

BOBİ FRS VE TFRS'NİN FİNANSAL RAPORLARA ETKİLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI COMPARISON OF BOBİ FRS AND TFRS IN TERMS OF THE EFFECTS OF FINANCIAL REPORTS

*Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN**

*Dr. Öğr. Üyesi Erkan ÖZTÜRK***

*Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ****

Özet

Kamuya hesap verme zorunluluğu bulunmayan işletmeler için finansal raporlama standardı oluşturma çalışmaları on yılı yakın bir süredir devam etmektedir. Bu süreçteki çalışmalar, Avrupa Komisyonu tarafından farklı tarihlerde yayımlanan muhasebe direktiflerine göre yürütülmektedir. Son olarak, UFRS'lerde yer alan temel bazı prensiplerin daha küçük ölçekteki işletmeler tarafından da uygulanabilmesi amacıyla 26.06.2013 tarihinde, 2013/34/EU Avrupa Birliği Muhasebe Direktifi yayımlanmıştır. İngiltere, daha önce yayımlanmış olan Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardından (Kobiler İçin UFRS – IFRS for SME's) farklı olarak daha sade ve anlaşılabilir ilkeler sunan AB direktifini temel alarak 2015 yılında FRS 102 adında yerel finansal raporlama standardını yürürlüğe koymuştur. Bu gelişmelerin paralelinde 2014 yılında Türkiye'de de yerel finansal raporlama çerçevesi için çalışmalar başlatılmış, FRS 102 de referans alınarak Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmış 29.07.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS her ne kadar FRS 102 gibi Avrupa Birliği Muhasebe Direktifleri ile tam uyumlu bir standart seti olsa da Türkiye Finansal Raporlama Standartları'ndan (TFRS) bazı farklılıkları bulunmaktadır. Bu çalışmada, BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki farklılıklar açıklanmış ve bu farklılıkların finansal raporlar üzerinde nasıl bir etki yaratacağı tartışılmıştır. Çalışmada örneklendirilen farklılıklar, BOBİ FRS kapsamında sunulan finansal raporların gerçeğe uygun nitelikte finansal bilgi sunmadığını göstermiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), Finansal Raporlar.

Jel Kodları: M40, M41, M48.

Abstract

Establishment of financial reporting standards for the firms that do not have a requirement to account for public is an ongoing process for nearly ten years. The work on these standards is carried out according to the accounting directives published by the European Commission at different dates. European Union Accounting Directive 2013/34 / EU was issued on 26.06.2013 in order to apply some of the basic principles included in IFRS to small sized businesses. The UK adopted the local financial reporting standard, FRS 102 in 2015 that is based on this Directive which provides for simpler and more understandable principles than IFRS for SMEs. In addition, Turkey has also started working for local financial reporting framework and "Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOBİ FRS)" with reference to FRS 102 entered into force in the Official Gazette on 07.29.2017. Although BOBİ FRS is fully compatible with EU Accounting Directive as FRS 102, there are some differences between BOBİ FRS and Turkish Financial Reporting Standard (TFRS). In this study, we determine the main differences between two financial reporting standard set and discuss how these differences will have an impact on financial reports. The findings display that financial reports presented under BOBİ FRS do not provide fairly accurate financial information.

Keywords: Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBİ FRS), Financial Reports.

Jel Codes: M40, M41, M48.

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ggokcen@marmara.edu.tr

** Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, erkan.ozturk@klu.edu.tr

*** Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, omerfarukgulec@klu.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe standartları, finansal raporlama sürecini kural esaslı anlayıştan ilke esaslı sunuma doğru dönüştürmesi açısından muhasebe alanındaki en önemli gelişme olarak değerlendirilebilir. Bu açıdan ele alındığında başta Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülke finansal tablolarını 2005 yılından bu yana IASB (International Accounting Standards Board) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu hale getirmektedir. Başlangıçta “ortak bir muhasebe dili oluşturmak” amacına yönelik oluşturulan UFRS seti, zamanla “ortak bir finansal raporlama sistemi oluşturmak” amacına hizmet etmeye başlamıştır. İlke esaslı bu ortak finansal raporlama sisteminin ilk uygulaması yalnızca borsada işlem gören şirketler ile sınırlıyken, zaman içerisinde kredilendirme, yönetim performans ölçümü vb. diğer amaçlarla kamuya hesap verme zorunluluğu bulunmayan şirketler için de finansal raporlama seti oluşturulması yönünde bir beklenti oluşmuştur. Bu doğrultuda, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler de (KOBİ) IASB tarafından ortak finansal raporlama sistemine dâhil edilmiş ve bu doğrultuda yaklaşık 5 yıllık bir hazırlık sürecinin ardından 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ’ler için UFRS (IFRS for SME’s) seti yayımlanmıştır. Ancak; oluşturulan bu set, işletmelerin yönetim maliyetlerini arttıracığı ve finansal raporlama uygulamalarını karmaşıklaştıracağı gerekçeleri ile Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilmemiş ve 2013 yılında yeni bir düzenlemeye dayanak oluşturulması amacıyla 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi yayımlanmıştır (Demir ve Bahadır, 2014: 15).

Avrupa Birliği uyum sürecinde olan Türkiye’de de UFRS alanındaki gelişmeler yakından takip edilmiştir. 18 Aralık 1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen 4487 Sayılı Kanun’un Ek 1 Maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda daha önce Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yapılmış olan çalışmalar referans alınarak 2006 yılında UFRS setinin Türkçe tercümesi olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nı yayımlamıştır. KOBİ’ler içinse yine Avrupa Birliği ile uyumlu olarak hazırlanan KOBİ’ler için TFRS seti 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak, Avrupa Komisyonu’nun 2012 yılında aldığı karar gereği KOBİ’ler için TFRS setinin uygulanması mümkün olamamıştır.

26 Eylül 2011 tarihinde ise 660 Sayılı KHK ile TMSK yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve muhasebe standartları ile ilgili çalışmalarda KGK yetkilendirilmiştir. KGK, TMSK tarafından tercüme edilmiş olan TFRS’leri yayımlama ve revize etme çalışmalarının yanı sıra 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile tam uyumlu yerel bir finansal raporlama seti hazırlanması için 2015 yılında taslak bir metin yayımlamıştır. İngiltere ve İrlanda’da 2015 yılında yürürlüğe giren ve FRS 102 olarak adlandırılan yerel finansal raporlama seti de referans alınarak Türkiye’deki bağımsız denetime tabi şirketler için hazırlanan “*Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi*” metni, kamuoyu görüşleri doğrultusunda gözden geçirilmiştir. Sonuç olarak BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) adıyla 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 2018 yılı itibarıyla uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Yakın zamanda yürürlüğe giren BOBİ FRS seti, TFRS seti gibi Avrupa Birliği direktifleri ile tam uyumlu bir set olsa da, her iki set arasında ölçme, muhasebeleştirme ve raporlama konularında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada, her iki set arasında tespit edilen söz konusu önemli farklılıkların finansal raporlara olan etkisi incelenmiştir. Bunun için kapsayıcı örnekler tasarlanmış ve böylelikle TFRS ve BOBİ FRS setlerine göre hazırlanmış olan finansal raporların ne ölçüde ortak bir finansal raporlama diline sahip oldukları değerlendirilmiştir. Çalışmanın özellikle her iki set arasında farklılaşan konuları örnek uygulamalar ile ele alarak uygulama farklılıklarının finansal raporlamaya muhtemel etkilerini incelemesi yönünden literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde dünyada ve Türkiye’de yerel finansal raporlama standartları seti hazırlanma süreci ve bu konuda yapılan çalışmalar ele alınmış ve KOBİ FRS, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ve BOBİ FRS süreçleri ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde BOBİ FRS ve TFRS setleri önemli standartlar açısından karşılaştırılarak örnek uygulamalar üzerinden farklılıklar ortaya konulmuştur. Sonuç bölümünde ise çalışmanın bulgularına dayalı olarak BOBİ FRS setinin uluslararası alanda ne ölçüde kabul göreceği değerlendirilmiştir.

2. TÜRKİYE’DE YEREL FİNANSAL RAPORLAMA STANDART SETİ HAZIRLANMA SÜRECİNDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

2.1. KOBİ’ler İçin TFRS Hazırlık Çalışmaları

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve KOBİ’ler için yayımlanan standartlara göre KOBİ’ler genel olarak “*Halka açık olmayan, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve yönetimde olmayan*

işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi kuruluşları gibi harici kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği KOBİ Stratejisi Eylem Planı’ndan alınan verilere göre, KOBİ’ler Türkiye’de toplam işletmelerin % 99’unu, toplam katma değerini % 55’ini ve toplam satışların % 65,5’ini gerçekleştirmektedir. Ülke ekonomilerinde ciddi bir paya sahip olan KOBİ’lerin muhasebe süreçlerinde Tam Set Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması göreceli olarak karmaşık ve maliyetli bir durum ortaya çıkarmıştır. Ancak KOBİ’lerin faaliyetlerini uluslararası ölçekte sürdürebilmesi ve küresel bir oyuncu olmaları açısından küresel standartların oluşturulması ihtiyacı giderek artmıştır. Özellikle KOBİ’lerin global ve teknolojik değişimlere adapte olabilmesi, ucuz finansman sağlayabilmesi ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi noktasında ortak bir finansal raporlama ihtiyacı daha hissedilir hale gelmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 9 Temmuz 2009 tarihinde yayınlanan Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler için uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS for SMEs), özellikle belli büyüklükteki işletmeler için küresel ve karşılaştırılabilir bir raporlama seti oluşturulması amacıyla geliştirilmiştir. Uluslararası finansal raporlama standartlarının başlangıç noktası olarak ele alındığı bu set fayda-maliyet ilkesi benimsenerek düzenlenmiştir. KOBİ’ler için düzenlenen finansal raporlama standardı, tam sette yer alan örneğin bölümlere göre raporlama, satış amaçlı duran varlıklar, sigorta sözleşmeleri gibi standartları kapsam dışında tutarak dipnotlardaki açıklamalarda azaltmalar yoluna gitmiştir (Akdoğan, 2010: 1). Böylece KOBİ’lerin zaman içerisinde faaliyetlerini büyütüp ölçek değiştirmesi durumunda bir başka ifadeyle tam set standartları uygulamaya başladıklarında geçiş sürecini daha az sorunlu hale getirecektir (Akdoğan, 2010: 2). Ancak KOBİ’ler için finansal raporlama standardı Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 2013 yılında 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifinin yayınlanmasıyla askıya alınmıştır. İlgili direktif KOBİ’ler için finansal raporlama düzenleme esaslarını daha sade ve anlaşılabilir bir hale getirmek amacıyla önceki yıllardan yayınlanan yönergelerin birleştirilmesini esas almıştır.

2.2. 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ve FRS 102

Avrupa Birliği kapsamında yer alan ülkelerdeki küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan karmaşık ve maliyetli sürecin göreceli olarak kolaylaştırılması amacıyla 2008 yılında Avrupa Parlamentosu, Avrupa Komisyonu’ndan mevcut yönergeleri sadeleştirecek bir talepte bulunmuş ve yerel mevzuatlarda standartlaşmaya gidilmesi yönünde görüş bildirmiştir (Demir ve Bahadır, 2014: 14). Buna ek olarak, Avrupa Birliği yönergelerinden konsolide finansal tablolara ilişkin esasları düzenleyen 7. Yönerge ve konsolide olmayan finansal tablolara ilişkin 4. Yönerge birleştirilerek 26 Haziran 2013 tarihinde 2013/34 Avrupa Birliği muhasebe direktifi “*Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri*” başlığı ile Avrupa Birliği Resmi Gazetesi’nde yayınlanmıştır. 2013/34 Avrupa Birliği muhasebe direktifi temel olarak küçük ölçekli işletmelerin yönetsel sıkıntılarını ve finansal tablo gerekliliklerini güncelleyerek basitleştirilmiş bir sunum ortaya koymayı amaçlamaktadır. 2013/34 sayılı muhasebe direktifi incelendiğinde şu değerlendirmelere ulaşmak mümkündür. Paragraf 1, “*önce küçük işletmeleri düşün*” ilkesini benimseyerek 4. ve 7. Yönergelerin birleştirilmesini ve Avrupa Birliği’nin 2020 stratejisi ile uyumlu bir şekilde yönetsel maliyetler ve yüklerin azaltılmasını ele almaktadır. 2013/34/EU, Paragraf 5’te direktif kapsamına giren şirketler ele alınmış ve bu şirketler anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler olarak belirlenmiştir. Muhasebe direktifine göre, ilgili işletmeler aktif büyüklük, net satışlar ve çalışan sayılarına göre mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli olarak sınıflandırılarak, muhasebe süreçleri ile büyüklük arasında bir bağlantı kurulması amaçlanmıştır. Tablo 1’de farklı ölçeklerde yer alan işletmelerin belirlenmesinde kullanılan kriterlere yer verilmiştir.

Tablo 1. 2013/34/EU Direktifi İşletme Kriterleri

İşletmeler/Kriterler	Aktif Büyüklüğü	Satış Haslatı	Çalışan Sayısı
Mikro Ölçekli	< 350.000 €	< 700.000 €	< 10 kişi
Küçük Ölçekli	< 4.000.000 €	< 8.000.000 €	< 50 kişi
Orta Ölçekli	< 20.000.000 €	< 40.000.000 €	< 250 kişi
Büyük Ölçekli	> 20.000.000 €	> 40.000.000 €	< 250 kişi

Kaynak: Demir ve Gür (2016: 71).

Bu gelişmeleri takiben, İngiltere’nin UFRS’leri uygulamayan işletmeler açısından yürürlüğe koyduğu ve Avrupa Birliği muhasebe direktifleriyle tam uyumlu olan FRS 102 standardı yerel finansal raporlama açısından önemli bir adım olarak kabul edilmektedir. İngiltere’de KOBİ’ler için finansal raporlama standardı esas alınarak değiştirilen “FRS 102 Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti’nde Uygulanan Finansal Raporlama Standardı (The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and Republic of Ireland)” yerel finansal raporlama ihtiyacını giderebilmek amacıyla uygulamaya konulmuştur (Öztürk, 2016: 61). İlgili standart seti, 1 Ocak 2015

tarihinden itibaren geçerli olmak üzere İngiltere ve İrlanda’da uygulanması için 14 Mart 2013 tarihinde yayınlanmıştır. FRS 102 temel olarak KOBİ’ler için hazırlanan finansal raporlama standartlarına maddi olmayan duran varlıklar, ifta süreleri, ertelenmiş vergi ve özellikli varlıklar gibi konularda değişiklikler sunmuştur (Gürkan 2016: 52).

2.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, finansal raporlamayı bağımsız denetim üzerinden ele alarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapacak işletmelerin kapsamını genişletmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu 17 Kasım 2012 tarihinde TFRS uygulaması gereken işletmeler kapsamını bu bağlamda geniş tutmuş ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK) ve bağımsız denetime tabi şirketleri bu başlıkta değerlendirmiştir.

Ancak 26 Ağustos 2014 tarihinde KAYİK’lerin TFRS uygulamasına ve bağımsız denetime tabi diğer işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına karar verilmiş ve kapsam dışındaki diğer işletmeler için yürürlükteki mevzuata atıf yapılmıştır (Gökçen vd., 2016: 20). Kamu Gözetim Kurumu, Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS uygulamayan işletmelerin uyguladıkları mevzuat hükümlerinin Avrupa Birliği direktifiyle uyumlu olmadığı ve temel finansal raporlama unsurları açısından eksiklikler bulunduğunu tespit ederek öncelikle MSUGT’a ek olarak ilave hususlar yayınlamıştır (Ataman, 2017: 16). Bağımsız denetim kapsamında yer alıp, TFRS’leri uygulamayan işletmeler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne ek olarak (MSUGT), “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” yayımlanarak yerel finansal raporlamaya yönelik eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. İlave hususların yayınlanmasındaki temel amaç, finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunma özelliklerini yerine getirmesinde vergi odaklı MSUGT’un yetersiz kalmasıdır.

İlave hususların geçici bir çözüm ürettiği düşüncesiyle KGK tarafından Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmış, İngiltere ve İrlanda’nın yayınlamış olduğu FRS 102 esas alınmıştır. FRS 102 ile sunulan değişikliklerle birlikte Türkiye’de AB direktifleriyle uyumlu yerel finansal raporlama standartlarının oluşturulabilmesi amacıyla 2014 yılında Kamu Gözetim Kurumu’nun görüşe açtığı “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı” çalışmaları başlamıştır.

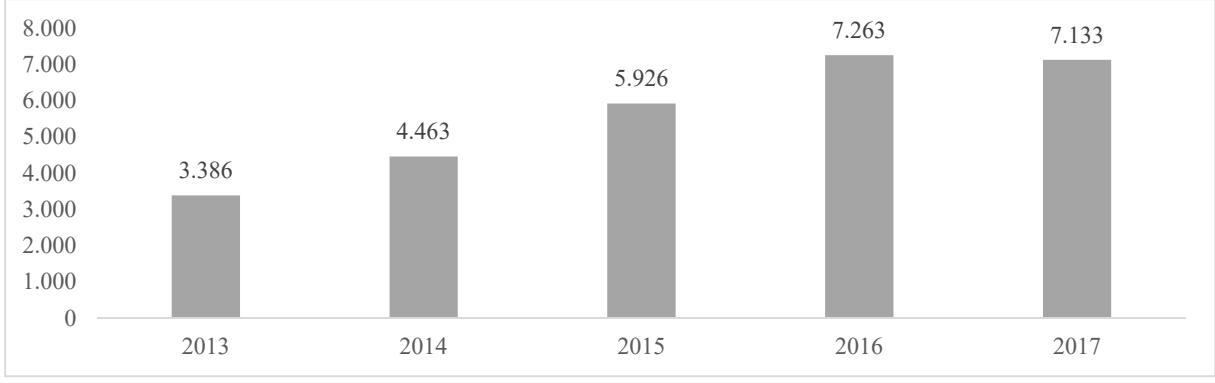
Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetime tabi işletmelerin belirlenmesinde 2013 – 2016 tarihleri arasında değişiklikler yapılmış ve son olarak 19 Mart 2016 tarihinde Avrupa Birliği’ne uygun olarak Tablo 2’de ifade edilen kriterler belirlenmiştir. İşletmeler bireysel veya iştirak ve bağlı ortaklıklarıyla birlikte Tablo 2’de belirtilen koşullardan en az ikisini art arda iki hesap dönemi aştuklarında bir sonraki dönem bağımsız denetime tabi olacaklardır.

Tablo 2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketleri Belirleyen Kriterler

Kriterler/Yıllar	2013	2014	2015	2016
Aktif Büyüklüğü	150 Milyon TL ve Üstü	75 Milyon TL ve Üstü	50 Milyon TL ve Üstü	40 Milyon TL ve Üstü
Satış Hasılatı	200 Milyon TL ve Üstü	150 Milyon TL ve Üstü	100 Milyon TL ve Üstü	80 Milyon TL ve Üstü
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü

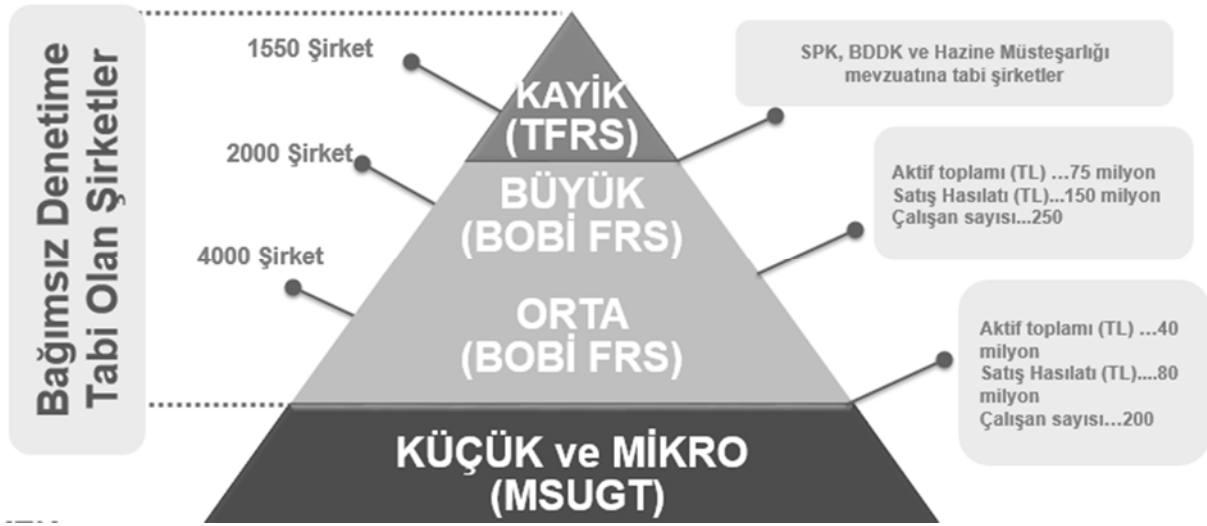
Kaynak: www.kgk.gov.tr

Buna göre işletmeler bağımsız denetime tabi olup olmamalarına göre iki grupta sınıflandırılmıştır. Şekil 1’de ise yıllar itibariyle bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan şirket sayılarına yer verilmiştir.



Şekil 1. Bağımsız Denetim Sözleşmesi İmzalayan Şirket Sayısı (www.kgk.gov.tr)

Kamu Gözetimi Kurumu tüm paydaşlardan aldığı geri bildirimler ile Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı üzerindeki çalışmalarını 2017 tarihinde tamamlamıştır. 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de 29.07.2017 tarihinde “*BOBİ FRS Hakkında Sıra No:56 Tebliği*” başlığıyla yayınlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, 1 Ocak 2018 tarihinden uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS seti 27 Bölüm ve 9 Ek’ten oluşmakta ve 2013/34/EU sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu sade ve anlaşılabilir bir dille yazılmış finansal raporlama çerçevesidir (Ataman, 2017: 17). Şekil 2’de BOBİ FRS’de yer alan büyük ve orta boy işletme ayırımına yönelik kriterlere yer verilmiştir.



Şekil 2. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketlerin Dağılımı (www.kgk.gov.tr)

3. BOBİ FRS VE TFRS SETLERİNİN ELDE EDİLECEK FİNANSAL RAPORLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS her ne kadar finansal raporlamada standartlaştırma adına bir adım olsa da, BOBİ FRS ve TFRS setlerinde uygulayıcılara sunulan muhasebe uygulamaları önemli ölçüde farklılıklar arz etmektedir. Bu durum, finansal raporların biçimsel olarak birbirlerine benziyor olmalarına karşın, içerik olarak oldukça farklı sunulmalarına neden olmaktadır. Bu kapsamda, BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki muhasebe uygulamalarına yönelik farklılıkların ayrıntılı bir biçimde açıklanması gerekmektedir.

3.1. BOBİ FRS ve TFRS Setleri Arasındaki Temel Farklılıklar

2018 yılı itibariyle Türkiye Finansal Raporlama Standartları seti kavramsal çerçeve dışında 16 finansal raporlama standardından ve 26 muhasebe standardından oluşmaktadır. Ayrıca 15 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) yorumu ve 6 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yorumu KGK tarafından yayımlanmıştır. Bununla birlikte, 2018 yılı itibariyle uygulamaya konulan BOBİ FRS seti ise toplam 27 Bölüm ve finansal tablolar ve tanımlarını içeren toplam 9 Ek’ten oluşmaktadır. BOBİ FRS setinde yer alan birçok

bölüm ise TFRS setinde yer alan TMS/TFRS'ler doğrultusunda hazırlanmıştır. Tablo 3'de bu farklılıklar özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 3. BOBİ FRS ve TFRS Setleri Arasındaki Finansal Raporları Etkileyecek Temel Farklılıklar

Karşılaştırılan BOBİ FRS ve TFRS Bölümleri			Tespit Edilen Temel Farklılıklar
1	Bölüm 1	TMS 1	BOBİ FRS'de yer alan finansal durum tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemi yer almamakta; bununla bağlantılı olarak kar veya zarar tablosunda durdurulan faaliyetler bölümü yer almamaktadır. Ayrıca kar veya zarar tablosunda diğer kapsamlı gelir bölümü de sunulmamaktadır.
2	Bölüm 5	TMS 11 TMS 18 TFRS 15	BOBİ FRS'de TMS 18'den farklı olarak hasılatın ölçülmesinde vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS'de hasılatın kayda alınmasında TMS 18'den farklı olarak edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi yeterli bir ölçüt olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, TFRS 15'de yer alan 5 aşamalı model de BOBİ FRS'de yer almamaktadır.
3	Bölüm 6	TMS 2	BOBİ FRS'de TMS 2'den farklı olarak stok alımlarındaki vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS'de TMS 2'den farklı olarak stok maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden de yararlanılabilmektedir.
4	Bölüm 7	TMS 41	BOBİ FRS'de canlı varlıklar TFRS'den farklı olarak gerçeğe uygun değerın yanı sıra maliyet bedeli ile de ölçülebilmektedir.
5	Bölüm 8	TFRS 6	BOBİ FRS'de sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmamaktadır.
6	Bölüm 9	TMS 32 TMS 39 TFRS 7 TFRS 9	Finansal araçlar BOBİ FRS'de TFRS 9'dan farklı sınıflandırılmakta ve ölçüm farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu sınıflandırmalardan birini oluşturan ticari alacaklarla ilgili değer düşüklükleri "beklenen kredi zararı" yaklaşımı yerine "gerçekleşen kredi zararı" yaklaşımına göre ölçülmektedir. Ayrıca TFRS 9'dan farklı olarak ticari alacak ve borçlardan yalnızca vadesi bir yılı aşanlar itfa edilmiş maliyet ile ölçülmektedir. Borsada işlem görmeyen hisse senetleri de TFRS 9'dan farklı olarak maliyet bedeli ile ölçülmektedir.
7	Bölüm 10	TMS 28	Münferit finansal tablolarda iştirak yatırımları ölçülürken TMS 28'den farklı olarak gerçeğe uygun değerden yararlanılmamaktadır.
8	Bölüm 11	TFRS 11	Münferit finansal tablolarda müşterek kontrol edilen işletmeler ölçülürken TFRS 11'den farklı olarak gerçeğe uygun değerden yararlanılmamaktadır.
9	Bölüm 12	TMS 16	BOBİ FRS'de TMS 16'dan farklı olarak maddi duran varlık alımlarındaki vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır.
10	Bölüm 14	TMS 38	BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar TMS 38'den farklı olarak yalnızca maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Ayrıca BOBİ FRS'de TMS 38'den farklı olarak sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar (iş birleşmeleri bölümünde açıklanan şerefiye dahil) en az 5, en çok 10 yılda itfa edilmektedir.
11	Bölüm 16	TMS 20	BOBİ FRS'de devlet teşvikleri TMS 20'den farklı olarak finansal durum tablosunda raporlanamamakta (sermaye yaklaşımı uygulanmamakta) ve doğrudan kar veya zararla ilişkilendirilmektedir.
12	Bölüm 18	TMS 36	TMS 36'da şerefiye değer düşüklüğüne tabi tutulmakta iken BOBİ FRS'de böyle bir uygulama yer almamakta; Şerefiye, Bölüm 14, 18 ve 21 'deki hükümler çerçevesinde itfa edilmektedir.
13	Bölüm 19	TMS 37	Karşılık tutarı hesaplanırken TMS 37'den farklı olarak bugünkü değer yaklaşımının yanı sıra beklenen harcama tutarı yaklaşımında da yararlanılabilmektedir. Ayrıca, BOBİ FRS'deki kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal hesaplamalardan yararlanılmamaktadır.
14	Bölüm 22	TFRS 10	BOBİ FRS'de konsolidasyona tabi ana ortaklık bireysel finansal

		tablolarında bağı ortaklıklarını TFRS 10'dan farklı olarak gerçeğe uygun değerleri ile raporlayamamaktadır.
--	--	---

Kaynak: Ataman ve Cavlak (2017), Doğan (2017), Gençoğlu (2017) ve Şen ve Özbirecikli (2018).

Tablo 3'de BOBİ FRS setinin TFRS setinden farklılaşan yönleri ele alındığından, BOBİ FRS ve TFRS setleri arasında önemli farklılıkların bulunmadığı bölümlere tabloda yer verilmemiştir. Diğer yandan, BOBİ FRS setinde karşılığı bulunmayan 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 İşletmelere İlişkin Paylara İlişkin Açıklamalar, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS33 Hisse Başına Kazanç standartları da (8 TFRS ve 5 TMS) Tablo 3'de bulunmamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 159).

3.2. BOBİ FRS ve TFRS Setleri Arasında Tespit Edilen Farklılıkların Finansal Raporlar Üzerindeki Etkileri

BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki Tablo 3'de özetlenen farklılıkların muhasebe uygulamaları ve dolayısıyla finansal raporlar üzerindeki etkileri aşağıdaki örneklendirilmiştir. Uygulamalarda BOBİ FRS ve TFRS arasındaki önemli farklılıklar vurgulanmak istendiğinden ertelenmiş vergi konusu ihmal edilmiştir.

BOBİ FRS Bölüm 1 – TMS 1 Karşılaştırması

Örnek 1 (Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler): Aktifte kayıtlı değeri 10.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 3.000 TL ve faydalı ömrü 10 yıl olan bir makinenin bir yıl içerisinde elden çıkartılması planlanmaktadır. Makine, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılabilir özellikleri taşımaktadır.

Çözüm 1: Makine, TFRS 5 standardına göre satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılacaktır. TFRS 5 standardına göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

.....X.X.20XX.....		
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN V.	7.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		10.000,00

TFRS seti kapsamında yapılan bu kayıt sonucunda, eğer söz konusu makine yılsonunda halen satılmamış ise finansal durum tablosunda dönen varlıklar içerisindeki satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar içerisinde, satılmış ise kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda durdurulan faaliyetler içerisinde raporlanacaktır (Örten vd., 2017: 734). BOBİ FRS setinde ise TFRS 5 standardının karşılığı olan herhangi bir bölüm bulunmadığından yukarıda yer alan muhasebe kaydı yapılmayacaktır ve finansal raporlarda herhangi bir bölüm bulunmayacaktır. Bu farklılığın iki önemli sonucu olacaktır. Bunlardan birincisi; TFRS'ye göre elde edilen finansal raporda bir duran varlık dönen varlıklar arasında sınıflandırılacak ve bu durum BOBİ FRS ve TFRS setlerine göre yapılacak finansal analiz sonuçlarını birbirinden farklılaştıracaktır. İkincisi ise; BOBİ FRS setinde böyle bir sınıflandırma yer almadığından, BOBİ FRS'ye göre yapılacak bir raporlamada, finansal bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemli olabilecek bir bilgiye yer verilmemiş olacaktır.

Örnek 2 (Diğer kapsamlı gelir): İşletmenin aktifinde kayıtlı, 200.000 TL değerinde bir makinesi bulunmaktadır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır ve doğrusal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmaktadır. (Kıst amortisman ihmal edilmiştir.) İşletme değerlendirme yöntemi olarak yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır. Birinci yılın sonunda makinenin değerinin 198.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Çözüm 2: Makinenin birinci yılsonundaki amortismanı 20.000 TL (200.000 TL/10 yıl) olacağından defter değeri 180.000 TL olarak bulunacaktır. Makinenin bu tarihteki gerçeğe uygun değeri 198.000 TL olduğundan yeniden değerlendirme yönteminden yararlanılacaktır.

Değer artışı = 198.000 TL – 180.000 TL = 18.000 TL olacaktır. Buna göre değer artış oranı 18.000 TL / 180.000 TL'den % 10 olarak hesaplanacaktır. Bu orandan yola çıkılarak makinenin defter değeri 200.000 TL × 0,10 =

20.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı $20.000 \text{ TL} \times 0,10 = 2.000 \text{ TL}$ arttırılacaktır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

.....31.12.20XX..... 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 52X YENİDEN DEĞERLEME TUTARI ¹	20.000,00	2.000,00 18.000,00
---	-----------	-----------------------

Yukarıdaki muhasebe kaydı hem BOBİ FRS seti hem de TFRS seti kapsamında yapılması gereken bir kayıttır. Ancak örnek gereği ortaya çıkan muhasebe olayının raporlanması esnasında her iki standart seti arasında önemli bir farklılık oluşmaktadır. TFRS setinde, özkaynaklar içerisinde raporlanan bu tutar kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda da raporlanırken (TMS 1, s. 17), BOBİ FRS setinde diğer kapsamlı gelir raporlaması yapılmadığından ilgili maddi duran varlığın değer artışı yalnızca özkaynaklar içerisinde raporlanacaktır. Bu durum, finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli olan bir bilginin finansal raporlarda tam olarak açıklanamamasına neden olacaktır. Dolayısıyla, finansal bilginin manipüle edilebilmesi ve finansal bilgi kullanıcılarının yanlış yönlendirilmesi açısından eksik bilgi sunan bir rapor ortaya çıkmış olacaktır.

BOBİ FRS Bölüm 5 – TMS 11 – TMS 18 – TFRS 15 Karşılaştırması

Örnek 3 (Vadeli satışlar): İşletme, 1 Kasım 20XX tarihinde peşin fiyatı 10.000 TL olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 11.576,25 TL + % 18 KDV'ye satmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış aylık faiz oranı % 5'tir.

Çözüm 3: TFRS 15 standardı kapsamında itfa edilmiş tutarları gösteren tablo aşağıdaki gibi düzenlenecektir (TFRS 15, Md. 61):

Vade Süresi	Faiz Tutarı	Anapara+Faiz (Kümülatif)	Gelir Olarak Kaydedilen Faiz	Alınan Tutar
1. Ay Sonu (30 Kasım 20XX)	500,00	10.500,00	-	-
2. Ay Sonu (31 Aralık 20XX)	525,00	11.025,00	1.025,00	-
3. Ay Sonu (31 Ocak 20XX+1)	551,25	11.576,25	551,25	11.576,25
TOPLAM FAİZ	1.576,25			

TFRS 15 standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

.....01.11.20XX..... 120 ALICILAR ² 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 38X ERTELENMİŞ GELİRLER 391 HESAPLANAN KDV	13.659,98	10.000,00 1.576,25 2.083,73
.....31.12.20XX..... 38X ERTELENMİŞ GELİRLER 642 FAİZ GELİRLERİ	1.025,00	1.025,00

TFRS 15 kapsamında, izleyen yıl vade bitiminde yapılması gereken kayıtlar ise aşağıdaki gibidir:

¹ Yeniden değerlendirme tutarı TFRS setinde yeniden değerlendirme değer artışı olarak adlandırılıyorken, BOBİ FRS setinde yeniden değerlendirme yedeği olarak adlandırılmaktadır.

² BOBİ FRS'ye göre ticari alacak ve borçlardan yalnızca vadesi bir yılın üzerinde olanlar itfa edilmiş maliyet ile (etkin faiz yöntemine göre) ölçülmektedir.

.....31.01.20XX+1..... 38X ERTELENMİŞ GELİRLER 642 FAİZ GELİRLERİ	551,25	551,25
.....31.01.20XX+1..... 102 BANKALAR 120 ALICILAR	13.659,98	13.659,98

Aynı örnek BOBİ FRS seti kapsamında ele alındığında, satışa ilişkin vade farkı 12 ayın altında bir süre olduğundan vade farkı ayrıştırılmayacak ve hasılat tutarının içerisinde kayda alınacaktır (BOBİ FRS, Md. 5.9). Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

.....01.11.20XX..... 120 ALICILAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	13.659,98	11.576,25 2.083,73
---	-----------	-----------------------

BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken muhasebe kaydında finansman unsuru içeren faiz geliri hasılat içerisinde raporlanmaktadır. Dolayısıyla dönem sonunda finansman unsuru olan faiz geliri ile ilgili herhangi bir tahakkuk kaydı da yapılmayacaktır. Bu durumda, gelecek aylara ve hatta gelecek yıla ait olan faiz geliri de dönem sonunda Kar veya Zarar Tablosu içerisinde hasılat kalemi altında raporlanmış olacaktır. Uygulamada pratiklik sağlayacak olan bu kayıt düzeni, ticari faaliyete konu satışlara ilişkin rakamların büyümesi ile raporlama açısından önemli farklılık oluşmasına neden olacaktır.

BOBİ FRS Bölüm 6 – TMS 2 Karşılaştırması

Örnek 4 (Vadeli stok alımı³): İşletme 1 Aralık 20XX tarihinde peşin fiyatı 20.000 TL olan ticari malı 5 ay vadeli olarak 25.525,63 TL + % 18 KDV'ye satın almıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış aylık faiz oranı % 5'tir.

Çözüm 4: TMS 2 standardı kapsamında itfa edilmiş tutarları gösteren tablo aşağıdaki gibi düzenlenecektir (TMS 2, Md. 18):

Vade Süresi	Faiz Tutarı	Anapara+Faiz (Kümülatif)	Gider Olarak Kaydedilen Faiz	Ödenen Tutar
1. Ay Sonu (31 Aralık 20XX)	1.000,00	21.000,00	1.000,00	-
2. Ay Sonu (31 Ocak 20XX+1)	1.050,00	22.050,00	-	-
3. Ay Sonu (28 Şubat 20XX+1)	1.102,50	23.152,50	-	-
4. Ay Sonu (31 Mart 20XX+1)	1.157,63	24.310,13	-	-
5. Ay Sonu (30 Nisan 20XX+1)	1.215,50	25.525,63	4.525,63	25.525,63
TOPLAM FAİZ	5.525,63			

TMS 2 standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

.....01.12.20XX..... 153 TİCARİ MALLAR 18X ERTELENMİŞ GİDERLER	20.000,00 5.525,63	30.120,24
--	-----------------------	-----------

³ Stok alımlarında olduğu gibi, BOBİ FRS Bölüm 12'nin TMS 16 standardından temel farkının maddi duran varlık alımlarındaki vade farklarının yalnızca bir yılı aşan vadelerde ayrıştırılması olduğundan, çalışmanın ilerleyen kısımlarında tekrardan kaçınmak için vadeli maddi duran varlık alımına yönelik örnek sunulmayacaktır.

191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR ⁴	4.594,61	
.....31.12.20XX..... 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 18X ERTELENMİŞ GİDERLER	1.000,00	1.000,00

İzleyen yıl vade bitiminde yapılması gereken kayıtlar ise aşağıdaki gibidir:

.....30.04.20XX+1..... 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 18X ERTELENMİŞ GİDERLER	4.525,63	4.525,63
.....31.01.20XX+1..... 320 SATICILAR 102 BANKALAR	30.120,24	30.120,24

Aynı örnek BOBİ FRS seti kapsamında ele alındığında, stok alımına ilişkin vade farkı 12 ayın altında bir süre olduğundan vade farkı ayrıştırılmayacak ve ödenen faiz stok maliyetinin bir unsuru olarak kayda alınacaktır (BOBİ FRS, Md. 6.8). Yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

.....01.12.20XX..... 153 TİCARİ MALLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR	25.525,63 4.594,61	30.120,24
---	-----------------------	-----------

BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken muhasebe kaydında finansman unsuru içeren maliyet stok maliyeti içerisinde raporlanmaktadır. Dolayısıyla dönem sonunda finansman unsuru olan finansman gideri ile ilgili herhangi bir tahakkuk kaydı da yapılmayacaktır. Bu durumda, gelecek aylara ve hatta gelecek yıla ait olan faiz giderleri de dönem sonu finansal durum tablosu içerisinde stoklar kalemi altında raporlanmış olacaktır⁵. Uygulamada pratiklik sağlayacak olan bu kayıt düzeni, stok rakamların olduğundan fazla kaydedilmesine ve özellikle üretim işletmelerinde üretimle ilgili olmayan finansman unsurlarının da üretim maliyeti olarak raporlanmasına neden olacaktır.

Örnek 5 (Tam-Normal Maliyet Yöntemleri): Bir üretim işletmesinde yılsonu maliyet hesaplamaları yapılmış ve genel üretim maliyetleri toplamının 200.000 TL olduğu görülmüştür. İşletme, dönemdeki normal (ortalama) kapasiteden % 80 oranında yararlanmıştır.

Çözüm 5: TMS 2 standardı kapsamında atıl kapasiteye isabet eden (200.000 TL × 0,20 = 40.000 TL) sabit genel üretim giderlerinin (kapasite farkının) dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir (TMS 2, Md. 13).

.....31.12.20XX..... 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 65X DÖNEM GİDERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	160.000,00 40.000,00	200.000,00
--	-------------------------	------------

BOBİ FRS setinde ise tam maliyet yönteminin veya normal maliyet yönteminin kullanılması işletmenin tercihine bırakılmıştır. Normal maliyet yönteminden yararlanılması durumunda, atıl kapasiteye isabet eden 40.000 TL

⁴ BOBİ FRS'ye göre ticari alacak ve borçlardan yalnızca vadesi bir yılın üzerinde olanlar itfa edilmiş maliyet ile (etkin faiz yöntemine göre) ölçülmektedir.

⁵ BOBİ FRS Bölüm 12 uygulanırken; vade farkları, satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli altında raporlanmış olacaktır.

tutarındaki bakiye Kar veya Zarar Tablosu'nda "SATIŞLARIN MALİYETİ" kaleminde raporlanmaktadır (BOBİ FRS, Md. 6.13). Tam maliyet yönteminden yararlanılması durumunda ise 40.000 TL tutarındaki bakiyenin tamamı "151 YARI MAMULLER-ÜRETİM" hesabı içerisinde izlenecektir.

TFRS setinde kapasite farkının örnekteki gibi 65 grubu bir hesap içerisinde kar veya zarara dahil edilmesi ideal bir uygulama olarak kabul edilebilir. Ancak BOBİ FRS setindeki her iki uygulama da beraberinde bazı problemler getirmektedir. BOBİ FRS seti kapsamında henüz satılmamış olan stoklara dağıtılmamış sabit genel üretim maliyetleri Kar veya Zarar tablosunda satışların maliyeti kalemine alınacak ve bu durum brüt karı azaltıcı bir etki yaratacaktır (Gökçen ve Öztürk, 2017: 110 – 111). Bununla birlikte; eğer işletme BOBİ FRS kapsamında tam maliyet yönteminden yararlanmayı tercih ederse, işletmenin dönem içerisinde faydalanmadığı kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetleri stoklar içerisinde aktifleştirilmiş olacaktır. Bu durumda, varlıkların tahakkuku ile ilgili şartlardan biri olan "gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama" şartı sağlanmaksızın raporlama yapılmış olacaktır (Gökçen vd., 2016: 31).

BOBİ FRS Bölüm 7 – TMS 41 Karşılaştırması

Örnek 6 (Canlı Varlıklar): Çiftlik işletmesinde yavrulaması beklenen ineklerin buzağılaması sürecinde katlanılan endirekt madde, endirekt işçilik giderleri ile diğer giderler toplamı 2.500 TL olarak hesaplanmıştır. İneklerden toplam 5 buzağı elde edilmiştir. Buzağuların her birinin gerçeğe uygun değeri 2.000 TL'dir. Yılsonu itibariyle buzağular için (doğumlarından itibaren) katlanılan endirekt giderler toplamı 500 TL olarak belirlenmiştir. Bu tarih itibariyle buzağuların her birinin gerçeğe uygun değerinin 3.000 TL olduğu görülmüştür.

Çözüm 6: TMS 41 standardına göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile ölçülecektir (TMS 41, Md. 12). Yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

.....XX.XX.20XX..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	2.500,00	2.500,00
.....XX.XX.20XX..... 2XX CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Yetişmekte Olan Hayvanlar 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	2.500,00	2.500,00
.....XX.XX.20XX..... 2XX CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Yetişmekte Olan Hayvanlar 6XX CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 10.000 TL – 2.500 TL = 7.500 TL Canlı Varlık GUD Değer Artışı	7.500,00	7.500,00

Yılsonu kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

.....31.12.20XX..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	500,00	500,00
.....31.12.20XX..... 2XX CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Yetişmekte Olan Hayvanlar 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	500,00	500,00
.....31.12.20XX..... 2XX CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Yetişmekte Olan Hayvanlar 6XX CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 15.000 TL – 10.500 TL = 4.500 TL Canlı Varlık GUD Değer Artışı	4.500,00	4.500,00

Not: Buzağular henüz yetişmekte oldukları için örnekte amortisman hesaplanmamıştır.

BOBİ FRS setine göre canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa maliyet yöntemi de uygulanabilmektedir (BOBİ FRS, Md. 7.8). Bu durumda, yukarıdaki kayıtlarda yer alan değerlendirme kayıtları yapılmayacaktır. Yapılması gereken kayıtlar ise aşağıdaki gibidir:

.....XX.XX.20XX..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	2.500,00	2.500,00
.....XX.XX.20XX..... 2XX CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Yetişmekte Olan Hayvanlar 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	2.500,00	2.500,00

.....31.12.20XX..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	500,00	500,00
.....31.12.20XX..... 2XX CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Yetişmekte Olan Hayvanlar 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	500,00	500,00

Yılsonu itibariyle yetişmekte olan hayvanların toplam maliyeti 3.000 TL'ye ulaşmıştır. TFRS setinde ise gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır (Gökçen vd., 2016: 636). Gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemiyor olması durumunda, satış giderleri, amortisman giderleri ve değer düşüklükleri düşülmüş defter değerinin gerçeğe uygun değer olduğu kabul edilmektedir. Böyle bir durumda, yukarıda yer alan ve BOBİ FRS seti kapsamında yapılan kayıtlar TFRS seti için de geçerli olacaktır. Ancak, sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değer bir piyasa fiyatı ölçüsü ile tespit edilmesi halinde TFRS kapsamında bu değer geçerli olacaktır. BOBİ FRS setinde ise maliyet yönteminden yararlanılıyor olması halinde gerçeğe uygun değer ölçümü aranmamaktadır. Canlı varlıkların ölçümüyle ilgili bu farklılık, BOBİ FRS' nin tarihi maliyet ölçüsünü güvenilir bir ölçüt olarak kabul ettiğinin önemli bir göstergesidir.

BOBİ FRS Bölüm 8 – TFRS 6 Karşılaştırması

Örnek 7 (Yeniden Değerleme): Maden arama işletmesi dönem sonu itibariyle 100.000 TL maliyet bedeli ile ölçülmüş olan hazırlık ve geliştirme giderlerinin gerçeğe uygun değerinin 120.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Hazırlık ve geliştirme giderleri için hesaplanan yıllık amortisman tutarı 20.000 TL'dir.

Çözüm 7: Aktifleştirilen hazırlık ve geliştirme giderleri için ayrılan amortisman tutarı 20.000 TL olduğundan defter değeri 80.000 TL olarak bulunacaktır. Değerleme günündeki gerçeğe uygun değer 120.000 TL olduğundan TFRS 6 standardı kapsamında yeniden değerlendirilmemektedir.

Değer artışı = 120.000 TL – 80.000 TL = 40.000 TL olacaktır. Buna göre değer artış oranı 40.000 TL / 80.000 TL'den % 50 olarak hesaplanacaktır. Bu orandan yola çıkılarak defter değeri 100.000 TL × 0,50 = 50.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 20.000 TL × 0,50 = 10.000 TL arttırılacaktır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir: (20.000 TL amortisman kaydının yapılmış olduğu varsayılmıştır.)

.....31.12.20XX..... 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 278 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 52X YENİDEN DEĞERLEME TUTARI	50.000,00	10.000,00 40.000,00
--	-----------	------------------------

BOBİ FRS seti kapsamında yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmadığı için gerçeğe uygun değer artışları durumunda herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır. Ancak; değer düşüklüğü olması halinde, maliyet modelinden yararlanıldığı için değer düşüklüğü tutarı kadar karşılık ayrılması gerekmektedir. BOBİ FRS seti Bölüm 8’de gerçeğe uygun değer ölçümüne yer verilmemiş olması TFRS’ ye göre hazırlanan finansal raporlardan farklı sonuçlara ulaşılmasına neden olacaktır.

BOBİ FRS Bölüm 9 – TMS 32 – TMS 39 – TFRS 7 – TFRS 9 Karşılaştırması

Örnek 8 (Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar – Sonraki Ölçüm): İşletme elinde bulundurduğu 50.000 TL alış bedeli bulunan ve borsada işlem görmekte olan hisse senetlerini özkaynağa dayalı finansal varlık olarak sınıflandırmıştır. Söz konusu finansal varlık dönem sonunda gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilecektir. Hisse senetlerinin dönem sonundaki değerinin 55.000 TL olduğu görülmüştür.

Çözüm 8: TFRS 9’a göre özkaynak araçlarındaki yatırımların değerinde meydana artışlar kar veya zararda raporlanabileceği gibi diğer kapsamlı gelirden de raporlanabilmektedir⁶. BOBİ FRS’de ise gerçeğe uygun değer ölçüm farkları (borsada işlem görenler için) yalnızca kar veya zararda raporlanabilmektedir (BOBİ FRS, Md. 9.20).

TFRS 9 kapsamında yapılabilecek iki alternatif kayıt bulunmaktadır. Bunlarda biri olan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki gerçeğe uygun değer farkının kar veya zararla ilişkilendirilmesi durumu borsada işlem gören şirket hisseleri açısından BOBİ FRS ile uyumludur⁷. Ancak, ilgili fark tutarının diğer kapsamlı gelire alınması ile ilgili olarak BOBİ FRS’de herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

TFRS 9’a göre gerçeğe uygun değer farkının kar veya zararda sınıflandırılması durumunda (BOBİ FRS ile uyumlu olarak) yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX.....		
248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR		
6XX FİNANSAL YATIRIMLAR DEĞER ARTIŞ KAZANCI	5.000,00	5.000,00

TFRS 9’a göre gerçeğe uygun değer farkının diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılması durumunda (BOBİ FRS ‘den farklı olarak) yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX.....		
248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR		
52X FİNANSAL YATIRIMLAR DEĞERLEME FARKLARI	5.000,00	5.000,00

Yapılan her iki farklı uygulamanın finansal raporlar üzerinde farklı sonuçları olacaktır. TFRS 9’a göre bir işletmenin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimleri diğer kapsamlı gelirden raporlaması halinde finansal durum tablosunun özkaynaklarında bir artış meydana gelecek ve ilgili tutar diğer kapsamlı gelirden de raporlanacaktır. İzleyen dönemlerde söz konusu hisse senetlerinin elde çıkartılması halinde ise, özkaynaklarda izlenen fon tutarı geçmiş yıllar karlarına aktarılacaktır (Örten vd., 2017: 483).

Konu kapsamındaki bir diğer önemli husus ise yukarıdaki örnekte yer alan hisse senetlerinin borsada işlem görmüyor olması durumunda TFRS 9 standardından farklı olarak BOBİ FRS bölüm 9’da maliyet bedeli ile ölçüm yapılıyor olmasıdır. Böyle bir durumda BOBİ FRS’ye göre değer artış kazançları dikkate alınmayacak, yalnızca değer düşüşleri “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemine yansıtılacaktır.

⁶ İlk muhasebeleştirilmede, ticari (alım-satım) amaçla elde tutulmayan veya TFRS 3 standardının uygulandığı bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin finansal tablolarına aldığı bir şarta bağlı bedel niteliğinde olmayan, TFRS 9 standardı kapsamındaki bir özkaynak aracına yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerindeki sonraki değişikliklerin diğer kapsamlı gelirden sunulması konusunda, geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulabilir (TFRS 9, Md. 5.7.5).

⁷ BOBİ FRS setinde tanımlanan kar veya zarar ile ilgili hesap isimleri Tek Düzen Hesap Planı’ndan farklılaşmaktadır. Buna karşın, raporlama sonuçları açısından bir farklılık meydana gelmemektedir.

BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki bahsi geçen tüm bu farklılıklar, finansal raporların birbirinde farklı değerlere sahip olması sonucunu doğuracaktır. Bu durumda, sunulan finansal bilginin ne ölçüde nitelikli olduğunun da sorgulanması gerekmektedir.

Örnek 9 (Beklenen – Gerçekleşen Kredi Zararı Yaklaşımları): Dönem sonu itibariyle işletmenin ticari alacakları; 10.000 TL ve 30.000 TL tutarındaki iki adet alacak senedinden oluşmaktadır. 10.000 TL tutarındaki alacak senedinin vadesi 30 günden fazla geçmiş ve geçmiş tecrübelerden yola çıkılarak kredi riski % 7 olarak belirlenmiştir. Bu alacağın % 20’lik kısmı ile ilgili tahsil şüphesi oluşmuştur. 30.000 TL tutarındaki ticari alacağın vadesine raporlama tarihi itibariyle iki ay bulunmaktadır. Söz konusu alacak senedi için hesaplanmış olan etkin faiz oranı yıllık % 30’dur. Vadesi geçmemiş alacak senetleri için uygulanan kredi riski oranı % 0,5’tir.

Çözüm 9:

TFRS 9 kapsamında beklenen kredi zararı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

30.000 TL tutarındaki alacağın itfa edilmemiş beklenen kredi zararı $30.000 \text{ TL} \times 0,005 = 150 \text{ TL}$, Raporlama günündeki itfa edilmiş beklenen kredi zararı $150 \text{ TL} / (1 + 0,30)^{2/12} = 144 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır. Vadesi geçmiş alacak senedinin raporlama tarihindeki beklenen kredi zararı ise $10.000 \text{ TL} \times 0,07 = 700 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır. Buna göre beklenen kredi zararı 844 TL (144 TL + 700 TL) olarak bulunacaktır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

.....31.12.20XX..... 654 KARŞILIK GİDERLERİ 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI	844,00	844,00
---	--------	--------

BOBİ FRS Bölüm 9 kapsamında gerçekleşen kredi zararı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Vadesi geçmiş ve şüpheli hale gelmiş bulunan 10.000 TL tutarındaki alacak senedini için % 20 oranında karşılık ayrılacaktır. Buna göre $10.000 \text{ TL} \times 0,20 = 2.000 \text{ TL}$ tutarında değer düşüklüğü zararı kaydedilecektir.

.....31.12.20XX..... 6XX ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDERLER 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI	2.000,00	2.000,00
---	----------	----------

Örnekten de görüleceği üzere finansal varlık niteliğindeki ticari alacakların değer düşüklükleri BOBİ FRS ve TFRS kapsamında farklı yaklaşımlarla ele alınmaktadır. Bu farklılık, finansal raporlarda kar veya zararın farklı değerlerde hesaplanmasına neden olmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 10 – TMS 28 ve BOBİ FRS Bölüm 11 – TFRS 11 Karşılaştırması

Örnek 10 (Bireysel Finansal Tablolarda Yer Alan İştirakler/İş Ortaklıkları⁸): İşletme, net varlıklarının defter değeri 100.000 TL olan bir başka işletmenin % 20’sini 25.000 TL’ye satın almıştır. Satın alma tarihinde iştirak edinilen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 120.000 TL olarak ölçülmüştür. Değerleme gününde ise, iştirak işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 135.000 TL olarak ölçülmüştür.

Çözüm 10: Satın alınan işletmenin net varlıklarının payı (%20’si) 20.000 TL değere sahiptir. Edinim için ödenen tutar ile net varlıklar payı arasındaki fark $25.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL} = 5.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır. Satın alma tarihinde edinilen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri payı (%20’si) 24.000 TL’dir. Bu durumda $25.000 \text{ TL} - 24.000 \text{ TL} = 1.000 \text{ TL}$ tutarındaki fark şerefiyedir. Bu tutar için sonraki ölçümlerde herhangi bir işlem (itfa ayırma veya değer düşüklüğü testi) yapılmayacaktır (Ataman ve Gökçen, 2017: 147). Ancak $24.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL} = 4.000 \text{ TL}$ tutarındaki fark edinilen işletmenin dağıtacağı kar tutarı ile düzeltme işlemine tabi tutulacak ve böylelikle yatırım maliyeti gerçeğe uygun değere eşitlenecektir. İştirak hisselerinin edinme maliyetine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

⁸ İş ortaklıkları BOBİ FRS kapsamında iştiraklerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçüleceğinden (BOBİ FRS Md. 11.15), iş ortaklıklarına yönelik ayrı bir örnek tasarlanmamıştır.

.....XX.XX.20XX..... 242 İŞTİRAKLER 102 BANKALAR	25.000,00	25.000,00
--	-----------	-----------

Sonraki ölçümlerde BOBİ FRS kapsamında maliyet veya özkaynak yöntemlerinden yararlanılabilmektedir (BOBİ FRS, Md. 10.9). Örneğin edinilen işletme 20.000 TL kar elde etmiş ve bu karın 10.000 TL'sini dağıtmış olması durumunda, özkaynak yöntemine göre 20.000 TL iştirak yatırımının defter değerine ilave edilecek, 10.000 TL tutarında dağıtılan kar ise defter değerinden düşülecektir. Maliyet yönteminin uygulanması durumunda ise iştirakin defter değerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın tahsil edilen 10.000 TL tutarındaki iştirak kar payı doğrudan kar veya zarar tablosu ile ilişkilendirilecektir.

İştirak hisselerinin gerçeğe uygun değerindeki artışın nasıl değerlendirileceği konusu, BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki temel farklılıklardan biridir. Örneğe göre, iştirak hisselerinin değerlendirme günündeki net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 135.000 TL olarak ölçülmüştür. Buna göre $135.000 \text{ TL} \times 0,20 = 27.000 \text{ TL}$ elde bulundurulmuş iştirak hisselerinin gerçeğe uygun değeridir. BOBİ FRS kapsamında bu değişim ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamakla birlikte⁹; TFRS kapsamında (gerçeğe uygun değer ölçümü ile) aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir:

.....31.12.20XX..... 242 İŞTİRAKLER 5XX İŞTİRAK HİSSELERİ DEĞERLEME FARKLARI	2.000,00	2.000,00
---	----------	----------

Yukarıdaki kayıta yer alan gerçeğe uygun değer ölçümünün BOBİ FRS Bölüm 10 ve 11'de yer almaması, BOBİ FRS setinin gerçeğe uygun değer ölçümünden kısmen uzaklaşmasının önemli bir kanıtıdır¹⁰.

BOBİ FRS Bölüm 14 – TMS 38 ve Bölüm 18 – TMS 36 Karşılaştırması

Örnek 11 (Yeniden Değerleme): İşletme, yönetim bölümünde kullanmak üzere beş yıllığına satın aldığı işletim sisteminin kullanım hakkı için 30.000 TL + % 18 KDV ödemiştir. Birinci yılın sonunda işletim sisteminin piyasadaki elde edilen değerinin 33.000 TL olduğu görülmüştür. Uygulanan amortisman yöntemi doğrusal amortisman yöntemidir. (Kıst amortisman ihmal edilmiştir.)

Çözüm 11: İşletim sisteminin alınması ve yılsonu amortismanı ile ilgili BOBİ FRS kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

.....XX.XX.20XX..... 267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN V. 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR	30.000,00 5.400,00	35.400,00
---	-----------------------	-----------

Yılsonu geldiğinde işletim sistemi için hesaplanan amortisman gideri ($1/5 = 0,20$ yıllık amortisman oranı ile) 6.000 TL'dir. Amortisman kaydı aşağıdaki gibidir:

⁹ Konu kapsamında BOBİ FRS'ye göre değer artışları ile ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamasına karşın; değer düşüklüğü tespit edilmesi durumunda maliyet yöntemi uygulanıyorsa BOBİ FRS Md. 10.12, özkaynak yöntemi uygulanıyorsa BOBİ FRS Md. 10.21-d kapsamında değer düşüklüğü kaydının yapılması gerekmektedir.

¹⁰ BOBİ FRS Bölüm 22 ve TFRS 10 standardı arasında da bu örnekteki farklılığın bir benzerinin olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılık "Bağlı Ortaklıkların" bireysel finansal tablolarda gerçeğe uygun değerleri ile sunulmaması şeklindedir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında tekrardan kaçınmak için konsolidasyona tabi ana ortaklık bireysel finansal tablolarında yer alan bağlı ortaklıklar için örnek sunulmayacaktır. BOBİ FRS Bölüm 22 de Bölüm 10 ve 11 gibi gerçeğe uygun değer ölçümünden uzaklaşmaktadır.

.....31.12.20XX..... 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	6.000,00	6.000,00
---	----------	----------

BOBİ FRS Bölüm 14'te TFRS setinden farklı olarak maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinden yararlanılmamaktadır. Şayet söz konusu maddi olmayan duran varlık TMS 38 hükümlerine göre kayda alınsaydı, edinilen işletim sisteminin güvenilir bir biçimde ölçülebilen (pazarı bulunan ve değeri ölçülebilen) piyasa değerine göre yeniden değerlendirme yapılması da tercih edilebilirdi. Bu durumda yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Amortisman tutarı 6.000TL olduğundan defter değeri 30.000–6.000=24.000TL olarak bulunacaktır. Değerleme günündeki gerçeğe uygun değer 33.000TL olduğundan TMS 38 standardı kapsamında yeniden değerlendirme yönteminden yararlanılabilmektedir.

Değer artışı = 33.000 TL – 24.000 TL = 9.000 TL olacaktır. Buna göre değer artış oranı 9.000 TL / 24.000 TL'den % 37,5 olarak hesaplanacaktır. Bu orandan yola çıkılarak defter değeri 30.000 TL × 0,375 = 11.250 TL ve birikmiş amortisman tutarı 6.000 TL × 0,375 = 2.250 TL arttırılacaktır. TMS 38 standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

.....31.12.20XX..... 267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN V. 268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR 52X YENİDEN DEĞERLEME TUTARI	11.250,00	2.250,00 9.000,00
--	-----------	----------------------

Örnekten de görüldüğü üzere BOBİ FRS seti Bölüm 14'de gerçeğe uygun değer yaklaşımına yer verilmeyerek maddi olmayan duran varlıkların cari maliyetleri ile raporlanmasını engellemektedir. Bu durum, BOBİ FRS Bölüm 14'ün de tarihi maliyete yakın bir biçimde ele alındığının bir kanıtı niteliğindedir.

Örnek 12 (Şerefiyenin İtfası): İşletme, net varlıklarının defter değeri 100.000 TL olan bir başka işletmenin % 80'ini 95.000 TL'ye satın almıştır. Satın alma tarihinde iştirak edilen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 110.000 TL olarak ölçülmüştür.

Çözüm 12: Satın alınan işletmenin net varlıklarının payı (%20'si) 80.000 TL değere sahiptir. Edinim için ödenen tutar ile net varlıklar payı arasındaki fark 95.000 TL – 80.000 TL = 15.000 TL olarak hesaplanacaktır. Satın alma tarihinde edinilen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri payı (%80'i) 88.000 TL'dir. Bu durumda 95.000 TL – 88.000 TL = 7.000 TL tutarındaki fark şerefiyedir. Bu tutar sonraki dönemlerde, ilk kayda alındığı tutardan birikmiş itfa payları düşülerek ölçülür¹¹ (BOBİ FRS, Md. 21.27).

.....XX.XX.20XX..... 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR - Gerçeğe Uygun Değer: 88.000 TL - Şerefiye: 7.000 TL ¹² 102 BANKALAR	95.000,00	95.000,00
---	-----------	-----------

Bireysel finansal tablolarda yer alan şerefiyenin dönem sonu itibariye itfa edilmesi (7.000 TL × 0,10 = 700 TL yıllık itfa tutarıdır) gerekmektedir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

¹¹ İştiraklerdeki yatırımlarla ilgili finansal raporlama ilkelerini açıklayan BOBİ FRS Bölüm 10'da iştirak yatırımlarının edinilmesi durumunda ortaya çıkan şerefiye tutarının itfa edilmeyeceği belirtilmektedir. Ancak edinilen işletmenin bağlı ortaklık niteliğinde olması durumunda (edinilen tarafın kontrolünün elde edilmesi durumunda), iş birleşmeleri ile ilgili finansal raporlama ilkelerini açıklayan BOBİ FRS Bölüm 21'deki esaslar uygulanacaktır. BOBİ FRS Bölüm 21'e göre hesaplanan ve bir maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilen şerefiye tutarının 10 yılda (yararlı ömrü ölçülemediğinden) itfa edilmesi gerekmektedir.

¹² Bu kayıt edinen işletmenin bireysel finansal tabloları kapsamında yapıldığından, şerefiye tutarı 261 ŞEREFİYE hesabına kaydedilmeyecektir (Güler, 2018: 600).

.....31.12.20XX..... 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR - Şerefiye: 700 TL	700,00	700,00
--	--------	--------

BOBİ FRS ve TFRS setleri arasında göze çarpan farklardan biri şerefiyenin raporlanması konusunda karşılaşılan farklılıktır. BOBİ FRS setinde iş birleşmesinden kaynaklanan şerefiye tutarının itfa edilebiliyor olması ve TFRS kapsamında hesaplanan şerefiyenin sınırsız yararlı ömre sahip olduğundan itfa edilmeyerek yılsonlarında değer düşüklüğüne tabi tutulması finansal raporlarda da farklılık ortaya çıkartacaktır. TFRS kapsamındaki şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulması, şerefiyenin gerçeğe uygun değerinde bir azalma görülüp görülmediğinin kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Bu açıdan bir karşılaştırma yapıldığında BOBİ FRS' de gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalmalar dikkate almaksızın itfa yoluyla bir düzeltme işleminin tercih edildiği görülmektedir.

BOBİ FRS Bölüm 16 – TMS 20 Karşılaştırması

Örnek 12 (Gelir Yaklaşımı): İşletmenin devlet destekli bir proje kapsamında faaliyette bulunduğu bölgedeki çalışanlarının brüt ücretleri üzerinden hesaplanan sosyal güvenlik işveren payı primleri devlet teşvikleri kapsamında karşılanmaktadır. Çalışanlar için hesaplanan brüt ücret toplamı 30.000 TL'dir. (SGK işveren payları toplamı % 20,5 SGK işveren payı ve % 2 SGK işsizlik sigortası işveren paylarının toplamı olan % 22,5 üzerinden hesaplanacaktır. SGK ve İşsizlik Sigortası işçi payı toplamı % 15'tir. Gelir vergisi ihmal edilmiştir.)

Çözüm 12: BOBİ FRS kapsamında devlet teşviklerinde sermaye yaklaşımı uygulanmadığından 30.000 TL × 0,225 = 6.750 TL tutarındaki işverene ait (işverenin maliyeti olarak sınıflandırılan) SGK payları toplamı gelir yaklaşımına göre kar veya zarar ile ilişkilendirilecektir. BOBİ FRS Bölüm 16 kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

.....31.XX.20XX..... 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ - İşçi Ücretleri: 30.000 - SGK İşveren Payları: 6.750 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLARI	36.750,00	11.250,00 25.500,00
.....31.XX.20XX..... 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	6.750,00	6.750,00

Şayet muhasebe kayıtları TMS 20 standardı kapsamında belirtilen sermaye yaklaşımına göre yapılırsa, teşvikin kaydedileceği hesap da bir kaynak hesabı olacaktır (Gökçen vd., 2016: 397). Buna göre teşvikle ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.....31.XX.20XX..... 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ 5XX ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	6.750,00	6.750,00
--	----------	----------

BOBİ FRS Bölüm 16 ve TMS 20 standardı arasındaki farklılık, devlet teşviklerinin TFRS tarafında bir kaynak olarak raporlanabiliyorken, BOBİ FRS tarafında ise zorunlu olarak bir gelir unsuru şeklinde raporlanmasına neden olmaktadır. Bu durum, BOBİ FRS uygulamasında kazanılmamış bir gelirin esasen kaynaklar içerisinde raporlanması gerekiyorken kar veya zarar içerisinde raporlanmasına ve finansal bilgi kullanıcılarının yanlış bilgilendirilmesine neden olacaktır.

BOBİ FRS Bölüm 19 – TMS 37 Karşılaştırması

Örnek 13 (Beklenen Harcama Tutarı Yaklaşımı): İşletmenin dönem içerisinde ürettiği ürünlerde büyük bir hata ortaya çıkma olasılığı % 5 ve küçük bir hata ortaya çıkma olasılığının % 10 olduğu tespit edilmiştir. Büyük hataya ilişkin onarım maliyeti 250 TL ve küçük hataya ilişkin onarım maliyeti 50 TL olarak belirlenmiştir. Dönemde söz konusu üründen 2.000 adet satılmıştır. Ürünlerin garanti süresi 2 yıldır ve cari piyasa faiz oranı % 10'dur. Birinci yılda toplam 10.000 TL ve ikinci yılda toplam 12.000 TL onarım maliyetine katlanılmış ve tutarlar ödenmiştir. (Aylık bazda hesaplama yapılmaması için ürünlerin yılbaşı itibarıyla satıldığı varsayılmıştır.)

Çözüm 13: BOBİ FRS Bölüm 19'da tanımlanan beklenen harcama tutarı yaklaşımına göre karşılık tutarı [(2.000 adet × 0,05 × 250 TL) + (2.000 adet × 0,10 × 50 TL)]=35.000 TL borç karşılığı ayrılması gerekmektedir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX..... 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	35.000,00	35.000,00
---	-----------	-----------

Birinci yılsonundaki kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX..... 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	10.000,00	10.000,00
.....31.12.20XX..... 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 102 BANKALAR	10.000,00	10.000,00

İkinci yıl garanti süresi tamamlandıktan sonra yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX+1..... 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	25.000,00	25.000,00
.....31.12.20XX+1..... 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 102 BANKALAR 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	25.000,00	12.000,00 13.000,00

Beklenen harcama yaklaşımı yerine bugünkü değer yaklaşımı uygulanıyor olması durumunda karşılık tutarının bugünkü değerinin hesaplanması ve toplam iskonto tutarının ilgili dönemlere isabet eden kısımlarının her bir dönemde finansman gideri olarak kayıt altına alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, Md. 19.15; TMS 37, Md. 60). BOBİ FRS Bölüm 19 ve TMS 37 standardında açıklanan bugünkü değer yaklaşımına göre yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

$$\text{Cari dönemdeki karşılık tutarı} = 35.000 \text{ TL} \times [1/(1+0,10)^2] = 28.926 \text{ TL}$$

$$\text{İzleyen dönemdeki karşılık tutarı} = 35.000 \text{ TL} \times [1/(1+0,10)] = 31.818 \text{ TL}$$

Bu hesaplama göre 35.000 TL–28.926 TL = 6.074 TL toplam iskonto tutarıdır. Bu tutarın 31.818 TL – 28.926 TL = 2.892 TL tutarındaki kısmı birinci yıl finansman giderleri içerisinde, kalan 3.182 TL ise ikinci yıl finansman gideri içerisinde muhasebeleştirilecektir.

Birinci yılsonundaki kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX..... 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 18X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ.	28.926,00 2.892,00 3.182,00	35.000,00
.....31.12.20XX..... 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ.	10.000,00	10.000,00
.....31.12.20XX..... 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 102 BANKALAR	10.000,00	10.000,00

İkinci yıl garanti süresi tamamlandıktan sonra yapılması gereken kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

.....31.12.20XX+1..... 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 18X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	3.182,00	3.182,00
.....31.12.20XX+1..... 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ.	25.000,00	25.000,00
.....31.12.20XX+1..... 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 102 BANKALAR 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	25.000,00	12.000,00 13.000,00

Karşılaştırmalı olarak sunulan her iki yaklaşımdan da görüleceği farklı sınıflandırmalarla gider olarak raporlanan tutarlar kar veya zarar tablosundaki raporlanan kar rakamlarının farklılaşmasına neden olmaktadır.

4. SONUÇ

2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile uyumlu olan BOBİ FRS, TFRS uygulamayan işletmelerin de Avrupa standartlarında finansal raporlama yapabilmelerine imkân sağlayacak yeni bir raporlama standardı olarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS' den beklenen en önemli fayda, hiç şüphesiz uygulayan işletmeler tarafından daha nitelikli ve daha faydalı finansal bilgiler içeren finansal raporlar elde edilebilmesidir. Bu beklenti doğrultusunda faydalı finansal bilginin özellikleri BOBİ FRS Bölüm 1 içerisinde "Faydalı finansal bilginin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum, faydalı finansal bilginin temel özellikleri olarak açıklanmıştır. Benzer şekilde bu tanımlar TFRS Kavramsal Çerçevesi içerisinde de yer almaktadır. Ancak, finansal raporlarda sundukları finansal bilgilerin niteliği açısından BOBİ FRS ve TFRS setleri karşılaştırıldığında, gerçeğe uygun sunum konusunun TFRS' de hassasiyetle ele alındığı; buna karşın, BOBİ FRS' de tarihi maliyete daha yakın bir görüşün hâkim olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki önemli farklılıkların incelendiği bu çalışmada, her iki standart setinden elde edilen finansal raporlarda sunulan finansal bilgiler niteliksel açıdan karşılaştırılmak istenmiştir. Bunun için, tespit edilmiş olan her bir farklılığın finansal raporlar üzerindeki etkileri örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Örnekler yardımıyla yapılan incelemede BOBİ FRS ve TFRS arasında genel olarak farka neden olan iki temel husus olduğu görülmüştür. Bunlardan birincisi BOBİ FRS' nin ilk muhasebeleştirme ve sonraki ölçümlerle ilgili olarak gerçeğe uygun değer ölçümünden ziyade tarihi maliyet bakışı ile uyumlu ölçümleme esasları sunuyor olmasıdır. Bu kapsamda, BOBİ FRS' deki gerçeğe uygun değer ölçümünün yalnızca canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi ve maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi düzenlemelerinin TFRS ile uyumlu olduğu görülmektedir. İkinci önemli farklılık ise, BOBİ FRS' de karşılaşılan işlem ve muhasebeleştirme yoğunluğunun TFRS' den çok daha az olmasıdır. BOBİ FRS' de vadeli alım ve satımlardaki vade farklarının yalnızca bir yılı aşan vadelerde finansman unsuru olarak ayrıştırılıyor olması, TFRS'de belirtilen aktüeryal

hesaplamalara yer verilmemiş olması, değerleme farklarının genellikle kar veya zarara aktarılarak kapatılması vb. düzenlemeler, BOBİ FRS'nin TFRS'den daha kolay ve pratik olduğunu gösteren çarpıcı örneklerdir.

Ancak; BOBİ FRS'nin uygulamaya pratiklik kazandırmasına karşılık, finansal raporlarda sunulan bilginin sağlayacağı fayda açısından, arzu edilen seviyeye ulaşamadığı görülmektedir. Her ne kadar BOBİ FRS Bölüm 1' de de TFRS Kavramsal Çerçevesi' nde olduğu gibi faydalı bilginin temel özellikleri ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak belirtiliyor olsa da; BOBİ FRS' de önerilen birçok uygulamanın gerçeğe uygun bilgi sunumunu kısıtlıyor olması, BOBİ FRS'den elde edilecek finansal raporların TFRS finansal raporları gibi uluslararası alanda kabul gören finansal raporlar olamayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2010). “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı” Muhasebe ve Denetime Bakış, 30, 1-26.

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

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

Çalıyurt, K.T. ve Süleyman G.G. (2017) “Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017” içinde “Ataman, B. (2017). TFRS Tam Set ile BOBİ FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme, 9 – 23.”, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne: Aralık 2017.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). “Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”, Mali Çözüm Dergisi, (121), 13 – 33.

Doğan, A. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9(4), 770 – 786.

Gençoğlu, Ü.G. (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76), 1 – 24.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım.

Güler, İ. (2018). “BOBİ FRS Uygulaması”, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2017). “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Genişletilmiş 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Öztürk, C. (2016). “Halka Açık Olmayan İşletmelerce Uygulanan Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ’ler için UFRS ile Avrupa Birliği Yönergesinin, İngiltere, Kanada ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, Ankara: Gazi Kitabevi.

Şen, İ.K. ve Özbirecikli, M. (2018). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, (Özel Sayı), 462 – 484.

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

Türkiye Finansal Raporlama Standartları