



BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR*

BASIC DIFFERENCES BETWEEN FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZE ENTERPRISES (FRS FOR LMES) WITH TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TAS)

Hacı Arif TUNÇEZ**

Öz

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'ni uygulamak zorunda olmayıp, bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli olan finansal raporlama çerçevesi Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) adı ile 29 Temmuz 2017'de yayımlanmıştır. Bu standart, 1 Ocak 2018'den itibaren bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS kapsamı dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmelerin hazırlayacakları münferit ve konsolide finansal tablolar için bir rehber niteliğindedir. Genel olarak, bu iki standart karşılaştırıldığında açık ve basit bir dile sahip olması sebebiyle BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'den daha anlaşılır olduğu söylenebilir.

Bu çalışmanın amacı, gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak karşılaştırılabilir bilgi sağlamak amacıyla hazırlanan BOBİ FRS'nin genel özellikleri incelenerek açıklamak ve BOBİ FRS ile TMS/TFRS'yi karşılaştırmaktır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS, TMS, TFRS.

Abstract

In Turkey, the financial reporting framework to be applied by enterprises subject to independent audit and not obliged to implement Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) was issued on July 29, 2017 under the name of Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Entities (FRS for LMES). This standard will be effective as of January 1, 2018 and is a guide for separate and consolidated financial statements to be prepared by large and medium-sized enterprises out of scope the TAS/TFRS. In general it can be said on these two standards that FRS for LMES is more comprehensible than TAS/TFRS due to its clear and simple language.

The purpose of this study is to examine and explain the rationale behind the issuance and the general features of FRS for LMES issued in order to provide fair, relevant and comparable information, and make a comparison between the requirements of FRS for LMES and TAS/TFRS.

Keywords: Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises, FRS for LMES, TAS, TFRS.

1-Giriş

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK); uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturarak yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirerek bunların faaliyetlerini denetleme ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisine sahiptir.

KGK'nin temel amacı, yatırımcıların çıkarları ile denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını koruyarak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporlamayı sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

TMS/TFRS, daha çok finansal varlıkları halka arz edilmiş sermaye piyasalarında yer alan işletmeleri de kapsayan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanmış, çok geniş kapsamlı standartlardır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88'inci ve Geçici 1. maddesinde KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS çerçevesinde tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin münferit veya konsolide finansal tablolarını hazırlamaları gerekmektedir. Ayrıca değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeye KGK yetkili kılınmıştır.

* Bu çalışma, 27-29 Ekim 2018 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen 4. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu'nda sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

** Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi, Akşehir İ.İ.B.F, Maliye Bölümü, hatuncez@selcuk.edu.tr



Uluslararası Muhasebe Standartları/uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'nin uygulama alanı Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarında sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırılmış ve UMS/UFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan muhasebe standartları borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için oluşturulduğu görülmektedir.

KGK, 2014'de KAYİK ile TMS/TFRS uygulama kapsamını diğer ülkelerdeki uygulamalar gibi sınırlandırarak bağımsız denetim kapsamından çıkarmıştır. Fakat isteğe bağlı olarak KAYİK dışında kalan işletmelerin TMS/TFRS'yi uygulamalarına izin verilmiştir. Ayrıca, KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı tarafından 26/12/1992 tarih, 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'ne göre TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'na dayanılarak çıkarılan MSUGT'lerde öncelikli amacın, finansal tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olması sebebiyle mali tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bu sebeple bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapıncaya kadar söz konusu eksikliklerin giderilebilmesi için "TMS'ni Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" MSUGT'lere ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle MSUGT'lerde yer almayan veya isteğe bırakılan hususlarla ilgili temel ilkeler (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayıllmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

KGK tarafından 2014'de kalıcı bir çözüm olması için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) hazırlık çalışmaları başlatılarak bir çalışma ve danışma komisyonu oluşturularak bu komisyonda yer alan gerek akademisyenler gerekse kamu kurum ve kuruluşları ile mesleki ve sivil toplum kuruluşları temsilcileri çalışmalara katkı sağlamıştır. Kasım 2015'te çalışmalar sonucunda ortaya çıkan taslak metin kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Daha sonra düzenlenen çalıştaylarda değerlendirilerek paydaşların görüşleri de dikkate alınan taslak YFRÇ metni, KGK tarafından BOBİ FRS adıyla yürürlüğe girmiştir (Doğan, 2017, 772).

KGK, bağımsız denetime tabi olup KAYİK için zorunlu tutulan TMS'yi uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal raporlarını karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun düzenleyebilmeleri için BOBİ FRS'yi 29 Temmuz 2017'de yayımlamıştır.

Bu standart 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle BOBİ FRS, mevcut TMS/TFRS setinin yanında yeni bir standart seti olarak uygulanmaya başlanılmıştır (İnaltonç, 2017).

Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini BOBİ FRS almıştır. Başka bir ifadeyle, TFRS'yi uygulamayan bağımsız denetime tabi olan işletmelerde BOBİ FRS, TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacaktır. Ayrıca, uluslararası standartlarda bir bütünlük sağlanması açısından BOBİ FRS'nin genel olarak KAYİK'lar dışındaki bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçü oluşturacak olması önemli bir gelişmedir.

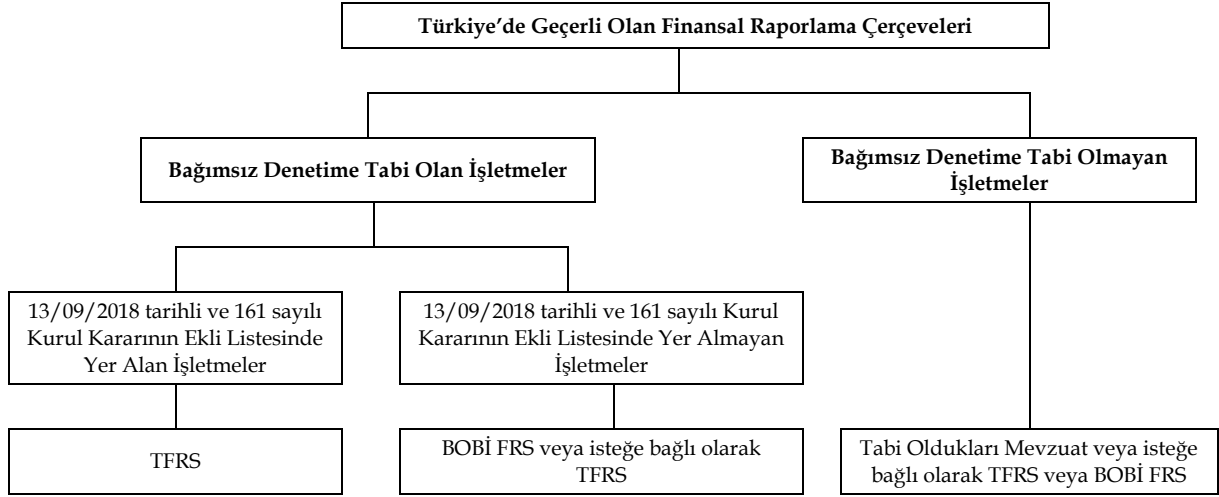
KGK, TMS'nin uygulanma kapsamının belirlenmesine ilişkin 13/09/2018 tarihli ve (03/161) sayılı Kararı'nda:

1) Ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS'nin uygulanmasına,

2) Bağımsız denetime tabi olup, ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'nin uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayabileceğine,

3) Yukarıdaki kapsam dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik Kurum tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TFRS'yi ya da BOBİ FRS'yi uygulayabileceğine karar vermiştir.

Bu kapsamda, yapılan son değişikliklerle birlikte ülkemizde geçerli olan finansal raporlama çerçeveleri aşağıdaki gibidir (www.kgk.gov.tr, E. T.: 1.10.2018):



BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler TFRS’yi iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS’yi uygulayabilmeleri için TFRS’yi en az iki yıl uygulamaları gerekmektedir.

2- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

BOBİ FRS’nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Genel hatları ile BOBİ FRS değerlendirildiğinde Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle (Aktif Toplamı, Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı) ayırması setin en önemli noktasının olduğu görülmektedir. Bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan Orta Boy İşletmeler, belirtilen büyük ölçekli işletme eşiğine gelene kadar; Büyük Boy İşletmeler ise bu eşiği ve üstünü sağlayan (KAYİK dışındaki) işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olma ve büyük işletme eşiklerinde art arda iki raporlama döneminde belirtilen üç kriterden en az ikisini aşan işletmeler, takip eden raporlama döneminde bağımsız denetime tabi olmakta veya büyük ölçekli işletme sayılmaktadır. Orta ölçekli işletme ise, bağımsız denetim kriterlerini sağlayıp büyük işletme kriterlerini sağlayamayan işletmelerdir (Ataman ve Cavlak, 2017, 157).

BOBİ FRS’nin genel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe ilkelerini belirleyerek, finansal tabloların hazırlanmasında başka bir standart setine ihtiyaç kalmamıştır,
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır,
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur,
- AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilave yükümlülükler getirilmiştir,
- Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine ve terimler sözlüğüne yer verilmiştir,
- Konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

BOBİ FRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve halka açık olmayan işletmeler tarafından uygulanacaktır. KAYİK olarak adlandırılan halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirmekte ve bunların kamuya hesap verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS’nin uygulanabilmesi için işletmenin büyüklüğü yanında işletmenin KAYİK olup olmadığı yani önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirmesi ve kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunması da dikkate alınmaktadır. TMS/TFRS esas alınarak hazırlanan finansal tabloların yapısı karmaşık, uzmanlık bilgisi gerektirmesi ve maliyetli olmasından dolayı, TMS/TFRS’ye göre sadeleştirilmiş muhasebe esaslarını içeren ve finansal



tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlayan BOBİ FRS hazırlanmıştır. BOBİ FRS finansal tablo düzenleyenler açısından maliyet ve fayda arasında bir denge sağlarken, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarına da cevap vermektedir (Doğan, 2017, 771).

3-BOBİ FRS İle TMS Arasındaki Farklılıklar

Genel olarak BOBİ FRS, TMS/TFRS'nin basitleştirilmiş hali olduğu ve BOBİ FRS'de tek bölüm altında toplandığı bazı uygulamaların TMS/TFRS'de farklı bölümler altında incelendiği görülmektedir (Yılmaz, 2017, 1867).

BOBİ FRS, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşıması gereken tüm özellikleri taşımaktadır. Bununla birlikte, BOBİ FRS'de, AB Direktifindeki istisnalardan yararlanarak büyük ölçekli işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden orta ölçekli işletmelerin muaf tutulması öngörülmüştür (Doğan, 2018, 117).

BOBİ FRS'de standartlar TMS/TFRS'de olduğu gibi her bir standart ayrı olarak değil, 27 bölüm ve 9 ekten oluşan tek bir standart altında toplanarak yayımlanmıştır.

Tablo 1'de BOBİ FRS'de yer alan bölümlerin TMS'de yer alan hangi standart ile ilgili olduğu, Tablo 2'de ise BOBİ FRS'de yer almayan TMS/TFRS düzenlemelerinin hangileri olduğu yer almaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017, 157).

Tablo 1: BOBİ FRS Bölümlerinin TMS/TFRS'de Karşılığı Olan Standartlar

	BOBİ FRS		TMS/TFRS
Bölüm 1	Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	TMS 1	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu	TMS 7	Nakit Akış Tabloları
Bölüm 3	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Bölüm 4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Bölüm 5	Hasılat	TMS 11 TMS 18 TFRS 15	İnşaat Sözleşmeleri Hasılat Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
Bölüm 6	Stoklar	TMS 2	Stoklar
Bölüm 7	Tarımsal Faaliyetler	TMS 41	Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	TMS 32 TMS 39 TFRS 7 TFRS 9	Finansal Araçlar: Sunum Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Finansal Araçlar: Açıklamalar Finansal Araçlar
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
Bölüm 12	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15	Kiralama	TMS 17	Kiralama İşlemleri
Bölüm 16	Devlet Teşvikleri	TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Bölüm 17	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Bölüm 20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
Bölüm 21	İş Birleşmeleri	TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12	Gelir Vergileri
Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama



Bölüm 26	Dipnotlar	TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 27	Geçiş Hükümleri	TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Tablo 2: BOBİ FRS Bölümlerinin TMS/TFRS’de Karşılığı Olmayan Standartlar

BOBİ FRS’de Yer Almayan Tam Set TMS/TFRS Düzenlemeleri			
TMS (5 standart)		TFRS (7 standart)	
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları	TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar	TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TMS 33	Hisse Başına Kazanç	TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
		TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
		TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

BOBİ FRS’de Kavramsal Çerçeve, standart setinin içinde Bölüm 1 olarak “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” başlığı altında yayımlanmıştır. TMS/TFRS’de ise “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” başlığı altında yayımlanarak kavramsal çerçevenin bir standart olmadığı özellikle vurgulanarak herhangi bir standart numarası verilmemiştir. BOBİ FRS’de kapsam ve açıklamalar daha özet olarak Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümünde sunulurken, TMS-1 Finansal Tablolar Sunuluşu Standardında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. BOBİ FRS’de genel finansal raporlama ilkeleri, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ile sunumda tutarlılık olarak açıklanmış olup, ihtiyatlılık ilkesi hariç BOBİ FRS, TMS 1 ile uyumludur.

BOBİ FRS ile TMS genel amaçlı düzenlenen finansal tablolar birbirleri ile uyumlu olmakla birlikte BOBİ FRS’de sadece fonksiyon esasına göre sunulan kar veya zarar tablosunda diğer kapsamlı gelir yer almazken, TMS 1’e göre ise fonksiyon ve çeşit esası kullanılmakta olup diğer kapsamlı gelire sunumda yer verilmiştir.

Nakit akış tablosunda ise, BOBİ FRS Bölüm 2’de nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler olarak isimlendirilen bölüm, TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardında işletme faaliyetleri olarak isimlendirilmiştir.

BOBİ FRS Bölüm 5’de hasılat tutarının bir yıldan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi durumunda vade farkları TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında olduğu gibi ayrıştırılmaktadır fakat en önemli farklılık bir yıldan kısa süreli vade farklarının ayrıştırılmamasıdır. Ayrıca inşaat sözleşmelerine ilişkin düzenlemeler BOBİ FRS’de bu bölümün içinde yer alırken, TMS/TFRS’de ayrı bir standart olarak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri’nde yer verilmiştir.

BOBİ FRS Bölüm 6’da satın alınan stokların muhasebeleştirilmesinde, bir yıl veya daha kısa vadede ödenmesi durumunda maliyet bedeli üzerinden yapılır. Dolayısıyla vade farkları stok maliyetine dahil edilerek bu tür stoklar için vade farkı ayrıştırılmaz. Stok alımları bir yıl veya daha uzun vadeli ise vade farkı ayrıştırılır. TMS 2 Stoklar Standardında ise stoklar vadeli satın alınmış ise vade süresine bakılmadan stok maliyetleri içerisinde yer alan finansman unsurunun ayrıştırılarak bu tutarların etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmeleri gerekir.

BOBİ FRS Bölüm 7’de yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemeler (Tarımsal ürünlerin ölçümü; gerçeğe uygun değeri üzerinden canlı varlıkların sunumu, vb.) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile uyumludur. Tarımsal Faaliyetler BOBİ FRS’de örnekler ile beraber anlaşılır bir şekilde gruplandırılmıştır. Ayrıca, canlı varlık sınıfının değerlendirilme ölçüsü olarak BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi olarak alternatif getirilmekte iken, TMS 41’de sadece gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 8’de maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinde varlıkların ilk ölçümü maliyet bedeli ile yapılmakta olup TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi ile uyumludur. BOBİ FRS’de sonraki ölçümlerde maliyet bedelinden, TFRS 6’da ise maliyet veya yeniden değerlendirme modeli yer almaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 9’da finansal araç, “bir işletmenin finansal varlığının, bir başka işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir” şeklinde tanımlanmaktadır. BOBİ FRS’de ve TMS/TFRS’de birbirine benzer şekilde tanımlanan finansal araçlar, BOBİ FRS de finansal yükümlülük terimi yerine TMS-32 Finansal Araçlar Sunum Standardında finansal borç terimi kullanılmıştır. Finansal Araçlar, BOBİ FRS’de tek bir bölüm halinde Finansal Araçlar ve Özkaynaklar şeklinde iken TMS/TFRS’de “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum”, “TMS 39 Finansal Araçlar:



Muhasebeleştirme ve Ölçme”, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” ile “TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı” olmak üzere farklı standartlarda düzenlenmiştir. BOBİ FRS’de Finansal Varlıklar, Alacaklar, Borçlanma Araçları, Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar ve Diğer Finansal Araçlar olmak üzere niteliklerine göre sınıflandırılmıştır. TFRS 9’da ise ölçümleme esaslarına göre yapılmış olup, finansal varlıkların sınıflandırılmasında varlıkların türleri dikkate alınmamıştır.

BOBİ FRS’de finansal araçlar, ölçüm farkları kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmektedir. Ticari alacaklarla ilgili değer düşüklükleri “beklenen kredi zararı” yaklaşımı yerine “gerçekleşen kredi zararı” yaklaşımına göre ölçülmektedir. Ayrıca TFRS 9’dan farklı olarak ticari alacak ve borçlardan yalnızca vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar itibari değer üzerinden, vadesi bir yıldan daha uzun ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir. Borsada işlem gören hisse senetleri gerçeğe uygun değerleri üzerinden, işlem görmeyenler ise TFRS 9’dan farklı olarak maliyet bedeli ile ölçülmektedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018, 442).

BOBİ FRS Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardının amacı, diğer işletmelere iştirak şeklinde yapılan yatırımların belirlenmesi ve ölçülmesine ilişkin hususların muhasebeleştirilmesidir. İştirak yatırımlarının ölçümünde TMS/TFRS’de yer alan TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı ile uyumlu olduğu, BOBİ FRS’de münferit finansal tabloların hazırlanmasında maliyet ve özkaynak yöntemi uygulanmakta, ancak TMS 28’de maliyet ve özkaynak yöntemi ile birlikte gerçeğe uygun değer uygulanmaktadır (Alataş ve Kılıç, 2018, 467).

BOBİ FRS Bölüm 11’de müşterek kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesinde TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardındaki düzenlemeler birbiri ile uyumludur. Fakat münferit finansal tablolarda BOBİ FRS’de maliyet bedeli ve özkaynak yöntemi yer alırken TFRS 11’de maliyet bedeli, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun yöntemi yer almaktadır.

BOBİ FRS 12’de yer alan maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür ve maliyet bedelinin tespiti TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile uyumlu olmakla birlikte, vadeli alımlarda maliyetin tespitinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS’ye göre, bir yıllık vade esas alınmıştır. Buna göre, bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenmesi beklenen peşin fiyat üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülerek vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. TMS 16’da ise, tüm vade farkları vade süreleri dikkate alınmayarak ayrıştırılır (Gücenme Gençoğlu, 2017, 14).

BOBİ FRS Bölüm 14’de maddi olmayan duran varlıklar kayda alınmadan sonraki dönemlerde sadece maliyet bedeli, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında ise maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülmektedir. BOBİ FRS’de sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, en az 5 en çok 10 yıl olmak üzere itfa edilmekte iken TMS’de sınırsız faydalı ömre sahip ilgili varlıklar itfa edilmemektedir. BOBİ FRS’de şerefiye, ölçülebilir ise itfa ömrü boyunca, ölçülebilir ise 10 yılda itfa edilmekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. TMS’de şerefiye, itfa edilmemekte, sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017, 162).

BOBİ FRS Bölüm 15’de kiralama işlemleri ile TMS 17 Kiralama İşlemleri standardındaki düzenlemeler genel olarak uyumludur. Sadece BOBİ FRS’de geleneksel kiralama olarak tanımlanan kiralama çeşidi TMS 17’de faaliyet kiralaması olarak isimlendirilmiştir.

BOBİ FRS Bölüm 22’ye göre büyük işletme dışındaki işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunlu olmayıp, işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo düzenleyebilirler. Fakat ana ortaklık, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının 660 Sayılı KHK tanımlanan KAYİK tanımını karşılama durumunda büyük işletme olmasa dahi, ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlemek zorundadır. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında ise bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tabloları hazırlanması zorunludur.

BOBİ FRS Bölüm 23’e göre sadece büyük işletmeler için ertelenmiş vergi hesaplaması ve sunumu zorunlu tutulmakta, orta ölçekli işletmelerde ise bu şekilde bir zorunluluk bulunmamakta iken, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri’ne göre tüm işletmelerin finansal tablolarında ertelenmiş verginin hesaplanması ve sunulması zorunludur.

BOBİ FRS Bölüm 24’e göre işletmelere ara dönem finansal tablo hazırlama yükümlülüğü yoktur. Bu işletmeler, tabi oldukları mevzuat uyarınca zorunlu veya isteğe bağlı olarak ara dönem finansal tablo



hazırlayacaklardır. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre ise işletmeler ara dönem finansal tablo hazırlamak zorundadır.

BOBİ FRS Bölüm 25'te ulusal para birimi olarak Türk Lirası belirtilmiş, yüksek enflasyonlu ekonomi kavramı Türkiye'deki enflasyon düzeltilmesi kanunu kapsamında açıklanmış ve ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmelerin genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumunun Türkiye geneli için hesapladığı Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksini kullanacağı düzenlenmiştir. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardında ise bu netlikte bir düzenleme yer almamaktadır.

BOBİ FRS'de yer alan ve tüm bölümleri kapsayan dipnotlar, ayrı olarak Bölüm 26'da yer almaktadır. TMS/TFRS'de ise dipnotlar için ayrıca bir standart yer almamakta, ancak her standardın içinde söz konusu standart ile ilgili yapılması gereken dipnotlar açıklamalarına yer verilmektedir.

4-Sonuç

UMS/UFRS uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe ilkelerini belirlemektedir. TMS/TFRS'de gerçeğe uygun değer kullanımı yaygın olmakla birlikte, BOBİ FRS'de muhasebe uygulamalarında kolaylık sağlanması amacıyla maliyet bedeli esas alınmıştır.

Türkiye'de vergi odaklı muhasebe düzenlemeleri, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gündeme gelmesi ile birlikte daha fazla sorgulanır hale gelmiştir. Finansal tabloların gerçeğe uygun ve şeffaf hazırlanması için bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için oluşturulan BOBİ FRS da bu durumu daha da pekiştirmiştir.

BOBİ FRS, ülkemizde ticari karın tespiti için TMS'ye göre daha sade ve kolay uygulanabilecek bir standart getirdiğinden, TMS'nin daha net anlaşılması ve doğru uygulanmasına katkı sağlayacak ve ülkemizdeki yerleşik vergi için muhasebe anlayışından, bilgi için muhasebe anlayışına geçişte önemli bir adım oluşturacaktır. Böylece muhasebenin temel görevi olan, gerçek faaliyet sonuçlarının raporlanması, planlama ve denetim için kullanılabilir bilgilerin üretmesi ile ticari amaçlarla finansal verilerin kullanılması sağlanmış olur.

KAYNAKÇA

- Alataş, Ahmet ve Kılıç, İsa (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. *The Journal of Academic Social Science*, Yıl: 6, S. 64, s. 453-478.
- Ataman, Başak ve Cavlak, Hakan (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 2, S. 3, s. 153-168.
- Doğan, Aziz (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 9, S. 4, s. 770-786.
- Doğan, Aziz (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 80, s. 115-132.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 76, s. 1-24.
- Gökçen, Gürbüz, Öztürk, Erkan ve Güleç, Faruk (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 3, S. 2, s. 437-457.
- İnaltonç, Ceyhan (2017). BOBİ FRS ve Bağımsız Denetim. *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 37, S. 435.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.
- Karacan, Sami ve Uygun, Rahmi (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 11, S. 56, s. 799-813.
- www.kgk.gov.tr
- Yılmaz, Züleyha (2017). TR90 Bölgesindeki SMMM Oda Başkanlarının BOBİ FRS Konusundaki Görüşleri. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, Cilt: 4, S. 15, s. 1866-1880.