



BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (TMS/TFRS) KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARISON of FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES (FRS FOR LMES) WITH THE TURKISH ACCOUNTING / FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TAS/TFRS)

Sami KARACAN*

Rahmi UYGUN**

Öz

Türkiye’de BOBİ FRS 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanmıştır. Bu standart, 1 Ocak 2018’den itibaren bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS kapsamı dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmelerin hazırlayacakları finansal tablolar için bir rehber niteliğindedir. Çalışmada, öncelikle BOBİ FRS’nin genel özellikleri verilmiş olup daha sonra ise bu standardın Tam Set TMS/TFRS ile karşılaştırması yapılmıştır. Her iki düzenleme arasındaki benzer ve farklılıklar BOBİ FRS’deki bölümler kapsamında ele alınmıştır. Düzenlemelerin büyük ölçüde uyumlu olduğu, bununla birlikte bazı temel farklılıkların da bulunduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları, BOBİ FRS, TMS, TFRS.

Abstract

In Turkey, FRS for LMEs was issued on July 29, 2017. This standard will be effective as of January 1, 2018 and is a guide for financial statements to be prepared by large and medium-sized enterprises out of scope the TAS/TFRS. In the study, firstly, the general characteristics of FRS for LMEs were given and then this standard was compared with TAS/TFRS. The similarities and differences between the two regulations have been considered within the context of the sections in the FRS for LMEs. The regulations, it seems that there is a great deal of harmony between the two arrangements. It has also been found that there are some fundamental differences.

Keywords: Financial Reporting Standards, FRS for LMEs, TAS, TFRS.

1. Giriş

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkındaki 56 Sıra Numaralı Tebliğ” ekinde 01.01.2018 ve devamında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğin amacı bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmektir.

BOBİ FRS’nin 19/12/2012 tarihli 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/08/2014 tarihli ve 29100 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunludur.

26 Sayılı Karar özü itibariyle sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) TMS/TFRS esaslarına göre raporlama yapmalarını, KAYİK kapsamı dışında kalan bağımsız denetime tabi kuruluşların ise isterlerse TMS/TFRS hükümlerini esas alarak isterlerse de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) kurumun 30 Aralık tarih 41 Sayılı Kurul Kararı ile yayımladığı ilave açıklamaları dikkate alarak finansal raporlarını hazırlayabileceklerini açıklamaktadır. Kurul bu kararıyla KAYİK’ler dışında kalan, ancak bağımsız denetim zorunluluğu kapsamı içinde olan şirketlere ayrı bir seçimlik hak vermiştir.

BOBİ FRS, yürürlüğe girmesiyle birlikte, MSUGT ve ilave açıklamaların yerini alacaktır. Yani TMS/TFRS’leri uygulamayan işletmeler yürürlük tarihinden itibaren seçimlik hak olarak sadece BOBİ FRS’yi kullanabileceklerdir.

* Prof.Dr., Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, skaracan@kocaeli.edu.tr

** E.Öğr.Gör.,YMM, Sorumlu Ortak Baş Denetçi, rahmiuygun@kokerymm.com



Başka bir anlatımla bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alacakları finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır.

2. BOBİ FRS'nin Genel Özellikleri

BOBİ FRS'nin genel özellikleri özet olarak aşağıdaki gibidir. (KGK-29 Temmuz 2017 Tarihli Basın Duyurusu)

1-27 bölümden oluşmaktadır. İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine gerek duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.

2-Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

3-Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.

4-AB muhasebe direktifindeki “öne küçükleri düşün” yaklaşımına uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörölmüş, büyük işletmelere yönelik ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.

5-Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.

6-Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.

7-Konular sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmıştır.

BOBİ FRS hazırlanırken 4 ve 7 numaralı direktiflerin yerine getirilen 2013/34 Numaralı Avrupa Birliği Muhasebe Direktifi, Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyetinde Geçerli Finansal Raporlama Standardı (FRS 102) ve KOBİ GFRS finansal raporlama çerçeveleri olarak referans olarak alınmış, ilave olarak;

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinden,

213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan,

Diğer AB üyesi ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden,

SPK Seri X1/1 Sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ'den faydalanılmıştır.

Genel hatları ile BOBİ FRS'ler değerlendirildiğinde setin en önemli noktasının Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle (*Aktif Toplamı, Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı*) ayırması olduğu görölmektedir. Bağımsız denetime tabi olma kriterlerini sağlayan işletmeler, tebliğde belirtilen büyük ölçekli işletme eşiğine gelene kadar Orta Boy İşletmeler olarak; bu eşiği ve üstünü sağlayan (KAYİK dışındaki) işletmeler ise Büyük Boy İşletmeler olarak tanımlanmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 157).

3. BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ler Arasında Geçiş

BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'leri uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'leri uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TMS/TFRS'leri uygulamış olması zorunludur (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 56 Sıra Numaralı Tebliğ. Md. 5).

4. Büyük İşletme Tanımı

BOBİ FRS'nin uygulanması açısından aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini varsa bağlı ortaklarıyla birlikte, ardarda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 56 Sıra Numaralı Tebliğ. Md. 6).

a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası,

b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,

c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü

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

5. TMS/TFRS'ler İle BOBİ FRS Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar

Standart setleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

5.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

Tam set TMS/TFRS'lerde Kavramsal Çerçevenin bir standart olmadığı özellikle vurgulanarak kavramsal çerçeve herhangi bir standart numarası verilmeksizin “KAVRAMSAL ÇERÇEVE” başlığı altında yayımlanmıştır.



Tam sette, kavramsal çerçevenin amacı, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları esasları belirlemek şeklinde açıklanmıştır.

BOBİ FRS 1. bölümde ele alınan kavramsal çerçevenin amacı da benzer şekilde işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumunu sağlamak üzere finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin esasları düzenlemek şeklinde açıklanmıştır.

TMS/TFRS'de ayrı olarak BOBİ FRS' de Kavramsal Çerçeve, standart setinin içinde 1. bölüm olarak "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" başlığı altında yayımlanmıştır.

TMS-1 Finansal Tablolar Sunuluşu Standardındaki kapsam ve açıklamalar, BOBİ FRS' de daha özet olarak Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümünde sunulmuştur.

5.2. Nakit Akış Tablosu

BOBİ FRS 2. Bölümde düzenlenen Nakit Akış Tablosu ile TMS-7 Nakit Akış Tabloları standardı, nakit akış tablosunda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin nasıl sunulacağına ilişkin düzenlemeleri içerir. Her iki standart seti de amaç ve kapsam bakımından birbirlerine benzer niteliktedir.

5.3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar

TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı benzer şekilde BOBİ FRS 3. Bölümde Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar başlığı altında düzenlenmiştir.

TMS' deki hata terimi yerine BOBİ FRS' de yanlılık terimi kullanılmıştır.

Her iki standart setinde de muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve yanlılıkların düzeltilmesine ilişkin hükümler birbirine benzer niteliktedir.

5.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı ile BOBİ FRS'nin Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar başlıklı 4. Bölümü kapsam ve içerik olarak aynı niteliktedir.

5.5. Hasılat

Hasılat BOBİ FRS 5. bölümde "işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir" şeklinde tanımlanmıştır. Benzer şekilde TMS-18 Hasılat standardında da "Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır" şeklinde tanımlanmıştır.

İşletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri, TMS/TFRS'de, BOBİ FRS'den farklı olarak "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri" başlığı altında ayrı bir standart olarak düzenlenmiştir. Aynı konu BOBİFRS'de ise TMS/TFRS'de olduğu gibi ayrı bir başlık altında değil hasılatla ilgili bölümün içinde düzenlenmiştir.

TMS 18'e göre hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18.9). Ancak nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği vadeli satış durumlarında hasılat olarak muhasebeleştirilecek olan tutar mal veya hizmetin peşin değeri olup, vadeden kaynaklanan satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18.12).

BOBİ FRS de ise "hasılat bedelinin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmadan doğrudan tahsil edilen veya tahsil edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir" (BOBİ FRS 5.9).

TMS 18 ile BOBİ FRS arasındaki en önemli fark hasılatın ölçümünde ortaya çıkmaktadır.

TMS 18, vadeli satışlar içindeki vade farklarının (faizlerin) ayrıştırılarak, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesini, hasılat olarak ise mal veya hizmetin peşin değerinin esas alınmasını öngörmüştür. BOBİ FRS de ise bir yıl veya daha kısa süreli vadeli satışlarda böyle bir ayrıştırmaya gidilmeden, hasılatın doğrudan tahsil edilmesi beklenen nominal bedel üzerinden ölçümü yeterli görülmüş, vadenin bir yıldan fazla olması durumunda ise TMS- 18' de olduğu gibi hasılat tutarı içindeki vade farkının ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesinin ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden yapılması öngörülmüştür.

Dolayısıyla, bir yıl veya daha kısa süreli vadeli satışların muhasebeleştirilme esasları gerek BOBİ FRS' de gerekse MSUGT ve THP doğrultusunda yapılmakta olan mevcut uygulamayla aynıdır.



Bilindiği üzere KGK, "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını "01.01.2018 tarihinde başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere 09 Eylül 2016 tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır. Standardın yürürlüğe gireceği 01.01.2018 tarihi itibarıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ile TMS 18 Hasılat Standardı ve ilgili yorumlar yürürlükten kalkacaktır.

TFRS 15 hasılatın ölçümünde işlem bedelinin esas alınacağını açıklamıştır. İşlem bedeli, "işletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. (Üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç) " (TFRS 15 Ek A. Tanımlanan Terimler ve TFRS 15.47). İşlem bedeli belirlenirken sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı söz konusu ise bunun etkilerinin göz önünde bulundurulması gerekir.

Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar (TFRS 15.10).

Düzeltilme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır.

Vade farkından doğan faiz gelirin hasılatından ayrı olarak raporlanması ilkesi TFRS 15'de de TMS 18 ile benzer şekilde korunmuş olmakla birlikte TMS 18'den farklı olarak kolaylaştırıcı bir uygulamaya yer verilerek, işletmenin sözleşmenin başlangıcında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödeyeceği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörülmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapılması zorunda değildir (TFRS 15.63).

İşletme, kolaylaştırıcı uygulamayı kullanmayı tercih ederse, bu durumu dipnotlarda ayrıca açıklar. TFRS- 15' de yer alan kolaylaştırıcı uygulamaya aynı şekilde BOBİ FRS' de de yer verilerek standart setleri arasında uyum sağlanmıştır.

5.6. Stoklar

Stoklar TMS 2 stoklar standardı ve BOBİ FRS 6. Bölümde birbirine benzer şekilde olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır şeklinde tanımlanmıştır (TMS 2.6, BOBİ FRS 6.2).

Stoklar ilk muhasebeleştirilmelerinde her iki standart setinde de maliyet bedeliyle ölçülürler. Ancak vadeli ödeme koşuluyla yapılan alımlarda maliyet bedelinin tespitinde BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında farklılıklar vardır.

TMS 2'de stoklar vadeli ödeme koşuluyla satın alınmış ve sözleşme, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, işlem bedelinden finansman unsurunun ayrıştırılarak, bu tutarın finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (TMS 2.18).

BOBİ FRS de ise bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS 6.8).

Özetlersek BOBİ FRS' de bir yıl veya daha kısa vadeli ödeme karşılığında satın alınan stoklar ilk muhasebeleştirilmelerinde ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülürler. Dolayısıyla bu tür stoklar için vade farkı ayrıştırması yapılmadan vade farkları stok maliyetine dahil edilirler. Satın alma maliyetleri bugünkü değer hesaplaması yapılmaksızın ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. TMS 2 de ise vade süresine bakılmaksızın stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmışlarsa, stok maliyetleri içinde yer alan finansman unsurunun ayrıştırılarak bu tutarların faiz gideri olarak muhasebeleştirilmeleri gerekir.

Her iki standartta da stoklar, dönem sonlarında maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı üzerinden değerlendirilir.

TMS 2'de mamul üretimi yapan işletmelerde dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemi kullanılır. BOBİ FRS de ise dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Bununla birlikte BOBİ FRS, sabit genel üretim giderlerinin normal üretim kapasitesi esas



alınarak dönüştürme maliyetine dahil edilmesini yani normal maliyet yönteminin kullanılmasını da mümkün kılarak işletmelere seçimlik bir hak tanımıştır.

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri her iki standart setinde de genel olarak oluştukları dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilerek dönem kâr veya zararına yansıtılır.

TMS-2, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edileceği sınırlı koşulları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardındaki ilkeleri esas alarak belirlemiştir.

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetlerine dahil edildiği sınırlı koşullar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Standart, özellikli varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirileceğini belirtmiş, özellikli varlığı da amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlamıştır. (TMS 23 Paragraf 5)

Benzer şekilde BOBİ FRS' de stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılacağını, ancak üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerinin stokların satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edileceğini hüküm altına almıştır (BOBİ FRS 6.2). BOBİ FRS'de bu açıklama dışında ayrı bir özellikli varlık tanımına yer verilmemiştir.

Yukarıdaki farklıklar dışında kalan maliyet ölçüm teknikleri, maliyet hesaplama yöntemleri ve değer düşüklüğü gibi konularda TMS 2 ile BOBİ FRS benzer niteliktedir.

5.7. Finansal Araçlar

Finansal araç, bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan sözleşmelerdir. Her iki standart setinde de finansal araçlar birbirine benzer şekilde tanımlanmış, TMS-32 Finansal Araçlar Sunum Standardındaki finansal borç terimi yerine BOBİ FRS de finansal yükümlülük terimi kullanılmıştır.

TMS-TFRS'lerde "TMS 32 Finansal Araçlar Sunum", "TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme" ile "TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı" olmak üzere 3 ayrı standartta düzenlenen Finansal Araçlar BOBİ FRS de tek bir bölüm halinde Finansal Araçlar ve Özkaynaklar şeklinde toplanmıştır.

Bugün itibarıyla tam sette Finansal Araçlarla ilgili 4 adet standart yürürlüktedir. Bunlardan TMS 32 ile TFRS 7 sunum ve açıklamalara ilişkin bilgiler sunarken, TMS 39 ve TFRS 9 muhasebeleştirme ve ölçmeye ilişkin esasları düzenlemektedir.

TFRS- 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS- 9 Finansal Araçlar

TMS- 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS- 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiğinde TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı yürürlükten kalkacaktır.

BOBİ FRS de Finansal Varlıklar, Alacaklar, Borçlanma Araçları, Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar ve Diğer Finansal Araçlar olarak 4 ana başlık altında sınıflandırılmıştır. (BOBİ FRS 9, 9.7,9.31)

TFRS 9 da ise finansal varlıkların sınıflandırılması varlıkların cinslerine göre değil, ölçümleme esaslarına göre yapılmıştır. Finansal varlıklar,

-İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülecek

-Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamda gelire yansıtılarak ölçülecek

-Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecek finansal varlıklar şeklinde sınıflandırılmışlardır.

İşletme, bir finansal varlığı (TFRS 9. 4.1, 9.4.5);

-İtfa edilmiş maliyetinden

-Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya

-Gerçeğe uygun değer değişimi kâr-zarara yansıtılarak ölçer.

5.8. Alacaklar

BOBİ FRS' de işletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacakları bu sınıf kapsamında değerlendirilir. Kolaylaştırıcı bir hüküm olarak ödeme çağrısı yapılan



sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacaklar itibari değer üzerinden ölçülürler (BOBİ FRS 9.8). Bu kapsamdaki alacaklara ilişkin ölçümleme esasları VUK değerlendirme ölçüleri ile aynıdır. MSUGT ve VUK'daki yaklaşım, BOBİ FRS' de de aynen benimsenmiştir.

İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülürler (BOBİ FRS 9.8).

Bu kapsamdaki alacaklar için belirlenen ölçüm esasları ise TMS-TFRS' deki ölçüm esaslarıyla aynıdır.

Ancak, İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacakların ilk ölçüm esasları TFRS 9' da BOBİ FRS'ye göre farklıdır.

Şöyle ki, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari alacaklar ilk defa finansal tablolara alınmaları sırasında işlem bedeli üzerinden (TFRS 15'te tanımlandığı üzere) ölçülür (TFRS 9.5.1.3). İşlem bedelinin önemli bir finansman unsurunu içermesi durumunda ise süreye bakılmaksızın ticari alacaklar gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

5.9. Borçlanma Araçları

BOBİ FRS' de bu sınıfta yer alan finansal varlıklar ilk kayda alınmaları sırasında, işlem maliyetleri de dahil edilmiş işlem fiyatları üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri bir finansal varlığın edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. İşlem maliyetlerine örnek olarak araçlara veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar gösterilebilir (BOBİ FRS 9.12). Borçlanma araçlarına örnek olarak bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvil, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları verilebilir (BOBİ FRS 9.13).

TFRS 9'da ise borçlanma araçları ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülürler. İlk ölçümde bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değere ilave edilir veya gerçeğe uygun değerden düşülür (TFRS 9.5.1.1).

Borçlanma araçları, sonraki dönemlerdeki muhasebeleştirilmelerinde ise itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür.

BOBİ FRS' de ise borçlanma araçları sonraki muhasebeleştirmelerinde itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülürler.

İlk muhasebeleştirme açısından her iki standart seti arasında önemli bir ölçüm farkı bulunmamaktadır.

Sonraki ölçümlerde ise BOBİ FRS itfa edilmiş maliyet yöntemini benimsemiştir. TFRS 9'da ise varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli ve varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri dikkate alınarak ölçümleme yapılır (Özerhan, 2016: 315).

Borçlanma araçları, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutuluyorsa, ölçümleme itfa edilmiş maliyeti üzerinden yapılır (TFRS 4.1.2).

Borçlanma araçları, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve borçlanma araçlarının satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutuluyorsa gerçeğe uygun değer farkı kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür (TFRS 4.1.2.A).

5.10. Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar (Özkaynağa Dayalı Finansal Varlıklar)

Özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar bu araçların burada ve/veya teşkilatlanmış bir piyasada işlem görüp görmediklerine bağlı olarak gerçeğe uygun değerleri veya maliyet bedeli üzerinden ölçülürler. Buna göre; borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 9.20).

Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Bu özkaynak araçları sonraki raporlama tarihlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür (BOBİ FRS 9.21).

TFRS 9'da ise özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımların tamamı gerek ilk finansal tablolara alınmalarında gerekse sonraki muhasebeleştirilmelerinde gerçeğe uygun değerleriyle ölçülerek değerlendirme farkları kâr/zarara yansıtılırlar. TFRS 9'da özkaynağa dayalı finansal araçların borsada ve/veya



teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmelerinin ölçümleme esasları açısından bir değişiklik veya seçimlik hak sağlamaları söz konusu değildir.

TFRS 9 işletmelere ticari amaçla elde tutmadıkları özkaynak araçlarına yaptıkları yatırımları gerçeğe uygun değerle ilk muhasebeleştirmelerinden sonraki dönemlerde meydana gelen değerleme farklarını diğer kapsamlı gelirden sunmaları konusunda geri dönülemez bir tercihte bulunma hakkı tanır (TFRS 9,5.7.5). Tercihin bu yönde kullanılması durumunda yatırımlardan elde edilen temettüler kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır (TFRS 9,5.7.6).

BOBİ FRS' de ise bu şekilde geri dönülemez bir tercih hakkı söz konusu değildir.

5.11. Diğer Finansal Araçlar

Alacaklar, borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak değerlendirilir (BOBİ FRS 9.22).

Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu kapsamda bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem fiyatlarına işlem maliyetleri de dahil edilerek maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedelinden düşülür (BOBİ FRS 9.25).

Yukarıdaki özellikleri taşıyan taahhütler (kredi alınmasına ilişkin taahhütler) dışında kalan diğer finansal araçlar hem ilk kayda alınmalarında hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek, ölçüm farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır. İlk kayda alınma sırasında katlanılan işlem maliyetleri doğrudan kâr veya zarara yansıtılarak giderleştirilir.

5.12. İştiraklerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS' de İştirak; adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme şeklinde tanımlanmıştır (BOBİ FRS 10.2).

TMS-28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında ise İştirak; yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme şeklinde tanımlanmıştır.

TMS/TFRS'lerde İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar tek bir standart altında TMS-28'de açıklanırken BOBİ FRS' de İştiraklerdeki Yatırımlar ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar olmak üzere iki ayrı bölümde açıklanmıştır.

TMS/TFRS' deki iş ortaklığı terimi yerine BOBİ FRS' de müşterek girişim terimi kullanılmıştır.

İştirakler, gerek TMS 28'e gerekse BOBİ FRS' ye göre ilk kayda alınmalarında maliyet bedeli üzerinden ölçülürler. Maliyet bedeline iştirakin edinimiyle ilgili olarak doğrudan bağlantılı olarak katlanılan maliyetler de (aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler gibi) dahil edilir.

TMS 28'de ilk kayda alma sırasındaki maliyet bedeli belirlenirken iştirak ile ilgili şerefiye iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte söz konusu şerefiyeden amortisman ayrılmasına izin verilmez (TMS 28. 32.A).

BOBİ FRS' de ise, edinilen iştirak yatırımına ilişkin şerefiyenin hesaplanmasında iştirakin varlık ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine gerek yoktur (BOBİ FRS 10.21.C).

Bu düzenleme ile BOBİ FRS iştiraki ilk kayda almada getirdiği muafiyet ile işletmeler için kolaylaştırıcı bir yöntem önermiştir.

Ancak işletmeler isterlerse bu muafiyetten faydalanmayarak iştirakin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerlerini dikkate alabilirler.

Bu durumda maliyet bedeli varlık ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçeğe uygun bedelini aşarsa aradaki fark şerefiye olarak dikkate alınır. Ancak şerefiye tutarı ayrı olarak kayda alınmaz. İştirak yatırımcısının finansal tablolarında iştirakin defter değerinin içerisinde gösterilir. Ayrıca ortaya çıkan şerefiye için itfa payı (amortisman) ayrılmaz ve şerefiye ayrı olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz (BOBİ FRS 10.21.İ).



Tersi durumda maliyet bedeli varlık ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçeğe uygun bedelinden daha düşük olması durumunda ortaya çıkan fark negatif şerefiye olarak dikkate alınır. Negatif şerefiye, yatırımın edinildiği dönemde iştirakin dönem net kâr veya zararından işletmeye düşen pay belirlenirken “İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar” kaleminde gelirlere dahil edilir.

BOBİ FRS’ de iştirakler sonraki ölçümlerinde münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanılarak, konsolide finansal tablolarda ise sadece özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülürler (BOBİ FRS 10.9-10.10).

BOBİ FRS bu düzenlemeyle işletmelere münferit finansal tabloların düzenlenmesinde maliyet veya özkaynak yöntemini tercih etmede seçimlik hak tanımış, konsolide finansal tablolarda ise tercih hakkı bırakmamıştır.

İştiraklerdeki yatırımlar TMS-28’de ise münferit finansal tabloların düzenlenmesinde maliyet bedeli gerçeğe uygun değer ve özkaynak yöntemine göre ölçülebilir (TMS 28.44). TMS 28 bu yönüyle işletmelere münferit finansal tabloların hazırlanması sırasında tercihte bulunma hakkı tanımaktadır.

5.13. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Müşterek girişim BOBİ FRS’ de iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir (BOBİ FRS 112). Müşterek kontrol ise, “bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

TMS- 28 İştirakler ve İş Ortaklığındaki Yatırımlar ile TFRS- 11 Müşterek Anlaşmalar Standardında Müşterek Girişim yerine İş Ortaklığı terimi kullanılmış ve iş ortaklığı BOBİ FRS’ deki müşterek girişim terimiyle aynı anlama gelecek şekilde müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır şeklinde tanımlanmıştır (TMS 28.3, TFRS 11 Ek. A).

BOBİ FRS’de müşterek girişimler (iş ortaklıkları) oluşum biçimlerine göre Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler, Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler olarak üç farklı biçimde sınıflandırılmışlardır (Özerhan, 2016: 318).

TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardında ise Müşterek Anlaşmalar, Müşterek Faaliyetler ve İş Ortaklıkları olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır.

BOBİ FRS’ de müştereken kontrol edilen işletmeler, aynı standardın iştiraklerdeki yatırımlar bölümündeki yatırımlarla aynı esaslara göre ölçülür. Müştereken kontrol edilen işletmenin ölçümünde iştiraklerdeki yatırımlar bölümünün 10.7- 10.21 paragrafları kıyasen uygulanır (BOBİ FRS 11.15).

TFRS 11 uyarınca iş ortaklığı katılımcısı iş ortaklığındaki payını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir. Bireysel müşterek faaliyet katılımcısı veya iş ortaklığı katılımcısı bireysel finansal tablolarında ise payını, maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ya da özkaynak yönteminden seçeceği birini esas alarak muhasebeleştirebilir.

5.14. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir (BOBİ FRS 12.2, TMS 16.6).

Her iki standart setinde de maddi duran varlıklar ilk kayda alınmalarında maliyet bedelleri esas alınarak ölçülürler.

BOBİ FRS’ de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS 12.9).

TMS 16’da ise varlıkların vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vadenin süresine bakılmaksızın vade farkı tutarı ayrıştırılarak maddi duran varlıklar peşin fiyatı üzerinden ölçülür. TMS 11’de ölçümün peşin satış fiyatı esas alınarak yapılmasında sürenin bir önemi yoktur.

TMS-16’da bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutarındadır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerine taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16.23).



BOBİ FRS ise kolaylaştırıcı bir yöntem olarak maddi duran varlığın ilk kayda alınması aşamasındaki maliyetinin tespitinde vadeli ödeme koşuluyla alınan maddi duran varlığın vade süresi bir yıl veya altında ise maliyetin tespitinde finansman giderlerini maliyete dahil etmektedir.

TMS 16'da maddi duran varlıklar, parasal veya parasal olmayan varlıklar ile takas edilerek elde ediliyorsa, varlık kaleminin maliyeti, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 16.24). Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ölçülemiyor ise ancak bu durumda edinilen varlığın maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

BOBİ FRS' de ise bir veya birden fazla maddi duran varlığın parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda edinilen maddi duran varlığın maliyeti elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanısıra, parasal bir kaleme alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir (BOBİ FRS 12.13).

BOBİ FRS' de TMS 16'da da olduğu şekilde bir maddi duran varlık, varlık kalemi olarak muhasebeleştirildikten sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilir.

5.15. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçlarla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçlarından ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arsa, bina gibi gayrimenkullerdir.

TMS-40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeli ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir.

BOBİ FRS'de de yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alınmalarında maddi duran varlıklar bölümüne yapılan atıf dolayısıyla vadeli bir satın alma durumunda vade süresi bir yıl veya altında ise işlem bedeli içinde yer alan finansman giderleri maliyete dahil edilmekte vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır.

TMS-40'da ise varlıklar vadeli bir ödeme karşılığında satın alınmışlarsa satın alma bedeli içinde yer alan vade farkı tutarı ayrıştırılarak yatırım amaçlı gayrimenkul peşin fiyatı üzerinden ölçülür.

Gerek TMS'de gerekse BOBİ FRS'de ilk kayda almadan sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi seçilebilir. Bu seçim muhasebe politikası tercihi olup seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanmalıdır.

5.16. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında gerek TMS/TFRS'lerde gerekse BOBİ FRS'de maliyet bedeliyle ölçülürler.

BOBİ FRS'de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS 14.9).

TMS 38'de ise maddi olmayan duran varlıkların vadeli ödeme karşılığında satın alınmaları durumunda vade süresine bakılmaksızın varlığın maliyeti peşin fiyatına eşdeğer olarak belirlenir. Peşin fiyat ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri her iki standart setinde de genel olarak oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilirler.

BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonraki ölçümlerinde birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür.

TMS'de ise ilk kayda almadan sonraki ölçümlerde işletmeler bir muhasebe politikası tercihi olarak maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini seçebilirler. Özet olarak BOBİ FRS'de yeniden değerlendirme modeline yer verilmemiştir.



Maddi olmayan duran varlıklar için imkânsız olmamakla birlikte aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanan bir durum olmadığından TMS'de yer alan bu alternatif yöntemin uygulanması kolay değildir (TMS 38.78). Ancak bir muhasebe politikası tarihi olarak sınırlı durumlarda uygulanmak üzere bu modele yer verilmiştir.

5.17. Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemleri TMS-17 Kiralama İşlemleri Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralaması şeklinde sınıflandırılmıştır. Benzer şekilde BOBİ FRS 15. bölümde de kiralama geleneksel kiralama ve finansal kiralama olarak sınıflandırılmıştır.

Finansal kiralama, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir (TMS 17.4).

Faaliyet kiralaması finansal kiralama dışındaki kiralamalardır. BOBİ FRS'de TMS' deki faaliyet kiralaması terimi yerine geleneksel kiralama terimi kullanılmıştır.

Gerek finansal kiralama gerekse geleneksel (faaliyet) kiralamalarda kiracı ve kiraya veren tarafından yapılacak muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarına ilişkin ilke ve düzenlemeler her iki standart setinde de aynı olup, farklılık yoktur.

5.18. Devlet Teşvikleri

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar (1) Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği sermaye yaklaşımı ve (2) Teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında her iki yaklaşıma da yer verilmiştir. BOBİ FRS'de ise teşviklerin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir.

Gelir yaklaşımında işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 16.7).

İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanmadığı için itfa edilene kadar Finansal Durum Tablosunda Ertelenmiş Gelirler Kalemi içerisinde gösterilir (BOBİ FRS 16.8).

Teşvikler alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

5.19. Borçlanma Maliyetleri

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardındaki temel ilke bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturacağı, bunun dışında kalan diğer borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirileceğidir.

TMS 23'de özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır şeklinde tanımlanmıştır.

BOBİ FRS' de özellikli varlık tanımına yer verilmemiş, bunun yerine; "üretimi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri (örneğin bu varlıklar için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları dahil finansman giderleri), söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dahil edilir (BOBİ FRS 17.2). açıklamasına yer verilmiştir. Açıklama, tam setteki özellikli varlık tanımını karşılar niteliktedir. Yukarıdakiler dışında kalan tüm diğer borçlanma maliyetleri ise TMS 23'te olduğu gibi oluştukları dönemde kâr veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılırlar.

Özet olarak, muhasebeleştirme esasları açısından tam sette yer alan temel ilke BOBİ FRS'de de aynı şekilde korunmuştur denilebilir.

5.20. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Tam sette yer alan TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile BOBİ FRS'nin Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünün amacı, bir işletmenin varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe ilkelerini belirlemektir. Eğer bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması



durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Bu durumda varlık değeri düşüklüğüne uğramıştır ve bu durumun muhasebeleştirilmesi gerekir.

BOBİ FRS'nin değeri düşüklüğünün tespiti ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili İlkeleri tam setteki TMS 36 ile benzer niteliktedir. TMS ile BOBİ FRS arasında değeri düşüklüğüyle ilgili fark şerefiyelerde ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS' de şerefiye değeri düşüklüğü testine tabi tutulmaz (BOBİ FRS 18.23).

TMS' de ise şerefiye değeri düşüklüğü testine tabi tutulur (TMS 36.65-108).

5.21. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

BOBİ FRS' de Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkların Kapsamı, Tanımı, Muhasebeleştirilmeleri ve Ölçümüyle ilgili ilkeler Tam Setteki TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında yer alan ilkelerle benzer niteliktedir. TMS-37' deki "koşullu" ibaresi yerine BOBİ FRS' de "şarta bağlı" ibaresi kullanılmıştır.

Her iki standart seti arasında kapsam açısından en önemli fark tam sette TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olarak ayrı bir standart altında düzenlenen kıdem tazminatı karşılığının BOBİ FRS' de Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümünde ele alınmasıdır.

5.22. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

BOBİ FRS' de Yabancı Para Çevrim İşlemleri bölümünde düzenlenen, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ile finansal tabloların ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki başka para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar, tam sette yer alan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarıyla aynı niteliktedir. Tam setteki Kur Değişiminin Etkileri başlığı yerine BOBİ FRS' de Yabancı Para Çevrim İşlemleri başlığı kullanılmıştır.

5.23. İş Birleşmeleri

İş birleşmesi; ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İş birleşmesi çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. İş birleşmesi özkaynak aracı ihracı yoluyla, nakit ve nakit benzerleri veya diğer varlıkların transfer edilmesi suretiyle ya da bunların birleşimiyle gerçekleşebilir. Birleşme iki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen işletme tarafından devralınması şeklinde gerçekleşebilir (BOBİ FRS 21.2,3,4).

İş birleşmeleri, tam sette TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı altında düzenlenmiştir.

TMS/TFRS işletme terimini kullanırken BOBİ FRS' de iş terimi tercih edilmiştir.

Her iki standartta da işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi benimsenmiştir (TFRS 3.4, BOBİ FRS 21.10).

BOBİ FRS' ye göre edinen işletme birleşme tarihinde, şerefiyeden ayrı olarak bu tarih itibarıyla edinilen tarafın bu standarda uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülükleri kayda alır (BOBİ FRS 21.21). Edinen işletme, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz (BOBİ FRS 21.22).

TFRS 3' te ise birleşme tarihi itibarıyla edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan (azınlık paylarını) paylarını muhasebeleştirir. Tanımlanabilir varlıklar ve üstlenilen borçların muhasebeleştirilmesi, muhasebeleştirme koşullarına uygun olması halinde söz konusu olur (TFRS 3.10).

Birleşme tarihinde ortaya çıkan şerefiyenin varlık olarak kayda alındıktan sonraki dönemlerdeki değerlendirilmesinde TFRS 3 ile BOBİ FRS arasında farklılıklar bulunmaktadır.

BOBİ FRS' de Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine uygun olarak şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiyenin 10 yılda itfa edilmesi öngörülmüş, şerefiyenin değeri düşüklüğü testine tabi tutulmasına izin verilmemiştir (Özerhan, 2016:326).

TFRS 3' te ise şerefiyenin itfası söz konusu olmayıp, şerefiye yıllık olarak değeri düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

Edinilen tarafın net varlıklarındaki edinen işletmenin payının, iş birleşmesinin maliyetinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan ve negatif şerefiye olarak adlandırılan farkın muhasebeleştirme esasları her iki standartta da aynıdır. Negatif şerefiye birleşme tarihinde kâr veya zarara yansıtılır.



BOBİ FRS’de iş birleşmeleri, büyük işletme dışındaki işletmelerin bağlı ortaklık edinimi şeklinde gerçekleştirdikleri iş birleşmelerine uygulanmaz. Bu işletmeler bağlı ortaklıklarını “konsolide finansal tablolar bölümüne göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi” kullanarak muhasebeleştirirler.

5.24. Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenin gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.

BOBİ FRS’ye göre büyük işletme dışındaki işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunlu değildir. Bununla birlikte işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilirler (BOBİ FRS 22.10). Ancak ana ortaklık, büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının 660 Sayılı KHK tanımlanan KAYİK tanımını karşılaması durumunda ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlemek zorundadır (BOBİ FRS 22.11).

TFRS 10 ise bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığı) konsolide finansal tablolar hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır (TFRS 10.2).

TFRS’de ana ortaklığın konsolide finansal tablo düzenlemesi için ölçek büyüklüğünün bir önemi bulunmamaktadır. Ölçüt, ana ortaklığın bir veya daha fazla işletmeyi kontrol etmesidir.

5.25. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

“TMS-12 Gelir Vergileri Standardı” ile BOBİ FRS’nin “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” başlıklı 23. Bölümü kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemektedir.

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergileri ifade etmek üzere TMS’de “Gelir Vergileri”, BOBİ FRS’ de ise “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” başlığı kullanılmıştır.

Gelir vergisi terimi Ülkemiz vergi mevzuatı uygulamalarında gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan vergileri değil, sadece gerçek kişilerin tüm gelir unsurlarından elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan vergileri ifade etmektedir. Bu durumdan kaynaklanabilecek yanlış anlamaları önlemek amacıyla BOBİ FRS’de gelir vergileri yerine gelir üzerinden alınan vergiler ibaresi kullanılmıştır.

Ülkemiz vergi mevzuatında gerçek kişilerin elde ettiği gelirler, Gelir Vergisi Kanunu’nda tüzel kişilerin(kurumların) elde ettiği gelirler ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Türk vergi mevzuatında gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere iki ayrı kanun olarak düzenlenmiştir. Bunlardan Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin çeşitli gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde ettikleri safi kazançlar üzerinden hesaplanacak vergileri düzenlerken, Kurumlar Vergisi Kanunu da benzer şekilde tüzel kişilerin bir hesap döneminde Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan gelir unsurlarından elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergileri düzenler.

TMS-12 ve BOBİ FRS 23. Bölümün amacı gerçek kişilerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergilerin değil, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde, bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa, bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar (TMS 12).

Gelir üzerinden alınan vergiler, mali kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri içerir. Ayrıca özkaynak aracı yatırımlarından elde edilen kâr paylarından, faiz gelirlerinden, isim hakkı gelirlerinden ve benzeri diğer gelirlerden kaynaklanan ve karşı tarafça işletme adına vergi idarelerine tevkiyat yoluyla ödenecek olan vergi tutarları da gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında değerlendirilir.

BOBİ FRS’de büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları zorunlu değildir. Bununla birlikte, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlamaları durumunda, ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları konsolide finansal tablolarında zorunlu; ancak münferit finansal tablolarında ihtiyaridir (BOBİ FRS 23.3).



TMS/TFRS'lere göre finansal raporlama yapan işletmelerin ise ölçek büyüklüklerine bakılmaksızın ertelenmiş vergi borcu veya varlığını muhasebeleştirmeleri zorunludur.

BOBİ FRS 'de Avrupa Birliği Direktifinde yer alan önce küçükleri koru ilkesi gereği, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak anlaşılması oldukça zor olan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilerek finansal tablolarda sunulmaları ihtiyari kılınmıştır.

5.26. Ara Dönem Finansal Raporlama

Gerek TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı gerekse BOBİ FRS'nin Ara Dönem Finansal Raporlama Bölümü, işletmelere ara dönem finansal raporlar hazırlama yükümlülüğü getirmemektedir. Ancak işletmeler tabi oldukları mevzuat uyarınca zorunlu ya da isteğe bağlı olarak ara dönem finansal raporlar hazırladıklarında bu standart hükümleri uygulanır.

Ara dönem finansal raporlama ile bir yıldan daha kısa olan finansal raporlama dönemlerinde sunulan finansal raporların asgari içeriği ile ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve muhasebeleştirme ilkeleri belirlenmektedir. Her iki standart seti de birbirine benzer niteliktedir.

5.27. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı değildir. Paranın satın alma gücündeki aşırı kayıplar, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde olsa da yanıltıcı sonuçlar doğurur.

Tam set ve BOBİ FRS'nin yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlamayla ilgili bölümleri, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenler.

TMS-29 yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların enflasyonun etkileri dolayısıyla düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu ülkelerin çeşitli ekonomik göstergelerinin incelenip değerlendirilmesiyle takdir edilir.

BOBİ FRS ise TMS-29'dan farklı olarak yerel bir finansal raporlama çerçevesi olmasının etkisiyle ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmelerin hangi ekonomik göstergelere göre yüksek enflasyonlu bir ekonomi olacağını belirlemiştir. Buna göre Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

5.28. Dipnotlar

TMS/TFRS'den farklı olarak BOBİ FRS'de Dipnotlar ayrı bir bölüm halinde düzenlenerek, finansal tablo dipnotlarının sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmiştir.

Dipnotlar, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.

TMS/TFRS'lerde dipnotlara her bir standardın içinde belirli durumların varlığı halinde yapılması gerekli olan açıklamalar şeklinde yer verilmiştir.

BOBİ FRS'de ise bölümler içinde sadece belirli durumların varlığı halinde yapılması gerekli açıklamalara yer verilmiş, işletmeler tarafından her bir standarda ilişkin olarak dipnotlarda yapılması gereken genel açıklamalara ise bu bölümde toplu olarak yer verilmiştir.

BOBİ FRS dipnotlar bölümünde yalnızca büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalara da ayrı bir başlık altında yer verilerek, büyük işletmelerin;

a) Ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanmasının organize edilmiş biçimleri dikkate alınarak önemli ölçüde birbirinden farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrılaştırılmış net satış hasılatı

b) İlişkili tarafların tamamıyla yapılan işlemler, bu işlemlerin tutarı, ilişkili taraf ilişkisinin niteliği ve işletmenin finansal durumunun anlaşılması için işlemlerle ilgili gerekli olan bilgileri ayrıca açıklamaları istenmiştir.

TMS/TFRS'lerde işletmelerin ölçek büyüklüklerine bakılmaksızın gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli olan tüm açıklamaları TMS 1 ve Kavramsal Çerçeveyi esas alarak sunmaları gerektiği düzenlenmiştir.

6. Geçiş Hükümleri



TFRS-1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı, BOBİ FRS 27. Bölümde Geçiş Hükümleri başlığıyla yer almıştır.

Gerek tam set, gerekse BOBİ FRS'de geçiş hükümlerinin amacı standartların ilk kez uygulandığı finansal tabloların, şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlayan ve faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kaliteli bilgiler sağlamasıdır.

TFRS 1 ile BOBİ FRS 27. bölüm arasında kapsam, içerik ve muafiyet hükümleri açısından bazı farklılıklar vardır.

BOBİ FRS'ye göre bu standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı tablolarını hazırlamasına gerek yoktur. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait finansal durum tablosunu (Açılış Finansal Durum Tablosunu) hazırlarlar. Cari raporlama döneminin başlangıcı bu standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır (BOBİ FRS 27.3).

Ancak bu muafiyetten yararlanmak istemeyen işletmeler, geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını da standarda uygun bir şekilde hazırlar. Bu durumda işletmenin karşılaştırmalı olarak sunduğu en erken dönemin başlangıcına ait finansal durum tablosu standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır (BOBİ FRS 27.4).

TFRS'de ise ilk geçişle ilgili böyle bir muafiyet hükmü yer almaz. TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar, sunulan tüm tablolar için karşılaştırmalı bilgiye yer verecek şekilde en az üç finansal durum tablosunu, iki kapsamlı gelir tablosunu, sunulması durumunda iki bireysel gelir tablosunu, iki nakit akış tablosunu, iki özkaynaklar değişim tablosunu ve ilgili dipnotları içerir (TFRS 1-21).

BOBİ FRS'nin ilk kez uygulanacağı finansal tablolar, hazırlanma aşamasında işletmelere, iki farklı türde muafiyet getirmektedir. Bunlar;

- 1) BOBİ FRS'nin bazı hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanmamasına ilişkin muafiyet
- 2) BOBİ FRS'nin bazı hükümlerinin uygulanmamasına imkân tanıyan muafiyetler

BOBİ FRS'de yer alan muafiyetler benzer şekildeki TFRS 1'de de yer almaktadır.

Ancak Ertelenmiş Verginin hesaplanmasıyla ilgili olarak BOBİ FRS Gelir Üzerinden Alınan Vergiler bölümünün geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanmasına, geçmişe yönelik olarak uygulanmamasına imkân tanıyıp muafiyet getirirken, TFRS 1'de böyle bir muafiyet söz konusu değildir.

Daha önce TMS/TFRS'leri uygulayan işletmeler hariç olmak üzere, bu standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlaması gerekmez. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait finansal durum tablosunu (açılış finansal durum tablosunu) bu standarda göre hazırlar ve cari raporlama döneminin başlangıcı bu standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır. Önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırmalı finansal tablolar olarak sunulamaz.

Örneğin standardı ilk kez 01/01/2018 tarihinde başlayan raporlama dönemine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında esas alacak işletme, muafiyetten yararlanmak isterse, işletmenin bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tabloları 01/01/2018 tarihinde başlayan cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile 01/01/2018 tarihindeki açılış finansal durum tablosunu içerir. 01/01/2018 tarihi standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

İşletme muafiyetten yararlanmak istemeyip bir önceki yıl karşılaştırmalı bilgilere de finansal tablolarını sunarken yer vermek isterse, bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar 01/01/2017 ve 01/01/2018 tarihlerinde başlayan dönemlere ait finansal tabloları ile 01/01/2017 tarihindeki finansal durum tablosunu içerir. 01/01/2017 tarihi standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

7. Sonuç

Aslında her ülkenin vergi/mali politikaları gereğince farklılık gösterebilen muhasebe uygulamaları, Ülkemiz açısından irdelendiğinde uzun yıllar vergi odaklı bir şekilde yürütülmüştür. Bununla birlikte tüm dünya genelinde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gündeme gelmesi, Türkiye'deki bu durumda sorgulanır olmasına zemin oluşturmuştur. Buradan hareketle TMS/TFRS uygulamaları, özellikle son on yıl içinde finansal tabloların gerçeğe uygun ve daha şeffaf hazırlanması için Ülkemiz gündeminde daha çok konu edilen bir konu haline dönüşmüştür. Bununla birlikte süreç içinde bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için de BOBİ FRS'ler gündeme gelmiştir.



Gerek TMS/TFRS'lerin gerekse de BOBİ FRS'lerin gündeme gelmesi, aslında muhasebe uygulamalarının sadece vergi odaklı ve vergisel amaçlarla değil, daha doğru ve şeffaf bilgiler üreten bir raporlama sisteminin oluşturulması ve daha etkin kararlar almaya veri oluşturabilecek bir bilgi birikiminin sağlanabilmesi içindir. Daha şeffaf ve gerek muhasebe gerekse de denetim alanındaki güncel gelişmelere uyum sağlayabilecek uygulamaların gündeme getirilmesi Ülkemizin bu alandaki gelişimine katkı sağlayacağı gibi dünya ticaretinde de daha fazla rekabet gücü sağlamamıza imkan oluşturacaktır.

1994 yılında zorunlu THP uygulaması ve MSUGT ile başlayan muhasebe ve raporlama düzenlemeleri günümüzde bir yandan bağımsız denetime tabi şirketler için TMS/TFRS'ler yoluyla, bir yandan da bağımsız denetime tabi olmayan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için BOBİ FRS'ler yoluyla sürdürülmektedir. Bu olumlu gelişmelerle birlikte konu Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) için de KOBİ FRS ve hatta denetim standartlarının da gündeme getirilmesi Ülkemiz muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesi açısından önem taşımaktadır. TMS/TFRS'ler ile BOBİ FRS'ler uygulandıkça bu konuda da gelişmeler olması gerektiği söylenebilir. Böylece muhasebe verilerinden hareketle üretilen bilgiler, bir yandan daha doğru, şeffaf şekilde hazırlanan raporların oluşmasına katkı verecek, bu şekilde üretilen raporlar da işletmelerin daha sağlıklı, daha gerçekçi ve daha doğru karar vermelerine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ataman, Başak ve Cavlak, Hakan (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2,S.3, s.153-168.
- Özerhan, Yıldız (2016). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçüleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S. 18(2), s.307-336.
- Uygun, Rahmi ve Akbulut, Akın (2017). VUK Değerleme Hükümleri ve THP Esas Alınarak Hazırlanan Finansal Tabloların TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye Uyumlu Hale Getirilmesi, Ankara: *Konferans Notları*, 20-21 Ekim, 2017, Ankara YMM Odası.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 29 Temmuz 2017 Tarih, 30138 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, <http://kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: Şubat 2018.
- Bağımsız Denetim Standartları, <http://kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: Şubat 2018.