

KÜMİ FRS’NİN İŞ DÜNYASINA SAĞLAYABİLECEĞİ YARARLAR: BOBİ FRS, TMS/TFRS VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ İLE MUKAYESELİ BİR İNCELEME*

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN**

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ***

Araştırma Makalesi / Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2020; 22, ös1- ös19

ÖZ

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı KGK tarafından 12 Temmuz 2019 tarihinde yayınlanmış ve kamuoyu ile ilgili kurumların görüşüne açılmıştır. Bu standardın amacı, bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmektir. Bu çalışmada, KÜMİ FRS’de yer alan ilkeler BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK ile karşılaştırılarak, iş dünyasına sağlayacağı yararların ve olası diğer etkilerin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS, MSUGT

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

THE POTENTIAL BENEFITS THE KUMI FRS CAN ENSURE FOR BUSINESSES: A COMPARATIVE INVESTIGATION ON BOBI FRS, TMS/TFRS AND CURRENT LOCAL ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

KGK has issued a draft on the Financial Reporting Standards for Small and Micro Sized Enterprises (KUMI FRS) on 12th of July 2019 in order to receive opinion of public and related parties. The objective of the KUMI FRS is to ensure that entities, which are not subject to independent audit present individual financial statements providing fair, useful and comparable financial information. The present study aims to reveal what the principles of KUMI FRS brings to small and micro-sized entities in Turkey by comparing KUMI FRS to BOBI FRS, TMS/TFRS and Current Local Accounting Application System in Turkey.

Keywords: KUMI FRS, BOBI FRS, Turkish Accounting Standards

JEL Classification: M40, M41, M4

* Makale gönderim tarihi: 01/11/2019; Kabul tarihi: 29/12/2019.

Bu çalışma, 5-8 Ekim 2019 tarihlerinde MÖDAV tarafından Kuşadası’nda düzenlenen 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda sunulan bildirinin, yeniden düzenlenerek genişletilmiş halidir.

** İstanbul Ticaret Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0001-6175-3397>

*** Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İşletme Bölümü, mozbirecikli@yahoo.com,
<https://orcid.org/0000-0001-5539-4658>

Atıf: Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS’nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), ös 1- ös19. <https://dx.doi.org/10.31460/mbdd.641657>

1. GİRİŞ

Türk Ticaret Kanununun (TTK) ilgili maddelerine göre defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişilerin, bireysel ya da konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uyumlu olarak hazırlamaları gerekmektedir. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar tarafından zorunlu olarak uygulanması gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta boy işletmeler de isteğe bağlı olarak finansal tablolarının raporlanmasında TMS/TFRS kullanabilmektedir. Bağımsız denetime tabi olup da isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için ise KGK tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Tebliğ ekinde yer alan BOBİ FRS'nin, bağımsız denetime tabi olup da TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS'nin uygulanmasına 01.01.2018 tarihinden itibaren başlanmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler halen yürürlükte olan mevzuatı uygulamaya devam etmektedir. Küçük ve mikro işletmelerin de finansal tablolarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir olması için KGK tarafından 12 Temmuz 2019'de Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı yayınlanmış, kamuoyu ve ilgili kurumların görüşlerine açılmıştır. Standardın erken uygulanmasına izin verilmekle birlikte KÜMİ FRS'nin 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde itibaren uygulamaya konulması planlanmaktadır.

Bir işletmenin AB Direktifine göre küçük işletme sayılabilmesi için; aktif toplamı 4 milyon € ve üstü, yıllık net satış hasılatı 8 milyon € ve üstü, ortalama çalışan sayısı 50 kişi ve üstü olarak belirlenen şartların en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Küçük işletme şartlarını sağlamayan işletmeler ise mikro işletme olarak değerlendirilecektir. Mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler KÜMİ FRS kapsamında yer almayacaktır (kgk.gov.tr).

Bu çalışmanın amacı, KÜMİ FRS'de yer alan ilkelerin BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile karşılaştırılması suretiyle KÜMİ FRS'nin ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına sağlayacağı faydaları, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT bağlamında tartışma konusu etmektir. Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma teknikleri arasında yer alan doküman inceleme veri toplama yöntemiyle KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT ve ilgili Vergi Usul Kanunu (VUK) maddeleri incelenmiştir.

Çalışmada KÜMİ FRS'deki bölümler ayrı başlıklar halinde ele alınarak, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar tespit edilmiş, böylece farklılıkların Türkiye'de muhasebe uygulamaları ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi olabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI TASLAĞI İLE BOBİ FRS, TMS/TFRS VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

2.1. Bölüm 1: Kavramlar ve Genel İlkeler

KÜMİ FRS'nin ilk bölümünde finansal durum, finansal performans ve bu iki temel finansal tablonun unsurları tanımlanmıştır. Ayrıca varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosuna, gelir ve giderin kar veya zarar tablosuna alınması kriterlerine yer verilmiştir. Tüm bu hususlar hem BOBİ FRS, hem de TMS/TFRS ile uyumludur.

KÜMİ FRS'de başka bir ölçüm esası belirtilmediği sürece varlık ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülmesi öngörülmüştür. Dönem sonu değerlemesinde kullanılacak temel ölçüm esasları ise maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değer olarak sıralanmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 1.11-1.12). Bugünkü değer, geri kazanılabilir tutar, itfa edilmiş değer, itibari değer, kullanım değeri, net gerçekleştirilebilir değer BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de yer alan diğer değerlendirme ölçüleridir. Muhasebenin temel kavramlarından maliyet esası kavramına göre maliyetinin belirlenmesi mümkün ya da uygun olmayan kalemler hariç olmak üzere işletme tarafından elde edilen varlık ya da hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların elde etme maliyetinin esas alınması gerekmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 1). Dönem sonu değerlemesinde kullanılacak değerlendirme ölçüleri ise VUK'un 261. maddesinde maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç değer, emsal bedeli ve ücreti olarak sıralanmaktadır.

Ös
3

2.2. Finansal Tabloların Sunumu

Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında finansal tablo bilgi kullanıcılarının, işletme ile ilgili alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır.

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu ve dipnotlardır (KÜMİ FRS, Par. 2.3). Karşılaştırmalı sunum bakımından bu finansal tabloların en az iki raporlama dönemini kapsayacak şekilde sunulması gerekmektedir. BOBİ FRS'de TMS 1'de olduğu gibi hazırlanması gereken finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve işletme ile ilgili önemli bilgilerin yer aldığı dipnotlardan oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 1.3; TMS 1, Par. 10). MSUGT'ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar; satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve kar dağıtım tablosu ek finansal tablolarıdır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 3).

KÜMİ FRS'de finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur (KÜMİ FRS, Par. 2.8). BOBİ FRS ve TMS/TFRS'deki gibi temel ve destekleyici niteliksel özellik ayrımı yapılmamıştır. BOBİ FRS'de ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellikler olarak sıralanmış; anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikler olarak belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 1.7). TMS/TFRS'nin kavramsal çerçevesinde destekleyici niteliksel özellikler arasında ayrıca "doğrulanabilirlik" de yer almaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ26-28).

KÜMİ FRS'de genel finansal raporlama ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır (KÜMİ FRS, Par. 2.14-2.27). BOBİ FRS tam olarak (BOBİ FRS, Par. 1.14-26), TMS/TFRS ihtiyatlılık hariç, bu ilkelerle uyumludur. MSUGT'de muhasebenin temel kavramları; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 1).

2.3. Bölüm 3: Finansal Durum Tablosu

KÜMİ FRS'de örneği verilen finansal durum tablosunun biçim ve içeriği bir takım farklılıklar olmakla birlikte BOBİ FRS ve TMS/TFRS ile uyumludur.

2.4. Bölüm 4: Kar veya Zarar Tablosu

TMS/TFRS'de kapsamlı gelir tablosu, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de kar veya zarar tablosudur. Bu değişimin en önemli etkisi KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanması gereken kar veya zarar tablosunda, kapsamlı gelir unsurlarının yer almamasıdır. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler KÜMİ FRS'de yer almadığından, Kar veya Zarar Tablosu Sürdürülen Faaliyetler ve Durdurulan Faaliyetler olarak ayrı ayrı raporlanmamaktadır. Kar veya zarar tablosu, KÜMİ FRS'ye göre fonksiyon esasına göre hazırlanmalıdır (KÜMİ FRS, Ek). TMS 1'e göre kapsamlı gelir tablosu hem fonksiyon hem de giderlerin çeşitlerine göre hazırlanabilmektedir (TMS 1, Par. 102-103).

2.5. Bölüm 5: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

KÜMİ FRS'de muhasebe politikaları, tahminler ve hatalarla ilgili ilkeler BOBİ FRS ve TMS 8'de yer alan ilkelerle uyumludur. Buna göre muhasebe politikası değişikliği geriye dönük uygulanacak, muhasebe tahmini değişikliği tahminin yapıldığı dönemde ve eğer ilgiliyse ileriye yönelik uygulanacak, hatalar ise geriye doğru düzeltilecektir (KÜMİ FRS, Par. 5.7; 5.16; 5.20).

VUK uygulamalarına göre muhasebe politikası ve tahmin değişikliklerinin yapılmasında mali politikalar ve kar oranları açısından hassas davranılmaktadır. Muhasebe politikası değişiklikleri, mali politikalarda önemli etki oluşturan ya da oluşturabilecek bir değişiklik yapılmışsa, bu etkinin finansal tablolar üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Muhasebe tahmini değişikliği, işletmenin kar oranlarında önemli ölçüde etkiliyse, bu değişiklikle ilgili finansal etkiler açıklanmalıdır. Hatalar ise yine muhasebe kayıt ve tekniğine göre ayrıca ilgili vergi kurallarına göre yapılmalıdır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli 2018, 466).

2.6. Bölüm 6: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

KÜMİ FRS'deki bu bölüm BOBİ FRS'deki ilgili bölüm ve TMS 10'da yer alan ilkelerle uyumludur. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemine ait olan finansal tablolarda hem rakamsal olarak, hem de dipnotlarda düzeltilecektir (KÜMİ FRS, Par. 6.4). Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar içinse raporlama dönemine ait finansal tablolarda herhangi bir değişiklik yapılmayacak, önemli nitelikteki raporlama döneminden sonra

düzeltilme gerektirmeyen olay için, dipnotlarda açıklama yapılacaktır (KÜMİ FRS, Par. 6.7). MSUGT ve VUK'a göre bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlarla ilgili olarak bilanço dipnotlarında bilgi sunulmalıdır.

2.7. Bölüm 7: Hasılat

Mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kar payından doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesi kuralları KÜMİ FRS'de bu bölümde yer almaktadır.

KÜMİ FRS'ye göre hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın, doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS, Par. 7.6). Mal satışlarında, satışın vadeli yapılması durumunda ve vade bir yıla kadarsa peşin bedel ile vadeli bedel arasındaki vade farkı BOBİ FRS'ye göre ayrıştırılmamaktadır. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılarak ilgili dönem gelene kadar ertelenmiş faiz geliri olarak finansal durum tablosunda bekletilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.9). TMS/TFRS'ye göre uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır (TFRS 15, Par. 60; 63). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise vade ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun vadeli bedel hasılatı konu edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

Hizmet sunumları ve inşa sözleşmeleri KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre tamamlanma yüzdesi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilmelidir (KÜMİ FRS, Par. 7.14; BOBİ FRS, Par. 5.18). TFRS 15'e göre hizmet sunumlarının muhasebeleştirilmesi için, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ya da bir anda veya zamana yayılı bir şekilde kayda alınması gerekmektedir (TFRS 15, Par. 35; 38). Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine göre ise hizmet ifa edildiğinde ve gelir içerik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir.

2.8. Bölüm 8: Stoklar

KÜMİ FRS'ye göre stoklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmelidir (KÜMİ FRS, Par. 8.4). BOBİ FRS'de stokların değerlemesi TMS 2 ile uyumlu olarak maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile raporlanması şeklindedir (BOBİ FRS, Par. 6.4; TMS 2, Par. 9). VUK'a göre stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK Madde 274).

Stoklardaki değer düşüklüğü konusunda KÜMİ FRS ile VUK uygulamaları benzerdir. Raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda, değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 8.19). VUK'a göre de stokların değerinde %10 veya daha fazla azalış olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçüm yapılabilmektedir (VUK Madde 274). BOBİ FRS ile TMS 2'ye göre ise stokların maliyet değerinin net gerçekleşebilir değerinin altına düşmesi durumunda stok değer düşüklüğü zararı oluşmakta ve bu zararın kayda alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.22; TMS 2, Par. 28-33).

Stok maliyetinin hesaplanmasında KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre tam maliyet ya da isteğe bağlı olarak normal maliyet yöntemleri kullanılabilirken (KÜMİ FRS, Par. 8.11-12; BOBİ FRS, Par. 6.12-13), TMS 2'ye göre normal maliyet yöntemi kullanılmalıdır (TMS 2, Par. 13). VUK'a göre ise stok

maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılmalıdır (VUK Madde 275).

KÜMİ FRS'ye göre stoklar vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmelidir (KÜMİ FRS, Par. 8.8). VUK'a göre de stokların vadesi ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun vade farkı ayrıştırılmadan vadeli değer ile muhasebeleştirilmektedir (VUK 238 Sayılı Genel Tebliği). Stokların vadeli alınması ve vadenin bir yıla kadar olması durumunda BOBİ FRS'ye göre peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki vade farkı ayrıştırılmadan stoklar vadeli fiyat üzerinden aktifleştirilmektedir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.8). TMS 2'ye göre stoklarla ilgili tüm vade farkları ayrıştırılmakta ve ilgili dönemin finansman giderlerine kaydedilmek üzere gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır (TMS 2, Par. 17-18).

ÖS 6

2.9. Bölüm 9: Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal Faaliyetler bölümü kapsamında olan canlı varlıklar KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmektedir (KÜMİ FRS, Par. 9.5; BOBİ FRS, Par. 7.5). TMS 41'e göre canlı varlıklar (gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç) gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmelidir (TMS 41, Par. 12). VUK'a göre canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Zirai işletmelere dahil olan canlı varlıkların maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, emsal değeri kullanılmaktadır (VUK Madde 277).

Tarımsal ürünler, hasat zamanında hem KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hem de TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülürken (KÜMİ FRS, Par. 9.9; BOBİ FRS, Par. 7.11; TMS 41, Par. 32), VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir (VUK Madde 276).

TMS/TFRS'de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilirken (TMS 16, Par. 37), KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de tarımsal faaliyetler bölümünün kapsamına girmektedir (KÜMİ FRS, Par. 9.4; BOBİ FRS, Par.7.3). VUK'da böyle bir ayırım bulunmamaktadır.

2.10. Bölüm 10: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Finansal araçlar ve özkaynaklarla ilgili KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS/TFRS ile MSUGT ve VUK açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

KÜMİ FRS'de finansal varlık ve borçlar BOBİ FRS'de olduğu gibi aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (KÜMİ FRS, Par. 9.7-31):

Alacaklar ve Borçlar

Borçlanma Araçları

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Diğer Finansal Araçlar

Alacak ve Borçlar: KÜMİ FRS'ye göre alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değer üzerinden gerçekleştirilirken, tüm (senetli ve/veya senetsiz) alacak ve borçlar hesap dönemleri sonunda reeskont

işlemine tabi tutulmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 10.10-10.11). BOBİ FRS’de ticari ve ticari olmayan işlemlerden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesinde vadelere göre ayırım söz konusudur. Vadesi bir yıl ya da daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değerle, vadesi bir yıldan daha uzun olan alacak ve borçlar itfa edilmiş değerle değerlendirilecektir (BOBİ FRS, Par. 9.8). TFRS 7-9’da böyle bir vade ayırımı söz konusu değildir. Vadesi ne olursa olsun (uygulama kolaylığı hariç olmak üzere) tüm senetli ya da senetsiz alacak ve borçlar itfa edilmiş değerle değerlendirilmektedir (TFRS 9, Par. 4.1.2). MSUGT ve VUK’a göre, senetli alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilirken, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilebilir. Senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilir (VUK Madde 281; 285).

Borçlanma Araçları: Ticari ve diğer borçlar dışında kalan tüm borçlanma araçları KÜMİ FRS’ye göre ilk muhasebeleştirme gerçeğe uygun değeri ile yapılacaktır. İlk muhasebeleştirmede borçlanma araçlarının ihracı ya da edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri dönemin kar veya zararına gider olarak kaydedilmelidir (KÜMİ FRS, Par. 10.14). Borçlanma araçları gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirildikten sonra dönem sonlarında işlem fiyatına; raporlama dönemi sonuna kadar kar veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir ya da giderleri eklendikten, raporlama dönemi sonuna kadar gerçekleşmiş tüm anapara geri ödemeleri ya da tahsilatları ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile raporlanmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 10.16). BOBİ FRS ve TFRS 7-9’a göre bankadaki vadeli mevduat, devlet veya özel sektör tahvil ve bonoları veya hazine bonusu gibi borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden değerlendirilir ve değer farkı kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 9.11; 9.13). VUK’a göre borçlanma araçları borsa rayici üzerinden ya da alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi ile bulunan tutar üzerinden, tahviller itibari değeriyle, banka kredileri işlemiş faizi ile birlikte mukayyet değeriyle değerlendirilir (VUK Madde 286).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar: Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümü için BOBİ FRS’de ayrı bölümler, TMS/TFRS’de ayrı standartlar bulunurken, KÜMİ FRS’nin bu bölümünde yer almaktadır.

KÜMİ FRS’ye göre bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ya da iştirak yatırımlarındaki paylar dahil borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri ile ölçülmelidir. Finansal aracın edinilmesinden kaynaklanan işlem maliyetlerinin tamamı kar veya zarara gider olarak kaydedilmelidir. Dönem sonu değerlemesinde gerçeğe uygun değeri yani piyasa fiyatı kullanılmalıdır. Gerçeğe uygun değerdeki farklılıklar dönemin kar veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 10.17). Borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. Dönem sonlarında varsa değer düşüklüğü zararları indirilerek raporlanmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 10.18).

BOBİ FRS’ye göre bireysel finansal tablolarda; bağlı ortaklık yatırımları (BOBİ FRS, Par. 22.23), müştereken kontrol edilen işletmeler (BOBİ FRS, Par. 11.15) ve iştirak yatırımlarındaki paylar özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilmektedir (BOBİ FRS, Par. 10.9). Bunların dışında kalan borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeriyle (BOBİ FRS, Par. 9.20), borsada işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.21). TMS 27’ye göre bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştirak yatırımları; maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanabilmektedir (TMS 27, Par. 10). TFRS 7 ve TFRS 9’a göre özkaynak araçları işletmenin iş modeline göre gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılanlar ve gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılmakta ve gerçeğe uygun değer farkları kar veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirden raporlanmaktadır (TFRS 9, Par. 4.1.1). MSUGT/VUK’a göre bağlı

ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştirak yatırımları alış bedeli ile raporlanmaktadır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5). VUK'a göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK Madde 279).

ÖS
8 Diğer Finansal Araçlar: Diğer finansal araçların finansal tablolara alınmasında ve raporlanmasında KÜMİ FRS'de, BOBİ FRS'nin ilgili paragraflarına atıf yapmaktadır. BOBİ FRS'ye göre varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar (forward, future, swap, opsiyon) gibi finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ölçüm farkları kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 9.26). Diğer finansal araçlardan net olarak nakitle yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dahil edilerek işlem fiyatları üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet değerinden düşülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.25). BOBİ FRS ile TMS/TFRS dolayısıyla KÜMİ FRS ilkeleri türev finansal araçların değerlemesi açısından uyumludur. VUK'da türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.

KÜMİ FRS'ye göre makul bir gerekçeye dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacaklar tahmin edilmeli ve bu alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 10.12). BOBİ FRS'ye göre ticari alacaklar için değer düşüklüğü ile ilgili gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (BOBİ FRS, Par. 9.33). TMS/TFRS'ye göre beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü ayrılır (TFRS 9, Par. B5.5.1). VUK'a göre ise sadece dava ve icra safhasındaki alacaklar ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (VUK Madde 323).

2.11. Bölüm 11: Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar dört düzenlemeye göre de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (KÜMİ FRS, Par. 11.5; BOBİ FRS, Par. 12.6; TMS 16, Par. 10; VUK Madde 269; 273).

KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen ya da ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmelidir (KÜMİ FRS, Par. 11.12). Maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemin kar veya zararına yansıtılmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 11.13). BOBİ FRS'ye göre, maddi duran varlığın bir yıldan kısa vadeli alınması durumunda vade farkı varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda, vade farkı ayrıştırılarak ilgili dönemin kar veya zarar tablosuna finansman gideri olarak kaydedilir. İnşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenir (BOBİ FRS, Par. 12.9). TMS 16'ya göre, maddi duran varlığın vadeli alınması durumunda, vadenin süresi ne olursa olsun, vade farkı ayrıştırılır. Sadece özellikli varlıkların, yani amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri aktifleştirilir (TMS 16, Par. 23). VUK'a göre maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetinin (kredi faizi, kur farkları vs) varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar olan kısmı aktifleştirilir. Varlığın elde edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetinin maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK 163 Sayılı Genel Tebliği).

Amortisman uygulaması ile ilgili hususlarda KÜMİ FRS ile BOBİ FRS ve TMS 16 uyumludur.

MSUGT/VUK'a göre farklılıklar şunlardır:

- Muhasebe standartlarında amortisman ayrılması zorunludur, VUK'a göre ise ihtiyaridir.
- Muhasebe standartlarına göre farklı faydalı ömre sahip önemli parçalar ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmaktadır, VUK'ta parçalara göre amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
- Muhasebe standartlarına göre bina satın alındığında arsa payı ayrıştırılarak kaydedildiği için bina amortismanına tabi tutulmakta ancak arsa amortismanına tabi tutulmamaktadır. MSUGT/VUK'a göre böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Bina, arsası ile birlikte amortismanına tabi tutulmaktadır.
- Muhasebe standartlarına göre amortismanına tabi tutar varlığın defter değerinden kalıntı değerin düşülmesi yoluyla bulunur. VUK'a göre amortismanına tabi tutar maddi duran varlığın defter değeridir.
- Muhasebe standartlarına göre faydalı ömür, işletme tarafından tespit edilir, VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.
- Muhasebe standartlarına göre her bir maddi duran varlık için kıst amortisman uygulanması gerekmektedir. VUK'a göre ise sadece binek otomobillere kıst amortisman uygulanmaktadır.
- Muhasebe standartlarında doğrusal amortisman yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim birimi/üretim miktarı yöntemi kullanılabilir. VUK'a göre amortisman yöntemleri arasında üretim birimi/üretim miktarı yöntemi bulunmamaktadır.

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar için dönem sonunda maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilir ve dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (KÜMİ FRS, Par. 11.15; BOBİ FRS, Par. 12.15; TMS 16, Par. 29). MSUGT/VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK Madde 269; 273), yeniden değerlendirme (kuyumcular ve bazı maden işletmeleri ya da isteğe bağlı olarak hariç) 2004 yılından bu yana yapılmamaktadır.

2.12. Bölüm 12: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar dört düzenlemeye göre maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir (KÜMİ FRS, Par. 12.4; BOBİ FRS, Par. 14.7; TMS 38, Par. 24).

KÜMİ FRS'ye göre işletme içinde oluşan maddi olmayan duran varlıklar, maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmamalıdır. İşletme içinde oluşan unsurlar için katlanılan harcamalar gider olarak kar veya zarara yansıtılmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 12.6). BOBİ FRS ve TMS 38'e göre, araştırma ve geliştirme projeleri için yapılan harcamaların, harcamanın araştırma veya geliştirme niteliğinde olmasına göre sınıflandırılması gerekmektedir. Buna göre araştırma nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar kar veya zarara kaydedilir. Geliştirme nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar ise belirli şartların sağlanması durumunda aktifleştirilir. Araştırma ve geliştirme safhalarının ayrılması halinde tüm harcamalar gider olarak kaydedilir (BOBİ FRS, Par. 14.15-19; TMS 38, Par. 52-59). MSUGT/VUK'a göre, araştırma ve geliştirme giderleri ayrımı yoktur. Araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değeri ile aktifleştirilebileceği gibi isteğe bağlı olarak gider de kaydedilebilmektedir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi durumunda amortisman süresi beş yıldır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

KÜMİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlıklar vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen ya da ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmelidir (KÜMİ FRS, Par. 12.9). Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemin kar veya zararına yansıtılmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 12.10). BOBİ FRS'ye göre, maddi olmayan duran varlığın bir yıldan kısa vadeli alınması durumunda vade farkı varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda, vade farkı ayrıştırılarak ilgili dönemin kar veya zarar tablosuna finansman gideri olarak kaydedilir (BOBİ FRS, Par. 14.9). TMS 38'e göre, maddi olmayan duran varlığın vadeli alınması durumunda, vadenin süresi ne olursa olsun, vade farkı ayrıştırılır (TMS 38, Par. 32). VUK'a göre duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetinin (kredi faizi, kur farkları vs) varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar olan kısmı aktifleştirilir. Varlığın elde edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetinin maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK 163 Sayılı Genel Tebliği).

ÖS 10

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 38'e göre, sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi, işletme tarafından tespit edilir (KÜMİ FRS, Par. 12.17; BOBİ FRS, Par. 14.24; TMS 38, Par. 97). Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili işletme içinde oluşan tüm harcamalar gider kaydedileceğinden, KÜMİ FRS'ye göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirebilmesi için dışarıdan satın alınması gerekmektedir. Dışarıdan satın alınan maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrünün belirli olacağı varsayılmaktadır. Bu nedenle KÜMİ FRS'de faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili itfa hususlarına yer verilmemiştir. BOBİ FRS'de faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar 5 yıldan az, 10 yıldan fazla olmayacak şekilde itfa edilir (BOBİ FRS, Par. 14.33). TMS 38'e göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmeyip, her dönem sonunda faydalı ömre sahip olup olmadıkları gözden geçirilir (TMS 38, Par. 88). MSUGT/VUK'a göre, maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. MSUGT'ye göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar beş eşit taksitte itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5; VUK 333 Sayılı Genel Tebliği).

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlıklar dönem sonunda maliyet yöntemi ile değerlendirilir (KÜMİ FRS, Par. 12.14; BOBİ FRS, Par. 14.21). TMS 38'e göre ise maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi seçilerek dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38, Par. 72). MSUGT/VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK Madde 269; 273)

2.13. Bölüm 13: Kiralamalar

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK kiralama işlemlerinin sınıflandırılması açısından genel olarak uyumludur.

TFRS 16'da faaliyet kiralaması olarak isimlendirilen kiralama türü (TFRS 16, Par. 61), BOBİ FRS'de geleneksel kiralama, KÜMİ FRS'de faaliyet kiralaması olarak adlandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 15.19; 28-30; KÜMİ FRS, Par. 13.7). Faaliyet kiralamasında kira ödemeleri KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK'a göre doğrusal olarak kar veya zarara yansıtılır (KÜMİ FRS, Par. 13.18; BOBİ FRS, Par. 15.19). TFRS 16'ya göre ise kiracı açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı bulunmamaktadır.

Finansal kiralamaların ilk muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak ölçüm, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanıdır (KÜMİ FRS, Par. 13.12; BOBİ FRS, Par. 15.13; VUK Mükerrer Madde 290). Bu uygulama KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve

MSUGT/VUK açısından uyumludur. TFRS 16'ya göre ise kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer (TFRS 16, Par. 26).

MSUGT ve VUK'a göre, finansal kiralamada kiralamaya konu varlık, finansal kiralama hakkı olarak maddi olmayan duran varlıklarda raporlanırken, KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS 16'ya göre finansal kiralamaya konu olan varlık, ilgili olduğu hesap sınıfında raporlanır (KÜMİ FRS, Par. 13.13; BOBİ FRS, Par. 15.14; TFRS 16, Par. 34-35).

Finansal kiralamada amortisman kiracı tarafından ayrılır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre amortisman süresi, finansal kiralama süresi sonunda mülkiyet kiracıya geçecekse ilgili varlığın faydalı ömrü, mülkiyetin kiracıya geçeceği kesin değilse finansal kiralama süresi ile varlığın faydalı ömründen kısa olanıdır (KÜMİ FRS, Par. 13.17; BOBİ FRS, Par. 15.18).

Finansal kiralamanın kiracı tarafından sonraki ölçümü ile ilgili hususlar KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS 16 ve MSUGT/VUK açısından uyumludur. Kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ile finansman giderleri ayrıştırılmalıdır. Finansman gideri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanarak ilgili dönemlere dağıtılır (KÜMİ FRS, Par. 13.16; BOBİ FRS, Par. 15.17; TFRS 16, Par. 36; VUK Mükerrer Madde 290).

Finansal kiralamanın kiraya veren açısından sonraki ölçümleri konusundaki kurallar KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS 16 ve MSGT/VUK açısından uyumludur. Kiraya veren tarafından alınan kira ödemeleri, anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri, kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır (KÜMİ FRS, Par. 13.20; BOBİ FRS, Par. 15.21; TFRS 16, Par. 81; VUK Mükerrer Madde 290). Faaliyet kiralamasının da kiraya veren açısından sonraki ölçümleri konusundaki kurallar KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS 16 ve MSGT/VUK açısından uyumludur.

Satış ve geri kiralama işlemleri ile ilgili hususlar KÜMİ FRS'de yer almamaktadır.

2.14. Bölüm 14: Devlet Teşvikleri

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili ilkeler TMS 20'ye göre çok sadeleştirilmiştir.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de parasal ve parasal olmayan teşvik ayrımı yapılmamıştır. İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda; belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığında 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 Gelirler ve Gider Tahakkukları" kalemi içerisinde gösterilir. (KÜMİ FRS, Par. 15.6; BOBİ FRS, Par. 16.7).

TMS 20'de ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye ve gelir yaklaşımı bulunmaktadır (TMS 20, Par. 13-16). Ayrıca parasal olmayan varlıklarla ilgili teşvikler için ayrı ilkeler bulunmaktadır (TMS 20, Par. 18-19).

2.15. Bölüm 15: Borçlanma Maliyetleri

KÜMİ FRS'ye göre tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemin kar veya zarar tablosunun ilgili kalemlerine yansıtılarak raporlanmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 15.3).

BOBİ FRS ve TMS 23'e göre üretimi yani satışa hazır hale getirilmesi ve kullanıma hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıkların kullanıma ya da satışa hazır hale getirilinceye kadar katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir (BOBİ FRS, Par. 17.2; TMS 23, Par. 1).

VUK'da böyle bir ayırım bulunmamaktadır. Söz konusu varlık ister stok kalemi, ister maddi/maddi olmayan duran varlık olsun, bu varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunludur. Elde edildiği yıldan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da gider yazılması konusunda mükellefe seçimlik hak tanınmıştır (VUK 163-238 Sayılı Genel Tebliği).

2.16. Bölüm 16: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

KÜMİ FRS'ye göre her raporlama dönemi sonunda, her bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilmelidir. Böyle bir göstergenin olması durumunda değeri düşen varlığın defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılmalıdır. Varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda, ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılmalıdır (yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenen varlıktaki değer düşüklüğü tutarı önce yeniden değerlendirme azalışı olarak dikkate alınmalıdır). Varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir gösterge yoksa bu karşılaştırmanın yapılmasına gerek bulunmamaktadır (KÜMİ FRS, Par. 16.3-16.8).

BOBİ FRS ve TMS 36'ya göre ise değer düşüklüğü testine tabi tutulan varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılmaktadır. Varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarından büyükse aradaki fark, değer düşüklüğü tutarı olarak kabul edilerek muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 18.3; TMS 36, Par. 1). Hem BOBİ FRS hem de TMS 36'ya göre değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılır. Varlığın daha önce yeniden değerlendirme sonucunda özkaynaklarda değer artış tutarının bulunması durumunda, değer düşüklüğü tutarı değer artış fonundan düşülür (BOBİ FRS, Par. 18.27; TMS 36, Par. 60).

VUK hükümlerinde fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili bakanlıkların görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlarla değer düşüklüğüne uğramış varlığın değeri düşürülebilir (VUK Madde 317).

TMS 36'ya göre şerefiye amortismanına konu edilmez, değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TMS 36, Par. 113; 114; 117; 118). KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre şerefiye itfa edilir (en fazla 10 yılda) ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz (KÜMİ FRS, Par. 16.11; BOBİ FRS, Par. 18.23). MSUGT'ye göre şerefiye 5 yılda itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

2.17. Bölüm 17: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre karşılıklar yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması

beklenen harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür (KÜMİ FRS, Par. 17.9; BOBİ FRS, Par. 19.9). TMS 37'ye göre ise bugünkü değeri hesaplanarak muhasebeleştirilir (TMS 37, Par. 45). MSUGT karşılıkların muhasebeleştirilmesini öngörmüş olmakla birlikte, VUK'a göre yükümlülük tutarı, dava kaybedilip ödenecek tutar kesinleşince, kesinleşen tutar üzerinden muhasebeleştirilir.

Kıdem tazminatı karşılıkları için TMS/TFRS setinde ayrı bir standart olmasına rağmen KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de kıdem tazminatları ile ilgili kurallar, bu bölüm altında yer almaktadır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplanarak cari dönemin finansal tablolarına yansıtılır (KÜMİ FRS, Par. 17.16; BOBİ FRS, Par. 19.17). TMS 19'a göre, kıdem tazminatı için aktüeryal hesaplama yapılır ve bulunan karşılık tutarı finansal tabloda raporlanır. VUK'a göre ise kıdem tazminatı ödendiği zaman gider ilgili hesaba kaydedilir.

Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili hususlarda KÜMİ FRS ve BOBİ FRS ile TMS 37'nin uyumlu olduğu görülmektedir. Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler finansal durum tablosunda raporlanmaz, ekonomik fayda girişi ihtimali yüksekse ya da kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse, finansal tablo dipnotlarında açıklanır (KÜMİ FRS, Par. 17.19-17.21; BOBİ FRS, Par. 19.20-19.22; TMS 37, Par. 27-28; 31- 32). Bununla birlikte, şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda bu varlık şarta bağlı varlık olarak nitelendirilmez ve varlık olarak finansal tablolara alınmalıdır (KÜMİ FRS, Par. 17.22). MSUGT'ye göre şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile tahakkuk kaydı yapılmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve makul bir şekilde gerçeğe uygun olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

**ÖS
13**

2.18. Bölüm 18: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

TMS 21'de "geçerli para birimi" (TMS 21, Par. 8), KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de ise "ağırlıklı kullanılan para birimi" (KÜMİ FRS, Par. 18.1-18.6; BOBİ FRS, Par. 20.2-20.6) olarak adlandırılmıştır.

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 21'de yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi ile raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrilmesi işlemlerinde uyulması gereken kuralların uyumlu olduğu görülmektedir. Yabancı para işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS 21 ve VUK uyarınca işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 17.7; BOBİ FRS, Par. 20.8; TMS 21, Par. 21).

Yabancı para işlemlerinin dönem sonu değerlemesinde KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevriminde dönem sonundaki spot kur kullanılır (KÜMİ FRS, Par. 18.12; BOBİ FRS, Par. 20.13; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden çevrim yapılır (VUK Madde 280). Yabancı para işlemlerinin dönem sonu değerlemesinde KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde ilgili parasal olmayan kalem maliyet bedeliyle ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki kur kullanılır (KÜMİ FRS, Par. 18.14; BOBİ FRS, Par. 20.15; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur kullanılır.

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, finansal tabloların, sunulduğu para biriminden farklı bir para birimine çevrilmesi işleminde dikkate alınması gereken kurlar şöyledir (KÜMİ FRS, Par. 18.18; BOBİ FRS, Par. 20.19; TMS 21, Par. 39):

KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar:
BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme

- Finansal tablodaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki kur yani dönem sonu spot kur üzerinden;
- Gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurları dikkate alınarak çevrilir.
- Ortaya çıkan tüm kur farkları özkaynaklarda “Yabancı Para Çevrim Farkları” hesabında raporlanmalıdır.

Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki kur yerine haftanın kuru, ayın kuru gibi ortalama kur kullanılabilir. Ancak döviz kurlarının dalgalanma gösterdiği ekonomilerde ortalama kurun kullanılmasına hem KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’de hem de TMS 21’de izin verilmemektedir (KÜMİ FRS, Par. 18.19; BOBİ FRS, Par. 20.20; TMS 21, Par. 40). Finansal tabloların raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrimi konusunda MSUGT ve VUK’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

**ÖS
14**

2.19. Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri

İşletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasıyla ilgili hususlar için KÜMİ FRS’de, BOBİ FRS’nin İş Birleşmeleri bölümüne atıf yapılmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 19.5).

İş birleşmeleri hem BOBİ FRS hem de TFRS 3’e göre satın alma yöntemi kullanılarak raporlanmalıdır (BOBİ FRS, Par. 21.10; TFRS 3, Par. 4).

BOBİ FRS ve TFRS 3’e göre iş birleşmesi bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkarken (BOBİ FRS, Par. 21.11; TFRS 3, Par. 8), VUK’a göre bir işletmenin devir alınması durumunda ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS’ye göre şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ya da gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (BOBİ FRS, Par. 21.21; 21.26). TFRS 3’e göre şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (TFRS 3, Par. 18; 32). MSUGT’ye göre şerefiye, iş birleşme devralınırken katılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5).

İş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin değeri arasında yatırım yapan işletme lehine oluşan fark TFRS 3’de birleşme karı olarak (TFRS 3, Par. 34), BOBİ FRS’de ise negatif şerefiye (BOBİ FRS, Par. 21.28) olarak adlandırılmaktadır.

TFRS 3’e göre şerefiye itfa edilmez (TFRS 3, Par. B69). BOBİ FRS’ye göre şerefiyenin faydalı ömrü güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü üzerinden, tahmin edilemiyorsa en fazla 10 yılda itfa edilir (BOBİ FRS, Par. 21.27). MSUGT’ye göre ise şerefiye 5 yılda itfa edilir (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5).

Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri TFRS 3’ün kapsamı dışındadır (TFRS 3, Par. B1). KGK 2013 yılında almış olduğu ilke kararı ile ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri ile ilgili TMS/TFRS’lerde herhangi bir hüküm bulunmadığından, bu tür işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hakların birleşmesi yönteminin uygulanmasını gerektirmiştir. Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında BOBİ FRS’ye göre hakların birleşmesi yöntemi kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.35). Hakların birleşmesi yönteminde, birleşen iki şirket ortaklıklarının ortaklık hakları devam etmektedir.

Yöntemin amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, önceden olduğu gibi ayrı işletmeler olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, 364).

2.20. Bölüm 20: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolara alınan vergi, cari döneme ait mali kar üzerinden ödenecek olan dönem vergisi tutarından oluşmaktadır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmayacaktır (KÜMİ FRS, Par. 20.2).

BOBİ FRS ve TMS 12'de ertelenmiş vergi varlığı/borcunun tespit edilmesi ile ilgili ilkelerin uyumlu olduğu görülmektedir.

Ertelenmiş verginin finansal tablolarda sunulması TMS/TFRS uygulayan tüm işletmeler için zorunludur. BOBİ FRS'ye göre ertelenmiş vergi uygulaması büyük işletmeler için zorunlu, orta büyüklükte işletmelerin için ise zorunlu değildir (BOBİ FRS, Par. 23.3). MSUGT/VUK'da ertelenmiş verginin raporlanması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.21. Bölüm 21: Dipnotlar

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de dipnotlar ayrı bir standart bölümüdür. KÜMİ FRS'nin bu bölümde dipnotlarda verilmesi gereken bilgiler, tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar ve yalnızca küçük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar olmak üzere ayrılmıştır (KÜMİ FRS, Par. 21.18-21.19). Benzer şekilde BOBİ FRS'de de dipnotlar; tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar, büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar ve konsolide finansal tablolarda yapılacak ilave açıklamalar olarak ayrılmıştır (BOBİ FRS, Par. 26.7-26.10).

TMS/TFRS setinde dipnotlarla ilgili ayrı bir standart bulunmamakla birlikte, (grup işletmelerinin hesapları için yayınlanmış TFRS 12 ve TMS 24 var) her standardın sonunda o standartta yer alan konuyla ilgili finansal tablolarda hangi açıklamaların yapılması gerektiği yer almaktadır.

MSUGT'de dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar bilanço ve gelir tablosu dipnotları olarak adlandırılmakla birlikte, muhasebenin temel kavramlarının ilgili kısımlarında, finansal tablolara ilgili muhasebe ilkelerinde ve bazı hesapların işleyiş kurallarında yer almaktadır.

3. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çalışmada KÜMİ FRS taslağında yer alan ilkeler BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK açısından karşılaştırılarak KÜMİ FRS'nin, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına sağlayacağı katkılar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

- 1 - KÜMİ FRS'nin, BOBİ FRS, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile önemli ölçüde uyumlu olduğu söylenebilir.
- 2 - Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir. Dönem sonu değerlemesinde

KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar:
BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme

kullanılacak temel ölçüm esasları ise maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değer olarak sıralanmaktadır.

- 3 - Küçük ve mikro işletmelerde VUK hükümleri doğrultusunda yapılan hesaplama ve kayıtların gerçeğe uygun değeri yansıtmamasından kaynaklanan ihtiyaca uygun bilgi eksikliğinin giderilmesi mümkün olabilir.
- 4 - Hazırlanması gereken finansal tablolar sadece; finansal durum tablosu; kar veya zarar tablosu ve dipnotlardır. Konsolide finansal tablo hazırlanmayacaktır.
- 5 - KÜMİ FRS'de, BOBİ FRS'deki Nakit Akış Tabloları, Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi, İştiraklerdeki Yatırımlar, Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Konsolide Finansal Tablolar, Ara Dönem Finansal Raporlama, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama bölümleri yoktur.
- 6 - İşletme birleşmeleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konuları için direkt olarak BOBİ FRS'nin ilgili bölümlerinin, ilgili paragraflarına atıf yapılmaktadır.
- 7 - TMS/TFRS açısından bakıldığında ise; TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TMS 7 Nakit Akış Tabloları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, TMS 33 Hisse Başına Kazanç, TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, TMS/TFRS'de olup da KÜMİ FRS'de ayrı başlık halinde yer verilmeyen bölümlerdir.
- 8 - Bazı konularla ilgili özet bilgilere KÜMİ FRS'nin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Örneğin kıdem tazminatı konusuna Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümünde yer verilmektedir.
- 9 - Sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerle ilgili kar/zararın ayrı ayrı raporlanmaması finansal tablo kullanıcılarının işletmenin süreklilik arz edebilecek kar veya zararı hakkında bilgi edinememesine neden olacaktır.
- 10 - Kapsamlı gelir bölümü KÜMİ FRS'deki finansal tablo formatlarında bulunmamaktadır. Oysa işletmenin maddi duran varlıklarında meydana gelen değer farklarının, TMS'de olduğu gibi, Kar veya Zarar tablosunda Kapsamlı Gelir bölümünde ayrıca sunulması işletmenin finansal performansının gerçekleşmiş karlardan ayrı bir şekilde ortaya konulması açısından daha uygun olurdu.
- 11 - Vadeli satışlarda ve mal alışlarında vade farklarının ayrıştırılmaması uygulama açısından kolaylık sağlayacak nitelikte bir düzenlemedir.
- 12 - Hizmet sunumları ve inşa sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi uygulaması, uygulama açısından karmaşık olmamasının yanı sıra, hak ediş üzerinden yapılan hasılat hesaplamasına kıyasla daha gerçekçidir.

- 13 - Stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet ya da normal maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verilmesi, gerek VUK ile uyum açısından gerekse kapasite kullanımında dönemsel dalgalanma yaşamayan şirketler için uygun olabilir. Kapasite kullanımında dönemsel dalgalanma yaşayan şirketlerin tam maliyet yöntemini uygulaması muhasebe standartlarının ruhuna aykırı olarak yanıltıcı maliyet hesaplamalarına neden olacaktır.
- 14 - KÜMİ FRS’de stoklarda değer düşüklüğü uygulaması VUK’un emsal değeri uygulamasına benzemektedir.
- 15 - KÜMİ FRS’ye göre senetli ve senetsiz tüm alacak ve borçlar itibari değerle kaydedilmeli, dönem sonunda ise reeskont işlemine tabi tutulmalıdır. Bu uygulama MSUGT uygulamasına benzer olmakla birlikte, senetli ve senetsiz tüm alacak ve borçların bilanço günü itibariyle haiz olduğu değerle gösterilmesini zorunlu kıldığı için daha etkindir.
- 16 - Özkaynak araçlarındaki yatırımların “Borsada İşlem Görenler” ve “Borsada İşlem Görmeyenler” olarak ayrılması uygulama açısından kolaylık sağlayacaktır. Böylece borsada işlem görmeyen finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi külfeti ortadan kalkacaktır.
- 17 - Özkaynak yöntemi KÜMİ FRS’de yer almamaktadır. Bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ya da iştirak yatırımlarındaki paylar dahil borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri ile ölçülmelidir. Dönem sonu değerlemesinde gerçeğe uygun değeri kullanılmalıdır. Borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir.
- 18 - Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen ya da ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmesi, vadeli alış ve satışlarda vade farkının ayrıştırılmaması ile uyumludur.
- 19 - KÜMİ FRS’de maddi duran varlıklar için amortisman uygulaması BOBİ FRS’de olduğu gibi kıst esasına göre yapılmaktadır. Bu uygulama sadece binek otolara kıst amortisman uygulaması zorunluluğu getiren VUK uygulamasına göre daha sağlıklı bir hesaplama olanağı sunmaktadır. Ayrıca amortisman hesaplamasında kalıntı değer de dikkate alınmaktadır.
- 20 - KÜMİ FRS’ye göre işletme içinde oluşan maddi olmayan duran varlıklar, maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmamalıdır. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili işletme içinde oluşan tüm harcamalar gider kaydedileceğinden, KÜMİ FRS’ye göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirebilmesi için dışarıdan satın alınması gerekmektedir. Dışarıdan satın alınan maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrünün belirli olacağı varsayılmaktadır. Bu nedenle KÜMİ FRS’de faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili itfa hususlarına yer verilmemiştir.
- 21 - KÜMİ FRS’ye göre tüm borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemin kar veya zarar tablosunun ilgili kalemlerine yansıtılarak raporlanmalıdır. Dolayısıyla borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi mümkün değildir.
- 22 - KÜMİ FRS’ye göre varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda, ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılmalıdır. Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenen varlıktaki değer düşüklüğü tutarı

KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar:
BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme

önce yeniden değerlendirme azalışı olarak dikkate alınmalıdır. Hesaplanmasında pek çok tahmini içinde barındıran kullanım değerinin hesaplanmasına gerek yoktur.

23 - TMS'nin aksine KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de şerefiyenin itfa edilmesi ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaması, uygulamada yöneticilere kolaylık sağlayacak ve olası subjektif değerlendirme kararlarının olumsuz etkilerine engel olacaktır.

24 - KÜMİ FRS'ye göre, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanarak cari dönemin finansal tablolarına yansıtılması, TMS 19'un gerektirdiği uygulamayı kolaylaştırmaktadır. Ayrıca KÜMİ FRS ile getirilen uygulama, yıllık kıdem tazminatı karşılığı hesaplamasının ihtiyari olduğu mevcut uygulamanın eksikliğini giderici niteliktedir. Böylece işletmelerin sunduğu bilgileri kullanan paydaşların işletmenin kıdem tazminatı yükümlülüğünü görmesi mümkün olacaktır.

**ÖS
18**

25 - KÜMİ FRS'ye göre finansal tablolara alınan vergi, cari döneme ait mali kar üzerinden ödenecek olan dönem vergisi tutarından oluşmaktadır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmayacaktır.

Genel olarak değerlendirildiğinde KÜMİ FRS yalın bir şekilde hazırlanmış ve genellikle maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu niteliği ile KÜMİ FRS uygulaması, TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile kıyaslandığında muhasebe uygulayıcıları için çok daha düşük maliyetli olacaktır.

KÜMİ FRS'de işletmelerin genel olarak karşılaşılabilecekleri tüm muhasebe işlemleri ile ilgili ilkeler yer almaktadır ve genel olarak MSUGT'un eksik yanlarını tamamlayıcı uygulamalar içermektedir.

Bu standardın uygulanması ile birlikte Türkiye ekonomisinde çok önemli bir paya sahip olan küçük ve mikro işletmelerin finansal tabloları hem gerçeğe ve ihtiyaca uygun, hem de karşılaştırılabilir olacaktır.

KÜMİ FRS vergi odaklı muhasebeden paydaşları bilgilendirme odaklı muhasebe anlayışına geçilmesinde önemli bir köprü olarak kabul edilebilir.

KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Kanunu.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, www.kgk.gov.tr

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Kıymetli Şen, İ. ve M. Özbirecikli. 2018. “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/IFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan’18, 462-484.

Özbirecikli, M., İ. Kıymetli Şen ve K. Tüm. 2017. Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı – BOBİ FRS, Ankara: Detay Yayıncılık.