



## Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme

Umit Gucenme Gencoglu<sup>a</sup>

**Öz:** Ülkemizde 1994 yılından bu yana yasal kayıtlar için kullanılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamındaki düzenlemeler ve vergi kanunlarımızdaki değerlendirme ölçüleri ile hazırlanan finansal tablolar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS) gereklerini karşılamamaktadır. Bağımsız muhasebe denetimine tabi olan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar tarafından IFRS'ler, diğerleri ise IFRS'ler ile uyumlu olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na göre raporlama yapmaktadır. Denetim kapsamı dışındaki işletmelerin de bu standartlar ile uyumlu ancak MSUGT ve vergi düzenlemelerimize daha yakın bir raporlama çerçevesini kullanması, böylece denetim kapsamı dışındaki işletmelerin de bilgi amaçlı finansal raporlama yapması amacıyla Kamu Gözetimi Kurumu tarafından "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)" için taslak hazırlanmıştır. Standartlara göre hazırlanan finansal tablolar, vergi matrahının tespiti amacıyla değil, Devlet dışında işletmenin diğer paydaşlarına işletme hakkında gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun bilgileri sağlama amacıyla hazırlanmaktadır. Bu tablolardaki bilgiler ile işletme yöneticilerinin ve diğer paydaşlarının rasyonel kararlar almasının sağlanması, böylece işletmenin rekabet gücünün artırılması amaçlanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, ülkemizde bilgi amaçlı finansal raporlama anlayışının yerleşmesine büyük katkı sağlayacak olan KÜMİ FRS'nin, IFRS'lerin daha sade ve ülkemize özgü uygulaması olan BOBİ FRS ve vergi uygulamalarımız ile karşılaştırılarak açıklanmasıdır.

**Anahtar Sözcükler:** Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Finansal Raporlama Standartları, Faydalı Finansal Bilgi

**JEL:** M40, M48

**Geliş** : 25 Ekim 2019  
**Düzeltilme** : 18 Aralık 2019  
**Kabul** : 26 Aralık 2019

**Tür** : Kuramsal

## Comparison of the Financial Reporting Standard for Small and Micro Businesses with BOBİ FRS and Tax Practices in Turkey and General Evaluation

**Abstract:** The financial statements prepared in accordance with the Accounting System Implementation Communiqués (MSUGT) used in our country since 1994 and the valuation measures in our tax laws do not meet the requirements of International Financial Reporting Standards (IFRS). Among the entities that are subject to independent audit, Public Interest Organizations report according to IFRS and others report according to the Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises that are in line with IFRSs. The Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises has been prepared by the Public Oversight Authority in order to use a reporting framework in compliance with these standards but closer to our MSUGT and tax regulations. Thus, it is aimed that the companies outside the scope of the audit also make financial reporting for information purposes. The purpose of the financial statements prepared in accordance with the standards is not to determine the tax base. Financial statements are prepared in order to provide fair, comparable and appropriate information to the other stakeholders of the enterprise other than the government. With the information in these tables, it is aimed to ensure that business executives and other stakeholders make rational decisions and thus increase the competitiveness of the enterprise. The aim of this study is to explain the comparison of KUMI FRS, which will contribute to the establishment of informational financial reporting, by comparing it with our BOBİ FRS and our country tax applications.

**Keywords:** Financial Reporting Standard for Small and Micro Businesses, Financial Reporting Standards, Useful Financial Information

**JEL:** M40, M48

**Received** : 25 October 2019  
**Revised** : 18 December 2019  
**Accepted** : 26 December 2019

**Type** : Conceptual

**Cite this article as:** Gucenme-Gencoglu, U. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı'nın BOBİ FRS ve vergi uygulamalarımız ile karşılaştırılması ve genel değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.

The current issue and archive of this Journal is available at: [www.berjournal.com](http://www.berjournal.com)

<sup>a</sup> Prof., PhD., Bursa Uludağ University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, Bursa, Türkiye, umitgucenme@uludag.edu.tr (ORCID ID: 0000-0002-8034-9063)

## 1. Giriş

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından uygulama kapsamı, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmış olan ve ülkemizde 2005 yılından bu yana kullanılan Türkiye Muhasebe Standartları ile KGK tarafından 2017 yılında yayımlanan ve 2018 yılı başından itibaren kullanılan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. Temel özellikleri aynı esaslara dayanan bu iki raporlama çerçevesi, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)'ler ile büyük ve orta boy işletmelerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamalarını sağlamıştır. Ancak bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler, 1994 yılından itibaren yasal kayıtların tutulmasında kullanılan ve denetime tabi olan işletmelerin raporlama çerçevelerinin gereklerini karşılamayan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı (MSUGT) kapsamındaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ni kullanmaya devam etmişlerdir (kgk.gov.tr). Ancak MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolarda Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme ölçüleri esas alındığından bu tablolar, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu göstermek amacıyla kullanılmış, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaşmıştır.

Ülkemizdeki tüm finansal raporlama çerçevelerinin uyumunu sağlamak amacıyla KGK tarafından, Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı hazırlanmış ve 12 Temmuz 2019 tarihi itibarıyla kamuoyunun görüşüne açılmıştır. TFRS ve BOBİ FRS'ye göre uygulanması daha kolay ve daha az maliyetli olan, uluslararası finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı, daha ziyade BOBİ FRS ile uyumlu fakat ülkemizdeki vergi uygulamalarına diğerlerinden daha yakın olan ve bilgi için finansal tablo düzenlenmesinde Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yerine kullanılması amaçlanan KÜMİ FRS ile vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçilmesi sağlanacaktır.

Bu çalışmada, KÜMİ FRS'nin temel özelliklerinin, vergi uygulamaları için kullanılan MSUGT kapsamındaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS ile karşılaştırılarak farkların ortaya konması amaçlanmaktadır.

## 2. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın Temel Özellikleri

Sade bir anlatım diliyle kaleme alınmış ve 22 bölümden oluşan, KÜMİ FRS ile ülkemiz ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasının sağlanması, halen uygulamacılar için hakim olan vergi için muhasebe anlayışından bilgi için muhasebe anlayışına geçiş için temel oluşturulması amaçlanmaktadır. 01/01/2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanan KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin kararlarına dayanak oluşturacak ve tüm ilgili tarafların, işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayacaktır.

KÜMİ FRS ile ilgili düzenlemede, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımı yapılmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nın hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır (kgk.gov.tr).

KÜMİ FRS seti yürürlüğe girdiğinde küçük ve mikro işletmeler için ayrı tanımlamaların yapılması planlanmaktadır. Bu kapsamda, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı için belirlenen hadlerden en az ikisini sağlayan işletmeler küçük işletme olarak tanımlanacak ve KÜMİ FRS seti uygulama kapsamına

alınacaktır. Diğer yandan, mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmeler de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alacak, sağlamayanlar ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulacaktır( Gökçen vd., 2019: 415).

### 3. Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından kullanılan TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında KÜMİ FRS, uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. Örneğin; TFRS ve BOBİ FRS uygulayan diğer işletmelerden farklı olarak, KÜMİ FRS kapsamındaki işletmelerin sadece "Finansal Durum Tablosu" ve "Kâr veya Zarar Tablosu" sunması yeterlidir. BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama, ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlükler, KÜMİ FRS'de yer almamaktadır ve genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.

BOBİ FRS'de yer alan "Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu", "Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi", "Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar", "Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar", "Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama", "Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler", KÜMİ FRS'de yer almamaktadır.

BOBİ FRS'de "Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" içindeki düzenlemeler, KÜMİ FRS'de, "Bölüm 1: Kavramlar ve Genel İlkeler", "Bölüm 2: Finansal Tabloların Sunumu", "Bölüm 3: Finansal Durum Tablosu", "Bölüm 4: Kâr veya Zarar Tablosu" olmak üzere 4 farklı bölüm içinde yer almıştır. Ayrıca BOBİ FRS'de yer alan "Bölüm 21: İş Birleşmeleri", KÜMİ FRS'de "Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri" olarak isimlendirilmiştir. Bunun dışında bölüm numaraları eşleşmese de bölüm isimlerinin aynı olduğu görülmektedir.

#### 3.1. Kavramlar ve Finansal Tablolar İle İlgili Karşılaştırmalar

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde bilanço olarak isimlendirilen finansal tablo, TFRS ve BOBİ FRS'de olduğu gibi KÜMİ FRS'de de finansal durum tablosu olarak isimlendirilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki gelir tablosu ise, TFRS'de kar zarar tablosu ve eğer kapsamlı gelir hesaplanmışsa kapsamlı gelir tablosu olarak isimlendirilirken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de kapsamlı gelir hesaplanmadığından tablo, kar veya zarar tablosu olarak isimlendirilmektedir. TFRS ve BOBİ FRS'de, finansal durum tablosu ve kar zarar tablosuna ilaveten hazırlanması zorunlu olan nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu, KÜMİ FRS'de asgari olarak hazırlanması gereken tablolar arasında yer almamaktadır. Bu nedenle KÜMİ FRS ekler kapsamında, konsolide finansal tablolar, nakit akış ve özkaynak değişim tablosu formatı bulunmamakta, sadece finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu örneği yer almaktadır.

BOBİ FRS'de finansal raporlamanın amacı, tam sette olduğu gibi, finansal tablo bilgilerini kullananlara, geleceği tahmin etme ve geçmişi değerlendirme olanağı veren önemli nitelikteki ihtiyaca uygun bilgileri sunmak, tam, tarafsız, hatasız, doğru ve güvenilir bilgileri üretmek üzere gerçeğe uygun sunumu sağlamaktır. Bunun için BOBİ FRS'nin ilk bölümünde faydalı finansal bilginin temel özellikleri, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum, destekletici özellikleri ise anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum olarak ifade edilmiştir. KÜMİ FRS Bölüm 2'de aynı özellikler "Finansal Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri" başlığı altında gruplandırma yapılmadan verilmekte ve BOBİ FRS ile uyumlu olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca yine BOBİ FRS ile uyumlu olarak "Genel Finansal Raporlama İlkeleri" başlığı altında "işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, karşılaştırmalı bilgi, mahsup yasağı, sunumda tutarlılık ve raporlamanın sıklığı" kavramları tanımlanmaktadır.

KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 1'deki temel ölçüm esasları; maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değerdir. KÜMİ FRS'de alacak ve borçlar itibari değer ile değerlendirilmektedir. BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadeli alım satımlarda faiz ayrıştırması yapılması gerekiyorken, KÜMİ FRS'de varlık alımı ve hasılat kayda alınırken hiçbir zaman faiz ayrıştırması yapılmaz. Dönem içinde faiz ayrıştırması yapılmadığından, dönem sonunda alacak ve borçlar için zorunlu olarak reeskont hesaplanmalıdır. Bu uygulama TFRS ve BOBİ FRS uygulamaları ile uyumlu değildir, ancak ülkemizdeki vergi uygulamaları ile uyumludur.

KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 3'deki finansal durum tablosu ile ilgili düzenlemelere göre tabloda, küçük ve mikro işletmeler tarafından ihtiyaca göre alt kalemlere yer verilebilir. BOBİ FRS ile uyumlu olarak bu bölümde belirtilen özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar ve yükümlülükler, dönen varlık ve kısa vadeli yükümlülük olarak, bu özellikleri taşımayan kalemler duran varlık ve uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır. Özkaynak sınıfında ödenmiş sermaye, yedekler, geçmiş yıllar kâr/zararı, dönem net kâr/zararı gibi kalemler sunulur. BOBİ FRS'de finansal durum tablosunun pasifinde ve özkaynak değişim tablosunda raporlanan "Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" gibi özkaynak kalemlerine karşılık, KÜMİ FRS finansal durum tablosunda özkaynaklar içinde, "Yeniden Değerleme Değer Artışları" ve "Yabancı Para Çevrim Farkları" hesabı yer almaktadır. KÜMİ FRS'de türev ürünler ve korunma muhasebesi yer almamakta ancak BOBİ FRS ile uyumlu olarak KÜMİ FRS'de de maddi duran varlıkların sonraki ölçümlerinde yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir.

BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmeler ertelenmiş vergileri hesaplar ve raporlar ancak, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer almayan ertelenmiş vergilerin kaydı ve raporlaması KÜMİ FRS'de de bulunmamaktadır. KÜMİ FRS finansal durum tablosu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki bilanço formatına yakın olmakla birlikte, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki bilançoda yer almayan canlı varlıklar kalemi, TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu olarak KÜMİ FRS finansal durum tablosunda dönen ve duran varlıklar grubu içinde yer almakta, ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkullerine BOBİ FRS hükümlerini uygulamak isteyenler tabloda "yatırım amaçlı gayrimenkuller" kalemine yer vermektedir.

KÜMİ FRS'de kar-zarar tablosu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki gelir tablosundan ve TFRS'lerdeki kar zarar tablosu ve kapsamlı gelir tablosu formatından farklıdır, ancak BOBİ FRS ile uyumludur. KÜMİ FRS'de kar-zarar tablosunda, esas faaliyet kar-zararını takiben raporlanan dönem gelir-giderleri, diğer faaliyetlerden gelirler/ giderler ve finansal gelirler/giderler olarak gruplandırılmıştır. Ancak KÜMİ FRS'de özkaynak yöntemi yer almadığından "Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar" kalemi bulunmamakta, ancak satış hasılatı hesaplanırken BOBİ FRS'de olduğu gibi "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" da dikkate alınmaktadır.

Konsolide finansal tabloların yer almadığı KÜMİ FRS'de, tüm standartlarda olduğu gibi, bir gelir veya gider kalemi kar veya zarar tablosunda ya da dipnotlarda Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde kullanılan "olağandışı kalem" olarak sunulmaz. Ayrıca TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu olarak, düzeltilen geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri, ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararının bir unsuru olarak değil, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler olarak raporlanır. Oysa bu hususlara ilişkin Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde bir düzenleme bulunmamaktadır. KÜMİ FRS 5. bölümde yer alan "Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar" ile 6. bölümdeki "Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar" ile ilgili düzenlemeler BOBİ FRS ile uyumludur. Buna göre geriye dönük düzeltme yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir finansal durum tablosu sunulur. Ancak geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki finansal durum tablosunda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse ilave finansal durum tablosu sunulması gerekmez.

### 3.2. Hasılatın Raporlanması

KÜMİ FRS Taslağı 7. bölümde ele alınan hasılat, BOBİ FRS'de olduğu gibi mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı), hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payını kapsamaktadır. Bu bölümde yer alan finansal tablolara alma ölçütleri genellikle BOBİ FRS ile uyumlu olmakla birlikte, hasılatın ölçümü hususunda farklılık bulunmaktadır. BOBİ FRS'de "Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür ve etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir"(BOBİ FRS Bölüm 5, madde 9). KÜMİ FRS'de ise, ülkemizdeki vergi uygulamalarında olduğu gibi, hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında,

satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. KÜMİ FRS’de mal satışına ilişkin hasılatın, finansal tablolara alınma ölçütleri BOBİ FRS ile örtüşmektedir.

BOBİ FRS’ye göre, hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi benzerlik ihtiva etmektedir. Hizmet sunumunun ve inşaa sözleşmesinin sonucu güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilmekte ve ilgili hizmet sunumu ve inşaa sözleşmesine ilişkin herhangi bir kâr ortaya çıkmamaktadır (Sabuncu, 2018: 241). Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın kaydı ve raporlamasında, BOBİ FRS ile uyumlu düzenlemelerin bulunduğu KÜMİ FRS’de, bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak (tamamlanma yüzdesi yöntemi” kullanılarak) finansal tablolara alınır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Oysa vergi uygulamamızda ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde bir dönemden uzun süren hizmet işlemlerinde, hasılatın sunumu ve kar zararın hesaplanması, işin tamamlandığı dönem sonu itibarıyla gerçekleştirilir, hizmetin sunulduğu önceki raporlama dönemlerinde hasılat ve kar zarar raporlanmaz.

Mal ve hizmetlerin takası durumunda hasılatın ortaya çıkması ile ilgili olarak KÜMİ FRS bölüm 7 madde 10’daki düzenlemeler BOBİ FRS ile uyumludur. Buna göre, *“mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde takası durumunda, hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda söz konusu işlem:*

- *Alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine, varsa, ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır).*
- *Alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır.*
- *Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin **defter değeri** esas alınır.”*

### 3.3. Stoklar ve Satışların Maliyetinin Raporlanması

KÜMİ FRS Taslağı 8. bölümde ele alınan stoklar ile ilgili düzenlemeler de genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak BOBİ FRS’de bir yıldan uzun vadeli stok alımlarında, vade ayrıştırması yapıldığı halde KÜMİ FRS’de vade ayrıştırması yapılmaz. Ayrıca BOBİ FRS’de stoklar, *“maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür, değer azalışı değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır”* (BOBİ FRS Bölüm 6 madde 22). Buna karşılık net gerçekleşebilir değer tanımına yer vermeyen KÜMİ FRS’de stoklar, maliyet değeri ile ölçülür ve 19. maddeye göre *“Raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılır. Bu tutar, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kaleminde gösterilir”*. KÜMİ’deki değer düşüklüğü vergi uygulamalarımıza uygun şekilde tespit edilmekte, ancak değer azalışı BOBİ FRS’de olduğu gibi satış maliyetini artıran bir şekilde kar zarar tablosunda raporlanmaktadır.

Stoklarda değer düşüklüğünün iptali ile ilgili KÜMİ FRS’deki düzenlemeler, BOBİ FRS ile aynıdır. Buna göre, değer düşüklüğü iptal edildiğinde, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınır ve stokun değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz. Değer düşüklüğünün iptali ile ilgili kayda alınan gelir, satışların maliyeti ile ilişkilendirilmez. Tekdüzen muhasebe Sisteminde ise, stoklar ile ilgili hem değer düşüklüğü zararı, hem de değer düşüklüğünün iptalindeki gelir, satışların maliyeti ile ilişkilendirilmez, olağan faaliyet gideri/geliri olarak raporlanır.

KÜMİ FRS’de stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri (stok alımı için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri) oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılırken, BOBİ FRS’de, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokların maliyetine dâhil edilir.



BOBİ FRS ve vergi uygulamalarımız ile uyumlu olarak KÜMİ FRS'de mamul maliyetleri, tam maliyet yöntemine göre ve üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm teknikleri kullanılabilir.

BOBİ FRS'de olduğu gibi KÜMİ FRS'de de "Tarımsal Faaliyetler" uyarınca canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, **finansal tablolara** ilk kez alınırken hasat anındaki **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür ve bu değer, stokun hasat anındaki maliyetidir. VUK 277. maddesine göre ise, canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmekte, zirai işletmelere dâhil olan hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılmaktadır

Stokların takas yoluyla edinimi ile ortak ürün ve yan ürün ile ilgili BOBİ FRS'de yer alan düzenlemelere, KÜMİ FRS'de yer verilmemiştir.

### 3.4. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Raporlanması

KÜMİ FRS Taslağı bölüm 10 kapsamında finansal varlık ve finansal yükümlülükler ve işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir. Bu bölümde BOBİ FRS 9,10, ve 11. bölümlerinde yer alan düzenlemeler sadeleştirilerek ele alınmış, BOBİ FRS'de ayrı bölümlerde yer alan bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümüne ilişkin hükümler de, bu bölüm kapsamına alınmıştır.

KÜMİ FRS'de finansal araç, finansal varlık ve finansal yükümlülük tanımları BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadeli alacak ve borçlar itfa edilmiş değeri ile ölçülerek, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz kar zararda raporlanırken, KÜMİ FRS'de tüm alacak ve borçlar, vergi mevzuatımızda olduğu gibi itibari değeri ile ölçülür ve hesap dönemi sonlarında reeskont işlemine tabi tutulur. MSUGT'a göre sadece senede bağlanmış alacak ve borçlar için yapılabilen ve ihtiyari olan reeskont uygulaması, KÜMİ FRS'de tüm alacak ve borçlar için zorunludur. İşletme dönem sonlarında makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklarını tahmin eder ve bu alacaklar için 10.21-10.27 paragrafları uyarınca değer düşüklüğü karşılığı hesaplar. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü hesaplanırken, değer düşüklüğüne dair KÜMİ FRS bölüm 10, 23 ve 24. maddelerinde sayılanlar gibi gözlemlenebilir bir kanıt varsa, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.

KÜMİ FRS'de ticari ve diğer alacak ve borçlar dışındaki, borçlanma araçlarının ilk ölçümü gerçeğe uygun değeri (işlem fiyatı) üzerinden gerçekleştirilir, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Borçlanma araçlarının sonraki dönemlerdeki ölçümünde, işlem fiyatına, raporlama dönemi sonuna tahakkuk eden faiz gelir veya giderleri eklenir, dönem sonuna kadar gerçekleşmiş tüm ana para geri ödemeleri ve tüm faiz ödeme veya tahsilatları çıkartılır ve eğer varsa değer düşüklüğü zararları da düşüldükten sonraki değeri ile raporlanır.

MSUGT'da, KÜMİ FRS'de olduğu gibi, borçlanma aracı niteliğindeki menkul kıymet yatırımları ilk edinimde işlem fiyatı ile kayda alınır ve işlem maliyetleri kar zarara yansıtılır. Vergi uygulamalarımızda sonraki dönemlerdeki değerlemede ise, varsa borsa rayıcı, yoksa alış bedeline, vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar, işletmenin ihraç ettiği tahviller için itibari değeri, banka kredileri işlemiş faiziyle birlikte mukayyet değeri kullanılmaktadır. BOBİ FRS'de ise borçlanma araçları, ilk muhasebeleştirmede, işlem maliyetleri de dahil edilmiş işlem fiyatı üzerinden, sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilir, ortaya çıkan fark ve varsa değer düşüklüğü zararı, kar zarara aktarılır.

KÜMİ FRS'de, "bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirak yatırımlarındaki paylar dâhil, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri (işlem fiyatı) üzerinden ölçülür ve işlem maliyetlerinin tamamı doğrudan kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü de gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) üzerinden gerçekleştirilir ve ortaya çıkan değer farkları kâr veya zarara yansıtılır." BOBİ FRS'de ise,

bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirak yatırımlarındaki paylar için özkaynak yöntemi kullanılır, bunlar dışındaki hisse senedi yatırımları için KÜMİ FRS ile aynı esaslar geçerlidir.

KÜMİ FRS'ye göre, BOBİ FRS ile uyumlu olarak, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçlarının ilk ölçümü, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirilir. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü ise, maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek gerçekleştirilir ve değer azalışları gider olarak kar zarara yollar. BOBİ FRS'de işletme, korunma aracı ile korunan kalem arasında korunma ilişkisi tanımlayarak korunma muhasebesini ihtiyari olarak uygulayabilir, ancak KÜMİ FRS ve MSUGT kapsamında korunma muhasebesi gibi konsolide finansal tablolar da yer almamaktadır. MSUGT'da hisse senetlerinin ilk kaydı, işlem maliyetleri hariç işlem fiyatı (alış bedeli) ile yapılmakta ve sonraki dönemlerde maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Ancak vergi uygulamamız hisse senetlerinin sonraki dönemlerdeki değerlemesinde alış bedeli ile değerlemeyi esas aldığından değer azalış zararı, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini taşımaktadır.

### 3.5. Maddi - Maddi Olmayan Duran Varlıkların Raporlanması

KÜMİ FRS Taslağı bölüm 11'e göre "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 (madde 3). Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere elde tutulan gayrimenkuller bu bölüm hükümleri uyarınca maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Ancak, isteğe bağlı olarak, işletmeler söz konusu gayrimenkullere BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hükümlerini uygulamayı seçebilir (madde 4). Buna göre, KÜMİ FRS'de yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı bir bölümde ele alınmamış ancak BOBİ FRS gereklerinin uygulanarak yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal durum tablosunda ayrı raporlanması isteğe bırakılmıştır.

KÜMİ FRS'ye göre, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür ve maliyet bedelinin tespiti BOBİ FRS ile uyumlu olmakla birlikte, vadeli alımlarda maliyetin tespitinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçüldüğü halde, KÜMİ FRS'de faiz ayrıştırması bulunmamakta, vergi uygulamamızda olduğu gibi maliyet değerinin içinde vade farkı da yer almaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, inşası normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar için kullanılan kredilerin borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine eklenir. Vergi uygulamamıza göre kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra ise maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilebilir (Doğan, 2018: 123). Kredi faizlerine ilişkin olarak yayımlanan 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde "Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili kur farkı ve faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması," açıklamalarına yer verilmiştir. Vadeli alımlarda satıcı tarafından faturaya yansıtılan vade farkları da finansman gideri niteliğinde olduğundan aynı esaslara göre değerlendirilmektedir (Bağırhan, 2019: 6). KÜMİ FRS'de maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

Vergi uygulamalarımızdan farklı ancak BOBİ FRS ile uyumlu olarak, KÜMİ FRS'de arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak finansal tablolara alınır. Öte yandan BOBİ FRS ve vergi uygulamamızda olduğu gibi, KÜMİ FRS'de varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilir.

Vergi uygulamamızda maddi ve maddi olmayan duran varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. KÜMİ FRS'de ise, BOBİ FRS ile uyumlu olarak, maddi olmayan duran varlıklar için sadece maliyet yöntemi uygulanabiliyor iken maddi duran varlıklar için maliyet ya da yeniden değerlendirme yönteminin kullanılabilmesi belirtilmektedir. Maliyet yöntemi uygulandığında, her raporlama dönemi sonunda maddi ve

maddi olmayan duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti yapılarak, varsa değer düşüklüğü zararının finansal durum tablosunun aktifinde eksi olarak ve kar zarar tablosunda da gider olarak raporlanır. Vergi uygulamalarımızda ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için dönem sonunda sadece amortisman hesaplanır ve kayıtlanır, değer düşüklüğünün hesaplanıp raporlanması mümkün değildir.

KÜMİ FRS Taslağı'na göre, maddi duran varlıklar için edinimden sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir ve bu durumda, "yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlendirilenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır"(KÜMİ FRS 11/17). Gerçeğe uygun değer tespitinde, BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar'da yer alan düzenlemelerin uygulanacağı ifade edilmektedir.

KÜMİ FRS Taslağı'nda yeniden değerlendirme yönteminin uygulanması, tam set standartlar ile uyumlu olarak BOBİ FRS düzenlemeleri paralelindedir. Buna göre, "Değer artışları finansal durum tablosunda özkaynaklarda "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde raporlanır. Eğer aynı varlığın daha önce gider kaydedilen değer azalışı varsa, önce bunun iptali için gelir kaydı yapılır. Değer azalışı olduğunda, varsa önce aynı varlık için özkaynaklardaki "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde yer alan tutardan indirilir, kalan tutar gider kaydedilir. Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında, bu varlığa ilişkin olarak "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde yer alan birikmiş tutar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır"(KÜMİ FRS 11/20-21).

Vergi uygulamalarımızda ihtiyari olan amortisman, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de zorunludur. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kullanıma hazır olduğunda amortisman ayrılmaya başlanır ve her zaman kıst amortisman uygulanır. Oysa vergi uygulamalarımızda kıst amortisman sadece binek otomobilleri için uygulanmaktadır.

Vergi uygulamalarımızda kalıntı değer dikkate alınmaz ancak standart uygulamalarında amortisman tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir. Eğer kalıntı değer, önemsiz ise, amortisman tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Vergi uygulamalarımızda varlıkların faydalı ömürleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlendiği halde, tüm standartlara göre faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir. KÜMİ FRS'ye göre, BOBİ FRS ile uyumlu olarak, maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömrü belirsiz olanlar 5-10 yıl arasında itfa edilir.

Vergi uygulamalarımızda amortisman yöntemleri sınırlandırılmış olmasına karşılık, standartlarda amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri veya faydalı ömrü işletme tarafından değiştirilebilir.

KÜMİ FRS Taslağı'na göre, işletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan harcamalar, varlık olarak finansal tablolara alınan başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez. Bu kapsamda araştırma ve geliştirme giderleri ile kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifte raporlanmayarak gider kaydedilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'de ise araştırma ve geliştirme giderleri ayrıştırılmıştır, araştırma giderlerinin kar zarara yansıtılması, nitelikleri tanımlanmış olan geliştirme giderlerinin ise aktifte raporlanabileceğine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, araştırma ve geliştirme giderleri ile kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi mümkündür.

Maddi ve maddi olmayan varlıklardaki değer azalışları, vergi uygulamalarımızda ve Tekdüzen Muhasebe sisteminde yer almamakta, ancak KÜMİ FRS bölüm 16 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" hükümlerine göre hesaplanmaktadır. Bu bölüm BOBİ FRS ile uyumlu düzenlemeler içermekle birlikte, BOBİ FRS'deki



şerefiye ve nakit yaratan birim ile ilgili düzenlemeler KÜMİ FRS’de yer almamış, geri kazanılabilir değer kavramı içinde kullanım değeri kavramına yer verilmemiştir. KÜMİ FRS’ye göre “Her raporlama dönemi sonunda, her bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır” (KÜMİ FRS Bölüm 16 madde 3). BOBİ FRS’den farklı olarak “Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları “Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar” uyarınca yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır” (KÜMİ FRS Bölüm 16 madde 8) düzenlemesi bulunmaktadır. “Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama Giderleri” kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir” (KÜMİ FRS Bölüm 16 madde 9).

MSUGT’da maddi olmayan duran varlıklar içinde raporlanan şerefiye, BOBİ FRS’de olduğu gibi “İşletme Birleşmeleri” ile ilgili 19. bölümde ele alınmıştır. Buna göre, “İşletme birleşmesi, bir işletmenin başka bir işletmeyi veya iş tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmeleriyle gerçekleşir. İşletme birleşmesi, çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin; bir işletme birleşmesi, edinen işletmenin edinilen işletmenin net varlıklarını satın alması veya edinilen işletmenin özkaynak paylarını edinmesi, iki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinilen işletme tarafından devralınması şeklinde gerçekleşebilir” (KÜMİ FRS Bölüm 19 madde 2-3). İşletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Buna göre, edinen işletme birleşme tarihinde iş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyeyi varlık olarak kayda alır.

Şerefiye tutarı; birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın bu bölüme göre kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinilen işletmenin payını aşan kısmıdır. BOBİ FRS ile uyumlu olarak, KÜMİ FRS’de de şerefiye amortismanına tabi tutulur.

Şerefiye sonraki dönemlerde, ilk kayda alındığı tutardan birikmiş itfa payları düşülerek ölçülür. Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz (Güçenme Gençoğlu, 2017: 9)

KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 13 kapsamındaki kiralama ile ilgili düzenlemeler genel olarak BOBİ FRS ile ve Vergi Usul Kanunu’nda finansal kiralama ile ilgili düzenlemeler ile uyumludur. Ancak BOBİ FRS’de yer alan, bir varlığın satışını ve aynı varlığın geri kiralınmasını ifade eden satış ve geri kiralama işlemleri KÜMİ FRS’de ve vergi düzenlemelerimizde yer almamaktadır.

### 3.6. Devlet Teşvikleri

KÜMİ FRS Bölüm 15 kapsamındaki Devlet Teşvikleri ile ilgili düzenlemeler genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak BOBİ FRS’de bölüm 16 madde 5 kapsamındaki “Devlet tarafından sağlanan ve önceden belirlenen şartlar karşılandığında devletin feragat ettiği krediler devlet teşviki olarak dikkate alınır. Ayrıca piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan bir krediden sağlanan fayda da devlet teşviki olarak kabul edilir” düzenlemesi KÜMİ FRS’de yer almamıştır. Ayrıca BOBİ FRS bölüm 16 madde 9’da yer alan “Piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan krediler, bu kredi için devlete yapılacak geri ödemelerin benzer bir kredi için uygulanan piyasa faiz oranıyla iskonto edilmesiyle hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ölçülerek Finansal Durum Tablosunda “Diğer Finansal Yükümlülükler” kalemi içinde gösterilir. Devletten alınan kredi tutarı ile Finansal Durum Tablosuna yansıtılan finansal yükümlülük arasındaki fark bu bölüm uyarınca devlet teşviki olarak muhasebeleştirilir” düzenlemesi de KÜMİ FRS’de yer almamıştır. BOBİ FRS ile uyumlu olan diğer düzenlemelere göre KÜMİ FRS’de; teşvik, alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde finansal tablolara alınır:

- İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır.
- İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar Finansal Durum Tablosunda "Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları" kalemi içerisinde gösterilir (KÜMİ FRS Bölüm 15 madde 6-7).

Vergi uygulamalarımız açısından 176 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde, teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla alınan destekleme primlerinin hasılat olarak da yazılabileceği ya da sabit yatırımların maliyet bedellerinden de düşülebileceği belirtilmiştir.

### 3.7. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

KÜMİ FRS Taslağı bölüm 17'de ele alınan "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" ile ilgili düzenlemeler genel olarak BOBİ FRS ile uyumlu olmakla birlikte, BOBİ FRS bölüm 19 madde 13'e göre karşılık tutarı "yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı ile ya da paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların bugünkü değeri üzerinden ölçülebilir." KÜMİ FRS'de ise raporlanacak olan karşılık tutarının bugünkü değeri hesaplanmaz, 19. bölümdeki madde 9'a göre, "Karşılık, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür." Bunun dışında karşılıkların tanımı, finansal tablolara alınmasına ilişkin koşullar, karşılıkların ölçümünde tahminlerin kullanımı ve karşılıklara ilişkin tazminatlara ilişkin tüm düzenlemeler BOBİ FRS'de olduğu gibidir.

"Kıdem tazminatı yükümlülükleri raporlama dönemi sonu itibarıyla tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Kıdem tazminatı yükümlülükleri; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır" (KÜMİ FRS Bölüm 17 madde 16).

Vergi uygulamalarımızda ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde karşılık kavramı hem varlıklardaki değer azalışları hem de şarta bağlı yükümlülükler için kullanıldığı halde, muhasebe standartlarında karşılık, "Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün finansal tablolara alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerlerine ilişkin düzeltmeleri (şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz" (KÜMİ FRS Bölüm 17 madde 4).

KÜMİ FRS'de şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar BOBİ FRS'deki gibi tanımlanır ve bunlar finansal durum tablosunda raporlanmaz, eğer işletmeden kaynak çıkışı veya işletmeye kaynak girişi ihtimali çok düşük değilse, dipnotlarda açıklanır.

### 3.8. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

BOBİ FRS'de yer alan yabancı bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştiraklerin finansal tablolarının konsolidasyonuna ilişkin düzenlemeler, konsolide finansal tabloların hazırlanmadığı KÜMİ FRS'de yer almamaktadır. Yabancı para cinsinden işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri BOBİ FRS ile uyumlu olarak, KÜMİ FRS bölüm 18'de yer almaktadır. Buna göre, "Yabancı para cinsinden işlemler ilk defa finansal tablolara alınırken, yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. Uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki kura yakın bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin; haftanın, ayın ya da yılın ortalama kuru, o dönem içinde gerçekleşen yabancı para cinsinden tüm işlemlere uygulanabilir. Ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz" (KÜMİ FRS Bölüm 18 madde 7-8). BOBİ FRS'de bu çevirinin işlem tarihindeki spot kur kullanılarak yapılması gerektiği belirtilmekte, "spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru" olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS Bölüm 20 madde 8). Tekdüzen

Muhasebe Sisteminde yabancı para cinsinden işlemler, işlemin gerçekleştiği kur üzerinden ulusal paraya çevrilerek kayıtlanmaktadır.

Sonraki (dönem sonundaki) ölçüm ise varlık veya yükümlülüğün parasal veya parasal olmayan kalem oluşuna göre farklılık göstermektedir (KÜMİ FRS Bölüm 18 madde 9-17) “Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakittir. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür.” Yabancı para cinsinden parasal kalemler, TCMB tarafından belirlenen dönem sonundaki döviz alış kuru (BOBİ FRS’ye göre dönem sonundaki spot kur) kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Parasal kalemlerin kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır ve Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilir. Örneğin ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler- Giderler” olarak raporlanırken, banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları esas faaliyet dışı gelir- gider olarak raporlanır.

Buna karşılık, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye gibi “Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır”. Parasal olmayan kalemler, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihte TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru üzerinden (BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kurdan) ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.

Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin değer düşüklüğü göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinin düşük olanı üzerinden gösterilmektedir. Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Örneğin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü testi açısından dönem sonunda belirleniyorsa çevrim işlemi, dönem sonu kuru kullanılarak yapılır.

“Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin değer düşüklüğü göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinin düşük olanı üzerinden gösterilmektedir.” Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru (BOBİ FRS’de belirlendiği tarihteki kur) kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Örneğin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü testi açısından dönem sonunda belirleniyorsa çevrim işlemi, dönem sonu kuru kullanılarak yapılır.

“Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme ilişkin değer değişimlerinin yansıtıldığı Kâr veya Zarar Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır.”

İşletmenin finansal tablolarını ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para biriminden sunması durumunda (örneğin, ağırlıkla kullanılan para birimi Euro olan bir işletmenin TL cinsinden finansal tablolarını sunması) aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrim gerçekleştirilir:”

- Cari raporlama dönemine ait finansal durum tablosundaki varlık ve yükümlülükler ve karşılaştırmalı olarak sunulan finansal durum tablosundaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru (BOBİ FRS’de raporlama tarihindeki spot kur) üzerinden çevrilir.
- Karşılaştırmalı dönemlere ilişkin bilgiler dâhil, gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz alış kurlarından (BOBİ FRS’de işlem tarihlerindeki döviz kurlarından) çevrilir. Uygulama kolaylığı açısından, gelir, gider ve özkaynak kalemlerinin çevriminde işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kuru kullanılması mümkündür. Örneğin; dönemin ortalama kuru tüm gelir, gider ve özkaynak kalemlerinin çevriminde kullanılabilir. Ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

- Ortaya çıkan tüm kur farkları ise özkaynaklarda “Yabancı Para Çevrim Farkları” kalemi içerisinde gösterilir.

KÜMİ FRS’de “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler” yer almadığı için, BOBİ FRS’de bulunan “Ağırlıklı kullanılan para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin, finansal tablolarının çevirisi ile ilgili düzenlemeler KÜMİ FRS Bölüm 18 kapsamında yer almamaktadır.

VUK’a göre, yabancı para cinsinden parasal ve parasal olmayan kalemler Maliye Bakanlığı’na belirlenen kur üzerinden çevrilmektedir VUK madde 280’e göre, “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. 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.”

#### 4. Sonuç

BOBİ FRS’de büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan, ertelenmiş vergilerin raporlanması ve konsolide finansal tablo hazırlanma zorunluluğu KÜMİ FRS’de yer almamaktadır. TFRS ve BOBİ FRS olduğu gibi finansal tabloların hazırlanması, ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum prensiplerinden yola çıkarak işletmenin sürekliliği, tahakkuk esas ve finansal tabloların sunumunda önemlilik ilkelerine dayanmaktadır. KÜMİ FRS Taslağında BOBİ FRS ve TFRS ile benzerlikler olduğu gibi, borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılması, araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamının giderleştirilmesi, varlıklarda değer düşüklüğü hesaplamasında dikkate alınacak değerlerle ilgili farklılıklar da bulunmaktadır. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olması durumunda, BOBİ FRS’de, ilgili varlığın defter değerinin, kullanım değeri ya da satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırılması gerekiyorken, KÜMİ FRS’de ilgili varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Kullanım değerinin hesaplanmasındaki zorluk, hesaplama için dikkate alınan değişkenlerin tespitindeki belirsizlikler nedeniyle KÜMİ’ler tarafından karşılaştırma kriteri olarak sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır.

KÜMİ FRS’de vergi uygulamalarımıza benzer şekilde, vadeli varlık alımlarında ve vadeli satışlarda (hasılatla) hiçbir zaman vade farkı ayırıştırılmaz, tüm alacak ve borçlar her raporlama dönemi sonunda reeskont işlemine tabi tutulur. Vergi uygulamaları ve MSUGT çerçevesinde dönem sonunda yapılan reeskont işlemlerinde de iç iskonto oranı kullanılmakta ancak bu uygulamada ertesi dönemlerin faiz tutarları dönem kar-zarar tablosunda gelir ve gider olarak raporlanmakta, ertesi dönemlerde ters kayıt ile iptal edilmektedir. Dolayısıyla döneme ait olmayan faiz gelir ve giderlerinin dönem kar zarar tablosunda kayıtlanması sakıncası bulunmaktadır.

Metin içinde ayrıntıları belirtilmiş olan KÜMİ FRS Taslağı ve vergi uygulamalarımız arasındaki benzer düzenlemeler, vergi matrahı ile ticari karın yakınlaşmasını ve farkların daraltılmasını sağlamaktadır. Böylece TFRS’leri ve BOBİ FRS’yi kullanmayan işletmeler de kolaylıkla uygulayabileceği KÜMİ FRS ile ticari karını raporlayacağı bir finansal raporlama çerçevesine sahip olacaklardır.

Muhasebenin sosyal sorumluluğu, işletme ile ilgili taraflara doğru ve güvenilir, kararlarına dayanak olacak ve ihtiyaca uygun bilgiler sunmaktır. Bu nedenle işletmeler bilgi amaçlı finansal tablolar hazırlamalı, ticari muhasebe sonuçlarını raporlamalı ve daha sonra vergi mevzuatının gereklerine göre ticari kara ekleme ve çıkarmalar yaparak vergi matrahını hesaplamalıdır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 21). Sonuç olarak ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması ve ülkemizde vergi muhasebesi anlayışından ticari muhasebe anlayışına geçilmesi için uygun ortam oluşabilmesinde KÜMİ FRS ile önemli bir adım atılmaktadır.

## Kaynaklar

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011), Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat.
- Bağırhan, M. K. (2019). Türkiye’de raporlama standartlarının gelişimi ve maddi duran varlıkların VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından değerlemesi. <http://www.alomaliye.com/2019/11/18/maddi-duran-varliklarin-degerlemesi> (Erişim Tarihi: 7 Ekim 2019).
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 ( Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 115-132.
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö. F. ( 2019). KÜMİ FRS seti taslağı, BOBİ FRS Seti ve tam set TMS/TFRS’nin temel konular açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413-430.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2017, 1-24
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Ticari muhasebeye neden geçilmeli: İktisadi gelişmede muhasebe ve denetimin önemi. KGK Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, 27-28 Eylül 2017, İstanbul, Bildiriler Kitabı ISBN.978-605-8912-4-0.
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı. <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2019).
- Muhasebe Sistemi 1 Sıra Nolu Uygulama Genel Tebliğı, 26/12/1992 tarihli ve 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- Sabuncu, B. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesinin incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 738-760.



**This Page Intentionally Left Blank**