



## Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ((TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Karşılaştırılması

**Doç. Dr. Hülya Cengiz**

Milli Savunma Üniversitesi, Deniz Harp Okulu, Beşeri ve Sosyal Bilimler Bölümü

hcengiz@dho.edu.tr, [www.orcid.org/0000-0002-2011-3948](http://www.orcid.org/0000-0002-2011-3948)

### Öz

Uluslararası muhasebe standartları ihtiyaca uygun ve güvenilir raporlama yapılması amacıyla oluşturulmuştur. Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yayımlamaktadır. Bu standartlar işletme büyüklüklerine ve faaliyet alanlarına göre çeşitlilik göstermektedir. Bu çalışmada, Kurum’un yayımladığı / yayımlayacağı standartlar açıklanmış, Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) arasındaki temel farklılıklar standart – bölüm bazında karşılaştırılmıştır. Her iki standart karşılaştırıldığında BOBİ FRS daha sadeleştirilmiş, uygulama kolaylığı getirilmiş; özel durumlar gereken konularda ise tam set standartlara atıf yapılmış standarttır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe standartları, işletme büyüklükleri, finansal raporlama.

**Makale Gönderme Tarihi:** 08. 01. 2022

**Makale Kabul Tarihi:** 04. 03. 2022

### Önerilen Atıf:

Cengiz, H. (2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Karşılaştırılması, *İşletme Akademisi Dergisi*, 3 (1): 1-15.



## **Comparison of the Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities (FRS for LMEs)**

**Assoc.Prof. Hülya Cengiz**

National Defence University, Turkish Naval Academy, Department of Humanities and Social Sciences.

hcengiz@dho.edu.tr, [www.orcid.org/0000-0002-2011-3948](https://www.orcid.org/0000-0002-2011-3948)

### **Abstract**

International accounting standards have been established to provide reliable financial reporting. Standards are prepared in compliance with international standards by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority in Turkey. These standards have been standardized according to entities sizes and fields of operations. In this study it is indicated that main differences between Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (FRS for LMEs). FRS for LMEs is simpler and easier than the full set standards. Also, FRS for LMEs refers to the full standards in subject where special conditions are required. FRS for LMEs is simpler and easier to use than full set standards.

**Keywords:** Accounting standards, size of entities, financial reporting

**Received:** 08. 01. 2022

**Accepted:** 04. 03. 2022

### **Suggested Citation:**

Cengiz, H. (2022). Comparison of the Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities (FRS for LMEs), *Journal of Business Academy*, 3 (1): 1-15.

## 1. GİRİŞ

Türkiye’de ulusal muhasebe standartlarının oluşumu 1994 yılında, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile uygulamaya giren tek düzen hesap planı ile başlamıştır. İşletmelerin tamamını kapsayan bu düzenleme ile muhasebe uygulamalarında birlik sağlanmıştır. Ancak işletmelerin uluslararası alanda faaliyet göstermesi, karşılaştırılabilir finansal raporlama ihtiyacını meydana getirmiştir. İhtiyaca uygun ve güvenilir finansal raporların hazırlanması ihtiyacı da bu süreçte etkin unsurlardan bir tanesini oluşturmuştur. Uluslararası gelişmelere paralel olarak Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) yayımlamaktadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile bağımsız denetime tabi olan işletmeler KGK tarafından yayımlanan standartları uygulamak zorundadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/IFRS) uygulamak zorundadır. Bağımsız denetime tabi her işletme kamu yararını ilgilendirmedikleri için TMS/IFRS’leri uygulamak zorunda değildir. Bağımsız denetime tabi olup, zorunlu veya ihtiyari olarak TMS/IFRS’yi uygulamayan işletmeler ise BOBİ FRS’yi uygulamak zorundadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar KAYİK olarak kısaltılmış ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde tanımlanmıştır. Bu yönetmeliğe (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012) göre KAYİK’ler:

*“Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar”*

olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olma ise belirli ölçütlere bağlanmıştır. Bu ölçütler 2018 tarihindeki 11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ölçütler borsada işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu’na göre halka açık sayılan işletmeler; sermayesinin %25’i sendika, meslek kuruluşları ve çeşitli kurumlara tabi olan işletmeler; çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve net satış hasılatı esas alınarak belirlenecek işletme büyüklüklerine göre üç kategori yapılarak belirlenmiştir. İşletme türüne göre belirlenmiş olan ölçütlerin en az ikisinin, iki hesap döneminde peş peşe sağlanmış olması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı’nın (Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 2018) 3’üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

*“Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında açık sayılan şirketler için;*

- i. Aktif toplamı 15 milyon TL
- ii. Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL
- iii. Çalışan sayısı 50 kişi

*Sermayesinin en az %25’i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına ait olan şirketler, yurt çapında gazete yayımlayan şirketler, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemeleri kapsamındaki şirketler için;*

- i. Aktif toplamı 30 milyon TL
- ii. Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL
- iii. Çalışan sayısı 125 kişi

Yukarıda belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için ise ölçütler;

- i. Aktif toplamı 35 milyon TL
- ii. Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL
- iii. Çalışan sayısı 175 kişi" dir.

Herhangi bir ölçüte tabi olmadan bağımsız denetime tabi olacak işletmeler, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. İlave olarak Bakanlar Kurulu Kararı'nda aşağıdaki işletmeler için de bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir:

*"Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile Umumi Mağazalar Kanunu'na göre kurulan umumi mağazalar, Medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar".*

KAYİK olarak nitelendirilen işletmeler, bağımsız denetime tabi olan işletmeler ve bazı özel nitelikteki işletmeler KGK'nin yayımladığı standartları uygulamak zorundadırlar. KGK'nin yayımladığı standartlar ise farklılık göstermektedir. Bu çalışmada KGK tarafından yayımlanan standartlar ile bunları hangi işletmelerin uygulayacağı açıklanmış; Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı arasındaki farklılıklar, standart ve bölüm karşılaştırması yapılarak aradaki temel farklılıklar açıklanmıştır.

## 2. KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN DÜZENLEMELERİ

KGK, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011) ile 2011 yılında kurulmuştur. Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) amacı; KGK'nin kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu görev ve yetkiler KHK'nın 1'inci maddesinde belirlenmiştir:

- "Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Denetim standartlarını belirlemek,
- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır."

KGK kurulmadan önce Türkiye'deki muhasebe standartlarını Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yayımlamaktaydı. Yayımlanan KHK ile TMSK'nın yetki ve hakları KGK'ya devredilmiştir. KGK Türkiye Denetim Standartlarını; muhasebe standartları kapsamında ise tam set standartlar olarak tanımlayacağımız Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS), Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarını (FFMS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağını (KÜMİ FRS) yayımlamıştır.

## 2.1. Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları

KGK'nın yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve ile başlamaktadır. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, kavramsal çerçeve (<https://www.kgk.gov.tr>) de belirtilmiştir:

*“Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.”*

Yukarıda bahsedildiği gibi amaç raporlayan işletme hakkında finansal tablo kullanıcılarına ihtiyaca uygun ve güvenilir finansal bilgiler sunulmasıdır. Bu çerçevede sunulacak tabloların nitelikleri, hangi unsurları içermesi gerektiği, bu tabloların hangi tablolar olduğu kavramsal çerçevede açıklanmıştır. Kavramsal çerçeve sonrası çeşitli konulara ilişkin standartlar TFRS ve TMS başlıkları adı altında sıralanmıştır. TFRS 2022 Setine göre (Mavi Kitap), toplamda 16'sı TFRS, 25 TMS olmak üzere 41 standart bulunmaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayımlanmış olduğu standartların çevirisi niteliğinde olup, Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) ile uyumludur.

## 2.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) tam set standartlara göre basite indirgenmiş standarttır. BOBİ FRS, ülkemizde ticari kârın tespiti için tam set standartlara kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir standart getirdiğinden, tam set standartların da daha net anlaşılması ve doğru uygulanmasına katkı sağlayacak ve ülkemizdeki yerleşik vergi için muhasebe anlayışından, bilgi için muhasebe anlayışına geçişte önemli bir adım oluşturmaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2017:22).

BOBİ FRS tek bir standart olup konu başlıklarına göre 27 bölüm ve eklerden oluşmaktadır. Bu standart ile amaç adından da anlaşılabilirliği gibi büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için gerçeğe uygun finansal raporların hazırlanmasıdır. Standart, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ uyarınca 1 Ocak 2018 yılı sonrasından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin değiştirilmiş ikinci versiyonu (sürümü) 30 Mart 2021 tarihinde yayınlanmıştır. Tebliğ'in (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 2017) amacı:

*“Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlaması”* olarak belirtilmiştir.

BOBİ FRS'nin güncellenmesi ile, büyük işletme olarak değerlendirilme aşağıda belirtilen ölçütlere göre yeniden belirlenmiştir. Bu ölçütler (<https://www.kgk.gov.tr>):

- “Aktif toplamı 200 milyon Türk lirası ve üstü.
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon Türk lirası ve üstü.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü”.

Buna göre bir işletme, yukarıda bahsedilen kriterlerden en az ikisini, üst üste iki raporlama döneminde aşıyorsa büyük işletme kabul edilmektedir. 2021 yılında yapılan düzenleme ile büyük işletme eşik değerleri yukarıya çekilmiştir. Böylece BOBİ FRS'de büyük işletmelere yönelik; ertelenmiş vergi tutarının sunumu, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve ek dipnot açıklamaları yapılmasına ilişkin ilave yükümlülükler daha az sayıda işletme için zorunlu hale getirilmiştir (<https://www.kgk.gov.tr>).

### 2.3. Faizsiz Finans Muhasebe Standartları

Faizsiz Finans Kuruluşları için hazırlanan standart seti 22 standarttan oluşmaktadır. KGK standartlara ilişkin yaptığı açıklama ile bu standartlara neden ihtiyaç duyulduğunu ve nasıl düzenlendiğini açıklamıştır:

*“Ülkemizde faaliyet gösteren katılım bankalarının faaliyetlerine uygun olarak finansal tablolarında gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmalarını sağlamak ve söz konusu kuruluşların finansal tablolarının hem kendi aralarında hem de benzer nitelikteki yabancı kuruluşlar ile karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Kurulu (AAOIFI) tarafından yayımlanan muhasebe, denetim, etik ve yönetim standartlarının Türkçeye çevrilerek mevzuatımıza kazandırılmasını teminen 27 Eylül 2017 tarihinde bir telif anlaşması imzalamıştır”* (<https://www.kgk.gov.tr>).

KGK'nın yayımlanmış olduğu diğer standartlar Avrupa Birliği ile uyumlu finansal tablolar hazırlanması ve sunulması çerçevesinde düzenlenmiştir. Faizsiz Finans Muhasebe Standartları ise İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Kurulu düzenlemelerine uygun nitelikte hazırlanmıştır.

### 2.4. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) henüz taslak niteliğinde olup, bilanço esasına göre defter tutan, bağımsız denetime tabi olmayan, mikro ve küçük işletmeler için uygulanması planlanan standart setidir. Bu standardı, tam set olarak ifade edilen TMS/TFRS'ler ile BOBİ FRS'yi uygulamayan küçük ve mikro işletmelerin uygulaması planlanmaktadır. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı yayımlanırken, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır (<https://www.kgk.gov.tr>). Açıklamadan anlaşılabileceği üzere henüz mikro işletme tanımı yapılmamıştır. Standarda ilişkin taslak metin ise KGK tarafından tamamlanarak, Nisan 2019'da kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Standardın 2021 yılının başında uygulanması planlanmıştır. Ancak standardın nihai hali Mart 2022 itibarıyla yayımlanmamıştır. KÜMİ FRS Taslağı tek standart olup 22 bölümden oluşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerden farklı olarak KÜMİ FRS uygulayacak işletmelerin, Finansal Durum Tablosu ve Kâr / Zarar Tablosu sunması yeterli olabilecek; büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama, ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlükler de olmayacaktır (<https://www.kgk.gov.tr>). KÜMİ FRS'nin gerek daha sade ve anlaşılır bir raporlama anlayışı benimsemesi gerekse ölçüm ve kaydetme noktasında kolaylaştırıcı uygulamalar içermesi açısından küçük ve mikro işletmelerin standart finansal raporlamaya geçiş sürecine olumlu katkı sağlayacağı düşünülmüştür (Gökçen vd., 2019:438). KÜMİ FRS; TMS, TFRS ve BOBİ FRS'ye göre daha basitleştirilmiş, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı olarak hazırlanmıştır.

## 3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI İLE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FARKLILIKLARI

KGK düzenlemeleri arasında yer alan TMS/TFRS ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı temelde aynı ilkelere dayandırılmış olsa da işletme büyüklüklerine göre uygulama kolaylığı sağlayan farklılıklar ve sadeleştirmeler bulunmaktadır. BOBİ FRS'nin bölümlerine denk gelen TMS/TFRS'ler ile aralarındaki başlıca farklılıklar özetlenerek Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1. Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Temel Farklılıkları**

| BOBİ FRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | TMS/TFRS                                                                             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve<br>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu |
| <p>BOBİ FRS’de 1.Bölüm olarak yer alan Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar, tam set standartlarda giriş niteliğinde olup, standart numarası verilmeden genel çerçeve belirlenmiştir. TMS 1’de ise finansal tabloların sunuluşuna yer verilmiştir.</p> <p>Finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç ve kredi veren tarafların alacağı kararlara yönelik faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Her iki standart için de amaç finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlamaktır. BOBİ FRS’de finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmıştır. TMS 1’de kapsamlı gelir tablosu düzenlenmek zorunda iken (m.10-38A) BOBİ FRS’de böyle bir gereklilik istenmemiştir. Aynı şekilde TMS 1’de (m.7) kâr veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinin, diğer kapsamlı gelirden gösterileceği belirtilmiştir. Bu gelirin bileşenleri de standartta belirtilmiştir.</p> <p>TMS’de işletme, kâr veya zarara yansıtılan giderleri çeşidine (gider çeşidi) ya da işletme içindeki fonksiyonuna (giderlerin fonksiyonu veya satışların maliyeti) göre sınıflandırılmaktadır (m.99-102-103). BOBİ FRS’de ise bu sınıflandırma satışların maliyetine (giderlerin fonksiyonu) göre yapılmıştır (BOBİ FRS Ek-2). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarına, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep haklarına yer verilmiştir (m.13-14).</p> |                                                                                      |
| Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | TMS 7 Nakit Akış Tablosu                                                             |
| BOBİ FRS ile TMS uyumludur. Her iki standartta nakit akışlarının doğrudan yöntem ve dolaylı yöntem göre hazırlanabileceği belirtilmiştir.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                      |
| Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar         |
| BOBİ FRS ile TMS uyumludur.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                      |
| Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar                                          |
| Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayım onayı arasındaki zamanda finansal tablolarda yapılması gereken düzeltmeleri, değişiklikleri kapsamaktadır. Her iki standart birbiri ile uyumludur.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                      |
| Bölüm 5 Hasılat                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat                                             |

BOBİ FRS Bölüm 5'e göre, işletmenin faaliyetleri neticesinde elde edilecek hasılatın vadeli olarak elde edilmesi durumunda, vadenin bir yıldan uzun veya kısa olmasına göre yapılacak muhasebe kaydında farklılık bulunmaktadır. Hasılat bedelinin bir yıl veya daha kısa vadede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, vade farkı ayrıştırılmadan ölçülmektedir. Hasılatın bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Vade farkı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.

TFRS'de vade farkının ayrıştırılması esas olmakla birlikte, BOBİ FRS'de olduğu gibi vadenin bir yıl veya daha az olması durumunda istenirse vade farkını ayrıştırmama kolaylığı tanınmıştır (m.63). Bu kolaylık ile hasılat konusunda BOBİ FRS ve TFRS arasındaki temel farklılık ortadan kalkmıştır.

#### Bölüm 6 Stoklar

#### TMS 2 Stoklar

BOBİ FRS'de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden kaydedilmektedir. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir. Faiz, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (m.8). TMS'ye göre stokların vadeli alınması durumunda, peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideridir ve ilgili döneme faiz gideri olarak kaydedilmektedir (m.18).

Üretim yapan işletmelerde, BOBİ FRS'ye göre sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetlerine dahil edilmektedir (tam maliyet yöntemi). Ancak faaliyette bulunmayan bölümlere ait olan dönüşüm maliyetleri, satışların maliyeti olarak kaydedilmektedir (m.12). Sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi) (m.13). TMS'de ise sabit genel üretim giderleri, üretimin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dağıtılmaktadır. Yani ürüne yüklenecek olan sabit genel üretim gideri, kapasitenin tam kullanılmamasından dolayı arttırılamaz. Dağıtılmayan kısım, gerçekleştiği dönemde gider olarak kâr veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Değişken genel üretim giderleri ise, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır (m.13).

#### Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

#### TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin kayda alınmasına ve ölçülmesine ilişkin temelde aynı düzenlemeler olsa da standartlar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS'de, gerçeğe uygun değer yönteminin ya da maliyet yönteminin kullanılacağını belirtmiştir. Farklı canlı varlık sınıfları olması durumunda farklı yöntemlerin seçilmesine imkân verilmiştir. TMS 41'de canlı varlıkların bir kısmı taşıyıcı bitkiler olarak ayrılarak, TMS 16 Maddi Duran Varlıklara göre raporlanması gerektiğini belirtmiştir. Canlı varlık olarak sınıflandırılanlar gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülerek muhasebeleştirilir. Ancak gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemiyorsa maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek kayıt yapılmaktadır.

#### Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve

#### TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve

| Değerlendirilmesi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Değerlendirilmesi                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| İlk kayda almadan sonraki değerlendirmede, BOBİ FRS’de Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi bölümünde düzenlenen değer düşüklüğü hükümleri hariç olmak üzere, arama ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak “Maddi Duran Varlıklar” ya da “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümü hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir (m.7). Dolayısıyla bu varlıkların maddi duran varlıklar bölümüyle yeniden değerlemeye tabi tutulmasının önü açılmıştır (Serçemeli ve Şardağ, 2021: 66). TFRS’de ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanmaktadır.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                         |
| Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar<br>TFRS 9 Finansal Araçlar<br>TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum<br>TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme |
| BOBİ FRS’de borç ve alacakların vadesi bir yıldan kısa ise itibari değer üzerinden, bir yıldan uzun vadeli ise itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir. TFRS’de vade dikkate alınmadan itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılmaktadır.<br><br>BOBİ FRS’de borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları ilk muhasebeleştirme sonrasında raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmekte aradaki fark “finansal yatırımlar değer artış kazançları/azalış zararları” olarak kâr zarar tablosuna alınmaktadır (m.20). TFRS 9’da ise gerçeğe uygun değerindeki değişime göre kâr veya zararda veya diğer kapsamlı gelirden sunulmaktadır (m.5.7.5-10). BOBİ FRS’de finansal varlık ve yükümlülükler ilk kayda alınırken, işlem maliyetinin de dahil edildiği işlem fiyatına göre kaydedilmektedir (m.12). TFRS’de ticari alacağın finansman unsuruna sahip olmaması durumunda işlem bedeli üzerinden; diğer finansal varlık ve yükümlülükler ise ilk ölçümde işlem maliyetlerinin de dahil edildiği gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir (m.5.1.1.). |                                                                                                                                                         |
| Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar                                                                                                |
| İştirak; yatırım yapan işletmenin, finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin karar alma süreçlerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir. BOBİ FRS’ye (m.7) göre ilk kayıt maliyet bedeli ile yapılmaktadır. Sonraki ölçümlerde ise münferit finansal tablolarda maliyet veya özkaynak yönteminin biri seçilerek tüm iştiraklere uygulanmaktadır (m.9). Konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmektedir (m.10). TMS 28’de sonraki ölçümlerde özkaynak yöntemi kullanılmaktadır (m.10). Ancak konsolide finansal tablo hazırlamaktan muaf olunması durumunda özkaynak yönteminin uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır (m.17-18). BOBİ FRS’de şerefiyenin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır (m.21). İştirakin finansal tablolardaki varlık ve yükümlülüklerin defter değeri dikkate alınmaktadır.                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                         |
| Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar                                                                                                                             |
| Müşterek girişim, iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir. Müşterek kontrol, bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. BOBİ FRS’de müşterek                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                         |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| <p>girişimler oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmıştır (m.4). TFRS’de müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet ya da bir iş ortaklığı olarak sınıflandırılmıştır (m.6). BOBİ FRS’de müştereken kontrol edilen işletmeler, iştiraklerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçülmektedir (m.15) BOBİ FRS’de münferit finansal tablolarda maliyet bedeli ve özkaynak yöntemi; konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemi kullanılmaktadır. TFRS 11’de iş ortaklığı katılımcısı, iş ortaklığındaki payını muafiyet söz konusu olmadıkça özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir (m.24). İş ortaklığı üzerinde önemli etkisinin olup olmamasına göre muhasebe yönteminde değişiklik bulunmaktadır (m.25). Müşterek faaliyet olması durumunda ise, katılımcısı müşterek anlaşmadaki payıyla ilgili varlıklarını, borçlarını, hâsılatını ve giderlerini söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan ilgili TFRS’ler çerçevesinde muhasebeleştirmelidir (m.20-21).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                      |
| Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | TMS 16 Maddi Duran Varlıklar         |
| <p>Maddi duran varlıkların 1 yıl veya daha kısa vadeli satın alınması durumunda, BOBİ FRS’ye göre (m.9) vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden kayıt yapılmaktadır. TMS’de vadenin zamanına bakılmaksızın vade farkı ayrıştırılmadan peşin fiyat üzerinden kayıt yapılmaktadır.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                      |
| Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| <p>BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkuller için maddi duran varlıkların ilk kayıt hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede BOBİ FRS’de vadeli satın alımlar, vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmektedir. TMS’de ise vade farkı ayrıştırılmaktadır.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                      |
| Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| <p>Maddi olmayan duran varlıkların 1 yıl veya daha kısa vadeli satın alma ile elde edilmesi durumunda, BOBİ FRS’ye göre (m.9) varlığın vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan uzun vadeli alınması durumunda ise vade farkı ayrıştırılarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS’de ise varlığın maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir (m.32). Peşin fiyat ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.</p> <p>Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra BOBİ FRS’de birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyet değeri üzerinden ölçülmektedir (m.21). TMS 38’de (m.72) ise ilk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümlerde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılmaktadır. Ancak yeniden değerlemenin uygulanabilmesi için, gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir (m. 75).</p> <p>BOBİ FRS’de itfa payı belirlenirken varlığın sınırlı ömrü veya belirsiz ömrü olmasına göre farklılık bulunmaktadır. Faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilmekte ve 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilmektedir (m.33). Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değeri sıfır kabul edilmektedir. TMS’de, varlığın faydalı ömrü için öngörülebilir bir sınırın olmaması durumunda, sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirileceği belirtilmiştir (m.88). Sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan</p> |                                      |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| duran varlık da itfaya tabi tutulmayacaktır (m.89).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                     |
| Bölüm 15 Kiralamalar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | TFRS 16 Kiralamalar                                                                 |
| <p>Kiralama konusu, faaliyet ve finansal kiralama olarak ayrılmıştır. Varlığın mülkiyetinden kaynaklı tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde kiracıya devredilmesi durumunda finansal kiralama; devredilmemesi halinde de faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılma yapılmaktadır. Muhasebe işlemleri ise kiracı ve kiraya veren için ayrılmıştır. Kiraya veren için BOBİ FRS’de ve TFRS’de finansal ve faaliyet kiralaması ayrımı vardır. Kiracı için ise finansal ve faaliyet kiralaması ayrımı BOBİ FRS de yapılmışken TFRS’de yapılmamıştır.</p> <p>Kiracı açısından TFRS’de faaliyet ve finansal kiralama ayrımı olmadığı için, kullanım hakkı bulunan varlık, maliyeti üzerinden ölçülerek kaydedilmektedir. BOBİ FRS’de ise faaliyet kiralamasında, varlık kaydı yapılmadan, kira ödemeleri kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır (m.19).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                     |
| Bölüm 16 Devlet Teşvikleri                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması |
| <p>Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS’de belli bir performansı yerine getirmek gerekebilmektedir. Performans şartının yerine getirilip getirilmemesine bağlı olarak kayıt sisteminde farklılıklar bulunmaktadır. Teşvikin alınması ile ilgili performans şartının aranmadığı veya bu şartın gerçekleştirildiği durumlarda teşvik, kâr veya zarara yansıtılmaktadır (m.7). Performans şartı sağlanana kadar veya sağlanamayacağı için iade edilecek olan teşvikler ise bilançoda “Ertelenmiş Gelirler” kalemi içerisinde gösterilmektedir. TMS’de bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemlerde, teşvik, sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılmaktadır (m.12). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı bulunmaktadır. Sermaye yaklaşımında teşvik, kâr ya da zararda değil bilançoda muhasebeleştirilmektedir Gelir yaklaşımında teşvik ise, bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (m.13).</p>                                                                                                                                                |                                                                                     |
| Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | TMS 23 Borçlanma Maliyetleri                                                        |
| <p>BOBİ FRS’de amaçlanan kullanımı ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıkların, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dâhil edilmektedir. Bu varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maliyet yöntemi uygulanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ve maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır (m.2). Diğer tüm borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemde kâr veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. TMS 23’e göre, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır. Diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS’de BOBİ FRS’de olduğu gibi varlıkların neler olduğu belirtilmeden özellikli varlıklar ifadesi kullanılmıştır. Özellikli varlıklar ise; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmıştır (m.5).</p> |                                                                                     |
| Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü                                                  |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda yer almasını önlemek amacı ile değer düşüklüğü ayrılmaktadır. BOBİ FRS ve TMS hangi varlıklarda bu standardın kullanılacağını limitlemiştir. BOBİ FRS’de şerefiyenin değer düşüklüğü testine tâbi tutulmayacağı belirtilmiştir (m.23). TMS’de şerefiyede değer düşüklüğüne yer verilmiştir (m.65-73).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                             |
| <p>Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <p>TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</p> <p>TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar</p> |
| <p>Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Şarta bağlı yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olup; varlığı işletmenin kontrolünde bulunmayan veya kayda alınamayan yükümlülüktür. Şarta bağlı varlık, kontrolü işletmede olmayan bir veya daha fazla olayın meydana gelmesine bağlı olan olaydır. BOBİ FRS’de kıdem tazminatı bu bölüme dahil edilmiştir. TMS’de ise Çalışanlara Sağlanan Faydalar olarak ayrı standart olarak ele alınmıştır.</p> <p>BOBİ FRS’de karşılık tutarı hesaplanırken TMS 37’den farklı olarak bugünkü değer yaklaşımının yanı sıra beklenen harcama tutarı yaklaşımında da yararlanılabilmektedir (m.13) (Gökçen vd., 2019:442). BOBİ FRS’deki kıdem tazminatı, cari raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli olan kıdeme esas ücretler üzerinden hesaplamaktadır (m.17). TMS 19’da kıdem tazminatı aktüeryal hesaplamalar yapılmakta, paranın zaman değeri dikkate alınmaktadır (Özdemir ve Varıcı, 2015:159).</p>                                                                                                        |                                                                                                             |
| <p>Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri</p>                                                                      |
| <p>Her iki standardın düzenlemesi aynı nitelikte olmakla birlikte BOBİ FRS’de ise “ağırlıklı kullanılan para birimi”, TMS 21’de “geçerli para birimi” ifadesi kullanılmıştır.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                             |
| <p>Bölüm 21 İş Birleşmeleri</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <p>TFRS 3 İşletme Birleşmeleri</p>                                                                          |
| <p>İşletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, varlık olarak kaydedildikten sonraki dönemlerde, BOBİ FRS’ye göre itfaya tabi tutulmaktadır. Şerefiyenin faydalı ömrünün tam olarak tahmin edilemediği durumlarda faydalı ömür 10 yıl olarak kabul edilmektedir. Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. TFRS’de ise şerefiye birleşme tarihinde muhasebeleştirilen tutardan birikmiş değer düşüklüğü zararı düşülerek ölçülmektedir.</p> <p>BOBİ FRS’ye göre edinen işletme, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almamaktadır. TFRS’de ise edinilen işletmenin daha önce kendi finansal tablolarında, varlık ve borç olarak muhasebeleştirmediği bazı varlık ve borçlar muhasebeleştirilebilmektedir. Örneğin edinen işletme, edinilen işletmenin içsel olarak geliştirdiği ve ilgili maliyetleri giderleştirdiği için finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirmediği marka ismi, patent veya müşteri ilişkileri gibi edinilen, tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirir (m.13).</p> |                                                                                                             |
| <p>Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <p>TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar</p>                                                                  |
| <p>BOBİ FRS’de büyük işletmeler dışındaki işletmeler, konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir; isteğe bağlı sunulabilmektedir (m.10). Ana ortaklık büyük işletme olmasa dahi, bağlı ortaklık Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş kapsamında ise konsolide finansal tablo</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                             |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| sunmalıdır (m.11).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                  |
| Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | TMS 12 Gelir Vergileri                                           |
| Gelir üzerinden yani kurum kazancı üzerinden alınan vergiler, dönem vergisi ve ertelenen vergiden oluşmaktadır. BOBİ FRS’de büyük işletmelerin, konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarını sunmaları zorunlu iken; büyük olmayan işletmelerde bu zorunluluk yoktur (m.3). İsteğe bağlı konsolide finansal tablo hazırlanması durumunda ise konsolide tablolar için zorunlu, münferit tablolar için isteğe bağlı bırakılmıştır (m.3). TMS’de ise işletme büyüklüğü ile konsolide ve münferit tablo ayrımı yapılmadan ertelenen verginin finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.                                                              |                                                                  |
| Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama                              |
| BOBİ FRS’ye göre ve TMS’ye göre ara dönem finansal raporlama yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. İsteğe bağlı olarak yapıldığında veya yetkili otoritelerin istemesi durumunda uygulanmaktadır.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                  |
| Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama        |
| BOBİ FRS’de enflasyon muhasebesi uygulanıp uygulanmayacağı, Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksine (Yİ-ÜFE) göre belirlenmektedir. Bu oranın içinde bulunulan yıl dahil olmak üzere son üç yıl %100’den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10’dan fazla olması durumunda, finansal tablolar enflasyon düzenlemesine tabi tutulmaktadır (m.2). TMS’de ise kesin bir oran tanımlanmamakla birlikte, yüksek enflasyon olabileceğini gösteren özellikler sayılmıştır (m.3).                                                                                                                                                                                           |                                                                  |
| Bölüm 26 Dipnotlar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                  |
| BOBİ FRS’de ayrı bir bölüm olarak yer alırken, TMS’de her standartta dipnotların nasıl olacağı belirtilmiştir.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                  |
| Bölüm 27 Geçiş Hükümleri                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması |
| BOBİ FRS’yi ilk defa uygulayacak işletmelerin geçmiş dönemle karşılaştırmalı finansal tablolar sunmasına gerek yoktur (Daha önce tam set finansal raporlar sunanlar hariç). Karşılaştırmalı finansal tablo sunmak isteyenlerin ise karşılaştırmalı bilgiyi sundukları ilk rapor dönemi geçiş tarihi olarak kabul edilmektedir.<br><br>TFRS’lerin ilk defa uygulanması durumunda karşılaştırmalı finansal tablolar sunulmalıdır. Karşılaştırmalı bilgiler en az üç finansal durum tablosunu, iki kapsamlı gelir tablosunu, iki bireysel gelir tablosunu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosunu, iki özkaynaklar değişim tablosunu ve ilgili dipnotları içermelidir. |                                                                  |
| Münferit Finansal Tablolar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar                                |
| BOBİ FRS’de münferit finansal tablo sunum şablonları verilmiştir. BOBİ FRS’de münferit finansal tablo, bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin sunduğu finansal tablolar ile bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin, bu ortaklıkları özkaynak veya maliyet yöntemine göre                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                  |

muhassebeleştirerek sundukları finansal tablolar olarak tanımlanmıştır.

TMS 27’de ise bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin hükümler bulunmaktadır. TMS’de bireysel finansal tablolar, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhassebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolar olarak tanımlanmıştır (m.4). TMS’de bağlı ortaklığı, iş ortaklıkları ve iştiraki bulunmayan işletmelerin sunduğu finansal tablolar bireysel finansal tablo sayılmamaktadır.

BOBİ FRS tam set TMS ve TFRS’ye göre sadeleştirilmiş ve çeşitli kolaylık getirilmiş standarttır. Bu nedenle BOBİ FRS’de yer almayan özel nitelikteki işlemleri içeren TMS/TFRS’ler aşağıdaki gibidir.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri 16 Şubat 2019 tarihinde yayınlanmış, 1 Ocak 2023 tarihinde TFRS 4’ün yürürlükten kaldırılması ile uygulanmaya başlanacaktır.

#### 4. SONUÇ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye’deki muhasebe standartlarını yayımlayan yetkili tek otoritedir. Kurum işletme büyüklüklerine göre, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını ve Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını; faaliyet türlerine göre ise İslami Finansal Kuruluşlar Muhasebe ve Denetim Kurulu düzenlemelerine uygun nitelikte olan Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır. Küçük ve mikro işletmeler için ise Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu standart çalışmaları devam etmektedir. KAYİK olarak kısaltılan kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler, tam set muhasebe standartlarını; bağımsız denetime tabi olup tam set uygulamayan işletmeler ise büyük ve orta ölçekli işletmeler için yayımlanan standardı uygulamak zorundadır. Tam muhasebe standartları 16 TFRS ve 25 TMS olmak üzere 41 standarttan oluşmaktadır. BOBİ FRS ise 27 bölüm ve eklerden oluşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS temelde aynı ilkelere dayandırılmıştır. Ancak BOBİ FRS’yi kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan işletmeler uyguladığı için bazı konularda uygulama kolaylığı sağlanan farklılıklar ve sadeleştirmeler bulunmaktadır. Kolaylık sağlanan temel konulardan biri hasılatın elde edilmesinde, stokların elde edilmesinde, maddi/ maddi olmayan duran varlıkların satın alınmasında, yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde edilmesinde, alacağın tahsil edilmesinde ve borcun ödenmesinde bedelin

vadeli olarak tahsil edilmesi veya ödenmesidir. Vadenin bir yıldan uzun veya kısa olmasına göre yapılacak muhasebe kaydında farklılık bulunmaktadır. Üretim yapan işletmelerde, dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde, kullanılan maliyet yönteminde farklılık bulunmaktadır. Varlıkların ilk kayıt sonrası muhasebeleştirilmesinde hangi değer üzerinden ölçüleceği konusu ise diğer farklılık konusunu oluşturmaktadır. Tarımsal faaliyetler, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi, yatırımlar, kiralamalar, borçlanma maliyetleri, değer düşüklüğü ayrılması, işletme birleşmeleri, devlet teşvikleri, ertelenen verginin sunulması konularında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca konsolide finansal tablo hazırlanması, ara dönem finansal tablo hazırlanması zorunluluğu yoktur. Hisse bazlı ödemeler, sigorta sözleşmeleri gibi konulara ise BOBİ FRS’de yer verilmemiştir. Farklılıkların konularına bakıldığında BOBİ FRS’nin muhasebe uygulamalarını kolaylaştırmayı hedeflediği ancak tam set standartlar ile aynı doğrultuda olduğu anlaşılmaktadır.

### KAYNAKÇA

- Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 2018/11597 sayılı 26/03/2018 Tarihli ve 30432 Sayılı Resmî Gazete.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmî Gazete Tarihi: 26.12.2012 Resmî Gazete Sayısı: 28509.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (<https://www.kgk.gov.tr>), [Erişim Tarihi: 23.12.2021].
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, SIRA NO: 56, Resmî Gazete, Sayı: 30138 (Mükerrer), Tarih: 29.07.2017
- BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında Kurul Kararı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (<https://www.kgk.gov.tr>), [Erişim Tarihi: 07.06.2021].
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, <https://www.kgk.gov.tr>, [Erişim Tarihi: 04.06.2021].
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 4 (3), 437-457.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 76 (Ekim), 1-24.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (<https://www.kgk.gov.tr>), [Erişim Tarihi: 16.07.2021].
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, No:660, Resmî Gazete, Sayı: 28103, Tarih: 02.11.2011.
- Özdemir F. S. ve Varıcı İ. (2015). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15 (29), 159-189.
- Serçemeli, M. ve Şardağ Karabulut, M. (2021), BOBİ FRS 2017 ile 2021 Sürümü Arasındaki Farklar Üzerine Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 31 (168), 59-76.