride Kaynaklanan Sorunlar:

Standartların uygulanması ve uyum süreci açısından başka bir sorun da standartların çevirisinden kaynaklanabilmektedir. Uluslararası finansal raporlama standartlarının dili İngilizce olarak düzenlenmekte ve yayınlanmaktadır. UFRS uygulayan ülkeler kendi ulusal dillerine çeviri yapmakta standartların kolay ve anlaşılır olmasını amaçlamaktadır. Çeviriden kaynaklanan problemler muhakkak her dilde olmakta, anlaşılabilmesi ise standartların uygulanmasında sorun teşkil etmektedir. Ayrıca çeviri aşamasında kaynakların yayınlandığı dilden, çeviri yapılan dilde kelimenin anlamının değişmesi ya da anlamının tamamen kaybolması ihtimali daima bulunmaktadır (Alp ve Üstündağ, 2009: 690). Çeviri yapan kurum ve kuruluşlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile çalışmalarını sürdürmektedir. Standartların yerel standartlara dönüşümü sürecinde çevirilerden doğan sorunlar aşağıdaki maddelerde sıralanabilir:

- Cümlelerin uzunluğu ve uzun cümlelerin çeviri yaparken anlam kaybına ve karışıklığa yol açabilmesi.
- Terminoloji açısından uygunsuz kullanım.
- Farklı kavramları aynı terminoloji ile açıklamak (Otlı ve Güdelci, 2019: 1120).

Dolayısıyla AB direktifini esas alarak 2015 yılında FRS 102 olarak yayınlanan yerel finansal raporlama standardının çevirisi niteliğinde sayılabilecek BOBİ FRS'de, çeviriden kaynaklanan

problemlerin olduğu görülmüştür. Bu sebepten KGK tarafından 2020 yılı sonunda BOBİ FRS'ye yönelik iyileştirmeler içeren taslak metin kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. 2021 yılı itibarıyla ise BOBİ FRS 2021 sürümü yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yayınlanan yeni sürümde yapılan eklemeler kırmızı renkte belirtilmiştir. Standarttan çıkarılan ifadeler ise üstü çizili kırmızı renkli gösterilmektedir. Bu düzeltmelere bakıldığında birçok kelimenin değiştirildiği görülmektedir. TMS/TFRS'lere uyum açısından birtakım düzeltmelerin yapıldığı da gözlemlenmektedir.

Uzman Personel Eksikliği:

Muhasebeciler için UFRS söz konusu olduğunda bilgi eksikliğinin olduğu yapılan çalışmalarda gözlemlenmiştir. Az sayıda yetkin muhasebecilerin UFRS konusunda yeterli denilebilecek düzeyde bilgi ve beceriye sahip olduğu bilinmektedir (Otlı ve Güdelci, 2019: 1120). Uluslararası finansal raporlama standartlarının gelişmesi, tanınması ve kabul görmesi ile muhasebe mesleğinde bilgi ve beceriler konusunda yetkin, gelişime açık meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır (Alp ve Üstündağ, 2009: 690). Ancak ülkemizde ve birçok ülkede gerek UFRS/UMS gerekse uluslararası finansal raporlama standartlarının sadeleştirilmiş hali olan BOBİ FRS vb. standartlar konusunda nitelikli eleman eksikliği söz konusudur (Kırık vd., 2019: 77). Tüm bu durumlar göz önünde bulundurulduğunda standartlar konusunda yetkin eleman eksikliği söz konusu olması sebebiyle işletmelerin standartlara geçiş sürecinde sorun yaşadıkları bilinmektedir.

Muhasebe Yazılımlarında Uyum Problemi:

UFRS'nin kabul edilerek standartlarla uyumlu finansal tabloların düzenlendiği ülkelerde vergi uygulamaları için ayrı muhasebe kayıtları düzenlenmeye ihtiyaç duyulmamaktadır. Fakat bazı ülkeler tarafından standartlar, yalnızca konsolide finansal tablo düzenlemek için kullanılmaktadır. Bu ülkelerde çoğunlukla yerel standartlar ve devlet otoritesi tarafından konulan kanunlara uygun muhasebe kayıtları yapılmakta ve finansal tablolar oluşturulmaktadır (Otlı ve Güdelci, 2019: 1121). Muhasebe sistemleri, uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olan ülkeler için yazılımlar sorun teşkil etmeyebilir. Fakat uluslararası finansal raporlama standartlarını yalnızca konsolide finansal tabloları elde etmek amacıyla uygulayan işletmelerin, dönüşüm kayıtlarını ve finansal tablolarını tekrar düzenleyebilmeleri için farklı yazılımlara ihtiyaç duyulabilmektedir.

İhtiyatlılık Problemi:

Finansal raporlama standartları ve bu standartlarda kullanılan kurallar, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir. Kredi veren kuruluşların ekonomiyi yönlendirdiği Fransa ve Almanya gibi ülkelerde finansal tablolar, finansman sağlayan kuruluşların istek ve önerileri üzerinde şekillenebilmektedir. Bu ülkelerde yapılan düzenlemelerin UFRS ile uyumsuzluk problemi ortaya çıkardığı görülmektedir (Otlı ve Güdelci, 2019: 1121). UFRS’de kavramsal çerçeveye göre finansal raporların esas kullanıcılar yatırımcılar olduğu belirtilmektedir. İhtiyatlılık kavramının yanlış kullanımı durumunda fazla karşılık ayrılması ve raporlamanın gerçeği yansıtmamasına sebep olacağı açıktır. Kavramsal çerçeveye göre ihtiyatlılık kavramı güvenilirlik esasına dayanan bir kavramdır (Özkan ve Acar 2010: 57). BOBİ FRS bağımsız denetime uygun karşılaştırılabilir bir standart olarak yürürlüğe konulmuştur.

Geçiş ile İlgili Maliyet Problemi:

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş süreçleri küçük işletmeler için problem yaratabilmektedir. Bunların başında maliyet problemi gelmektedir. İşletmelerin yeni standartlara uyumu için personel eğitime kaynak ayırmaları gerekebilmektedir. Standartlara geçiş sürecinde büyük işletmelerle kıyaslandığında küçük işletmelerin geçiş maliyetlerinin bütçelere oranlandığında daha yüksek olduğu görülmektedir (ConnectUS, 2021).

Dönüşüm maliyetleri işletmelerin mevcut muhasebe sistemlerinin ne derecede standartlara benzediğiyle doğrudan ilişkilidir. Ayrıca dönüşümü işletmenin ne derecede kendi çalışanlarıyla yürüttüğü de önemli bir faktördür. Dışarıdan alınan danışmanlık hizmetlerinin dönüşüm maliyetlerine ekleneceği durumu göz ardı edilmemelidir. ABD ve Birleşik Krallıkta kullanılan mevcut muhasebe sistemleri uluslararası standartlara yakın olması sebebiyle dönüşüm maliyetleri de o ölçüde düşmekte iken Fransa ve Almanya’da standartlara olan benzerliklerin daha az olmasından kaynaklı olarak geçiş maliyetleri artmaktadır. Ülkemizde de VUK ile standartlar arasında farklılıklar ve standartlar konusunda yeterli personel bulunmaması sebebiyle maliyetler artmaktadır.

Standartlara geçişte maliyetleri etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. İşletmenin yapısı, mevcut çalışanların eğitim durumu standartlar konusundaki yetkinlikleri, öğrenmeye açık olmaları, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör gibi faktörler maliyetlerde farklılıklara sebep olabilmektedir (Johnson, 2020).

Şeffaflık Problemi:

Standartların şeffaf olması ilkesiyle kamuya açıklama düşüncesi rakip işletmelere rekabette dezavantaj yaratabilmektedir. İşletmelerde bu durum itibariyle standartlara temkinli yaklaşabilmektedir. Ancak, hem yatırımcılar açısından hem de kamu kurum ve kuruluşları tarafından finansal tabloların açık ve şeffaf olması, bilgiye istenildiği zaman ulaşılabilmesi uzun vadede işletmenin faydasına olabildiği gibi dolaylı olarak yatırımcılara ve ülke ekonomisine katkı sağlaması mümkündür.

Standartların Sıklıkla Değişmesi:

Finansal Raporlama Standartlarının sıklıkla değişmesi işletmelerin büyüyen ve gelişen ticaret ağına uyum sağlayabilmesi için gerçekleştirilmektedir. Standartlarda yapılan değişikliklerin bulunulan dönemi etkilememesi adına yürürlüğe gireceği tarih önceden belirlenmekte ve işletmelere geçiş için süre tanınmaktadır. Bu durum standartların gelişimi yeniliklere ve günümüz koşullarına ayak uydurması nedeniyle olumlu olsa da yapılan değişiklikler, analizleri ve karşılaştırılabilirliği etkilemesi söz konusu olmaktadır (Özkan ve Acar, 2010: 57).

KGK tarafından yayımlanan standartlarda BOBİ FRS'den TFRS'ye ihtiyari olarak geçiş serbest bırakılmıştır. Ancak tekrar BOBİ FRS'ye dönüş yapmak isteyen işletmeler en az iki dönem TFRS'ye göre finansal raporlarını yayınlamak zorundadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2017). Görüldüğü üzere kısa vadeli analizlerde problem ile karşılaşılmasa da uzun vadede hem standartlarda yaşanan değişimler hem de işletmelerin seçim yaparak standartlarda dönüşüme gitmesi analizlerde sorun yaratabilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FRS'NİN TFRS, KÜMİ FRS VE MSGUT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak BOBİ FRS ile ilgili yapılan önceki çalışmalara tablo halinde yer verilmiştir. Sonraki bölümde BOBİ FRS'nin TFRS, KÜMİ FRS ve MSGUT ile tablolar halinde karşılaştırılarak değerlendirilmesi yapılmıştır. Karşılaştırmaların yer aldığı bu bölümlerde BOBİ FRS bölümlerinin sırasına riayet edilmiştir.

3.1.BOBİ FRS ile İlgili Önceki Çalışmalar

BOBİ FRS ile ilgili literatürde yapılan çalışmaları ele aldığımızda, çalışmaların büyük bir bölümünü BOBİ FRS ile TMS/TFRS setlerinin genel hatlarıyla karşılaştırarak benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konulduğu görülmektedir. Birtakım çalışmalarda ise BOBİ FRS içerisindeki yalnızca bir bölüm üzerinden değerlendirildiği görülmüştür. MSGUT ve yeni bir standart taslağı olarak karşımıza çıkan KÜMİ FRS ile karşılaştırma yapılan çalışmalarda ise örnek uygulamalar ile incelendiği görülmüştür.

Tablo 3. 1 BOBİ FRS ile İlgili Önceki Çalışmalar

Yazarlar	Çalışmanın Başlığı	Amaç	Bulgular / Sonuç
Ataman ve Cavlak, 2017	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”	İki standart arasındaki benzerlikler ve farklılıkların BOBİ FRS'deki bölümler üzerinden ele alınması.	BOBİ FRS'de yer alan 27 standarttan 17'si (%63'ü), Tam Set TMS/TFRS'de ilgili standartlardaki ilkeler ile yüksek ölçüde, 9 standardın (%33'ü) orta ve bir tanesinin de (%4'ü) az uyumlu olduğu tespit edilmiştir.
Otlu ve Güdelci, 2019	“BOBİ FRS ile Ortaya Çıkması Muhtemel Etkilerin Teorik Boyutta Değerlendirilmesi”	Türkiye ve benzeri ülkeler için, BOBİ FRS gibi uluslararası muhasebe standartlarına geçiş noktasındaki engellerin neler olduğunun kavramsal olarak ortaya konulması. Etkin kullanımın önündeki engelleri ortadan kaldırmak için yapılması gerekenlere yönelik tavsiyelerde bulunulması.	Standartların karmaşık yapılara sahip olması. Ulusal standartların vergi esasına dayalı olması. Belirli standartlarla aynı fikrin taşınmaması. Standartlara yönelik yetersiz açıklamalar. Sermaye piyasalarının sınırlı olması. Ulusal standartlardan duyulan memnuniyet ve kullanılan dilin karmaşık olması şeklinde spesifik başlıklar altında konu irdelenmiştir.

Gökçen vd., 2018	“BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”	BOBİ FRS ve TFRS arasındaki farklılıkların tespiti. Bu farklılıkların finansal raporlar üzerindeki yaratacağı etkilerin gösterilmesi.	Finansal bilgilerin niteliği incelendiğinde gerçeğe uygun sunum açısından TFRS’de detaylı olarak uygulandığı fakat BOBİ FRS’de tarihi maliyetin konu edildiği tespit edilmiştir. BOBİ FRS’nin uygulama açısından pratik olduğu düşünülse de finansal raporlarda açıklanan bilgilerin sağlayacağı fayda yönünden, arzulanan düzeyde olmadığı görülmüştür.
Gücenme Gençoğlu, 2017	“Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”	BOBİ FRS’nin TMS/TFRS’ler ile temel konularda karşılaştırılarak farkların ortaya konması.	BOBİ FRS kapsamına giren, özellikli sektörler ve durumlar haricindeki, bütün işletmelere yönelik olan standartlar ele alınarak temel konularda, tam set standartlar ile karşılaştırılmıştır. Büyük ölçüde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Fakat BOBİ FRS kapsamında olmayan standartlar ve TMS/TFRS ile yapılan karşılaştırmada anlaşılan sadeleştirmeler sebebiyle “Finansal Durum Tablosu” ve “Kâr veya Zarar Tablosu” formatında değişikliklerin ortaya çıktığı görülmüştür.
Tunçez, 2018	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”	BOBİ FRS’nin genel özellikleri incelenerek açıklanması. BOBİ FRS ile TMS/TFRS’nin karşılaştırılması.	TMS/TFRS ve BOBİ FRS tablo yapılarak karşılaştırılmıştır. Tablo şeklinde hangi işletmelerin hangi standardı uygulaması gerektiği gösterilmiştir. Kısa ve özet olarak ilgili standartlardaki farklılıklar belirtilmiştir.
Demir, 2020	“Vergi Mizanından BOBİ FRS’ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama”	Vergi mizanından yola çıkarak BOBİ FRS’ye dönüşüm kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği. Finansal tabloların düzenlenmesi açısından geniş bir uygulama örneği üzerinden değerlendirilmesi.	Uygulama örneğinde başta oluşturulmuş olan vergi mizanına ait değerlerden faydalanarak yıllık kurumlar vergisi beyannamesine ek olan finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) düzenlenmiştir. Bir sonraki aşamada ise vergi mizanından BOBİ FRS’ye geçiş aşamasında gerekli verilerden BOBİ FRS’ye dönüşüm kayıtları yapılmıştır. En son aşamasında ise BOBİ FRS’ye uygun bilanço ve kar/zarar tablosu çıkarılarak kapanış kayıtları gösterilmiştir.
Alataş ve Kılıç, 2018	“Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”	BOBİ FRS bölümleri üzerinden, BOBİ FRS ile TMS/TFRS kısmen farklı olan ya da tamamen farklı hususların özet tablolar aracılığıyla karşılaştırılması olarak değerlendirilmesi.	Çalışma sonucunda muhasebe standartlarının çağa ayak uydurma açısından öneminin yadsınamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca standartlar ile güvenilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve kaliteli bilgiye ulaşılabilmenin sağlandığına değinilmiştir. Ülkemizde KGG’nin kurulmasının bu hususta önemli olduğu vurgulanmıştır.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020	“KÜMİ FRS’nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme”	BOBİ FRS’nin; TMS/TFRS ve MSUGT/VUK ile karşılaştırılarak farklılıkların tespit edilmesi. KÜMİ FRS’nin Türkiye’de muhasebe uygulamalarına faydalarının gösterilmesi ve finansal tabloların kullanıcıların üzerinde nasıl bir etkisi olabileceğinin araştırılması.	KÜMİ FRS’nin, BOBİ FRS, TFRS ve AB düzenlemeleri ile büyük ölçüde uyumlu olduğu söylenebileceği tespit edilmiştir. Standartla ilgili temel olarak maliyet esaslı bir yaklaşımın benimsendiği görülmüş, hazırlanması gereken finansal tabloların sadeliği anlaşılmış, konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğunun bulunmamasının önemli bir farklılık olduğu ortaya konmuştur.
Gökçen vd., 2019	“KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması”	KÜMİ FRS’nin temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS’den farklılaştığı noktaların açıklanması.	Taslak metinde yer alan 22 bölüm, diğer standart setleriyle bölümleri birer birer karşılaştırılarak temel farklılıklar ve yenilikler gösterilmiştir. KÜMİ FRS taslağının yürürlüğe girmesi sonucunda standartlaşmanın fayda sağlayacağı belirtilmiştir.
Tuğay ve Arısoy, 2019	“Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması”	TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ile BOBİ FRS Bölüm 9 finansal araçlarının düzenlemelerinin incelenmesi.	TFRS 9 ile diğer kapsamlı gelirden raporlama yer alırken, BOBİ FRS’de bu konuyla ilgili bir açıklamanın yapılmadığı belirtilmiştir. BOBİ FRS’de kar/zarar açısından muhasebeleştirmeye özel olarak vurgu yapılırken, TFRS’de varlığın değerlendirme ölçüsüne göre bir sınıflandırmanın söz konusu olmadığına değinilmiştir. BOBİ FRS’de borçlar ve alacaklar, özkaynak araçlarındaki yatırımlar, borçlanma araçları ve diğer finansal varlıkların daha net bir şekilde açıklandığı tespit edilmiştir.
Durmuş ve Kutlu, 2020	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Karşılaştırılması”	BOBİ FRS’nin genel özelliklerinin incelenmesi. Yayınlanma sebeplerinin açıklanması. BOBİ FRS bölümlerinin TMS/TFRS’ler ile karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan değişimlerin incelenmesi.	Çalışmada vade farkı ile amortisman düzeltmesinden doğan vergi yükümlülüğü ortaya çıkmıştır. BOBİ FRS’ye göre ortaya çıkarılan bu örnek neticesinde işletmenin eksik vergi hesaplaması yaptığı tespit edilmiştir. Hesaplanmış olan eksik verginin finansman giderleri ve genel yönetim giderlerinden amortisman gideri ile oluşan bir vergi olduğu belirtilmiştir.
Doğan, 2018	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”	BOBİ FRS ile uygulamada en sık rastlanan hususlar göz önünde bulundurularak BOBİ FRS ve VUK/MSUGT karşılaştırmasında önemli benzerlik ve farklılıkların incelenmesi.	Yapılmış olan karşılaştırmada BOBİ FRS’nin bağımsız denetimin ihtiyaç duymuş olduğu finansal raporlama çerçevesinin tamamını karşıladığı belirtilmiştir.

Ergi ve Güleç, 2019	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Eğitimcileri ve Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma”	BOBİ FRS’nin gelişim sürecinin ele alınması. Muhasebe uygulayıcıları ve eğitimcilerinin BOBİ FRS hakkındaki görüş ve düşüncelerinin tespiti.	Katılımcılarla yapılan görüşmelerde katılımcılar; eğitimin yeterli olmadığını belirtmişler ve standardın içselleştirilmesinin beş yıldan fazla zaman alacağı görüşünü belirtmişlerdir. Bağımsız denetim açısından kolaylık sağlayacağı, kaliteyi artıracağı ve şeffaflığı sağlayacağı görüşüne ulaşılmıştır. Küçük ve Mikro işletmeler içinde bir standarda ihtiyaç duyduğu belirtilmiş KÜMİ FRS taslağının bu konuda atılmış önemli bir adım olduğuna değinilmiştir.
Günce, 2018	“BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Bilanço ve Gelir Tablosu Düzenlenmesi Açısından Karşılaştırılması”	Bilanço ve gelir tablosu açısından BOBİ FRS ve TMS/TFRS’ye göre farkların belirlenmesi.	BOBİ FRS ile TMS/TFRS’nin arasında belli başlı farklılıklar olsa dahi genel açıdan uyumlu olduğu belirtilmiştir. BOBİ FRS’nin daha yalın bir dil ile oluşturulduğu söylenmiştir.
Kırkık vd., 2019	“BOBİ FRS’nin Muhasebe Mesleğine Etkisinin SMMM’lerin Bakış Açıları Doğrultusunda Değerlendirilmesi: Manisa İlinde Bir Uygulama”	BOBİ FRS’nin, muhasebe meslek mensupları tarafından muhasebe mesleği üzerine etkilerinin ne şekilde karşılandığının belirlenmesi.	Standardın vergi mevzuatı yönünden, meslek mensuplarınca bir sorun olmayacağı görüşünün hâkim olduğu belirlenmiştir. Muhasebe uygulamalarında küreselleşmenin, şeffaflığı ve bağımsız denetimin önemini artıracak görüşünün yaygın olduğu belirtilmiştir. Ayrıca karşılaştırılabilirliğin yatırımcılara güven sağladığına değinilmiştir.
Karacan ve Uygun, 2018	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”	BOBİ FRS’nin genel özelliklerinin açıklanması, standardın TMS/TFRS ile karşılaştırılması.	Büyük ölçüde düzenlemelerde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Fakat bazı temel farklılıkların da yer aldığı görülmüştür.
Selvi ve Ercan, 2018	BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”	BOBİ FRS altıncı bölüm olan Stoklar standardı çerçevesinde stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri “TMS-2 Stoklar Standardı” ve VUK/MSUGT ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi.	BOBİ FRS’de stoklarla ilgili olan açıklamalar ele alındığında, bu açıklamaların “TMS-2 Stoklar” ve VUK açısından genel hatlarıyla uyumlu olduğu görülmüştür. Fakat farklılıklar da tespit edilmiştir. Vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırması bu bölümdeki önemli farklılık olarak belirtilmiştir.
Dinç ve Atasel, 2018	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında Riskten Korunma Muhasebesi ve Korunma Yedeği”	BOBİ FRS’de yer alan riskten korunma muhasebesi ile ilgili açıklamaların incelenmesi. Örnek uygulamalar ile muhasebe uygulayıcılarına yol gösterilmesi.	Riskten korunma muhasebesini uygulamaları durumunda kullanabilecek hesap planı önerisinde bulunulmuştur. Öneride yer verilen hesapların ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin örnekler üzerinde çalışılmış ve konu ayrıntılı biçimde açıklanmıştır.

Çatıkkaş vd., 2018	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”	BOBİ FRS’ye göre yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılat ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesiyle birlikte raporlanma zamanının değerlendirilmesi.	İnşaat taahhüt işleri yapan işletmeler, dönemler itibarıyla kâr/zarar tablolarında raporladıkları kâr ya da zarar tutarlarında mevcut vergi uygulamalarına göre büyük farklılıklar olacağı belirtilmiştir.
Sakarya vd., 2018	“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nın Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği”	Balıkesir’de faaliyet gösteren ve Balıkesir SMMM odasına kayıtlı olarak çalışan meslek mensuplarının BOBİ FRS’ye yönelik farkındalıkları ve genel değerlendirmelerinin incelenmesi.	BOBİ FRS uygulamaları açısından olası yanlışlıklar vergi sistemine uymayan düzenlemelerden ve standartların karmaşıklığından kaynaklanabileceği tespit edilmiştir. Standartların anlaşılır ve açık olması meslek mensupları açısından uygulama kolaylığı sağlayacağı belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada literatür taraması yapılmış, literatürdeki araştırmalar incelendiğinde benzer sonuçların Can ve Gör (2011), Güneş vd. (2011), Beyazıt vd. (2015) ve Durak ve Yürekli’nin (2017) yılı çalışmalarında aynı sonuçları içerdiği görülmüştür.
Küçük, 2018	“Devlet Teşviki Kapsamındaki Düşük Faizli Kredilerin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesi”	Devlet teşviki kapsamındaki piyasa faiz oranlarına göre düşük faizli olan kredilerin BOBİ FRS kapsamında nasıl yorumlanacağını açıklaması.	TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK incelendiğinde devlet teşviklerini kayda alma noktasında farklılıklar olduğu görülmüştür. Yine VUK ve MSUGT’a göre dolaylı teşviklerin kaydının mümkün olmadığı fakat standartlarda uygulanabilir olduğu görülmüştür. Satışlarla ilgili teşviklerin 602 hesabında, diğer teşviklerin ise 649 hesabında muhasebeleştirilmesinin daha doğru olacağı savunulmuştur.
Karaömer ve Özbirecikli, 2019	“Effects of Financial Reporting Differences in Between BOBİ FRS and MSUGT On Financial Statement Analysis: An Investigation on Financial Structure Ratios”	Finansal yapıya ilişkin oran analizinin, BOBİ FRS’ye göre hazırlanmış finansal durum tablosunda sunulan tarihsel finansal veriler ile Türkiye’de vergi beyanı maksadıyla finansal tabloların oluşturulmasında temel iki unsur olan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerince hazırlanmış bilançodaki farklılıklardan hangi ölçüde etkilendiğinin analizi.	İki uygulamaya göre hazırlanmış finansal tablolar karşılaştırıldığında önemli derecede farklılıklar tespit edilmiştir. BOBİ FRS ve MSUGT/VUK farklarından kaynaklanan sonuçların finansal yapıyla ilgili oran analizlerinden elde edilen sonuçları ve yorumları önemli derecede etkilediği sonucu çıkarılmıştır.

Bayri vd., 2019	“Finansal Yatırımların TFRS 9 ve BOBİ FRS Kapsamında Sınıflandırılması ve Gelir Vergisi Standardı Açısından Değerlendirilmesi”	Ertelenmiş vergi etkisi, TFRS 9 ve BOBİ FRS 9 kapsamında incelenerek finansal yatırımların muhasebeleştirilmesinde meydana gelen farklılıkların örnek yevmiye kayıtları çerçevesinde değerlendirilmesi.	Gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği durumda oluşan farkların kaydının farklılık oluşturduğu, söz konusu olan farkların kar/zarar veya kapsamlı gelirler altında kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.
Yıldırım, 2019	“BOBİ FRS Karşılıklar Standardı ve Uygulaması”	Karşılıklar konusunun detaylı biçimde incelenmesi ve örneklerle açıklanması.	BOBİ FRS 19’da karşılıklar muhasebeleştirme şartlarını sağladıkları takdirde muhasebeleştirildikleri; standarda göre karşılıklar yapılması beklenen en yakın tahmin üzerinden ölçüldüğü; kıdem tazminatlarının bu standartlar içerisinde yer aldığı; karşılık tutarları beklenen harcama üzerinden ya da bugünkü değer ile hesaplandığı; cari dönemde oluşan kıdem tazminatları yükümlülüğünün hesap edilerek finansal tablolara yansıtıldığı; şarta bağlı varlık ya da yükümlülüklerin ekonomik fayda sağlama ihtimali yüksekse ya da kaynak çıkış ihtimali yok denilecek kadar az olduğu takdirde dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmiştir.
Mert ve Öcalmış, 2020	“İştirak ve Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Finansal Tablolarda Raporlanmasının BOBİ FRS ve TFRS Kapsamında İncelenmesi”	Bağlı ortaklık ve iştiraklerdeki yatırımların raporlanmasının, finansal tablolar açısından etkileri. Sonuç hesaplarının BOBİ FRS ve TFRS açısından etkilerinin görülmesi.	Maliyet ve özkaynak yöntemleri arasında sunum farklılığı ve yatırımların değerleri yönünden farklılıklar görülmüştür. Yatırımın sonuçları maliyet yönteminde finansal tablolara yansımazken, özkaynak yönteminde finansal tablolara yansıdığı belirtilmiştir. BOBİ FRS ve TFRS kapsamlarında bağlı ortaklık ve iştiraklerdeki yatırımlar finansal tablolarda farklı yöntemlerle raporlanabileceği belirtilmiştir.
Yazarkan ve Soğuksu., 2020	“KOSGEB Tarafından KOBİ’lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması”	Örnek olay yöntemi tercih edilerek Ordu bölgesinde faaliyette bulunan bir işletmenin Ordu ili KOSGEB Müdürlüğünden almış olduğu makine ve teçhizatları KOBİGEL programı kapsamındaki teşviklere ilişkin muhasebe kayıtlarından örneklerle açıklanması.	Çalışmada KOBİGEL desteğinin bir koşula bağlı olmaksızın verildiği VUK ve BOBİ FRS’ye göre teşvikin gerçekleştiği dönem içerisinde 602 hesabında muhasebeleştirilmesinin söz konusu olduğu ve TMS’ye göre de gelir yaklaşımına uyduğu tespit edilmiştir. TMS uygulandığı takdirde BOBİ FRS ve VUK’dan farklı olarak teşvikin ilgili varlığın ekonomik ömrü süresince amortisman tutarında gelir tablosuna yansıtılması gerekliliği belirtilmiştir. Bu durumda ise ertelenmiş gelir hesabının kullanılması gerektiği görülmüştür.

Gücenme Gençoğlu, 2020	“Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı’nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme”	KÜMİ FRS’nin temel özelliklerinden yola çıkarak, vergi uygulamalarında kullanılmakta olan MSUGT kapsamındaki “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” ve BOBİ FRS ile bir kıyas yapılarak farkların ortaya çıkarılması.	KÜMİ FRS taslağında BOBİ FRS ve TFRS ile birtakım benzerlikleri olduğuna değinilmiştir. Oluştukları dönemde borçlanma maliyetlerinin kar/zarara yansıtılması, araştırma ve geliştirme giderlerinin tümünün giderleştirilebilmesi, varlıklarda değer düşüklüğü konusunda farklılıklarında mevcut olduğu belirtilmiştir.
Aytaç ve Gücenme Gençoğlu, 2020	“Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması”	TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı, MSUGT uygulamalarında yer alan vergi kanunlarında maddi duran varlıklar ve amortismanlar ile ilgili düzenlemelerin farklarının belirlenmesi ve raporlama açısından bir karşılaştırmasının yapılması.	TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı kapsamında maddi duran varlıklarda sonraki ölçüm ve amortisman açısından uyumlu olduğu görülmüştür. Borçlanma maliyetleri ve vade farklarını uygulaması hususunda TMS’den farklı olduğu belirtilmiştir.
Güleç, 2018	“Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi”	Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS ve TFRS çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. Farklılıklarının ortaya konulması. Bu farklılıkların finansal raporlar üzerindeki etkilerinin finansal bilgi kullanıcıları açısından değerlendirilmesi.	Uygulamada maddi duran varlıklarda bu biçimde bir sınıflandırılma işletmeler açısından kolay raporlamayı sağlamaktadır. Fakat finansal tablo kullanıcıları için güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi açısından sakıncaları olduğu görülmüştür. BOBİ FRS’de büyük işletmeler için TFRS 5 standardına göre yeni düzenlemelere gidilmesi ve BOBİ FRS’nin TMS ile uyumlaştırılmasının artırılması gerektiği belirtilmiştir.
Karataş Aracı ve Bekçi, 2019	“MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi”	MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında karşılaştırılması. Analiz edilerek benzerliklerinin ve farklılıklarının açıklanması.	Nitel araştırma tekniklerinden doküman inceleyerek veri toplama tekniğinden yararlanılmıştır. Ayrıca konuyla ilgili literatür taramasına yer verilmiştir. Sonuç kısmında mevcut üç uygulama karşılaştırılmıştır. Finansal tabloların sunuluşu ve Kavramsal Çerçeve incelendiğinde varılan sonuçlara eleştirel bir yaklaşımla değerlendirme yapılmıştır.
Marşap ve Yanık, 2019	“Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinin IFRS 16 ve BOBİ FRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi”	Satış ve geri kiralama konusunun BOBİ FRS ve TFRS 16 açısından incelenmesi.	Çalışmada satış ve geri kiralama konusu BOBİ FRS ve TFRS 16 açısından incelenmiştir. TFRS 16 kapsamında kiraya veren açısından bir farklılık söz konusu değildir. Fakat kiracı açısından önemli değişiklikler beraberinde getirmektedir. Bu değişiklikler sonucunda Finansal Durum Tablosunu ve Kar / Zarar tablosu doğrudan etkilenmektedir.

Gönen, 2019	“Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması”	TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 6 Stokların incelenmesi ve aralarındaki farkların tespit edilmesi.	BOBİ FRS’de bir yıldan daha kısa vadelerdeki satın almalar için vade farkı mamullerin fiyatından ayrıştırılmamaktadır. TMS 2 Stoklar standardında ise vade süresi dikkate alınmaksızın vade farkı ayrıştırılarak kayda alınmaktadır. Diğer fark ise satışların maliyetinin hesaplanması esnasında görülmektedir.
--------------------	--	--	--

3.2.BOBİ FRS’nin TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi

Bu çalışmada Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları ile dünyada kabul görmüş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı ve ülkemizde Vergi Usul Kanunu hükümlerince yürürlükte olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında, standartlar bazında karşılaştırmalar yapılmıştır. Çalışmanın güncelliği açısından, niteliği itibarıyla BOBİ FRS 2021 sürümü incelenmiştir. Önceki sürüm olan BOBİ FRS 2017 sürümü ile BOBİ FRS 2021 sürümü karşılaştırılmış, güncellemelere ve farklı olan noktalara değinilmiştir.

3.2.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu

Tam sette “Kavramsal Çerçeve” bir standart olarak karşımıza çıkmamaktadır. Kavramsal çerçevenin standart kapsamına girmediği özellikle belirtilmiştir. Buna binaen kavramsal çerçeve herhangi bir standart numarası verilmeksizin “Kavramsal Çerçeve” başlığı ile yayımlanmıştır. Tam sete göre kavramsal çerçevede amaç, işletme haricindeki bilgi kullanıcılarına yönelik hazırlanmış ve sunulmuş olan finansal tabloların tabi oldukları esasları açıklamaktır (Karacan ve Uygun, 2018: 800).

BOBİ FRS ilk bölüm Finansal Tabloların Sunuluşu ve Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin birleşmesinden oluşmaktadır. BOBİ FRS’de bulunan ihtiyatlılık kavramı dışındaki süreklilik, netleştirme, tutarlılık, tahakkuk gibi ilkeler, tam set ile uyumludur.

BOBİ FRS Bölüm 1’in Tam Set TMS/TFRS ile farklılık arz ettiği noktalar şunlardır:

- BOBİ FRS’de varlık ya da yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinde farklı bir ölçüm belirtilmediği takdirde maliyet bedeli (tarihi maliyet) ile ölçüm yapılacağı ifade edilmiştir (BOBİ FRS, Par. 1.34). TMS/TFRS kapsamında böyle bir açıklama yer almamaktadır.

- Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemine yer verilmemektedir.
- Kâr/Zarar Tablosu basitleştirilmiştir ve fonksiyon esaslı sunulmaktadır. TMS/TFRS’de fonksiyon ve çeşit esasına göre sunulmaktadır. Ayrıca kapsamlı gelirin sunumu ise yer almamaktadır.
- Esas ve diğer faaliyet gelirleri (giderleri) kâr veya zarar tablosundaki gruplar daha net olarak belirtilmiştir. Sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetlerin ayrımı kaldırılmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 159).
- Kâr veya Zarar Tablosu hazırlanırken MSUGT’da fonksiyon ve çeşit esası kullanılmaktayken, BOBİ FRS’de, fonksiyon esası kullanılmaktadır. BOBİ FRS’de nakit akışları esas faaliyetler ile yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırarak sunulurken, MSUGT’da nakit akışlarında sınıflandırma yer almamaktadır.

Tablo 3. 2 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Karşılaştırması

	BOBİ FRS 1	TMS	KÜMİ FRS	MSUGT
Temel kavramlar, ilkeler ve özellikleri	• İşletmenin Sürekliliği • Tahakkuk Esası • İhtiyatlılık • Önemlilik • Mahsup (Netleştirme) • Raporlamanın Sıklığı • Sunumda Tutarlılık • Karşılaştırmalı Bilgi	• İşletmenin Sürekliliği • Tahakkuk Esası • Önemlilik ve Birleştirme • Netleştirme • Raporlamanın Sıklığı • Karşılaştırmalı Bilgi • Tutarlılık • Gerçeğe Uygun Sunum (İhtiyatlılık hariç BOBİ FRS ile uyumludur.)	• İşletmenin Sürekliliği • Tahakkuk Esası • İhtiyatlılık • Önemlilik • Mahsup (Netleştirme) • Yasağı • Raporlamanın Sıklığı • Karşılaştırmalı Bilgi • Tutarlılık	• Sosyal Sorumluluk Kavramı • Kişilik Kavramı • İşletmenin Sürekliliği • Dönemsellik • Parayla Ölçme • Maliyet Esası • Tarafsızlık ve Belgelendirme • Tutarlılık • Tam Açıklama Kavramı • İhtiyatlılık • Önemlilik • Özün Önceliği
Finansal Tablolar	• Finansal durum tablosu • Kar veya zarar tablosu	• Dönem sonu finansal durum tablosu	• Finansal Durum Tablosu	• Bilanço • Gelir tablosu-ekler

	- Nakit akış tablosu - Özkaynak değişim tablosu - Dipnotlar	- Döneme ait kâr/zarar ve kapsamlı gelir tablosu - Döneme ait özkaynak değişim tablosu - Döneme ait nakit akış tablosu - Açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar - Önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgi.	- Kâr veya Zarar Tablosu - Dipnotlar	- Satışların maliyeti tablosu - Fon akım tablosu - Nakit akım tablosu - Kar dağıtım tablosu - Özkaynak değişim tablosu
--	---	---	---	--

Finansal Raporlama Sıklığı

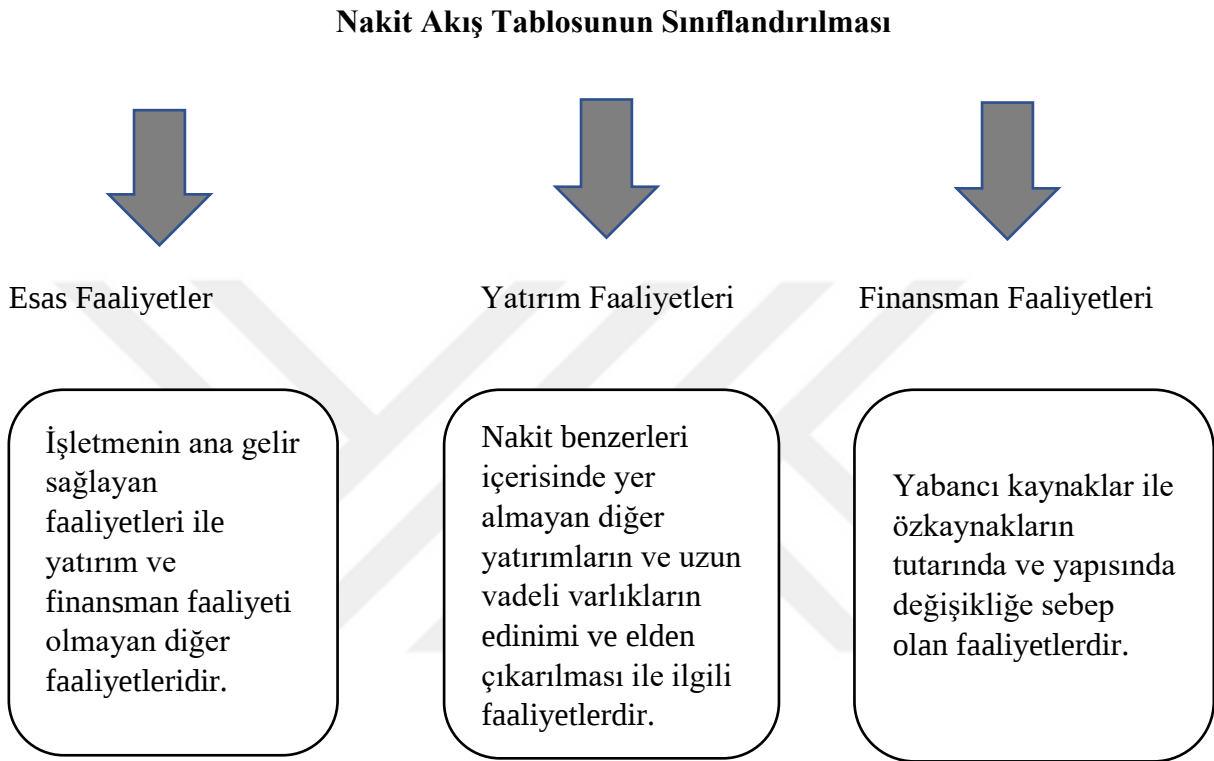
İşletmeler finansal tablolarını senede minimum bir kez sunmaları gereklidir. İşletmenin raporlama dönem başlangıcı ve sonunu değiştirmesi, finansal tablolarını bir seneden daha uzun veya daha kısa sunması durumunda aşağıdakileri açıklamak zorundadır.

- Finansal tabloların kapsadığı dönem
- Bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem seçilmesinin nedeni
- Finansal tablolarda sunulmuş tutarlarda ve kalemlerde tam olarak karşılaştırılabilirliğin mümkün olmamasının açıklanması zorunludur (BOBİ FRS, Par. 1.22).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde, TFRS'nin 2019 sürümü dikkate alınarak önemlilik tanımı güncellenmiştir (BOBİ FRS, Par. 1.9.). Konsolide finansal tablolar hazırlayacak işletmelerin karşılaştırmalı konsolide finansal tablolarını sunmamasına yönelik muafiyet getirilmiştir. Bu muafiyete göre işletmeler mevcut finansal raporlama dönemine ait konsolide finansal tabloları ile yalnızca mevcut raporlama döneminin başlangıcına ait konsolide finansal durum tablosunu sunacaktır (BOBİ FRS Par. 1.25A). “Dönem Net Karı/Zararı” hesabından “Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları” hesabına yapılan transferlerde kullanılmak üzere Özkaynak Değişim Tablosu’na “Diğer Transferler” kalemi eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 1.55).

3.2.2. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, bir işletmenin raporlama dönemi içerisindeki nakit veya nakit benzerlerinin giriş, çıkışları ayrıca bunların kaynakları ve kullanım yerlerinin gösterildiği tablolar olarak adlandırılmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 14). Nakit akış tablosu üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır.



Şekil 3. 1 Nakit Akış Tablosunun Sınıflandırması

“Nakit Akış Tablosunda faiz ve temettümlere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde esas, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır.” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Nakit Akışlarının Raporlanması

1.Doğrudan Yöntem

Doğrudan yöntemle göre safi olmayan nakit giriş ve çıkışları ana başlıklar altında sınıflandırılarak sunulmaktadır (BOBİ FRS, Par. 2.10).

2.Dolaylı Yöntem

“Dolaylı yöntemde ise esas faaliyetlerden nakit akışlarına, dönem kârı veya zararının, nakit akışı yaratmayan unsurların etkilerine göre düzeltilmesi durumunda ulaşılır” (BOBİ FRS, Par. 2.13).

Tablo 3. 3 Nakit Akış Tablosu Karşılaştırması

	BOBİ FRS 2	TMS 7	MSUGT
Nakit Akış Tablosu Hazırlama Zorunluluğu	BOBİ FRS’de zorunludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Ek mali tablo olduğundan dolay ihtiyaridir.
Nakit Benzeri Kavramı	Nakit benzeri tanımı yapılmıştır. Nakit benzerlerinin işletme tarafından muhasebe politikası olarak belirlenmesi gerekmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Tebliğe göre bankada ve kasadaki nakit ve ibrazı durumunda tahsil edilmesi mümkün olan çekler nakit benzeri olarak değerlendirilmiştir.
Esas Faaliyet, Yatırım Faaliyeti, Finansman Faaliyeti Farkları	Nakit Akış Tablosu bu üç başlık altında sınıflandırılmıştır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Faaliyetler ile ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Dönem içi nakit giriş ve çıkışları açıklanmıştır.
Esas Faaliyetlerde Kaynaklanan Nakit Akışlarının Sunumu Esnasında Seçilecek Yöntem	Doğrudan Yöntem, Dolaylı Yöntem.	BOBİ FRS ile uyumlu olup nakit akışları raporlanırken doğrudan yöntemin kullanılması teşvik edilmektedir.	Doğrudan Yöntem

BOBİ FRS’de nakit akışları finansman faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve esas faaliyetlerden kaynaklananlar olmak üzere farklı üç başlıkta raporlanmaktadır. MSUGT’ta sınıflandırma dönem içi nakit giriş ve çıkışı şeklinde yapılmaktadır. BOBİ FRS’de, MSUGT’a göre detaylı sınıflandırma ve açıklamaya yer verilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS işletmenin nakit akışlarının ne gibi faaliyetlerden ortaya çıktığının tespitine imkân sağlamaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 50).

BOBİ FRS’de nakit akışları bölümünün TMS 7 ile uyumlu olduğu gözlemlenmektedir. Yalnızca nakit akış sınıflandırması sebebiyle kaynaklanan bir farklılık söz konusudur. TMS

7’de işletme faaliyetlerden nakit akışları ifadesi yer almakta iken, BOBİ FRS’de esas faaliyetlerden nakit akışları ifadesi olarak belirtilmektedir. KÜMİ FRS incelendiğinde ise nakit akış tablosu ile ilgili bir bölüm ya da kavram standartta yer almamaktadır.

MSUGT’a göre düzenlenen nakit akım tablosunda dönem içi nakit girişleri, dönem başı nakit mevcuduna eklenir. Nakit çıkışları düşürülerek bu şekilde dönem sonu nakit mevcuduna ulaşılmaktadır (Doğan, 2018: 119). Doğrudan yöntem ile düzenlenmiş olan tablolarda nakit akışları, ne gibi faaliyetlerin sebebiyet verdiğine dikkat edilmeksizin sunulmaktadır.

3.2.3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Muhasebe Politikaları

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasındaki işletmelerin kullanmış oldukları belirli ilke, esas, teamül, kurallar ve uygulamalar muhasebe politikaları olarak adlandırılmaktadır (TMS 8, Par. 5). Muhasebe Politikalarında yapılan değişiklikler ancak standartlar tarafından zorunlu kılındığı takdirde yahut işletme finansal tabloları ihtiyaca daha uygun bir şekilde sunabilecekse yapılması mümkündür.

Tablo 3. 4 Muhasebe Politikaları Karşılaştırması

	BOBİ FRS 3	TMS 8	KÜMİ FRS	MSUGT
Muhasebe Politikaları Tanımı	Tanımlanmıştır.	Tanımlanmıştır.	Tanımlanmıştır.	Yoktur.
Muhasebe Politikalarının Uygulanması	Benzer olaylarda ve durumlarda muhasebe politikaları tutarlı biçimde uygulanmalıdır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörülmemiş ise BOBİ FRS ilgili hükümlerini dikkate alır.	Tutarlılık ilkesi gereğince, muhasebe uygulamaları için seçilmiş olan muhasebe politikaları izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmalıdır.
Önemli Muhasebe Politikalarının Açıklanması	Önemli muhasebe politikaları özetlerinin ve politikalarda etkili olan yargıların	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Muhasebe politikaları net kısa ve anlaşılır biçimde açıklanmalıdır.

	açıklanması gereklidir.			
Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sağlanabileceği durumlarda işletmelerin politika değişikliğine gitmeleri uygundur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Geçerli sebepler olduğu takdirde değişikliğe gidilmesi mümkündür. Fakat geçerli sebepler ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir.
Muhasebe Politikası Değişikliğinin Uygulanması konusundaki Hükümler	İlgili politika ilk gün itibarıyla uygulanmaktaymış gibi geriye dönük olarak uygulanmalıdır. Ayrıca politika değişikliklerinin etkileri açıklanmalıdır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Mevcut dönem politikalarında ya da gelecek dönemlerde önemli etki yaratacak veya yaratabilmesi mümkün bir değişiklik yapıldıysa bu durum sebepleri ile açıklanmalı ve durumun mali tablolara etkileri gösterilmesi gerekmektedir.

VUK uygulamaları incelendiğinde muhasebe politikası ve tahmin değişikliklerinin uygulanmasında kar oranları ve mali politikalar hususunda dikkat edilmektedir. Muhasebe politikası değişiklikleri, mali politikalarda önemli etki oluşturan veya oluşturabilecek bir değişiklik söz konusuysa, bu etkinin muhakkak finansal tablolarda gösterilmesi şarttır (Kıymetli ve Özbirecikli, 2018: 466).

Muhasebe Tahminleri

Muhasebe tahminleri BOBİ FRS Paragraf 3.16’da “İşletme faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki değer düşüklüğünün, finansal varlıkların veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin ve amortismanına tâbi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.” Şeklinde tanımlanmıştır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 23).

İşletme faaliyetlerindeki belirsizliklerden dolayı finansal tablo kalemlerinin birçoğu tam olarak ölçülemez lakin üzerlerinde tahminler yürütülebilir. Tahminler ise en yeni aynı zamanda ise güvenilir bilgiler esas alınarak yapılır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ileriye yönelik olacak şekilde finansal tablolara sunulur (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 4).

BOBİ FRS'ye göre muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ileriye doğru uygulanması öngörülmekte iken, MSUGT'a bakıldığında işletmenin kâr oranları üzerinde önemli etkide bulunan değişikliklerin bilgileri ile bunların mali sonuçlarının açıklanması gereklidir.

BOBİ FRS 2021 sürümünde alt başlık olarak Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Açıklanması eklenmiştir. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin gelecek dönem veya dönemler itibarıyla finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerin dipnotlarda açıklanarak yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 3.22).

Tablo 3. 5 Muhasebe Tahminleri Karşılaştırması

	BOBİ FRS 3	TMS 8	KÜMİ FRS	MSUGT
Muhasebe Tahmini Değişikliği Tanımı, Uygulanması	Standartta muhasebe tahmininde değişikliğin tanımı yapılmış ve değişikliğin ortaya çıktığı tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanması gerektiği ve değişikliğin sebeplerinin açıklanması gerekliliği belirtilmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Muhasebe tahmini tanımı bulunamamaktadır. Tahmin değişikliğinin muhasebeleştirilmesi konusu düzenlenmemiştir.
Muhasebe Tahminlerinin Açıklanması	Önemli muhasebe tahmin ve kullanılan varsayımların belirtilmesi gereklidir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Yoktur.

Hatalar

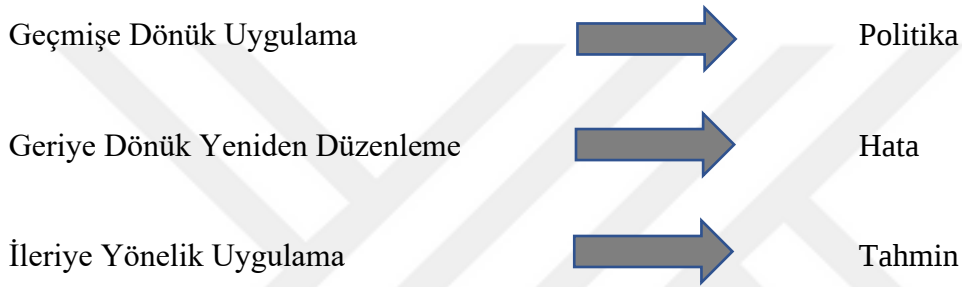
BOBİ FRS 2017 sürümünde “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar” başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak 2021 Sürümünde yanlışlıklar olarak adlandırılan bölüm hatalar adını almış ve TMS ile aynı başlık kullanılmıştır. Hatalar finansal tabloların kayıtlarında ölçümlerinde ve sunumlarında ya da açıklamasında yapılan hile, hata, ihmal, yanlış yorumlanma olarak tanımlanabilir (BOBİ FRS, Par. 3.24). Geçmiş dönem hataları geriye dönük yeniden düzenlenebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 3.27). Geriye dönük düzeltme geçmiş dönem

hatalarının finansal tablolar üzerinde hata gerçekleşmemiş gibi yer alması ve ölçülmesi ayrıca dipnotlarıyla birlikte açıklanması olarak tanımlanabilir.

Tablo 3. 6 Hatalar Karşılaştırması

	BOBİ FRS	TMS 8	KÜMİ FRS	MSUGT
Hatalar	Geçmiş dönem hatalarında geriye yönelik düzeltmeler yapılır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	İlgili vergi kanunlarına ve muhasebe kayıt ve tekniğine göre göre yapılır.

Hatalar için, BOBİ FRS’de geriye dönük düzeltme yapılırken, MSUGT’da muhasebe kayıt ve yöntemine uygun biçimde yapılacağı belirtilmiştir.



Şekil 3. 2 Muhasebe Politikaları, Hatalar, Tahminler

3.2.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Raporlama dönemi sonu finansal durum tablosu tarihi ile finansal tabloların açıklanmasının onaylandığı tarih arasındaki işletmenin çıkarına ya da zararına meydana gelen olaylardır. Finansal tabloların yayımlanması için onay sürecinde yönetimin yapısı, finansal tabloların düzenlenme aşamasında ve yayımlanabilecek hale getirildiği süreçte izlenen prosedürlere ve uyulacak yasal yükümlülöklere bağılı olacak şekilde farklılık arz eder.

“Finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih; bu tabloların genel kurula ya da genel kurul öncesinde diğör taraflara sunmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarihi ifade eder” (BOBİ FRS, 2021, Par. 4.2A). Bu madde BOBİ FRS 2021 sürümüne yeni eklenmiş olup TFRS 10 ile uyumlu hale getirilmiştir. Önceki sürümde bulunmamaktadır.

BOBİ FRS uyarınca raporlama döneminden sonra düzeltmeye ihtiyaç duyulan olaylarda etkilerin gösterilmesi maksadıyla dipnotları da kapsayacak şekilde finansal tabloların düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme gerektirmeyen olaylarda etkilerin gösterilmesi için

finansal tablolarda bir değişikliğe gidilmeden önem arz eden olayların dipnotlarda belirtilmesi gereklidir. Bilanço tarihi sonrası meydana gelen ve açıklama gerektirecek nitelikte hususlar içeren bilgilerin dipnotlarda sunulması uygun bulunmuştur.

Tablo 3. 7 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Karşılaştırması

	BOBİ FRS 4	TMS 10	KÜMİ FRS	MSUGT
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren olaylar	Dipnotlar dahil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Bilanço dipnotlarında, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgi sunulur.
Raporlara Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	Raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmamaktadır. Önemli niteliğe sahip olanlar dipnotlarda açıklanır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Bilanço dipnotlarında, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgi sunulur.

3.2.5. Hasılat

İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir hasılat olarak adlandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par.5.2).

Hasılatın Ölçülmesi

Tarafların arasında yapılan anlaşma neticesinde hasılat tutarı, satış iskontoları da indirildikten sonraki, alınması beklenen yahut alınan bedel esas tayin edilerek belirlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.8). Hasılat tutarının, bir sene ya da daha kısa zamanda tahsilinin öngörüldüğü durumda hasılat, vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen yahut edilmesi beklenen bedel esas alınarak ölçülmelidir. Hasılat bedeli, bir seneden uzun bir vadede tahsilinin öngörülebildiği durumda, etkin faiz yöntemiyle işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak konusu olan mal ya da hizmetin peşin bedel üzerinden tespiti yapılmalıdır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 5).

Hasılatın Kayda Alınması

Ekonomik yararların işletmeye girişinin beklenir olduğu ve bu yararların güvenilir biçimde ölçülebilmesi hasılatın genel kayda alınma ölçütleridir (BOBİ FRS, Par. 5.5). Mal satışı,

hizmet sunumu, faiz, isim hakkı, inşa sözleşmeleri ile kar payları konusunda dikkat edilecek kayda alma ölçütleri ilgili başlıkların altında yer verilmelidir.

Tablo 3. 8 Hasılat Karşılaştırması

	BOBİ FRS 5	TFRS 15	KÜMİ FRS	MSUGT
Genel Finansal Tablolara Alma Ölçütleri	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. Faydaların güvenilir ölçümü.	Edim yükümlülüğünün yerine getirildiğinde kayda alınır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Hizmet ifası veya malın teslimi.
Ölçüm	Alınan veya alınması beklenen bedel-iskontolar.	İşlem bedeli (değişken/sabit).	BOBİ FRS ile uyumludur.	Satış fiyatı-iskontolar.
Vade Farkı	Vade bir yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.	Bir yıldan kısa vadeli satışlarda önemli finansman bileşeni bulunduğu vade farkının ayrıştırılmamasına ilişkin uygulama kolaylığı hariç vade farkları ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Vade farkı ayrıştırılmaz.
Hizmet Sunumu (Finansal tablolara alma)	Dönemsel olarak tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmak sureti ile muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Hizmetin tamamı ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilir.
İnşa Sözleşmeleri (Finansal tablolara alma)	Dönemsel olarak tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmektedir .	BOBİ FRS ile uyumludur.	İnşa bitiminde muhasebeleştirilir (tamamlanmış taahhüt yöntemi).
Faiz ve kâr payı geliri	Hasılat bölümünde ayrı bir hasılat unsuru olarak yer almaktadır.	TFRS 15'te hasılat, yalnızca müşterilerle yapılan sözleşmelerden sağlanan gelirlerle	İsim olarak belirtilmemiş itfa edilmiş değer ile hesaplanması	Hizmet sunumu ya da mal satışından sahip olunanlar haricindeki hasılat unsurları ayrı

		sınırlandırılmıştır. Finansal araç tanımının yerine geçen sözleşmeler standart kapsamına dahil edilmemiştir.	örneklendirilmiştir. “Etkin faiz oranı” yerine “iç verim oranı” ifadesi kullanılmıştır.	olarak tanımlanmamıştır.
--	--	--	---	-----------------------------

BOBİ FRS Bölüm 5’te, TFRS 15’ten ayrı olarak hasılatın ölçümünde vade farkları bir seneyi geçen süreler BOBİ FRS’ye göre dikkate alınmaktadır. MSUGT’a göre ise vade farkları hasılatıtan ayrılmadan muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca TMS 18’den farklı olarak hasılat kayda alınırken edim yükümlülüğünün sağlanması yeterli bir kriter olarak kabul edilmiştir (Durmuş ve Kutlu, 2020: 196). TMS 18 Hasılat standardının yerini almış olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile bu standartta yer bulan beş aşamaya ayrılmış model, uygulama açısından “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin” güçlük yaratabileceği göz önünde bulundurularak BOBİ FRS Bölüm 5, TFRS 15 yerine TMS 18 ile uyumlu olarak hazırlanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 160). TMS 18’e göre hasılat kapsamındaki temettü ve faiz gelirleri TFRS 15’in müstesna olmasına karşın BOBİ FRS bölüm 5 kapsamına alınmıştır (Gençoğlu, 2017: 9). BOBİ FRS’de etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirme yapılırken, MSUGT’da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca inşaat sözleşmeleri ile ilgili düzenlemeler BOBİ FRS’de hasılat bölümünde yer almakta iken, TMS/TFRS’de haricen bir standart mevcuttur ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamındadır. KÜMİ FRS genel olarak BOBİ FRS ile uyum göstermektedir. Faiz hesaplamasında BOBİ FRS etkin faiz yönteminden faydalanmakta iken KÜMİ FRS’de itfa edilmiş değerden hesaplamaya örnek verilmiştir. Standartlar arası farklılık içerik olarak farklı gibi algılanmış olsa dahi faiz hesaplanması açısından da benzerlik gösterdiği gözlenebilmektedir (Gökçen vd., 2018: 422).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde Hasılat bölümünde alt başlık olarak “Hizmet Sunumuna İlişkin Bir İşlemin ya da Bir İnşaa Sözleşmesinin Maliyeti” başlığı eklenmiştir. Bir inşaa sözleşmesine ilişkin maliyetin veya hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin ne gibi maliyetlerden oluştuğu açıklanmıştır. Ayrıca katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir (BOBİ FRS, Par. 5.28A- 5.28B).

3.2.6. Stoklar

“Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır” (BOBİ FRS, Par. 6.2). Stoklar, ilk defa kayda alınırken maliyet bedeliyle ölçülür. Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden değerlendirir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3). Stoklar satıldığı takdirde bu stoklara ait kayıtlı değer, bu stokların hasılatla finansal tablolarda gösterildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.26).

Stokların Maliyeti

Bütün satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut haline getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir (BOBİ FRS, Par. 6.6).

Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır (BOBİ FRS, Par. 6.12). Ancak isteyen işletmelerin normal maliyet yöntemini kullanmasına da izin verilmiştir.

Normalden fazla oluşan üretim maliyetleri, sonraki üretimde ihtiyaç duyulacaklar hariç depolama giderleri, stokların istenilen duruma gelmesinde faydası olmayan genel yönetim giderleri, satış giderleri ve bir seneden uzun vadeli alımlardaki vade farkları dâhil edilemez.

Maliyet Ölçüm Yöntemleri

Öncelik, fiili maliyet yönteminin kullanılmasıdır. Fakat sonuçların fiili maliyete yakın olduğu gözlemlendiğinde, perakende yöntemi ya da standart maliyet yöntemiyle stok maliyeti ölçümlerinin kullanımına izin verilmiştir (BOBİ FRS, Par. 6.19).

Maliyet Hesaplama Yöntemleri

- Gerçek parti maliyet yöntemi
- FIFO
- Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi

BOBİ FRS’de LIFO yöntemi yasaklanmıştır.

Net Gerçekleşebilir Değer

“Olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

Değer Düşüklüğü

Raporlama dönemlerinin sonlarında, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığı kontrol edilir. Stoklar değer düşüklüğüne uğradığı takdirde, stokların defter değerleri net gerçekleşebilir değerlerine indirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.22). Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları satışların maliyetinde gider olarak kayda alınmaktadır. Net gerçekleşebilir değer artışı sebebiyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleşen döneminde tahakkuk eden satışların maliyetini azaltacak şekilde kayda alınmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 3).

Tablo 3. 9 Stoklar Karşılaştırması

	BOBİ FRS 6	TMS 2	KÜMİ FRS	MSUGT
Stok Maliyetinin Belirlenmesi	Tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi kullanılabilir.	Normal maliyet yöntemi kullanılır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Tam maliyet yöntemi kullanılır.
Dönem Sonu Ölçümü	Net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinden düşük olan üzerinden ölçülmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.
Değer Düşüklüğünün Tespiti	Net gerçekleşebilir değer maliyetinin altına düştüğü takdirde değer düşüklüğü zararı oluşur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.
Vade Farkı	Bir seneden uzun olan vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılmaktadır. Bir sene ve kısa vadeli alımlardaysa vade farkı ayrıştırılmadan maliyete eklenmektedir.	Bütün vade farkları ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Vade farkı stokların maliyetine dahil edilir.	Vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Vadeli değer üzerinden muhasebeleştirilir.

Borçlanma Maliyetleri	Üretimi bir yıldan uzun süren stokların maliyetine dâhil edilir.	Özellikli varlık niteliğinde olan stokların maliyetine eklenir.	Stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılması gerekir.	Maliyete dâhil edilebilir.
------------------------------	--	---	--	----------------------------

BOBİ FRS ve TMS arasında en önemli ayrım stok alımında vade farklarının ayrıştırılmasıdır. TMS 2’de bütün vade farkları ayrıştırılıyorken; BOBİ FRS Bölüm 6’da yalnızca bir seneden uzun vadede alışlarda vade farkı ayrıştırılmaktadır. Faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilip, bir seneden kısa vadeli alışlarda ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır (BOBİ FRS Par. 6.8).

TMS 2 uyarınca mamul üretimi yapmakta olan işletmeler için dönüştürme maliyetleri belirlenirken normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. BOBİ FRS için dönüştürme maliyetleri belirlenirken tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dahil edilmesi ve normal maliyet yönteminin kullanılmasına da izin vererek işletmelere seçim hakkı tanımıştır (Karacan ve Uygun, 2018: 803).

Borçlanma maliyetleri MSUGT uyarınca stokların maliyetine dahil edilmezler. Stoklarda dönem sonu ölçümü ise, BOBİ FRS’ye göre net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinde düşük olanına göre yapılmaktadır. MSUGT’da ise maliyet bedelinden yapılmaktadır. BOBİ FRS’de, stoklarda değer düşüklüğü gerçekleştiğinde, defter değeri net gerçekleşebilir değere indirilmektedir. Bu indirim tutarı da değer düşüklüğü zararı oluşturmaktadır. Kâr/Zarar tablosunda satışların maliyetine yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.22). Stokların değerinde MSUGT’a göre %10’dan daha çok düşüş olduğu takdirde emsal bedelden ölçüm gerçekleştirilebilmektedir. Stoklardaki değer düşüklüğü ele alındığında MSUGT ve KÜMİ FRS uygulamaları benzerlik göstermektedir. Satış fiyatının maliyeti %10’dan düşük olduğu takdirde finansal tablolara değer düşüklüğü tutarı yansıtılır (Kıymetli ve Özbirecikli, 2018: 5). VUK’da bu oranda bir düşüşte emsal bedel üzerinden ölçüm yapılabilmektedir (VUK, md. 274).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde diğer bölümlerde olduğu gibi Stoklar bölümünde de alt başlıklar eklenmiştir. Stoklarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümün hangi işletmelerde yapılacağı güncellenmiştir (BOBİ FRS, Par. 6.5).

3.2.7. Tarımsal Faaliyetler

TMS’de taşıyıcı bitkiler şeklinde nitelendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilmektedir (TMS 16, Par. 37). Bu ağaçlar BOBİ FRS’de ve KÜMİ FRS’de tarımsal faaliyetler kapsamında yer almaktadır (BOBİ FRS, Par.7.3; KÜMİ FRS, Par. 9.4). VUK’da herhangi ayırım söz konusu değildir. VUK uyarınca maliyet bedeli ile canlı varlıkların ölçümü yapılmaktadır. Zirai işletmelerin dahilindeki canlı varlıkların maliyet bedelinin tespiti mümkün değilse emsal değeri kullanılmaktadır (VUK, Md. 277). BOBİ FRS’de canlı varlıkların Finansal Durum Tablosunda, duran varlık veya dönen varlıklar altında Canlı Varlıklar kalemi ile sınıflandırılmaktadır. Fakat MSUGT’da ayrı şekilde canlı varlıkların sunulmasıyla ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

BOBİ FRS’de canlı varlıklarda gerçeğe uygun değeri ölçülürken aşırı çaba ya da maliyete katlanılmadan ölçülememesi durumu haricinde maliyet yöntemine geçiş mümkün değildir. Fakat KÜMİ FRS’de böyle kısıtlama söz konusu olmamaktadır. Buna dayanarak KÜMİ FRS’de canlı varlıkların raporlanması hususunda BOBİ FRS’ye kıyasla uygulama açısından kolaylık getirildiği söylenebilmektedir (Gökçen vd., 2018: 423).

Tablo 3. 10 Tarımsal Faaliyetler Karşılaştırması

	BOBİ FRS 7	TMS 41	KÜMİ FRS	MSUGT
Canlı Varlıkların Ölçümü	Gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile ölçülür.	Gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maliyet bedeli ile ölçülür.
Canlı Varlıkların Sunumu	Finansal Durum Tablosunda, “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

3.2.8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

BOBİ FRS’de “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” adı altında düzenlenen uygulamalara TFRS 6’da “Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” standardında değinilmektedir. MSUGT’a göre madenler özel tükenmeye tabi olan varlıklardır. MSUGT’da ise 27 numaralı grupta bulunan Özel Tükenmeye Tabi Varlık kaleminde maden kaynakları muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS’de ve TFRS 6’da ve ilk muhasebeleştirme maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır. BOBİ FRS’de sonraki ölçüm değer düşüklüğü zararı varsa düşüldükten sonra maliyet modeli üzerinden yapılmaktadır. TFRS 6’da ise yeniden değerlendirme modeli ya da maliyet bedeli ile yapılmaktadır (Durmuş ve Kutlu, 2020: 197). KÜMİ FRS taslağında maden kaynakları araması ve değerlendirilmesi ile ilgili bir bölüm ya da hüküm yer almamaktadır.

Tablo 3. 11 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Karşılaştırması

	BOBİ FRS 8	TFRS 6	MSUGT
İlk Kayıt	Maliyet bedeli	BOBİ FRS ile uyumludur.	Tam olarak karşılamasa da özel tükenmeye tabi varlıklar da maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Yeniden Değerlenmiş tutar veya Maliyet bedeli.	Özel tükenmeye tabi varlıklar da maliyet bedelinden amortisman ayrılmak suretiyle değerlendirilmektedir.

BOBİ FRS 2021 Sürümünde önceki sürüme ek olarak kapsamda ve tanımlarda açıklamalar yapılmış TFRS ile uyumlu hale getirilmiştir (BOBİ FRS, Par. 8.1). Arama ve değerlendirme varlıklarının maddi olmayan ve maddi duran varlık niteliklerine göre sonraki ölçümlerinin ilişkili bölümlere göre yapılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu çerçevede maddi duran varlık olarak değerlendirilenlerin yeniden değerlendirme modeli uygulanarak ölçümüne imkân tanınmıştır (BOBİ FRS, Par. 8.7). TFRS’ye uygun şekilde arama ve değerlendirme varlıklarında nakit yaratan birimlere dağıtımı konusunda Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümü uygulanmadan işletmenin politikaları doğrultusunda dağıtımının yapılacağı hususuna açıklık getirilmiştir (BOBİ FRS, Par. 8.9A). Bir varlığın arama ve değerlendirme varlığı olarak sınıflandırılmasına ne zaman son bulacağı ve son bulunduğu tarih itibarıyla değer düşüklüğü testinin yapılmasının zorunlu olduğu hükmü eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 8.10A).

3.2.9. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Tanımlar

Finansal Araçlar

Bir işletmeye ait finansal varlığının, farklı bir işletmede de finansal yükümlülüğünün ya da özkaynak aracının artışına neden olan sözleşmeler finansal araçlar şeklinde tanımlanmaktadır. Finansal araçlar, finansal varlıklar ve finansal yükümlülüklerden meydana gelmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.3).

Finansal Varlıklar

Finansal varlık olarak tanımlanan kalemler aşağıda sıralanmaktadır:

- Nakit
- Farklı bir işletmeye ait özkaynak aracı
- Aşağıdakiler maddelerde yer alan olaylardan meydana gelmiş olan sözleşmeden doğan hak:
 - Farklı bir işletmeden nakit veya farklı bir finansal varlığın alınması (tahvil, bono, ticari ve diğer alacaklar, vb. menkul kıymetler)
 - Finansal varlık ya da yükümlülüklerin, işletmenin çıkarına olabilecek koşullarda, farklı bir işletme ile takasın gerçekleşmesi
- İşletmenin sahip olduğu özkaynak aracı ile ödenecek veya ödenmesi mümkün olan ve:
 - İşletmenin değişken miktarda kendi özkaynak aracını almak mecburiyetinde olduğu veya olabileceği bir sözleşme
 - İşletmenin sabit sayıda sahip olduğu özkaynak aracı karşılığı olarak önceden belirtilmiş sabit bir tutarda nakit veya farklı bir finansal varlığın takas edilmesi haricindeki şekillerde ödenecek veya ödenebilmesi mümkün bir sözleşme. Bu maksatla, işletmenin özkaynak araçları, sözü edilen araçların ileride yapılacak tahsilatlarla veya teslimatlarla ilgili sözleşmeleri içermez (BOBİ FRS, Par. 9.3).

Finansal Yükümlülükler

Finansal yükümlülük olarak tanımlanan kalemler aşağıda sıralanmaktadır:

- Sözleşmeden doğan;
 - Farklı bir işletmeye nakit veya bir başka finansal varlık verilmesi yükümlülüğü
 - Finansal varlık ya da yükümlülüklerin, işletme aleyhine olmayacak şartlarda, farklı bir işletme ile takas yükümlülüğü
- İşletmeye ait özkaynak aracıyla ödenecek veya ödenmesi mümkün olan ve:

- İşletmenin sayıca durağan olmayan kendi öz kaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme
- İşletmenin sabit miktarda kendi özkaynak aracı karşılığında daha önce belirlenen sabit bir miktarda nakit veya başka bir finansal varlığın takas edilmesi haricindeki durumlarda ödenecek ya da ödenmesi mümkün bir sözleşme ve bu maksatla, işletmeye ait özkaynak araçları, sözü edilen araçların ileride yapılacak tahsilat veya teslimatıyla ilgili sözleşmeleri hariçtir (BOBİ FRS, Par. 9.3).

Özkaynak Aracı

İşletmenin bütün yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarındaki hakkı gösteren sözleşmeler özkaynak aracı olarak tanımlanmaktadır.

Finansal Araçların Sınıflandırması

Alacaklar ve Borçlar

İşletmenin ticari işlemlerinde ve ticari olmayan işlemleri ile oluşan senetli veya senetsiz; borçları ya da alacakları bu sınıfta incelenmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.7). Borçlar ve alacaklardan tahsil edileceği tarih ile ilk kayda alındığı ya da ödeneceği tarihler aralığındaki zaman bir seneden uzun ise itfa edilmiş değerden, kalanlarsa itibari değerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.8).

Borçlanma Araçları

Borçlar ve alacakların haricinde ve genel olarak sabit ya da değişken oranlarda da getiri sağlayan veya ödeme yükümlülüğü oluşturan finansal varlık veya yükümlülükler borçlanma araçları olarak tanımlanmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 3). İhraç edilen yahut satın alınmış bono ve tahviller ile bankalardan temin edilmiş krediler borçlanma aracı olarak değerlendirilen finansal araçlara örnek verilebilir (BOBİ FRS, Par. 9.13). Borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.11).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

İşletmenin farklı bir işletmenin özkaynak araçlarına yapmış olduğu yatırımları ifade eden yatırımlar, özkaynak araçlarındaki yatırımlar olarak tanımlanmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 3). Özkaynak araçlarındaki yatırımlar arasından borsada yahut teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmekteyken, bunlar haricindekiler maliyet bedelinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.21).

Diğer Finansal Araçlar

Diğer finansal araçlar; önceki belirtmiş olduğumuz araçlar arasında yer almayan finansal araçları içermektedir. Diğer finansal araçları örneklendirecek olursak, türev finansal araçlar, varlığa dayanan menkul kıymetler ve kredilere ilişkin taahhütler gösterilebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.22). Diğer finansal araçlardan, kredi alımına giren taahhütler maliyet bedeline göre ölçülmekteyken bunun dışında kalanlar gerçeğe uygun değerine göre ölçülmektedir.

Tablo 3. 12 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar Karşılaştırması

	BOBİ FRS 9	TFRS	KÜMİ FRS	MSUGT
Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi	Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar itibari değeri üzerinden ölçülür. Vadesi bir yıldan daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Vadesi bir yıldan kısa olan alacaklar uygulama kolaylığı açısından defter değeri üzerinden ölçülebilmektedir.	Alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden gerçekleştirilir. Dönem sonlarında senetli ve senetsiz alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulur.	Reeskont uygulanması senede bağlanmış bütün borçlar ve alacaklar için ihtiyaridir.
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Değer düşüklüğü karşılığı, değer düşüklüğüne ilişkin gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda ayrılır.	Değer düşüklüğü beklenen kredi zararı yaklaşımına göre kayda alınır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Değer düşüklüğü karşılığı icra ve dava aşamasındaki alacaklar için ayrılır.
Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür. Borsada işlem görmeyenler ise maliyet bedelinden ölçülür.	Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Alış bedeliyle değerlenir.
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymet	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür.	İlk ölçüm bedeline raporlama dönemi sonuna kadar tahakkuk eden faiz tutarının eklenmesi,	Borsa rayıcı üzerinden ya da alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin

Yatırımları nın Ölçümü			anapara ve faiz ödemelerinin ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu ulaşılabilir tutar üzerinden değerlenmektedir.	eklenmesiyle hesaplanan tutar ile değerlendirir.
Banka Kredileri ve İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin Ölçümü	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.		Tahviller itibari değeri, banka kredileri işlemiş faiziyle birlikte mukayyet değeri üzerinden ölçülür.
Türev Araçların Ölçümü	Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür.	Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür.		Muhasebeleştirme ye ilgili bir hüküm yoktur.

BOBİ FRS’de Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardı, finansal yükümlülüklerin ve varlıkların ve özkaynak araçlarında muhasebeleştirme hususları açıklanmaktadır. TMS/TFRS’de birden çok finansal araçları ilgilendiren standart yer almaktadır. TMS 39’da finansal araçlarda muhasebe ve ölçüm ele alınmıştır. TMS 32’de finansal araçların sunumu ile ilke ve esasları konu edilmiştir. TFRS 7 ve TFRS 9 düzenleyici nitelikteki standartlardır.

BOBİ FRS’de finansal araçlar TFRS’den farklı olarak, ölçüm farkları kar ya da zarar şeklinde kayda alınmaktadır. Ticari alacaklara ilişkin değer düşüklükleri beklenen kredi zararı yerine gerçekleşen kredi zararı yaklaşımı ile ölçülmektedir (Tunçez, 2018: 1023).

VUK’a göre, senetli olan borçlar ve alacaklar mukayyet değerle değerlendirilmektedir. Dönem sonu itibarıyla reeskont işlemine tabi tutulmak suretiyle tasarruf değeri ile değerlendirilir. Senetsiz borçlar ve alacaklar ise mukayyet değer ile değerlendirilir (VUK, Md. 281; 285). BOBİ FRS’ye göre vadesi bir yıldan kısa borçlar ve alacaklar itibari değerlendirilmektedir. Vadesi bir yıldan uzun olanlar ise itfa edilmiş değer ile değerlendirilmektedir. Fakat TFRS 7-9’da böyle bir ayırım yoktur. Uygulama kolaylığı hariç tutulmak suretiyle vadesi ne olursa olsun senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar itfa edilmiş değer üzerinden değerlendirilecektir (Kıymetli ve

Özbirecikli, 2018: 469). MSUGT’da senede bağlanmış tüm alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir. KÜMİ FRS’de tüm alacaklar ve borçlar için zorunlu tutulmuştur.

3.2.10. İştiraklerdeki Yatırımlar

Kapsam ve Kavramlar

- Yatırım yapılan işletmeyi üzerinde önemli etkisi bulunan tüm işletmelerce uygulanmaktadır.
- Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeye iştirak denir.
- İki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmaya müşterek anlaşma denir.
- Bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasına müşterek kontrol denir.
- Müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmaya iş ortaklığı denir.
- İş ortaklığı üzerinde müşterek kontrol gücüne sahip olan katılımcı tarafa iş ortaklığı katılımcısı denir (TMS 28, Par. 3).

Tablo 3. 13 İştiraklerdeki Yatırım Oranlarının Karşılaştırılması

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırım Yapılan Şirket	Muhasebe Yöntemi
%20’den az	Kontrol gücü yok Önemli etki yok	Bağlı Menkul Kıymet	Maliyet
%20-%50	Önemli etki var	İştirak	Özkaynak
%50	Müşterek kontrol	İş Ortaklığı	Özkaynak
%50’den çok	Kontrol gücü var	Bağlı Ortaklık	Konsolide

Önemli etki

Yatırım yapılan işletmenin finansal politikalarına ve faaliyetleriyle ilgili karar verme süreçlerinde katılma gücü olan ancak politikalarını yalnız kontrol sağlama veya başka bir tarafla müşterek kontrol etme gücünü tanımlamamaktadır. İşletmenin, yatırım yapmış olduğu işletmedeki oy hakkında %20 veya fazlasını, doğrudan yahut dolaylı olarak elinde bulundurması durumunda, aksi belirtilmediği takdirde, yatırım yapılmış olan işletmede önemli etkisinin varlığından açıkça söz edilir (BOBİ FRS, Par.10.2).

Tablo 3. 14 İştiraklerdeki Yatırımların Karşılaştırılması

Kaynak: (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 3)

	BOBİ FRS 10	TMS 28	MSUGT
İştirak Yatırımının Tanımı	“Yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir. Aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece işletmenin oy haklarının %20’si ya da daha fazlasını doğrudan ya da dolaylı olarak elinde tutması durumunda var olduğu kabul edilir.”	BOBİ FRS ile uyumludur.	“İşletmelerin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarıdır. Yatırım yapılan işletmede oy ve yönetime katılma hakkının %10-%50 arasında oy hakkına sahip olunması.”
İştirak Yatırımının İlk Ölçümü	“Maliyet Bedeli=Transfer edilen bedel (gerçeğe uygun değeri üzerinden)+iştirakin edinimiyle doğrudan bağlantılı olan diğer maliyetler (elde etme maliyetleri) İştirakin edinimiyle doğrudan bağlantılı olan diğer maliyetler (aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler) iştirakin defter değerine dâhil edilir.”	BOBİ FRS ile uyumludur.	“Alış Bedeli; İştirak yatırımına konu olan hisselerin elde edilmesi esnasında katılan işlem maliyetleri (aracı kurumlara ödenen komisyonlar gibi) dönem gideri olarak değerlendirilir, maliyete eklenmez.”
Şerefiye	“Özkaynak yönteminin uygulandığı bir iştirakin edinim maliyetinin, iştirakin finansal tablolarında yer alan tanımlanabilir net varlıklarının defter değerindeki (ya da muafiyetten faydalanılmayarak gerçeğe uygun değerine göre hesaplanan net defter değerindeki) payını aşan kısmıdır. Şerefiye tutarı ayrı	TFRS’de böyle bir muafiyet bulunmamaktadır. Hesaplama gerçeğe uygun değerden yapılmaktadır.	“İştirakin edinim maliyetinin, iştirakin net tanımlanabilir varlıklarındaki payın mukayyet değerini aşan kısmıdır. VUK’ta peştamallık ifadesi kullanılmaktadır. Beş yılda itfa edilir.”

	olarak kayda alınmamaktadır. İştirakin defter değerinin içerisinde gösterilmektedir. Şerefiye için itfa payı ayrılmaz ve şerefiye ayrı olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.”		
Negatif Şerefiye	“Özkaynak yönteminin uygulandığı bir iştirakin edinim maliyetinin, iştirakin finansal tablolarında yer alan tanımlanabilir net varlıklarının defter değerindeki (ya da muafiyetten faydalanılmayarak gerçeğe uygun değerine göre hesaplanan net defter değerindeki) payının altında kalan kısmıdır.”	BOBİ FRS ile uyumludur.	“İştirakin edinim maliyetinin, iştirakin net tanımlanabilir varlıklarının mukayyet değerindeki işletmenin payının altında kalan kısmıdır. Negatif şerefiye gelir yazılamaz.”
İştirak Yatırımının Sonraki Ölçümü	Konsolide Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: ✓ Maliyet Bedeli ya da ✓ Özkaynak Yöntemi	Konsolide Finansal Tablolarda: ✓ BOBİ FRS ile uyumlu Münferit Finansal Tablolarda: ✓ Maliyet bedeli ✓ Özkaynak yöntemi ✓ Gerçeğe uygun değer	İştirak alış değeri üzerinden elden çıkarılana kadar izlenir. Değer düşüklüğüne herhangi bir karşılık ayrılmaz.
Maliyet Yönteminin Uygulanması	“Dönem sonlarında yatırımın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Defter değeri ile geri kazanabilir tutarı karşılaştırılır. Geri kazanılabilir tutarın defter değerinin altına inmesi durumunda aradaki fark kâr veya zarara yansıtılmaktadır. İştirakin defter değeri geri kazanılabilir	BOBİ FRS ile uyumludur.	

	tutara indirilir. Defter değeri = Maliyet Bedeli – Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları”		
Özkaynak Yönteminin Uygulanması	“İştirak yatırımının defter değeri = Defter Değeri +(-) İştirakin dönem net kârından (zararından) işletmeye düşen pay +(-) İştirakin cari dönemde özkaynaklarında kaydettiği kazançtan ya da kayıptan işletmeye düşen pay.”	BOBİ FRS ile uyumludur.	
İştirakten Elde Edilen Kâr Payı ve Diğer Dağıtımlar	“Kâr payı dağıtımı Ticari Kâr üzerinden yapılmaktadır.”	BOBİ FRS ile uyumludur.	Kâr payı dağıtımı Mali Kâr (“Dönem Net Kârı – Geçmiş Yıl Zararları – Kanuni Yedek Akçeler” olarak belirlenen Dağıtılabılır Kâr) üzerinden yapılır.

TMS’de “İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” bir standart çatısı altında TMS 28’de açıklanmıştır. BOBİ FRS’de “İştiraklerdeki Yatırımlar” ve “Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” ayrı bölümlerde açıklanarak iki bölümde değerlendirilmiştir. Ayrıca TMS’de geçen iş ortaklığı terimi BOBİ FRS’de müşterek girişim olarak nitelendirilmiştir. BOBİ FRS’de münferit finansal tablolar, iştiraklerdeki yatırımlar, maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemleri arasından tercih yapılarak ölçülmektedir. TMS 28’de ise, münferit finansal tablolarda iştirakler, maliyet yöntemi, özkaynak ya da gerçeğe uygun değer yöntemi yöntemleri içinden biri tercih edilerek ölçüm yapılır (Durmuş ve Kutlu 2020: 198).

TMS’ye göre ilk kayda alma esnasında maliyet bedeli kullanılırken iştirak ile ilgili şerefiye iştirak yatırımında defter değerine dahil edilmektedir. Ayrıca belirtilen şerefiyeden amortisman ayrılmasına standarda göre izin verilmemektedir (TMS 28, 32.A). BOBİ FRS’de bu durum, sahip olunan iştirak yatırımı ile ilgili şerefiye hesaplanırken iştirakin varlıklarının ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle saptanmasına ihtiyaç duyulmamaktadır (BOBİ FRS, Par. 10.21.C).

BOBİ FRS’de, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak, münferit finansal tablolarda ise maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemleri içinden birisi tercih edilerek

İştiraklerdeki yatırımlar ölçülmektedir. İştiraklerdeki yatırımlar MSUGT'a göre ise alış bedeli ile ölçülmektedir. İştirakler, bağlı ortaklıklar ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümünde TMS/TFRS'de ayrı standartlar, BOBİ FRS'de ayrı bölümler yer alırken KÜMİ FRS'de ayrı bir bölüm yer almamaktadır.

BOBİ FRS 2021 Sürümünde potansiyel oy haklarının önemli etkinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu hakların değerlendirilmeye dahil edilmesine yönelik hususlar açıklanmıştır (BOBİ FRS, Par. 10.5). Bir finansal araç, müşterek anlaşma veya bağlı ortaklık yatırımının, iştirak yatırımı haline gelmesi söz konusu olduğunda iştirak yatırımının ilk ölçümünün nasıl yapılacağı hususuna açıklık getirilmiştir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 7). İştiraklerin ölçümü yapılırken yöntem değişikliği istisnai durumlar haricinde politika değişikliği olacağı belirtilmiştir. Politika değişikliği olmasından dolayı geriye dönük uygulama yapılacağı açıkça belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 10.9). Bağlı ortaklıkların tamamının elden çıkarılması sonucu münferit finansal tablo hazırlayacak olan işletmelerin, önceden özkaynak yöntemine göre konsolide finansal tablolarında ölçüm yapmak mecburiyetinde olduğu iştirakleri için, maliyet yöntemine kullanılmasına izin verilmiştir. BOBİ FRS'ye geçiş hususları ayrıca yeni sürüme eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 10.10A). İştiraklerde değer düşüklüğü zararının iptali ile ilgili hükümlerde düzenlemeler yapılmıştır (BOBİ FRS, Par. 10.12A).

3.2.11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

İki ya da çok tarafın, müşterek kontrol ile ekonomik bir faaliyetin gerçekleşmesine imkân sağlayan sözleşmeye dayanan düzenlemeler müşterek girişim olarak adlandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 11.2). Bir ekonomik faaliyetin kontrolünün sözleşmeye dayalı olarak paylaştırılması ise müşterek kontrol olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 11.3). BOBİ FRS'de müşterek girişimler oluşum biçimlerine göre sınıflandırılmış olup müştereken kontrol edilen varlıklar, müştereken kontrol edilen faaliyetler ve müştereken kontrol edilen işletmeler olacak şekilde üç ayrı biçimde değinilmiştir (Gençoğlu, 2017: 9). TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardını incelediğimizde, iş ortaklıkları ve müşterek faaliyetler olacak şekilde iki ayrı sınıflandırma yer almaktadır.

Tablo 3. 15 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların Karşılaştırılması

	BOBİ FRS 12	TFRS 11	MSUGT
Müşterek Kontrol	Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Hüküm bulunmamaktadır.
Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi	Konsolide finansal tablolarda, Özkaynak Yöntemi; Münferit finansal tablolarda, Maliyet Bedeli ve Özkaynak Yöntemi.	Konsolide finansal tablolarda, Özkaynak Yöntemi; Münferit finansal tablolarda, Maliyet Bedeli, Özkaynak Yöntemi ve Gerçeğe Uygun Değer.	Alış bedeli ile ölçülmektedir.

Münferit finansal tablolarda, müşterek girişimlerdeki yatırımlar, özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemlerinden birini seçerek BOBİ FRS'ye göre ölçülmektedir. TMS 27 esas alındığında, münferit finansal tablolardaki ilgili yatırımlar maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi yahut gerçeğe uygun değer yöntemleri arasından tercih yapılarak ölçümleme gerçekleştirilmektedir. “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” ve “TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklığındaki Yatırımlar” standardında müşterek girişim tercih edilmemiş olup İş Ortaklığı terimi kullanılmıştır. İş ortaklığı BOBİ FRS'deki müşterek girişim ile aynı anlamı karşılayacak biçimde müşterek kontrolün taraflarının, girişimde net varlıklar üzerindeki hakların mevcut olduğu müşterek anlaşma şeklinde ifade edilmiştir (Karacan ve Uygun, 2018: 806). BOBİ FRS'de müşterek kontrol için sözü edilen kontrolün, belirtilen faaliyetlerdeki kararların kontrolü oy birliği ile paylaşan tarafların mutabakatını gerektirdiğini belirtmiştir (BOBİ FRS, Par. 11.3). MSUGT'a bakıldığında müşterek kontrol ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Müşterek kontrol kapsamındaki işletmelerde yatırımlar MSUGT'a göre alış bedeli ile ölçülürler. BOBİ FRS 2021 Sürümünde iştirak yatırımının müştereken kontrol edilen işletmeye dönüşmesi veya bunun tersi söz konusu olduğunda uygulanacak muhasebe esasları eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 11.15-11.16).

3.2.12. Maddi Duran Varlıklar

“Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmez.” (BOBİ FRS, Par. 12.2).

Maddi Duran Varlık Kapsamında Olmayanlar

1. Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar (TFRS 5).
2. Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41).
3. Madenlerde; arama, hazırlık ve çıkarma harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (TMS 38).
4. Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenmesi mümkün olmayan doğal kaynaklar vb. madeni kaynaklar ve madenlerin üzerlerindeki haklar (TMS 38).

Maddi duran varlıklar ilk kayda alınırken maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Daha sonra meydana gelen ve ek ekonomik faydayı getiren harcamalar ilgili varlıkların maliyetine eklenir.

Maddi duran varlık kalemlerinin maliyetleri aşağıdaki unsurları içermektedir:

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil olmak üzere,
- Varlığın konuşlandırılacağı yer ve yönetimin amaçladığı koşullar içerisinde çalışmasını sağlayan durumun oluşturulmasına ilişkin tüm maliyetler (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

1. Maliyet Modeli

Maddi duran varlık kalemleri, varlık olarak kayda alındıktan sonra, finansal tablolarda maliyetlerinden varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları ve birikmiş amortisman indirildiği değeri ile gösterilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.15).

2.Yeniden Değerleme Modeli

Maddi duran varlık kalemi, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa, varlık olarak kayda alındıktan sonra, yeniden değerlendirilen tutarı ile gösterilmelidir (BOBİ FRS Par. 12.16). “Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden,

müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Amortisman

Bir varlığa ait amortisman tabi tutar kalıntı değeri düşürülmek sureti ile belirlenmektedir. Varlığın yararlı ömrünce sistemli bir biçimde dağıtılır. Maddi duran varlık kalemlerinde, toplam maliyetlere kıyasla mühim bir maliyete sahip her parçasında ayrıca amortisman uygulanır. Arsa ve araziler amortisman tabi değildir (BOBİ FRS, Par. 12.21-12.32).

Değer Düşüklüğü ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Değer düşüklükleri “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü uyarınca muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 12.33). Maddi duran varlık kalemleri, elden çıkarıldığı durumlarda yahut ileride ekonomik yarar beklenmediği takdirde finansal tablo dışı bırakılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 12.36).

Tablo 3. 16 Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması

	BOBİ FRS 12	TMS 16	KÜMİ FRS	MSUGT
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maliyet bedeli
Amortisman Uygulaması	Zorunludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	İhtiyaridir.
Amortisman Tabi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinden indirilmesiyle bulunur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Varlığın defter değeridir.
Faydalı Ömür	Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası normal şartlar altında bir yıldan fazla süren varlıkların elde	Özellikli varlık niteliğindeki	Kar veya zarara yansıtılır.	Kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna

	edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.	maddi duran varlıkların maliyetine dâhil edilir.		kadar maliyete eklenir. Bu dönemden sonra maliyete eklenebilir veya gider olarak kaydedilir.
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	Bir yıldan uzun vadeli olacak şekilde satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	İlk kayda alma tarihindeki peşin fiyattan ölçülür.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir.

Maddi duran varlıklar üç standart ve MSUGT dahil olmak üzere maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS'ye göre bir seneden kısa vadeli ödeme karşılığında alınmış olan maddi duran varlıklarda vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Yalnızca maddi duran varlığın bir yıldan uzun vadeli ödeme karşılığında satın alındığı takdirde vade farkı tutarı ayrıştırılmaktadır. Faiz gideri olarak kayıtlarda gösterilmektedir. TMS 16'ya göre tüm vade farkları vade süresi dikkate alınmadan ayrıştırılmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 161). MSUGT'a göre vade farkı maddi duran varlığın maliyetinde muhasebeleştirilmemektedir.

Bir varlığın faydalı ömrü işletme tarafından beklenen kullanım süresini ifade etmektedir. BOBİ FRS'de gerçekçi tahminler ile işletme tarafından belirlenmektedir. MSUGT'a göre bu durum için Maliye Bakanlığının belirlediği süreler dikkate alınmaktadır. Ülkemizdeki vergi uygulamalarında ihtiyari olarak yer alan amortisman, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de zorunlu tutulmuştur. Maddi duran varlıklar kullanımı mümkün olduğu takdirde amortisman ayrılmaya başlanır. Daima zaman kıst amortisman uygulanmaktadır (Gençoğlu, 2020: 194). VUK'a göre kıst amortisman yalnızca binek otomobillerde uygulanabilmektedir. MSUGT'den farklı fakat BOBİ FRS ile uyumlu olarak, KÜMİ FRS'de bina ve araziler, amortisman ayrılması mümkün varlıklardır. Bu varlıklar beraber alınmış olsa dahi ayrı şekilde finansal tablolara alınmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 11.11).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde kiralanan varlıkların geliştirilmesi ya da ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetlerin bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirileceği eklenerek açıklanmıştır (BOBİ FRS, Par. 12.3A). Maddi duran varlıklarda sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülüklerinin ne gibi durumlarda maddi duran varlık maliyetine dahil edileceği hususuna açıklık getirilmiştir. Ayrıca bu yükümlülüklerin tahminlerinde sonradan ortaya çıkabilecek değişikliklerde yapılacak muhasebe kayıtlarına

değnilmiştir (BOBİ FRS, Par. 12.14A- 12.14B). Kıst amortisman hesaplanırken gün esasına göre yapılması zorunluluğı kaldırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 12.26).

3.2.13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Tanım

Yatırım amaçlı gayrimenkul

BOBİ FRS ve TMS’de aynı başlık altında; kira geliri veya değer artış kazancı ya da iki duruma da sahip olmak maksadıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul

- Sermaye kazancı elde etmek amacıyla uzun vadede elde tutulan arsalar,
- İleride ne şekilde kullanılacağı kararlaştırılmamış arsalar,
- Faaliyet kiralaması şeklinde kiraya verilen binalar,
- Faaliyet kiralaması şeklinde kiraya verilmek üzere elde tutulmakta olan boş binalar,
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilen ya da geliştirilmekte olan gayrimenkuller (BOBİ FRS, Par. 13.2).

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olmayanlar

- Mal, hizmet üretiminde, tedarikinde ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan gayrimenkuller (Maddi Duran Varlıklar bölümü kapsamında değerlendirilmektedir),
- Olağan iş akışında satış amacı ile elde tutulmakta olan ya da satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasındaki gayrimenkuller (Stoklar bölümü kapsamında değerlendirilmektedir),
- Sahibinin kullanmakta olduğu gayrimenkuller (Maddi Duran Varlıklar bölümü kapsamında değerlendirilmektedir),
- Farklı bir işletmeye finansal kiralama kapsamında kiralanmış gayrimenkuller (Kiralamalar bölümü kapsamında değerlendirilmektedir) (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 2).

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

Mevcut gayrimenkullerin sınıf değıştirdiğı durumlar haricinde yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, finansal kiralama aracılığıyla elde tutulmakta ise ilk muhasebeleştirme

esnasındaki değeri, finansal kiralamaaların ilk ölçümüne ilişkin Kiralamalar bölümündeki hükümler kiracı tarafından uygulanarak belirlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 13.5).

Sonraki Ölçüm

Maliyet Yöntemi

“Yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

“Yatırım amaçlı gayrimenkuller, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde yatırım amaçlı gayrimenkulün satışında elde edilecek fiyat olan gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara dâhil edilir.” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Sınıf Değişikliği

Yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfında olan bir gayrimenkulü işletme bu sınıftan farklı bir sınıfa yalnızca kullanımında bir değişim görüldüğü takdirde alınabilir.

Tablo 3. 17 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Karşılaştırması

	BOBİ FRS 13	TMS 40	MSUGT
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maddi Duran Varlık olarak kayda alınır.
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	Bir seneden uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	Vade farkı ayrıştırılması yapılmaz.	Vade farkı maliyete dâhil edilir.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası normal şartlar altında bir seneden fazla süren varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.	Özellikli varlık niteliği taşıyan yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetine dâhil edilir.	Döviz kredisi ile kredi faizine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir. Bu dönemden sonra maliyete eklenebilir veya gider olarak kaydedilir.
Sonraki Ölçüm	Maliyet Yöntemi ya da Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maliyet Bedeli (Maddi Duran Varlıklar İçinde Sınıflandırılır).

Amortisman Uygulaması	Maliyet yönteminin uygulanması halinde zorunludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	İhtiyaridir.
Faydalı Ömür	Yararlı ömür maliyet yönteminin uygulanması durumunda işletme tarafından gerçekçi tahminler ile belirlenir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.
Amortisman Tâbi Tutar	(Maliyet yönteminin uygulanması durumunda) Varlığın defter değerinden kalıntı değerini düşülmesiyle bulunur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Varlığın defter değeridir.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre ilk kayda almada maliyet bedeliyle işlem maliyetleri de ilk ölçüme tabi olarak ölçülür. BOBİ FRS 13. Bölümde ise ilk kayda alınmalarında yatırım amaçlı gayrimenkullerin, maddi duran varlıklar bölümüne yapılacak olan atıftan kaynaklı olarak vadeli bir satın almada vade süresi bir yıl veya daha altındaysa işlem bedeli içerisinde yer edinen finansman giderleri de maliyete dahil edilmekte ve vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır (Karacan ve Uygun, 2018: 807). MSUGT incelendiğinde ise, yatırım amaçlı gayrimenkul tarzında bir sınıflandırma yapılmadığından ve hesap planında böyle bir kalem bulunmadığından, mevcut uygulamalar dahilinde işletmelerin gayrimenkulleri “25 Maddi Duran Varlıklar” grubunda kayda alınmaktadır. KÜMİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkulleri içeren doğrudan bir bölüm yer almamaktadır. Ancak BOBİ FRS hükümlerinin tercihen uygulanabilmektedir. Bu tercihin muhasebe politikası olduğu belirtilip gayrimenkullerin tamamına uygulanabilecektir (KÜMİ FRS, Par. 11.4). BOBİ FRS 2021 Sürümünde yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri belirlenirken ayrı bir varlık ya da yükümlülük şeklinde finansal tablolara yansıtılmamış olan varlık ve yükümlülüklerin değerinin de yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde dikkate alınması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Örnek olarak mobilyalı ofis kiralandığında ofisin gerçeğe uygun değerinin mobilyalı olarak belirlenmesi gerektiği açıklanmıştır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 9). Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için amortisman ayrılmayacağı kesin bir şekilde belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 13.9B).

3.2.14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

“Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.” (BOBİ FRS, Par. 14.2).

Tablo 3. 18 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Karşılaştırması

	BOBİ FRS 14	TMS 38	KÜMİ FRS	MSUGT
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayırıştırılması	Bir yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayırıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir.	Ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olduğu takdirde vade farkı ayırıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir.	Faiz ayırıştırması bulunmamaktadır. Vergi uygulamalarında olduğu gibi maliyet değerinin içinde vade farkı da yer almaktadır.	Vade farkı maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilir.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma safhasında yapılan gideler kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Araştırma ve geliştirme giderleri kar veya zarara yansıtılır.	Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi hâlinde bu giderler, varlığın maliyetini oluşturmaktadır. Herhangi bir maddi olmayan duran varlık elde edilememesi hâlinde ise doğrudan gider kaydedilmektedir.
İtfa Uygulaması	Zorunludur.	Sınırlı faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için zorunludur.	Zorunludur.	İhtiyaridir.
İtfa (Sınırlı Ömür)	Faydalı ömür işletme tarafından belirlenmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

İtfa (Belirsiz Ömür)	Faydalı ömür beş yıldan az on yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenir.	Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için ise itfa payı ayrılmaz.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.
İtfaya Tâbi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.	BOBİ FRS ile uyumludur.		Varlığın defter değeridir.

Maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde sadece maliyet değeri ile ölçülmektedir. Fakat TMS 38’de uyarınca maliyet veya gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilmektedir (Alataş ve Kılıç, 2018: 470). BOBİ FRS’de faydalı ömrü sınırsız olan maddi olmayan duran varlıklar en az beş en çok on yıl olacak şekilde itfa edilirken TMS’de sınırsız faydalı ömrü olan varlıklar itfa edilmemektedir (BOBİ FRS, Par. 14.33; TMS 38, Par. 107). İtfa uygulaması KÜMİ FRS’de de BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak KÜMİ FRS’de yararlı ömrü belirli olmayan, maddi olmayan duran varlıklarda itfa hususu yer almamaktadır (Kıymetli ve Özbirecikli, 2020: 10). VUK’a göre itfa süreleri Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

BOBİ FRS ’de şerefiye ölçülebiliyorsa itfa ömrü süresince, ölçülemiyorsa on yılda itfa edilmektedir. Ayrıca değer düşüklüğü testine tabi olmamaktadır. TMS’de şerefiye itfa edilmemekle birlikte sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. BOBİ FRS’ye göre araştırma ve geliştirme giderleri için araştırma süresince yapılan harcamalar aktifleştirilmemektedir. Ancak gerçekleştiği takdirde gider olarak kâr ya da zarara yansıtılmaktadır. Geliştirme sürecinde yani şartların karşılandığı durumda gerçekleşen harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilirler. MSUGT’a göre ise bu giderler ilgili varlıkta maliyetine eklenmektedir. BOBİ FRS 2021 Sürümünde kripto paralar için itfa payı ayrılmayacağı ifade edilmiştir (BOBİ FRS, Par. 14.22).

3.2.15. Kiralamalar

Kiralama

Kiraya verenlerin bir varlığa ait kullanım hakkını, bir ödeme ya da ödeme planının karşılığında, taraflarca karar verilmiş belirli bir zaman içerisinde kiracıya devrettiği sözleşmedir (BOBİ FRS, Par. 15.2). Finansal kiralama dışındaki kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak adlandırılmaktadır.

Faaliyet Kiralamasında Muhasebeleştirme

Kiraya veren

- Finansal Durum Tablosunda kiralanan varlığı göstermeye devam eder.
- Kira geliri kiralama süresince doğrusal yöntem ile finansal tablolara yansıtılmalıdır (BOBİ FRS, Par. 15.29).

Kiracı

- Kiraladığı varlığı finansal durum tablosunda göstermez.
- Kiralama süresince kiralama giderini doğrusal yöntem ile finansal tablolarına yansıtılmalıdır.

Finansal Kiralama

Bir varlığın mülkiyetinin sahipliğinden kaynaklanan her çeşitte risk ile faydaların devir olduğu sözleşmedir (BOBİ FRS, Par. 15.7). Sözleşme süresi bitiminde, mülkiyet devredilebilmesi veya devredilmemesi durumları mevcuttur.

Finansal Kiralamada Muhasebeleştirme:

Kiraya veren

- Varlık finansal tablo dışında bırakılır. Meydana gelen kâr ya da zarar finansal tablolara yansıtılır.
- Finansal tablolarda net kiralama yatırımı tutarına denk olacak tutarda kiraya veren alacak yansıtır.
- Finansal durum tablosunda kiralanan varlık sunulmaz.
- Finansman geliri sabit bir dönemsel getiri oranını gösteren esasa göre muhasebeleştirir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Kiracı

- Kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri veya minimum kira ödemelerinde bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bir kiralanan varlık finansal Durum Tablosunda yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.13).
- İskonto oranı, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranıdır.
- Yükümlülük finansal tablolara yansıtılır.
- Ödenen kiralar, finansman giderleri, yükümlülüklerdeki azalış olarak ayrıştırılmaktadır.
- Sabit faiz oranı uygulanması sağlanacak durumda finansman gideri kiralama süresince dönemlere dağıtılır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Tablo 3. 19 Kiralamaların Karşılaştırılması

		BOBİ FRS 15	TFRS 16	KÜMİ FRS	MSUGT
Genel Hükümler	Sınıflandırma	Belirli esas ve yardımcı göstergeler kullanılır.	Kiracılar açısından geleneksel kiralama veya finansal kiralama ayrımı mevcut değildir.	Faaliyet Kiralaması. Finansal Kiralama.	Genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur.
Geleneksel Kiralama	Ölçüm	Kira ödemeleri doğrusal olarak kar veya zarara yansıtılır.	Kiraya verenler bakımından BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.
Finansal Kiralama (Kiracı)	İlk Ölçüm	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile ölçülür.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.
Finansal Kiralama (Kiracı)	Aktife Alınacak Hesap Grubu	Maddi Duran Varlık Maddi Olmayan Duran Varlık vb.	“Kullanım Hakkı” olarak finansal tablolara alınır.	“Kullanım Hakkı” olarak finansal tablolara alınır.	“Kullanım Hakkı” olarak finansal tablolara alınır.

Finansal Kiralama (Kıracı)	Amortisman	Faydalı ömür Sahipliği elde edeceğine dair kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanıdır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	İlgili tebliğde belirtilen amortisman süresi.
Finansal Kiralama (Kıracı)	Sonraki Ölçüm	Kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılır. Finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.
Finansal Kiralama (Kiraya Veren)	İlk Ölçüm	Varlık finansal tablo dışı bırakılır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.	BOBİ FRS ile uyumludur.		Varlık İz Bedeli ile izlenir. Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmez.
Finansal Kiralama (Kiraya Veren)	Sonraki Ölçüm	Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılmaktadır. Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.

TFRS 16’da kiralamanın başlama tarihi finansal tablolara alındığı tarih olarak açıklanmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ise sözleşme tarihi ya da tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte bulundukları tarihten erken olanı kiralamanın finansal tablolara alınacağı tarihi göstermektedir (Gökçen vd., 2018: 426). BOBİ FRS’de geleneksel kiralama ismiyle adlandırılan kiralama şekli TFRS 16’da ve KÜMİ FRS’de faaliyet kiralaması şeklinde isimlendirilmiştir. Kiralamalar TMS 17 kapsamında Kiralama İşlemleri, Finansal

Kiralama ve Faaliyet Kiralaması şeklinde sınıflandırılmıştır. BOBİ FRS 15. bölümde ise kiralamalar finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak yer almaktadır. Faaliyet kiralaması olarak isimlendirilen kiralama BOBİ FRS 2017 sürümünde geleneksel kiralama olarak adlandırılmıştır. Fakat BOBİ FRS 2021 Sürümünde TFRS'deki kullanıma uygun şekilde “geleneksel kiralama” ifadesi yerine “faaliyet kiralaması” ifadesi kullanılmıştır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 10).

Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması BOBİ FRS'de kiralamada söz konusu olan varlığın mülkiyetinden doğan getirilerin ve riskin kiraya veren veya kiracıda bulunma seviyesine göre yapılmaktadır. Varlıkta mülkiyet kaynaklı getirilerde ve risklerde çoğunluğunun kiracıya devrolunduğu kiralamalar finansal kiralama, bu durumun dışında kalanlar ise geleneksel kiralama olarak sınıflanmaktadır (VUK, mük. md. 290).

Finansal kiralama işlemi kiracı tarafından kayda alınırken ilk ölçüm kiralama süresinin başlangıcında, kira ödemelerinin bugünkü değerinden veya kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerinden düşük olanı üzerinden kayıtlara alınmasına ilişkin BOBİ FRS ve VUK hükümleri uyumludur. Sonraki ölçümde ise, BOBİ FRS ve VUK'a göre kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman giderleri olarak ayrıştırılmaktadır; kalan borç tutarlarına sabit faiz oranında uygulanacak biçimde finansman giderleri kiralama süresinde dönemlere dağıtılır (VUK, mük. md. 290). VUK ve MSUGT'a göre, kiralamaya konu olan varlık finansal kiralamada, maddi olmayan duran varlıklarda finansal kiralama hakkı olarak raporlanmaktayken, üç standartta da finansal kiralamaya konu olan varlık, ilgili hesap sınıfında raporlanır (Kıymetli ve Özbirecikli, 2020: 11).

3.2.16. Devlet Teşvikleri

Devlet Yardımı

Belli şartları sağlayan işletmelere ekonomik yarar sağlanması amacıyla devletlerin yapmış oldukları faaliyetler devlet yardımı olarak adlandırılmaktadır. Gelişme gösteren bölgeler için altyapı oluşturulması ya da rakiplere getirilen ticari kısıtlamalar vb. ticaret şartlarını etkileyecek suretle yalnızca dolaylı sağlanmış yararları içermemektedir (TMS 20, Par. 3).

Devlet Teşvikleri

İşletmelerde faaliyet konularıyla ilişkili belli şartların önceden yahut gelecekte sağlanması durumunda işletmelere kaynak transferi yoluyla yapılacak devlet yardımlarına

devlet teşvikleri denilmektedir (TMS 20, Par. 3). Destek, prim ya da sübvansiyon şeklinde isimlendirilir (TMS 20, Par. 6).

Varlıklara İlişkin Teşvikler

Varlığın faydalı ömrünce sistemli bir şekilde ertelenmiş gelir olarak kâr/zararda muhasebeleştirilmek suretiyle finansal tablolara alınmaktadır (TMS 20, Par. 26).

Gelire İlişkin Teşvikler:

- Önceden gerçekleşen giderleri veya zararları karşılamak
- İşletmeye ileride herhangi bir maliyeti olmaksızın acil finansman desteği karşılamak vb. nedenlerle sağlanan devlet teşvikleri, tahsili mümkün durumda kâr/zararda muhasebeleştirilir (TMS 20, Par. 20).

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvikleri BOBİ FRS'ye göre aşağıda belirtilen şartlar oluştuğunda finansal tablolara alınmaktadır:

- Teşvikin alınabilmesi için gereken şartların işletmelerce sağlanması
- Teşviki işletmenin elde edebilmesi (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri

İşletmenin kullanması için verilmiş arsa ya da diğer kaynaklar gibi parasal olmayan devlet teşvikleri de olabilir. Bu koşullarda verilen parasal olmayan varlıklar finansal tablolara gerçeğe uygun değeri ile yansıtılmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Tablo 3. 20 Devlet Teşviklerinin Karşılaştırması

	BOBİ FRS 16	TMS 20	KÜMİ FRS	MSUGT
Muhasebeleştirme Yöntemi	Performans modeli.	Gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı modeli.	BOBİ FRS ile uyumludur.	
Finansal Tablolara Alma	Şartlar tamamen sağlandığı takdirde teşvik finansal tablolara alınır.	Şartların yerine getirileceğine ve teşvikin edinileceğine dair makul güvence olduğu takdirde finansal tablolara yansıtılır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Diğer gelirler hesabında izlenir.

Maliyetler	Koşullar yerine getirildiğinde doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir.	Sistematik bir şekilde kâr veya zarara yansıtılır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	
-------------------	--	--	-------------------------	--

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de devlet teşviklerinin finansal tablolarda raporlanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar TMS 20’ye göre çok sade biçimde yer almaktadır (Kıymetli ve Özbirecikli, 2020: 11). TMS de “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında sermaye yaklaşımına ve gelir yaklaşımına yer verilmiştir. BOBİ FRS’de ise teşviklerin muhasebeleştirilmesi açısından gelir yaklaşımı benimsenmiştir (Karacan ve Uygun, 2018: 808). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de devlet teşvikleri “performans şartı yerine getirilenler” için tahsil edildiğinde kâr ya da zarara yansıtılmaktadır (Gökçen vd., 2018: 426). Finansal Durum Tablosunda “Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları” kalemi içerisinde gösterilir.

176 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre, teşvik belgeli yatırımlar neticesinde alınmış destek primlerinin hasılat olarak kaydedilebileceği gibi sabit yatırımların maliyet bedelleri üzerinden düşülebileceği de belirtilmiştir (Doğan, 2018: 126).

3.2.17. Borçlanma Maliyetleri

“Bu bölümde, borçlanma maliyetlerinin kayda alınması düzenlenmektedir. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir” (BOBİ FRS, Par. 17.1).

TMS 23 standardında borçlanma maliyetleri için özellikli varlık tanımı yapılmıştır. Bu tanım kapsamına giren maddi duran varlıklar, stoklar, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve taşıyıcı bitkilerin üretimi, inşası ve elde edilmesiyle doğrudan ilişki kurulan borçlanma maliyetleri bu varlığa ait maliyetin bir parçasını oluşturmaktadır (TMS 23, Md.1). BOBİ FRS Bölüm 17’de özellikli varlık tanımı yapılmamıştır. Üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin, söz konusu varlıkların satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlık maliyetine dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 17.2). KÜMİ FRS taslağında ise borçlanma maliyetlerinin

aktifleştirilmesine ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Oluştukları dönemde kâr veya zarar tablosunda ilgili kalemlerde tüm borçlanma maliyetlerinin, kâr ya da zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir (KÜMİ FRS, Par. 15.3). BOBİ FRS 2021 Sürümünde aktifleştirilebilir borçlanma maliyetlerinin belirlenmesi, aktifleştirmenin başlaması, aktifleştirmeye ara verilmesi ve aktifleştirmeye son verilmesi başlıkları oluşturularak bu hususlara açıklama getirilmiştir (BOBİ FRS, Par. 17.3-17.9).

3.2.18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı” ve BOBİ FRS “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde amaç, işletmeye ait varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha fazla bir değerden gösterilmesini önlemek amacıyla değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe ilke ve esaslarını belirlemektir (Karacan ve Uygun, 2018: 808). Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşmaktadır. Stoklar, Tarımsal Faaliyetler ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (maliyet değeri hariç), Finansal Varlıklar ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları hariç tüm varlıklar için uygulanmaktadır (BOBİ FRS Par. 18.2).

Tablo 3. 21 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılaştırması

	BOBİ FRS 18	TMS 36	KÜMİ FRS	MSUGT
Ölçüm	Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak ifade edilir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Kullanım değeri dikkate alınmadan değer düşüklüğü testi gerçeğe uygun değer ile yapılmaktadır. Gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının kâr veya zarara yansıtılır.	Fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır.
Şerefiye	Şerefiye itfa edilir.	Şerefiye itfa edilmez ancak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Şerefiye beş yıl içinde itfa edilir.

TMS 36 ve BOBİ FRS Bölüm 18’de değer düşüklüğü testi geri kazanılabilir tutar ile yapılmaktadır. KÜMİ FRS’de ise kullanım değerine bakılmadan gerçeğe uygun değer ile değer düşüklüğü testi yapılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 18.4- KÜMİ FRS, Par. 16.3).

VUK’a göre fevkalade amortisman uygulanmaktadır. İlgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu oranlarda değer düşüklüğüne uğrayan varlığın değeri düşürülebilir (VUK, Md. 317). TMS 36’ya göre şerefiye için amortisman uygulanmaz. Ancak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. BOBİ FRS’ye göre şerefiye itfa edilmektedir. Dolayısıyla değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz (Kıymetli ve Özbirecikli, 2018: 476). MSUGT’a göre şerefiye beş yılda itfa edilmektedir.

3.2.19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Tanımlar

Karşılık

Gerçekleşme zamanı ya da tutarı belli olmayan yükümlülüklerle karşılık denilmektedir.

Şarta bağlı yükümlülük

- İşletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan ve geçmiş olaylardan kaynaklanan, bir ya da daha çok kesin mahiyette olmayan olayın gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilmesi mümkün olan,
- Geçmiş olayların sebep olduğu; ancak belirtilen sebeplerle muhasebeleştirilmeyen mevcut yükümlülüktür.
 - Yerine getirilen yükümlülük için işletmeden ekonomik fayda içeren kaynakların çıkma ihtimalinin olmaması,
 - Yükümlülük tutarının gerektiği kadar güvenilir olarak ölçülememesi (BOBİ FRS, Par. 19.18).

Şarta bağlı varlık

“Şarta bağlı varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlık olup söz konusu varlığın mevcudiyeti; tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır” (BOBİ FRS, Par. 19.21).

Kayda Alma

Karşılıklar

Karşılıklar, aşağıdaki belirtilen şartların mevcudiyeti halinde kayda alınır.

- Geçmişteki bir olayın sebep olduğu mevcut bir yükümlülüğün bulunması,
- Ekonomik yarar sağlayan kaynakların yükümlülüğün sağlanması için işletmeden çıkışının muhtemel olması,
- Güvenli bir şekilde yükümlülük tutarının tahmin edilebilir olması.

Ölçüm

- Var olan bir yükümlülüğü yerine getirmek için karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, yapılması gerekli harcamaya yönelik raporlama döneminin sonu itibarıyla en gerçekçi tahmini sağlamalıdır.
- Karşılık tutarına ilişkin en yakın tahmine ulaşılırken, birtakım olay ve durumu zorunlu olarak kapsayan belirsizlikler ve riskler dikkate alınmalıdır.
- Varlıkların elden çıkarılmasının konu olduğu durumlarda, ilgili işlem sonucunda ortaya çıkacak kazançlar herhangi bir karşılık ölçülürken dikkate alınmamaktadır.
- En gerçekçi tahmini göstermek için, karşılıklar raporlama döneminin sonu itibarıyla gözden geçirilerek düzeltilirler (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020: 3).

Tablo 3. 22 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Karşılaştırması

	BOBİ FRS 19	TMS 37	KÜMİ FRS	MSUGT
Karşılıkların Kayda Alınması	Karşılıklar kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara alınırlar.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	MSUGT uyarınca karşılıklar muhasebeleştirilebilir. VUK ise karşılıkların muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir.
Karşılık Tutarının Hesaplanması	Bugünkü değer ya da yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden hesaplanarak finansal tablolara alınır.	Bugünkü değer üzerinden hesaplanarak finansal tablolara alınır.	Yapılması gerekli olan harcamayla ilgili en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülerek belirlenmektedir.	Ödeme yapıldığında kesinleşen tutar finansal tablolara alınır.

Kıdem Tazminatının Hesaplanması	Mevcut dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüklerdeki artışlar hesap edilerek finansal tablolara yansıtılır. Çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır.	Aktüeryal hesaplama yapılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılır.
Şarta Bağlı Varlıklar	Finansal Durum Tablosunda sunulmaz. Ekonomik fayda girişi ihtimali yüksekse dipnotlarda açıklanır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa dahi tahakkuk yapılmamaktadır. Dipnotlarda açıklama yapılır.
Şarta Bağlı Yükümlülükler	Finansal Durum Tablosunda sunulmaz. Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse dipnotlarda açıklanır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak tam sette TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı da bu konu kapsamına girmektedir. Kıdem tazminatı karşılıklarını tam sette ayrı standart bu başlıkta yer almaktadır. Bu standart kapsamında kıdem tazminatı karşılıkları aktüeryal hesaplamalar neticesinde finansal tablolarda gösterilmektedir (Gökçen vd., 2018: 427). BOBİ FRS'de, tam sette karşılığı olan TMS 37 standardına bakıldığında başlıklarda koşullu ifadesi yerine şarta bağlı öbeği kullanılmıştır. Karşılık tutarları hesaplanırken, BOBİ FRS'de beklenen harcama tutarı ya da bugünkü değer, TMS 37'ye göre ise yalnızca bugünkü değer esas alınmaktadır. TMS 37'de karşılıklar belirlenirken bugünkü değer dikkate alınmaktadır. BOBİ FRS'de ise zorunlu tutulmamıştır. BOBİ FRS'de bu durum tercihe bağlıdır (Durmuş ve Kutlu, 2020: 200). KÜMİ FRS'de ise bugünkü değer hesaplanmamaktadır. 17. Bölüm 9. Paragrafta "Karşılık, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine

getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür.” ifadesi yer almaktadır.

İki standart seti karşılaştırıldığında kapsam bakımından en belirgin farkın tam sette TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olarak ayrı bir standartta yer alan kıdem tazminatı karşılıklarının BOBİ FRS’de Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümünde ele alınmasıdır (Karacan ve Uygun, 2018: 809). Bunlara ek olarak BOBİ FRS’de mevcut dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı artışları aktüeryal hesaplamaların yerine hesaplanmakta ve finansal tablolara gösterilebilmekteyken, TMS 37’de ise aktüeryal hesaplama yapılmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 162).

Karşılıkların kayda alma hükümlerinin sağlandığı takdirde BOBİ FRS’ye göre muhasebeleştirilebilmektedir. VUK bu karşılıkların muhasebeleştirmesine izin vermezken MSUGT’a göre muhasebeleştirme yapılabilmektedir. VUK’a göre ancak alacaklar için dava açıldığı takdirde karşılık ayrılabilir. Yükümlülük tutarı, dava kaybedildiği takdirde ödenecek tutar kesinleştiğinde, bu tutardan muhasebeleştirme yapılmaktadır (Kıymetli ve Özbirecikli, 2018: 477). MSUGT kapsamında kıdem tazminatları yalnızca ödendikleri dönem içinde ve ödendikleri tutarlar üzerinden finansal tablolara yansıtılabilmektedir. BOBİ FRS’de kıdem tazminatı karşılığı işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki yıllarla ilgili kıdem tazminatları vb. etkenler dikkate alınarak, çalışanların mevcut raporlama dönemine ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanmakta olan ve mevcut dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğünün artışları giderleştirilebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 19.17).

Şarta bağlı gelir ve kârlar için MSUGT’a göre gerçekleşme ihtimali yüksek olsa da tahakkuk işlemi yapılamamaktadır. Dipnotlarda açıklama yapılarak şarta bağlı faaliyetlerden kaynaklanan, mantıklı bir biçimde gerçeğe yakın şekilde tahmin yürütülen gider ve zararlar ise, tahakkuk ettirilmek suretiyle gelir tablosuna yansıtılırlar (Doğan, 2018: 127). BOBİ FRS 2021 Sürümünde gelecekte ortaya çıkması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz ifadesi eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 19.8A). Ayrıca mevcut raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğünün ilgili fonksiyonel gider hesabında, bu kalem haricindeki yükümlülük artışlarının (azalışlarının) ise Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (Gelirler) kaleminde gösterileceği ifadesi eklenmiştir (BOBİ FRS, Par.19.17).

3.2.20. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Kapsam

Standardın bu bölümünde işletmelerde yabancı para cinsi ile yapılan hareketlere itafen muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. İşletmelerin finansal tablolarında ağırlıkta kullanılan para birimi haricindeki bir başka para birimi cinsinden sundukları takdirde uygulanacak çevrim işlemleri ile ilgili usuller düzenlenmiştir. Bu bölümde ek olarak, finansal tablolarda sunulan para biriminden başka, ağırlıkla kullanılan para birimine sahip aynı zamanda tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemiyle konsolide edilmiş iştiraklerin, müşterek girişimlerin ve bağlı ortaklıkların finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını konsolide finansal tablolarda nasıl gösterileceğine dair ilkeleri belirlemektedir (BOBİ FRS, Par. 20.1).

Tanımlar

Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

BOBİ FRS Par. 20.2’de işletmelerin ağırlıklı nakitlerini oluşturan ve harcama yaptığı çevrenin para birimi olarak tanımlanmıştır. İşletmelerin ağırlıklı olarak kullandıkları para biriminin Türk lirası olma zorunluluğu yoktur.

Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminin Belirlenmesinde Kullanılan Faktörler

- İşletmenin mal ya da hizmetlerinde satışlarındaki fiyatlarda en fazla etkisi olan para birimi olması,
- Yasal düzenlemeler ve rekabet unsurlarıyla işletmenin mal veya hizmetlerinde satış fiyatlarını en fazla etkileyen devletin para birimi olması,
- Mal ve hizmetlerde, hammadde, işçilik ve diğer maliyetleri en fazla etkileyen çoğunlukla bu maliyet tutarlarında belirlenen ve ödenen para birimi olması (BOBİ FRS, Par. 20.3).

Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler

İlk Kayıt

Yabancı para cinsindeki tutar ağırlıkla kullanılan para birimine dönüştürülerek işlem tarihindeki spot kur kullanılır. Spot kur, BOBİ FRS EK 9-Tanımlar kısmında “hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru” olarak tanımlanmıştır.

Sonraki Ölçüm

Parasal Kalemler

Ağırlıkla kullanılan para birimine dönem sonundaki değerden spot kur kullanılarak çevrilmelidir.

Parasal Olmayan Kalemler

Maliyet bedelleri üzerinden ölçüldüğü takdirde işlem tarihindeki kurdan çevrilir. Yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerlerden ölçülüyor ise gerçeğe uygun değer belirlenmiş olduğu tarihteki ağırlıkla kullanılan para birimine spot kurdan çevrilmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.15).

Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması

- Varlıklar ve yükümlülükler raporlama tarihinde spot kurdan çevrilmektedir.
- Gelir, gider ve özkaynak hesapları işleme konu tarihteki döviz kurlarından çevrilmektedir.
- Oluşan tüm kur farklarıysa özkaynaklarda “Yabancı Para Çevrim Farkları” kaleminde gösterilir.

Tablo 3. 23 Yabancı Para Çevrim İşlemleri Karşılaştırması

	BOBİ FRS 20	TMS 21	KÜMİ FRS	MSUGT
İlk Ölçüm	İşlem tarihindeki spot kur kullanılır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	TCMB tarafından belirlenen döviz alış kurundan yapılmaktadır.	BOBİ FRS ile uyumludur.
Yabancı Para Cinsinden Parasal Kalemlerin Çevrimi	Dönem sonunda spot kur üzerinden çevrilmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Dönem sonundaki TCMB döviz alış kuru üzerinden çevrilir.	Borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici mevcut değilse, TCMB tarafından belirlenen kur üzerinden çevrilir.
Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan	Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilmektedir. Gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun	BOBİ FRS ile uyumludur.	Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer	Borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici mevcut değilse, TCMB tarafından belirlenen kur üzerinden çevrilir.

Kalemlerin Çevrimi	değerin belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir.		belirlendiği tarihteki TCMB döviz alış kuru üzerinden çevrilir.	
Finansal Tabloların Çevrimi	Varlık ve yükümlülükler, raporlama tarihindeki spot kur üzerinden çevrilmektedir. Gelir, gider ve özkaynaklar ise işlem tarihlerindeki döviz kuru üzerinden çevrilir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS 20. bölüm Yabancı Para Çevrim İşlemleri ile TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında usul ve esaslar açısından fark bulunmamaktadır. Muhasebeleştirme ve ölçümler aynı nitelikte görülmektedir. Tam setteki 21. Standart olan Kur Değişiminin Etkileri başlığı yerine BOBİ FRS’de Yabancı Para Çevrim İşlemleri başlığı tercih edilmiştir.

MSUGT açısından ele alındığında BOBİ FRS’de ilk kayda alma spot kur üzerinden çevrim ve ölçümlerle ilgili hüküm MSUGT ile uyum sağlamaktadır. VUK uyarınca, yabancı para birimlerinden parasal ve parasal olmayan kalemler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden çevrilmektedir. VUK madde 280’de şu ifade yer almaktadır; “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.” (VUK md.280). BOBİ FRS’de ve TMS 21 standardında ilk kayda dönem sonlarında parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevrimi ve finansal tabloların çevrimi alma spot kur üzerinden gerçekleşmektedir. KÜMİ FRS taslağında bu işlemler için TCMB tarafından belirlenen döviz alış kurundan yararlanılmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 18.15).

3.2.21. İş Birleşmeleri

Farklı iş ya da işletmelerin bir raporlama yapan işletme haline getirmek için bir araya gelmesi iş birleşmesi olarak tanımlanmaktadır. İş birleşmesi kapsamında elde eden taraf olarak belirtilen işletme, elde edilenin kontrolünü sağlamaktadır (BOBİ FRS, Par. 21.2). Bu standartta amaç işletme birleşmesi sayesinde edinilen varlıklar, kabul edilen yükümlülükler ve kontrol

gücü olmayan payları ölçümleyerek muhasebeleştirmektedir. Birleşme öncesinde ve sonrasında şerefiyenin tespit edilerek ölçümlemesini sağlanmasıdır (Alataş ve Kılıç, 2018: 474).

İş birleşmesinin farklı çeşitlerle meydana gelmesi mümkündür. Özkaynak aracı ihracı yolu ile, nakit ve nakit benzerleri ya da diğer varlıklarda transfer aracılığı ile veya belirtilen durumların birlikteliği ile gerçekleşmesi mümkündür. İki farklı işletme yeni oluşturulan bir işletmenin altında birleştiği bir durumla veya sahip olunan tarafın tasfiyesi gerçekleştirilerek sahip olan işletmenin devralması yoluyla mümkün olabilmektedir.

Tablo 3. 24 İş Birleşmeleri Karşılaştırması

	BOBİ FRS 21	TFRS 3	KÜMİ FRS	MSUGT
İş Birleşmesinin, Şerefiyenin Ortaya Çıkması	Bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Bir işletmenin devralması durumunda ortaya çıkmaktadır.
Şerefiyenin Hesaplanması	İş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.	İş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	İş birleşmesinde katılan maliyetle edinilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır.
Şerefiyenin İtfası	Güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü boyunca, tahmin edilemiyorsa on yılda itfa edilir.	Şerefiye itfa edilmemektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Beş yılda itfa edilir.

İş birleşmeleri, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı adıyla tam sette yer almaktadır. TFRS’de işletme terimi kullanılmakta iken BOBİ FRS’de iş terimi yer almıştır. Standartlarda işletme birleşmeleri muhasebeleştirilirken satın alma yöntemi kullanılmaktadır (TFRS, Par. 3.4; BOBİ FRS, Par. 21.21). İş birleşmeleri sonucunda ortaya çıkan şerefiyeden kaynaklı amortisman uygulaması standartlar arasındaki bir diğer farklılık konusudur. Şerefiye BOBİ FRS’de amortisman tabi tutulmakta iken, TFRS’ye göre amortisman uygulanması söz konusu değildir (Alataş ve Kılıç, 2018: 475). Şerefiyede faydalı ömrün güvenilir olarak tahmin

edilmesinin mümkün olmadığı takdirde BOBİ FRS'ye göre 10 yılda itfası öngörülmüştür. Şerefiye değer düşüklüğüne tabi tutulmamaktadır. TFRS 3'e göre, şerefiyenin itfası söz konusu değildir. Şerefiyenin senelik değer düşüklüğü testine tabi tutulması öngörülmektedir (Durmuş ve Kutlu, 2020: 201). BOBİ FRS'de negatif şerefiye, TFRS'ye göre pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kazanç olarak adlandırılmaktadır. Birleşme tarihinde negatif şerefiye duruma göre kâr ya da zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 10.21).

Şerefiye MSUGT'a göre işletmenin birinin devralındığı durumda ortaya çıkmaktadır. MSUGT'a göre şerefiye tutarı iş birleşmesi esnasında katlanılan maliyet ile edinilmiş olan varlıkların ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki pozitif fark olarak tanımlanmıştır. BOBİ FRS'de olduğu gibi MSUGT'a göre de şerefiyenin itfası mümkündür. Beş yılda itfa edilmektedir.

KÜMİ FRS'de işletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS 21. bölümde yer alan ilgili hükümler dikkate alınmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 19.5). Sadece bir işletmenin, tümüyle devralındığı durumda iş birleşmeleri kapsamı içerisinde yer almaktadır (KÜMİ FRS, Par. 19.2). KÜMİ FRS genel hatlarıyla incelendiğinde, bölüm dâhilindeki iş birleşmeleri için BOBİ FRS hükümlerinin uygulanması iki standardında uyumlu olduğunu göstermektedir. Fakat, kapsam dahilindeki işletmelerin KÜMİ FRS'ye göre konsolide finansal tabloları hazırlamaması sebebiyle, belirli maddelerdeki konsolidasyona ilişkin açıklamalar KÜMİ FRS için değerlendirilmeyecektir (Gökçen vd., 2019: 428).

3.2.22. Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolar birden çok finansal tablonun birleştirilerek yeni bir tablo oluşturulması anlamına gelmektedir. Konsolide finansal tablolar hâkim ortağın (ana ortak) unvanıyla düzenlenen grup işletmelerinde finansal durumu, faaliyet durumu ve bunlardaki değişimleri bir bütün olarak inceleme olanağı sağlayan tablolar olarak tanımlanmaktadır (Terzi vd., 2015: 162).

Ana Ortaklık

Bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden işletme ana ortaklık olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 22.2).

Bağlı Ortaklık

Başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletme bağlı ortaklık olarak adlandırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 22.2).

Topluluk

Ana ortaklık ve ona bağılı ortaklıklardan oluşan işletmeler grubuna topluluk adı verilmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.2).

Bir işletmede faaliyetlerinden fayda sağlayabilmek amacıyla, finansman ve faaliyet politikalarını yönetebilme gücü kontrol olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, Par. 22.3). Bir bağılı ortaklıkta dolaylı ya da doğrudan ana ortaklığa ait olmayan paylara kontrol gücü olmayan paylar denir. Kontrol gücüne sahip olmayan payları ana ortaklık konsolide finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde, ortaklarının özkaynaklardaki paylarından ayrı olacak şekilde gösterir (BOBİ FRS, Par. 22.25).

Tablo 3. 25 Konsolide Finansal Tabloların Karşılaştırılması

	BOBİ FRS 22	TFRS 10	MSUGT
Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması	Bağılı ortaklık yatırımı olan büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur. Orta boy işletmelerin ise konsolide finansal tablo hazırlaması ihtiyaridir.	TFRS'lere tabi işletmelerin konsolide finansal tabloların hazırlanması bazı istisnalar dışında zorunludur.	Konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.
Bağılı Ortaklık Kıstası	Kontrolün bulunması.	BOBİ FRS ile uyumludur.	%50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olunması.
Bağılı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi	Konsolide finansal tablolarda, Tam Konsolidasyon; Münferit finansal tablolarda, Maliyet Bedeli ve Özkaynak Yöntemi.	Konsolide finansal tablolarda, BOBİ FRS ile uyumludur. Münferit finansal tablolarda, Maliyet Bedeli, Özkaynak Yöntemi ve Gerçeğe Uygun Değer.	Alış bedeli

BOBİ FRS'de konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yalnızca büyük işletmeler için getirilmiştir. Orta ölçekli işletmeler için konsolide finansal tablolar ise isteğe bağılı olarak hazırlanabilmektedir. TFRS'de ana ortaklık için konsolide finansal tablo düzenlemesinde ölçek büyüklüğünün BOBİ FRS'de olduğu gibi bir ölçütü yoktur. Konsolide Finansal tablo hazırlama mecburiyetinin ortaya çıkması için ana ortaklığın bir ya da daha çok işletmeyi kontrolünde

bulundurması gereklidir. TFRS 10 uyarınca tam seti uygulayan tüm işletmeler için konsolide finansal tablo hazırlanması zorunlu tutulmuştur (TFRS, Par. 10.2).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde, isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunan işletmelerin, tam konsolidasyon yöntemiyle konsolide etmesi gereken tüm bağlı ortaklıkların üzerlerindeki kontrollerini kaybetmedikleri takdirde asgari iki raporlama dönem konsolide finansal tablolarını sunmaları zorunludur. En az iki raporlama dönemince konsolide finansal tablolarını sunan işletmeler ise tercihen konsolide finansal tablolarını sunmaya son verebileceği belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 22.10).

BOBİ FRS’de bağlı ortaklığın kıstası, yatırım yapılan işletmenin ana ortaklık tarafından kontrolünün elde tutulmasıdır. MSUGT’a göre ise bağlı ortaklık %50’den çok sermaye veya oy hakkına sahip olunmasıdır. BOBİ FRS’de büyük işletmeler bağlı ortaklıkları konsolide ederek, konsolide finansal tablolarını düzenlemektedir ve tam konsolidasyon uygulanmaktadır (BOBİ FRS, Par 22.14). Münferit finansal tablolar düzenlenirken ise, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar; özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 22.23). MSUGT kapsamında ise bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi alış bedeli ile gerçekleşmektedir. KÜMİ FRS taslağında Konsolide Finansal tablolar ile ilgili bir bölüm yer almamaktadır. Aynı şekilde hazırlanacak finansal tablolar arasında da konsolide finansal tablolara ilişkin bir hüküm yoktur.

3.2.23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler, mali kârdan yola çıkılarak hesaplanmış olan yurtiçi ve yurtdışı tüm vergileri içermektedir. Özkaynak aracı yatırımlarından sağlanan faiz gelirlerinden, kar paylarından, isim hakkı gelirlerinden ve benzer şekilde diğer gelirlerden oluşan ve karşı işletme hesabına vergi dairelerine tevkifat ile ödenmesi gereken vergi tutarları ise gelir üzerinden alınan vergi dahilinde değerlendirmektedir (BOBİ FRS, Par. 23.5).

Dönem vergisi		Mevcut dönemde mali kâr üzerinden ödenecek olan vergidir.
Ölçüm		Mevcut vergi oranları ve vergi kanunları esas alınarak hesap edilen tutarlar üzerinden ölçülür.
Sunum		Ödenmeyen kısmı Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” hesabında gösterilmektedir. Önceki ve mevcut dönemlere ilişkin peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını geçen kısmı ise, “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” hesabından ayrı olarak gösterilir.” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 2).

Şekil 3. 3 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Tanımlar

Ertelenmiş vergi

“Varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 184).

Geçici Farklar ve Vergiye Esas Değer

Geçici Fark:

“Geçici farklar, bir varlığın veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkları ifade eder” (BOBİ FRS, Par. 23.18).

Vergiye Esas Değer

Bir varlık veya yükümlülüğün vergisel açıdan taşıdığı değerdir (BOBİ FRS, Par. 23.14).

Vergiye Tâbi Geçici ve İndirilebilir Geçici Farklar

Vergiye Tabi Geçici Farklar

“Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek geçici farklardır” (BOBİ FRS, Par. 23.18).

İndirilebilir Geçici Farklar

“Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır” (BOBİ FRS, Par. 23.18).

Tablo 3. 26 Ertelenmiş Vergi Uygulama Tablosu

Aktif	Pasif
Defter Değeri>Vergiye Esas Değer Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Defter Değeri>Vergiye Esas Değer Ertelenmiş Vergi Varlığı
Defter Değeri<Vergiye Esas Değer Ertelenmiş Vergi Varlığı	Defter Değeri<Vergiye Esas Değer Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarda gösterme zorunluluğu sadece büyük işletmelerle sınırlı tutulmuştur (BOBİ FRS, Par. 23.3). TMS 12 Gelir Vergileri standardında tam set uygulayan tüm işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarına yansıtmaları gerekmektedir. KÜMİ FRS taslağı incelendiğinde ise finansal tablolara alınan vergi tutarları mevcut dönemdeki mali kâr üzerinden ödenecek, dönem vergisi tutarından oluşacağı belirtilmektedir. Bu sebeple ertelenmiş vergi hesaplaması yapılmayacağı açıklanmıştır (KÜMİ FRS, Par. 20.2). BOBİ FRS 2021 Sürümünde isteğe bağlı olarak münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarını sunan işletmelerin bu tercihlerini tekrar değiştirmesinin mümkün olmadığı kesin bir şekilde açıklanmıştır (BOBİ FRS, Par. 23.3A). Ertelenmiş vergi tutarları sunulmaya başlandığı takdirde politika değişikliği olarak geriye dönük uygulanacağı açıklaması eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 23.3B).

Tablo 3. 27 Ertelenmiş Vergi Karşılaştırması

	BOBİ FRS 23	TMS 12	KÜMİ FRS	MSUGT
Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Büyük işletmeler için zorunludur.	TFRS uygulayan tüm işletmeler için zorunludur.	Ertelenmiş vergi hesaplanmamaktadır.	Ertelenmiş vergi hesaplanmamaktadır.

3.2.24. Ara Dönem Finansal Raporlama

Amaç

Asgari ara dönem finansal raporlamanın içeriğinin tanımlanmasıdır. Ara döneme ilişkin ayrıntılı veya özet finansal tablolardaki ölçme ve muhasebeleştirme ilkelerinin belirlenmesidir (BOBİ FRS Par. 24.1).

Tanımlar

Ara dönem

Bir yıldan kısa süreli finansal raporlama dönemidir.

Ara dönem finansal rapor

Özet finansal tablo seti ya da tam bir finansal tablo setidir.

Kapsam

- Kanuni olarak ara dönem finansal raporlama yapma mecburiyeti bulunan ya da ara dönem finansal raporlama yapmayı uygun gören işletmeler tarafından uygulanır.
- Ara dönem finansal tablolarda, en son yıllık finansal tabloların konsolide olarak hazırlandığı takdirde, konsolide olarak hazırlanır.
- Hangi işletmelerin ara dönem finansal raporlama yapacağı standartta belirtilmemiştir.
- Ara dönemde tam set yayımlandığı takdirde “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünün öngördüğü şekilde düzenlenmesi, gerekli tabloların uygun şekilde sunulması gerektiği belirtilmiştir.
- Özet tabloların yayımlandığı takdirde, asgari olarak ara dönem finansal rapor aşağıdakilerden oluşmaktadır:
 - Özet Finansal Durum Tablosu, Özet Kâr veya Zarar Tablosu, Özet Özkaynak Değişim Tablosu, Özet Nakit Akış Tablosu ile bu bölüm uyarınca sunulması mecburi olan açıklama ve ayrıntılar.
- Özet tablolar asgari biçimde aşağıdakileri içermelidir:
 - Geçen senelik hesap döneminden bu zamana kadar finansal durum ve performanstaki değişimlerin anlaşılır olmasında önemlilik gösteren olay ve işlemlerin yer verildiği dipnotlar,
 - Son senelik finansal tablolarında yer almış olan başlık ve alt kalemlerin toplamalarının her biri,
 - Özet finansal tablolarda yer almaması durumunda yanıltıcı olmasına sebep olabilecek belirlenmiş hesaplar ve açıklamalar (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021:3).

Kayda Alma ve Ölçüm

Muhasebe Politikaları

Sonraki dönem senelik finansal tablolarda gösterilecek muhasebe politikası değişiklikleri haricinde, gelir, gider; varlık ve yükümlülükler için uygulanmakta olan ilkeler son senelik finansal tablolardaki bilgiler ile aynı olmak durumundadır.

Tahminlerin Kullanımı

Ara dönem raporlar, senelik raporlardan daha çok tahmin kullanımı gerektirmektedir.

Tablo 3. 28 Ara Dönem Finansal Raporlama Karşılaştırması

	BOBİ FRS 24	TMS 34	MSGUT
Temel Kavramlar, İlkeler ve Özellikler	✓ İşletmenin Sürekliliği ✓ Tahakkuk Esası ✓ İhtiyatlılık ✓ Önemlilik ✓ Netleştirme ✓ Raporlamanın Sıklığı ✓ Karşılaştırmalı Bilgi ✓ Sunumda Tutarlılık	✓ İhtiyatlılık ilkesi hariç olmak üzere BOBİ FRS ile uyumludur.	✓ Sosyal Sorumluluk ✓ Kişilik ✓ İşletmenin Sürekliliği ✓ Dönemsellik ✓ Parayla Ölçülme ✓ Maliyet Esası ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme ✓ Tutarlılık ✓ Tam Açıklama ✓ İhtiyatlılık ✓ Önemlilik ✓ Özün Önceliği
Finansal Tablolar	✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu ✓ Dipnotlar	✓ BOBİ FRS ile uyumludur.	✓ Bilanço ✓ Gelir Tablosu ✓ Satışların Maliyeti Tablosu ✓ Fon Akım Tablosu ✓ Nakit Akım Tablosu ✓ Kar Dağıtım Tablosu ✓ Özkaynak Değişim Tablosu
Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	Sunulmaz.	Sunulur.	Sunulmaz.

Kar veya Zarar Tablosu	Fonksiyon Esası.	Fonksiyon Esası, Çeşit Esası.	Fonksiyon Esası, Çeşit Esası.
Nakit Akış Tablosunun Sunumu	Nakit akışları sınıflandırılarak (esas / finansman / yatırım faaliyetleri) sunulmaktadır.	BOBİ FRS ile uyumludur.	Nakit akışlarının sunumunda sınıflandırma yapılmaz.
Dipnotlar	Ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülmektedir.	Dipnotlar konusunda farklı bir standart bulunmamaktadır. Her bir Standart dahilinde dipnotlar bölümü yer almaktadır.	Bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörülmektedir.

TMS 34'e göre TFRS uygulayan işletmelerin ara dönem finansal tablo hazırlama mecburiyeti vardır. Fakat BOBİ FRS Bölüm 24'e göre işletmelerin ara dönem finansal tablo hazırlama zorunluluğu yoktur (BOBİ FRS, Par. 24.2). Fakat işletmelerin bağlı oldukları mevzuat dahilinde mecburi veya tercihen ara dönem finansal raporlar hazırladıkları takdirde bu standart hükümleri uygulanacaktır. KÜMİ FRS'de ara dönem finansal raporlama ile ilgili bölüm ve uygulama yükümlülüğü yoktur.

3.2.25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini ağırlıkla kullanılan para birimi olarak tercih eden işletmelerin finansal tablolarının hazırlanması ve sunulmasına ilişkin muhasebe ilkeleri bu bölüm kapsamında düzenlenmektedir (BOBİ FRS, Par. 25.1).

Yüksek Enflasyonun Göstergeleri

“Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi.”

“Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları (örneğin fiyatları) yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması.”

“Vadeli satışların ve alışların, vadesi kısa olsa dahi, vade süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi.”

“Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması.”

“Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100’e yaklaşması veya bu oranı aşması” (BOBİ FRS, Par. 25.4).

Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

“Ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari değeri (satın alma gücü) üzerinden ifade edilir. Ayrıca önceki raporlama dönemlerine ilişkin sunulan karşılaştırmalı bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir” (BOBİ FRS, Par. 25.5).

Finansal Durum Tablosu

“Finansal Durum Tablosunda yer alan tutarlardan raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmemiş olanlar, genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.” (BOBİ FRS, Par. 25.7).

“Sözleşmelerle fiyat değişikliklerine bağlanmış olan varlıklar ve yükümlülükler (örneğin endekse bağlı tahviller ve krediler) ilgili sözleşme hükümlerine göre düzeltilir.” (BOBİ FRS, Par. 25.9).

“Parasal kalemler raporlama dönemi sonundaki cari Değerleriyle gösterildiklerinden düzeltilmezler.” (BOBİ FRS, Par. 25.8).

“Raporlama dönemi sonunda cari değerleri üzerinden izlenen parasal olmayan kalemler (örneğin net gerçekleşebilir değeri veya gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen parasal kalemler) düzeltilmezler.” (BOBİ FRS, Par. 25.10).

Kâr veya Zarar Tablosu

“Kâr veya Zarar Tablosunun tüm kalemleri, raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle ifade edilir. Bu kapsamda tüm gelir ve gider kalemlerinin, ilk kez finansal tablolara yansıtıldıkları tarihten itibaren genel fiyat endeksinde meydana gelen değişiklikler uygulanarak düzeltilmesi gerekir.” (BOBİ FRS, Par. 25.17).

Nakit Akış Tablosu

“Nakit Akış Tablosunda yer alan tüm kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.” (BOBİ FRS, Par. 25.20).

Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi

“Yüksek enflasyon sona erdiğinde enflasyon muhasebesine son verilir. Enflasyon düzeltilmesinin en son uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolardaki değerler,

izleyen raporlama dönemlerine ilişkin finansal tablolardaki defter değerlerine esas teşkil eder.” (BOBİ FRS, Par. 25.26).

Tablo 3. 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Karşılaştırması

	BOBİ FRS 25	TMS 29	MSUGT
Tanımlar ve Kapsam	Ağırlıklı kullanılan para birimi TL olan işletmeler, Yİ-ÜFE’deki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100’den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10’dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.	Genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. Yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100’e yaklaşması ya da aşmasını yüksek enflasyona ilişkin bir gösterge olarak belirtir.	Genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10’dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.
Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi	Enflasyon düzeltmesine tabi olma şartlarının her ikisinin de kaybedilmesi halinde bu uygulama sona erer.	Yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımladığından, enflasyonun sona erip ermediğine ilişkin olarak TMS 29’un 3’üncü paragrafındaki kriterlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.

“TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardındaki düzenlemeler ile BOBİ FRS 25. Bölüm genel hatları ile uyumludur. BOBİ FRS’de ulusal para birimi Türk lirası olarak belirtilmiştir. Türkiye’deki enflasyon düzeltmesi kanunu kapsamında yüksek enflasyonlu ekonomi kavramı açıklanmıştır. Türk lirasını ağırlıklı kullanılan para birimi olarak seçen işletmelerin, genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumunun Türkiye genelinde hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksini kullanacağı açıklanmıştır. TMS 29’da ise böyle bir düzenleme yer almamaktadır. Finansal tabloların enflasyonun etkileri sebebiyle düzeltilmelerin zamanlaması TMS 29’a göre ülkelerin ekonomik göstergelerinin

incelenmesi sonucu karar verilir (Karacan ve Uygun, 2018: 811). KÜMİ FRS’de bu konuya ilişkin bir bölüm ve hüküm bulunmamaktadır.

3.2.26. Dipnotlar

TMS/TFRS’de dipnotlarla ilgili ayrı bir standart yer almamaktadır. Fakat standartların sonunda, ilgili standartta yer almakta olan konuya ilişkin finansal tablolarda ne gibi açıklamaların yer alacağı belirtilmektedir. BOBİ FRS’de ise dipnotlar ayrı bir bölüm olarak yer almaktadır. Dipnotlar, BOBİ FRS uygulayan bütün işletmelerin yapacakları açıklamalar, büyük işletmelerin yapacağı ilave açıklamalar ve konsolide finansal tablolarda yapılacak ek açıklamalar olarak ayrılmıştır (BOBİ FRS, Par. 26.7). TMS/TFRS’lerde işletmelerin büyüklük ölçeklerine bakılmamaktadır. Gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için gerekli açıklamaların tamamı TMS 1 ve Kavramsal Çerçeve uyarınca sunulması gerekmektedir. VUK uyarınca gelir tablosuna ait dipnotlar ve bilanço dipnotları açıklanmaktadır. KÜMİ FRS’de de BOBİ FRS’de olduğu gibi dipnotlar için ayrı bir bölüm oluşturulmuştur. Dipnotlarda verilecek bilgiler BOBİ FRS’de olduğu gibi bölünmüştür. Tüm işletmeler tarafından yapılması gereken açıklamalar ve sadece küçük işletmelerin yapacağı ek açıklamalar olarak ayrılmıştır (KÜMİ FRS, Par. 21.18).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde “İşletmenin kendisinin, tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıklarının, müşterek girişimlerinin veya iştiraklerinin ağırlıkla kullanılan para biriminin değişmesi durumunda bu husus ve nedeni” açıklanması gerektiği eklenmiştir (BOBİ FRS, Par. 26.7CA). AB Muhasebe Direktifinde belirtildiği biçimde büyük işletmeler tarafından bağımsız denetim ücreti ile bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilen diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlık hizmetleri ve bağımsız denetim dışı diğer hizmetlere ilişkin ücretlerin dipnotlarda açıklanması maddesi eklenmiştir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021: 13).

3.2.27. Geçiş Hükümleri

Gerek tam set, gerekse BOBİ FRS’de geçiş hükümlerinin amacı standartların ilk kez uygulandığı finansal tabloların, şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlayan ve faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kaliteli bilgiler sağlamasıdır (Karacan ve Uygun, 2018: 813). BOBİ FRS’ye uyarınca standardı ilk kez uygulayacak işletmenin geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı olarak finansal

tablolarının sunulma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu muafiyetten faydalanan işletmeler mevcut raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte mevcut raporlama döneminin başlangıcına ait finansal durum tablosunu (Açılış Finansal Durum Tablosunu) sunar. Mevcut raporlama döneminin başlangıcı bu standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır (BOBİ FRS, Par. 27.3). Fakat bu muafiyetten faydalanmak istemeyen işletmeler, geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını yine bu standarda uygun bir şekilde sunarlar. “Bu durumda ayrıca işletme karşılaştırmalı olarak sunduğu en erken dönemin başlangıcına ait Finansal Durum Tablosunu (Açılış Finansal Durum Tablosunu) da sunar ve söz konusu dönemin başlangıcı bu standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.” (BOBİ FRS 27.4). TFRS’ye ilk geçiş konusunda BOBİ FRS’de olduğu gibi muafiyet hükmü yer almamaktadır. KÜMİ FRS’ye göre ise daha önce TFRS ya da BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler hariç tutulmak üzere, standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlaması gerekmemektedir (KÜMİ FRS, Par. 22.3).

SONUÇ

Uluslararası finansal raporlama standartları ilk gündeme geldiği 1972 yılından beri sürekli gelişme göstermektedir. Muhasebe uygulamalarında bir çağ açan finansal raporlama standartları kullanıcılara gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgiler sağlamaktadır. Hemen hemen her ülkede muhasebe ve vergi uygulamaları farklılık göstermektedir. Bu durum finansal bilgi kullanıcılarının şeffaf ve doğru bilgiye ulaşmalarını engelleyebilmektedir. Gelişmiş ülkelerde finansal raporlama, yalnızca vergiye esas tutarı belirlemek amacıyla değil, ticari karın gerçeğe uygun ve doğru şekilde tespiti amacıyla da yapılmaktadır. Ülkemizde de finansal raporlama çalışmaları birçok kurum tarafından yürütülmüştür. 1992 senesinde yayınlanmış olan MSUGT ile Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur. Vergi esaslı olan anlayışla yürürlüğe giren bu tebliğ, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktan uzak kalmıştır. 2005 yılından itibaren TMSK tarafından, TMS/TFRS'ler yayınlanmıştır. Günümüzde ise 2011 yılında kurulan KGK, finansal raporlama standartları konusunda yetkili tek kurum olmuştur. KGK'nın kurulması ile TMS/TFRS'ler, yine KGK tarafından yayınlanan ve 2021 yılında güncellenen BOBİ FRS ve taslak halinde KÜMİ FRS muhasebe uygulamalarında dünyaya uyum sağlanması hususunda ilerlemeler kaydedilmiştir. Uygulamadaki söz konusu ilerlemeler ile ülkemizdeki işletmeler de dünya ile uyum sağlayacak ve ülkemize yapılan yatırımlarda artış beklenecektir.

Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT ile karşılaştırılması suretiyle; BOBİ FRS'nin ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına getirdiklerini, standartlar bağlamında tartışmaya konu etmektir. Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma teknikleri arasında yer alan doküman inceleme ve analizi yöntemiyle, BOBİ FRS, TMS/TFRS, KÜMİ FRS, MSUGT ve VUK incelenerek çalışma tamamlanmıştır. Çalışmada BOBİ FRS'deki bölümler ayrı başlıklar halinde ele alınarak, BOBİ FRS, TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve MSUGT açısından farklılıklar tespit edilmiş, böylece farklılıkların muhasebe uygulamalarına ve standartları uygulayanlar ile bilgi kullanıcıları açısından etkilerine değinilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS 2017 sürümü ile BOBİ FRS 2021 sürümleri arasındaki değişiklik yapılan bölümlerdeki farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır.

Standartlardan beklenen faydaların başında, faydalı ve nitelikli finansal bilgiler elde etmek gelmektedir. TFRS'de kavramsal çerçeve üzerinden BOBİ FRS ile nitelik ve gerçeğe uygun sunum açısından karşılaştırıldığında, bu konuya TFRS'de daha fazla önem verilmiş

olduğu ve daha detaylı ele alındığı görülmektedir. BOBİ FRS açısından ise tarihi maliyetin öncelikli olduğu fark edilmektedir. BOBİ FRS ilk kayıt ve sonraki ölçüm konusunda tarihi maliyetin yoğunlukta olduğu açıktır. KÜMİ FRS'den kavramsal çerçeveye bakıldığında ölçümün gerçeğe uygun değer, maliyet bedeli ve itibari değerden tanımlanmış olduğu görülmüştür. Gerçeğe uygun değer ile ölçüm BOBİ FRS'de canlı varlıklarda ilk kayıta yapılmaktadır. Bunun haricinde TFRS ile maddi duran varlıklarda sonraki değerlendirme hususunda benzer olduğu görülmektedir. BOBİ FRS'de ertelenmiş vergi sadece büyük işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaktadır. KÜMİ FRS'de ertelenmiş vergi yer almamaktadır. Finansal tablolara bakıldığında TFRS ve BOBİ FRS benzerdir fakat BOBİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosu sunulmamaktadır. KÜMİ FRS'nin diğer standartlara kıyasla sadeleştirilmiş olduğu söylenebilir. KÜMİ FRS'de finansal tablolar, kar veya zarar tablosu, finansal durum tablosu ve dipnotlar olarak sınıflandırılmaktadır. MSUGT incelendiğinde temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosudur. Konsolide Finansal tablolar TFRS'de zorunlu iken BOBİ FRS'de, yalnızca büyük işletmeler için düzenlenme zorunluluğu bulunmaktadır. KÜMİ FRS ve MSUGT'da konsolide finansal tablolar için düzenleme mevcut değildir. TFRS'de olmayan ancak BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan bir diğer hususta ihtiyatlılık kavramıdır.

KÜMİ FRS'nin esas itibariyle MSUGT'da eksik kalan gereksinimleri tamamlamaya yönelik oluşturulmuş bir standart olduğunu söyleyebiliriz. Diğer bir husus ise KÜMİ FRS ve VUK kapsamındaki benzerlik nedeniyle ticari kar ile vergi matrahı arasındaki farkın BOBİ FRS ve TFRS ile kıyaslandığında azalacağının görülmesidir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS vergi odaklı muhasebe sisteminden bilgi amaçlı muhasebeye geçiş hususunda geniş bir topluluğa hitap etmektedir. Yakın zamanda standartlardaki gelişmeler, büyük işletmelerden mikro işletmelere kadar büyük bir sınıfı kapsayan uygulamalar olup muhasebe açısından atılmış önemli adımlardır.

BOBİ FRS 2021 Sürümünde, 2017 yılındaki sürüme göre bazı güncellemeler yapılmıştır. Yapılan bu güncellemelerde TMS/TFRS uygulamalarına göre eksik olan kısımlardan eklemeler yapıldığı görülmektedir. Bazı anlam karmaşasına sebep olabilecek ifadeler çıkarılmış veya değiştirilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS ilk sürümde açıklanmayan birtakım hususlara BOBİ FRS 2021 sürümünde açıklık getirilmiştir.

BOBİ FRS'nin ve diğer standartların uygulanması ile AB düzenlemelerine uyum sağlanacaktır. Ayrıca finansal raporlama standartlarının gelişmesi ve uygulanması ile bağımsız denetimin daha şeffaf bir biçimde yürütülmesi kolaylaşacaktır. Dolayısıyla işletmelerin ve finansal tablolarının güvenilirliği sağlanacaktır. Yatırım yapacak işletmeler ve kişiler için finansal tabloların önemi başta gelmektedir. Finansal raporlama standartlarının getireceği faydalar ile yatırım ve istihdam açısından artışın ekonomik kalkınmaya katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2004). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19-60.
- Akdoğan, N. (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”. *Mali Çözüm Dergisi*, 101-118.
- Akdoğan, N. (2010). “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-26.
- Alan, M. (2018). *Maddi Duran Varlıklar ile Kiralamalar Uygulamalarının BOBİ FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Uygulama Örnekleri*. Yüksek Lisans Tezi. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). “Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”. *Akademik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 453-478.
- Aliabadi, F. ve Shahri, A. (2016). “Transparency in Financial Reporting with or without IFRS: The Case of Iran”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 605-623.
- Alkan, B. (2018). “Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 819-837.
- Alp, A. ve Üstündağ, S. (2009). “Financial Reporting Transformation: The Experience Of Turkey”. *Critical Perspectives on Accounting*, 680-699.
- Ankarath, N., Ghosh, T., Mehta, K., Alkafaji, Y. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals*. John Wiley&Sons Inc, New Jersey.
- Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. Doktora Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Çanakkale.
- Ataman, B. (2017). “TFRS Tam Set ile BOBİ FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme”. *Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular*, 9-27.
- Ataman, B. ve Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama

- Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 153-168.
- Ataman, Ü. ve Sümer, H. (2003). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atmaca, M. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ay, Z. (2008). *Dış Ticarete Bir Ödeme Aracı Olarak Akreditif ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Ayboğa, H. (2003). “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 327-359.
- Aytaç, A. ve Gücenme Gençoglu, Ü. (2020). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 11(3): 753-767.
- Başpınar, A. (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*, 42-57.
- Bayrı, O., Acar, D., Senal, S. (2019). “Finansal Yatırımların TFRS 9 ve BOBİ FRS Kapsamında Sınıflandırılması ve Gelir Vergisi Standardı Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(3): 563-580.
- Bekçi, İ. (2007). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 27-40.
- BOBİ FRS. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- BOBİ FRS. (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2021 Sürümü*. Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Çankaya, F. (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 127-148.

- Çatıkkaş, Ö., Esen, Ö., Şuekinci, C. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”. *Sayıştay Dergisi*, 191-209.
- Çelik, E. (2012). *Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Konusunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma*. Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Çelik, S. (2013). “Niğde İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-29.
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Demir, Ş. (2020). “Vergi Mizanından BOBİ FRS’ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-24.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2009). *UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar*. Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Demirel, B. ve Gürsoy, K. (2011). “Kobi’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm*, 19-42.
- Demirel, B., Erdoğan, M., Gürsoy, K. (2014). “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 612-629.
- Dinç, E. ve Atasel, O. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(6): 267-283.
- Dinç, E. ve Atasel, O. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında Riskten Korunma Muhasebesi Ve Korunma

- Yedeği". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4): 1185-1204.
- Doğan, A. (2018). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 115-131.
- Durak, G. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi". *Vergi Dünyası*, 38-45.
- Durmuş, C. ve Kutlu, O. (2020). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Karşılaştırılması". *Mali Çözüm*, 189-211.
- Epstein, B. ve Jermakowicz, E. (2010). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley&Sons Inc, New Jersey.
- Erdoğan, M. (2002). "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği". *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.
- Ergi, Ş. ve Güleç, Ö. (2019). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma". *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(2): 377-399.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmesi". *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 55-86.
- Ersoy Bozcuk, A., Uçar, M., Yılmaz, B. (2018). "Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetimine İlişkin Bir İnceleme". *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 125-143.
- Gordon, L., Loeb, M., Zhu, W. (2012). "The Impact of IFRS Adoption On Foreign Direct Investment". *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(4): 374-398.
- Gökçen, G. ve Ataman, B. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. (2018). "BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2): 437-457.

- Gönen, S. (2019). “Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8(1): 12-22.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 1-24.
- Güdelci, E. (2019). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar”. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 2(3): 200-214.
- Güleç, Ö. ve 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.
- Güleç, Ö. (2018). “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi”. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4): 901-921.
- Günce, N. (2018). “BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Bilanço ve Gelir Tablosu Düzenlenmesi Açısından Karşılaştırılması”. *Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, 23-32.
- Güvemli, O. (2012). “Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 122-149.
- Güvemli, O., Aytulun, A., Şişman B. (2013). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 19-49.
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2015). “Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 26-50.
- Hikmet, N. (2001). “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69-71.
- İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”. *Mali Çözüm*, 25-43.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2019). *TMS/TFRS’lerin Uygulanmasına Yönelik İlke Kararları*. Ankara.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2021) *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Modüller*. Ankara.

- Karababa, A (2018). “Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış”. *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 16-24.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 799-814.
- Karaömer, Y. ve Özbirecikli, M. (2019). “Effects Of Financial Reporting Differences In Between BOBİ FRS And MSUGT On Financial Statement Analysis: An Investigation On Financial Structure Ratios”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 233-250.
- Karapınar, A. (2000). “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2(2): 85-96.
- Karasu, R. (2014). “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”. *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1): 79-105.
- Karataş Aracı, Ö. ve 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.
- Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi, Ankara
- Kaya, C. T. ve Türegün, N. (2017). “Dünyada KOBİ finansal raporlama uygulamaları ve Türkiye için çıkarımlar: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi’ne Bakış”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 97-114.
- Kaya, İ. (2011). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Kayan, A. (2000). “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”. *Maliye Dergisi*, 80-87.
- Kırkık, Ş., Coşkun, S., Coşkun, S. (2019). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Mesleğine Etkisinin SMMM’lerin Bakış Açıları Doğrultusunda Değerlendirilmesi: Manisa İlinde Bir Uygulama”. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(1): 58-79.
- Kıymetli Şen, İ., Özbirecikli, M. (2020). “KÜMİ FRS’nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1): 1-19.

- Kocamaz, H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 105-120.
- KÜMİ FRS. (2019). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Küçük, E. (2018). “Devlet Teşviki Kapsamındaki Düşük Faizli Kredilerin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4): 761-784.
- Lazol, İ. (2000). “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 9-11.
- Marşap, B. ve Yanık, S. (2019). “Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinin IFRS 16 ve BOBİ FRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1): 1-15 .
- Otlı, F. ve Güdelci, E. (2019). “BOBİ FRS ile Ortaya Çıkması Muhtemel Etkilerin Teorik Boyutta Değerlendirilmesi”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(66): 1117-1126.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2008). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ., Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). “Avrupa Birliği’nde finansal raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”. *Mali Çözüm Dergisi*, 21-44.
- Özkan, S. ve Acar, E. (2010). “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerine Genel Bakış”. *Mali Çözüm Dergisi*, 49-86.
- Öztürk, E., Gökçen, G., Güleç, Ö. (2019). “KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3): 413-430.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 119-139.
- Pirgaip, B. (2003). Türk Sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum. *Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi*, 1-14.

- Ramanna, K. ve Sletten, E. (2009). *Why Do Countries Adopt International Financial Reporting Standards?*. Harvard Business School, Massachusetts.
- Sakarya, Ş., Yazgan K., Yıldırım, H. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nın Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 699-724.
- Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). “BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59): 47-57.
- Sîpahi, B. ve Küçük, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 181-193.
- TMS. (2019) *Türkiye Muhasebe Standartları*. Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TFRS. (2019) *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Terzi, S., Kıymetli Şen, İ., Üçoğlu, D. (2015). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolide Finansal Raporlama*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006). “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 457-480.
- Tuğay, O. ve Arısoy, K. (2019). “Finansal Araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması”. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(12): 563-577.
- Tunçez, H. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”. *Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 11(61): 1018-1024.
- Türkkot, M. (2005). “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”. *Yaklaşım Dergisi*. 40-46.
- Uçma, T. (2012). “Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 145-178.
- Uluslan, H., Elçin, E., Köylü, Ç. (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 11-34.

- Yazarkan, H. ve Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). “KOSGEB Tarafından KOBİ’lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-14.
- Yazıcı, M. (2003). “Muhasebe Standardının Tanımı”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36-37.
- Yıldırım, G. (2019). “BOBİ FRS Karşılıklar Standardı ve Uygulaması”. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi*, 421-431.
- Yılmaz, Z. (2017). “TR90 Bölgesindeki SMMM Oda Başkanlarının BOBİ FRS Konusundaki Görüşleri”. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4(15): 1866-1880.
- Yünlü, M. (2016). “Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları”. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1(1): 23-42.
- Yünlü, M. (2020). “Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 180-192.
- Zencirkıran, S. (2015). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat ile İlişkisi”. *Sayıştay Dergisi*, 61-74.

İnternet Kaynakları

- Akçakoca, C. (2017)., “BOBİ FRS Sistemi veya Problemi. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”. <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6795/BOBİ-FRS-Sistemi-veya-Problemi-> (erişim tarihi: 19.09.2017).
- ConnectUS., <https://connectusfund.org/>: <https://connectusfund.org/6-advantages-and-disadvantages-of-adopting-ifs> (erişim tarihi: 01.03.2021)
- Resmî Gazete., “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm>. (erişim tarihi 29.11.2020).
- Resmî Gazete., <http://www.resmigazete.gov.tr/>: (erişim tarihi 27.07.2017).
- Johnson, S., “Guessing the Costs of IFRS Conversion”. <https://www.cfo.com/>: <https://www.cfo.com/accounting-tax/2009/03/guessing-the-costs-of-ifs-conversion/> (erişim tarihi: 21.11.2020).
- Martini, R., “Corporate Tax Subject: National Report Germany”. <https://www.unibocconi.eu/>: <https://www.unibocconi.eu/wps/wcm/connect/7c2b52db-bbdc-4c4d-930c-6ef9b82d431c/Martini+->

Corporate+Tax+Subjects+National+Report+Germany.pdf?MOD=AJPERES (erişim tarihi: 30/12/2020).

şaylı, H. (2018). “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve VUK Karşılaştırılması”. www.finansaleksen.com.tr: <https://www.finansaleksen.com.tr/tms-1-finansal-tablolarin-sunulusu-ve-vuk-karsilastirmasi/> (erişim tarihi: 12.04.2021).



ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı	Burak Çağrı YILMAZ
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Nuh Mehmet Küçükçalık Anadolu Lisesi
Lisans Diploması	İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
İŞ DENEYİMİ	
Çalıştığı Kurumlar	Vizyon Mali Müşavirlik 2019 Antalya Mali Müşavirlik 2019-2021