

DERLEME MAKALE

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTININ (BOBİ FRS), TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS) İLE KARŞILAŞTIRILMASI

A COMPARISON OF FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES (FRS FOR LMES), TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TAS) AND TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TFRS)

Dr. Öğr. Üyesi Cem Niyazi DURMUŞ*
Orhan KUTLU**

ÖZ

Finansal raporlamanın temelini muhasebe mesleğinde yapılan işlemler oluşturduğundan ve firmaların küresel anlamda faaliyetlerinin artması neticesinde ilgili kurumlar tarafından yasal düzenlemeler zorunlu hale gelmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulayan kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK 'ler) dışında, bağımsız denetime tabi diğer işletmelerin, *münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacak olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*, 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu çalışmada; BOBİ FRS öncesinde kullanılan TMS/TFRS raporlama sistemi ile BOBİ FRS kullanımı sonrasında meydana gelen değişimler genel olarak incelenerek açıklanacaktır. Ayrıca bu çalışmada birlikte finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamak amacıyla hazırlanmasında, BOBİ FRS 'nin yayımlanma gerekçelerinin ve genel özelliklerinin incelenmesi, açıklanması ve BOBİ FRS hükümlerinin

* İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi. E-mail: cniyazidurmus@aydin.edu.tr ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4851-234X>

** İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi. E-mail: orhan.kutlu.45@hotmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4342-7261>

TMS/TFRS 'ler ile (her bir bölüm ayrı olacak şekilde) karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan değişimler incelenerek açıklanmıştır.

TMS/TFRS 'ler ile işletmelerin uygulayacakları temel ilkeler çerçevesinde karşılaştırıldığında, düzenlemelerin büyük ölçüde uyumlu olduğu, bununla birlikte bazı temel farklılıkların da bulunduğu tespit edilmiş, genel olarak daha basitleştirilmiş hükümler içerdiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Ortak Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS, TMS, TFRS

ABSTRACT

Financial reporting is based on transactions in accounting profession and as a result of the increase in the global operations of companies, legal arrangements have become mandatory by the related institutions.

In addition to the Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), the Turkish Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (FRS FOR LMES) was published in the Official Gazette on July 29, 2017 and required to be applied in accounting periods beginning on or after 1 January 2018 to be applied in the preparation of the individual and consolidated financial statements of other entities subject to independent audit other than those of establishments to the public interest.

In this study, the TMS/TFRS reporting system used before Bobi FRS and the positive or negative aspects of changes after FRS FOR LMES usage will be generally examined and explained. In addition, in the preparation of the financial statements in order to provide fair value, needy and comparable information, the reasons and general characteristics of the publication of FRS FOR LMES, and the results of the comparison of the provisions of FRS FOR LMES with TAS/TFRS (each section separately) are explained by examining the changes.

In comparison with the basic principles of TAS/TFRS and enterprises, it has been determined that the regulations are largely compatible, but there are some fundamental differences, and it has been concluded that they have more simplified provisions in general.

Keywords: Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standards for Large and Medium Size Enterprises, FRS FOR LMES, TMS, TFRS

1. GİRİŞ

İşletmecilik, insan ihtiyaçlarının karşılanması ve bu ihtiyaçların karşılanması sonucunda ekonomik özgürlük elde etme amacı ile gelişmeye devam bir alan haline gelmiştir. İşletme denildiğinde akla gelen firmalar ise, ayakta durabilmek ve büyüyebilmek için yeniliklere paralel olarak kendilerini geliştirmek zorunda kalmıştır. Günümüz teknoloji seviyesini de göz önüne alacak olursak; işletmelerin geniş kitlelere hitap ettikleri ve çok geniş tüketici kitlelerine ulaştıkları bilinmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı işletmeler; küresel anlamda faaliyetler göstermeye başlamış ve finansal durumları hakkında güvenilir sonuçlar yansıtmaya istekleri de artmıştır.

Bir firmanın finansal durumunu finansal tablolar göstermektedir. Finansal tabloların güvenilir, anlaşılır, açık, ilgili bilgi taleplerine doğru sonuçlar vererek yatırım yapma isteklerinin, karar vermelerini etkileme güçleri bulunmaktadır. Finansal tabloların sağlıklı bilgiler ortaya çıkarabilmesi için finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) gibi tek bir uygulama ile hazırlanması gereksinimi ön plana çıkarmaktadır. Finansal tabloların UFRS gibi tek bir uygulama ile hazırlanması gereksinimi, ulusal ve uluslararası düzenlemelere olan ihtiyacı ön plana çıkarmaktadır.

Küresel anlamda raporlama çalışmaları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu tarafından çıkarılan, Uluslararası Muhasebe Standartları ile hayata geçirilmeye başlanmıştır. Özellikle Avrupa ve Asya-Pasifik ülkeleri, 2005 yılından itibaren bu standartları kendi muhasebe sistemlerine uyumlaştırmaya başlayarak küreselleşme alanında oldukça ilerlemişlerdir.

Türkiye’de ise öncelikle 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve ilk uygulama tarihi 01.01.1994 olan 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu Tebliği takip eden 15 adet tebliğ yayınlanmış ve küresel sisteme uyum çalışmaları devam etmiştir. Bunun yanın sıra çeşitli kurum ve kuruluşlar kurulmuş ve kurulan bu kuruluşlar kendi alanlarında küreselleşmeye katkı sağlamışlardır. Bununla birlikte çok başlılığı ortadan kaldırmak üzere standart çıkarma yetkisinin tek bir kurumdan yönetilmesi amacıyla, idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK 2011 yılında lağvedilmiştir ve yerine idari ve mali özerkliği bulunan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Günümüzde standart çıkarma ve uygulamaya koyma yetkisi KGK tarafından gerçekleştirilmektedir.

KGK birçok düzenleme ile standart yayınlamış, birçok düzenleme ile de standartları uygulamadan kaldırmıştır. Son olarak 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) setini yayınlamış ve bu standart setini de 01/01/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe koymuştur. Bu uygulama ile TMS ve TFRS ve yorumlarını zorunlu olarak uygulayan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile gönüllü olarak uygulayan kuruluşlar dışında kalan aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısının en az ikisini birlikte sağlayan firmaların raporlamalarını bu sete göre yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunlulukla beraber BOBİ FRS uygulamasının, ne şekilde yapılacak olduğunun bilinmesi, firmaların hata ve yanlış yapma olasılıklarını düşürecektir. TMS/TFRS uygulaması yapan firmaların BOBİ FRS'ye geçişlerinde, meydana gelen değişimler gösterilerek hata ve yanlış yapma olasılıklarının düşürülmesi, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; 29 Temmuz 2017 tarihinde KGK tarafından yayınlanan ve raporlama sisteminde tekdüzeliği sağlamak adına yapılan düzenlemelerin en yenilerinden olan BOBİ FRS 'nin daha net anlaşılması ve uygulanmasına katkı sağlamaktır. BOBİ FRS, tam anlamıyla işletmeler tarafından anlaşılarak uygulandığı takdirde; hem işletmeler için raporlamada kolaylıklar sağlanacak, hem de uygulamada tekdüzelik sağlanmış olacaktır.

2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Finansal raporlama ve muhasebe alanlarında ulusal ve uluslararası standartlar bulunmaktadır. Uluslararası standartların başında; Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standandarts- IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS) gelmektedir. Ulusal standartların başında ise Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gelmektedir. Raporlama açısından bakıldığında ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) öne çıkmaktadır.

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS)

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama standartları (UMS/UFRS 'ler), 2001 yılına kadar UMS ve 2001 yılından

sonra UFRS olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından, işletmelerin finansal durumlarını küresel platformlarda açıklamak üzere, raporlama sistemlerinde tekdüzeliği sağlamak amacıyla yayınlanan standartlar setidir. Gün geçtikçe küresel anlamda kullanımı olan ülke sayısı artmıştır. 2018 yılı itibari ile 166 ülke IFRS kullanımına geçmiştir. IFRS'in ilk çalışmaları 1972 yıllarına dayanmaktadır.

1972 yılında 10. Dünya Muhasebe Kongresi'nde Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki meslek örgütlerinin katılımı ile, Londra'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC- International Accounting Standards Committee) kurularak, ülkelerin uyguladıkları yerel muhasebe ve raporlama sistemlerindeki farklılıklar ortadan kaldırılarak küresel anlamda bir sistem oluşturulması için çalışmalara başlanmıştır.

IASC'nin görevi; yerel muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin arasındaki farklılıkları ortadan kaldırarak küresel anlamda kullanılmasına izin veren bir sistem olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS- International Accounting Standards) çıkarmak ve ülkelerle uyumlu olacak şekilde geliştirmektir. IASC 'ye ilk ve önemli destek dünyada çok büyük bir yeri olan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gelmiş ve tekdüzeliği savunmuştur. Bunun yanı sıra 1982 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC- International Federation of Accountants) ve IASC arasında bir anlaşma imzalamış ve standartların IASC tarafından çıkarılması resmi kimlik kazanmıştır. 2001 yılına kadar görevini devam ettirmiştir 2001 yılında bu görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna devretmiştir.

IASC, merkezi Londra'da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB- International Accounting Standards Board), 2001 yılında kurulması ile görevini bu kuruma devretmiş ve kendi faaliyetleri sona ermiştir. IASB halen günümüzde uluslararası düzeyde UMS/UFRS çıkarmakla yetkili kurumdur.

IASC ilk taslağını 1989 yılında yayınlamış ve buna ilave olarak zaman zaman standartlar yayınlayarak kuruluş hedefleri doğrultusunda çalışmalarını yapmıştır. 1993 yılında proje kapsamında 10 tane UMS standardı revize etmiş ve 1995 yılında uygulamaya girmiştir. Daha sonra Mayıs 2000 yılında IASB tarafından menkul kıymet ihraç işlemlerinde kullanılmak üzere standart seti yayınlanmıştır.

Tek bir muhasebe ve raporlama sistemini oluşturmak amacıyla daha önceleri defalarca kez farklı standartlar yayınlayan Amerika, IASB ile 2002 yılında Norwalk Mutabakatını imzalamıştır. Bu doğrultuda Amerika kendi standartlar setini IASB doğrultusunda değiştirmiş ve ilgili sektörlerinde kullanılmayı zorunluluk haline getiren düzenlemeler yapmıştır.

AB’de, 2000 yıllarında başlatılan UMS/UFRS uyum çalışmaları, üye ülkelerine zorunluluklar getirerek, muhasebe sisteminde küreselliğe hizmet etmiştir. 2000 yıllarında başlayan bu uyumlaştırma çalışmaları 2002 yılında sonlanmış ve üye ülkelerin sermaye piyasalarında ve konsolide finansal tablo raporlamalarında 2005 yılından itibaren kullanılması zorunluluğu getirilmiştir. Tüm bu işlemler AB’nin UMS/UFRS ’ye geçişinde devrim niteliği oluşturmaktadır.

Tüm bu uygulamalar küresel anlamda güvenilir bilgilerin ortaya çıkarılması açısından önemli gelişmelerdir.

2.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Türkiye’de muhasebe standartları, devletlerin yönlendirmesi ile günümüze kadar ulaşmıştır. 1950’lere kadar Fransa ve Almanya’nın, 1950’den sonra Amerika’nın, 1987 sonrası AB’nin, son olarak da UMS ’lerin etkisinde kalmıştır. Türkiye’de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlamalarına ilişkin hüküm ve esasları Türk Ticaret Kanunu’nda yer almaktadır. Bu kanun finansal raporlamaya ilişkin yetersiz kalmaktadır. Bunun sebebi; Türkiye’de vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasıdır. Dolayısı ile bir standartlar setine ihtiyaç doğmuş ve bunun neticesinde AB uyumlaştırma çabaları çerçevesinde UMS hükümleri kabul edilmiştir. Ülkemizde UMS düzenlemelerinde birçok kurum ve kuruluş yer almıştır. Kendi alanlarında standart çıkarmakta olan bu kuruluşları bir arada toplamak amacı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 7 mart 2003 tarihinde kurulmuş ve standart çıkarmakta tek yetkili kurum haline getirilmiştir. TMSK Türkiye’ye has standartlar yapmak yerini UMS/UFRS ’leri olduğu gibi alıp TMS/TFRS olarak yayınlamıştır.

2011 yılında yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) kurulmuş ve TMSK bütün görev ve yetkilerini kendisi gibi idari ve mali özerkliği bulunan bu kuruma devretmiştir. Standart çıkarma ve kaldırma ile yetkilendirilen KGGK ihtiyaçlar doğrultusunda standartlar, yorumlar yayınlamış ve gerekli

durumlarda da yürürlükten kaldırılmıştır. Ülkemizde halen standart çıkarma yetkisini elinde bulunduran KGK 29 Temmuz 2017 tarihinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamış ve 01.01.2018 yılı itibari ile uygulamaya koymuştur.

3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

KGK, 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı Resmi Gazete ile BOBİ FRS hakkında 56 sıra nolu tebliğ olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlamıştır. Bu standart ile finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlaması hedeflenmiş ve 660 sayılı KHK ile 6102 sayılı TTK 'nın yetkilendirmesi ile KGK tarafından yayınlandığı da belirtilmiştir.

2018 yılında KGK tarafından yayınlanan BOBİ FRS tanımında bir işletmenin;

- Aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üstü,
- Ortalama çalışan sayısı 200 ve üstü,

kriterlerinden en az ikisini eşik değeri ile birlikte karşılaması durumunda büyük işletme sayılmaktadır. Ayrıca bu kriterler varsa bağlı ortaklıkları ile birlikte dikkate alınacaktır.

01/01/018 tarihinden itibaren uygulamaya geçecek olan BOBİ FRS 'yi, TFRS uygulamayan ve bu kriterleri sağlayan firmalar uygulayacaktır. BOBİ FRS 'yi uygulamaya başlayan firmalar iki yıl geçmedikçe TFRS uygulamasına geri dönüş yapamayacaklardır. Ayrıca KGK sitesinde yer alan diğer bir bilgiye göre; 2016 yılında bağımsız denetime tabi firma sayısının 6.250 tane olduğu, bunlardan 1.550 firmanın KAYİK kapsamında TFRS uygulamak zorunda olduğu ve kalan 4.700 firmanın da BOBİ FRS uygulayacak olduğuna yer verilmiştir.

Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

TMS 1, Finansal Tabloların Sunuluşu'ndan oluşmaktadır. BOBİ FRS 'de yer alan ihtiyatlılık kavramının dışında kalan kavramlar (süreklilik, netleştirme, tahakkuk, tutarlılık), TMS/TFRS ile uyumludur. İhtiyatlılık kavramı BOBİ FRS 'de yer almasına rağmen TMS/TFRS de yer almamaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 1'in tam set TFRS/TMS 'den ayrıldığı noktalar:

- Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı maddi duran varlıklar kalemi yer almamaktadır.
- Kar veya Zarar Tablosu basitleştirilmiş ve diğer kapsamlı gelir tablosu kaldırılmıştır.
- Kar veya Zara Tablosundaki esas ve diğer faaliyetlerden gelirler/giderler gruplaması daha da netleştirilmiştir. Durdurulan ve sürdürülen faaliyet ayrımı kaldırılmıştır.

Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu

Bu bölüm, TMS 7 ile genel olarak uyumludur. Aradaki tek farkın nakit akış sınıflandırmasından kaynaklanmaktadır. Nakit akış sınıflandırmasında TMS 7'de işletme faaliyetlerden nakit akışları ibaresi yer alırken, BOBİ FRS Bölüm 2'de esas faaliyetlerden nakit akışları ibaresi yer almaktadır.

Bölüm 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar

TMS 8 ile (muhasebe politikalarındaki değişimler, ileriye ve geriye dönük uygulama, tahminde değişiklik gibi konularda) uyumludur.

Bölüm 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı ile uyumlu şekildedir.

Bölüm 5: Hasılat

TFRS 15'den farklı olarak hasılatın ölçülmesinde vade farkları bir yılı aşan süreler için BOBİ FRS 'de dikkate alınmaktadır. Ayrıca TMS 18'den farklı olarak hasılatın kayda alınmasında; edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi yeterli bir ölçüt olarak kabul edilmiştir.

Bölüm 6: Stoklar

TMS 2 Stoklar standardında yer alan düzenlemeler (ölçüm: maliyet ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı; stok değer düşüklüğü, vb.) ile çoğunlukla uyumludur. İki düzenleme arasındaki önemli farklılıklar ise şunlardır:

- En önemli farklılık, stok alımında vade farklarının ayrıştırılmasıdır. TMS 2'de tüm vade farkları ayrıştırılırken; BOBİ FRS Bölüm 6'da sadece bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılmakta

ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmekte, bir yıldan kısa vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır.

- BOBİ FRS 'de stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri, oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Sadece, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için, katılan borçlanma maliyetleri, satışa hazır hale geldiği tarihe kadar, stokun maliyetine dahil edilmektedir. Bu durum TMS 2'de (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına atıfta bulunarak) özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için geçerli olup, bu tür stoklar tamamlanana kadar, ilgili borçlanma maliyetleri stokun maliyetine eklenmekte, daha sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise gider yazılmaktadır.
- BOBİ FRS Bölüm 6'da, TMS 2'den farklı olarak stok maliyetinin belirlenmesinde, normal maliyet yöntemi yanında tam maliyet yönteminden de bahsedilmektedir. Ayrıca normal maliyet yöntemine ilişkin düzenlemeler öne çıkarılmaktadır. Bunun sonucu olarak da üretim maliyeti ve satışların maliyetinin hesaplanmasında farklılıklar getirilmektedir.

Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler

BOBİ FRS kapsamında, canlı varlıkların ölçümünde, maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılabilir. TMS 41'de ise canlı varlıklar, gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir. Diğer tüm konularda TMS 41 ile uyumludur.

Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

TFRS 6'da ve BOBİ FRS 'de ilk kayıtlar maliyet bedeli üzerinden yapılır. Sonraki ölçümler ise; BOBİ FRS 'ye göre maliyet bedeli ve varsa değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonra maliyet modeli üzerinden, TFRS 6'da ise maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme modeli ile yapılmaktadır. Diğer durumlarda her iki standart da birbiri ile uyumludur.

Bölüm 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Finansal araçlar, BOBİ FRS 'de TFRS 9'dan farklı olarak sınıflandırılmakta ve ölçüm farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu sınıflandırmalardan biri olan ticari alacaklarla ilgili değer düşüklükleri

“beklenen kredi zararı” yaklaşımı yerine “gerçekleşen kredi zararı” yaklaşımına göre ölçülmektedir. Borsada işlem görmeyen hisse senetleri, TFRS 9’den farklı maliyet bedeli ile ölçülmektedir.

BOBİ FRS ’de vadesi bir yıl veya bir yıldan daha kısa olan alacaklar ve borçlar itibari değeri üzerinden, bir yıldan uzun olan alacaklar ve borçlar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir. TFRS 9 kapsamında alacak ve borçlar ise itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülmektedir.

Finansal borçlarda; itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen, gerçeğe uygun değer farkı, kar veya zararda ölçülen borçlar olarak sınıflandırılmaktadır.

Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS ’ye göre münferit finansal tablolarda, iştiraklerdeki yatırımlar, maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülür. TMS 27’ye göre, münferit finansal tablolarda iştirakler, maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçülmektedir.

Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS ’de münferit finansal tablolarda, iştiraklerdeki bağlı ortaklıklardaki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar, maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden herhangi biri tercih edilerek ölçülürken, TMS 27 uyarınca, münferit finansal tablolarda bu yatırımlar, gerçeğe uygun değer yöntemi, maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilerek ölçümleme işlemi yapılır.

Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar

TMS 16’da varlıkların vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda, vadenin süresine bakılmaksızın vade farkı tutarı ayrıştırılarak, maddi duran varlıklar peşin fiyatı üzerinden ölçülür. TMS 11’de ölçümün peşin satış fiyatı esas alınarak yapılmasında sürenin bir önemi yoktur. TMS-16’da bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutarıdır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem dahilinde defter değerine taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

BOBİ FRS' de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise; vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bu açıklamalar neticesinde BOBİ FRS 'ye göre; satın alınan maddi duran varlığın vadesi bir yıl veya daha kısa vadeli ise vade farkı ayrıştırılmadan, bir yıldan daha uzun vadeli alınan maddi duran varlık ise vade farkı ayrıştırılarak ölçülmesi gerekir. TMS 16'ya göre; vadeli olarak alınmış maddi duran varlığın vade farkı varlığın maliyetine dahil edilmemekte, gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Hem BOBİ FRS 'de hem de TMS 40'da yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülür ve sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değer ölçümlemesi yapılır. BOBİ FRS 'de maliyet bedeli ile ölçümleme yapılırsa dahi gerçeğe uygun değer dipnotlarda gösterilmesine gerek yoktur. TMS 40'a göre maliyet bedeli ile ölçümleme yapılırsa dahi gerçeğe uygun değer dipnotlarda gösterilmelidir.

Bölüm 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38 ile aşağıdaki konuların dışında kalanları uyumludur:

- Maddi olmayan duran varlıkların ilk defa kayda alınmasından sonraki dönemlerde bu bölüm uyarınca sadece maliyet değeri ile (*gerçeğe uygun değer seçeneği yoktur*); TMS 38'de ise maliyet ya da gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir.
- BOBİ FRS 'de herhangi bir sınırlama olmayan faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar en az 5 en çok 10 yıl olmak üzere itfa edilmekte iken TMS 'de bu varlıklar itfa edilmemektedir.
- BOBİ FRS 'de şerefiye ölçülebiliyor ise itfa ömrü boyunca, ölçülemiyor ise 10 yılda itfa edilmekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. TMS 'de şerefiye itfa edilmemekte, sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

Bölüm 15: Finansal Kiralamalar

BOBİ FRS ve TMS 17, genel olarak her konuda örtüşmektedir. BOBİ FRS 'de TMS 17 deki kavramların daha somut olarak ifade edilmesinden başka bir fark bulunmamaktadır.

Bölüm 16: Devlet Teşvikleri

BOBİ FRS Bölüm 16 ve TMS 20 standardı arasındaki fark; devlet teşvikleri TFRS 'de bir kaynak olarak raporlanabilmekteyken, BOBİ FRS'de ise zorunlu olarak bir gelir unsuru şeklinde raporlanmaktadır. BOBİ FRS'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde tek seçenek olarak performans modeli sunulmakta, TMS 20'de ise gelir ve sermaye yaklaşımı olmak üzere iki farklı seçenek sunulmaktadır.

Bölüm 17: Borçlanma Maliyetleri

Bu bölümün TMS 23'den farkı; BOBİ FRS 'de “Özellikli Varlık” ifadesi kullanılmamış, onun yerine “inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren” ifadesi kullanılmıştır.

TMS 23 uyarınca “Özellikli Varlık” ya da BOBİ FRS uyarınca “inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıklar” ile ilgili borçlanma maliyetlerine dair BOBİ FRS ve tam set TMS/TFRS 'lerde farklılaşan ve uygulamada dikkat edilecek noktalarla ilgili, varlıkların ait olduğu bölümlerde (Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar) yer verilmiştir.

Bölüm 18: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir durum hariç tüm içeriği TMS 36 ile uyumludur. TMS 36'da şerefiyeler için değer düşüklüğü testlerine tabi tutulurken, BOBİ FRS'de şerefiyeler değer düşüklüğü testlerine tabi tutulmazlar.

Bölüm 19: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

TMS 37 kapsamında karşılıklar, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutar belirlenirken bugünkü değer dikkate alınması gerekirken, BOBİ FRS kapsamında karşılıklar belirlenirken bugünkü değer dikkate alınma zorunluluğu yoktur. Bu durum BOBİ FRS 'de isteğe bağlıdır. Ayrıca BOBİ FRS, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılan harcama tutarının harcama tutarından belirlenmesine olanak sağlamaktadır.

TMS 19 kapsamında, Kıdem tazminatı karşılığı detaylı aktüeryal hesaplamalar yapılarak muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS 'ye göre, işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki yıllarda gerçekleşen kıdem tazminatları gibi etkenler göz önüne alınarak, çalışanların o döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanmış ortaya çıkan kıdem tazminatındaki yükümlülüklerinin artışları gider yazılmaktadır.

Bölüm 20: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

TMS 21 ile bu bölüm bütün kriterleri ile uyumludur.

Bölüm 21: İş Birleşmeleri

BOBİ FRS 'ye göre, edinen firma birleşme tarihinde, şerefiyeden ayrı olarak bu tarih itibariyle, edinilmiş tarafın bu standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülükleri kayda alır. Edinen işletme, edinilen tarafın birleşme tarihi itibariyle finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz. TFRS 3'te ise, birleşme tarihi itibariyle edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak edinilen işletmenin, edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan (azınlık paylarını) paylarını muhasebeleştirir. Tanımlanabilir varlıklar ve üstlenilen borçların muhasebeleştirilmesi, muhasebeleştirme koşullarına uygun olması halinde söz konusu olur.

BOBİ FRS 'de, şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiyenin 10 yılda itfa edilmesi öngörülmüş, şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulmasına izin verilmemiştir. TFRS 3'te ise, şerefiyenin itfası söz konusu olmayıp, şerefiye yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar

BOBİ FRS 'ye göre büyük işletme kapsamının dışında kalan firmalar konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Fakat, 660 sayılı KHK kapsamında KAYİK tanımını karşılıyorsa ana firma konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. TFRS 10 uyarınca bir veya daha fazla işletmenin birleşmesi söz konusu ise, ana firma konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır.

Bölüm 23: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

TMS 12 uyarınca firmalar ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamak zorunda, BOBİ FRS 'de sadece büyük işletme kapsamına giren firmalar ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplayıp finansal tablolarını yansıtmak zorundadırlar.

Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal tablolarda, düzenlenmesi gereken mevzuata göre zorunlu olup olmadığı konuları ele alınmıştır.

Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu bölümle birlikte ulusal para biriminin TL olduğu, genel fiyat endeksinin de Yİ-ÜFE olduğu belirtilmiştir.

Bölüm 26: Dipnotlar

TMS/TFRS tüm bölümlerinde dipnot kullanımlarının nasıl olacağı kendi bölümleri uyarınca belirtilmiş olmakla birlikte, BOBİ FRS 'de ayrı bir bölüm halinde tüm bölümlerde uygulanacak kriterleri açıklamaktadır.

Bölüm 27: Geçiş Hükümleri

TMS/TFRS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSGUT) veya başka bir finansal raporlama çerçevesine göre raporlama düzenleyip, BOBİ FRS uygulamaya geçişte izlenecek yolların takip edilmesini gösteren bölümdür.

4. MADDİ DURAN VARLIKLAR ÜZERİNE BİR ÖRNEK

BOBİ FRS Bölüm 12, Maddi duran varlıklara ilişkin kriterlerin belirlenmesini içermektedir. BOBİ FRS 'nin bu bölümüne, BOBİ FRS Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri atıfta bulunur. Borçlanma maliyetlerine göre; maddi duran varlığın, üretilmesi, inşası veya oluşturulmasının 1 yıldan uzun sürmesi durumunda maliyetleme işlemleri değişmektedir. Bu durumda varlığın katlandığı borçlanma maliyetleri varlıkta aktifleştirilmelidir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre ise vade farkı gözetilmeden katlanılan kredi faiz giderleri dönemin gelir tablosuna finansman gideri olarak yansıtılmalıdır.

Yukarıdaki bu sebepler neticesinde ortaya çıkan vade farkı değişimlerinin, gelir tablosunun kar zararında ortaya çıkan farklılıkları ortaya koymak,

bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. TMS ve BOBİ FRS kaynakları baz alınarak her iki standart setinin maddi duran varlık kalemi üzerindeki değişimini bir örnek yardımı ile göstermeye çalışacağız.

Makine sektöründe faaliyet gösteren X Makine LTD ŞTİ. 30.06.2016 tarihinde, 24 ay vadeli, üretim sürecinde kullanılmak üzere, Maddi Duran Varlıklar kalemi içerisindeki Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına 500.000,00 TL tutarında yatırım yapmıştır.

İşletme, aktifleştirme zamanında aylık 1,51 faiz oranına katlanmıştır. İşin tamamlanması, yani yatırımın kullanıma başlanması 01.04.2017 tarihine tekabül etmektedir.

BOBİ FRS 'ye göre maddi duran varlığın kullanıma başlanma tarihi olan 01.04.2017 tarihine kadar maliyetler aktifleştirilmelidir. TMS'ye göre 01.01.2017 tarihinde tüm giderleri, döneminde gider yazılmıştır ve bu durum da TMS 16 uyarınca yapılmıştır. Firma bu gideri TMS 16'ya göre gelir tablosuna yansıttığı için, BOBİ FRS'ye geçişte bu giderlerin gelir tablosundan çıkarılması gerekmektedir. Dolayısı ile 01.01.2017 tarihinden, 01.04.2017 tarihine kadar olan kısım 2017 yılsonu gelir tablosundan çıkarılmalıdır.

Tablo 1. Kredi Faizi Hesaplama Tablosu

VADE	AYLIK ÖDEME	FAİZ ORANI	ANAPARA	AYLIK FAZİ TUTARI	AYLIK ANAPARA	TOPLAM KALAN
31.07.2016	25.000,00	% 1,51	500.000	7.565	17.435	482.565
31.08.2016	25.000,00	% 1,51	482.565	7.302	17.698	464.867
30.09.2016	25.000,00	% 1,51	464.867	7.034	17.966	446.901
31.10.2016	25.000,00	% 1,51	446.901	6.762	18.238	428.663
30.11.2016	25.000,00	% 1,51	428.663	6.486	18.514	410.149
31.12.2016	25.000,00	% 1,51	410.149	6.206	18.794	391.355
2016 YILI TOPLAM				41.355	108.645	
31.01.2017	25.000,00	% 1,51	391.355	5.922	19.078	372.276
28.02.2017	25.000,00	% 1,51	372.276	5.633	19.367	352.909
31.03.2017	25.000,00	% 1,51	352.909	5.340	19.660	333.249
01.04.2017	KULLANIMA BAŞLAMA TOPLAMI			58.250		
30.04.2017	25.000,00	% 1,51	333.249	5.042	19.958	313.291
31.05.2017	25.000,00	% 1,51	313.291	4.740	20.260	293.032
30.06.2017	25.000,00	% 1,51	293.032	4.434	20.566	272.466
31.07.2017	25.000,00	% 1,51	272.466	4.123	20.877	251.588
31.08.2017	25.000,00	% 1,51	251.588	3.807	21.193	230.395
30.09.2017	25.000,00	% 1,51	230.395	3.486	21.514	208.881
31.10.2017	25.000,00	% 1,51	208.881	3.161	21.839	187.041
30.11.2017	25.000,00	% 1,51	187.041	2.830	22.170	164.872
31.12.2017	25.000,00	% 1,51	164.872	2.495	22.505	142.366
2017 YILI TOPLAMI				51.011	248.989	
31.01.2018	25.000,00	% 1,51	142.366	2.154	22.846	119.520
28.02.2018	25.000,00	% 1,51	119.520	1.808	23.192	96.329
31.03.2018	25.000,00	% 1,51	96.329	1.458	23.542	72.786
30.04.2018	25.000,00	% 1,51	72.786	1.101	23.899	48.888
31.05.2018	25.000,00	% 1,51	48.888	740	24.260	24.627
30.06.2018	25.000,00	% 1,51	24.627	373	24.627	0
2018 YILI TOPLAMI				7.634	142.366	
GENEL TOPLAM				100.000	500.000	

Tablo 3.1' de de görüleceği üzere; TMS 16 uyarınca 01.01.2017 tarihinde aktifleştirme olduğundan 2016 yılı finansman gideri olan 41.355,00 TL gelir tablosuna yansıtılmıştır. BOBİ FRS itibari ile de kullanıma başlanma tarihinde tüm giderler dikkate alınmakta ve aktifleştirme işlemleri gerçekleştirilmektedir. Bu durumda 01.04.2017 yılında 58.250,00 TL finansman gideri söz konusudur. Aradaki fark olan 16.895,00 TL gelir tablosundan çıkarılmalıdır. Bu hesaplama daha ayrıntılı şu şekildedir;

Tablo 2. Düzeltmesi Gereken Faiz Giderleri

TMS 16 uyarınca 01.01.2017 tarihinde faiz gideri	41.355,00 TL
BOBİ FRS uyarınca 01.04.2017 tarihinde faiz gideri	58.250,00 TL
Düzeltilmesi gereken fark (2017 yılı vergisine etki eden gider)	16.895,00 TL

2017 yılı için TMS 16 uyarınca giderleştirilen bu tutar BOBİ FRS uyarınca aşağıdaki düzeltme kayıtları ile gelir tablosundan çekilmelidir:

781-Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	16.895,00	
660-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri		16.895,00
Giderin gelir tablosundan çekilmesi kaydı.		
780- Finansman Giderleri	16.895,00	
781- Finansman Gid. Yansıtma Hesabı		16.895,00
Gelir tablosundan çekilen giderin gider kalemine çekilmesi kaydı.		
253- Tesis Makine ve Cihazlar	16.895,00	
780- Finansman Giderleri		16.895,00
Gider kalemine çekilen tutarın MDV 'de aktifleştirilmesi kaydı.		

Şekil 1. Faiz Giderlerinin Düzeltmesinin Yevmiye Kayıtları İle Gösterilmesi

Yukarıdaki işlemlerde görüldüğü üzere 2017 yılının ilk üç aylık kısmı BOBİ FRS uyarınca maddi duran varlık kaleminde aktifleştirilmiştir. Bu durumda 2017 Yılı TMS Gelir Tablosunda ise 16.895,00 TL uygulamanın getirdiği fark hesaplanmıştır.

Yukarıdaki işlemlerin devamında amortisman ile ilgili işlemlerin yapılması gerekmektedir. BOBİ FRS’de bizim uygulamamızda doğrusal amortisman yöntemine tabi tutulacaktır. Yukarıda örneğimizdeki maddi duran varlığımız TMS 16’ya göre 01.01.2017, BOBİ FRS’ye göre ise kullanıma başlandığı tarih olan 01.04.2018 itibari ile aktifleştirilmiştir. Dolayısı ile BOBİ FRS uyarınca 9 aylık amortisman olmalıdır. Amortisman hesaplaması şu şekildedir:

Tablo 3. Amortisman Hesaplaması

	TMS’ye göre	BOBİ’ye göre
Maddi Duran Varlık Defter Değeri	541.136,00	558.250,00
Faydalı Ömür	10 Yıl	10 Yıl
2017 Amortisman Gideri	54.136	41.869 (9 Aylık)
2017 Sonu itibariyle Net Defter Değeri	487.220	516.381
Düzeltilmesi Gereken Amortisman	(12.267)	

TMS 16 hesaplaması: $541.355/10 = 54.136,00$ TL olacaktır. Bu hesaplama işlemi heryıl TMS 16 hükümlerince kayıtlara alınacaktır.

BOBİ FRS hesaplaması: $558.250/10 = 55.825,00$ TL olacaktır. Bu bir yıllık tutardır. BOBİ FRS’ye göre doğrusal amortisman uygulanacağından bu tutar aylığa çevrilmeli ve 2017 yılına tekabül eden 9 aylık kısım dikkate alınmalıdır. Bu açıklama ile birlikte BOBİ FRS 2017 amortismanı: $55.825/12*9 = 41.869,00$ TL olacaktır. 2017 yılı sonu itibari ile TMS 16 hükümlerince ayrılan amortismanın fazla olduğu BOBİ FRS’de gözlemlenmiş olmakla birlikte yukarıdaki tablodaki fark kadar aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmalıdır.

<p>771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı</p> <p>632-Genel Yönetim Giderleri</p> <p>Giderin gelir tablosundan çekilmesi kaydı.</p>	12.267,00	12.267,00
<p>770- Genel Yönetim Giderleri</p> <p>781- Genel Yön. Gid. Yansıtma Hesabı</p> <p>Gelir tablosundan çekilen giderin gider kalemine çekilmesi kaydı.</p>	12.267,00	12.267,00
<p>257- Birikmiş Amortismanlar</p> <p>770- Genel Yönetim Giderleri</p> <p>Gider kalemine çekilen giderin fazla ayrılan amortismandan çekilmesi</p>	12.267,00	12.267,00

Şekil 2. Amortisman Düzeltmesinin Yevmiye Kayıtları İle Gösterilmesi

Yukarıdaki ifadeler ile birlikte TMS 16 hesaplamasına göre amortisman ayırma işlemi bitiş tarihi 31.12.2027 iken, BOBİ FRS hesaplamasına göre amortisman ayırma işlemi bitiş tarihi 31.03.2028 olacaktır.

Vade farkı ve amortisman düzeltmelerinden sonra 2017 yılı gelir tablosunda meydana gelen değişim şu şekildedir.

Tablo 4. Vade Farkı ve Amortisman Düzeltmesi Sonucu 2017 Yılı Değişimi

DÜZELTME İŞLEMİ	DÜZELTİLEN TUTAR
Vade Farkı Düzeltimi	16.895,00
Amortisman düzeltimi	12.267,00
Gelir Tablosunda Toplam Giderden Çekilen Tutar	29.162,00
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü %22	6.416,00

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere vade farkı düzeltimi ve amortisman düzeltimi sonucunda gelir tablosundan çekilen toplam tutar 29.162 olarak görülmektedir. Bu tutarın kar zararındaki etkisi; vergi oranının %22 olduğu bilinci ile 6.416 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu demek oluyor ki; BOBİ FRS uyarınca bu maddi duran varlık işlemlere alındığı taktirde TMS 16 kar zararında bu tutar kadar vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu durumda ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak açıklanmaktadır.

5. SONUÇ

Geçmişten günümüze gün geçtikçe işletmecilik kavramı yatırımcı grupları için kar elde amacı güdülerken faaliyetler göstermeye ve bu faaliyetler neticesinde kendilerini geliştirmeye devam etmişlerdir. Yatırım yapacak olan kişiler, firmaların finansal işleyişi hakkında bilgi sahibi olarak yatırım kararlarını vermektedir. Yatırımcılar ve ilgili finansal bilgi kullanıcıları tarafından kullanılan finansal bilgilerin, firma hakkındaki güvenilir ve gerçeğe uygun finansal veri hazırlanması göz önüne alınması gereken önemli bir unsurdur. Yatırımcı ve ilgili finansal verilen temini düzgün bir muhasebe kayıt düzeni ve finansal tablo hazırlamakla mümkün olabilmektedir. Tüm bu etkenler neticesinde gelişmesini sürdüren işletmecilik kavramı, muhasebe mesleğini, muhasebe mesleği de raporlama isteğine cevap verecek şekilde gelişmelerini sürdürmüştür. Fakat bu istekler firmaların sınır ötesi topraklara açılması neticesinde dünyada küresel anlamda bir sistem isteğini ortaya çıkarmıştır.

Küresel anlamda ortaya çıkan bu isteğe yıllarca farklı kurum ve kuruluşlar hizmet etmiş ve neticede çoğu ülkelerce kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) hazırlanmıştır. Bu standartlar dünyada tekdüzeliği

hedeflemek amacı ile yayınlanan standartlardır. Çoğu ülke UMS 'ye geçiş ve adaptasyon sürecini halen daha devam ettirmektedir.

Türkiye'de UMS 'ye geçiş işlemleri AB ve OECD gibi önde gelen kurumların yönlendirmeleri ile başlamış ve akabinde AB uyum süreci kapsamında küresel muhasebe ve raporlama sistemi Türkiye Muhasebe Sistemine girmiştir.

Ülkemizde küresel anlamda muhasebe ve raporlama sistemine geçiş 1992 yılında yayınlanan 1 No 'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin yayınlanması ile başlamıştır. Akabinde 2000 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurularak ülke içinde standart çıkarılması tek düzeliğe getirilmiştir. Geçiş aşamalarında kendi alanlarında standart yayınlayan BDDK, SPK vb. kurumlar TMSK kurulması ile faaliyetlerine son vermiştir. TMSK 2010 yılında çıkarılan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bütün görev ve yetkilerini yine kendisi gibi özerk bir yapıya sahip olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) kurulması ile devretmiş ve faaliyetine son verilmiştir.

KGK, denetim ve muhasebe alanlarında çeşitli standartlar yayınlamıştır. UMS 'den geçişte UMS 'lerin tercüme edilerek olduğu gibi kabul edilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adını almış ve bu TMS ve TFRS 'leri çıkarma, değiştirme ve uygulama işlemlerini halen yürüten tek kurum olma özelliğini devam ettirmektedir.

2005 yılında TMSK tarafından yayınlanan standartların birçoğu halen günümüzde geçerliliğini devam ettirmekte, birçoğu ise TMSK veya KGK tarafından yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Standart çıkarma ve kaldırma yetkisini elinde bulunduran KGK, son olarak 2017 yılının Temmuz ayında BOBİ FRS'yi yayınlamıştır. BOBİ FRS, batılı devletlerin 'önce küçükleri düşün' yaklaşımından etkilenilerek hazırlanılmış ve büyük işletmeler için ilave yükümlülükler getirirken, orta ölçekli işletmelere yeni uygulama getirmiştir.

BOBİ FRS ile daha önce kullanımda olan TMS/TFRS arasında farklılıklar elbette olacaktır. Bu farklılıklar TMS/TFRS ile ilgili olduğu bölüm uyarınca karşılaştırılarak çalışmamızda sunulmuştur. Ayrıca çalışmamızın akabinde Maddi Duran Varlık kalemi üzerinde yapılan bir yatırımın BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasında ne gibi farklılık gösterdiği de örnek yardımı ile ortaya konulmuştur. Vade farkı ve amortisman düzeltilmesinden kaynaklanan vergi

yükümlülüğü doğmuştur. BOBİ FRS uyarınca ortaya konulan bu örnek sonucunda firmanın eksik vergi hesaplaması yapmış olduğu tespit edilmiştir. Hesapladığımız eksik vergi finansman giderleri ve genel yönetim giderlerinden amortisman gideri ile ortaya çıkan bir vergidir.

BOBİ FRS, hemen hemen bütün bölümlerinde TMS/TFRS ile uyumlu olduğu görülmekte, küçük noktalarda değişimleri söz konusu etmektedir. Hazırlanması, düzenlenmesi ve çıkarılmasında önemli çalışmalar yapılan bu standartlar setinin ilgili finansal veri hazırlayacak olan firmalara önemli kolaylıklar sağlayacağı kuşkusuz ortadadır.

KAYNAKÇA

Ataman B. ve Cavlak H. (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (2), 153-168.

Ataman B., Gökçen G., (2017) *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*, İstanbul : Beta Yayınevi

Demir, V. ve Bahadır O. (2018). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Açıklamalar ve Uygulamalar*, İstanbul : Matsis Matbaa

Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin finansal Raporlama Standardı ve TMS/TFRS Karşılaştırması, *İşletme Araştırmaları Dergisi (Journal Of Business Research Türk)*, 770-786.

Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö.F.(2016). BOBİ FRS ve TFRS 'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. doi: <https://doi.org/10.29106/fesa.425384>,

<http://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1> Erişim Tarihi: 15.03.2019.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/UFRS-nedir?> Erişim Tarihi: 25.03.2019.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> Erişim Tarihi: 23.03.2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(29.07.2017) *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Hakkında Tebliğ*, Ankara : Resmi Gazete (30138 sayılı mükerrer)

Karacan, S. ve Uygun R. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 56,(11).

Karapınar, A. ve Eflatun A. O. (2017), *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları*, Ankara : Gazi Kitabevi

Özbirecikli, M.; Kıymetli, Ş.; İlker, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı- BOBİ FRS*. Ankara : Detay Yayıncılık,

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS- Türkiye Muhasebe Standartları(2010) Ankara : TMSK Yayınlar