

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Murat ERDOĞAN

KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
(KOBİ TFRS) İLK GEÇİŞE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2012

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Murat ERDOĞAN

KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
(KOBİ TFRS) İLK GEÇİŞE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Danışman

Doç. Dr. Burcu DEMİREL UTKU

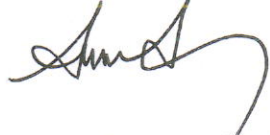
İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2012

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Murat ERDOĞAN'ın bu çalışması jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. DURMUS ACAR 
Üye (Danışmanı) : Doç. Dr. BURCU DEMİREL 
Üye : Yrd. Doç. Dr. ADHAN DÖNMEZ 

Tez Başlığı: KOBİ'LER İÇİN TİBKRİZE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI İLK GEÇİŞ İÇİKLİ BİR UYGULAMA
(KOBİ TRRS)

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 13/08/2012

Mezuniyet Tarihi : 14/08/2012

Doç. Dr. Zekeriya KARADAVUT
Müdür

.....

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
TABLOLAR LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
Ö Z E T	xv
S U M M A R Y	xvi
ÖNSÖZ	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ ve SÜRECE KATKI SAĞLAYAN BAŞLICA KURUM VE KURULUŞLAR

1.1 Muhasebe Standartlarının Gerekliliği ve Oluşum Süreci	3
1.1.1 Amerika’da Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci.....	5
1.1.2 İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	7
1.1.3. AB’de Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	9
1.1.4 Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	13
1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşum Sürecinde Yer Alan Başlıca Kurum ve Kuruluşlar ve Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	14
1.2.1. Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler, İlgili Kurum ve Kuruluşlar	14
1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	14
1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)	15
1.2.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	20
1.2.1.4. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)	21
1.2.1.5. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	22
1.2.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler, İlgili Kurum ve Kuruluşlar	23
1.2.2.1. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler	24
1.2.2.2. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	24
1.2.2.3. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	25
1.2.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	26
1.2.2.5. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	28

1.2.2.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	29
1.2.2.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	30
1.2.2.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	31
1.2.2.9. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	34
1.2.2.10. Diğer Düzenlemeler; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu	37

İKİNCİ BÖLÜM

KOBİ'LERE GENEL BİR BAKIŞ ve KOBİ'LER İÇİN TFRS

2.1.KOBİ Kavramı.....	41
2.1.1 Türkiye’de KOBİ Kavramı	43
2.1.2 AB’de KOBİ Kavramı	44
2.1.3. BASEL II’ye Göre KOBİ Tanımı	45
2.1.4 Dünya’da ve Türkiye’de Önemi.....	45
2.2. KOBİ’ler için TFRS.....	46
2.2.1 KOBİ’lerin UFRS’ye İhtiyaç Duyma Nedenleri.....	46
2.2.1.1 KOBİ’ler için TFRS Bölümleri.....	46
2.2.2 KOBİ’ler için TFRS’nin Ortaya Çıkışı	48
2.2.3. KOBİ’ler için TFRS’lerin Temel Özellikleri	48
2.3. KOBİ’ler için TFRS’nin Hazırlanması.....	49
2.3.1 KOBİ’lerin Ayrı Finansal Tablo Standartlarına Gereksinim Duyma Nedenleri.....	50
2.3.2 KOBİ’ler İçin Muhasebe Standartlarının Hazırlanma Süreci	50
2.4. KOBİ’ler için TFRS Seti’nin Kapsamı.....	51
2.4.1 KOBİ TFRS Bölüm 2- Kavramlar Ve Genel İlkeler.....	51
2.4.1.1 Niteliksel Özellikler.....	52
2.4.1.2 Finansal Durum ve Finansal Performans.....	57
2.4.1.3 Varlık-Borç-Gelir-Gider ve Muhasebeleştirilmesi	57
2.4.1.4 Ölçme ve Ölçmenin Güvenilirliği	58
2.4.1.5 Kavramlar Ve Genel İlkelerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	61
2.4.2 KOBİ TFRS Bölüm 3- Finansal Tabloların Sunuluşu	61
2.4.2.1 KOBİ’ler İçin Finansal Tabloların UFRS İle Uyumlu	63

2.4.2.2 Finansal Tablo Setinin İçeriği.....	63
2.4.2.3 Tam Bir Finansal Tablo Seti.....	64
2.4.2.4 Finansal Tabloların Niteliğine İlişkin Bilgiler.....	65
2.4.2.5 Finansal Tabloların Sunuluşunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	65
2.4.3 KOBİ TFRS Bölüm 4- Finansal Durum Tablosu	66
2.4.3.1 Finansal Durum Tablosu Tanımı.....	66
2.4.3.2 Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Bilgiler.....	67
2.4.3.3 Finansal Durum Tablosunun Düzenlenme İlkeleri.....	68
2.4.3.3.1 Varlıklara İlişkin İlkeler.....	69
2.4.3.3.2 Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	70
2.4.3.3.3 Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	71
2.4.3.3.4 Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Olan Asgari Bilgiler.....	71
2.4.3.3.5 Finansal Durum Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	72
2.4.4 KOBİ TFRS Bölüm 5- Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	72
2.4.4.1 Tek Tablo Yaklaşımı	73
2.4.4.2 İki Tablo Yaklaşımı	74
2.4.4.3 Her İki Yaklaşımına Yönelik Genel Hükümler	75
2.4.4.4 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	76
2.4.5 KOBİ TFRS Bölüm 6- Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu.....	76
2.4.5.1 Özkaynak Değişim Tablosu	77
2.4.5.1.2 Özkaynak Değişim Tablosunda Sunulması Gereken Bilgiler	77
2.4.5.2 Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu	78
2.4.5.2.1 Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosunda Sunulması Gereken Bilgiler	78
2.4.5.3 Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	79
2.4.6 KOBİ TFRS Bölüm 7- Nakit Akış Tablosu	79
2.4.6.1 Nakit Akış Tablosunda Sunulması Gereken Bilgiler	80
2.4.6.1.1 İşletme Faaliyetleri	80
2.4.6.1.2 Yatırım ve Finansman Faaliyetleri	81
2.4.6.1.3 Yabancı Para Birimine Dayalı Nakit Akışları	82
2.4.6.1.4 Diğer Bilgiler	82
2.4.6.2 Nakit Akış Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	82
2.4.7 KOBİ TFRS Bölüm 8- Finansal Tablo Dipnotları	83

2.4.7.1 Finansal Tablo Dipnotlarının Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	84
2.4.8 KOBİ TFRS Bölüm 9- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.....	84
2.4.8.1 Konsolide Finansal Tabloların Sunulma Zorunluluğu	84
2.4.8.2 Özel Amaçlı İşletmeler	85
2.4.8.3 Konsolidasyon İşlemleri	85
2.4.8.4 Bireysel Finansal Tabloların Sunuluşu.....	85
2.4.8.5 Birleşik Finansal Tablolar	86
2.4.8.6 Konsolide ve Bireysel Finansal Tabloların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	86
2.4.9 KOBİ TFRS Bölüm 10- Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	86
2.4.9.1 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler	87
2.4.9.2 Geriye Dönük Uygulama.....	87
2.4.9.3 Muhasebe Tahmininde Yapılan Değişiklikler	87
2.4.9.4 Geçmiş Dönem Hatalarının Düzeltilmesi	88
2.4.10 KOBİ TFRS Bölüm 11- Temel Finansal Araçlar ve Diğer Finansal Araçlar	88
2.4.10.1 Temel Finansal Araçların Kapsamı	89
2.4.10.2 Finansal Varlık ve Borçların İlk Muhasebeleştirilmesi	89
2.4.10.2.1 Finansal Varlık ve Borçların İlk Ölçümü.....	89
2.4.10.2.2 Finansal Varlık ve Borçların Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümü.....	90
2.4.10.2.3 İtfa Edilmiş Maliyet ve Etkin Faiz Yöntemi.....	90
2.4.10.2.4 Maliyet veya İtfa Edilmiş Maliyet İle Ölçülen Finansal Araçlarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü ve İptal Edilmesi.....	91
2.4.10.2.5 Temel Finansal Araçların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	91
2.4.11 KOBİ TFRS Bölüm 13- Stoklar.....	92
2.4.11.1 Stokların Maliyeti	92
2.4.11.1.1 Satın Alma Maliyetleri.....	92
2.4.11.1.2 Dönüştürme Maliyetleri	93
2.4.11.1.3 Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı	93
2.4.11.1.4 Ortak Ürünler ve Yan Ürünler	93
2.4.11.1.5 Stoklara Dahil Edilmeyen Maliyetler	94
2.4.11.2 Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti	94
2.4.11.3 Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	94
2.4.11.4 Standart Maliyet, Perakende Yöntemi ve En Güncel Alış Fiyatı Maliyetlerinin Kullanım Şartları.....	94
2.4.11.5 Maliyet Hesaplama Yöntemleri	95

2.4.11.6 Stoklarda Değer Düşüklüğü	95
2.4.11.7 Stokların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	95
2.4.12 KOBİ TFRS Bölüm 14- İştiraklerdeki Yatırımlar	96
2.4.12.1 İştirak Tanımı ve Önemli Etki	96
2.4.12.2 Maliyet Yöntemi.....	96
2.4.12.3 Özkaynak Yöntemi	97
2.4.12.4 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	97
2.4.12.5 Açıklamalar	97
2.4.12.6 İştiraklerdeki Yatırımların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	97
2.4.13 KOBİ TFRS Bölüm 15-İş Ortaklıklarındaki Paylar.....	98
2.4.13.1 Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler, Varlıklar ve İşletmeler	99
2.4.13.2 Ölçüm ve Muhasebe Politikası Seçimi.....	99
2.4.13.2.1 Maliyet Yöntemi	99
2.4.13.2.2 Özkaynak Yöntemi	100
2.4.13.2.3 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi.....	100
2.4.13.3 İş Ortaklığı İle Ortak Girişimci Arasındaki İşlemler.....	100
2.4.13.4 İş Ortaklıklarındaki Payların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	100
2.4.14 KOBİ TFRS Bölüm 16- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	101
2.4.14.1 İlk Muhasebeleştirmede Ölçüm.....	102
2.4.14.2 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	102
2.4.14.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	102
2.4.15 KOBİ TFRS BÖLÜM 17- Maddi Duran Varlıklar	103
2.4.15.1 Muhasebeleştirmede Ölçüm, Amortisman ve Amortisman Yöntemi	104
2.4.15.2 Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi, Değer Düşüklüğü Tazminatı ..	105
2.4.15.3 Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma	105
2.4.15.4 Maddi Duran Varlıkların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	106
2.4.16 KOBİ TFRS Bölüm 18- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar...	106
2.4.16.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	106
2.4.16.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Ölçümü ve Ayrı Olarak Elde Edilmesi	107
2.4.16.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilmesi ve Devlet Teşvikleri Yoluyla Elde Edilmesi	107
2.4.16.4 Varlıkların Takası	107
2.4.16.5 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	108
2.4.16.6 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm ve Gerekli Diğer Açıklamalar	108

2.4.16.7 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	108
2.4.17 KOBİ TFRS BÖLÜM 19-İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	109
2.4.17.1 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	109
2.4.17.2 Şerefiye.....	110
2.4.17.3 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyenin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	110
2.4.18 KOBİ TFRS Bölüm 20- Kiralamalar	110
2.4.18.1 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması	111
2.4.18.2 Finansal Kiralamaların İlk Muhasebeleştirilmesi ve Sonraki Ölçümler	111
2.4.18.3 Faaliyet Kiralamalarının İlk Muhasebeleştirilmesi ve Sonraki Ölçümler	112
2.4.19 KOBİ TFRS Bölüm 21- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.....	112
2.4.19.1 İlk Muhasebeleştirme	113
2.4.19.2 İlk Ölçüm ve Sonraki Ölçüm.....	113
2.4.19.3 Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.....	114
2.4.19.4 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	114
2.4.20 KOBİ TFRS Bölüm 22- Borçlar ve Özkaynak	114
2.4.20.1 Finansal Araçların Borç ve Özkaynak Olarak Sınıflandırılması	114
2.4.20.2 Payların ve Diğer Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların İlk İhracı.....	115
2.4.20.3 Borçlar ve Özkaynakların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	115
2.4.21 KOBİ TFRS Bölüm 23-Hasılat	115
2.4.21.1 Hasılatın Ölçülmesi ve Ertelenen Ödemeler	116
2.4.21.2 Mal veya Hizmetlerin Takası ve Hasılat Doğuran İşlemlerin Belirlenmesi..	116
2.4.21.3 Mal Satışı ve Hizmet Sunumu	117
2.4.21.4 Hizmet Sunumu	117
2.4.21.5 İnşaat Sözleşmeleri	118
2.4.21.6 Hasılatın Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	119
2.4.22 KOBİ TFRS Bölüm 24- Devlet Teşvikleri	119
2.4.22.1 Muhasebeleştirme ve Ölçme	119
2.4.22.2 Açıklamalar	119
2.4.22.3 Devlet Teşviklerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	120
2.4.23 KOBİ TFRS Bölüm 25-Borçlanma Maliyetleri	121
2.4.23.1 Borçlanma Maliyetlerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	121
2.4.24 KOBİ TFRS Bölüm 26- Hisse Bazlı Ödemeler	121
2.4.24.1 Hisse Bazlı Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi.....	121

2.4.24.2 Özkaynaklardan Karşıl原因an Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Ölçülmesi	122
2.4.24.3 Gerekli Diğer Açıklamalar	122
2.4.24.4 Hisse Bazlı Ödemelerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	122
2.4.25 KOBİ TFRS Bölüm 27-Varlıklarda Değer Düşüklüğü	122
2.4.25.1 Stoklarda Değer Düşüklüğü	123
2.4.25.2 Stoklar Dışındaki Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Değer Düşüklüğü Göstergeleri	123
2.4.25.3 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	124
2.4.26 KOBİ TFRS Bölüm 28-Çalışanlara Sağlanan Faydalar	124
2.4.27 KOBİ TFRS Bölüm 29-Gelir Vergileri	125
2.4.27.1 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi	125
2.4.27.2 Dönem Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü	126
2.4.27.3 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi	126
2.4.27.3.1 Vergiye Esas Değer	126
2.4.27.3.2 Geçici Farklar	127
2.4.27.4 Standartta Yer Alan Diğer Açıklamalar	127
2.4.27.5 Gelir Vergilerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	127
2.4.28 KOBİ TFRS Bölüm 30-Yabancı Para Çevrim İşlemleri	128
2.4.28.1 Geçerli Para Birimi	128
2.4.28.2 Yabancı Para İşlemlerinin İlk Muhasebeleştirilmesi	128
2.4.28.3 Standartta Yer Alan Diğer Açıklamalar	129
2.4.28.4 Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	129
2.4.29 KOBİ TFRS Bölüm 31-Yüksek Enflasyon	129
2.4.29.1 Ekonominin Yüksek Enflasyonlu Olması	129
2.4.29.2 Finansal Tablolarda Kullanılan Ölçüm Birimi	130
2.4.29.3 Yüksek Enflasyonun Ortadan Kalktığı Durumlar	130
2.4.29.4 Yüksek Enflasyonun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	130
2.4.30 KOBİ TFRS Bölüm 32-Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	131
2.4.30.1 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı	131
2.4.30.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar	131
2.4.30.3 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	132
2.4.30.4 Temettüleri	132
2.4.30.5 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması	132
2.4.31 KOBİ TFRS Bölüm 33-İlişkili Taraf Açıklamaları	132

2.4.31.1 İlişkili Taraf Tanımı.....	133
2.4.31.2 İlişkili Taraf Açıklamalarının Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	133
2.4.32 KOBİ TFRS Bölüm 34-Özellikli Faaliyetler	133
2.4.32.1 Tarımsal Faaliyet, Muhasebeleştirme ve Ölçme	133
2.4.32.2 Maden Çıkarma Faaliyetleri	134
2.4.32.3 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	134
2.4.32.4 Özellikli Faaliyetlerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması.....	135
2.4.33 KOBİ TFRS Bölüm 35-KOBİ'ler için TFRS'ye Geçiş	135
2.4.33.1 KOBİ'ler için TFRS'ye Geçişin İlk Uygulaması	135

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KOBİ TFRS'YE İLK GEÇİŞ UYGULAMASI

3.1 Araştırmanın Amacı Kapsamı ve Önemi	137
3.2 ABC Otel İşletmesi Hakkında Bilgiler	137
3.3 ABC Otel İşletmesi'nin 31.12.2011 Tarihli Bilançosu.....	138
3.4 ABC Otel İşletmesi'nin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı VUK Gelir Tablosu.....	141
3.5 ABC Otel İşletmesi'nin KOBİ TFRS'ye İlk Geçiş İşlemleri	141
3.6 ABC Otel İşletme'sinin KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltme Kayıtları	145
3.7 ABC Otel İşletmesinin 31.12.2011 Tarihli VUK-KOBİ TFRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu	163
3.8 ABC Otel İşletmesinin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı KOBİ TFRS Düzeltilmiş Gelir Tablosu.....	168
SONUÇ	169
KAYNAKÇA.....	173
EK 1- TMSK Tarafından Yayınlanan Taslak Hesap Planı – HESAP PLANI.....	180
ÖZGEÇMİŞ.....	203

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci	9
Şekil 1.2 UMSK’nın Yapısı	17
Şekil 1.3 UFRS’lerin Dünyada Kullanımı	19
Şekil 1.4 Örnek Çalışma Takvimi	40

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Kronolojisi	17
Tablo 1.2 Yeni TTK ile Hatırlanması Gereken Önemli Tarihler	40
Tablo 2.1 AB'ye Göre 2005'den itibaren Geçerli KOBİ Kriterleri	42
Tablo 2.2 Sanayi ve Ticaret Bakanlığına Göre KOBİ Kriterleri	42
Tablo 2.3 BASEL II'ye Göre Kobi Sınıflandırılması	45
Tablo 2.4 KOBİ'ler için TFRS Bölüm Başlıkları	47
Tablo 2.5 Finansal Durum Tablosunda Sunulan Asgari Bilgiler	72
Tablo 2.6 Gelir Tablosunun Dönem Net Kar Ve Zarara Göre Düzenlenmesi	75
Tablo 2.7 Ara Toplam Alarak Kapsamlı Kar Unsurlarının Yer Aldığı Gelir Tablosu	75
Tablo 2.8 Özkaynak Değişim Tablosu	77
Tablo 2.9 Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu	78
Tablo 2.10 Doğrudan Yöntem	81
Tablo 2.11 Dolaylı Yöntem	81
Tablo 3.1 ABC Otel İşletmesi 31.12.2011 Tarihli Bilançosu	139
Tablo 3.2 ABC Otel İşletmesi'nin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı VUK Gelir Tablosu	141
Tablo 3.3 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgiler	143
Tablo 3.4 İşletmenin Stoklarına İlişkin Bilgiler	150
Tablo 3.5 İşletmenin Maddi Duran Varlık Değer Azalış ve Artışları	151
Tablo 3.6 Faydalı Ömür Değişikliği Kaynaklı Amortisman Hesaplaması	152
Tablo 3.7 Piyasa Değeri Artışı Kaynaklı Amortisman Hesaplaması	153
Tablo 3.8 Ertelenmiş vergi varlık/borçlarına ilişkin vergi hesaplaması	161
Tablo 3.9 ABC Otel İşletmesinin 31.12.2011 Tarihli VUK-KOBİ TFRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu	164
Tablo 3.10 ABC Otel İşletmesinin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı KOBİ TFRS Düzeltilmiş Gelir Tablosu	168

KISALTMALAR LİSTESİ

UMUE	Ulusal Muhasebe Uygulama Esasları
DM	Alman Markı
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurumu-Komitesi
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
AICPA	Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
CAP	Muhasebe Prosedürleri Komitesi
APB	Muhasebe Prensipleri Kurulu
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
US GAAP	Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ICAEW	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
ASSC	Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
ASC	Muhasebe Standartları Komitesi
ASB	Muhasebe Standartları Kurulu
SSAP	Statements of Standard Accounting Practice
SORP	Statements of Recommended Practice
FRC	Finansal Raporlama Konseyi
UITF	Acil Konular Görev Grubu
FRRP	Finansal Raporlama Gözetim Heyeti
PSLC	Kamu Sektörü İrtibat Komitesi
APB	Denetim Uygulamaları Kurulu
POBA	Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu
AIDB	Muhasebe Tahkikat ve Disiplin Kurulu

AB	Avrupa Birliği
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-Komitesi
IOSCO	Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü
IFRS for SMEs	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Muhasebe Standartları
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	Standart Yorumlama Komitesi
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
BM	Birleşmiş Milletler
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SAC	Standart Danışma Konseyi
EFRAG	Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu
IFAD	Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu
PCAOB	ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
FAF	Finansal Muhasebe Vakfı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

KGMSDK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
ECU	Avrupa Para Birimi
TEKMER	Teknoloji Geliştirme Merkezleri
KÜGEM	Küçük İşletmeleri Geliştirme Merkezi
EURO	Avrupa Birliği Ortak Para Birimi
ÖAİ	Özel Amaçlı İşletmeler
FİFO	İlk Giren İlk Çıkar
LİFO	Son Giren İlk Çıkar
IMF	Uluslararası Para Fonu
MDV	Maddi Duran Varlıklar

Ö Z E T

Bu çalışma, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yayınlanması, söz konusu standartlarla uyumlu olarak ülkemizde de TMSK tarafından KOBİ'ler için TFRS'lerin 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasıyla birlikte işletmeler tarafından uygulanacak finansal raporlama şekil ve şartlarını açıklamak ve örnek uygulama yapılarak işletmelere yol gösterici bilgiler vermek amacıyla yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak dünyada ve ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşum süreci ve bu sürece katkı sağlayan kurum, kuruluşlar ve düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 35 Bölüm olarak ayrı ayrı ve kapsamlı bir şekilde açıklanarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Türkiye'de faaliyet gösteren, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için herhangi bir genel amaçlı finansal tablo yayınlamayan, KOBİ niteliğine sahip bir otel işletmesinin finansal tablolarını KOBİ'ler için TFRS uyarınca yeniden düzenlenip söz konusu standartlara ilk geçiş uygulaması yapılmıştır.

S U M M A R Y
FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMES IN TURKEY (SME IFRS)
AN APPLICATION OF THE FIRST TRANSITION

This study is aimed to explain financial reporting style and conditions that is applied by companies and give informations to companies by using sample application with publication of International Financial Reporting Standards on 9th July 2009 and publication IFRS for SMEs on 1th November 2010 and in the 27746 Number Official News by TMSK in Turkey.

Generally, the formation process of the International Accounting Standards (IFRS) and the institutions, organizations and arrangements that contributes to this process have been explained in the first part of the study.

International Financial Reporting Standarts for SMEs in 35 part has been explained by individually and thoroughly and has been compared with International Financial Reporting Standards in the second part of the study.

The financial statements of a hotel with the nature of SME that trades in Turkey, doesn't have any liabilities of public accountability, doesn't publish any financial statements for external users have been reordered according to IFRS for SMEs and first-pass application to these standards has been studied in the third and last part of the study.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşmasında bilgi ve deneyimlerini hiçbir zaman esirgemeyen çok sevgili hocam ve danışmanım Doç. Dr. Burcu DEMİREL UTKU'ya, fikirleriyle lisans öğrenimim boyunca bana rol model olan ve akademisyenlik alanında yol gösterici olan saygıdeğer hocam Prof. Dr. Durmuş ACAR'a, uygulama kısmında değerli zamanını benimle paylaşan SMMM Kemal GÜRSOY'a sonsuz teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Bana güvenip bugünlere kadar getiren, her türlü sıkıntıya göğüs gererek eğitim olanağı veren, hayatımda yerlerinin dolamayacağı çok sevgili annem Şengül ERDOĞAN'a, babam Yunus ERDOĞAN'a sonsuz minnetlerimi sunuyorum.

Bu çalışmayı hayat ışıgım olan EDA, ECE ve EYLÜL'e ithaf ediyorum.

Murat ERDOĞAN

Antalya, 2012

GİRİŞ

Küreselleşme birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanı ve uygulamalarında da önemi yadsınamayacak gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Ticaret sınırlarının ortadan kalkmasıyla birlikte ülkelere özgü ulusal muhasebe uygulamaları, uluslararası bir boyut kazanmış ve bu nedenle de var olan finansal raporlama, uygulama ve açıklamalarda birden çok sorun ortaya çıkmıştır. Söz konusu sorunların tüm ülkeler açısından çözüme kavuşturulabilmesi amacıyla uluslararası alanda genel kabul görmesi beklenen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanarak birçok ülkede uygulamaya başlanmıştır.

Dünyada ve ülkemizde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, halka açık şirketlere yönelik olarak yayınlanmıştır. Halka açık olmayan şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki ulusal mevzuatlarına göre finansal tablolar hazırlamaları uluslararası ortak bir raporlama dilinden yoksun olmalarını bu nedenle de söz konusu işletmelerin küresel pazarlarda faaliyet göstermelerini, rekabet koşullarını ve diğer işletmelerin finansal işlemlerinin karşılaştırılamamasına neden olmaktadır.

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOBİ'ler, birçok özellikli yapıda olduğundan dolayı finansal raporlama alanında da kendilerine özgü yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ'ler için TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış buna ek olarak 14/02/2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması da zorunlu hale gelmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ ve SÜRECE KATKI SAĞLAYAN BAŞLICA KURUM ve KURULUŞLAR

Küreselleşme ülkelerarası sınırları kaldıran ve sınırların kalkmasına bağlı olarak ülkelerarası etkileşimi arttıran bir kavram olup, ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, teknolojik, kültürel ve politik ilişkilerin yaygınlaşması olarak ifade edilmektedir. Farklı ulusal ekonomilerin birbirine bağlılığını ve geçişliliğini tanımlayan küreselleşme kavramı, ulusal boyuttaki her türlü faaliyetin tüm dünyaya küresine taşınabilmesidir.

Hızla küreselleşen dünyada işletme faaliyetlerinin şeffaflaşması, piyasada faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası pazarlarda faaliyet gösterir hale gelmesi, sermaye piyasalarında yaşanan değişim ve gelişimler, muhasebe işlemlerinin karmaşık hale gelmesi, ülkelerarasında farklılaşması ve bunlara bağlı olarak kamunun aydınlatılmasının önem kazanması sonucunda işletmelerin finansal raporlama faaliyetlerine gereken önemi göstermelerini zorunlu hale getirmiştir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009, s.3).

Küreselleşmenin etkisiyle farklı alanlarda ortaya çıkan gelişim ve değişimler, muhasebe alanı ve uygulamalarında da önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Ticaret sınırlarının ortadan kalkmasıyla birlikte her ülkenin kendine ait ulusal muhasebe uygulamaları, uluslararası bir boyut kazanmış ve bu nedenle de var olan finansal raporlama, uygulama ve açıklamalarda birden çok sorun ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu sorunların tüm ülkeler açısından çözüme kavuşturulabilmesi için uluslararası alanda genel kabul görmesi beklenen muhasebe standartları uyum çalışmalarının yapılması gerekliliği gündeme gelmiştir (Yılmaz, 2007, s.140). Konu hakkında çözüm önerileri arasında önemlilik arz eden yaklaşımlardan biri “Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe”dir. Bu yaklaşımda farklı ekonomik, politik, sosyal, kültürel ve yasal yapılara sahip ülkelerin oluşturduğu bir ortamda muhasebe uygulamalarında oluşturulması gereken birliğin sağlanmasının zorluğunu kabul etmekle birlikte muhasebe uygulamalarındaki kıyaslanabilirliğin arttırılması şeklinde tanımlanmış olan “uyumlaştırma” yoluyla yaşanan sorunların çözülebileceği vurgulanmıştır. Bu yaklaşıma yönelik olarak yapılan çalışmalar 2000 yılına kadar sürmüş günümüzde ise “yakınsama” eğilimi geçerliliğini sürdürmektedir. Yakınsama eğiliminin amacı dünya çapında uygulanabilme imkanı olacak tek bir muhasebe standartları oluşturabilmektir (Çiftçi ve Erserim, 2008, s.237).

1.1 Muhasebe Standartlarının Gerekliliği ve Oluşum Süreci

Ülkeler tarafından uyulma zorunluluğu olmaması nedeniyle önceleri üzerinde önemle durulmayan standartlar 1980’li yıllardan itibaren finansal piyasalardaki uluslararası gelişmeler, uluslararası ticaret ve fon akımlarında ortaya çıkan serbestleşme sonucunda uluslararası raporlamaya ihtiyaç duyulmasıyla daha fazla önem kazanmaya başlamıştır (Ataman Akgül ve Akay, 2003, s.38).

Uluslararası muhasebe sistemlerinin kullanım amacı, küresel karşılaştırılabilir finansal tablolar oluşturup, benzer muhasebe işlemlerinin, dünya çapında firmalar tarafından aynı şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Ancak işletmeler tarafından tanımlanan muhasebe bilgi sistemleri ekonomiye, politik ve kültürel koşullara bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Muhasebeciler, denetçiler ve bilim adamları, dünya çapında muhasebe bilgi sistemleri, dünyada uygulanan yüksek kaliteli muhasebe kurallarından oluşan bir yapı yaratma hedefi ile uyumlu hale getirmek için çalışmaktadırlar.

Pazarda artan küreselleşme nedeniyle uluslararası yatırımcıların, uyumlaştırılmış muhasebe sistemleri ve prosedürlerine dayalı finansal bilgilere erişimleri gerekmektedir. Yatırımcılar finansal bilgilerin karşılaştırılmasını gerektiren ekonomik seçenekler ile sürekli karşı karşıyadır. Uyumlaştırma, farklı noktaların birleştirilmesini sağlayarak bir uzlaşma ortamı yaratmaktadır. Kamu ve özel girişimlerin uluslararası geçişliliğinin artmasıyla birlikte, farklı yatırım kararlarının birleştirilmesine duyulan ihtiyaç da artmaktadır. Bu, aynı zamanda yöneticiler ve yatırımcılar arasındaki bilgi çeşitliliğinin azalmasına yol açmaktadır (Beke, 2010, s.48-49).

Sermaye piyasalarının globalleşmesi, uluslararası ticaret ve fon akımlarında ortaya çıkan serbestleşme sonucunda çok sayıda şirket, birden çok borsada kote olmakta ve menkul kıymet borsalarında yabancı yatırımcıların payları hızla artmaktadır. Bu durumla birlikte farklı ülkelerden fon sağlama amacı güden işletmelerin finansal tablolarının tüm ülkelerde kabul görmesi, diğer bir deyişle standartlaşması gereğinin önemli olduğu ortaya çıkmıştır. Sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesiyle çokuluslu şirketler, uluslararası faaliyet gösteren denetim şirketlerine ihtiyaç duymuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulamaya konulmasıyla birlikte bağımsız denetim şirketlerinin çokuluslu şirketleri denetlemesinde önemli derecede kolaylık sağlanacaktır.

Ekonomik birlikler dünyanın çeşitli bölgelerinde ülkelerarası entegrasyon çalışmaları yapmakta, ekonomik topluluklar, işbirlikleri oluşturabilmek için yapılanma çalışmalarına gitmektedirler. Uluslararası muhasebe standartları ile bu entegrasyonun amacına uygun, ülkelerarası işletmelere ait olan finansal tabloların ortak bir dil ile ifade edilmesi sağlanacak ve bu tabloların karşılaştırılabilme imkanı da elde edilecektir (Parlakkaya, 2004, s.121). Dolayısıyla ortaya çıkan bu gereksinimler muhasebe standartlarının oluşturulmasına ve aktif olarak kullanılmasına sebep olmaktadır.

Finansal çevrenin sermaye piyasasına uyumu; uluslararası boyutta muhasebe sistemleri uygulamaları arasında farklılıklara neden olmaktadır. Uluslararası işletmeler yatırım yaptıkları tüm ülkelerde muhasebe uygulamalarının daha kolay, daha çabuk ve daha anlaşılır olmasını talep etmektedirler.

Yatırım yapılan ülkelerin kendilerine özgü Ulusal Muhasebe Uygulama Esasları'nın (UMUE) olması genellikle işletmelerin birden çok ve farklı kâr/zarar rakamlarından oluşan finansal tablolar üretmelerine neden olmakta ve uluslararası bir işletme yatırım yaptığı ülkenin mevcut düzenlemelerine, ardından işletme merkezinin bulunduğu ülkenin düzenlemelerine ve bir de konsolide mali tablo düzenlemelerine göre üç farklı finansal tablo ürettiğinde özellikle yatırımcı için yorumlanması, açıklanması ve analiz edilmesinde karmaşık bir durum ortaya çıkabilmektedir. Açıklanan karmaşık durum sadece birden çok finansal tablonun oluşturulması sorunu değil, ayrıca bu finansal tablo sonuçlarının da birbirinden farklı olması gibi sakıncalı bir duruma da neden olmaktadır (Elitaş, 2010, s.57). Bu gibi olumsuz durumlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (İbiş ve Özkan, 2006, s.26; İbiş ve Akarçay, 2003, s.1-2);

- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve New York Borsası'na hisse senetleri kote olmuş olan Turkcell, 2000 yılı ilk 9 aylık iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de bu süreç sonundaki faaliyet durumunda 23.7 trilyon zarar açıklamış, New York Borsası'nda ise 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır.

- 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olma özelliği taşıyan Daimler-Benz hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Almanya muhasebe standartlarına göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem karı açıklarken Amerika Birleşik Devletleri (ABD) muhasebe standartlarına göre 1,839 milyon DM zarar açıklamıştır.

- Dünyanın en önde gelen otomobil şirketlerinden biri olan BMW de Almanya muhasebe standartlarına göre hazırlamış olduğu finansal tablolarını Amerikan muhasebe standartlarına göre değiştirmeyi kabul etmemiştir.

Yukarıda verilmiş olan örneklerden yola çıkarak farklı ülkelerde oluşturulan finansal bilgi ve raporlamaların birbirleriyle karşılaştırılabilirliği güçleşmekte, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engelleyici bir durum ortaya çıkarmakta ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olduğu görülmektedir. Bu gibi durumların ortadan kaldırılması için farklı ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe ve raporlama standartların birbirine uyumlaştırılma yoluna gidilmesi ve uygulamaların tek bir çatı altında toplanarak uluslararası standartlarının uygulanmasının gerekliliği zorunlu hale gelmiştir (İbiş ve Özkan, 2006, s.27).

1.1.1 Amerika’da Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

ABD’de muhasebe standartları, gerek kamu gerekse özel sektör düzenlemelerinden oluşan ortak bir sistem üzerinden yürütülmekte ve muhasebe standartlarına ilişkin yapılan ana düzenleme de 1929 finansal krizi sonrası oluşturulan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almıştır. ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC), 1933 Yasası’nı uygulamak amacıyla kurulmuş ve 1934 Yasasıyla birlikte her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi de SEC’e verilmiştir (Üstündağ, 2000, s.37; Toroslu, 2009, s.8).

1996 yılının Nisan ayında SEC tarafından yapılan açıklamada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (UMSK) temel standartları onaylaması sonucunda ve aşağıda belirtilen şartların sağlanması halinde yabancı yatırımcıların Uluslararası Muhasebe Standartları’na (UMS) göre hazırlanan finansal raporların kabul edebileceğini belirtmiştir. Bu kriterler (www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd175_01.htm);

- Temel standartlar hazırlanırken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmalıdır,
- Temel standartlar karşılaştırılabilirlik, açıklık ilkelerine uygun olmalı ve işletmelerin finansal bilgilerinin analizine olanak sağlamalıdır,
- Temel standartlar geniş ölçüde uygulanabilir ve anlaşılabilir olmalıdır.

SEC, kurulmasının ardından muhasebe konuları üzerinde çeşitli çalışmalar yapmış olsa da genellikle muhasebe standartlarını belirlemede temel olarak denetim fonksiyonu etrafında toplanmıştır. Muhasebe ve bağımsız denetim için oluşturulacak kuralların özel sektör düzenleyici kuruluşlarının da etki etmesine olanak vermiştir (Başpınar, 2004,s.42). Bu kuruluşların arasında uluslararası standartlar kapsamında yer alan ve önemlilik arz eden Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'dur.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde etkili olan düzenleyici kuruluşlar ve bu kuruluşların faaliyet gösterdiği dönemler şu şekilde özetlenebilir (Üstündağ ve Sayar, 2003, s.49-57);

- 1939-1959 AICPA'nın etkili olduğu AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure- CAP)
- 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB),
- 1973 yılında kurulmuş olan ve günümüzde de ABD'de Muhasebe standartları oluşturulması göreviyle yükümlü olan FASB kuruluşudur.

FASB ve UMSK, 18 Eylül 2002 tarihinde, ABD Connecticut Norwalk'da gerçekleştirmiş oldukları toplantıda, gerek ulusal piyasalarda gerekse uluslararası finansal raporlamada kullanılması planlanan yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bu anlaşma ile karşılıklı olarak kabul etmişlerdir.

Bu toplantıda, hem FASB hem de UMSK;

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>

- Mevcutta var olan finansal raporlama standartlarını mümkün olduğu ölçüde birbirleriyle uyumlu hale getirebilmek,
- Geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmek amacıyla gereken çabayı gösterme konularında anlaşmaya varmışlardır.

Ek olarak UMSK ve ABD, Şubat 2006'da kısa ve uzun vadeli yakınlaşma projelerini içeren bir "Yol Haritası" yayınlamıştır. 2008 yılına kadar aşağıdaki konuların geliştirilmesi planlanmış ve her bir konu hakkında özel hedefler de belirlenmiştir. Bu hedefler (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009, s.18);

- İşletme birleşmeleri,
- Kavramsal çerçeve,

- Gerçeğe uygun değer ölçüm rehberi,
- Mali tabloların sunumu,
- Emeklilik sonrası sağlanan faydalar,
- Gelir tahakkuku,
- Yükümlülükler ve özkaynaklar,
- Finansal araçlar,
- Bilanço dışı bırakma,
- Konsolidasyonlar ve Özel Amaçlı İşletmeler,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Finansal kiralamarlar.

2000’li yılların başlarında, özellikle Enron, WorldCom gibi finansal raporlama skandallarının ortaya çıkmasının ana nedenlerinden biri olan çıkar çatışmalarından dolayı, finansal raporlama sürecinde etkin olan işletme üst yöneticilerinin finansal tablolar üzerinde kendi menfaatlerine paralel olarak yapmış oldukları manipülasyonlar, mali tablolara olan güvenin azalmasının en önemli nedenleri arasında gösterilmektedir. Ortaya çıkan skandallar neticesinde ABD’de uygulanmakta olan kural bazlı US GAAP’den ilke bazlı uygulanma amacı olan UFRS’ye geçiş sürecini hızlandırmıştır (Arı, 2009, s.1).

1.1.2 İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Şirketler Kanunu ile profesyonel yöneticiler, İngiltere’de finansal raporlamayı etkileyen ana unsurlar olarak gösterilmektedir. Bu unsurlar gerek içsel gerekse dışsal etkenlerle daha fazla etkileşim halinde olmuş öte yandan menkul kıymetler borsası ve ülkede var olan vergi sistemi ise finansal raporlamaya daha az katkı sağlamıştır. Bir başka ifadeyle finansal raporlama vergi kanunları tarafından değil, daha çok mesleki yasa ve kuruluşların gereksinimleri çerçevesinde belirlenmekte ve bu gereksinimlere yönelik olarak finansal raporlama yapılmaktadır (Özkan ve Terzi, 2010, s.28).

İngiltere’de muhasebe ile ilgili ortaya çıkarılan ilk düzenleme 1884 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış ardından 1900 yılında yeni bir kanun çıkarılarak denetim konusunda düzenleme yapılmıştır. 1947 yılında ise Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar geçen sürede muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir (Sağlam, 2001, s.20-21). 1970 yılında Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC), muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla kurularak faaliyete geçmiştir. ASSC 1990 yılında, Muhasebe

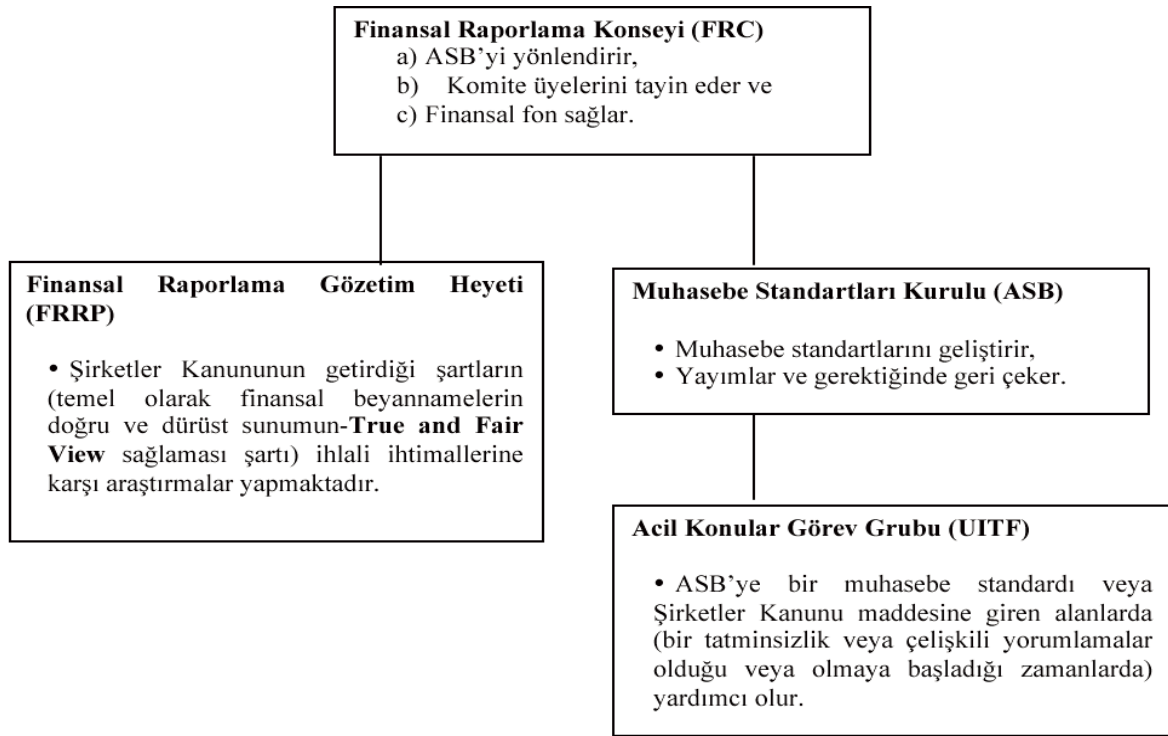
Standartları Komitesi (ASC) olarak yeniden adlandırılmış bu kurum yine 1990 tarihinde Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) adını almıştır (Başpınar, 2004, s.44).

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı bulunmayan konulara yönelik düzenlemeler yapmış, fakat bu yıllarda muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücünün olmayışı, standartların genel olması, tam olarak kesinlik taşınamaması ve standartların kaliteli bulunmaması gibi nedenlerle oluşturulan standartlar tatmin edici olarak bulunmamıştır. (Başpınar, 2004, s.44; Üstündağ, 2000, s.41).

1989 Şirketler Kanunu ile muhasebe standartları yeniden yapılandırılmıştır. Oluşturulan Şirketler Kanunu ile hükümete muhasebe standartlarını yayımlama, denetleme ve sürecin gözetimiyle sorumlu olan kuruluşları onaylama ve bu kuruluşların ihtiyaçlarını gözetme yetkisi verilmiştir. Şirketler Kanunu ile standartların oluşturulması aşamasında her türlü gözetim ve işleyişinden Finansal Raporlama Konseyi (FRC) sorumludur. Bu konseyin kapsamında yer alan kuruluşlar (Özkan ve Terzi, 2010, s.29);

- Muhasebe Standartları Kurulu (ASB)
- Acil Konular Görev Grubu (UITF),
- Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (FRRP)
- Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (PSLC)
- Denetim Uygulamaları Kurulu (APB)
- Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu (POBA)
- Muhasebe Tahkikat ve Disiplin Kurulu (AIDB)'dur.

Muhasebe standartları komitesi, finansal raporlama alanındaki değişimlere karşı cevap vermekte zorlanmıştır. Bunun nedeni komitelerin ihtiyaç duydukları kaynaklara ulaşmada yaşadıkları sıkıntılardır. Muhasebe standartları komitesi bu problemleri çözümlenmekte gönüllü bir tutum sergilemektedir. Bu durum karşısında şekil 1.1.'de belirtilen muhasebe standartları oluşturulma sürecinde çeşitli kurullar belirtilmektedir (Özkan ve Terzi, 2010, s. 30).



Şekil 1.1 İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci (Özkan ve Terzi, 2010)

ABD’de sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu iken, İngiltere’de böyle bir durum bulunmamaktadır. Her iki ülkede de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütleri etkin iken bu yapının değişmesi nedeniyle sadece muhasebe meslek örgütlerinin değil, finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi ilgili bütün çevrelerin de sürece katılımlarının amaçlanması odaklı bir yapılanmaya gidilmiştir (Başpınar, 2004, s.44).

1.1.3 AB’de Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Avrupa Ekonomik Topluluğu Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda’nın katılım gösterdiği altı üye devlet, 1957’de işgücü ile mal ve hizmetlerin serbest dolaşımına dayalı bir ekonomik topluluk kurmaya karar vermişlerdir. Böylece, kömür ve çeliğin yanı sıra diğer sektörlerde de ekonomik birliği oluşturmak amacıyla, 1957’de Roma Antlaşması imzalanarak Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) kurulmuştur. AET’nin amacı, malların, işgücünün, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaştığı bir ortak pazarın kurulması ve siyasi bütünlüğe gidilmesidir. Topluluk, limited şirketlerin karşılaştırılabilir finansal tablolarını ortak pazarın asli unsurlarından biri olarak değerlendirmiş bundan dolayı muhasebe uyumlaştırılma süreci, iş dünyası için şirketler hukuku ve vergi hukukunun uyumlaştırılması projesinin bir parçası olarak ele alınmıştır (Lemarchand, 2006, s.10).

AET, 07 Şubat 1992 tarihinde Maastricht'te imzalanan ve 1 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Birliği (Maastricht) Antlaşması ile Avrupa Birliği adını almıştır (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=105&l=1>).

Kuruluş itibariyle 6 üyeden oluşan Avrupa Toplulukları, değişik tarihlerde yeni üyelerin katılımıyla 27 üyeden oluşan bir birlik haline gelmiştir. Bugün itibariyle Avrupa Birliği (AB)'nin üyeleri; Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır. AB, Türkiye, Hırvatistan ve İzlanda ile katılım müzakerelerini sürdürmektedir. Ayrıca AB, Makedonya ve Karadağ'a adaylık statüsü tanımış olup, iki ülke ile katılım müzakerelerini bugün itibariyle henüz başlatmamıştır (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=3>).

AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar direktifler sayesinde yürütülmektedir. Direktif, şekil ve yöntem bakımından yetkiyi ulusal kurumlara bırakmakla birlikte yöneldiği devleti de sonuçlar bakımından bağlamaktadır. Oluşturulan direktiflerin ulusal düzeyde uygulanabilmesi için öncelikle iç hukuka aktarılması gerekmektedir. Üye ülkeler direktifleri iki yıl içerisinde ulusal mevzuatlarına uyumlu hale getirmek zorundadırlar (Toraman ve Bayramoğlu, 2006, s.459).

Muhasebe standartlarına yönelik direktiflerden “Dördüncü Direktif”; 1978 yılında Muhasebe formatları, kuralları ve limited şirketlerin dipnot açıklamaları konularından, “Yedinci Direktif” ise 1983 tarihinde Konsolidasyon kuralları hakkında oluşturulmuştur. Dördüncü Direktif, 25 Temmuz 1978’de tüm mükellef limited şirketlerin yıllık muhasebe kaydı yapmasını öngörerek ilan edilmiştir.

Dördüncü Direktifin amacı yıllık hesaplarının doğru ve güvenilir bilgi vermesini sağlamak, şirketlere ait finansal tabloların düzenlenme esaslarını, biçimsel yapısını, içeriğini, değerlendirme kurallarını, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklama notlarının kapsamını, yayımlama kurallarını, hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemek ve bunu gerçekleştirebilmek için de muhasebe kurallarında kesin standardizasyonu sağlamayı hedeflemektedir. Dördüncü Direktif’in Topluluğa üye devletlerde Temmuz 1980’den itibaren yasalaşması ve Ocak 1982’den itibaren de yürürlüğe girmesi öngörülmüş, fakat bu süreç ülkelere göre 1 ile 10 yıl arasında değişmiştir (Lemarchand, 2006, s.10).

13 Temmuz 1983 tarihinde düzenlenen Yedinci Direktifle ise konsolide finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına yönelik ilkelerin uyumlaştırılması amacıyla yayımlanmıştır. Topluluğa üye devletlerde 1988 yılında yasalaştırılması ve 1990'da da yürürlüğe girmesi öngörülmüş olan direktifin tamamlanması beş yıldan uzun sürmüştür. Dördüncü Direktifin devamı niteliğinde olup bu direktifin eksikliklerini tamamlayıcı özellikler taşımaktadır. Yedinci Direktif tarafından ele alınan konular temelde, hesapların birleştirilmesi için gerekli olan koşullar ve muhtemel ayrıcalıkların saptanması, Dördüncü Direktifte belirtilmiş kuralların konsolide bilanço ve gelir tablolarına uygulanması, Dördüncü Direktifte belirtilen ve konsolide hesaplara ve dipnotlara uygulanabilecek kuralların değerlendirilmesinin zorunluluk arz etmesi ve konsolide hesapların, dipnotların ve faaliyet raporlarının yayımlanmasının öngörülmesidir (Aksoy, 2005, s.14).

14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarında uyumlaştırma alanında uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) ve Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü (IOSCO) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi AB'nin bu alanda yeni stratejisi haline gelmiştir.

Bu stratejiyle aynı doğrultuda Haziran 2000'de, 5 yıl içerisinde menkul kıymetleri borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide mali tablolarının UMS ile uyumlu olarak hazırlanması yönünde görüş bildirmiştir (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.21).

Avrupa Parlamentosu Mart 2002'de 1606/2002 sayılı Tüzüğü onaylayarak Eylül 2002'de bu tüzüğü yayınlamıştır. Söz konusu tüzüğe göre 01.01.2005 tarihinden itibaren borsaya kote olmuş şirketlerin konsolide finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) göre yayımlanması zorunlu hale gelmiştir. Bu düzenlemeyle ilgili olarak AB'ye üye devletlere borsaya kote olmuş şirketlerin yıllık finansal tabloları için UMS'yi uygulama izni veya zorunluluğu gibi seçenekler sunulmuştur. Buna ek olarak üye devletlere halka açık olmayan şirketlerin konsolide ve yıllık finansal tabloları için de UMS'yi uygulama izni ya da zorunluluğu getirilmesi seçenekleri de sunulmuştur.

2008 yılında Avrupa Komisyonu, raporlama hükümlerini modernize etmek, sadeleştirmek ve anlaşılabilir hale getirmek amacıyla muhasebe direktiflerini yeniden gözden geçirme sürecini başlatmıştır. Özellikle küçük işletmelerin muhasebe alanında karşılaştıkları sorunların

azaltılması ve finansal raporlamada yükümlülük altında kalan tüm işletmelerin bu alandaki gelişmelerinin sağlanması esas alınmıştır.

Ek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için uluslararası muhasebe standartlarını yayımlaması ile birlikte Avrupa Komisyonu IFRS for SMEs üzerine konsültasyonlar gerçekleştirmek amacıyla da direktifleri yeniden gözden geçirme kararı almıştır (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.20-21).

Avrupa Komisyonunun talebiyle Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Kurulu (EFRAG) tarafından yapılan çalışma sonucunda IFRS for SMEs'in bazı hükümlerinin muhasebe direktifleri ile uyumlu olmadığı ortaya çıkmış ve bu nedenle direktiflerde veya IFRS for SMEs'in uygulanmasını zorunlu kılan ya da uygulanmasına izin veren herhangi bir düzenleme yapılmadan AB'de bulunan işletmeler tarafından uygulanmasının söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Ek olarak üye ülkeler tarafından IFRS for SMEs'in kullanımını zorunlu kılacak veya buna izin verecek düzenlemeler, direktiflerle uyumlu olmayan sonuçlar çıkaracağından yapılamamakta fakat işletmelerin direktiflerle uyumlu olacak şekilde hazırlayacakları finansal tabloların yanı sıra isteğe bağlı olarak IFRS for SMEs ile uyumlu finansal tablolarını hazırlamalarına engel teşkil edecek bir durum da bulunmamaktadır.

IFRS for SMEs'in yayımlanmasının ardından komisyon, KOBİ Standardı, KOBİ'lerin raporlama ihtiyaçları ile KOBİ'lerle ilgili diğer muhasebe konuları üzerine görüşlerini öğrenmek amacıyla paydaşlarıyla bir dizi konsültasyon gerçekleştirmeye karar vermiş, bu kapsamda ilk konsültasyon 17.11.2009–12.03.2010 tarihlerinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs) üzerine gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen konsültasyonda özetle şu sonuçlar ortaya çıkmıştır (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.20-23);

- Standardın uygulanmasının, özellikle, farklı üye ülkelerde bağlı ortaklığı bulunan, uluslararası finansman kaynaklarına ulaşmak isteyen, teşkilatlanmış bir piyasa olarak nitelendirmeyen piyasalara kote olan ya da olmak isteyen işletmeler açısından faydalı olacağını öne sürmüşler, ek olarak IFRS for SMEs'in büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için daha uygun olduğunu belirtmişlerdir.

- Söz konusu standardın uygulama alanının genişlemesi, farklı bölgelerde hazırlanan finansal tablolarının analiz edilmesine ve karşılaştırılmasına katkı sağlayacağından, finansal

tablo kullanıcıları açısından faydalı olacağına yönelik görüş bildirilmiştir. Ek olarak standardın yaygın bir şekilde uygulanmasının ülkeler arası ticaretin gelişmesine, işletmelerin faaliyetlerini uluslararası düzeye taşımalarına, farklı ülkelerdeki işletmelerin birleşmesine, yabancı yatırımcıların ülke piyasalarına olan ilgisinin artmasına, sermaye maliyetinin azaltılmasına ve sermaye tabanının genişletilmesine katkı sağlayacağı da belirtilmiştir.

- Standardın uygulanmasına karşı yönde görüş bildirenler ise, standardın KOBİ'ler için karmaşık olduğunu, işletmelerin muhasebe konusundaki yüklerini artıracaklarını, işletmelerin solo finansal tabloların hazırlanması ve denetimi nedeniyle maliyetlerini artıracaklarını öne sürmüşler ve IFRS for SMEs'in bölgesel olarak faaliyet gösteren ve az sayıda hissedara sahip olan işletmeler açısından faydalı olmayacağını belirtmişlerdir. Buna ek olarak vergi, kar dağıtım ve muhasebe rejimleri arasında yakın ilişki bulunan bazı ülkelerdeki işletmeler, IFRS for SMEs'i uyguladığı takdirde ek finansal tablolar setini de oluşturacak, bu durumda standarda geçiş maliyetinin elde edilecek faydanın üzerinde olacağı görüşü de standardın uygulanmasına karşı yönde görüş bildirenlerin belirttiği olumsuz noktalar arasında yer almaktadır.

1.1.4 Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi genellikle devlet öncülüğünde gerçekleşmiş olup, ekonomik ve siyasi ilişkilerin yoğun olarak yaşanıldığı ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamaları muhasebe standartlarının gelişimini de etkilemiştir. Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda ise, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlemlenmektedir (Başpınar, 2004, s.46).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konusunda atılmış olan ilk adım, 1850 yılında yürürlüğe giren “Kanunname-i Ticaret” yasasına dayanmakta, söz konusu yasa Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olmuş, tüccarlara defter tutma konusunda yükümlülükler getirmiştir. 1926 yılında ise Alman Ticaret Kanunundan alınmış olan 856 sayılı Ticaret Kanununun yürürlüğe girmiş, bu yasada ise muhasebe uygulamaları konularında Alman kaynakları etkili olmuştur. 1957 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunun oluşumunda ise İsviçre Borçlar Kanunu ile İtalyan ve Alman mevzuatının etkileri görülmüştür (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08-YAHYAARIKAN60.doc>).

Finansal krizlerin ortaya çıktığı ve 2000’li yılların başından itibaren dünyada yaşanan etkili muhasebe skandalları nedeniyle uluslararası alanda muhasebe standartlarının kalite tartışmalarını beraberinde getirmiş ve uluslararası uyumlaştırılmaya olan ihtiyaç ile birlikte, muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ve muhasebe standardı oluşturma fonksiyonu üstlenen kuruluşları da gündeme taşımıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla son yıllarda, bağımsız kurulların yapılandırılmakta olduğu gözlenmektedir (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.26) .

1.2 Muhasebe Standartlarının Oluşum Sürecinde Yer Alan Başlıca Kurum ve Kuruluşlar ve Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Muhasebe standartlarının oluşum sürecinde gerek uluslararası alanda gerekse Türkiye’de çeşitli kurum ve kuruluşlar ön plana çıkmaktadır. Muhasebe standartlarına olan ihtiyaçların önemlilik arz etmesi ve bu ihtiyaçların giderilmesinin sağlanması amacına dönük olarak ortaya çıkan kurum ve kuruluşlar öncelikle uluslararası temelde daha sonra Türkiye temeline bu bölümde ele alınacaktır.

1.2.1 Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler, İlgili Kurum ve Kuruluşlar

Uluslararası alanda muhasebe standartlarına yönelik yapılan düzenlemelere katkı sağlayan ilgili kurum ve kuruluşlar şu şekildedir; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü, Finansal Muhasebe Standartları Kuruludur. Belirtilen kurum ve kuruluşlar aşağıda özetle açıklanmaktadır.

1.2.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Fransa, Almanya, İngiltere, Avustralya, Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda, Kanada ve ABD’de faaliyet gösteren 16 muhasebe örgütünün birlikte imzaladıkları anlaşma sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında Londra’da ilk görüşmelerini gerçekleştirmiştir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011, s.15; Toroslu, 2009, s.4).

Komitenin en temel amacı denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunuluşunda gerekli standartları belirleyip bu standartları kamuya net bir şekilde açıklamak ve bunun sonucunda tüm ülkeler tarafından kabul edilmesini sağlamaktır (Barth, Landsman ve Lang, 2008, s.468).

IASC, 1989 yılında “Çerçeve Metin” yayınlamış ve bu metinde finansal raporlamaya yönelik temel kavramları açıklamıştır. Bu metin ulusal ve uluslararası standarda yön veren bireyler, kuruluşlar, finansal tablo düzenleyiciler ve denetçiler tarafından bir yol gösterici konumunda olmuştur. IASC, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlamada kabul edilen tek kuruluş olma özelliğine sahip olsa da kurulun çalışmaları amaçlanan sonuç ve hedeflere ulaşamayınca yapısal bir değişikliğe gidilmesi gerekliliği ortaya çıkmış ve bunun sonucunda 1997 yılında “strateji çalışma grubu” oluşturulmuştur. Çalışma grubunun oluşturulmasının ardından bu grubun hazırlamış olduğu ve 1999 yılında tamamladığı rapor Aralık 1999 tarihinde IASC Kurulunca ve Mayıs 2000 tarihine kadar geçen sürede diğer IASC organları tarafından oy birliği ile onaylanmıştır (Oksay ve Acar, 2005, s.23-32; Akdoğan ve Tenker, 2007, s.15) .

IASC 2000 yılından sonra yeni bir yapılanmaya giderek bir vakıf statüsüne dönüşmüştür. 2001 yılında IASC, ABD’de kar amaçsız bir kurum olarak tescil edilmiştir. IASC Vakfı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun üzerinde bağımsız bir kurum olarak faaliyette bulunmakta, UMSK da toplum çıkarlarının korunmasına paralel olarak şeffaf, karşılaştırılabilir, uluslararası boyutta uygulanabilme imkanı sunan anlaşılabilir finansal raporlamanın gerçekleştirilmesine olanak tanıyan standartların oluşturulması, geliştirilmesi ve yayınlanması amacıyla hizmet vermektedir (Pekdemir, 2007, s.110-111; Moussa, 2010, s.89; Greg ve Gober, 2006, s.15) .

Ülkemizde faaliyet gösteren Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üye olmuş ve 1979 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla üyeliği resmi bir şekilde onaylanmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) de IASC üyeliğine kabul edilmiştir.

1.2.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)

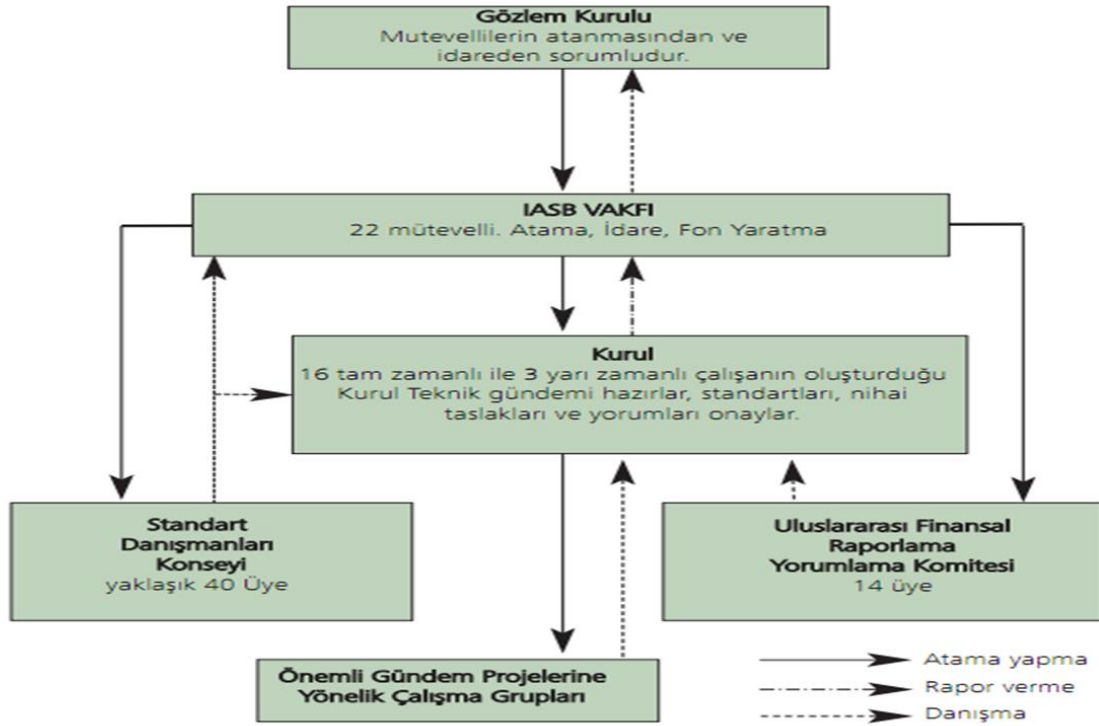
Finansal raporlama düzenlemelerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırma çalışmaları yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) yer almaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000’de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) da katılım göstermesiyle Edinburg’da gerçekleştirilmiş olan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluşa dönüştürülmüş ve kuruluş sözleşmesine göre ortaya çıkarılan yeni yapılanmanın standart belirleme organı görevini yürütecek olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) oluşturulmuştur. Bu sonuçla tüm yayın ve yazışmaların UMSK adına yapılmasına karar verilmiş bu nedenle 2001’den itibaren UMSK, IASC’nin yapmış olduğu görevleri de devralarak standart ve

taslakları geliştirmek, yayınlamak Standart Yorumlama Komitesinin (IFRIC) yorumlarını onama görevlerinden sorumlu olmuştur (Sağlam, şengel ve Öztürk, 2009, s.14).

UMSK, IASC ile karşılaştırıldığında, üyelik ve işletim prosedürü önemli bir değişimi temsil etmektedir. UMSK öncelikle, çok uluslu şirketlerin finansal raporlama ihtiyaçlarına ilişkin seçilen 14 standart belirleyiciden oluşan küçük bir kadrodan oluşurken, IASC, tüm dünyada muhasebe mesleğinin 143 temsilcisinden oluşmaktadır. 1980'lerin sonlarında standart belirlemeye yönelik yaklaşımlar, IASC'nin mali raporların uzlaşma olmadan sınır ötesi menkul kıymet listesi için izin verecek bir dizi standartlarının gelişimi ile ilgili, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ile meşgul olmasıyla muhasebe standartlarında farklılıklar oluşurmaktadır. Bu yeni durum IASC'nin UMSK'ya dönüşümüne dair tohumları atmıştır. UFRS gelişmiş piyasa ekonomileri arasında sınır ötesi sermaye akışını kolaylaştırmak için ortaya çıkmıştır. IASC orijinal ana sözleşmesinde yer aldığı gibi, UMSK çalışmalarını denetlemek üzere 2001 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ana sözleşmesine de eklenmiştir. IASC bağımsız çalışan bir düzenleyici olarak görev yapmaktadır (Richardson ve Eberlein, 2011, s.226-228).

2001 yılından itibaren UMSK, o tarihe kadar yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarını adında hiçbir değişiklik yapmadan kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmış ve bu tarihten sonra UMSK tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS” adı altında yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS'ler) da set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak tanımlanmıştır (Çiftçi, Erserim, 2008, s.237).

Uluslararası uyumlaştırma konusunda faaliyetlerde bulunan Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), IOSCO ve AB'nin, uluslararası muhasebe standardı oluşturma faaliyetlerini UMSK'ya bırakmaları UMSK'nın bu alanda çalışma yapan en temel kuruluş olma özelliğini kanıtlamaktadır. Buna ek olarak ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile UMSK arasında gerçekteşen yakınlaşma anlaşmasıyla ortaya çıkan farklılıkların 2005 yılına kadar ortak bir çalışmayla giderilme kararının verilmesi de uluslararası muhasebe standartlarının küresel boyutta kullanılabilir hale gelmesi açısından önemlilik arz etmektedir (Parlakkaya, 2004, s.126). şekil 1.2 de genel hatlarıyla UMSK'nın yapısı belirtilmiştir.



Şekil 1.2 UMSK'nın Yapısı (Deloitte, 2010, s.9)

Tablo 1.1'de ise UMSK'nın kuruluşundan itibaren günümüze kadar yapmış olduğu çalışmalar özet olarak sıralanmıştır.

Tablo 1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Kronolojisi

1973	Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere / İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebeciler topluluğunun temsilcileri UMSK'yı kurmak amacıyla anlaşmaya imza attılar. UMSK'nın ilk üç projesi için Çalışma Komiteleri belirlendi.
1975	UMS 1 (1975), Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması, ve UMS 2 (1975), Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu.
1982	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi, UMSK'yı global muhasebe standartlarının öncüsü olarak tanıdı ve kabul etti.
1989	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu uluslararası uyum ve Avrupa'nın UMSK'ya olan ilgisini destekledi. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi, UMS standartlarını uygulaması zorunlu olan devlet kuruluşları için bir kamu sektörü rehberini benimsedi.
1994	UMSK Danışman Konseyinin kurulması ve yönetim ve finans alanındaki sorumlulukları üstlenmesi onaylandı.
1995	Avrupa Topluluğu, ana standartların tamamlanması amacıyla UMSK ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu arasında olan anlaşmayı destekledi ve Avrupa Birliğindeki çokuluslu şirketlerin UMS'ye tabi olmasına karar verdi.
1996	Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu, UMSK'nın mali tabloların ülke dışındaki halka arz amaçlı mali tabloların hazırlanmasında kullanılabilecek olan muhasebe standartlarının en kısa zamanda geliştirilmesi ile ilgili hedefine destek verdiğini bildirdi.
1997	UMSK'nın Standart Yorumlama Komitesi, 12 üye tarafından UMS yorumlarının geliştirilmesi amacıyla

	oluşturuldu. Bu yorumlara ait son onay UMSK tarafından verildi. UMSK'nın faaliyetleri ve gelecekteki yapısı ile ilgili tavsiyelerde bulunmak için Strateji Çalışma Grubu oluşturuldu.
1998	UMSK üyeliğinin sayısı 101 ülkede 140 muhasebe topluluğuna çıktı. UMSK, UMS 39'un onayı ile ana standartları tamamladı
1999	G7 Maliye bakanları ve IMF, "uluslararası finansal mimariyi güçlendirme" konusunda UMS'leri destekledi. UMSK Kurulu, bağımsız bir mütevellî heyetinin altında 12'si tam zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşan bir kurulun oluşturulması ile ilgili yapılan yeniden yapılandırma projesini onayladı
2000	UMSK'nın üye kuruluşları UMSK'nın yeniden yapılandırılmasını ve yeni bir UMSK Tüzüğü'nü onayladı. Seçim Komitesi seçilen ilk mütevellîleri açıkladı. İngiltere Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu Başkanı olan Sir David Tweedie isimli mütevellî, yeniden yapılandırılmış UMSK Yönetim Kurulu'nun ilk başkanı oldu.
2001	UMSK'nın yeni ismi ve üyeleri açıklandı. UMSK Vakfı kuruldu. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni UMSK, UMSK'nın standart belirleyici sorumluluklarını üstlendi ve mevcut UMS'ler tebliğleri, UMSK tarafından uyarlandı. UMSK, 30 Cannon St. Londra adresindeki yeni ofisine taşındı. UMSK, gündem koordinasyonuna başlamak ve değişik standartlar arasındaki yakınlama amaçlarını belirlemek için sekiz adet ulusal muhasebe standart belirleyici kuruluş ile görüştü.
2002	Avrupa'da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin UFRS'leri uygulamaları öngörüldü. UMSK ve FASB yakınlama üzerine ortak bir anlaşmayı yürürlüğe koydu.
2003	UFRS'nin ilk nihai taslağı yayınlandı. 14 uluslararası muhasebe standardında önemli değişiklikler yapan geliştirme projesi tamamlandı.
2004	Avrupa'da UMS 39 hakkında yapılan kapsamlı müzakereler sonucunda AB'nin desteği ile UMS 39'a ilişkin iki bölüm iptal edildi. UMSK'nın toplantıları webcast olarak yayınlanmaya başladı. UFRS 2, UFRS 3, UFRS 4, UFRS 5 ve UFRS 6 yayınlandı.
2005	UMSK Yönetim Kurulu üyesi, Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Yönetim Kurulu Başkanı oldu. Tüzük değişiklikleri yapıldı. UFRS-US GAAP mutabakatını kaldırmak için Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu ile bir "yol haritası" hazırladı. Çalışma Grupları'nın düzenlediği toplantılar halka açıldı.
2006	UMSK uyum ile ilgili anlaşması güncellendi. UMSK, diğer standart düzenleyiciler ile ilişkiler üzerine bir beyanat yayınladı. UMSK, 2009 tarihinden önce yeni bir ana standardın yürürlüğe girmeyeceğini açıkladı. UFRS 8 yayınlandı.
2007	Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nin üye sayısı 12'den 14'e çıkarıldı. Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu, UFRS'yi kullanan yabancı işletmeler için Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile olan mutabakat zorunluluğunu kaldırarak, ABD'deki yerel işletmelerin UFRS'nin kullanımı ile ilgili görüşlerde bulunmasını talep etti. Revize edilen UMS 1 ve UMS 23 yayınlandı. Kurul, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ayrı bir UFRS çıkarılmasını önerdi.
2008	UMSK ve FASB, UFRS'lerin Amerika'da dahil olmak üzere daha fazla ülkede 2014 yılı genelinde uygulanmaya başlayacağı beklentisiyle, ortaklaşa gerçekleştirdikleri projelerin 2011 yılı ortalarında tamamlanması için çalışmalarını hızlandırdı. Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü, etik kurallar çerçevesinde, UMSK'yı standart koyucu olarak tanıdı. UFRS 1, UFRS 2, UFRS 3, UFRS 7, UMS 1, UMS 27, UMS 32 ve UMS 39 standartlarında değişiklikler yapıldı. İlk Yıllık İyileştirmeler Standardı yayınlandı. UMSK'nın global finansal krize karşı olarak aldığı önlemlere gerçeğe uygun değer ile ilgili yeni yol gösterici bilgiler; UMS 39 standardında acil değişiklikler; gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin projelerin hızlandırılması ve konsolidasyon; geliştirilmiş finansal araçlar açıklamaları ve iki uzman danışman grubunun atanması konuları dahil edildi
2009	UMSK'nın üye sayısı, en fazla 3 yarım zamanlı çalışanla birlikte, 16'ya çıkartılarak, üyeler arasında uygun bir coğrafi dağılım sağlandı. Kurul'un UMS 39'un yerine getirdiği standart ile ilgili çalışmasının ilk aşaması olarak UFRS 9 (finansal varlıkların

	sınıflandırması ve ölçümü) yayınlandı. Yıllık Gelişmeler Standardının ikincisi yayınlandı. Global finansal krize karşı alınan önlemler ile ilgili çalışmalar devam etmektedir. Bu çalışmalara UMS 39'un bir başka standartla değiştirilmesi ile ilgili projeler ile kredilerdeki değer düşüklüklerinin ölçümleri dahil edilmiştir.
2010	UFRS 1'de yapılan değişiklikler yayınlandı. UMSK, yıllık UFRS kitabını iki şekilde yayınlamıştır. İlk seride yürürlükteki standartlar, ikinci seride ise tüm yayınlanan standartlar yer almaktadır.

Kaynak: Deloitte, 2010, s. 14-17

UFRS'lerin 1973'den bu yana çeşitli değişimlerden geçmesiyle birlikte, UFRS'nin ülkeler bazında kullanımı, şekil 1.3.'de de belirtildiği gibi yaygınlaşmıştır.



Şekil 1.3 UFRS'lerin Dünyada Kullanımı¹ (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2010).

Aşağıda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK) görevlerine özetle değinilmiştir. Buna göre UMSK'nın görevleri arasında(<http://www.tsrbs.org.tr/sayfa/iasb>);

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmak, taslak çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları analiz etmek, görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,

¹ Yeşil alanlar; Yerel işletmeleri için UFRS'lerin kullanımına izin veren ya da kullanımı zorunlu tutan ülkeleri, mavi alanlar; UFRS'lerle yakınsama çalışması yapan ya da UFRS'leri adapte etmeye çalışan ülkeleri ifade etmektedir.

- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak sıralanabilir.

UMSK'nın çalışmalarında birçok kurum, kuruluş ve komisyon yer almaktadır. Bunlardan öne çıkan bazı kuruluşlar (<http://www.tsrsb.org.tr/sayfa/iasb>);

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (EFRAG),
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO),
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC),
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD),
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB),
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB),
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC)'dur.

1.2.1.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında Münih'te gerçekleştirilen 11.Dünya Muhasebe Kongresinde kurulmuştur. Merkezi New York'ta olan örgüt 1977'de 63 üyeyle çalışmalarına başlamıştır. 125 ülkeden 164 üye ve mesleki odaya ulaşmıştır. Örgüte üye ulusal muhasebe kuruluşları sanayi ve ticaret, hizmet, kamu ve üniversite alanlarında 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. Örgüt, yüksek kalitede uluslararası standartlar geliştirmek, bu standartların kabulünü ve kullanılmasına destek vermek, üye odalar arasında etkileşim ve işbirliğini kanallize etmek, diğer küresel boyuttaki örgütlerle işbirliği sağlamak, muhasebe mesleğini dünya çapında etkili kılmak ve güçlendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır

(http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/facts_about_IFAC.pdf).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 2004 yılında hazırlanan Wong Raporu'nda standartların yaygın olarak uygulamaya alınmasının temel beklentileri aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (Özkan ve Acar, 2010, s.52-53);

- Yatırımcılara yönelik daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlamak,

- Yatırımcılara daha fazla uluslararası yatırım yapmaya teşvik etmek,
- Sermaye maliyetini düşürmek,
- Kaynak dağılımını daha etkin kılmak ve ekonomik büyüme sağlamak.

Diğer taraftan Wong Raporun'da muhasebe standartlarının dünyada yaygın bir şekilde uygulanmasına yönelik olası problemler de şu şekilde ifade edilmiştir (Özkan ve Acar, 2010, s.52-53);

- Standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirilen ya da tersi yaklaşımlar,
- Standartların kabulü ve uygulanmasında kültürel farklılıklardan dolayı oluşabilecek güçlükler,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin standartları uygularken ortaya çıkacak problemler,
- Standartların anlaşılmasında ortaya çıkabilecek problemler,
- Standartları uygulayacak ülkelerin kendi dillerine çevrilmesinde ortaya çıkabilecek sorunlar,
- İlgili meslek mensuplarının standartları öğrenme ve uygulama sürecinde yaşayacakları sorunlar.

1.2.1.4 Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) 1983 yılında kurulmuş olup, ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (The Securities and Exchange Commission), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (The Financial Services Authority), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapında faaliyet gösterdiği bir örgüttür (İbiş ve Akarçay, 2003, s.90).

Birden çok ülke borsalarına kote olan şirket sayılarının artması aynı şekilde ihracatçıların menkul kıymetlerini birden çok ülkede ihraç etmeye başlamasıyla uluslararası arenada kendini etkili bir şekilde konumlandıran IOSCO, muhasebe standartları oluşturulma sürecinde de yer almaktadır (Ataman Akgül ve Akay, 2003, s.29; Üstündağ, 2000, s.51).

Sermaye piyasalarındaki düzenleyici ve denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alış verişini sağlamak amacıyla oluşturulan IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da

işbirlikçi faaliyet göstermekte ve faaliyet alanındaki en etkin uluslararası kuruluş olma özelliğini taşımaktadır (İbiş ve Akarçay, 2003, s.90).

1980’li yılların sonlarına gelindiğinde IOSCO ile IASC arasında yapılan anlaşmaya göre, IASC kendi standartlarını oluşturmayı, IOSCO ise bu standartları kendi bünyesinde bulunan tüm borsalara tavsiye etmeyi kabul etmiştir. 1989 yılında Dünya Menkul Kıymet Borsaları ile ilgili düzenlemeleri yapan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (IOSCO) yeni standartların belirlenmesi için çalışmalarda bulunulması, uygulamada işletmelere daha az inisiyatif gösterilmesi ve kamuoyu aydınlatma prensibine daha fazla önem verilmesi halinde IASC tarafından kabul edilen standartları destekleme kararı almıştır (Özkök, 2000, s.93).

IOSCO Teknik Komitesi’nin 1989 yılında “uluslararası halka arzlar” üzerine hazırladığı raporda, ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin ve muhasebe standartlarının sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında yaşanan ve en çok problem ortaya çıkaran hususlardan biri olduğunu saptamıştır (Üstündağ, 2000, s.52).

IOSCO Başkanlar Komitesi, 2000 yılının Mayıs ayında tavsiye niteliğinde bir karar alarak, uluslararası alanda halka açılma ve sınır ötesi kayda alma işlemlerinin uygulamalarını kolaylaştırmak amacıyla UFRS’lerin kullanımına yer verilebileceğinin altını çizmiştir. UMSK tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylayarak kendisine üye olan ülkelere 2005 yılından itibaren UMS’nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005, s.188; <http://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES19.pdf>).

1.2.1.5 Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

FASB Vakfı 1973 yılında sivil toplum kuruluşları için finansal muhasebe ve raporlama standartları oluşturmak ve geliştirmek için kurulmuştur. FASB, “Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak adlandırılan muhasebe standartları ile birlikte standartların geliştirilmesinde kullanılan, genel terimleri içeren “Statements of Concepts” ve oluşturulan standartlara açıklık, anlamlılık getirmeye ve detaylı bir şekilde açıklamaya yönelik çalışmaları içeren “Interpretations” (Yorumlamalar) yayımlamakta ayrıca faaliyetlerini muhasebe firmaları, diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü destekleri ile finanse etmektedir.

FASB, 7 üyeden oluşmakta ve bu üyeler tam zamanlı olarak çalışmaktadır. Üye atamaları bağımsız bir organ olarak çalışan Finansal Muhasebe Vakfı (FAF) tarafından

gerçekleştirilmektedir. Üyelerin çalışma süreleri ise 5 yıl olarak belirlenmiştir. Finansal Muhasebe Vakfı, FASB ile iş dünyası arasında iletişim sağlanması amacıyla bir danışma konseyi atamaktadır (Bostancı, 2002, s.4). FASB tarafından belirlenen muhasebe standartlarının uygulanmasında SEC'in resmi desteği olmasına karşın, FASB muhasebe standartlarına oluşturma aşamasında gerekli tüm ilgili çevrelerin bu sürece katılımını ve getirilen düzenlemeler hakkında bilgi sağlamaya yönelik bir tutum sergilemekte, toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009, s.17; www.fasb.org).

FASB tarafından hazırlanan muhasebe standartlarının oluşturulmasının süreci şu şekildedir (Üstündağ, 2000, s.39-40);

- Ön çalışma grubunun oluşturulması,
- Çalışma grubunun oluşturulması,
- Tartışma metninin hazırlanması,
- Basın toplantısı düzenlenerek kamuya açıklanması,
- Sözlü ve yazılı önerilerin değerlendirilmesi,
- FASB toplantıları,
- Son taslağın hazırlanması,
- Nihai metnin hazırlanması.

FASB, standart oluşturma sürecinde birçok eleştiriyle yüz yüze kalmıştır. Standart oluşturma sürecinde FASB'in etkin çalışmadığı, zaman ve kaynak israfına neden olduğu, çalışmalarında tüm kesimi tatmin etmeyi temel alırken bunun sonucunda da uygulamada zor ve maliyetli standartlar üretmekle eleştirilmiştir. Bu eleştirilere rağmen ABD'de muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektörün daha ağırlıklı davranmasının gerekliliği tercih edilmektedir. FASB'in etkili olmasının nedeni SEC'in standartları onaylaması ve tanınmasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan SEC, FASB'in oluşturduğu herhangi bir standarda katılmayabilir ya da standartlar üzerinde değişiklikler yapılmasını da talep edebilme hakkına sahiptir (Üstündağ, 2000, s.39).

1.2.2 Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler, İlgili Kurum ve Kuruluşlar

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşum sürecinde katkıda bulunan ve yer alan kuruluşlar ve düzenlemeler şu şekildedir;

- Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler,

- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.

1.2.2.1 Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1958 yılında Bankalar Kanunu'nun 57. Maddesi hükümlerine göre kurulmuş olan Türkiye Bankalar Birliği, faaliyetlerini Türkiye'de gerçekleştiren mevduat bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını temsil eden tüzel kişiliğe sahip olan bir kuruluştur.

Bankalar birliğince, bankalar arasında uygulama birliğini sağlamak amacıyla muhasebe konusunda çalışmalar yapılmış ve bünyesinde çeşitli bankalar ve bağımsız denetim firmalarından olmak üzere toplam 18 üyesi olan Muhasebe Uygulamaya Yönetmeliği Hazırlık Çalışma Grubu oluşturulmuştur. Kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun yapılarını belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir (Sağlam, 2001, s.45-47).

1.2.2.2 Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla yükümlendirilen komite 1987 yılında kurulmuştur. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır:

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kuruluşunun ardından yapmakta olduğu çalışmalara ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden oluşturulmasını sağlamak üzere, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nın kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Başpınar, 2004, s.47).

1.2.2.3 Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1963 yılında “Sigorta Murakabe Kurulu” adıyla 1963 yılında kurulmuş olan Sigorta Denetleme Kurulu her türlü sigorta işleminin merkezi denetimini yapma amacıyla kurulan ve Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak çalışma yapan bir kuruluştur (http://www.aktuerya.hacettepe.edu.tr/duyurular/seminerler/risk_gunleri/3.pdf).

Sigorta işletmelerinin uyacakları tekdüzen hesap planı oluşturularak tek tip bilanço ve gelir gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlama açısından birlikteliği sağlamak, ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine kolaylık sağlama amacı gütmektedir (Ataman Akgül ve Akay, 2003, s.17).

14 Temmuz 2007 tarihli ve 26582 sayılı Resmi Gazete’de Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı) tarafından Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri kapsayan finansal tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ve belgelerin saklanması ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Bu kapsamda 14 Temmuz 2007 tarihli ve 26582 sayılı Resmi Gazetede Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı) tarafından yayımlanan Sigorta Ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmeliğin ilgili maddesi uyarınca; Şirket faaliyetlerinin, ikinci fıkrada belirtilen ilgili konularda Müsteşarlıkça çıkarılacak tebliğler hariç olmak üzere, bu Yönetmelik ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmesi esastır.

Aynı maddenin ilgili fıkrası uyarınca sigorta sözleşmelerine, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Müsteşarlıkça çıkarılacak tebliğler ile belirleneceği belirtilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca; finansal tablolar;

bilânço, gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu, nakit akış tablosu ile kâr dağıtım tablosundan oluşmaktadır. Finansal tablo dipnot ve açıklamaları ile finansal tablolarla yer alan bilgilere ilişkin açıklayıcı rapor ve tablolar, finansal tabloların ayrılmaz parçalarıdır. Bilânço ve gelir tablosu, dipnot, açıklama ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları oluşturmaktadır (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.39-40).

1.2.2.4 Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1965 yılında Türkiye Odalar Birliği'nin desteğiyle hazırlanan “ Sermaye Piyasasının Teşviki ve Tanzimi Hakkında Kanun Tasarısı” Maliye Bakanlığı tarafından gerekli düzeltmeler yapılarak 1967 yılında Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ye sunulmuştur. Tasarıda; halka açık anonim ortaklık düşüncesi, halka açılımın düzenlenmesi ve sermaye piyasasının geliştirilmesi amacıyla vergi teşviklerinin öngörülmesi gibi dikkat çekici unsurlar yer almıştır. Bu tasarı 1969 yılında Meclis Başkanlığına sunulmuş fakat herhangi bir sonuç alınamamıştır.

1970 yılında menkul değerlerin halka arzı, bu arzın düzenlenmesi ve denetimi, menkul kıymetler yatırım ortaklığı ve menkul kıymetler yatırım fonu gibi kuruluşların yer aldığı tasarı tekrar TBMM' ye sunulmuş fakat bu tasarı görüşülme fırsatı bulamamıştır. Bu sürecin gerekli sonuçlara ulaşamamasından dolayı Türkiye'de denetimden uzak bir sermaye piyasası diğer bir deyişle “aksak sermaye piyasası” oluşmaya başlamış ve 1980'li yıllara doğru bu piyasa büyük boyutlara ulaşmıştır (Bolak, 2001, s.14).

24 Ocak 1980 tarihine gelindiğinde ise istikrar programlarının yürürlüğe konmasıyla birlikte tüketimin kısılarak tasarrufa gidilmesi sonucunda azalan tüketim nedeniyle işletmeler ürünlerini satamamış bundan dolayı da büyük miktarlarda stok birikimleri gözlemlenmiştir. Bu durum işletmelerin çalışma sermayeleri ihtiyaçlarını artırınca işletmeler, zorunlu olarak yüksek faizle de olsa kredi kullanmaya başlamışlar. Birçok işletme, bankalara özsermayelerinin çok üstünde borçlanmalarından dolayı kredi limitlerini doldurmuş, sistemde etkin bir güce sahip holding bankalar da işletmelere kredi vermeye yanaşmamışlardır. Bu sonuçla bankalardan kredi alamayan işletmeler, bankalara göre daha yüksek faiz öneren “bankerlere” yönelmişlerdir. Aynı dönemde, yasal denetimden uzak biçimde faaliyetlerini sürdüren bankerler sayıca çok artış göstermiştir (iibf.harran.edu.tr/mcihangir/dokuman/MAKALE-Erzurum.doc, s.5).

Yaşanılan süreç 1981 Aralık ayında “Banker krizi” ve 1982 yılında “Kastelli Olayı’nın” patlak vermesine neden olmuştur. Ortaya çıkan bu durumların temel sebebi, o yıllarda görülen yüksek enflasyon ve zamanın mevduat ve tahvil faizlerini sınırlayan mevzuatı olmuştur. Bu duruma örnek verecek olursak, bankerler bankadan 2000 TL ye aldıkları tahvil ya da mevduat sertifikasını yatırımcılara 1600 TL ye satmakta ve bundan dolayı da faiz oranları yükselmektedir. Ek olarak bankalar sıkı bir denetime tabi iken bankerlerin tamamen bağımsız olması bu durumun oluşmasına neden olan başlıca faktörler içerisinde yer almıştır.

Bankerlerin halktan topladıkları paraları verimli alanlarda kullanamadıkları hatta kullanma niyetlerinin de olmaması yukarıda açıklanan sonuçları doğurmuş ve tasarruf sahipleri de büyük kayıplar yaşamışlardır. Ortaya çıkan bu gelişmeler mali piyasaların en önemli unsurlarından biri olan güven duygusunu yok edecek kadar az bir seviyeye düşürmüş öte yandan bu durum tasarruf sahiplerinin mevduat dışındaki bazı menkul kıymetlere karşı ilgi duymaları gibi olumlu bir etkiyi de beraberinde getirmiştir (Bolak, 2001, s.15).

Yaşanan bu gelişmelerden sonra 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 1981 yılında kabul edilip yürürlüğe girmiş ve bu kanunla kurulmuş olan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan tebliğlerle kamuyu aydınlatma ilkesi ilk defa gerçek anlamda hukukumuzda girmiş bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16 ve 22-e maddeleri ile SPK’ya muhasebe standartlarını belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır (Sayar, 2002, s.75).

SPK’nın temel amaçları şu şekilde sıralanabilir;

(<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0&submenuheader=-1>)

- Sermaye piyasalarının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en etkin şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak ve gözetmek,
- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.

SPK’ya bağlı olarak faaliyet gösteren Muhasebe Standartları Dairesinin görevleri ise aşağıda özetlenmiştir;

(<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=526&submenuheader=null>)

- Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ile sermaye piyasası kurum ve kuruluşlarının mali tablo ve raporları ile ilgili genel ve özel nitelikte oluşturulan muhasebe standartlarının tespitine yönelik ilgili dairelerce koordinasyonunu sağlamak ve bu yönde çalışmalar yapmak,
- Muhasebe standartları ile ilgili gereksinimleri saptamak ve ilgili düzenlemelerde bulunmak,
- Uluslararası standartlara uyum, vergi ve muhasebe amaçlarının ayrımlanması çalışmalarını yürütmek,
- Muhasebe uygulamalarını takip etmek ve bu konuda uygulama birliğini sağlayacak öneriler hazırlamak,
- Muhasebe ve denetim ile ilgili yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliğini sağlamak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve faaliyetlerine izin vermek, bu faaliyetleri izlemek, bu kurumlarla işbirliği içinde yeni muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi çalışmalarını yürütmek ile görevlidir.

SPK, 33 adet uluslararası muhasebe standardını esas alan, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i 2003 yılında yayımlamıştır. Seri: XI 25 No.lu Tebliğ, kapsamına giren işletmelerce, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. SPK 11.3.2008 tarihinde, 2003 yılından beri uyguladığı 25 No.lu Tebliğ’i yürürlükten kaldırmış, UFRS’yle uyumlu TMS’leri esas almak üzere hazırladığı Tebliğ Taslağı’nı web sayfasında yayınlamıştır. Söz konusu Taslak yürürlüğe girmiş olup, bankalar ve sigorta şirketlerinden sonra SPK’ ya tabi şirketlerde de TMS uygulamasına geçilmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008, s.251).

1.2.2.5 Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe uygulamaları konusunda, devlet tarafından atılan somut adımlardan ilki, İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu’nun, 1968 yılında Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) için zorunlu kıldığı ve 1972 yılında uygulamaya geçen, Tek Düzen Muhasebe Sistemi çalışmasıdır. İlgili düzenleme 1933 yılı itibariyle uygulamadan kaldırılmıştır (Sağlam, 2001, s.46).

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun temel amacı ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri yükümlü kılacak ve tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır (Arıkan, 1996, s.67). Komisyon çalışmalarını tamamlayarak Maliye Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu kapsamında 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra no.lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlamıştır. Yayımlanan tebliğde;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

1.2.2.6 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

2006 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na yönelik oluşturulan düzenlemeler kapsamında, bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan Standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.

1.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin ilgili maddesi uyarınca, bankaların faaliyetlerini 16/01/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra no.lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeleri esastır.

Ek olarak bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Kurul tarafından oluşturulacak tebliğlerle hüküm altına alınacaktır. Bu kapsamda, 08.11.2006 tarihli ve 26340 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğin ilgili fıkrasında bankaların konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı ve konsolidasyon işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları uygulanarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

01.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin ekinde yer alan (7) no.lu ilkede, kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan bankaların, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerinin finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarını esas alarak konsolide etmek suretiyle kamuoyunu bilgilendirme amaçlı gerekli uygulamalarda bulunmaları gerektiği ifade edilmiş ve Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği bankaların hazırlayacakları yıllık faaliyet raporları kapsamında yer alan finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenecektir (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.42-43).

1.2.2.7 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1994 yılında uygulamaya konulmuş olan ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ ile muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar önemli ölçüde önlenmiştir. Ancak yapılan bu düzenlemenin, muhasebe sistemimizin uluslararası alanda geçerli uygulamaları tam olarak içermemesi dolayısıyla ve bu açığın kapatılması amaçlanarak TMUDESK, muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı gidermeye çalışmıştır. Bu amaç doğrultusunda, TMUDESK, muhasebe alanındaki ilgili gruplarının temsilcilerinin katılımıyla ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar oluşturmak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 3568 sayılı yasaya dayanarak Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur (Bostancı, 2002, s.7).

TMUDESK denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve kamuoyu tarafından anlaşılabilir nitelikte raporlama yapılabilmesi için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi, benimsenmesi ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile meslek mensuplarının faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmelerini sağlamak amacıyla kurulmuştur. Ulusal muhasebe standartları hazırlanırken uluslararası muhasebe standartlarının amaçları göz önünde bulundurularak hazırlanmaktadır. TMUDESK’in ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında benimsediği ilkeler aşağıdaki gibi ifade edilmektedir; (Kiracı ve Köse, 2002, s.60; Yalkın, Demir ve Demir, 2006, s.297);

- Saptanan muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması,
- Standartlar belirlenirken; Türk ekonomisi, işletmelerin yapıları ve ihtiyaçları göz önünde bulundurulması,

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaşmasına yönelik çalışmalarda bulunulması,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde faydalanılmasıdır.

TMUDESK, 1996 yılında 11, 1999 yılında 5 ve 2001 yılında 4 adet olmak üzere 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayınlamış fakat yayınlanan bu çalışmaların herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmadığından dolayı bu yayınlar tavsiye niteliğinden öteye gidememiştir (Parlakkaya, 2004, s.130).

1.2.2.8 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen EK-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üye atamaları sonucu faaliyete geçerek Türkiye'deki muhasebe standartlarını belirleme yetkisi bu kuruma devredilmiştir (Parlakkaya, 2004, s.132).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süresi 3 yıl olup, herhangi bir nedenden dolayı süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurumun yeni üye seçmesi gerektiği 2499 sayılı Kanunun ilgili maddesinde hüküm altına alınmıştır (www.tmsk.org.tr).

TMSK'nın görevleri şu şekilde tanımlanmaktadır (www.tmsk.org.tr);

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini imkan vermek için standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmalarda bulunmak,

- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,

- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,

- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerektiğinde çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

TMSK'nın yetkileri şu şekilde tanımlanmaktadır (www.tmsk.org.tr);

- Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özeldeler yayımlamak,

- Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,

- Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,

- Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,

- Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek ve benzeri diğer konularda karar almak.

TMSK, 2003 yılı itibarıyla, 20 adet muhasebe standardı taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni” olarak kamuoyunun görüşlerine açmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/UMS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Tebliğler 2004 yılı içinde tamamlanmış olup, 2005 yılı Ocak ayında Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2005 yılı içerisinde, “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve” de dahil olmak 13 adet Uluslararası Muhasebe Standardı ile tam uyumlu Standart da Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir

2006 yılı içerisinde toplam 24 adet Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu TMS/TFRS ve değişiklik tebliği resmi gazetede yayınlanmıştır

2007 yılı içerisinde yapılan çalışmalar sonucunda 11 adet TFRS Yorumu ve 10 adet TMS Yorumu Resmi Gazetede yayımlanmıştır. UMSK’nın 2007 yılı içerisinde yayınlamış olduğu UFRS 8 ve UMS 23’e yönelik çeviri çalışmaları sonuçlandırılarak Kurul tarafından onaylanmış ve 2007 yılının Temmuz ayı içerisinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2008 yılında UMSK tarafından yayımlanan UFRS 3 ve UMS 27’ye ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, 2008 yılında Kurul tarafından onaylanarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ek olarak 2008 yılı içerisinde 2 adet UFRS Yorum’unun çeviri çalışmaları tamamlanmış, diğer standartlara yönelik güncelleme çalışmaları da tamamlanarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2009 yılında UMSK tarafından yayımlanan UFRS 1 ve UMS 24’e ilişkin çeviri çalışmaları tamamlanmış olup, 2009 yılında Kurul tarafından onaylanarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ek olarak, 2009 yılı içerisinde 4 adet TFRS Yorum’unun çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş diğer standartlara ilişkin güncelleme çalışmaları da tamamlanarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

UMSK tarafından 2009 yılının son döneminde yayımlanan UFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ve IFRIC 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi Yorumuna ilişkin çeviri çalışmaları gerçekleştirilmiş, diğer standart ve yorumlara ilişkin güncelleme çalışmaları da eşzamanlı olarak yürütülmüş ve söz konusu güncellemeler 2010 yılında Kurul tarafından onaylanarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır de Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış olan IFRS for SMEs ile tam uyumlu KOBİ TFRS Standardı 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmıştır. Ek olarak bu standardın uygulaması zorunlu olmayan

nitelikteki kısımlarını oluşturan “Açıklayıcı Finansal Tablolar Sunum ve Dipnot Kontrol Listesi” ile Karar Gerekçelerine ilişkin çeviri çalışmaları da tamamlanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde KOBİ’ler için geliştirilmiş olan bu standartlar setine detaylı bir şekilde değinilecektir.

02 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı Resmi gazetede Bakanlar Kurulu’nun çıkartmış olduğu 660 sayılı kanun hükmünde kararnameye dayanılarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kuruluş maddesi olan 2499 sayılı kanunun ek 1. maddesi iptal edilerek TMSK kapatılmıştır. Kurul Başkan ve üyeleri görevden alınarak TMSK’nın tüm varlıklarına el konulmuştur. İlgili kanun hükmünde kararname ile TMSK’nın görevleri “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na” devredilmiştir

(www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102-5.htm).

1.2.2.9 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’nca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. Kanun hükmünde kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu kurul, Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip olarak kurulmuştur (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/660_sayili_khk.pdf).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yapısı incelendiğinde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlık ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluştuğu görülmektedir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek ek olarak bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını hem yetkilendirmek hem de gözetimini yapmak amacıyla kurulmuştur.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görev ve yetkileri aşağıda ifade edildiği gibidir (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/660_sayili_khk.pdf);

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,

- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,
- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,
- Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak,
- Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak,

- Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak,

- Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak,
- Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek,
- Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmaktır,

Mevcut standartların ve diğer düzenlemelerin geçerliliği hakkındaki bilgiler şu şekilde ifade edilmektedir (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/660_sayili_khk.pdf);

- Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir,

- Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz,

- Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılır.

1.2.2.10 Diğer Düzenlemeler; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren ve yaklaşık 55 yıldır uygulanmakta olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türkiye’de ticari yaşamın günümüze kadar çağdaş bir düzen içerisinde gelişmesine katkıda bulunmuştur. Geçen bu süre içerisinde gerek Türkiye’de gerekse dünyada çok önemli gelişmelerin, bir dizi ekonomik olayların yaşandığı dönemler olarak karşımıza çıkmıştır.

Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletme ve şirketler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir Ticaret Kanunu’na olan ihtiyacı zorunlu kılmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak Türkiye’nin Avrupa Birliği uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını

değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir.

Diğer taraftan Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlama yönetiminde şeffaflık, açıklık ve anlaşılabilirlik gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir Ticaret Kanunu'na sahip olması gerekmiştir. (<http://www.denetimnet.net/Pages/Yeni-TTK.aspx>).

Küreselleşmenin de etkisiyle ülkemiz hem ulusal hem de uluslararası faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmek için uluslararası ticaret, finans ve sermaye piyasalarının değişimine ayak uydurmak zorunda kalmakta bu nedenle de uluslararası piyasaların kurumlarına ve kurallarına yer veren hukuki düzenlemeler yapmaktadır. Yaşanmakta olan küresel finansal krizin de açıkça gösterdiği gibi küreselleşme dünyanın tüm ekonomilerini birbirine bağlamakta ve ulusal ve uluslararası alanda var olabilmek için mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklikler yapılma ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

(Yürekli, 2010, s.247; archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130SORUDATTK.pdf).

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklikler yapılması ihtiyacını doğuran bir diğer gelişme de teknolojiye yaşanan değişiklikler olmuştur. Teknolojiye yaşanan hızlı gelişmelerden dolayı ticarete yaşanan dönüşüme Türk Ticaret Kanunu'nun da ayak uydurması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

İnternetin günlük hayattaki kullanımının son derece önem kazanması, internet üzerinde yapılan işlem sayısının artışı ve mesafeli sözleşmelerin ticari hayattaki kullanım oranının yaygınlaşması gibi unsurların da dikkate alınarak yapıldığı düzenleme ile hukuk güvenliğinin kanuni düzenlemelerle en üst derecede kurala bağlanması hedeflenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiş, muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe standartları ile sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümlerin yürürlük tarihi de 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir. (Haftacı ve Badem, 2011, s.2)

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm şirketler, finansal tablolarını belirlenmiş olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun biçimde kaydetmek, düzenlemek ve raporlamak zorunda kalacaklardır. Ancak TMS'ye göre mali tabloların karşılaştırmalı olarak hazırlanması gerekmekte ve bu nedenle 31.12.2013 tarihi itibarıyla hazırlanacak mali tablolar 31.12.2012 tarihli mali tablolar ile karşılaştırmalı olarak sunulacaktır. Buna ek olarak 2013 yılı muhasebe açılış kaydının uygun yapılması da getirilmiş olan bir başka zorunluluktur. Bundan dolayı ilgili tüm sorumluların 1 Ocak 2012 tarihine kadar TMS'nin uygulamasına yönelik hazırlıklarını tamamlamaları gerekmektedir (Haftacı ve Badem, 2011, s.2).

Kanunda halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011, s.2).

Genel hatları bakımından yeni TTK'nın, denetimle ilgili kararlar başta olmak üzere birçok hükmün Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek hazırlanmış görülmektedir. Kanunun maddeleri ve gerekçeleri incelendiğinde muhasebe temel ilkelerinden şeffaflık ve tutarlılık kavramlarına sıkça başvurulduğu görülmektedir.

Uluslararası alanda rekabet gücü, yabancı sermayenin ülkeye çekilebilmesi, uluslararası ticaret, finans ve sermaye piyasalarının değişimine adapte olabilme ve bu alanlarda ülkeye avantaj sağlama politikalarını gerçekleştirebilmek için şeffaflık ve tutarlılık ilkelerinin önemini saptamak ve bunun uygulanabilmesi için de uluslararası alanda ortak bir dil olarak kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kanuni düzenlemelerde yer alması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle de yeni düzenlemenin tümünde UFRS ve muhasebe ilkelerinin dikkate alınması, daha şeffaf şirket yapılarını yaratacak, şirketlerin büyüme aşamalarında daha gerçekçi veriler sağlayacak ve küresel piyasalar entegrasyon anlamında ülkemize kolaylık ve avantaj sağlayacağı düşünülmektedir (archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130SORUDATTK.pdf).

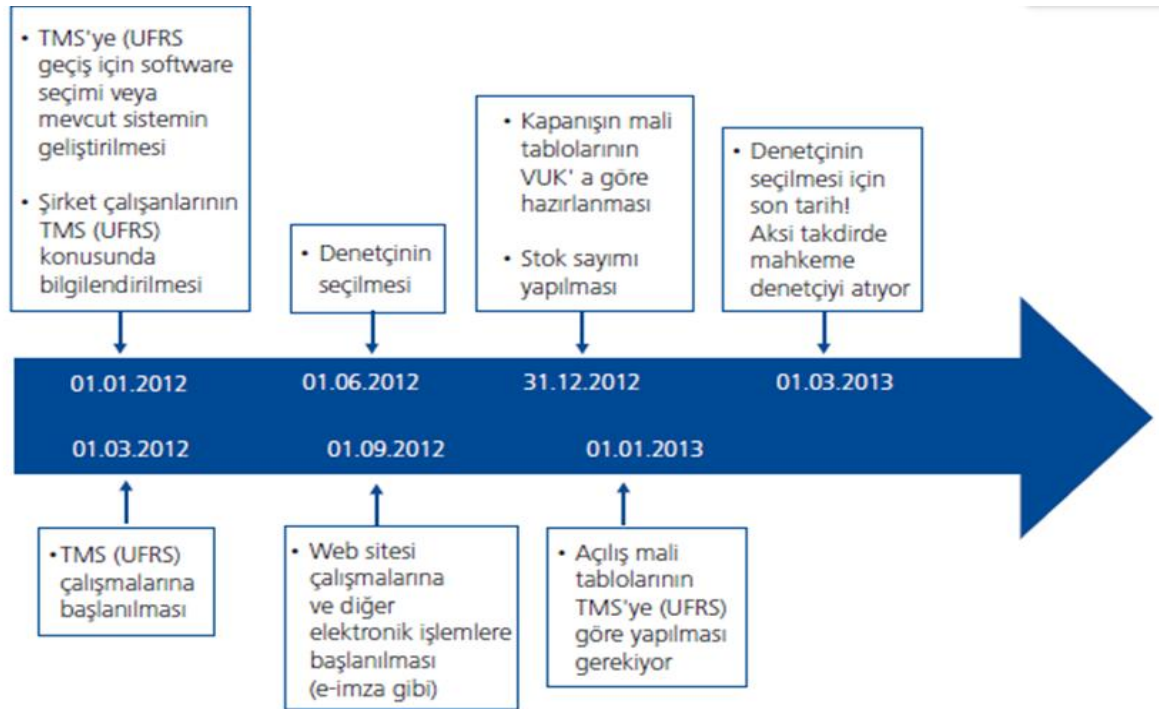
Türkiye'de uygulaması birkaç defa ertelenen, ancak yakın bir gelecekte yürürlüğe girmesi beklenen Basel-II kararları ile finans sektöründe kredi talebinde bulunan firmaların finansal verileri, yöneticilerin ve ortakların geçmişi, organizasyon yapısı, ithalat-ihracat Pazar payı ve firmanın derecelendirme notuna bakılacaktır.

Basel-II kararlarına göre firmaların finansal tablolarını UFRS/TFRS göre konsolide olarak sunması gerekmektedir. Firmaların finansal tablolarında şeffaflık ve ilişkili kuruluşlarla olan işlemlerde açıklık gerekmektedir. Kurumsal yönetişimi iyi olmayan veya kurumsallaşamamış olan şirketlerin kurumsal kültürlerini değiştirmek zorunda bulunmaktadır (<http://www.mustafagulsen.com>). Yeni TTK ile hatırlanması gereken önemli tarihler, Tablo 1.2’de belirtilmektedir.

Tablo 1.2 Yeni TTK ile Hatırlanması Gereken Önemli Tarihler

Yürürlük	Tarih
Yeni TTK’nın yururluğe gireceği tarih	01 Temmuz 2012
TFRS’lerin uygulanmaya başlaması	01 Ocak 2013
Sermaye ortaklıklarının bağımsız denetçi tarafından Denetlenmesi	01 Ocak 2013
Bağımsız denetçinin secilmesi için en son tarih	01 Mart 2013
Bilgi toplumu hizmetleri (web sitesi zorunluluğu)	01 Temmuz 2013

Aşağıda yer alan Şekil 1.4’de özellikle muhasebe uygulamaları açısından, yeni TTK’nın şirketlerde uygulanabilirliğini kolaylaştırıcı yönde örnek bir çalışma takvimine yer verilmiştir.



Şekil 1.4 Örnek Çalışma Takvimi (Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2010)

İKİNCİ BÖLÜM

KOBİ'LERE GENEL BİR BAKIŞ ve KOBİ'LER İÇİN TFRS

2.1 KOBİ Kavramı

Bütün ekonomilerin temel dinamiğini oluşturmalarına rağmen, bugün dünya literatüründe üzerinde görüş birliği sağlanmış KOBİ tanımı bulunmamaktadır. Sanayileşme düzeyine, işletmelerin bağlı oldukları işkollarına ve üretim tekniklerine bağlı olarak ülkeler arasında, hatta aynı ülkenin farklı bölgeleri ve işkolları arasında KOBİ tanımlamaları değişebilmektedir. Ayrıca KOBİ tanımları, ülkeden ülkeye; ülke içerisinde de kurumdan kuruma esas alınan ölçütlere göre farklılık göstermektedir. Diğer taraftan genel kabul görmüş bir tanıma ulaşabilme çabasının temelinde ise tüm ülkeler tarafından KOBİ'lerin (Gündoğdu, Emsen ve Özkan, 2001, s. 305);

- Ekonomide rekabetin yerleşmesi ve sürdürülebilmesi için vazgeçilmez temel ekonomik birimler olduklarına,
- Ekonomiye kemikleşmekten ve çökmekten koruyarak canlılık getirdiklerine,
- Değişme ve yenilikleri hemen uygulamaya koyma esnekliğine sahip oldukları için yenilikçi olduklarına ve sanayileşme sürecini hızlandırdıklarına,
- Geniş toplum kesimlerinin yaratıcı fikirlerinin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla ekonomik gelişmenin hızlanmasına katkıda bulunduklarına,
- İstihdam yaratma kaynağı olmaları nedeniyle, toplumsal düzenin ve istikrarın garantisi olduklarına,
- Bölgesel kalkınmayı hızlandırarak küçük yerleşim yerlerinden metropollere göçü engellediklerine inanılması yatmaktadır.

“Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler” tanımı kapsamında, KOBİ'lere yönelik çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır. Genel olarak bakıldığında söz konusu tanımlarda yer alan 3 ana ölçüt ön plana çıkmaktadır. Söz konusu ölçütler, işletmenin çalıştırdığı personel ya da işçi sayısı, bilanço değerleri ve bağımsızlık ölçütleridir. Bağımsızlık ölçütü, bir işletmenin sermayesi ve hissesinin %25'ten fazlasının bir büyük sermaye grubuna ait olmamasıdır (Parlakkaya, 2009, s.2).

KOBİ'ler halka açık olmayan ya da başkalarının varlıklarını emanet kapsamında elinde bulundurmayan iktisadi kişiliklerdir. İktisadi kişilik dışındaki kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayıp yayınlamadıklarına bakılmaksızın çok küçük iktisadi kişilikler de bu tanıma dahil edilirler. KOBİ'ler için finansal raporlama standartları tarafından yapılan KOBİ tanımında ise, farklı bir bakış açısıyla iktisadi kişiliğin niceliksel boyutuna değil, kamusal hesap verme sorumluluğuna önem verilmektedir (Şensoy ve Perek, 2010, s.51).

KOBİ'ler için yayınlanan finansal raporlar standardı KOBİ tanımını, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler olarak yapmaktadır. Tanımda yer alan dış kullanıcılar ifadesi ile işletme yönetiminde söz sahibi olmayan işletme sahipleri, işletmeye borç veren veya verecek olanlar ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcıları anlatılmaktadır (Akdoğan, 2010, s.2). Diğer bir deyişle içerdekiler, yöneticiler ve yönetimde bulunan sahip ve sahiplerden oluşurken, dışarıdaki karar vericiler de yönetimde olmayan sahipler ve borç verenlerdir. Ek olarak yatırımcılar, tedarikçiler, işçi sendikaları da sosyal paydaş olarak dışarıdaki karar vericileri oluşturmaktadır (Şensoy ve Perek, 2010, s.48).

KOBİ'ler belirlenen bazı kriterlere göre belli bir büyüklüğü aşmayan işletmeler olarak belirtilmektedir. Avrupa Birliğinin belirlediği KOBİ kriterleri tablo 2.1'de şu şekilde ifade edilmiştir (Akdoğan, 2010, s.3);

Tablo 2.1 AB'ye Göre 2005'den itibaren Geçerli KOBİ Kriterleri

AB'ye Göre 2005'den itibaren Geçerli KOBİ Kriterleri			
Kriterler	Mikro Ölçekli	Küçük Ölçekli	Orta Ölçekli
Çalışan Sayısı	<10	<50	<250
Satışların Tutarı (Euro)	<2.000.000	<10.000.000	<50.000.000
Aktif Toplamı (Euro)	<2.000.000	<10.000.000	<43.000.000

Kaynak: (Akdoğan, 2010, s.3)

Türkiye'de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın belirlediği KOBİ kriterleri tablo 2.2'de şu şekilde ifade edilmiştir (Akdoğan, 2010, s.3)

Tablo 2.2 Sanayi ve Ticaret Bakanlığına Göre KOBİ Kriterleri

Sanayi ve Ticaret Bakanlığına Göre KOBİ Kriterleri			
Kriterler	Mikro Ölçekli	Küçük Ölçekli	Orta Ölçekli
Çalışan Sayısı	<10	<50	<250
Satışların Tutarı (TL)	<1.000.000	<5.000.000	<25.000.000
Aktif Toplamı (TL)	<1.000.000	<5.000.000	<25.000.000

Kaynak: (Akdoğan, 2010, s.3)

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ)'lerin genel özellikleri aşağıda ifade edildiği gibidir (http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html) ;

- Çoğunlukla bireysel ve şahıs ortaklığı hukuki yapısına sahiptirler,
- Çok azı profesyonel yöneticilerden oluşmakla birlikte genellikle sahiplik ve yöneticilik tek bir kişide toplanmıştır,
- Genelde aile bireylerinden oluşan işletme sahipleri aynı zamanda işletmenin yöneticisi konumundadır, dolayısıyla işletme üzerindeki söz hakkı hissedarlardan ziyade ağırlıklı olarak hem yönetici hem de işletme sahibi olan bireylerdedir. İşletmenin kontrolü yönetici-sahiplerin elinde toplanmaktadır,
- İşletme sahipleri sınırlı bir sermayeye sahiptirler, ihtiyaç duydukları kaynakları özsermaye yoluyla finansmanı tercih ederek sağlarlar,
- Değişme direnç göstermeyen dinamik yapıya sahip işletmelerdir.

2.1.1 Türkiye’de KOBİ Kavramı

KOBİ’ler, tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye ekonomisinin de dinamik ve sürükleyici unsurlarından biri olup, ülkemizin sosyo-ekonomik gelişmesi açısından çok büyük öneme sahiptirler. Genel olarak KOBİ’ler, az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile çalışan, çabuk karar verme yeteneğine sahip, düşük düzeyde yönetim giderleri ile çalışan ve ucuz bir üretim gerçekleştiren iktisadi teşebbüsler olarak ifade edilebilir (Karagöz, 2008, 85).

KOBİ'lere yönelik tanımlamaların farklı bölgelerde, farklı alanlarda ve farklı amaçlara göre yapıldığından söz etmiştik. Türkiye’de çeşitli kurumlarca yapılan farklı KOBİ tanımlarını ortadan kaldırmak ve AB ile ilişkileri aynı doğrultuda sağlamak amacıyla hazırlanan bir yönetmelikle KOBİ tanımı yapılmıştır (Parlakkaya, 2009, s.4).

Söz konusu yönetmeliğe göre, Türkiye’de KOBİ, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de 2005/9617 sayılı karar ve ekinde “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre “250 kişiden az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 milyon TL’yi aşmayan ve yine bu yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca ‘KOBİ’ olarak adlandırılan ekonomik birimlerdir (www.kosgeb.gov.tr).

Söz konusu yönetmelik ile Türkiye’nin KOBİ tanımı AB ile uyumlaştırılmış, işletmelerin bağımsızlığına yönelik olarak AB kriterleri benimsenmiştir. Ek olarak yönetmeliğe göre KOBİ’ler, diğer işletmelerle olan sermaye ya da oy hakkı ilişkilerine göre; bağımsız

işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler olmak üzere üçe ayrılmakta, söz konusu tanımla getirilmiş olan bağımsızlık ilkesi ise yönetmelikte şu şekilde ifade edilmektedir (Parlakkaya, 2009, s.3; Kurt ve Öztürk, 2008, s.41);

Gerçek ya da tüzel kişilerin sahip olduğu ve söz konusu yönetmeliğe göre ortak ya da bağlı işletme sayılmayan bir işletme;

- Başka bir işletmenin %25 veya daha fazlasına sahip değilse,
- Herhangi bir tüzel kişi ya da kurum ve kuruluşu veya birkaç bağlı işletme tek başına ya da müştereken bu işletmenin %25 veya daha fazla hissesine sahip değilse,
- Konsolide edilmiş hesaplar düzenlemiyorsa ve konsolide hesaplar düzenleyen başka bir işletmenin hesaplarında yer almıyorsa bağımsız işletme olarak kabul edilmektedir.

2.1.2 AB’de KOBİ Kavramı

Avrupa Birliğinde KOBİ’lere ilişkin 1998 öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı tanıma yer verilmiştir. 1998 öncesinde KOBİ’leri 250’den fazla çalışanı olmayan, yıllık cirosu 27 milyon ECU’yu veya toplam bilanço değeri 10 milyon ECU’yu geçmeyen, ortaklık paylarının yüzde 25’inden fazlası bir şirketler grubuna, kamu yatırım şirketleri, risk sermaye şirketleri veya kurumsal yatırımcılar dışındaki KOBİ tanımına girmeyen firmalara ait olmayan şirketler şeklinde tanımlanırken, 1998 yılından sonra ise orta ve küçük ölçekli işletmeler için ayırım yapılmış, AB komisyonunda oluşan sınıflandırmalara göre, 50-250 arası kişi çalıştıran, bilanço toplamı 5-27 milyon Euro arası, yıllık ciro miktarı 7-40 milyon Euro arası olanlar orta ölçekli, söz konusu değerin altındakiler ise küçük ölçekli işletme olarak tanımlanmıştır (Parlakkaya, 2009, s.2).

AB, 1 Ocak 2005 yılında yerel ve uluslararası karışıklığa yol açmamak amacıyla KOBİ tanımında güncelleme yapmıştır. Söz konusu güncellemeye göre, konsey kararı çerçevesinde ortaya çıkan KOBİ tanımı, işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık kriterlerinden oluşan ölçütleri içermektedir. Çalışan sayısı 10’dan az olup yıllık cirosu ya da bilançosu 2 milyon euroya kadar olan işletmeler mikro ölçekli işletmeler, çalışan sayısı 50’den az olup, yıllık cirosu veya bilançosu 10 milyon euroya kadar olan işletmeler küçük ölçekli işletmeler ve çalışan sayısı 250’den az olup yıllık cirosu veya bilançosu 43 milyon euroya kadar olan işletmeler ise orta ölçekli işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. Ek olarak belirlenen kriterlerden biri olan bağımsızlık kriteri ise, hisselerin veya sermayenin %25’den fazlasının büyük bir grup tarafından sahip olunmasını ifade etmektedir (Kurt ve Öztürk, 2008, s.38-39).

2.1.3 BASEL II'ye Göre KOBİ Tanımı

Basel II standartlarına göre KOBİ tanımı işletmenin yıllık satış cirolarını temel alarak yapılmıştır. Yıllık satış cirosu 50 milyon EURO'nun altında kalan işletmeler KOBİ olarak ifade edilmektedir. Basel II'ye göre yapılan KOBİ tanımı ve sınıflandırılması Tablo 2.3 'de ifade edilmektedir (Kurt ve Öztürk, 2008, s.39-40).

Tablo 2.3 BASEL II'ye Göre Kobi Sınıflandırılması

Yıllık Satış Cirosu	Kredi Tutarı	Sınıflandırılması
Ciro>50.000.000	Kredi>1.000.000	Kurumsal
Ciro>50.000.000	Kredi<1.000.000	Kurumsal
Ciro<50.000.000	Kredi>1.000.000	Kurumsal
Ciro<50.000.000	Kredi<1.000.000	Perakende

2.1.4 Dünya'da ve Türkiye'de Önemi

Küreselleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan yeni koşullar ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için uluslararası muhasebe standartlarını yayınlaması dikkatlerin ekonomide ağırlıklı bir yere sahip olan küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) üzerinde yoğunlaşmasına yol açmıştır. KOBİ'ler, tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye ekonomisinin de dinamik ve sürükleyici unsurlarından biri olup, ülkemizin sosyo-ekonomik gelişmesi açısından çok büyük öneme sahiptirler (Kurt ve Öztürk, 2008, s.38).

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ), ekonomik yapılarının farklılık arz etmesine rağmen hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde önem taşımaktadır. Söz konusu önem Türkiye gibi zaman zaman ekonomik krizlerle karşı karşıya kalan ülkeler için daha da artmaktadır. Ekonomiye katkı sağlayan KOBİ'ler tüm ülkelerin önemli bir parçasını oluşturmaktadırlar. KOBİ muhasebe standartları; gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır (Kırlioğlu ve Şenol, 2011, s.27).

Uluslararası alanda rekabet gücü, yabancı sermayenin ülkeye çekilebilmesi, uluslararası ticaret, finans ve sermaye piyasalarının değişimine adapte olabilmek ve bu alanlarda ülkeye avantaj sağlama politikalarını gerçekleştirebilmek ve ortak bir dil olarak kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kanuni düzenlemelerde yer alarak uygulanması söz konusu kanunun amaçlarındandır. Bu nedenle de yeni düzenlemenin tümünde UFRS ve KOBİ'ler için TFRS ilkelerinin dikkate alınması, daha şeffaf şirket

yapılarını yaratacak, şirketlerin büyüme aşamalarında daha gerçekçi veriler sağlayacak ve küresel piyasalar entegrasyon anlamında ülkemize kolaylık ve avantaj sağlayacağı düşünülmektedir (archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130SORUDATTK.pdf).

2.2 KOBİ'ler için TFRS

Dünyada ve ülkemizde Tam Set UFRS halka açık şirketlere yönelik yayınlanmıştır. Halka açık olmayan şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki ulusal mevzuatlarına göre finansal tablolar hazırlamaları uluslararası ortak bir raporlama dilinden yoksun olmalarını bu nedenle de söz konusu işletmelerin küresel pazarlarda faaliyet göstermelerini, rekabet koşullarını ve diğer işletmelerin finansal işlemlerinin karşılaştırılamamasına neden olmaktadır.

Söz konusu olumsuzluklar halka açık şirketlerde olduğu gibi KOBİ'ler içinde uluslararası bir dil olarak kabul edilecek KOBİ uluslararası finansal raporlama standartlarının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak için uluslararası muhasebe standartları kurulu Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için uluslararası muhasebe standartlarını yayınlamıştır (Parlakkaya, 2009, s.3).

2.2.1 KOBİ'lerin UFRS'ye İhtiyaç Duyma Nedenleri

Dünyadaki işletmelerin birçoğunu oluşturan KOBİ'lerin uygulamakta olduğu farklı ulusal muhasebe sistemleri, bu işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Gerek finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, gerekse daha şeffaf ve daha nitelikli finansal bilgi sağlanabilmesi için finansal raporlama standartlarının KOBİ'ler için de standartlaştırılması zorunluluk arz etmektedir. Tam set UFRS halka açık şirketleri temel aldığından, KOBİ'ler için uygulanması pratik olmadığından UMSK tarafından KOBİ'ler için KOBİ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur (Parlakkaya, 2009, s.3).

2.2.1.1 KOBİ'ler için TFRS Bölümleri

UMSK tarafından yayınlanan KOBİ'ler için TFRS 35 bölümden oluşmaktadır (IFRS for SMEs). Bu bölümler Tablo 2.4'de belirtildiği gibidir.

Tablo 2.4 KOBİ'ler için TFRS Bölüm Başlıkları

Bölümler	KOBİ'ler için TFRS BÖLÜM BAŞLIKLARI
1	Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler
2	Kavramlar ve genel ilkeler
3	Finansal tabloların sunuluşu
4	Finansal durum tablosu
5	Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu
6	Özkaynak değişim tablosu ve dağıtılmamış karlar tablosu
7	Nakit akış tablosu
8	Finansal tablo dipnotları
9	Konsolide ve bireysel finansal tablolar
10	Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar
11	Temel finansal araçlar
12	Diğer finansal araçlarla ilgili hususlar
13	Stoklar
14	İştiraklerdeki yatırımlar
15	İş ortaklıklarındaki yatırımlar
16	Yatırım amaçlı gayrimenkuller
17	Maddi duran varlıklar
18	Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar
19	İşletme birleşmeleri ve şerefiye
20	Kiralamalar
21	Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar
22	Borçlar ve özkaynaklar
23	Hasılat
24	Devlet teşvikleri
25	Borçlanma maliyetleri
26	Hisse bazlı ödemeler
27	Varlıklarda değer düşüklüğü
28	Çalışanlara sağlanan faydalar
29	Gelir vergileri
30	Yabancı para çevrim işleri
31	Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama
32	Raporlama döneminden sonraki olaylar
33	İlişkili taraf açıklamaları
34	Özellikli faaliyetler
35	KOBİ'ler için TFRS'ye geçiş

Kaynak: KOBİ TFRS, 2010

KOBİ finansal raporlama standardını uygulayacak işletmeler, kamuoyuna karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmelerdir. Ek olarak, Ana Ortaklığı Tam Set UFRS'yi kullanan ya da Tam Set UFRS'yi kullanan konsolide bir grubun bir parçası olan bağlı ortaklık, eğer kendisinin kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü yoksa kendi finansal tablolarını Tam Sete tabi olmaksızın KOBİ finansal raporlama standart hükümleri gereğince de uygulayabilir (Akdoğan, 2010, s.4).

2.2.2 KOBİ'ler için TFRS'nin Ortaya Çıkışı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, küçük ve orta ölçekli işletmelere ilişkin finansal raporlama standardı oluşturulması çalışmaları tamamlanarak Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için TFRS yayınlanmıştır. KOBİ'ler için TFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dışsal kullanıcılar için genel amaçlı finansal tabloları yayınlayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyacını gidermek amacıyla ortaya çıkmıştır (Şensoy ve Perek, 2010, s.50).

Diğer bir deyişle, UMSK'nın Temmuz 2009'da yayınladığı KOBİ'ler için TFRS standardı dünya ekonomisine önemli derecede katkısı olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal raporlama sorunlarını gidermek amacıyla hazırlanmıştır. KOBİ'ler için TFRS standardı genel olarak incelendiğinde, önemli sadeleştirmelerin yapıldığı, alternatif tercih gerektiren birçok durumun azaltıldığı ve UMSK'nın devam eden, Tam Set UFRS'lerdeki geliştirme projelerinden etkilendiği görülmektedir (Demir, 2009, s.1).

Bu standartlar hazırlanırken kapsamlı UMS ve UFRS'ler temel alınmış olup, fayda-maliyet analizleri çerçevesinde değişiklikler ve basitleştirmeler uygulanarak, UFRS'lere dayanan basite indirgenmiş, kendine yeten bir muhasebe ilkeleri seti oluşturmak hedeflenmiştir (Parlakkaya, 2009, s.2).

2.2.3 KOBİ'ler için TFRS'lerin Temel Özellikleri

KOBİ'ler için TFRS'lerin temel özellikleri aşağıdaki gibi belirtilebilir (Türel, 2008, s.70);

- Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderlerin tanımlanması ve ölçüm ilkelerinin birçoğu basitleştirilmiştir.
- Tam Set UFRS'de yer alan bazı konular KOBİ'ler ile ilişkili olmadığından dolayı standartta yer almamaktadır.
- KOBİ'ler için TFRS'de yapılan düzenlemeler konu esas alınarak yapılmıştır.

- KOBİ'ler için TFRS bağımsız bir kural seti olmakla birlikte bazı durumlarda UFRS'nin referans alınmasını gerektirmektedir.

Yukarıda yer alan temel özellikleri içeren KOBİ'ler için TFRS'lerin uygulanması işletmelere çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajlar şu şekilde ifade edilmektedir (Parlakkaya, 2009, s.4);

- Küresel düzeyde finans kaynaklarına ulaşmak mümkün olabilecek,
- Kaliteli ve karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahip raporlama yapılabilecek,
- Uluslararası ticaret daha elverişli koşullarda yapılabilecek,
- KOBİ finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik finansal tablolar hazırlanabilecek,
- Denetim kolaylığı ve verimliliği sağlanabilecek,
- KOBİ'ler için TFRS'lerin her yıl yerine üç yılda bir gözden geçirilmesinin amaçlandığından uygulama daha istikrarlı olacak,
- KOBİ'ler için TFRS, Tam Set UFRS uygulayan işletmelerin iş yükünü azaltacak,
- Gelecek dönemlerde halka açılmayı planlayan işletmelere Tam Set UFRS uygulamalarını yapabilmek adına ilk adım oluşturacaktır.

2.3 KOBİ'ler için TFRS'nin Hazırlanması

Yayımlanan Standart halka açık olmayan, kamuyu aydınlatma zorunluluğu bulunmayan, genel amaçlı finansal tablo hazırlayan tüm işletmeler için geçerli olup, büyüyen ve kurumsallaşma yolunda ilerleyen aile işletmeleri dahil olmak üzere, tam set UFRS'lerin uygulanmasının gerektiği sermaye piyasalarına gelecekte katılmayı planlayan tüm işletmeler için uygulanması önemli yararlar sağlayacaktır.

KOBİ'ler için TFRS'ler kendine özgü, tam setten ayrı olarak hazırlanan bir standart olarak dikkat çekmektedir. Tam Set UFRS'ler temel alınarak, sadeleştirilerek, KOBİ'ler için daha kullanışlı hale getirilmiştir. Söz konusu standart genel olarak, UFRS Setinden bağımsız ve tek başına uygulanabilen ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte bir standarttır.

Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış olan KOBİ'ler için TFRS ile tam uyumlu KOBİ'ler için TFRS Standardı, TMSK tarafından, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmıştır (TMSK Faaliyet Raporu, 2010, s.18).

2.3.1 KOBİ'lerin Ayrı Finansal Tablo Standartlarına Gereksinim Duyma Nedenleri

KOBİ'lere yönelik farklı bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti hazırlanmasında iki önemli etki dikkat çekmektedir. İlk etki UFRS'leri, ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının artmasıdır. Birçok ülke daha iyi bir muhasebe düzeni için UFRS'lere ihtiyaç duymaktadır.

AB içinde borsaya kote olan şirketlerin 2005 yılında UFRS'lere geçişinin zorunlu olması da bu süreçte belirleyici rol üstlenmiştir. İkinci etki olarak dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar setine ihtiyaç duyulmasıdır.

UMSK'nın temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçi ve ekonomik karar birimlerine yardımcı olmak için tek bir küresel muhasebe standartları seti geliştirmektir. Ancak borsaya kayıtlı büyük şirketler için oluşturulan UFRS'lerin karmaşık yapısı, kullanım zorluğu ve fayda-maliyet kriterleri göz önüne alındığında KOBİ'ler için kullanılmasının olumsuz sonuçlar doğuracağı ortaya çıkmaktadır.

Tüm bu nedenler çerçevesinde UMSK, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olduğunu göz önüne alarak KOBİ'lere yönelik ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini gündeme alarak Temmuz 2009'da söz konusu işletmelere özgü standartları yayınlamıştır (Aslan, 2007, s.206).

2.3.2 KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartlarının Hazırlanma Süreci

Muhasebe standartlarının KOBİ'ler için oluşturulma sürecine 2003 yılında başlanmış, çok sayıda ülkedeki KOBİ'ler üzerinde yapılmış olan çalışmalar neticesinde standart 2009 yılında yayımlanmıştır. Standart önceden taslak halinde yayımlanmış, bu çalışmalara gelen eleştiriler neticesinde gerekli düzenlemelerin yapılarak nihai standardın yayımlanması uzun zaman almıştır. Taslak olarak yayınlanmış standartlara yapılan eleştirilerin en önemlisi standardın uygulanabilmesi için UFRS setinin kapsamlı bir şekilde uygulanabilmesinin gerekliliği olarak dikkat çekmektedir (Çelik, 2010, s.43-44) .

Yapılan bir diğer eleştiri ise ülkelerin sahip olduğu ulusal muhasebe sistemleri mevcutken KOBİ'ler için uluslararası muhasebe standartlarının gerekli olup olmadığıdır. Daha önceden belirtildiği gibi sermaye piyasalarının globalleşmesi, uluslararası ticaret ve fon akımlarında ortaya çıkan serbestleşme gibi faktörler de KOBİ'lere uluslararası alanda kendilerini konumlandırma olanağı vermektedir.

Kendileri için oluşturulmuş standartları uygulayacak olan KOBİ'ler, örneğin borsalara kote olmalarında, Tam Set UFRS'lere geçiş imkanını kolaylıkla elde edecekler ve bu standartlara uyum sorunu yaşamayacaklardır. Tam Set UFRS'lerin KOBİ'lerin gereksinimlerini karşılama yönünde karmaşık bir yapısının olması nedeniyle KOBİ'lerin ihtiyaçlarına uygun aynı zamanda da Tam Setin ruhundan ayrılmadan çok daha basit bir standart yayımlanmasıyla bu eleştiriler büyük ölçüde ortadan kalkmıştır (Akdoğan, 2010, s.2).

UMSK'nın KOBİ muhasebe standartlarını hazırlama sürecinde göz önünde bulundurduğu faktörler şöyle sıralanabilir (Akdoğan, 2010, s.6);

- KOBİ standartları, büyük ve borsaya kayıtlı olmayan işletmelere yönelik olmakla birlikte uluslararası muhasebe standartları odaklı hazırlanmış,
- Standartlara yönelik yapılan değişikliklerde kullanıcıların istek ve ihtiyaçları göz önüne alınmış,
- Oluşturulan standartla, gelişmekte olan ülkelerdeki KOBİ'lere uluslararası arenada kendilerini konumlandırma fırsatı verilmiş,
- Tüm dünyadaki KOBİ'ler arasında eşitliğin sağlanmasını amaçlanmış,
- KOBİ olarak nitelendirilen işletmelerin büyümeleri halinde Tam Set UFRS' ye geçilme sürecinde kolaylık sağlanmıştır.

Ek olarak KOBİ'ler için TFRS'lerin belirlenen amaçlara ulaşabilmesi için UMSK, geniş bir eğitim faaliyetinin uygulanmasını, standartla birlikte uygulama rehberi ve eğitim materyallerini ek olarak uygulayıcıların eğitimini gerçekleştirecek eğiticilerin eğitimini de KOBİ'ler için TFRS standardı projesi kapsamında planlanmıştır.

2.4 KOBİ'ler için TFRS Seti'nin Kapsamı

KOBİ'ler için TFRS Standardı 35 Bölümden oluşmaktadır. Söz konusu bölümler aşağıda yer almaktadır.

2.4.1 KOBİ TFRS Bölüm 2- Kavramlar Ve Genel İlkeler

Tam set UFRS'de olduğu gibi KOBİ'ler için TFRS Standardında da kavramsal çerçeve muhasebe standartlarının uygulanabilmesi adına temel esas teşkil etmektedir. Kavramsal Çerçeve her ne kadar muhasebe standartlarının uygulanabilmesi için önemlilik arz etse de, muhasebe standardı olarak ele alınmamaktadır (Mısırlıoğlu, 2006, s.24).

Kavramlar ve Genel İlkeler bölümü küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler) açısından finansal tabloların amacını ve KOBİ'lerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin

kullanıma elverişli olmasını sağlamak için gerekli olan nitelikleri, ek olarak KOBİ finansal tablolarının dayandığı temel kavram ve ilkeleri de kapsamaktadır.

KOBİ finansal tablolarının amacı, işletmelerin kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılama yönünde hazırlanmış olan raporları talep edebilme olanağı ya da fırsatı bulunmayan çok sayıdaki kullanıcıya, söz konusu işletmeye ait olan finansal durum, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ileriye dönük karar alma sürecinde çok önemli fayda sağlayacak bilgileri temin etmektir.

Kavramsal çerçeve tarafından düzenlenen konular şu şekilde ifade edilmektedir (Örtten, Kaval ve Karapınar, 2010, s.2);

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı diğer bir ifadeyle korunması kavramları.

2.4.1.1 Niteliksel Özellikler

KOBİ'ler için TFRS'de finansal tablolarda yer alması gereken bilginin taşıdığı niteliksel özellikler;

Anlaşılabilirlik

Finansal tablolar piyasada yer alan çok sayıda ve farklı tipte kullanıcılar tarafından değerlendirilmektedir. Buna bağlı olarak kullanıcılar tarafından finansal tabloların açık ve anlaşılır olması beklenmektedir. İşletmelere ait tüm bilgiler olabildiğince anlaşılır bir şekilde finansal tablolar tarafından yansıtılmalıdır, unutulmamalıdır ki bilgiyi kullanan kişiler eğer sunulan bilgiyi anlayamasa bilginin yararı ortadan kalkacaktır. Finansal tabloların anlaşılabilir olması bu tablonun herkes tarafından kolayca anlaşılacak ölçüde basit olması gerektiği şeklinde anlaşılmamalıdır. Mali tablo kullanıcılarının muhasebe terminoloji ve yöntemleri, işletme hayatı ve ekonomik olaylar hakkında az da olsa bilgi sahibi olduğu varsayımı ile hazırlanmaktadır. (Örtten, Kaval ve Karapınar, 2010, s.6; Akdoğan ve Tenker, 2007, s.39).

Tam set UFRS'ye getirilen en fazla eleştiri, UFRS'nin teknik bir dile sahip olması ve bu teknik kısımların açıklanmadığı takdirde de gerek sunum gerekse değerlendirme ilkelerinin anlaşılabilmesinin mümkün olmadığıdır. Örnek verecek olursak UFRS'de; gelecekte

sözleşmeden doğan nakit hakkı, ülkemiz uygulamalarında alacak olarak nitelendirilmektedir (Demir, 2009, s.2) .

İhtiyaca uygunluk

Finansal tablolarda sunulan bilgiler kullanıcıların geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak veya geçmişteki olayları algılamalarını teyit etmek ya da düzeltmek suretiyle ekonomik kararlarını etkiliyorsa, o bilginin uygunluk gösterdiği ifade edilmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2007, s.22-25).

İhtiyaca uygun olma, finansal tabloların en önemli özelliklerindendir. İhtiyaca uygun olma; finansal bilgileri değerlendirecek ekonomik kararlar alacak olan kullanıcılara yararlı olabilecek finansal raporlama ve değerlendirme yöntemlerinin saptanmasına yardımcı olmaktadır. Finansal tablolarda kullanıcıların ortak ilgileri belirlenerek, finansal tablolardaki bilgiler ile kullanıcılar arasında uyum sağlanmalıdır. Bu doğrultuda olmayan bir yaklaşım finansal tabloların amaçlarına ters düşecektir. ABD’de yapılan bir ankette, işletme yöneticileri, yatırım analistleri, yatırımcı dernekleri, muhasebe uzmanları, devlet yetkilileri ve bilim adamlarından oluşan “anahtar kişi” grubuna finansal tabloların ne tür kullanıcılara yönelik olması gerektiği sorulmuş ve aşağıdaki cevaplar alınmıştır;

Üst bilgi düzeyindeki kullanıcılara	% 8
Genel bilgi düzeyindeki kullanıcılara	%33
Her iki gruba	%58
Diğer	%1

Anket sonucundan da anlaşılabacağı üzere, finansal tabloların kullanıcıların istekleri ile uyumlu içinde olması gerekmekte ve bu uyumun gerçekleşmediği koşullarda da finansal tabloların anlamsız rakamlar bütünü olacağı belirtilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.43-44).

Önemlilik

Kullanıcılara ulaştırılan ve finansal tablolarda yansıtılan bilginin yanlış olması, kullanıcıların kararlarını etkiliyorsa o bilgi önemlilik arz eden bilgidir. Önemlilik derecesi; işletmeden işletmeye, bilginin türüne, finansal tablo türüne göre göreceli olarak değişiklik göstermektedir. Önemlilik kavramı; finansal tabloların ihtiyaca uygun ve güvenilir olma nitelikleri arasında sınırdır. Önemlilik, ihtiyaca uygunluk ile doğrudan ilişkilidir. Bir finansal

tablo kalemi önemli değilse, ihtiyaca uygun da değildir. Önemli olduğu kabul edilen her bir kalem finansal tablolarda ayrı ayrı sunulmakta buna karşın benzer işlem ve nitelikteki diğer önemsiz tutarlarla birleştirilir ve finansal tablolarda ayrı olarak sunulmaz. Ek olarak finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak gösterilmeyi gerektirecek ölçüde önemli olmayan tutarlardan bir kısmı, dipnotlarda açıklanması gerekecek önemde olabilmekte bu durumda da ilgili bilgiler dipnotlarda açıklanır (Demir, 2009, s.3; Akdoğan ve Tenker, 2007, s.41).

Güvenilirlik

Finansal tablolarda yansıtıla bilginin güvenilir olması gerekmektedir. Finansal bilgi; gerçeğe uygun şekilde gösterildiğinde, önemli düzeyde önyargı ve hatalardan uzak olduğunda ve doğrulanabilir olduğunda güvenilirdir. Tam set UFRS'deki kavramsal çerçeveye göre güvenilirlik 4 (dört) kavram ile sağlanmaktadır (Demir, 2009, s.3);

- Gerçeğe Uygun Sunum
- Özün Önceliği
- Tarafsızlık
- İhtiyatlılık ve Tam Açıklama

Bazı durumlarda ihtiyaca uygun olan bilgi güvenilir olmayabilir ya da anlaşıldığı şekliyle yanıltıcı olabilir. Bu gibi durumlarda söz konusu bilgi finansal tablolara yansıtılmamalıdır. Örnek verecek olursak; işletme aleyhine açılan bir zarar tazmini davasında davanın dayanağının geçerliliği ve tazminat talebi rakamı konusunda herhangi bir anlaşmazlık varsa, işletmenin bilançosunda tazminat talebinin tamamına karşılık ayrılması uygun değildir, durumun ve rakamların finansal tablolara yönelik dipnotlarda açıklanması daha uygun olur (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009, s.48).

Karşılaştırılabilirlik

Finansal tabloların, kullanıcılar tarafından belli bir zaman diliminde takip edilmesine imkan vermek için karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir finansal tabloların olması hem işletmelerin farklı dönemdeki bilgilerinin karşılaştırılmasını hem de farklı işletmelerin kendilerine özgü durumları karşılaştırılmasını sağlamaktadır (Gücenme Gençoglu, 2007, s.22-25).

Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için, işletme finansal tablolarını karşılaştırma imkanları bulunmalıdır. Ek olarak, kullanıcıların, farklı işletmelerin finansal

durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını birbirleriyle kıyaslayabilmesi için bunlara ait finansal tabloları karşılaştırma olanağına sahip olması gerekir. Dolayısıyla, benzer işlemlerin ve diğer olay ve koşulların finansal etkileri, gerek işletme içerisinde farklı zaman ve yerlerde gerekse diğer işletmelerde tutarlı bir şekilde ölçülmeli ve sunulmalı ayrıca, kullanıcılar, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin ortaya çıkardığı etkiler hakkında bilgilendirilmelidir (IFRS for SMEs, paragraf 2.11).

Zamanında Sunum

Finansal bilgilerin ihtiyaca uygun olabilmesi, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilmesi ile doğru orantılıdır. Zamanında sunum, bilginin, karar alma sürecinde sunulmasını gerektirir. Gecikmeli olarak sunulmuş olan bir bilgi, ihtiyaca uygun olma özelliğini yitirebilir. İşletme yönetimi, zamanında yapılan raporlamanın ortaya çıkaracağı fayda ile bilginin güvenilir olması koşulu arasındaki dengeyi sağlamakla yükümlüdür. İhtiyaca uygunluk ve güvenilirlik arasındaki dengeyi sağlamak için kullanılması gereken ölçü, kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarının en iyi hangi şekil ve şartlarda karşılanmış olacağıdır (IFRS for SMEs, paragraf 2.12).

Özün Önceliği

Özün önceliği kavramı işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara yönelik değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerekliliğini ifade etmektedir. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte; bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilmekte bu gibi durumlarda da özün biçime önceliği esastır (Acar ve Tetik, 2010, s.16). Özün önceliği kavramına örnek verecek olursak finansal kiralama sözleşmelerinde, kiralama konusu varlığın mülkiyeti yasal olarak kiralayanda kalmakta fakat kiracının her türlü risk ve yararı devraldığından dolayı söz konusu varlık kiracının finansal tablolarında gösterilmektedir. Bir diğer örnek de vergi hukuku açısından şüpheli alacak sayılan kanuni takipteki bir alacağın tahsilinde pratik açıdan şüpheli bir durum görülmüyorsa, bu alacağa şüpheli alacak işlemi yapılmamalıdır (Demir, 2009, s.3; Şamiloğlu ve Akgün, 2010, s.11)

İhtiyatlılık

İhtiyatlılık, belirsizlik nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlıkların ya da gelirin olduğundan fazla, borçların ya da giderlerin ise olduğundan eksik belirlenmemesi amacıyla gereken dikkatin gösterilmesini ifade etmektedir. Ek olarak, ihtiyatlı bir tutum içinde olmak,

kasıtlı olarak varlıkların ya da gelirin olduğundan eksik, borçların ya da giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine izin vermemektedir. İhtiyatlılık, taraflı yaklaşıma izin vermemektedir (IFRS for SME's, paragraf 2.9).

Fayda Maliyet Dengesi

Bilgiden sağlanan faydanın, söz konusu bilgiyi elde etmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalı fakat faydaların ve maliyetlerin belirlenmesi genellikle subjektif bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan, maliyetler genellikle faydadan yararlanan kullanıcılar tarafından yüklenilmez ve bilginin faydalarından genellikle geniş çapta dış kullanıcılar yararlanır.

Finansal raporlama, sermaye sağlayıcılarının daha etkin karar almalarına yardımcı olmaktadır. Bu da ekonominin tamamı açısından, sermaye piyasalarının daha etkin ve verimli bir şekilde işlemesi ve sermaye maliyetinin azalması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bireysel açıdan ise, işletmeler, sermaye piyasalarına giriş imkanlarının artması, halkla ilişkiler alanına yansıyan olumlu etkiler ve sermaye maliyetlerindeki olası azalmalar sonucunda bu faydalardan yararlanırlar. Söz konusu faydalar, yönetimle ilgili daha iyi kararlar alınmasını da içerebilir (IFRS for SMEs, paragraf 2.13-14).

Hesaplardan bilgi temin etmenin fayda ve maliyeti arasında denge sağlanması hususu, UMSK tarafından daima katlanılması gereken bir güçlük olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, KOBİ mali tablo hazırlayıcılarının UFRS'leri kullanması pratik güçlükler ve bu nedenle de nisbi maliyetler içermekte bu nedenle de KOBİ'ler için fayda ve maliyet dengesi açısından daha basitleştirilmiş standartlar seti oluşturulmuştur (Aslan, 2007, s.208).

Tahakkuk Esası

Finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenmektedir. İşlemler ve olaylar nakit hareketine neden olduğunda değil, oluştuklarında kayda alınmalı ve o dönemin finansal tablolarında yer almalıdır. Örneğin, aralık ayında kredili olarak yapılmış olan satışın bedeli izleyen yılın ocak ayında yapılacak ise satış hasılatı satış bedelinin tahsil edileceği ocak ayında değil, satışın gerçekleştiği aralık ayında kayda alınmalıdır. Finansal tabloların tahakkuk esasına göre hazırlanıyor olması, kullanıcıları sadece geçmişteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da

bilgilendirerek kullanıcılara ekonomik kararlar verirken en çok yararlanacakları türden bilgiler sunmaktadır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009, s.46).

2.4.1.2 Finansal Durum ve Finansal Performans

İşletmenin finansal durumu, işletmeye ait finansal durum tablosunda yer alan varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibarıyla birbirleri ile olan ilişkilerini yansıtmaktadır. Varlıklar, geçmişte ortaya çıkan olaylar sonucunda meydana gelen ve işletmenin kontrolünde bulunan gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması muhtemel değerler olarak tanımlanmaktadır. Borçlar, geçmişte meydana gelen olaylardan dolayı kaynaklanan ve ödenmesi durumunda ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Özkaynaklar ise işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır (IFRS for SMEs, paragraf 2.15-16).

Finansal performans, işletmenin belirli bir raporlama dönemine yönelik gelir ve gider arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Standartta, işletmenin finansal performansları kapsamlı gelir tablosunda sunulabileceği gibi gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki ayrı finansal tablo olarak da sunulabilir. Gelir, özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar dışında, işletmeye giren varlıklar ya da işletmeye ait varlıkların değerlerinde ortaya çıkan artışlar veya borçlarda ortaya çıkan azalışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama döneminde gerçekleşen ekonomik değerlerde yaşanan artışlar olarak tanımlanmaktadır. Gider ise, özkaynak yatırımcılarının yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, işletmeden çıkan varlıklar ya da işletmeye ait varlıkların değerlerinde ortaya çıkan azalışlar veya borçlarda ortaya çıkan artışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının azalmasına sebep olan ve raporlama döneminde gerçekleşen ekonomik değerlerde yaşanan azalışlar olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 2.23-24).

2.4.1.3 Varlık-Borç-Gelir-Gider ve Muhasebeleştirilmesi

Muhasebeleştirme, varlık, borç, gelir ya da gider tanımlarını karşılayan kalemlerin finansal tablolara yansıtılması sürecini ifade etmektedir. Aşağıdaki unsurların varlığı durumunda bir kalem finansal tablolara yansıtılmaktadır;

- Kalem gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlaması ya da işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olması muhtemel ise,
- Kalem maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ise.

Muhasebeleştirme koşullarının ilkinde sözü edilen muhtemel (olası) kavramı, bir kaleme yönelik gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişi ya da işletmeden çıkışı konusundaki belirsizlik düzeyini ifade etmektedir. Belirsizlik düzeyi, finansal tabloların hazırlandığı tarihte mevcut koşullara yönelik göstergeler esas alınarak değerlendirilir. Söz konusu değerlendirmeler her bir kalem için ayrı ayrı; tek başına önemsiz çok sayıdaki kalem için ise toplu olarak yapılır (IFRS for SMEs, paragraf 2.27-28-29).

Muhasebeleştirme koşullarından ikinci kriter ise, kalemin maliyetinin ya da değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesidir. Genellikle maliyet veya değer kolaylıkla tespit edilebilir olmasına rağmen bazı durumlarda maliyet ya da değer makul olarak tahmin edilmesi gerekmektedir. Eğer makul değer yapılamadığı durumlar ortaya çıkarsa, söz konusu kalemler muhasebeleştirme kriterlerini taşıyabilir bile finansal tablolara dahil edilemezler (IFRS for SMEs, paragraf 2.30).

2.4.1.4 Ölçme ve Ölçmenin Güvenilirliği

Finansal tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüleceği parasal tutarların belirlenmesi işlemi ölçme olarak tanımlanmaktadır. Ölçme, belirli bir ölçüm esasının seçilmesini ifade eder. Gerek Tam Set UFRS’de gerekse KOBİ’ler için TFRS standardında iki genel ölçüm esasları kullanılmakta, söz konusu ölçüm esasları tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer esaslarıdır (IFRS for SMEs, paragraf 2.33).

Tarihi maliyet, elde edilme tarihinde varlık için ödenmiş olan nakit ya da nakit benzeri tutarı ya da verilmiş olan karşılığın gerçeğe uygun değeridir. Borçlar için tarihi maliyet, yükümlülüğün ortaya çıktığı tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır (IFRS for SMEs, paragraf 2.34).

Gerçeğe uygun değer ise, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

KOBİ’ler için TFRS standardında açıkça tanımlanmamakla birlikte, Tam Set UFRS’de ilgili standartlar kapsamında uygulanan ve KOBİ’ler için TFRS standardında da kullanılan ölçüm esasları aşağıda yer almaktadır (Demir, 2009, s.6) ;

- Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer: Bir pazarlık ortamında istekli alıcı ve satıcı arasında bir varlığın ya da nakit yaran birimin satışından elde edilebilecek tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle ulaşılan tutardır (IFRS for SMEs, paragraf 27.14).

- İtfa edilmiş maliyet: Bir finansal varlık ya da yükümlülüğün kayıtlara ilk olarak alındığı zaman ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten; ilk değerle vadedeki değer arasındaki farkın “etkin faiz metodu” ile birikimli itfası eklendikten veya düşüldükten ve değer kaybı ya da tahsil edilememeden dolayı yapılan değer azalışları düşüldükten sonra ulaşılan tutardır (IFRS for SMEs, paragraf 11.15).

- Gerçekleşebilir değer: Normal bir elden çıkarmada varlığın satışından elde edilecek nakit ya da nakit benzerleridir.

- Net gerçekleşebilir değer: İşin olağan akışı içinde oluşması tahmin edilen satış fiyatı, eksi işi tamamlamanın maliyeti, eksi satışın yapılabilmesi için gerekli olan tahmini maliyetlerdir.

- Kullanım değeri: Bir varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (IFRS for SMEs, paragraf 27.15).

- Bugünkü değer: İşin olağan akışı içerisinde varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının bugüne iskonto edilmiş değeridir.

- Cari maliyet: aynı ya da benzer bir varlığın elde edilmesi halinde ödenmesi gerekli nakit ya da nakit benzerlerinin tutarındır.

- Geri kazanılabilir değer: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır (IFRS for SMEs, paragraf 27.11).

KOBİ’ler için TFRS’de finansal tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçümünde ki bazı detaylara aşağıda yer verilmiştir;

İlk Muhasebeleştirmede Ölçme

Standardın özel olarak gerçeğe uygun değer gibi diğer bir esasın uygulanmasını gerektirmediği durumlarda, varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında tarihi maliyet esasına göre ölçülmektedir (IFRS for SME's, paragraf 2.46).

Sonraki Ölçümler

KOBİ'ler için TFRS'de finansal varlık ve finansal borçların, finansal olmayan varlıkların ve diğer borçların sonraki ölçümleri şu şekilde yapılmaktadır;

Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar

KOBİ'ler için TFRS standardı, ölçüm amacıyla finansal araçları; temel finansal araçlar ve diğer finansal araçlar olarak iki sınıfa ayırmaktadır. Temel finansal varlıklar ve borçlar, prensip olarak değer düşüklüğü düşülmüş itfa edilmiş maliyet ile ölçülmektedir. Fakat, borsada işlem gören hisse senetleri gibi gerçeğe uygun değerleri güvenilir biçimde ölçülebilenler ise gerçeğe uygun değer farkları kar veya zarara yansıtılmış bir biçimde gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür (IFRS for SMEs, paragraf 2.47).

Finansal Olmayan Varlıklar

İlk muhasebeleştirmede tarihi maliyet üzerinden ölçülmekte olan finansal olmayan varlıkların birçoğu, izleyen dönemlerde diğer esaslara göre ölçülmektedir. Bu duruma örnek verecek olursak (IFRS for SMEs, paragraf 2.49);

- maddi duran varlıklar, amorti edilmiş maliyet değeri ile geri kazanılabilir tutardan düşük olanı ile ölçülür (maliyet modeli ile ve değer düşüklüğü ölçülerek),
- stoklar, maliyet ile satış fiyatından satışı tamamlamak için gerekli maliyetler düşüldükten sonra kalan değerden düşük olanı ile ölçülür (net gerçekleşebilir değer),
- kullanımda olan veya satış amaçlı elde tutulan finansal olmayan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı muhasebeleştirilir.

KOBİ'ler için TFRS standardı aşağıdaki varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümüne izin verir ya da zorunlu kılar (IFRS for SMEs, paragraf 2.50);

- iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar,
- yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- tarımsal varlıklar.

Finansal Borçlar Dışındaki Borçlar

Finansal borçlar dışındaki yükümlülüklerin birçoğu, raporlama tarihinde yükümlülüğü ortadan kaldırmak için gerekli tahmini tutar üzerinden ölçülmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 2.51).

Netleştirme

Netleştirme esasında işletme bir TFRS’de zorunlu kılmadıkça ya da izin vermedikçe varlıkları ya da borçları veya gelirleri ve giderleri netleştiremez. Netleştirme, varlık ve kaynak hesaplarının ya da gelir ve giderlerin birbirinden mahsup edilmesini ve net tutarın finansal tablolara aktarılmasını ifade etmektedir. Bilançoda, varlıklarda değer düşüklüğü karşılığının söz konusu varlık altında indirim unsuru olarak gösterilmesi netleştirme olarak kabul edilmemektedir. Örnek verecek olursak, stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra söz konusu varlıkların net tutarıyla gösterilmesi netleştirme anlamına gelmemektedir (Özerhan ve Yanık, 2010, s.38; IFRS for SMEs, paragraf 2.52).

2.4.1.5 Kavramlar Ve Genel İlkelerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Kavramlar ve genel ilkelere ait, Tam Set UFRS ve KOBİ’ler için TFRS değerlendirildiğinde, her iki standart seti de aynı prensiplere sahip olduğu ancak, KOBİ’ler için TFRS’nin basit bir dille hazırlandığı ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içerdiği görülmektedir (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8).

2.4.2 KOBİ TFRS Bölüm 3- Finansal Tabloların Sunuluşu

Finansal tablo kavramı, muhasebenin yerine getirmesi gereken işlevlerden biri olan raporlama işlevinin gerçekleşmesini sağlayan kavramdır. İşletmede ortaya çıkan olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere aktarmak muhasebenin en önemli görevlerinden biridir. Bu görevin gerçekleşmesine finansal tablolar yardımcı olmaktadır. Buna göre finansal tablolar, muhasebe işlemi içerisinde, kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır (Akdoğan ve Tenker, 1992, s.1-2).

Finansal tablolar, bir işletmenin varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem karının oluşumu ve kullanımı gibi konularda bilgi içeren, muhasebe ilke ve muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenen tablolar olarak da tanımlanmaktadır (Şamiloğlu ve Akgün, 2010, s.23).

Finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanması için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmeye dönük olarak oluşturulan finansal tablolar kullanıcıların genellikle ortak ihtiyacı olan işletmeler hakkında bilgi edinme talebini karşılayabilmektedir. Diğer yandan finansal tablolar geçmişte yapılmış olan işlemleri yansıtmaktadır ve finansal olmayan bilgileri içermemektedir. Dolayısıyla kullanıcılar ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duydukları bilgilerin tamamını finansal tablolardan elde etme imkanına sahip değildirler (Gücenme Gençoğlu, 2007, s.21).

Finansal tabloların amacına dönük olarak bilgi sağlayan üç temel finansal tablo bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosudur. İşletmenin finansal durumu hakkındaki bilgiler finansal durum tablosunda (bilanço), faaliyet sonuçları hakkındaki bilgiler kapsamlı gelir tablosunda, finansal surumdaki değişiklikler ise genellikle nakit akış tablosunda raporlanmaktadır. UMS 1, bu tablolara özkaynaklar değişim tablosunu da ilave etmiştir. UMS 1'e göre finansal tablolar seti bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotlardan oluşur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010, s.3; Özerhan ve Yanık, 2010, s.5). UMS 1'e göre belirlenen finansal tabloların amaçları, Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de üç noktada toplanmıştır. Bunlar;

- 1-Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- 2- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- 3- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyetleri sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.32; Şamiloğlu ve Akgün, 2010, s.33).

Finansal tablolarda *gerçeğe uygun sunum* yapılırken, standartta bir önceki bölümde belirtilmiş olan varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunum yapılması gerekmektedir. KOBİ'ler için TFRS'nin yapılması gerekli ek açıklamalarla birlikte ilgili KOBİ işletmesinin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun biçimde sunmasını sağladığı kabul edilmektedir. Ayrıca bu standardı kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler tarafından uygulanması durumunda, Standart, ilgili finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunum sağladığını kabul etmemektedir (IFRS for SMEs, paragraf 3.2).

2.4.2.1 KOBİ'ler İçin Finansal Tabloların UFRS İle Uyumu

KOBİ'ler için TFRS'ye uygun olarak finansal tablolarını hazırlamış olan işletmeler, standartta yer alan tüm maddelere uyduklarını belirten bilgileri dipnotlarında sunmalılardır. Standardın finansal tablo hedefleriyle uyuşmadığı durumda, ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde, işletme yönetiminin oluşturduğu finansal tabloların gerçeğe uygun bilgiler verdiği, gerçekten sapmalara neden olabilecek hükümlerin dışında, finansal tabloların KOBİ'ler için TFRS ile uyumlu olduğu ve uygulanmayan bu hükümlerin neden finansal tablolarda yanıltıcı sonuçlar verdiği ve yerine hangi uygulamanın tercih edildiği açıklanmalıdır. Ancak yasal düzenlemelerin finansal tablolarda yanıltıcı sonuçlara neden olabilecek hükümlerden kaçınmaya izin vermediği durumlarda, yanıltıcı sonuç verebilecek finansal tablolarda gerekli düzenlemeler yapılarak yanlış yönlendirmeler azaltılmaya çalışılır (IFRS for SMEs, paragraf 3.3-3.4).

2.4.2.2 Finansal Tablo Setinin İçeriği

İşletmenin Sürekliliği

Standardı uygulayan işletmelerin faaliyetlerine sürekli olarak devam edebilme yeteneklerinin olması önemlidir. İşletmenin sürekliliği değerlendirilirken raporlama tarihinden sonraki dönemlere ait bilgilere dikkat edilir. Hazırlanan raporlar ise yılda en az bir defa sunulmaktadır. İşletmenin raporlama döneminde herhangi bir değişiklik olduğunda, finansal tablolar karşılaştırılabilir olmadığında ve dönem değişikliğinin nedeni belirtildiği durumlarda raporların sunulma sıklığı değişebilir (IFRS for SMEs, paragraf 3.8-3.9).

Raporlama Sıklığı

KOBİ'ler için TFRS standardı Tam Set finansal tabloların yılda en az bir defa sunulmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmenin raporlama döneminin bitiş tarihi değiştiğinde ve yıllık finansal tabloların daha uzun veya daha kısa bir dönem için hazırlanması gerektiğinde, aşağıdaki hususların dipnotlarda açıklanması gerekmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 3.10):

- Raporlama döneminin değiştiğine yönelik bilgi,
- Daha uzun ya da kısa raporlama dönemi kullanılmasının nedeni,
- Finansal tablolardaki bilgilerin tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığına dair bilgi.

İşletmeler normalde finansal tablolarını düzenli olarak bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenlerler fakat bazı durumlarda örneğin elli iki haftalık dönem için finansal raporlamayı tercih edenler işletmeler için standart herhangi bir kısıtlama getirmemektedir (Şamiloğlu ve Akgün, 2010, s.41-42).

Sunumun Tutarlılığı

Finansal tabloların sunumu ise tutarlılık göstererek tüm dönemlerde aynı olmaktadır ancak işletmenin faaliyet alanı değiştiğinde veya standardın sunumunda değişiklik yapılması gerektiğinde raporların sunulma biçiminde değişiklik olabilir. Değişiklik yapıldığı durumda ise karşılaştırılmalı tutarların yeniden sınıflandırılması gerekir ve bu sınıflandırma sürecinde yeniden sınıflandırma işleminin niteliği, yeniden sınıflandırılan kalem ya da kalem grubunun tutarı ve yeniden sınıflandırmanın nedenleri hakkında açıklamalar yapılır (IFRS for SMEs, paragraf 3.11-3.12).

Karşılaştırmalı Bilgi

Standartta göre, cari dönem finansal tablolarında sunulan tüm kalemlerin önceki karşılaştırma dönemine ilişkin karşılaştırmalı tutarlarının açıklanması zorunludur.

Önemlilik ve Toplulaştırma

Önemlilik ve Birleştirme esasına göre işletmeler benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. Önemli olduğu düşünülen nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemler de ayrı olarak sunulmaktadır. Finansal tablolar çok sayıda işlem veya diğer olayların işleminden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi sonucu oluşur. Herhangi bir eksiklik ya da yanlış sunulmuş olan kalemler eğer finansal tablolarla ilgili ekonomik kararları etkileyici öneme sahipse, söz konusu kalemlerin önemli olduğu kabul edilmektedir. Önemlilik, eksik ya da yanlış raporlama düzeyine ve niteliğine bağlı olmakta ve işletmeye özgü koşullar içerisinde değerlendirilmelidir. Sınıflandırma ve birleştirmedeki son aşama finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan birleştirilmiş ve sınıflandırılmış bilginin sunumudur (IFRS for SMEs, paragraf 3.15-3.16).

2.4.2.3 Tam Bir Finansal Tablo Seti

Standartta tam bir finansal tablo setinde olması gerekenler şöyle ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 3.17);

- Raporlama tarihi itibariyle düzenlenecek finansal durum tablosu,
- Kar veya zararda muhasebeleştirilen kalemler ile diğer kapsamlı geliri oluşturan kalemleri birlikte içeren, dönemin gelir ve gider kalemlerinin tamamının yer aldığı raporlama tarihiyle düzenlenecek olan tek bir kapsamlı gelir tablosu ya da gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu isimleriyle sunulan iki ayrı tablo,
- Raporlama dönemine yönelik özkaynak değişim tablosu,

- Raporlama dönemine yönelik nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen ve diğer açıklayıcı bilgileri kapsayan dipnotlar.

2.4.2.4 Finansal Tabloların Niteliğine İlişkin Bilgiler

Standard finansal tabloların niteliğine ilişkin bilgileri şu şekilde ifade etmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 3.23-3.24);

- Finansal tabloların her biri ve dipnotları, birlikte yayımlandıkları diğer belge ve dokümanlardaki bilgilerden ayırt edilerek açıkça gösterilir,
- Raporlamayı yapan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminin sonundan bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,
- Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa işletme grubuna mı ait olduğu hakkındaki açıklamalar,
- Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,
- Finansal tablolarda kullanılan para birimi,
- Finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın düzeyi olarak belirtilmektedir.

Dipnotlar da ise işletmenin ikametgahı, yasal durumu, kurulduğu ülke ve kanuni merkezinin adresi, faaliyet gösterdiği alan ve ana faaliyetinin niteliği açıklanır.

Bu standartla, işletmelerin mali tablolarına yönelik raporları, hisse başına kazanç bilgileri veya raporlarına ilişkin sunumlarına dair herhangi bir hüküm içermemekle birlikte söz konusu açıklamalar yapıldığında hazırlanış ve sunuş esaslarının belirtilmesi gerekir (IFRS for SMEs, paragraf 3.25)

2.4.2.5 Finansal Tabloların Sunuluşunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Finansal tabloların sunuluşuna dair Tam Set UFRS değerlendirildiğinde, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu için sunum kolaylığı Tam Set UFRS uyarınca raporlama yapan işletmeler için mevcut olmadığı, Tam Set UFRS uyarınca bölüm bilgileri UFRS 8 Bölümlerince Raporlama standardına göre sunulduğu, Tam Set UFRS uygulayan işletmeler UFRS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı uyarınca hisse başına kazançla ilişkin bilgi sunduğu ve geriye dönük olarak yapılan düzeltmelerde ya da finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırılması durumunda, karşılaştırılabilen en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu eklendiği görülmektedir.

KOBİ'ler için TFRS değerlendirildiğinde, işletmenin özkaynaklarında meydana gelen değişim yalnızca kar veya zarardan temettü ödemelerinden önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikası değişikliğinden kaynaklanıyorsa işletme kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yerine gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu adıyla tek bir tablo sunabildiği, KOBİ'ler için TFRS uyarınca bölüm bilgilerinin finansal tablolarda sunumun gerekmediği, KOBİ'ler için TFRS, finansal tablolarda hisse başına kazancın sunumunun gerekli olmadığı görülmektedir. Ayrıca KOBİ'ler için TFRS'de "Geriye dönük olarak yapılan düzeltmelerde ya da finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırılması durumunda, karşılaştırılabilen en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu eklenmelidir." Hükmü yer almamaktadır. Göze batan ikinci farklılık sunulacak dipnotların sayısıdır. Tam set UFRS'de 3000'e yakın açıklama bilgisi istenirken, KOBİ'ler için TFRS'de 300'e yakın açıklayıcı bilgi istenmektedir (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8; Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.23).

2.4.3 KOBİ TFRS Bölüm 4- Finansal Durum Tablosu

Bu bölüm, finansal durum tablosunda sunulması gereken bilgilerin niteliğini ve sunum yöntemlerini içermektedir.

2.4.3.1 Finansal Durum Tablosu Tanımı

İşletmelerin temel amacı; maksimum kar ve işletmenin sürekliliğini sağlamak için sağlıklı bir yapıya sahip olmak ve bu yapıyı işletmenin ömrü boyunca sürdürmektir. Söz konusu amacın gerçekleşmesi, gelecek dönemlere ait faaliyetlerin etkin bir şekilde planlanması ile yeterli yönetim kontrolünün bulunmasına bağlıdır. İşletmenin cari dönemine ait mali tablolar, işletme açısından en önemli yönetim kontrol aracın oluştururken, işletme yöneticileri; gelecek döneme ilişkin faaliyetlerin planlanmasında, cari dönemle geçmiş döneme ait mali tablolardan yararlanmaktadırlar. Mali tabloların temelini de bilanço ve gelir tablosu oluşturur (Acar ve Tetik, 2010, s.26-27).

Finansal durum tablosu; bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları ve ek olarak faaliyet sonuçlarını muhasebe kurallarına, ilkelerine ve ilgili mevzuatın hükümlerine uygun ve karşılıklı tutarlar olarak gösteren çift yanlı bir çizelgedir (Sürmen, 2009, s.77) .

Finansal durum tablosunun tanımı, vergi kanunları, Tekdüzen Hesap Planı, SPK ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda da yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 74 ve Vergi

Usul Kanunu'nun 192. Maddelerinde bilanço; envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş özetidir şeklinde tanımlanmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur şeklinde tanımlanmaktadır. SPK'nın yayınlamış olduğu Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kuralları Hakkındaki Tebliğ'de ise (29.01.1989 tarihli ve 11/1 seri numaralı) bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki iktisadi ve finansal durumunu yansıtan, varlık ve kaynak yapısını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösteren tablo olarak açıklanmıştır. UMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın 77.maddesinde ve KOBİ'ler için TFRS 4.1. maddesinde finansal durum tablosu, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablo olarak nitelendirilmiştir (Şamiloğlu ve Akgün, 2010, s.48).

2.4.3.2 Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Bilgiler

Finansal durum tablosunda yer alan bilgiler şu şekildedir (IFRS for SMEs, paragraf 4.2);

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Finansal varlıklar,
- Stoklar,
- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Canlı varlıklar,
- İştiraklerdeki yatırımlar,
- Ortak kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Finansal borçlar,
- Dönem vergisine ait varlıklar ve borçlar,
- Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları,
- Karşılıklar,
- Kontrol gücü olmayan paylar ve ana ortak olan pay sahiplerinin özkaynak tutarı.

Standartta dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi de finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin boyutunun, niteliğinin ya da işlevlerinin veya benzer kalemlerin birlikte sunulma biçimlerinin finansal durumun açık bir şekilde anlaşılması açısından gerekli kıldığı

durumlarda, finansal durum tablosuna yeni kalemler eklenebilir ya da kullanılan tanımlar ve kalemlerin sıralama yöntemleri veya benzer kalemlerin toplu olarak sunulma biçimleri, işlemlerin türü ve faaliyetlerinin niteliğine göre gerektiğinde değiştirilebilir (IFRS for SMEs, paragraf 4.9).

Finansal durum tablosunda ek kalemlere yer verilip verilmeyeceği konusunda aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurulur (IFRS for SMEs, paragraf 4.10);

- Varlıkların tutarı, niteliği ve likiditesi,
- Varlıkların işletmedeki fonksiyonları,
- Borçların tutarı, niteliği ve ödeme zamanı.

KOBİ'ler için TFRS standardında, Tam Set UFRS'de olduğu gibi finansal tabloların şekli konusunda açıklama yapılmamıştır. Finansal tablolar standarda uyumlu olmak şartıyla ülkelerdeki ihtiyaçlara uygun şekilde düzenlenebilecektir. Finansal tabloların şekli, ülkelerin düzenleyici ya da standart hazırlayıcı otoriteleri tarafından ayrıca düzenlenmektedir (Demir, 2009, s.11)

2.4.3.3 Finansal Durum Tablosunun Düzenlenme İlkeleri

İşletmenin belirli bir andaki durumunu yansıtan finansal durum tablosu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve “UMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu” ve “KOBİ'ler için TFRS Finansal Durum Tablosu Bölüm 4” standart hükümlerine uygun olarak hazırlanmalıdır. Ülkemizde de çeşitli kesimler tarafından yapılan muhasebe standartları çalışmalarından bu ilkeler UMSK standartlarında (günümüzde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) ve SPK tebliğlerinde benimsenmiştir. Söz konusu ilkelere aşağıda yer verilmiştir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.73).

Finansal durum tablosu ilkelerinin amacı, sermaye koyan ve sonradan kendine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ile bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belirli bir tarihte işletmenin finansal durumunun açıklanması ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Finansal durum tablosunda tüm varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar gayri safi değerleri ile sunulmaktadırlar. Söz konusu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine herhangi bir engel teşkil etmemektedir. Net değer, finansal durum tablosunun düzenlenmesinin gereği olan indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi

esasidir. Varlıklar ve borçlar başka bir standart ya da yorum öngörmediği sürece netleştirilmemelidir. Bu amaçlara göre belirlenen finansal durum tablosu ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olarak aşağıda belirtilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.73).

2.4.3.3.1 Varlıklara İlişkin İlkeler

Varlıklar dönen ve duran varlıklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Dönen varlıklar; işletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüşmesi beklenen ya da satılmak veya tüketilmek üzere elde tutulan varlıklar, özellikle ticari amaçlarla ve kısa süre için elde tutulan ve finansal durum tablosu tarihinden itibaren on iki ay içinde paraya dönüştürülmesi beklenen varlıklar ve kullanımı sınırlandırılmamış nakit ve benzeri varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.74).

Duran varlıklar; işletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun bir süre yararlanılmakta olan uzun vadeli varlıkları finansal durum tablosunda duran varlık olarak gösterilmektedir. Duran varlıklar grubunda yer alan söz konusu varlıkların eğer vadeleri on iki ayın altında kalıyorsa dönen varlıklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

Finansal durum tablosunda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklarda değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur (Usta, 2008, s.91).

Dönen ve duran varlık grubunda yer alan vadeli senetsiz alacaklarla alacak senetlerini, finansal durum tablosu tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Dönen varlıklar grubu içerisinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak olan değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.74; Usta, 2008, s.91; Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.14).

Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden fakat gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve Finansal durum tablosunda ayrıca gösterilmelidir. Finansal durum tablosunda, duran varlıklar

grubunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek için, her dönem ayrılmakta olan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca finansal durum tablosunda gösterilmelidir. Aynı şekilde duran varlıklar grubunda yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek için her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları da ayrıca finansal durum tablosunda gösterilmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.14-15; Gücenme, 2005, s.30-31).

Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılamaz ve söz konusu alacaklar bilanço dipnot ya da eklerinde gösterilir. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almakta olan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilmeli, söz konusu ilke alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için geçerli olmakla birlikte ek olarak, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.14-15).

2.4.3.3.2 Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde yer alırken, bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde gösterilmektedir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.75-76; Usta, 2008, s.91).

Tutarları kesinlikle saptanamayan ya da tartışmalı olanları da kapsamak üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun bir şekilde tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli bilançoda da ayrıca gösterilmelidir. Bilinen fakat tutar olarak tahmin edilemeyen durumlar da bilançonun dipnotlarında açıkça belirtilmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.15).

Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilmiş olan hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden fakat gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili olduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı

gösterilmesi temel ilkedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.15; Akdoğan ve Tenker, 2007, s.76).

2.4.3.3.3 Özkaynaklara İlişkin İlkeler

İşletme sahip veya ortaklarının sahip ya da ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturmaktadır. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, çeşitli isimler altında işletmede bırakılan karları ile dönem net karı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.16; Gücenme,2005, s.31-32).

İşletmenin ödenmiş sermayesi bilanço kapsamında tek bir kalem olarak gösterilmekte fakat esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmışsa, söz konusu hesaplar her grubun haklarını, kar ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde bilanço dipnotlarında gösterilir (Çabuk ve Lazol, 2008, s.9-10).

İşletme hissedarları tarafından yatırılmış olan sermayenin devam ettirilmesi gerekmekte, işletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması durumunda, özkaynaklarda meydana gelen azalmalar hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenip kaydedilmelidir. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilebilmesi için geçmiş yıl zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır (Çabuk ve Lazol, 2008, s.9-10).

Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl kar/zararları ve dönem net karı/zararından oluşmaktadır. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içermektedir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelmektedir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.76-77).

2.4.3.3.4 Finansal Durum Tablosunda Sunulacak Olan Asgari Bilgiler

KOBİ'ler için TFRS Standardında finansal durum tablosunda sunulması gereken asgari bilgiler tablo 2.5'de gösterilmiştir (IFRS for SMEs, paragraf 4.2; Demir, 2009, s.11);

Tablo 2.5 Finansal Durum Tablosunda Sunulan Asgari Bilgiler

Varlıklar	XXX Tarihli Finansal Durum Tablosu	Kaynaklar
DÖNEN VARLIKLAR		YÜKÜMLÜLÜKLER
Nakit ve Nakit Benzerleri		Borçlar
Alacaklar		Finansal Borçlar
Finansal Varlıklar		Vergi Karşılıkları
Stoklar		Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri
		Karşılıklar
DURAN VARLIKLAR		
Maddi Duran Varlıklar		ÖZKAYNAKLAR
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Ana Ortaklık Sahiplerinin Özkaynakları
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		Ana Ortaklık Dışı Paylar
Canlı Varlıklar		
Müşterek Kontrol Edilen Yatırımlar		
İştiraklerdeki Yatırımlar		
Ertelenmiş Vergi Varlıkları		

2.4.3.3.5 Finansal Durum Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Tam Set UFRS’de ve KOBİ’ler için TFRS’de bilanço’nun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğine yönelik düzenlemelerin birçoğu UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na göre yapılmıştır. UMS 1’de cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflama ve likidite esaslı sınıflama olmak üzere bilançonun iki yöntemden birine göre sunulabileceği ifade edilmektedir. Söz konusu yöntemlerden hangisine göre bilançonun sunulacağına karar verirken, işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenip belirlenememesine ve hangi yöntemin güvenilir bilgi sağlayacağına bakılması önemlilik arz etmektedir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009, s.75).

2.4.4 KOBİ TFRS Bölüm 5- Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

Gelir tablosu (gelir-gider tablosu), işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlanmış olduğu tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde etmiş olduğu dönem net kar ya da zararını toplu bir şekilde gösterildiği muhasebe raporu olarak tanımlanmaktadır. Gelir tablosu diğer bir tanımıyla, işletmenin belirli bir hesap

döneminde satışlarını, diğer gelir ve gider kalemlerini kapsayan finansal bir rapordur (Hacıüstemoğlu, 2000, s.213).

Gelir tablosu, işletmenin periyodik gelişmeleri ile içinde bulunduğu dönemdeki kazanç gücünü tam ve gerçeğe uygun olarak yansıttığı ve işletmenin bir dönem faaliyeti ile ilgili bilgileri ortaya koymaktadır, bu açıklamalara göre gelir tablosu belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerinin bir bütün olarak mali yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor olmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.178).

Gelir tablosu, işletme içi ve dışı amaçlarla düzenlenmekte, işletme içi amaçlarla düzenlenen gelir tablosu işletmelerde yönetim aracı olarak planlama, kontrol ve karar vermede kullanıldığından dolayı önemlilik arz etmektedir. Gelir tablosu yatırımcıya direkt bilgi vermekle birlikte yönetimin etkinliğini de ölçmektedir. Ek olarak, gelir tablosunun bir iş faaliyetinin uzun vadeli bakış açısını elde etmek isteyen finansal analist için de büyük öneme sahiptir. Sonuç olarak gelir tablosu, işletmenin varlığını oluşturan toplam gelirler ve toplam maliyetler arasındaki farklılığı ortaya koyduğundan dolayı bu tablo, net gelirle birlikte ilgili faktörlerin gözden geçirilmesine katkıda bulunmaktadır (Şamiloğlu ve Akgün, 2010, s.74).

Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ait olduğu döneme ilişkin finansal performansını göstermektedir. Toplam kapsamlı karı gösteren bu tablolar tek bir finansal tabloda sunulacağı gibi iki ayrı finansal tabloda da sunulabilir. Toplam kapsamlı kar, kapsamlı gelir tablosu olarak ifade edilen tek bir tabloda veya gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu olarak ifade edilen iki ayrı tabloda sunulur. Kapsamlı gelir tablosu yaklaşımından gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu olarak ifade edilen iki tablo yaklaşımına geçilmesi veya iki tablo yaklaşımından tek tablo yaklaşımına geçilmesi muhasebe politikalarında yapılan değişikliği ifade eder. (IFRS for SMEs, paragraf 5.1-5.2).

2.4.4.1 Tek Tablo Yaklaşımı

Tek tablo yaklaşımı, kapsamlı gelir tablosunda bir döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamını yansıtmaktadır. Tek tablo yaklaşımının uygulanmasını içeren standart, muhasebe politikalarının değişikliklerinden doğan etkileri geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler olarak raporlamaktadır. Diğer kapsamlı gelir kalemleri ise toplam kapsamlı kar içerisinde yer alan kar veya zararın dışında muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 5.4).

Kapsamlı gelir tablosunda en az, bir döneme yönelik aşağıdakileri temsil eden kalemlere yer verilir(IFRS for SMEs, paragraf 5.5);

- hasılat,
- finansman giderleri,
- iştirakler ve ortak olarak kontrol edilen işletmelerin kontrolünde olan kar veya zarardaki paylar,
- vergi giderleri,
- durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zarar ve durdurulan faaliyetlerin varlıklarının elden çıkarılması ile sağlanan kazanç,
- kar veya zarar,
- diğer kapsamlı gelir kalemleri,
- diğer kapsamlı gelirlerdeki paylar ve toplam kapsamlı kar.

Ek olarak, kontrol gücü olmayan paya, ana ortaklığın sahiplerine isabet eden dönem kar veya zarar tutarı ile kontrol gücü olmayan paya ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden dönem kapsamlı gelir tutarı ayrı ayrı açıklanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 5.6).

2.4.4.2 İki Tablo Yaklaşımı

İki tablo yaklaşımında yer alan gelir tablosu hasılat, finansman giderleri, iştirakler ve ortak olarak kontrol edilen işletmelerin kontrolünde olan kar veya zarardaki paylar, vergi giderleri, durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zarar ve durdurulan faaliyetlerin varlıklarının elden çıkarılması ile sağlanan kazanç, kar veya zarar kalemlerini içerirken, kapsamlı gelir tablosu kar ve zarar kalemi ile başlamakta olup diğer kapsamlı gelir kalemlerini, diğer kapsamlı gelirdeki payları ve toplam kapsamlı kar kalemlerini içermektedir (IFRS for SMEs, paragraf 5.7).

İşletme, gelir tablosunu (finansal performans tablosu) tablo 2.6’de dönem net kar ve zararına kadar düzenlemekte, tablo 2.7’de de bir ara toplam alarak kapsamlı kar unsurlarını sıralamakta ve toplam kapsamlı kar ya da zarar rakamına ulaşmaktadır. Söz konusu tablolar şu şekilde gösterilmektedir (Demir, 2009, s.15);

Tablo 2.6 Gelir Tablosunun Dönem Net Kar Ve Zarara Göre Düzenlenmesi

Esas Faaliyet Gelirleri	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER
(Satışların Maliyeti)	
Brüt Kar (Zarar)	
(Faaliyet Giderleri)	
Faaliyet Karı (Zararı)	
Diğer Faaliyet Gelirleri	
(Diğer Faaliyet Giderleri)	
(Finansman Giderleri)	DURDURULAN FAALİYETLER
Durdurulan Faaliyet Gelirleri	
(Durdurulan Faaliyet Giderleri)	KAR (ZARAR)
Vergi Öncesi Dönem Karı (Zararı)	
(Vergi Karşılığı)	
Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	

Tablo 2.7 Ara Toplam Alarak Kapsamlı Kar Unsurlarının Yer Aldığı Gelir Tablosu

Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	KAR (ZARAR)
+ (-) Özkaynakta Ertelenen Kar (Zarar)	DİĞER KAPSAMLI KAR
Yabancı Para Çevrim Kazanç (Kayıp)	
Aktüerya Kazanç (Kayıp)	
Riskten Korunma Kazanç (Kayıp)	
KAPSAMLI KAR	TOPLAM KAPSAMLI KAR (ZARAR)
Dönem Kar/Zararına Dağılımı	DÖNEM KAR (ZARARININ) VE TOPLAM KAPSAMLI KARIN DAĞILIMI
Azınlık Payları	
Ana Ortaklık Payları	
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı	
Azınlık Payları	
Ana Ortaklık Payları	

2.4.4.3 Her İki Yaklaşımaya Yönelik Genel Hükümler

Bu standarda göre düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri, ortaya çıktıkları dönemdeki kar ya da zararın nedeni olarak değil, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük hizmetler olarak raporlanmalıdır. İşletme gerekli olduğu durumlarda finansal performansının anlaşılması açısından kapsamlı gelir tablosunda ek kalemlere, başlıklara ve ara toplamlara yer verebilir. Ayrıca hiçbir gelir ya da gider kaleminin kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda “olağandışı kalem” olarak raporlanamayacağı ya da tanımlanamayacağı dikkat çekici hususlardandır. Standartta giderler, niteliklerine veya işletmedeki fonksiyonlarına göre sınıflandırılmak koşuluyla sunulmaktadır. Yapılacak

sınıflamada ihtiyaca uygun olanı ve aynı zamanda güvenilir olanı tercih edilir (IFRS for SMEs, paragraf 5.8-9-10).

2.4.4.4 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Kapsamlı Gelir Tablosu ve gelir tablosu Tam Set UFRS'ye göre değerlendirildiğinde, KOBİ'ler için TFRS'de belirtilen özkaynak değişim tablosuna ilişkin sunum kolaylığı seçeneği Tam Set UFRS'de bulunmadığı, Tam set UFRS'nin çok sayıda kapsamlı gelir kalemine sahip olduğu görülmektedir. Tam set UFRS'de, durdurulan faaliyetlere ilişkin çok daha fazla detaylı açıklama yer almaktadır. Tam set UFRS (UFRS 5 Satış amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler) satış amaçlı elde tutulan bir duran varlığın (durdurulan bir faaliyetin duran varlıkları da dahil) defter değeri ile varlığın tahmini satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile finansal tablolarda yer almasını zorunlu tutar.

Diğer yandan KOBİ'ler için TFRS ile karşılaştırıldığında, KOBİ'ler için TFRS bir işletmenin, gelir tablosunu ve dağıtılmamış kârlarını; kapsamlı gelirin yerine ve finansal tabloların sunulduğu dönemler boyunca özkaynaklara ilişkin değişikliklerin kâr veya zarardan, temettü dağıtımından, önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişiklikten kaynaklanması durumunda özkaynak değişim tablosunun yerine sunmasına izin vermektedir.

KOBİ'ler için TFRS, finansal riskten korunma araçlarına ilişkin belirli kazanç ve kayıpların dışında yeniden sınıflandırmaya izin vermemektedir. KOBİ'ler için TFRS, giderlerin niteliğine ilişkin söz konusu ilave açıklamayı yapmayı açık bir şekilde zorunlu kılmamaktadır. KOBİ'ler için TFRS, finansal durum tablosunda 'satış amaçlı elde tutulan bir duran varlık' için ayrı bir sunum gerektirmemektedir. Tam set UFRS'de kapsamlı karın içeriği daha geniş tutulmuşken, bu standartta kapsamlı kar, üç unsurdan oluşmaktadır. İşletmenin yurtdışındaki faaliyetlerine ait finansal tablolarının çevrilmesiyle ortaya çıkan bazı kazanç ve kayıplar, Bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar, Finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerindeki bazı değişiklikler (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8; Demir, 2009, s.13).

2.4.5 KOBİ TFRS Bölüm 6- Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Bu standartta işletmelerin özkaynaklarında dönem içerisinde ortaya çıkan değişikliklerin özkaynak değişim tablosunda veya belirli koşulların sağlandığı ve işletmeler tarafından tercih

edildiği durumlarda gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda sunulmasına yönelik hükümleri içermektedir (IFRS for SMEs, paragraf 6.1).

2.4.5.1 Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, raporlama dönemine ilişkin kar ya da zarar tutarını, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine yönelik olarak dönem içinde muhasebeleştirilen tutarları ve özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarını gösterir (IFRS for SMEs, paragraf 6.2).

Tablo 2.8 Özkaynak Değişim Tablosu

ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri	Dağıtılmamış Karlar	Dönem Net Karı (Zararı)	Diğer Kapsamlı Kar	Toplam
ÖNCEKİ DÖNEM							
CARİ DÖNEM							
31.12.2008 Bakiyesi							
Politika/Tahmin/Hata Düzeltme							
Kar Dağıtımı							
Hisse Senedi İhraç Primleri							
Ödenmiş Sermaye Artışı							
31.12.2009 Bakiyesi							

2.4.5.1.2 Özkaynak Değişim Tablosunda Sunulması Gereken Bilgiler

Özkaynak değişim tablosunda, ana ortaklığın sahiplerine ve azınlık paylara denk gelen tutarlar ayrı ayrı gösterilerek dönemin toplam kapsamlı karı, geriye dönük olarak yapılan uygulama ve düzeltme işlemlerinin etkisi, kar veya zarardan kaynaklanan ayrıca diğer kapsamlı gelir kalemlerinden kaynaklanan değişimler ve özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırımlardan ve yatırımcılara dağıtılan kar payı değişimleri ve bağlı ortaklıklardaki

paylarda kontrol kaybı ile sonuçlanmayan değişikliklerden kaynaklanan değişimler yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 6.3).

2.4.5.2 Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu, dönem kar veya zararını ve dönem içinde dağıtılmamış karlarda meydana gelen değişimleri göstermektedir. Finansal tabloların ilgili olduğu raporlama döneminde özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin sadece kar ya da zarardan, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikalarının değiştirilmesi işlemlerinden kaynakladığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu adı altında tek bir tablo sunulmasına olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 6.4).

Tablo 2.9 Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Esas Faaliyet Gelirleri	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER
(Satışların Maliyeti)	
Brüt Kar (Zarar)	
(Faaliyet Giderleri)	
Faaliyet Karı (Zararı)	
Diğer Faaliyet Gelirleri	
(Diğer Faaliyet Giderleri)	
(Finansman Giderleri)	
Durdurulan Faaliyet Gelirleri	DURDURULAN FAALİYETLER
(Durdurulan Faaliyet Giderleri)	
Vergi Öncesi Dönem Karı (Zararı)	KAR (ZARAR)
(Vergi Karşılığı)	
Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	
Dönembaşı Dağıtılmamış Karlar	KAR DAĞITIMI VE DAĞITILMAMIŞ KARLAR
(Kar Dağıtımları)	
+ (-) Muhasebe Politikasındaki Değişiklikler	
+ (-) Geçmiş Dönem Hatalarının Düzeltmeleri	
= Dönem sonu Dağıtılmamış Karlar	

2.4.5.2.1 Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosunda Sunulması Gereken Bilgiler

Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu, dönem kar veya zararını ve dönem içinde dağıtılmamış karlarda meydana gelen değişimleri göstermektedir. Finansal tabloların ilgili olduğu raporlama döneminde özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin sadece kar ya da zarardan, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikalarının değiştirilmesi işlemlerinden kaynakladığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosu

ve özkaynak değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu adı altında tek bir tablo sunulmasına olanak tanımaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 6.4).

Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda, kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu hazırlarken açıklanması istenen bilgilere ek olarak, dağıtılmamış karların raporlama dönemi başındaki tutarı, dönem içerisinde açıklanmış ve ödenmiş olan ya da ödenebilir durumda olan temettüler, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ve muhasebe politikalarındaki değişikliklere yönelik olarak dağıtılmamış karlarda yapılan düzenlemeler, dağıtılmamış karların raporlama dönemi sonundaki tutarlara da yer verilecektir (IFRS for SMEs, paragraf 6.5).

2.4.5.3 Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu Tam Set UFRS'ye göre değerlendirildiğinde KOBİ'ler için TFRS'den farklı olarak, KOBİ'ler için TFRS'de bulunan özkaynak değişim tablosuna ilişkin sunum kolaylığı Tam Set UFRS'lerde yer almadığı ve Tam set UFRS, önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olan herhangi bir kümülatif kur farkının kâr veya zarara yansıtılan olarak "yeniden sınıflandırılması"nı zorunlu kıldığı görülmekteyken KOBİ'ler için TFRS'de bu zorunluluk yoktur. Ayrıca KOBİ'ler için TFRS, finansal tabloların sunulduğu dönemlerdeki özkaynağa ilişkin değişimlerin yalnızca kâr veya zarardan, temettü ödemelerinden, önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasının değişmesinden kaynaklanması durumunda, işletmenin bağımsız kapsamlı gelir tablosu ile özkaynak değişim tablosu yerine bireysel gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu sunmasına izin vermektedir. KOBİ'ler için TFRS, yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasında daha önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olan herhangi bir kümülatif kur farkının kâr veya zarara yansıtılan olarak yeniden sınıflandırılmasını zorunlu kılmamaktadır (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8; Akdoğan, 2010, s.15).

2.4.6 KOBİ TFRS Bölüm 7- Nakit Akış Tablosu

Uluslararası finansal raporlamada bilanço ve gelir tablosu yanında zorunlu olarak yayımlanması gereken nakit akış tablosu, işletme ilgililerine işletmenin nakit akışları hakkında önemli bilgiler vermektedir. Nakit akış tablosu; bir faaliyet dönemi içerisinde işletmede meydana gelen nakit akışlarını işletme faaliyetlerine, yatırım faaliyetlerine ve

finansman faaliyetlerine göre ayrı ayrı gösteren bir tablodur (Akdoğan ve Tenker, 2007, s.358).

Nakit akış tablosu nakit kaynakları ve nakit kullanım yerlerini gösterecek bir biçimde düzenlenmekte, bu amaçla da iki yılın karşılaştırmalı bilançolarından cari yılın gelir tablosu ve kar dağıtım tablolarından ve ek bilgilerinden yararlanılmaktadır. Bilanço ve gelir tablosunda yer alan bilgilerden yararlanılarak hazırlanan nakit akış tablosu söz konusu iki temel finansal tablodan farklı nitelik taşıyarak onların belirgin bir biçimde ortaya koyamadığı nakit giriş ve çıkışlarını açık bir biçimde göstermektedir (Şamiloğlu ve Akgün, s.137).

Kapsam

Standartta nakit akış tablosunun oluşturulmasında gerekli bilgiler ve bilgilerin sunum şekline yönelik konular düzenlenmektedir. Nakit akış tablosu, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstermek koşuluyla, raporlama döneminde işletmelerin nakit ve nakit benzerlerinde ortaya çıkan değişiklikler hakkında bilgi sağlar (IFRS for SMEs, paragraf 7.1)

Nakit Benzerleri

Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla kullanılmak üzere elde bulundurulanan, herhangi bir yatırım amacı taşımayan, kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip varlıklar olarak adlandırılmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 7.2).

2.4.6.1 Nakit Akış Tablosunda Sunulması Gereken Bilgiler

Nakit akış tablolarında, raporlama döneminde ortaya çıkan ve işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri olmak üzere sınıflandırılarak sunulan nakit akışlarına yer verilmektedir.

2.4.6.1.1 İşletme Faaliyetleri

İşletme faaliyetleri, işletmenin hasılat yaratan esas faaliyetleri olduğundan dolayı bu faaliyetlerden oluşan nakit akışları kar ya da zararın tespitinde göz önünde bulundurulanan işlemler ve koşullardan kaynaklanmaktadır. İşletme faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan nakit akışları kar ya da zararın nakit dışı işlemlere, geçmişteki ya da gelecekte oluşacak faaliyetlere ilişkin nakit tahsilat veya ödemelerine yönelik tahakkuk veya erteleme kayıtlarına ve yatırım veya finansman faaliyetlerine yönelik nakit akışlarıyla ilişkili gelir ya da gider kalemlerine göre düzeltme yapılan dolaylı yöntem ya da brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar itibarıyla sunulduğu doğrudan yöntem kullanılarak yapılmaktadır. Doğrudan yöntemin

gösterimi Tablo 2.10’de, dolaylı yöntemin gösterimi Tablo 2.11’de yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 7.7-7.4).

Tablo 2.10 Doğrudan Yöntem

DİREKT (DOĞRUDAN) YÖNTEM
<u>İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞI</u>
+Satışlardan Elde Edilen Nakit
+Alınan Kar Payları
=İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Nakit Girişi
- Tedarikçilere Ödenen Nakit
-Faaliyet Giderleri İçin Ödenen Nakit
-Vergi İçin Ödenen Nakit
=İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı (-)

Tablo 2.11 Dolaylı Yöntem

ENDİREKT (DOLAYLI) YÖNTEM
+ Dönem Karı (Vergi öncesi kar)
+Düzeltilmeler:
Amortismanlar
Gerçekleşmemiş kambiyo zararları
Faiz Giderleri
+Çalışma sermayesi değişiminden önceki faaliyet karı
-Ticari alacaklardaki artışlar (-)
+Stoklardaki azalışlar
+Ticari borçlardaki artışlar
+Faaliyetlerden elde edilen nakit
-Ödenen faizler (-)
-Ödenen vergi (-)
İŞLETME FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NET NAKİT AKIŞI

2.4.6.1.2 Yatırım ve Finansman Faaliyetleri

Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri arasında bulunmayan diğer yatırımların elde edilmesi ya da elden çıkarılmasına yönelik işlemlerdir. Finansman faaliyetleri ise işletmenin özkaynak ve borçlarının seviyesinde ve içeriğinde farklılığa neden olan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan brüt nakit giriş ve çıkışları ana gruplar itibariyle sınıflandırılmak koşuluyla ayrı olarak sunulur. Bağlı ortaklıklar ve diğer işletme birimlerinin elde edilmesi ya da elden çıkarılması sonucunda oluşan toplam nakit akışı, ayrı olarak sunulur ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır (IFRS for SMEs, paragraf 7.5-6-10).

2.4.6.1.3 Yabancı Para Birimine Dayalı Nakit Akışları

Yabancı paralı işlemler dolayısıyla ortaya çıkan nakit akışları ve yurtdışındaki bir bağlı ortaklığa ait nakit akışları, işletme tarafından gerçekleştikleri tarihteki döviz kurları üzerinden raporlanan geçerli para birimine çevrilmesi koşuluyla muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 7.11).

Döviz kurlarında oluşan değişimlerden dolayı ortaya çıkan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar nakit akışı olarak nitelendirmemekte fakat dönem başı ve dönem sonundaki nakit ve nakit benzerlerinin birbirleriyle mutabakatını sağlamak üzere döviz kurundaki değişimlerin yabancı para birimi cinsinden elde tutulan ya da borçlanılan nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisinin nakit akış tablosunda sunulması gerekmektedir. Bu nedenle raporlama dönemi boyunca elde tutulan nakit ve nakit benzerleri dönem sonu kurları üzerinden yeniden ölçülmektedir. Söz konusu şekilde tespit edilen gerçekleşmemiş kazanç ve kayıp işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak sunulmalıdır (IFRS for SMEs, paragraf 7.13).

2.4.6.1.4 Diğer Bilgiler

Tahsil edilen ve ödenen faiz ve temettülere yönelik nakit akışları ayrı olarak sunulmakta ve dönemler itibariyle tutarlı olarak işletme, yatırım ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılmaktadır. Ödenen faizler ile tahsil edilen faiz ve temettüler, kar ya da zarar tespitinde dikkate alınmaları dolayısıyla işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılabilir (IFRS for SMEs, paragraf 7.14-15).

Gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili nakit akışları ayrı olarak sunulmakta, finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkileri özel olarak kurulamadığı sürece işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılmakta ek olarak vergiye yönelik nakit akışlarının birden fazla faaliyet sınıfına dağıtıldığı durumlarda ise ödenen toplam vergi tutarının açıklanması gerekmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 7.17).

2.4.6.2 Nakit Akış Tablosunun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Nakit akış tablosu Tam Set UFRS'ye ve KOBİ'ler için TFRS'ye göre değerlendirildiğinde, her iki standart seti de aynı prensiplere sahip olduğu ancak, KOBİ'ler için TFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içerdiği görülmektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.24).

2.4.7 KOBİ TFRS Bölüm 8- Finansal Tablo Dipnotları

Standartta, finansal tablo dipnotlarında sunulması gereken bilgilere ilişkin genel ilkeleri ve bu bilgilerin sunulma şekli hakkındaki konulara yer verilmektedir. Dipnotlarda, finansal tablolar hazırlanırken esas alınan temel unsurlara ve kullanılan muhasebe politikalarına yönelik bilgiler yer almakta, standardın açıklanmasını gerektirdiği, finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan açıklamalara yer verilmekte, finansal tablolarda yer almayan fakat ilgili tabloların açıklanması amacıyla gerekli olan açıklamalar yer almakta, dipnotların mümkün olduğu ölçüde sistematik sunumu gerekmekte, her bir kalem için ilgili dipnotlara referans verilmesi belirtilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 8.1).

Standartta muhasebe politikaları açıklanırken finansal tabloların hazırlanma aşamasında kullanılan ölçüm esasları ve finansal tabloların anlaşılması amacıyla açıklanması gerekli diğer muhasebe politikaları yer almaktadır.

KOBİ'ler için TFRS'de Finansal Tablo Dipnotları ayrı bir bölüm olarak ele alınmasına rağmen, standardın hemen hemen tüm bölümleri dipnot açıklamaları ile ilgili bilgiler vermektedir. Finansal tablo dipnotlarında temel olarak aşağıdaki bilgiler sunulmaktadır (Akdoğan, 2010, s.15; Demir, 2009, s.19):

- Finansal tabloların bu standarda uygun olarak hazırlandığına ilişkin bir bildirim,
- Uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili bilgiler ve önemli muhasebe politikalarının bir özeti,

- IFRS tarafından gerekli görülen ancak finansal tabloların içinde sunulmamış bilgiler,
- Finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilmesi için gerekli ek bilgiler,
- Tahminlerdeki belirsizliklerin temelinde yatan nedenler hakkında bilgiler,
- Diğer tüm açıklamalar.

Dipnotların sunumunda aşağıda belirtilen bilgiler sıra ile sunulur (Akdoğan, 2010, s.15):

- Finansal tabloların, KOBİ'ler için IFRS'ye uygun olarak hazırlandığına dair bildirim,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının bir özeti
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal tabloların içeriğinde sunulan kalemler için destekleyici bilgi,
- Diğer tüm açıklamalar.

2.4.7.1 Finansal Tablo Dipnotlarının Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

KOBİ Finansal Raporlama Standardında; Tam Sete göre dipnot sayısında önemli azalma olmuştur. Tam set UFRS metni 2.800 sayfadır ve tüm standartlara ilişkin yapılan dipnotlara ilişkin yaklaşık 3.000 adet açıklama yer almaktadır. KOBİ'ler için TFRS ise 230 sayfadır ve 300 adet dipnot açıklaması yeterlidir.(Akdoğan, 2010, s.15;Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8).

2.4.8 KOBİ TFRS Bölüm 9- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Standart, konsolide finansal tablolar hazırlanırken gerekli koşulların niteliklerinin belirlenmesini, bu tabloların hazırlanma yöntemlerini düzenlemektedir. Ek olarak bireysel finansal tablolar ve birleşik finansal tablolara yönelik aydınlatıcı nitelikteki açıklamalar içermektedir (IFRS for SMEs, paragraf 9.1).

2.4.8.1 Konsolide Finansal Tabloların Sunulma Zorunluluğu

Ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklardaki yatırımların bu standart çerçevesinde konsolide edilerek sunulduğu konsolide finansal tablolar hazırlarlar ve bu tablolar ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içerir.

Standartta ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamasının gerekmediği durumlar şöyle ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 9.3);

- Ana ortaklığın kendisi de bir bağlı ortaklıktır ve
- İşletmenin nihai ana ortaklığı Tam Set UFRS'ye ya da bu standarda göre konsolide edilerek sunulan genel amaçlı finansal tablolar hazırlamak koşullarının her ikisi birden mevcutsa,
- Ana ortaklığın elinde bulundurduğu bağlı ortakların tümü bir yıl içinde satılmak ya da elden çıkarılma niyetiyle edinilmiştir.

Standart bağlı ortaklığı, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletme olarak, kontrolü ise, faaliyetlerinden fayda sağlamak için bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü olarak tanımlamaktadır. Dar kapsamlı ve tam olarak belirlenmiş bir amaca ulaşmak için özel amaçlı işletmeler (ÖAI) kurulduğu ve işletme ile özel amaçlı işletmeler arasında ilişkinin işletmenin özel amaçlı işletmeyi kontrol ettiği durumlarda söz konusu ÖAI'nin de konsolide edilmesi gerekmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 9.4).

Ana ortaklığın, doğrudan ya da bağlı ortaklıkları vasıtası ile dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olduğu bir durumda, ilgili işletme üzerinde

kontrolünün bulunduğu kabul edilir. Bu varsayım, ilgili oy haklarının kontrolle sonuçlanmadığının ispatlandığı durumlarda göz ardı edilir (IFRS for SMEs, paragraf 9.5).

Bir bağlı ortaklık, yatırımcının bir girişim sermayesi veya benzeri bir işletme olduğundan dolayı konsolidasyon kapsamı dışında bırakılamaz.

2.4.8.2 Özel Amaçlı İşletmeler

Özel amaçlı işletmeler de konsolide finansal tablo kapsamındadır. Özel amaçlı işletme; dar bir amaca ulaşmak için oluşturulan işletmedir. Söz konusu amaçlara örnek; bir kiralamayı gerçekleştirmek, araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürütmek veya finansal varlıkları menkul kıymetleştirmek gibi. Bu tür bir özel amaçlı işletme şirket, vakıf, ortaklık veya tüzel kişiliği olmayan bir teşebbüs olabilir (Akdoğan, 2010, s.16). Bu işletmeler, faaliyetlerine yönelik sınırlayıcı hükümler çerçevesinde yasal düzenlemelerle oluşturulurlar. Konsolide finansal tablolarda, kontrol gücüne sahip olunan ÖAI'lerin tamamına yer verilmesi gerekmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 9.10).

2.4.8.3 Konsolidasyon İşlemleri

Konsolide finansal tablolar, gruba yönelik finansal bilgilerin tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi sunulduğu tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları ve bunlarda kayıtlı olarak bulunan benzer varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.

Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeriyle bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir. Konsolide edilen bağlı ortaklıkların raporlama dönemi kar ya da zararından kontrol gücüne sahip olmayan paylara isabet eden tutarlar belirlenir ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur (IFRS for SMEs, paragraf 9.13).

2.4.8.4 Bireysel Finansal Tabloların Sunuluşu

Ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamaları gerektiği belirtilirken, ana ortaklığın ya da bağlı ortaklıkların bireysel finansal tablo hazırlamaları ile ilgili herhangi bir zorunluluk arz etmemektedir (IFRS for SMEs, paragraf 9.24).

Bağı ortaklığı olmayan işletmelerin düzenlediği tablolar ve iştiraki veya iş ortaklığı olan bir işletmenin düzenlediği tablolar bireysel tablo niteliğinde değildir. İstedikleri takdirde bu şirketler de bireysel tablo düzenleyebilir.

Bir ana ortaklık, iştiraklerdeki yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir işletme üzerinde pay sahibi olan bir girişimci bireysel finansal tablolar hazırladığında ve bunları KOBİ'ler için TFRS'ye uyumlu olarak tanımladığında bu tablolar bu standardın tüm gereklilikleri ile uyumlu olmalıdır (Akdoğan, 2010, s.16).

Bireysel tablolarda, işletme, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımları değer düşüklüğü indirilmiş maliyet bedeli, veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değer ile raporlar (Akdoğan, 2010, s.16).

2.4.8.5 Birleşik Finansal Tablolar

Birleşik finansal tablolar, tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki ya da daha fazla işletmenin tek set halinde sunulan finansal tablolar olarak tanımlanmaktadır. Standartta birleşik finansal tabloların zorunlu olarak hazırlanması hususunda bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat bir işletme birleşik finansal tablolar hazırlarsa ve bunların KOBİ'ler için TFRS'ye uygun olduğunu belirtirse, söz konusu tablolar, KOBİ'ler için TFRS'nin tüm gerekliliklerine uygun olmalıdır.

2.4.8.6 Konsolide ve Bireysel Finansal Tabloların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

KOBİ'ler için TFRS'de Konsolide ve Bireysel finansal tablolara ilişkin açıklamalar UMS 27 ile paralel olarak düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak “ tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set halinde sunulan finansal tablolar” olarak tanımlanan, hazırlanması zorunlu olmayan birleşik finansal tablolara da değinilmiştir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.29).

2.4.9 KOBİ TFRS Bölüm 10- Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Standartta finansal tabloların hazırlanmasında kullanılmakta olan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamasını açıklamaktadır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarda yapılmış olan hataların düzeltimi işlemlerini kapsamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 10.1).

Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması hakkında aşağıdaki bilgileri içermektedir (IFRS for SMEs, paragraf 10.2-3-4);

- Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade etmektedir.
- Standartta özel olarak ele alınan işlem, olay ve koşullar için bu standart hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Uygulanmaması durumunda ise işletmeler açısından etkisi önemsiz olacak bir hükmün uygulanma zorunluluğu da bulunmamaktadır.
- Standartta özel olarak değinilmeyen, olay ya da koşullar için işletme yönetimi, kullanıcıların alacakları ekonomik kararları açısından ihtiyaca uygun bilgi sağlayan ve güvenilir olan bir muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulamasında kendi iradesini kullanabilir.

2.4.9.1 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasını gerektirecek koşullar şu şekilde ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 10.8);

- Mevcut standartta muhasebe politikasında değişiklik yapılmasını gerektiren bir farklılık olması,
- Yapılması planlanan değişikliğin, işlemlerin, olayların ya da koşulların finansal durum, performans ya da nakit akışları üzerindeki etkileri konusunda güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması.

2.4.9.2 Geriye Dönük Uygulama

Geriye dönük uygulamada verilerin bulunamadığı durumlarda en erken geçmiş dönem için, söz konusu dönem cari dönem de olabilir, yeni muhasebe politikası varlıkların ve borçların defter değerlerine uygulanır, ve ilgili dönem için etkilenen her bir özkaynak bileşeninin açılış bakiyesinde, karşılık gelen bir düzeltme yapılır (IFRS for SMEs, paragraf 10.12, Akdoğan, 2010, s.17).

2.4.9.3 Muhasebe Tahmininde Yapılan Değişiklikler

Bir varlık ya da borcun defter değerinde ya da dönemsel kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi işlemlerinden kaynaklanan düzeltmeler olarak ifade edilmektedir. Söz konusu düzeltme (IFRS for SMEs, paragraf 10.15-16; Akdoğan, 2010, s.17);

- Değişiklik sadece o dönemi etkiliyorsa, değişikliğin yapıldığı dönemde, ya da

- Değişiklik geleceği de etkiliyorsa, hem değişikliğin yapıldığı dönem hem de gelecek dönemlerde düzeltme yapılır.

2.4.9.4 Geçmiş Dönem Hatalarının Düzeltilmesi

Geçmiş dönem hataları; önceki bir ya da daha fazla dönemin finansal tabloları için söz konusu olan ve aşağıdaki özelliklere sahip güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya hatalı kullanılması nedeniyle meydana gelen ihmaller ya da yanlış bilgilendirmelerdir. Bu bilgiler (IFRS for SMEs, paragraf 10.19);

- Finansal tabloların yayımlanması için onaylanması sırasında mevcut olan,
- Normalde, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenenlerdir.

Söz konusu hatalar matematiksel hataların, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkların, bilgilerin gözden kaçırılması ya da yanlış yorumlanmasını ve hilelerin etkilerini içermektedir (IFRS for SMEs, paragraf 10.20).

2.4.10 KOBİ TFRS Bölüm 11- Temel Finansal Araçlar ve Diğer Finansal Araçlar

Temel finansal araçlar ve diğer finansal araçlar olarak belirtilen finansal araçların muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanması konusunu içermektedir.

Bir finansal araç, bir işletmenin bir finansal varlığa başka bir işletmenin de bir finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal araca sahip olmasına neden olan bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 11.3).

Halka açık olarak işlem gören ya da gerçeğe uygun değerleri aksi belirtilmedikçe güvenilir bir şekilde ölçülebilen, dönüştürülemeyen ve satım opsiyonu bulunmayan imtiyazlı ve adi paylar dışındaki tüm temel finansal araçlar için itfa edilmiş maliyet yöntemi uygulanır (IFRS for SMEs, paragraf 11.4).

Temel finansal araçlara yönelik örnekler aşağıdaki gibidir (IFRS for SMEs, paragraf 11.5);

- Nakit,
- İşletmenin mevduat sahibi olduğu durumlarda, vadesiz ve vadeli mevduatlar,
- Elde bulundurulmuş kıymetli evrak ve ticari senetler,
- Alacaklı ve borçlu olunan hesaplar, senetler ve krediler,
- Tahvil ve benzeri borçlanma araçları,

- Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi ve imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar,
- Taahhüt net olarak nakitle ödenmeyecekse, kredi alınmasına yönelik taahhütler.

2.4.10.1 Temel Finansal Araçların Kapsamı

Temel finansal araçlar aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere gerekli koşulları sağlayan tüm finansal araçlara uygulanır (IFRS for SMEs, paragraf 11.7).

- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardı,
- İştiraklerdeki Yatırımlar standardı, İş Ortaklıklarındaki Paylar standardı uyarınca muhasebeleştirilen, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar,
- Borçlar ve Özkaynaklar ve Hisse bazlı ödemeler uyarınca işletmenin kendi özkaynağı tanımına uyan finansal araçlar,
- Kiralamalar standardının uygulandığı kiralamalar. Finansal durum tablosu dışı bırakmaya yönelik hükümler, kiralayan tarafından muhasebeleştirilmiş kiralama alacaklarının ve kiracı tarafından muhasebeleştirilmiş kiralama borçlarının finansal durum tablosu dışı bırakılmasında uygulanır.
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı uyarınca, çalışanlara sağlanan faydalara yönelik planlar kapsamında işverenlerin hak ve yükümlülükleri.

2.4.10.2 Finansal Varlık ve Borçların İlk Muhasebeleştirilmesi

İşletme bir finansal varlığı ya da borcu sadece kendisi bu aracın sözleşmeye dayalı hükümlerine taraf olduğu zaman muhasebeleştirir.

2.4.10.2.1 Finansal Varlık ve Borçların İlk Ölçümü

Bir finansal varlık ya da finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, anlaşmada gerçekte bir finansman işlemi söz konusu olmadığı sürece, söz konusu finansal varlık ya da finansal borç, işlem fiyatından ölçülür.

Ödeme normal iş koşullarının ötesine ertelenmişse ya da piyasa oranı olmayan bir faiz oranı ile finanse edilmişse, söz konusu işlem, mal ya da hizmet satışıyla ilişkili olarak meydana gelebilir.

Anlaşma bir finansman işlemi ise, finansal varlık ya da borç, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülür (IFRS for SMEs, paragraf 11.13).

2.4.10.2.2 Finansal Varlık ve Borçların Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümü

Finansal araçlar her bir raporlama tarihinin sonunda, satışta ya da elden çıkarmada karşılaşılabilecek işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın aşağıdaki şekilde ölçülür (IFRS for SMEs, paragraf 11.14);

- Borçlanma araçları etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür. Dönen varlık ya da kısa vadeli borç olarak sınıflandırılmış borçlanma araçları, anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece ödenmesi ya da alınması beklenen nakit ya da diğer bedelin indirgenmemiş tutarı ile ölçülür. Anlaşma bir finansman işlemi ise, borçlanma aracı benzer bir borçlanma aracı için kullanılan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri ile ölçülür.

- Bir kredinin alınmasına yönelik taahhüt, maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı düşülerek ölçülür.

- Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylara ve satım opsiyonu bulunmayan adi ya da imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar, paylar halka açık olarak işlem görüyorsa ya da payların gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa yatırım, gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki farklar kar ya da zarara yansıtılır. Diğer tüm bu tür yatırımlar ise maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.

2.4.10.2.3 İtfa Edilmiş Maliyet ve Etkin Faiz Yöntemi

Finansal bir varlığın ya da borcun her bir raporlama tarihinde itfa edilmiş maliyeti aşağıdaki kalemlerin net tutarıdır (IFRS for SMEs, paragraf 11.15);

- Finansal varlık ya da borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçüldüğü tutar, eksi anaparanın geri ödemeleri, artı veya eksi ilk muhasebeleştirmedeki tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen itfasının birikmiş tutarı, eksi, finansal varlıklar için değer düşüklüğü ya da tahsil edilemezlikten kaynaklanan tüm indirimler.

- Etkin faiz yöntemi bir finansal varlık ya da borcun itfa edilmiş maliyetini ölçmede ve ilgili dönem boyunca faiz geliri ya da faiz giderinin dağıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Etkin faiz oranı finansal aracın beklenen ömrü boyunca ya da uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.

Etkin faiz oranı, finansal varlık ya da borcun ilk muhasebeleştirmedeki defter değeri esas alınarak belirlenir. Etkin faiz oranı yönteminde finansal varlığın ya da borcun itfa edilmiş maliyeti, gelecekteki nakit girişlerinin etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir ve

bir dönemin faiz gideri ya da geliri finansal borcun ya da varlığın dönem başındaki defter değeri ile dönemim etkin faiz oranının çarpımına eşittir (IFRS for SMEs, paragraf 11.16).

2.4.10.2.4 Maliyet veya İtfa Edilmiş Maliyet İle Ölçülen Finansal Araçlarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü ve İptal Edilmesi

Her bir raporlama dönemi sonunda, maliyet bedeli ya da itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş olan tüm finansal varlıklar, değer düşüklüğüne yönelik tarafsız bir kanıtın var olup olmadığı yönünde değerlendirilir. Söz konusu değer düşüklüğüne ait herhangi bir tarafsız kanıt varsa değer düşüklüğü zararı anında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 11.21).

Değer düşüklüğü zararı tutarı, maliyet ya da itfa edilmiş maliyet ile ölçülen aşağıdaki araçlar için aşağıdaki şekilde ölçülür (IFRS for SMEs, paragraf 11.25);

- İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir araç için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın orijinal etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri arasındaki farktır. Eğer söz konusu finansal aracın değişken bir faiz oranı varsa değer düşüklüğü zararını ölçmek amacıyla kullanılan iskonto oranı, sözleşmeye göre belirlenen güncel etkin faiz oranıdır.
- Maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülen araçlar için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile işletmenin varlığı raporlama tarihinde satmış olması durumunda alacağı tutarın en gerçekçi tahmini arasındaki farktır.

Sonraki dönemlerde, finansal varlığa yönelik olarak değer düşüklüğü zararının azalması ya da bu azalışın değer düşüklüğünün ilk olarak muhasebeleştirildiği tarihten sonra meydana gelen bir olay ile tarafsız olarak ilişkilendirilebilmesi durumunda, daha önceden muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı doğrudan veya bir karşılık hesabı ile düzeltilerek iptal edilir. İptal tutarı anında kar ya da zararda muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 11.26).

2.4.10.2.5 Temel Finansal Araçların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

KOBİ standartlarında finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümlemesi ile ilgili kurallarda basite indirgeme yapılmıştır. Örneğin Tam Set UFRS’de finansman niteliği taşıyan tüm işlemlerde vade süresine bakılmaksızın indirgeme işleminin yapılması ve işlemin itfa edilmiş maliyetle diğer bir deyişle indirgenmiş maliyet olan net bugünkü değerle ölçülmesi ve

muhasebeleştirilmesi bir zorunluluk iken, KOBİ'ler için TFRS'de, finansman niteliğinde olan işlemlerin net bugünkü değerle ölçülmesi vadenin en az iki yıl olması durumunda söz konusu olmaktadır. Kısa vadeli işlemlerde indirgenmemiş tutar ise borç veya alacak olarak kaydedilmektedir. Sınıflama da ise tam sette olduğu gibi KOBİ standartlarında da; gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan ve itfa edilmiş maliyetle ölçülen şeklin de bir sınıflama bulunmaktadır (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.32).

2.4.11 KOBİ TFRS Bölüm 13- Stoklar

Standart stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkeleri belirlemektedir. Stoklar, işin olağan akışı içinde satılmak amacıyla elde bulundurulanan, bu amaçla üretilmekte olan ve üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 13.1).

Bu standart, doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri ve inşaat sözleşmeleri kapsamında ortaya çıkan yapılmakta olan işler, finansal araçlar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler hariç tüm stoklara uygulanır (IFRS for SMEs, paragraf 13.2).

Standartlara göre, stoklar, maliyet değeri ve tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetlerin düşülmesi sonrasında ortaya çıkan değerin düşük olanı üzerinden değerlendirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 13.4).

2.4.11.1 Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesine yönelik katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (IFRS for SMEs, paragraf 13.5).

2.4.11.1.1 Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyetleri satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişki kurulabilen diğer maliyetleri içermekte ek olarak ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler satın alma maliyetinin belirlenmesi sürecinde indirim konusu olarak yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 13.6).

Diğer taraftan bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde bu

unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dahil edilmez (IFRS for SMEs, paragraf 13.7).

2.4.11.1.2 Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri ise direkt işçilik giderleri gibi üretim birimleriyle doğrudan bir ilişkisi olan maliyetleri içermekte ek olarak bu maliyetler hammaddenin mamule dönüştürülmesi aşamasında katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik olarak dağıtılan tutarları da kapsamaktadır. Stoklara eklenen diğer maliyetler sadece stokların mevcut konum ve duruma getirilmesiyle ilişkilendirildikleri ölçüde stok maliyetlerine dahil edilir (IFRS for SMEs, paragraf 13.8).

2.4.11.1.3 Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite; planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanmaktadır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle artırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (IFRS for SMEs, paragraf 13.9).

2.4.11.1.4 Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen her ürünün ana ürün olduğu ortak ürünler veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Böyle bir durumda yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (IFRS for SMEs, paragraf 13.10).

2.4.11.1.5 Stoklara Dahil Edilmeyen Maliyetler

Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için elde bulundurulananlar dışındaki depolama giderleri, stokların mevcut konum ve duruma getirilmesi sürecinde katkı sağlamayan genel yönetim giderleri stoklara dahil edilmeyen ve ortaya çıktıkları dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen maliyetlere örnek olarak verilebilir (IFRS for SMEs, paragraf 13.13).

2.4.11.2 Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

Hizmet sağlayan işletmelerin stokları bulunduğu takdirde, stoklarını üretim maliyetlerine göre ölçerler ve temel olarak söz konusu maliyetler kontrol işlemlerinden sorumlu personel de dahil, hizmetlerin sunulması aşamasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetler ile bunlara yönelik genel giderleri de içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili personelin işçilik ücretleri ile bunlara yönelik diğer giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez ve gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 13.14).

2.4.11.3 Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

Canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinden hasat yerindeki tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer üzerinden ölçülür (IFRS for SMEs, paragraf 13.15).

2.4.11.4 Standart Maliyet, Perakende Yöntemi ve En Güncel Alış Fiyatı Maliyetlerinin Kullanım Şartları

İşletme eğer sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili olarak standart maliyet yöntemini, perakende yöntemini veya en güncel satın alma fiyatını kullanabilir. Standart maliyet hesabında ilk madde ve malzemelerin, işliliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. Perakende yönteminde, stokların maliyeti satış değerinden uygun bir kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur (IFRS for SMEs, paragraf 13.16).

2.4.11.5 Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı olarak ölçülür. Ek olarak belirtilenlerin dışında kalan stokların maliyeti ilk giren ilk çıkar (FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden uygun olanı kullanılarak ölçülmektedir. Türü ya da kullanım alanları açısından farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri de kullanılabilir fakat Tam Set UFRS'de olduğu gibi KOBİ'ler için TFRS'de de son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir (IFRS for SMEs, paragraf 13.17-18).

2.4.11.6 Stoklarda Değer Düşüklüğü

Raporlama dönemlerinin sonunda stoklarda değer düşüklüğünün var olup olmadığı diğer bir deyişle defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığı değerlendirilir. Stok kalemi ya da kalemler grubu değer düşüklüğüne uğramışsa söz konusu stok kalemi satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir. Değer düşüklüğünün ortadan kalktığı durumlarda ise konusu kalmayan karşılık geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. (IFRS for SMEs, paragraf 13.19; Akdoğan, 2010, s.20).

2.4.11.7 Stokların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Stoklar ile ilgili Tam Set UFRS ve KOBİ'ler için TFRS arasındaki farklılıklar incelendiğinde, UMS 2 standardında stokların "maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirileceği" ifade edilmektedir. Tam set UFRS'de stokların özellikli varlık olması durumunda edinim nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetleri olduğu dönemde maliyete eklenmelidir. Stokların özellikli varlık olmaması durumunda ise borçlanma maliyetleri olduğu dönemde finansman maliyeti olarak kar/zarara yansıtılmalıdır.

Tam set UFRS stok değer düşüklüğüne ilişkin detaylı düzenlemeye UMS 2 standardı içerisinde yer vermiştir. Tam set UFRS satış giderleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilen stokların kayıtlı değerlerinin ayrıca açıklanmasını öngörür. KOBİ'ler için TFRS'de söz konusu muhasebe politikası değişmemiş ancak "net gerçekleşebilir değer" kavramına yer verilmemiştir. Söz konusu kavram yerine "tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşürülmesi ile elde edilen tutar" ifadesi kullanılmıştır.

Tam set UFRS'de stok özellikli varlık olsun ya da olmasın, borçlanma maliyetleri söz konusu ise bu maliyetler oluştuğu dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilecek ve stokların maliyetine verilmeyecektir. KOBİ'ler için TFRS'de ise, stok değer düşüklüğüne ilişkin -söz konusu hükümler aynı olmakla birlikte- "Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Azalışı" bölümüne atıf yapılmıştır. Ayrıca KOBİ'ler için TFRS yapılması gerekli açıklamalar bölümünde konuyla ilgili ayrı bir açıklama öngörmez (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8; Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.24).

2.4.12 KOBİ TFRS Bölüm 14- İştiraklerdeki Yatırımlar

Standart iştiraklerin, konsolide finansal tablolarda ve ana ortaklık statüsünde bulunmayan fakat bir ya da daha fazla iştirakte yatırımı bulunan bir yatırımcının finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır (IFRS for SMEs, paragraf 14.1).

2.4.12.1 İştirak Tanımı ve Önemli Etki

İştirak, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeleri de kapsayan, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı ya da bağlı ortaklık niteliğinde bulunmayan işletme olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 14.2).

Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücüdür. Dikkat edilmesi gereken nokta yatırım yapılan işletmeyi tek başına kontrol etme ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücü olarak tanımlanmamaktadır. Yatırımcı tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak iştirakin oy hakkının % 20 veya daha fazlasını elinde bulundurması durumunda söz konusu yatırımcının önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Yatırımcı tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak iştirakin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurduğu durumda ise önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilmektedir. Ek olarak yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı önemli tutarda ya da mutlak çoğunlukla sahip olunması durumunda yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel olmamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 14.3).

2.4.12.2 Maliyet Yöntemi

Yatırımcılar, iştiraklerdeki yatırımlarını yatırım maliyetinden birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer, yatırımdan elde edilen temettüleri ve yatırım yapılan işletmece dağıtılan diğer tutarları gelir olarak muhasebeleştirir. Ek olarak yatırımcı, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iştiraklerdeki yatırımları, gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçer (IFRS for SMEs, paragraf 14.5-6-7).

2.4.12.3 Özkaynak Yöntemi

Muhasebeleştirmede özkaynak yöntemi kullanılırken, özkaynak yatırımı işlem maliyetlerini de kapsayarak öncelikle işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir ardından yatırımcının iştirak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir payını yansıtacak biçimde düzeltilir. Ek olarak yatırımcı, önemli etkinin sona erdiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamaktan vazgeçer (IFRS for SMEs, paragraf 14.8).

2.4.12.4 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İştirakteki yatırımın ilk defa muhasebeleştirilmesi sürecinde yatırımcı ilgili yatırımını işlem fiyatı ile ölçer, söz konusu işlem fiyatına işlem maliyetleri dahil edilmez. Raporlama tarihlerinde yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını gerçeğe uygun değerle ölçer ve farkları kar ya da zarar olarak muhasebeleştirir. Yatırımcı, aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ve güvenilir olarak ölçülme olasılığı bulunmayan iştiraklerdeki yatırımlarında ilgili maliyeti kullanır (IFRS for SMEs, paragraf 14.9-10).

2.4.12.5 Açıklamalar

Finansal tabloların sunumunda yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını duran varlık olarak sınıflandırır. Yatırımcı herhangi bir iştirake yatırım yapması durumunda bir takım açıklamalar yapmakla yükümlüdür. Bu açıklamalar, iştiraklerdeki yatırımlara yönelik muhasebe politikası, iştiraklerdeki yatırımların defter değeri, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen ve ilan edilmiş fiyat kotasyonları bulunan iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değerleri olarak standartta yer almaktadır. Ek olarak maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerdeki yatırımlar için yatırımcı, gelir olarak muhasebeleştirilen temettü ve dağıtılan tutarları açıklar, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen iştiraklerdeki yatırımlar için yatırımcı, söz konusu iştiraklerin kar ya da zararlarından kendisine düşen payı ve bu iştiraklerin durdurulan faaliyetlerinden kendisine düşen payı ayrıca açıklar (IFRS for SMEs, paragraf 14.12-13-14).

2.4.12.6 İştiraklerdeki Yatırımların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Tam set UFRS'de, standarda göre iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında da özkaynak yöntemi uygulanmaktadır. Özkaynak yöntemi, iştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir yöntemdir. Özkaynak yönteminde iştirakin değeri, iştirakin öz kaynağındaki değişimden, işletmeye düşen paya göre artırılır veya azaltılır. Özkaynaktaki kâr / zarar kaynaklı artış ya da azalışlar, iştirakler hesabına karşılık gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. İştirak kâr payı

dağıttığında ise alınan kâr payı iştirakler hesabından düşülür. Özün önceliği ilkesine göre, iştirakin öz sermayesinde meydana gelen kar dışındaki nedenlerden kaynaklanan artışlardan işletmeye düşen pay iştirakler hesabına karşılık, sermaye yedeklerine eklenir ve özkaynaklar değişim tablosunda açıklanır. Kısaca bu yöntem de iştirakler hesabı; elde etme maliyetleri, iştirak kar payları, iştirakin öz kaynağında ki artış payları için borçlandırılır, iştirakten alınan temettüleri ve iştirak zarar payları için alacaklandırılır.

KOBİ'ler için TFRS'de İştiraklerin muhasebeleştirilmesi konusunda Tam Set UFRS'ye göre, basite indirgeme yapılmıştır. KOBİ standartlarına göre iştirakler; özkaynak yöntemi, maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değerle değerlendirme yöntemlerine göre değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değerle değerlemede, gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına kar veya zarar olarak kaydedilecektir. Tam Set UFRS'ler, iştiraklerdeki yatırımların yatırımcının asıl finansal tablolarında özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesini öngörmekteydi. Özkaynak yönteminin uygulanması açısından da bir fark bulunmaktadır; KOBİ'ler için TFRS, şerefiyenin beklenen yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilmesini gerektirmekteyken, Tam Set UFRS'de şerefiyenin itfasına izin verilmemektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.30).

2.4.13 KOBİ TFRS Bölüm 15-İş Ortaklıklarındaki Paylar

Standartta, iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi ve ana ortak olmayan fakat bir ya da daha fazla iş ortaklığında ortak girişimci payı bulunan yatırımcının finansal tablolarında bulunan iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanacağı yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 15.1).

Standartta müşterek kontrol; bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı paylaşılması biçiminde ifade edilmekte ve söz konusu kontrolün yalnızca ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetlere yönelik kararların ortak girişimciler oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir. *İş ortaklığı* ise; iki ya da daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenleme olarak ifade edilmektedir. İş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ya da müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere 3 şekilde standartta yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 15.2-3).

2.4.13.1 Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler, Varlıklar ve İşletmeler

Standartta müştereken kontrol edilen faaliyetler, bir şirketin, ortaklığın başka bir işletmenin ya da ortak girişimcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulması yerine ortak girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımını kapsamaktadır. Her ortak kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. Ek olarak, kendi masraflarına ve borçlarına katlanmakla yükümlüdür ve bu yükümlülüklerle yönelik finansman sağlar (IFRS for SMEs, paragraf 15.4).

Standartta müştereken kontrol edilen varlıklar, iş ortaklığına verilmiş ya da iş ortaklığının amaçları için elde edilmiş olan bir veya daha fazla varlığın, ortaklar tarafından müştereken kontrolünü ve çoğunlukla da ortak mülkiyetini içerdiği şeklinde ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 15.6).

Müştereken kontrol edilen işletmeler ise, her bir ortağın pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık ya da başka bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir iş ortaklığıdır. İlgili işletme, ortaklar arasındaki sözleşmeye yönelik düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması hariç, diğer işletmelerle aynı biçimde faaliyet gösterir. Ortak girişimci, müşterek kontrol edilen payların tamamını maliyet, özkaynak ve gerçeğe uygun yöntemlerinden birini kullanarak muhasebeleştirir (IFRS for SMEs, paragraf 15.8).

2.4.13.2 Ölçüm ve Muhasebe Politikası Seçimi

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarının tamamını maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yönteminden birini kullanarak muhasebeleştirir (IFRS for SMEs, paragraf 15.9).

2.4.13.2.1 Maliyet Yöntemi

Ortak girişimci, iş ortaklıklarındaki yatırımlarını, yayımlanmış fakat herhangi bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere, maliyetten, Varlıklarda Değer Düşüklüğü kapsamında muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer. Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve dağıtılan diğer tutarları, dağıtılan tutarların, iş ortaklığının edinilme tarihinden önce ya da sonra ortaya çıkan birikmiş karlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın gelir olarak muhasebeleştirir. Yayımlanmış herhangi bir fiyat kotasyonunun olduğu durumda ortak girişimci, iş ortaklıklarındaki yatırımlarını gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçer (IFRS for SMEs, paragraf 15.10-11-12).

2.4.13.2.2 Özkaynak Yöntemi

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelere yapmış olduğu yatırımlarını “önemli etki” kavramı yerine “müşterek kontrol” kavramı getirilerek özkaynak yöntemine göre ölçer.

2.4.13.2.3 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İş ortaklığındaki bir yatırım, ilk muhasebeleştirmede ortak girişimci tarafından işlem fiyatı üzerinden ölçülür. Söz konusu işlem fiyatına işlem maliyetleri dahil değildir. Her raporlama tarihinde ortak girişimci müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarını gerçeğe uygun değer ile ölçmekte ve gerçeğe uygun değerde ortaya çıkan farklılıkları kar veya zararda muhasebeleştirir. Gerçeğe uygun değer güvenilir olmayan ya da aşırı çaba ve maliyete katlanılarak ölçülüyorsa bunun yerine ortak girişimci maliyet yöntemini kullanır (IFRS for SMEs, paragraf 15.14-15).

2.4.13.3 İş Ortaklığı İle Ortak Girişimci Arasındaki İşlemler

Ortak girişimcinin, iş ortaklığına varlıklarıyla katkıda bulunması ya da varlıklarını iş ortaklığına satması durumunda işlemde kaynaklanan her türlü kar ya da zararın muhasebeleştirilmesi, işlem özünü yansıtmaktadır. Varlıkların iş ortaklığında bulunması ve ortak girişimcinin sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirileri iş ortaklığına aktarmış olması durumunda, sadece diğer ortak girişimcilerin paylarına isabet etmiş olan kar ya da zarar ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtılır ve söz konusu katkı katkısı tutarı ya da satışın değer düşüklüğü zararına kanıt oluşturması durumunda da zarar tutarının tamamını finansal tablolarına yansıtır (IFRS for SMEs, paragraf 15.16).

Ortak girişimcinin iş ortaklığından varlık satın alması durumunda, iş ortaklığının bu işlemde dolayı kaynaklanan karlardan kendisine düşen payı, söz konusu varlıkları bağımsız olan bir tarafa tekrar satıncaya kadar finansal tablolarına yansıtılmaz. Bu işlemler sonucunda zarardan payına düşen miktarı da kar durumunda olduğu gibi muhasebeleştirilir fakat dikkat edilmesi gereken husus, değer düşüklüğü zararı niteliğindeki zararları anında muhasebeleştirecektir (IFRS for SMEs, paragraf 15.17).

2.4.13.4 İş Ortaklıklarındaki Payların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

UMS 31'e göre ortak girişim; iki veya daha fazla tarafın, ortak kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirilmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir. Standarda göre ortak girişimlerin yani yönetimi veya sermayesi eşit şekilde (%50) paylaşılan işletmelerin değerlemesinde oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılmaktadır. Oransal yada

kısmi konsolidasyon da; ortak kontrol edilen işletmeye ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ortağın bu girişimde sahip olduğu pay ile konsolidasyona tabi tutulmasıdır. Bu uygulama UMS 27 de açıklanan bağlı ortaklıkların konsolidasyonuna benzemektedir. Özkaynak yöntemin de ise; UMS 28 de açıklanan özkaynak yöntemine benzemektedir. UMS 31, birbirine alternatif olarak sunduğu bu iki yöntemden oransal konsolidasyon yönteminin kullanımını önermektedir.

KOBİ UFRS’de ise iş ortaklıklarının konsolidasyonunda, üç yönteme yer verilmiştir. Bunlar; özkaynak yöntemi, maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemidir. Özkaynak yönteminin uygulanması açısından da bir fark bulunmaktadır; KOBİ’ler için TFRS, şerefiyenin beklenen yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilmesini gerektirmekteyken, Tam Set de şerefiyenin itfasına izin verilmemektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.31).

2.4.14 KOBİ TFRS Bölüm 16- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Standart, yatırım amaçlı gayrimenkulleri mal ya da hizmet üretimi, tedariki veya idari yönde kullanılmak ya da normal iş akışı kapsamında satılmak gibi amaçların aksine kira gelir veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 16.2).

Kiracı tarafından faaliyet kiralaması kapsamında elde bulundurulanan gayrimenkule yönelik hak, sadece ve sadece, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan koşulları sağlaması ve kiracının gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerini aşırı maliyete ya da çabaya katlanmadan daima ölçebilmesi koşulunda, bu bölüm uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırıp muhasebeleştirir (IFRS for SMEs, paragraf 16.3).

Yatırım amaçlı gayrimenkul, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti, satın alma fiyatı ile doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine yönelik ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşmaktadır. Eğer ödeme normal kredi şartlarının ilerisine ertelenmişse maliyet gelecekteki ödemelerin tamamının bugünkü değeridir. Karma kullanımlı bir gayrimenkulde ise, yatırım amaçlı gayrimenkul ile maddi duran varlık arasında bölünmelidir. Dikkat edilmesi gereken husus, yatırım amaçlı gayrimenkul unsurunun gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete ya da çabaya katlanmadan

ölçülemiyorsa, gayri menkulün tamamı maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 16.4).

2.4.14.1 İlk Muhasebeleştirmede Ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkul, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti, satın alma fiyatı ile doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine yönelik ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşmaktadır. Eğer ödeme normal kredi şartlarının ilerisine ertelenmişse maliyet gelecekteki ödemelerin tamamının bugünkü değeridir (IFRS for SMEs, paragraf 16.5).

2.4.14.2 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Gerçeğe uygun değer ölçümü yapılırken aşırı maliyete ve çabaya katlanılmadan ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri her raporlama tarihinde ölçülmekte ve oluşan farklar da kar ya da zarar başlıkları altında muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 16.7).

2.4.14.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, UMS 40 standardında yatırım amaçlı gayrimenkulleri, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak üzere tutulan gayrimenkullerden ayırtırken söz konusu bu tür gayrimenkullere "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller" denilmektedir. Ancak; KOBİ'ler için TFRS'de söz konusu amaçlardan bahsedilmekle birlikte "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul" kavramına yer verilmemiştir.

Tam set UFRS (UMS 40) gerçeğe uygun değer veya maliyet – amortisman – değer düşüklüğü yönteminin (bazı sınırlı istisnalarla) bir muhasebe politikası olarak seçilmesine imkan tanımaktadır. KOBİ'ler için TFRS, muhasebeleştirme sonrası ölçümde aynı yöntemleri sunmakla birlikte UMS 40 standardındaki gibi alternatifli bir uygulama sunmamaktadır. Bölüm 16'ya göre işletme söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulünün gerçeğe uygun değerini aşırı maliyet veya çaba olmadan güvenilir bir şekilde belirliyorsa ilgili işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünün değerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçecektir.

Değerin aşırı maliyet veya çaba ile güvenilir bir şekilde belirlenmesi söz konusu ise bu yöntem yerine UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki maliyet yöntemi ile aynı olan

Bölüm 17 "Maddi Duran Varlıklar" kapsamındaki "maliyet-amortisman-değer düşüklüğü" yöntemi kullanılacaktır. UMS 40'ta ise yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemez ise maliyet yöntemi uygulanır ancak söz konusu gayrimenkul yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam eder.

Diğer taraftan, Tam Setten farklı olarak Bölüm 16'da gerçeğe uygun değer aşırı çaba veya maliyet olmadan güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda yatırım amaçlı gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülünceye kadar, maddi duran varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul, bu nedenle, maddi duran varlıklara aktarılacaktır.

Maliyet – amortisman – değer düşüklüğü yöntemini seçen bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünün gerçeğe uygun değeri hakkında ilave açıklamalar yapmak zorundadır. UMS 40'tan farklı olarak KOBİ'ler için TFRS, maliyet esasına göre ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin açıklanmasını gerektirmez.

UMS 40 ve UMS 23 uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkulün edinilmesi sırasında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede vadeli olarak ediniliyorsa ve bu yatırım amaçlı gayrimenkul özellikli varlık konumundaysa söz konusu vade farkının olduğu dönemlerdeki faiz tutarı yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine verilmektedir. Ancak; KOBİ'ler için TFRS'de Tam Setten farklı olarak Bölüm 16 ve Bölüm 25 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkulün özellikli varlık olup olmamasına bakılmaksızın söz konusu vade farkları oluştukları dönemde gider yazılacaktır. (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.8).

2.4.15 KOBİ TFRS BÖLÜM 17- Maddi Duran Varlıklar

Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklar olan duran varlıkların maliyeti, bu kalemle ilgili gelecekte ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının olası olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda finansal tablolara yansıtılmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 17.2-4).

Genelde stoklarda takip edilen yedek parça ve bakım malzemeleri, bir dönemden fazla kullanılma beklentisi içinde ise maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Maddi duran varlıklarda yapılan yenilemelerde, yenileme işletmeye gelecekte yarar sağlamak yerine maliyet getiriyorsa, bu kaleme ilişkin yenileme maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin

defter değerine eklenir. Ayrıca maddi duran varlıkların yenilenip yenilenmemesine bakılmaksızın düzenli aralıklarla kontrollerinin yapılması gerekir. Yapılan kontroller her defasında yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklar birlikte elde dilmiş varlıklar olsa dahi diğer bir deyişle arazi ve binalar, ayrı ayrı muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 17.5-6-7).

2.4.15.1 Muhasebeleştirmede Ölçüm, Amortisman ve Amortisman Yöntemi

Maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirildiğinde, ölçümü maliyet bedeli üzerinde yapılmaktadır. Maddi duran varlıkların maliyeti ise ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı, varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili her türlü maliyet ve maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetidir. Maddi duran varlıkların maliyeti, muhasebeleştirilme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğerindeki tutardır (IFRS for SMEs, paragraf 17.10).

Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler, yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler, yönetim giderleri ve diğer genel giderler ve borçlanma maliyetleri maddi duran varlık maliyetleri olarak değil gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca maddi duran varlıkların geliştirilmesine yönelik yapılan faaliyetlerden doğan gelir ve giderler, gereklilik arz etmiyorsa kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 17.11).

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin takibindeki ilk ölçümde, duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenmektedir. Maddi duran varlık kaleminin parçaları ayrı ekonomik ömürlere sahip olduklarından, her bir parça kendi yararlı ömürleri boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulmaktadırlar. Bir varlığın amortismanına tabi tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (IFRS for SMEs, paragraf 17.15-16).

Varlığın ekonomik ömründe, hurda değerinde ve amortisman yöntemlerinde meydana gelen değişimler, raporlama tarihinden itibaren güncel değişiklikler olarak ortaya çıktığında, bu durum muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Bir varlığın amortismanına

tabi olması, varlığın işletmenin beklentilerini karşılaması için gerekli olan yer ve duruma getirildiği zaman başlamaktadır. (IFRS for SMEs, paragraf 17.20).

Diğer yandan varlığın amortismanı varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılması durumunda durdurulur. Ayrıca varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi, varlığın beklenen kullanımı, varlığın kullanılma sıklığı, fiziksel aşınması ve yıpranması, çeşitli nedenlerle değer yitirmesi ve çeşitli nedenlerle olabilecek kullanım kısıtlılığına bağlıdır (IFRS for SMEs, paragraf 17.20).

İşletmenin belirlediği amortisman yöntemi, varlığın ekonomik yararlarının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde olmalıdır. Olası amortisman yöntemleri, doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanıma göre amortisman yöntemi şeklindedir. Beklentiler değiştikçe mevcut amortisman yöntemleri de değişiklikler göstermektedir.

2.4.15.2 Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi, Değer Düşüklüğü Tazminatı

Maddi duran varlık kaleminde yer alan varlıkların değer düşüklüğü olup olmadığı ve var ise değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kar veya zarara yansıtılmaktadır. Değer düşüklüğü yaşayacağı önceden tahmin edilen varlığın elden çıkarılması ile ilgili bir plan, varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasına neden olan değer düşüklüğünün bir göstergesidir (IFRS for SMEs, paragraf 17.24-25-26).

2.4.15.3 Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma

Maddi duran varlıklar, elden çıkarıldığında veya kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecekte yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışında bırakılır. Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışında bırakılmasına dair oluşan kar veya zarar muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında, hasılatla yer alan malların satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilme kriterleri uygulanmaktadır. Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışında bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, elden çıkarılmasından doğan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 17.27-28-29).

2.4.15.4 Maddi Duran Varlıkların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Maddi duran varlıklara ait standartlar karşılaştırıldığında, Tam set UFRS ilk muhasebeleştirilmeden sonra maddi duran varlıkların ölçümüne ilişkin yeniden değerlendirme modelini kullanma seçeneğine izin verir. Yeniden değerlendirme seçeneği seçildiği takdirde varlığın dahil olduğu sınıf, bütün olarak değerlemeye tabi tutulmaktadır. KOBİ'ler için TFRS sadece maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermektedir. Tam set UFRS maddi duran varlıkların kalıntı değeri, yararlı ömrü ve amortisman yöntemine ilişkin yıllık gözden geçirmeyi zorunlu tutmaktadır. KOBİ'ler için TFRS ise yalnızca son yıllık raporlama tarihinden itibaren önemli değişikliklerin olduğuna dair bir göstergenin varlığı halinde gözden geçirmeyi zorunlu tutmaktadır. KOBİ'ler için TFRS'de dönem sonunda söz konusu varlıkların yeniden değerlendirme işleminin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak varlıkların maliyetle izlenen net kayıtlı değerlerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olması durumunda söz konusu varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması zorunlu olmaktadır. (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.26; Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.12).

2.4.16 KOBİ TFRS Bölüm 18- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Standart, şerefiye ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar dışındaki tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 18.1).

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel nitelikte olmayan ve tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlık olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu varlık, işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da sözleşmeyle birlikte varlık ya da borçla beraber satılabilme, devredilebilme, lisans altına alınabilme, kiralanabilme ya da takas edilebilme durumlarında olması, ilgili hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesine ya da devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gibi durumlarda tanımlanabilir nitelik özelliği kazanmaktadır. Finansal varlıklar ya da petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi maden hakları ve maden kaynakları maddi olmayan varlıklar içerisinde yer almamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 18.2-3).

2.4.16.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi olmayan duran varlıklar, varlıkla ilişkilendirilebilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması, varlığın maliyetinin ya da değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve varlığın işletme içi yaratılan bir maddi

olmayan duran varlık kalemi üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanması kriterlerinin karşılandığı durumlarda finansal tablolara varlık olarak yansıtılmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 18.4).

İşletme birleşmesi kapsamında iktisap edilen bir maddi olmayan duran varlık, gerçeğe uygun değeri normal koşullarda yeterli güvenilirlikle ölçülebiliyorsa varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Diğer taraftan işletme birleşmesi kapsamında iktisap edilen bir maddi olmayan duran varlık, yasal ya da diğer sözleşmeye bağlı haklardan kaynaklanıyorsa, varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa diğer bir ifadeyle varlık şerefiyeden ayrılamıyorsa ya da varlık şerefiyeden ayrılabilmesine rağmen aynı ya da benzer varlıklar için bir takas işlem kaydı veya bu işleme ait herhangi bir kanıt yoksa muhasebeleştirilemez (IFRS for SMEs, paragraf 18.8).

2.4.16.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Ölçümü ve Ayrı Olarak Elde Edilmesi

Maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maddi olmayan duran varlık ayrı olarak elde ediliyorsa maddi duran varlığın maliyeti, ithalat vergileri ve iade alınamayan satın alma vergileri dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmekle doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetler olarak standartta yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 18.10).

2.4.16.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilmesi ve Devlet Teşvikleri Yoluyla Elde Edilmesi

Maddi olmayan duran varlık işletme birleşmesi kapsamında elde ediliyorsa, maddi olmayan duran varlığın maliyeti edinme tarihindeki gerçeğe uygun değer olarak belirtilmektedir. Maddi olmayan duran varlık devlet teşviki yoluyla ediniliyorsa, söz konusu varlığın maliyeti Devlet Teşvikleri standardı uyarınca teşvikin alındığı ya da alınacağı tarihteki gerçeğe uygun değeridir (IFRS for SMEs, paragraf 18.11-12).

2.4.16.4 Varlıkların Takası

Maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık, varlıklar ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların bir birleşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, takas işlemi ticari içerikten yoksun değilse ya da alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçüldüğü sürece, gerçeğe

uygun değer ile ölçülmekte bu durumda varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın defter değeri olarak ölçülmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 18.13).

2.4.16.5 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Gerek araştırma gerekse geliştirme faaliyetlerinden ortaya çıkan harcamaların tamamı, işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcamalar, bu standarda göre muhasebeleştirme kriterini sağlayan başka bir varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmadığı sürece gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkla ilgili başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilmiş olan harcamalar, daha sonraki bir tarihte varlık maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilemez (IFRS for SMEs, paragraf 18.14-15).

2.4.16.6 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm ve Gerekli Diğer Açıklamalar

Maddi olmayan duran varlık, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülmektedir. Değer düşüklüğüne ilişkin hükümler Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 18.18).

Standartta tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilmektedir. Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömür hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamadığı durumda, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilmektedir.

Standartta ek olarak, itfa süresi ve itfa yöntemi, defter değeri ve değer düşüklüğü zararları, elden ve kullanımdan çıkarmalar, standart hakkında gerekli açıklamalar da kapsamlı bir şekilde yer almaktadır.

2.4.16.7 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Şerefiye Dışında Kalan Maddi Olmayan Duran Varlıklara ait standartlar karşılaştırıldığında Tam Set UFRS ile önemi farklılıklar bulunmaktadır. Tam set UFRS'de maddi olmayan duran varlıklar için maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemi arasında muhasebe politikası seçim hakkı vardır. Şerefiye ve sınırsız ömre sahip diğer maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortismanına tabi tutulmazlar. Araştırma ve geliştirme giderlerinden, geliştirme giderleri belirli koşullarla aktifleştirilir. KOBİ'ler için TFRS'de ise sadece maliyet yöntemi uygulanmakta ve yeniden değerlendirme seçeneğine değinilmemiştir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde

gider olarak kaydedilir, aktifleştirilemez. Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürleri belirlenir ve amortismanına tabi tutulur. (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.35; Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.13).

2.4.17 KOBİ TFRS BÖLÜM 19-İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Standart, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi, edinen işletmenin belirlenmesi, birleşmelerin maliyetinin ölçümü, söz konusu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ve koşullu borçlara yönelik karşılıklara tahsis edilmesi hakkında hükümleri içermektedir. Ek olarak hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde şerefiyenin muhasebeleştirilme biçimi de standartta ele alınmaktadır.

Standartta göre, işletme birleşmesi, ayrı işletmeleri ya da teşebbüslerin tek bir biçimde raporlayan işletme oluşturmak amacıyla bir araya gelmesidir. İşletme birleşmesi, bir işletmenin farklı işletmenin özkaynaklarını, net kaynaklarının tümünü satın almasıyla, yükümlülüklerini üstlenmesiyle ya da diğer bir işletmenin birlikte bir ya da daha çok işletme oluşturan bazı net varlıklarını satın almasıyla oluşabilir. İşletme birleşmesi özkaynağa dayalı finansal araç ihracı yoluyla nakit, nakit benzerleri ya da diğer varlıkların transfer edilmesi koşuluyla ya da bunların bir karışımı ile gerçekleştirilir. Söz konusu işlem birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında gerçekleşebileceği gibi bir işletme ile diğer bir işletmenin hissedarları arasında da olabilir (IFRS for SMEs, paragraf 19.3-4-5).

2.4.17.1 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme birleşmeleri muhasebeleştirilirken tamamında satın alma yöntemi uygulanır. Satın alma yönteminin uygulanması sürecinde edinen işletmenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve edinme tarihinde işletme birleşmesinden kaynaklanan maliyetin, elde edilen varlıklar ile üstlenilen yükümlülüklerle üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara dağıtılması unsurları izlenmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 19.6-7).

İşletme birleşmelerinin tamamında edinen işletmenin belirlenmesi gerekmektedir. Edinen işletme, birleşme işlemiyle birleşmeye taraf olan diğer teşebbüsler ya da işletmeler üzerinde kontrolü elde eden taraf olarak tanımlanmaktadır. Edinen işletmenin belirlenmesi bazı durumlarda zor olmakla birlikte bir işletmenin edinen işletme olduğuna yönelik göstergeler genellikle; birleşen işletmelerden birinin gerçeğe uygun değeri diğer işletmenin gerçeğe uygun değerinden önemli derecede büyükse, birleşme, oy hakkı olan özkaynağa dayalı finansal araçların nakit veya diğer varlıklarla el değiştirmesiyle gerçekleşmişse, işletme birleşmesine taraf olan işletmelerden birisinin yönetim kadrosu, birleşme sonucu ortaya çıkan

işletmenin yönetim kadro seçiminde etkin olan taraf ise, yönetim kadrosu etkin olan işletme genellikle edinen işletme olarak ortaya çıkmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 19.8-9-10).

İşletme birleşmesinin maliyetini, edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolüne sahip olmak amacıyla işlem tarihinde yapıla değişim de elden çıkarmış olduğu varlıklar, gerçekleşen ya da üstlenilen yükümlülüklerle edinen işletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri ve işletme birleşmesiyle doğrudan ilişkili olarak ortaya çıkan maliyetlerin toplamı olarak ölçmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 19.11).

2.4.17.2 Şerefiye

Edinen işletme, edinme tarihinde işletme birleşmesi aşamasında elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden ölçmektedir. İlk muhasebeleştirme gerçekleştirildikten sonra edinen işletme birleşme esnasında elde ettiği şerefiyeyi maliyet bedelinden birikmiş itfa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki tutarla ölçer. Şerefiyede değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik varlıklarda değer düşüklüğü hükümleri uygulanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 19.22-23).

2.4.17.3 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyenin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

İşletme birleşmeleri ve şerefiyeye ait ilkeler karşılaştırıldığında, Tam set UFRS'de işlem maliyetleri satın alma maliyetlerinden hariç tutulur. Şarta bağlı yükümlülükler ödeme olasılığına bakılmaksızın kaydedilir. KOBİ'ler için TFRS'de ise işlem maliyetleri elde etme maliyetlerine dahil edilir. Eğer, işletmenin ödeme yapması muhtemelse ve bu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak kaydedilir. Tam set UFRS'de Şerefiye değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortisman konusu yapılmaz. KOBİ'ler için TFRS'de Şerefiye maliyet-birikmiş amortisman değer düşüklüğü yöntemiyle muhasebeleştirilir. Faydalı ömür tespit edilerek amortismanına tabi tutulur. (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.13).

2.4.18 KOBİ TFRS Bölüm 20- Kiralamalar

Kiralama işlemine dair muhasebeleştirmenin içeriğini, maden, petrol, doğalgaz vb. yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri, sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi

kalemlerin lisans anlaşmaları, kiracıları tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen gayrimenkulün ölçümü ve faaliyet kiralalamaları kapsamında kiraya verenler tarafından sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkulün ölçümü, finansal kiralalamalar çerçevesinde kiracılar tarafından elde tutulan ve faaliyet kiralalamaları çerçevesinde kiraya verenler tarafından sağlanan canlı varlıkların ölçümü, kiralanan varlığın fiyatındaki değişikliklerle, döviz kurlarındaki değişikliklerle veya taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan, sözleşmeye bağlı şartlardan kaynaklanan ve kiraya veren ya da kiracı açısından bir zarar ile sonuçlanabilecek kiralamalar ve ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamalar hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır. Bu kapsamda, kiralamalara ait standartlar varlıkların kullanım hakkının aktarıldığı sözleşmelere uygulanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 20.1).

2.4.18.1 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Kiralama işlemi finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansal kiralama, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalar olarak ifade edilirken, faaliyet kiralaması bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalar olarak ifade edilmektedir. Kiralama şeklinin ayırımında sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınmaktadır. Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama koşullarının değiştirilmesi üzerinde anlaşmadıkları sürece, kiralama işleminin sınıfı değiştirilmemekle birlikte, kiralama koşulları değiştirildiğinde kiralamanın sınıflandırılması yeniden değerlendirilir (IFRS for SMEs paragraf 20.4).

2.4.18.2 Finansal Kiralamaların İlk Muhasebeleştirilmesi ve Sonraki Ölçümler

Finansal kiralamalara yapılan ilk muhasebeleştirme işleminde, kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin kullanım haklarını ve yükümlülüklerini, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmesi yapılmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 20.9).

Muhasebeleştirme işlemi yapılırken, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Eğer bu oran tespit edilemezse, kiracının ek borçlanma faiz oranı kullanılır.

Asgari kira ödemeleri, finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır. Kiracı, bir finansal kiralama kapsamında kiralanan bir varlığı, bu standardın söz konusu türdeki varlığa ilişkin bölümü uyarınca, amortismanına tabi tutulmaktadır. Kiracı finansal kiralama işlemine dair muhasebeleştirme işlemini yaparken, kiralamaya konu olan her bir varlık için raporlama dönemi sonunda net defter değeri, belirlenen dönemler için gelecekteki asgari kiralama ödemelerinin raporlama sonundaki toplamı ve kiralama işlemindeki kısıtlamalara dair bilgiler açıklamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 20.11).

2.4.18.3 Faaliyet Kiralamalarının İlk Muhasebeleştirilmesi ve Sonraki Ölçümler

Faaliyet kiralamasına dair yapılan işlemlerde, kiracı, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini belirli durumlar haricinde doğrusal yöntemle göre gider olarak muhasebeleştirmektedir. Ayrıca kiracı, belirlenen dönemler için gelecekteki asgari kiralama ödemelerinin raporlama sonundaki toplamını, gider olarak muhasebeleştirilen kiralama ödemelerini ve işleme dair kısıtlamaları açıklamak durumundadır. Faaliyet kiralamaları kiraya veren tarafından değerlendirildiğinde, kiraya veren finansal kiralamaya konu olan varlıklara dair niteliklerine göre finansal durum tabloları oluşturmaktadır.

Kiraya veren, faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira gelirini, belirli durumlar dışında, doğrusal yöntemi uygulamak suretiyle kar veya zararda muhasebeleştirmektedir. Kiraya veren, kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetleri, amortismanı da dahil ederek gider olarak muhasebeleştirmektedir. Ayrıca başlangıçta katlanılan tüm doğrudan maliyetlerde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Faaliyet kiralaması satış işlemi olarak düşünülmeyen bir işlem olduğundan, faaliyet kiralamasına dair herhangi bir satış karı muhasebeleştirilmesi yapılmaz. Kiraya verenler, faaliyet kiralaması olduğu durumda, belirlenen dönemler için iptal edilmeyen faaliyet kiralamaları kapsamında ileride elde edilecek asgari kira ödemeleri, bilgisini, gelir olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları toplamı bilgisini ve konu ile ilgili kısıtların bilgisini açıklamak durumundadır (IFRS for SMEs, paragraf 20.15-25-29).

2.4.19 KOBİ TFRS Bölüm 21- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu standart, diğer standartlarda yer alanlar hariç olmak üzere tüm karşılıklara diğer bir deyişle ödeme zamanı ve tutarı belirsiz borçlara, koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanmaktadır. Bahsedilen diğer standartlarda yer alan karşılıklar kiralama işlemleri, inşaat sözleşmeleri, çalışanlara sağlanan fayda yükümlülükleri ve gelir vergileri kapsamında yer alan karşılıklardır (IFRS for SMEs, paragraf 21.1).

“Karşılık” kelimesi bazı durumlarda amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar gibi kavramlar için de kullanılmakta ve bu kullanımlar varlıkların defter değerindeki düzeltme niteliğinde olduğundan dolayı bu standart kapsamında yer almamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 21.3).

2.4.19.1 İlk Muhasebeleştirme

Karşılıklar muhasebeleştirilirken sadece raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışı olasılığının yüksek olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumunda muhasebeleştirilir. Karşılık, finansal durum tablosunda borç olarak muhasebeleştirilmekte fakat maliyetin stoklar ya da maddi duran varlıklar gibi diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda ise karşılık tutarı bir gider olarak muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 21.4-5).

2.4.19.2 İlk Ölçüm ve Sonraki Ölçüm

Karşılık, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla yapılması gereken harcamaya yönelik en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülmektedir. Paranın zaman değerinin etkisi önemli ise karşılık tutarı yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacağı tahmin edilen söz konusu tutarın bugünkü değeridir. İskonto oranı ise piyasanın, paranın zaman değerine ilişkin mevcut değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi orandır, ek olarak varlıkların elden çıkarılması sonucu beklenen kazançlar karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 21.7).

Yalnızca, ilk başta muhasebeleştirilen karşılığa yönelik olarak yapılan harcamalar, söz konusu karşılıktan mahsup edilir. Karşılıklar her bir raporlama tarihinde gözden geçirilmekte ve ilgili raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için gerekli tutarlara ilişkin yapılacak en gerçekçi olan tahmini yansıtacak şekilde düzeltilmektedir. Karşılık, eğer esas olarak bir varlığın maliyetinin bir parçası şeklinde muhasebeleştirilmemişse, önceden muhasebeleştirilmiş olan karşılık tutarlarına yönelik yapılacak düzeltmeler kar veya zararda muhasebeleştirilir. Karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen tutarın bugünkü değeri üzerinden ölçüldüğünde ise, toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı, ilgili dönemde finansman gideri olarak kar ya da zararda muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 21.10-11).

2.4.19.3 Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Koşullu borç, kesin olmayan muhtemel bir yükümlülük ve ilk muhasebeleştirme sonucunda gerekli koşulları karşılamadığından dolayı muhasebeleştirilemeyen bir yükümlülüktür (IFRS for SMEs, paragraf 21.12).

Koşullu varlık, varlık olarak muhasebeleştirilememekte ve işletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel olduğunda raporlama dönemi sonunda koşullu varlıkların niteliğine yönelik kısa açıklamalar yapılır. Öte yandan gelecekte ekonomik faydanın işletmeye girişinin kesine yakın olması durumunda ise söz konusu varlık koşullu bir varlık niteliğinden çıkmakta ve varlık olarak muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 21.13).

2.4.19.4 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile koşullu borçların ve koşullu varlıkların açıklanması konusunda aynı prensiplere sahiptir. Ancak, IFRS for SMEs basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir (IFRS for SMEs Eğitim Meteryali, 2009, s.47).

2.4.20 KOBİ TFRS Bölüm 22- Borçlar ve Özkaynak

Standart finansal araçların borç veya özkaynak olarak sınıflandırılmasına yönelik ilkeleri belirlemek ve öz kaynağa dayalı finansal araç yatırımcısı diğer bir deyişle ortak sıfatı ile hareket eden bireylere ya da diğer taraflara ihraç edilen öz kaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir (IFRS for SMEs, paragraf 22.1).

2.4.20.1 Finansal Araçların Borç ve Özkaynak Olarak Sınıflandırılması

Özkaynak, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylar olarak tanımlanmaktadır. Borç ise geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi sonucunda ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Özkaynak, ortaklar tarafından yapılan yatırımlara, kar getiren faaliyetlerle kazanılmış olan, işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla dağıtılmadan işletmede bırakılan tutarların eklenmesi, kar getirmeyen azaltıcı nitelikteki tutarların ise ilgili yatırımlardan indirilmesinden oluşmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 22.3).

2.4.20.2 Payların ve Diğer Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların İlk İhracı

Özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç edildiğinde ve bunun sonucunda işletmeye nakit ya da farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirilir.

Özkaynağa dayalı finansal araçlar nakit ya da diğer kaynaklar elde edilmeden önce ihraç ediliyorsa, elde edilecek tutar finansal durum tablosunda varlık olarak değil, özkaynaktan bir mahsup şeklinde gösterilir. Nakit ya da diğer kaynaklar ihraç edilmeden önce elde ediliyorsa ve elde edilen nakit ya da kaynakları geri ödeme zorunluluğu bulunmuyorsa, elde edilen tutarın derecesine göre özkaynaklarda buna karşılık gelecek bir artış muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 22.7).

Öz kaynağa dayalı finansal araçlar direkt olarak söz konusu finansal araçların ihracına ilişkin maliyetlerin düşülmesinden sonra, tahsil edilen veya edilecek olan nakit ya da diğer kaynakların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Ödemenin ertelenmesi ve paranın zaman değerinin önemli olması durumunda ise başlangıçtaki ölçüm bugünkü değer esasına göre yapılır. Bir özkaynak işleminin maliyeti, ortaya çıkabilecek vergi avantajlarıyla netleştirilmiş olarak özkaynaktan bir mahsup şeklinde muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 22.8-9).

Standart ek olarak opsiyonların, hakların ve teminatların satışı, payların aktifleştirilmesi ya da bedelsiz pay verilmesi ve pay bölünmeleri, dönüştürülebilir borç veya benzer bileşik finansal araçlar, işletmenin geri satın alınan kendi payları, ortaklara yapılan dağıtımları da ayrıntılı olarak açıklamaktadır.

2.4.20.3 Borçlar ve Özkaynakların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Borçlar ve özkaynaklara ait standartlar karşılaştırıldığında, Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ'ler için TFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.

2.4.21 KOBİ TFRS Bölüm 23-Hasılat

Standart mal satışları, hizmet sunumları, işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri, işletme varlıklarının diğer kişi ya da kurumlarca kullanımından kaynaklanan faiz, isim hakkı ve temettüler gibi işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (IFRS for SMEs, paragraf 23.1).

Finansal kiralama sözleşmeleri, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temmettü ve diğer gelirler, finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler veya bunların elden çıkarılması, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler, tarımsal faaliyetlere yönelik canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi ve gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan hasılat ya da diğer gelirler diğer standartlarda düzenlenmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 23.2).

2.4.21.1 Hasılatın Ölçülmesi ve Ertelenen Ödemeler

Hasılat, alınmış ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmekte, söz konusu bedelin ölçülmesinde işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ve miktar indirimleri de dikkate alınmaktadır. Hasılat tutarına sadece işletmenin şahsı adına almış olduğu ve gelecekte alacağı brüt ekonomik fayda girişleri dahil edilmektedir. Üçüncü kişiler şahsına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarların hiçbirisi hasılat tutarına dahil edilmemektedir (IFRS for SMEs, paragraf 23.3-4).

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşma esasında bir finansman işlemi özelliği taşıdığı durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, gelecekte elde edilmesi beklenen tüm tahsilatların emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen bugünkü değeridir (IFRS for SMEs, paragraf 23.5).

2.4.21.2 Mal veya Hizmetlerin Takası ve Hasılat Doğuran İşlemlerin Belirlenmesi

Hasılat; mal ya da hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olan mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya olmayan mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi fakat işlemin ticari özünün bulunmaması gibi durumlarda muhasebeleştirilemez (IFRS for SMEs, paragraf 23.6).

Mal ya da hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem kapsamında değiştirilmesi durumunda, hasılat muhasebeleştirilir. Bu durumda (IFRS for SMEs, paragraf 23.7);

- Alınan mal ya da hizmetlerin, transfer edilen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı ile düzeltilmiş gerçeğe uygun değeri ile,

- Söz konusu tutarın güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumda ise elden çıkarılan mal ya da hizmetlerin, transfer edilen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı ile düzeltilmiş gerçeğe uygun değeri ile ya da,
- Gerek alınan gerekse elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlarda da, elden çıkarılan varlığın, transfer edilen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı ile düzeltilmiş defter değeri ile ölçülür.

2.4.21.3 Mal Satışı ve Hizmet Sunumu

Mal satışına yönelik hasılat aşağıdaki koşullardan tamamının gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 23.10) ;

- Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması,
- Satılan mallar üzerindeki etkin bir kontrolün ya da sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğinin sürdürülmesi,
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- İşleme yönelik ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının bulunması,
- İşleme yönelik gerçekleşen ya da gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

2.4.21.4 Hizmet Sunumu

Hizmet sunumuna yönelik bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, söz konusu hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma yüzdesi yöntemi dikkate alınarak muhasebeleştirilir. İşleme yönelik sonuçların güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşullardan tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir. Söz konusu koşullar (IFRS for SMEs, paragraf 23.14);

- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- İşleme yönelik ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının bulunması,
- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

2.4.21.5 İnşaat Sözleşmeleri

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, sözleşmeye yönelik hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma aşamasına göre sırasıyla hasılat ve gider olarak muhasebeleştirilir. Sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirir (IFRS for SMEs, paragraf 23.17).

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Bu yöntem, hizmetlerin sunumundan ve inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Hasılat ve maliyet tutarlarına yönelik tahminler, hizmet işlemi ya da inşaat sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiği durumda da revize edilir (IFRS for SMEs, paragraf 23.21).

Bir işlem ya da sözleşmenin tamamlanma aşaması, yapılan işi en güvenilir biçimde ölçen yöntem kullanılarak belirlenir. Uygulanabilecek yöntemler şu şekilde ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 23.22);

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı. İlgili tarihe kadar yapılan iş için gerçekleşmiş maliyetler, gelecekteki faaliyetlerle ilgili, malzeme alımına yönelik maliyetler ya da peşin ödemeler gibi, maliyetleri içermez.

- Yapılan işlere yönelik incelemeler,
- Hizmet işleminin ya da sözleşmeye konu işin fiziksel bir oranının tamamlanması.

Maliyetlerin geri kazanılması olasılığının bulunması durumunda, malzeme alımına yönelik maliyetler ya da peşin ödemeler gibi, işlem veya sözleşme kapsamındaki gelecekteki faaliyetlere yönelik maliyetler, bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Geri kazanılma olasılığı olmayan maliyetler anında gider olarak muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 23.23-24).

Ek olarak, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılma olasılığı olan kısmı kadar hasılat muhasebeleştirilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.

2.4.21.6 Hasılatın Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

UMS 18 Hasılat ve KOBİ'ler için TFRS'de hasılatın muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin olarak aynı ilkeleri ortaya koymaktadır. Diğer yandan, KOBİ'ler için TFRS taslağı basit bir dille hazırlanmıştır ve söz konusu ilkelerin uygulanması hususunda daha az açıklayıcı hüküm içermektedir. Ayrıca, UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve KOBİ'ler için TFRS'de inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin olarak aynı ilkeleri ortaya koymaktadır. Ancak KOBİ'ler için TFRS'de Hasılatla ilişkin bölüm içeriğine UMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” standardı da dahil edilmiştir (IFRS for SMEs Eğitim Materyali, 2009, s.66).

2.4.22 KOBİ TFRS Bölüm 24- Devlet Teşvikleri

Standartta her türlü devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi konusu yer almaktadır. Devlet teşvikleri, faaliyet konularıyla ilgili belirli koşulların geçmişte ya da gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmelere kaynak transferi olarak yapılan devlet yardımları şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu teşvikler bir değer atfedilmeyen devlet yardımlarını ve devletle yapılan normal ticari işlemlerden ayrı tutulmayan nitelikteki işlemleri kapsamamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 24.1-2).

2.4.22.1 Muhasebeleştirme ve Ölçme

Devlet teşvikleri, teşvik veren işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilmekte diğer taraftan gelecekte performans şartları getiren teşvikler ise performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. Ek olarak hasılatın muhasebeleştirilmesindeki gerekli kriterler karşılanmadan önce alınmış olan teşvikler borç olarak muhasebeleştirilmektedir.

2.4.22.2 Açıklamalar

Devlet teşviklerine yönelik olarak yapılması gereken açıklamalar standartta şu şekilde ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 24.6);

- Finansal tablolarda muhasebeleştirilen devlet teşviklerinin nitelikleri ve tutarları,
- Gelir olarak muhasebeleştirilmemiş olan devlet teşviklerine yönelik olarak, yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullu durumlar,
- Doğrudan faydalanılan diğer her tür devlet yardımı.

2.4.22.3 Devlet Teşviklerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Tam Set UFRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Devlet teşvikleri niteliğine uygun olarak bazen özkaynaklarda muhasebeleştirilir ki buna sermaye yaklaşımı denilmektedir. Bu yaklaşımın özün de, devlet teşviklerinin kazanılmış bir gelir olmaması, herhangi bir maliyeti olmadan devlet tarafından sağlanan bir teşvik olması dolayısıyla, bu tür teşviklerin kar/zarar da muhasebeleştirilmesi uygun değildir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.28).

Standartta geçen diğer yaklaşıma göre devlet teşvikleri bazen gelir yaklaşımına göre gelir kaydedilebilir. Gelir yaklaşımının özünde ise bu teşviklerinin nadiren karşılıksız olduğu, işletmelerin koşullara uymak ve önceden belirlenen yükümlülükleri yerine getirmek şartları ile bu teşvikleri kazandıkları, bu nedenle de bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar/zararda muhasebeleştirilmesi uygundur denilmektedir.

KOBİ’ler için TFRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı bulunmamakta, gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. Buna göre; teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilirken, teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilmektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.28).

UMS 20’de parasal olmayan bir teşviki alan işletmeye, varlığı ve teşviki nominal değeri üzerinden (genelde sıfırdır) veya parasal olmayan devlet teşvikinin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçme konusunda izin verilmektedir. Bölüm 24’de parasal olmayan devlet teşvikleri dahil tüm devlet teşvikleri alınan veya alınacak varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerekir. UMS 20’de devlet teşviklerinin sunumuna ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.14).

UMS 20’ye göre devlet teşviklerinin, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılması gerekir. KOBİ’ler için TFRS’de ise işletmelerin teşvikleri, teşviklerle karşılanması amaçlanan giderleri veya varlığın maliyetini karşılayacak şekilde muhasebeleştirmesine izin vermemektedir (IFRS for SMEs Eğitim Meteryali, 2009, s.19).

2.4.23 KOBİ TFRS Bölüm 25-Borçlanma Maliyetleri

Standartta borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmaktadır. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilişkili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Borçlanma maliyetleri, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz giderlerini, finansal kiralamalara yönelik finansman giderlerini ve yabancı parayla borçlanma durumunda faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farklarını içermektedir. Tüm borçların maliyetleri, oluştukları dönemde kar ya da zararda gider olarak muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 25.1-2).

2.4.23.1 Borçlanma Maliyetlerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Borçlanma maliyetlerine ait standartlar karşılaştırıldığında, UMS 23 uyarınca, özellikli bir varlığın edinim, inşaatı ya da üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin, söz konusu varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Fayda-maliyet dengesi nedeniyle KOBİ'ler için TFRS'in 25 inci Bölümü uyarınca bu tür maliyetlerin gidere yüklenmesi gerekmektedir (IFRS for SMEs Eğitim Materyali, 2009, s.9; Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.15).

2.4.24 KOBİ TFRS Bölüm 26- Hisse Bazlı Ödemeler

Standart tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesini ele almaktadır. Ek olarak Standart özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında mal ya da hizmet edinilen, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri, mal veya hizmet tedarik edilen satıcılara karşı elde edilmiş olan mal veya hizmetler karşılığında pay veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına dayalı bir borç altına girilen, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, işletmeye ya da satıcıya anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak ya da başka bir varlığın transferi şeklinde veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi koşuluyla ödeme seçeneklerinin sunulduğu işlemleri de kapsamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 26.1).

2.4.24.1 Hisse Bazlı Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi

Hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamında elde edilen veya alınan mal ya da hizmetler, malların teslim alınması ya da hizmetlerin karşı tarafça sağlandığı sürece muhasebeleştirilmektedir. Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla mal veya hizmetlerin elde edilmesi durumunda, mal ya da hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar özkaynaklarda bir artış şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borç

muhasebeleştirilmektedir. Hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamında elde edilen mal veya hizmetler varlık olarak muhasebeleştirilemediği durumlarda ise gider olarak muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 26.3-4).

2.4.24.2 Özkaynaklardan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Ölçülmesi

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçülmesi açısından alınan mal veya hizmetler ile özkaynaklarda ilgili mal veya hizmetlere karşılık gelen artış tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği sürece, alınan mal ya da hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri ile ölçülmektedir. Diğer taraftan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa bunların değeri ile özkaynaklarda söz konusu mal veya hizmetlere karşılık gelen artış tutarı, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülmektedir. Çalışanlara yapılan işlemler çerçevesinde özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, ilgili araçların verildiği tarihte ölçülür. Çalışanlar dışındaki taraflara yapılan işlemler kapsamında ölçüm tarihi ise işletmenin malları aldığı ya da karşı tarafın hizmetleri sunduğu tarih olarak esas alınır (IFRS for SMEs, paragraf 26.7-8-9).

2.4.24.3 Gerekli Diğer Açıklamalar

Standart ayrıca paylar, hisse opsiyonları ve özkaynaktan karşılanan pay değer artış hakları, özkaynağa dayalı finansal araçların verilmesine ilişkin hüküm ve koşullardaki değişiklikler, iptaller ve ödemeler, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri, grup planları, devlet tarafından yapılması zorunlu tutulan planlar konularını da ayrıntılı olarak ele almaktadır.

2.4.24.4 Hisse Bazlı Ödemelerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Hisse bazlı ödemelerde, Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ'ler için TFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.15).

2.4.25 KOBİ TFRS Bölüm 27-Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir varlığın defter değerinin bu varlığın geri kazanılabilir tutarından daha fazla olduğu durumlarda değer düşüklüğü zararı ortaya çıkmaktadır. Standart değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi yönünden bu standardın diğer bölümlerinde kendilerine yönelik hükümlerin yer aldığı varlıklar dışındaki tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı, çalışanlara sağlanan

faydalardan kaynaklanan varlıklar, temel finansal araçlar ve diğer finansal araçlar, gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ve gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar bu standart kapsamında yer almamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 27.1).

2.4.25.1 Stoklarda Değer Düşüklüğü

Her bir raporlama tarihinde stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilmekte ve söz konusu değerlendirmeye her bir stok kaleminin ya da kalem grubunun defter değeri ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının karşılaştırılması koşuluyla yapılmaktadır. Bir stok kalemi değer düşüklüğüne uğradıysa, stokun defter değeri tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatına indirgenmektedir. İlgili indirgeme değer düşüklüğü zarardır ve anında kar ya da zararda muhasebeleştirilir (IFRS for SMEs, paragraf 27.2-3).

Standarta göre, daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşullar geçerliliğini kaybetmiş ise ya da değişen ekonomik koşullardan dolayı tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunduğu durumlarda, ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Böylelikle maliyet değerinden ve yeniden gözden geçirilmiş tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından düşük olanı yani defter değeri olur. Varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi sürecinde işletme dışı kaynaklar ve işletme içi kaynaklar dikkate alınmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 27.4).

2.4.25.2 Stoklar Dışındaki Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Değer Düşüklüğü Göstergeleri

Sadece, bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Söz konusu indirgeme değer düşüklüğü zarardır. Her bir raporlama tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığı göz önünde bulundurulur. Eğer böyle bir gösterge var ise, varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin tahminde bulunulur. Herhangi bir gösterge yok ise, geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesi gerekmez (IFRS for SMEs, paragraf 27.5-27.7).

Tek başına varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Bu

durum, geri kazanılabilir tutarın ölçümünün, nakit akışlarının tahmin edilmesini gerektirmesinden ve varlıkların bazı durumlarda tek başlarına nakit akışı yaratmamalarından kaynaklanabilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 27.8).

2.4.25.3 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Varlıklarda değer düşüklüğüne ait standartlar değerlendirildiğinde, Tam set UFRS UMS 36 stoklar dışındaki varlıkların değer düşüklüklerini içermektedir. Stok değer düşüklüğü UMS 2'nin konusunu oluşturmaktadır. KOBİ'ler için TFRS'de, stoklar da dahil varlıklardaki değer düşüklüğü açıklanmaktadır. (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.15).

2.4.26 KOBİ TFRS Bölüm 28-Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Standart çalışanlara sağlanan faydaları, idareciler ve yönetimin de dahil edildiği çalışanlar tarafından sunulan hizmetler sonucunda sağlanan her türlü bedel olarak ifade etmektedir. Standart, hisse bazlı ödeme işlemleri dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Çalışanlara sağlanan faydalar, kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatları olmak üzere dört sınıfa ayrılmıştır. Ek olarak çalışanlara sağlanan faydalar, işletmenin paylarının ya da diğer özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatlarına göre belirlenen tutarlarda özkaynağa dayalı finansal aracın, nakdin veya diğer varlıkların verildiği hisse bazlı ödemeleri de kapsamaktadır. Hisse bazlı ödemelerin muhasebeleştirilmesinde hisse bazlı ödemeler standardındaki hükümler uygulanır (IFRS for SMEs, paragraf 28.1-2).

Standarda göre, işletme için sunulan hizmetler karşılığında çalışanların almaya hak kazandıkları tüm faydaların maliyeti, çalışanın doğrudan kendisine veya çalışanlara sağlanan fayda fonuna katkı olarak ödenmiş tutarların düşülmesinin ardından borç olarak muhasebeleştirilmektedir. Ödenmiş bulunan katkıların raporlama tarihinden önceki hizmetten kaynaklanan yükümlülüğü aştığı durumlarda, fazla ödeme, söz konusu fazla ödenen tutarın gelecekteki ödemelerin azalmasına sebep olmakta ya da geri alınabilecek olması şartıyla varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. KOBİ'ler için TFRS'nin diğer bir bölümünün ilgili maliyetin stoklar ya da maddi duran varlıklar gibi herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda, gider olarak muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 28.3).

2.4.27 KOBİ TFRS Bölüm 29-Gelir Vergileri

Standart gelir vergilerini, vergiye tabi kar üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri kapsamakta ek olarak bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı tarafından, raporlayan işletmeye yapılan kar dağıtımlarından kaynakta kesintiyi diğer bir ifadeyle stopaj yoluyla ödenecek vergileri de gelir vergileri kapsamında değerlendirmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 29.1).

Finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve ilgili diğer olayların içinde bulunulan ve gelecek dönemlere yönelik vergi sonuçları bu standart kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu sonuçlar dönem vergisi ve ertelenmiş vergilerdir. Dönem vergisi, mevcut ya da geçmiş dönemlerin vergiye tabi karı üzerinden ödenecek gelir vergisini ifade eder. Ertelenmiş vergi ise varlıkların defter değerinin geri kazanılması, borçların defter değeri üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanan vergi etkisi sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri alınacak vergiler olarak tanımlanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 29.2).

2.4.27.1 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi

Gelir vergisi muhasebeleştirilirken izlenmesi gereken adımlar şu şekilde ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 29.3);

- Vergi otoriteleri tarafından incelemeler sonucunda olası vergi sonuçları da göz önünde bulundurularak hesaplanan dönem vergisi muhasebeleştirilir,
- Varlıklardan cari defter değerlerinin geri kazanılması ve borçlardan cari defter değerlerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi karı etkileyebilecek varlık ve borçlar belirlenir, varlıkların ve borçların vergiye esas değeri varlıkların cari defter değerlerinden satılması ya da borçların cari defter değerleri üzerinden ödenmesi sonucunda ortaya çıkan tutarlar üzerinden belirlenmektedir. Vergiye esas değeri olan fakat finansal durum tablosuna yansıtılmamış olan diğer kalemler belirlenir,
- Geçici farklar henüz kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları muhasebeleştirilir,
- Ertelenmiş vergi varlıklarına, bu varlıkların net tutarlarının mevcut ya da gelecek vergiye tabi kar esas alınarak gerçekleşmesi muhtemel olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere değerlendirme karşılığı ayrılır,
- Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi kar ya da zararın diğer kapsamlı gelirin ve özkaynağın ilgili unsurlarına dağıtılır, gerekli bilgiler açıklanır ve sunulur.

2.4.27.2 Dönem Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

Dönem vergisinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinde mevcut ve geçmiş dönemlere yönelik vergiye tabi kar üzerinden ödenecek vergi için dönem vergi borcu muhasebeleştirilir, dönemde ve önceki dönemde ödenmiş tutarın ilgili dönemlere ilişkin ödenmesi gereken tutarı aştığı durumlarda ise söz konusu fazla tutar varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

Mali zararın geçmiş dönem vergisinden mahsup edilmek üzere geriye taşınabildiği durumlarda ise, mahsup edilen fayda tutarına yönelik dönem vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ek olarak dönem vergi borcuna ya da varlığına yönelik değişiklik tutarları kar ya da zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilir fakat söz konusu değişikliklerden bu standartla diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gereken gelir ve gider kalemlerine karşılık gelen tutarlar ise diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 29.5-6-7).

2.4.27.3 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

Geçmiş işlem ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek vergilere yönelik olarak ertelenmiş vergi varlığı veya borcu muhasebeleştirilir. Söz konusu vergiler varlıklar ve borçlar için finansal durum tablosuna yansıtılan tutarlarla vergi otoritelerince bunlara ilişkin tanınan tutarlar arasındaki farklardan ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile kullanılmamış vergi avantajlarının ileriye taşınmasından dolayı kaynaklanır (IFRS for SMEs, paragraf 29.9).

2.4.27.3.1 Vergiye Esas Değer

Vergiye esas değer; bir varlığın, borcun ya da özkaynağa dayalı finansal aracın yürürlükte olan ve yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunu kapsamında ölçülmesidir. Vergiye esas değer; bir varlığın defter değerinin geri kazanılması ya da borcun ödenmesi üzerine vergiye tabi kara eklenecek veya indirilecek tutarları ifade etmektedir. Bazı kalemler, vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilemezler. Örnek olarak araştırma maliyetleri gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilmekte fakat gelecekteki bir döneme kadar vergiye tabi karın belirlenmesinde indirilmelerine izin verilmeyebilir. Bu nedenle, araştırma maliyetlerinin defter değerleri bulunmaz ve vergiye esas değerleri gelecek dönemlerde indirilebilecek olan tutardır (IFRS for SMEs, paragraf 29.11-13).

2.4.27.3.2 Geçici Farklar

Geçici farklar aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 29.14);

- Varlıkların ya da borçların ilk muhasebeleştirilmelerinde vergiye esas değerlerinin başlangıç defter değerlerinden farklı olduğu veya vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmemiş kalemler için vergiye esas değer belirlendiği durumlarda,
- Bir raporlama döneminde gelir ya da giderlerin kapsamlı gelire veya özkaynağa yansıtılması söz konusu iken başka bir dönemde vergiye tabi kara yansıtılması nedeniyle, bu kalemlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden sonra defter değerler ile vergiye esas değerleri arasında farklılık olduğu durumlarda,
- Bir varlığın ya da borcun vergiye esas değerinin değiştiği ve söz konusu değişikliğin herhangi bir dönemde varlığın ya da borcun defter değerine yansıtılmadığı durumlarda.

2.4.27.4 Standartta Yer Alan Diğer Açıklamalar

Standart ek olarak değerlendirme karşılıklarını, dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin birlikte ölçümünü, temettü ödemeleri üzerinden yapılan stopajı, sunumları, netleştirme ve açıklamalar hakkında kapsamlı bilgileri de içermektedir.

2.4.27.5 Gelir Vergilerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Gelir vergilerine ait Tam Set UFRS ve KOBİ'ler için TFRS karşılaştırıldığında, UMS 12, vergiye esas değer, varlığın defter değerinin nasıl geri kazanılacağına ilişkin işletmenin beklentisine bağlı olarak belirlenmesini gerektirir. KOBİ'ler için TFRS'de, varlığın defter değerinin satış yolu ile geri kazanılması söz konusu olduğunda varlığın vergiye esas değerinin mevcut vergi indirimlerince belirlenmesini gerektirir. Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesine ilişkin KOBİ'ler için TFRS'de yer alan ilk adım UMS 12 kapsamında yer almaz. Bölüm 29 ertelenmiş vergi varlıklarının ve borçlarının belirlenmesinde bir ilk adım içerir bir varlığın ya da borcun defter değerinin geri kazanılmasının ya da ödenmesinin vergiye tabi kâr üzerinde bir etki yaratması beklenmediği durumlarda bu varlık ya da borca ilişkin olarak herhangi bir ertelenmiş vergi oluşmaz.

UMS 12'de yer alan ilk muhasebeleştirmeye ilişkin istisna, bir varlığın ya da borcun vergiye esas değerinin ilk muhasebeleştirmedeki defter değerinden farklı olması durumunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıklarının ve borçlarının muhasebeleştirilmesini, söz konusu hususun işletme birleşmesinden yada muhasebe karını veya vergiye tabi karı etkileyen bir

işlemden kaynaklanması dışında yasaklar. KOBİ'ler için TFRS ilk muhasebeleştirilmeye ilişkin olarak UMS 12 kapsamında yer alan istisnayı içermez.

UMS 12, ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşmesi olası kısmına yönelik tek adımlı bir muhasebeleştirme koşulu içermektedir. KOBİ'ler için TFRS uyarınca ertelenmiş vergi varlıkları, tam tutarlarından, mevcut ise, bunların net defter değerini, vergiye tabi kâra karşı gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarına eşitlemek üzere ayrılan değerleme karşılığı tutarları düşülerek muhasebeleştirilir. UMS 12'te vergi tutarlarındaki KOBİ'ler için TFRS'de tanımlanan türden belirsizliklerin nasıl dikkate alınacağını gösteren bir hüküm bulunmamaktadır. (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.16-17).

2.4.28 KOBİ TFRS Bölüm 30-Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Standart, yabancı faaliyetleri, para birimlerinde işlem yapmak ya da yurt dışında işletmelere sahip olmak suretiyle iki şekilde gerçekleştirilebileceğini açıklamaktadır. Ek olarak yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara ne şekilde dahil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini de açıklamaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 30.1).

2.4.28.1 Geçerli Para Birimi

Her işletme kendi geçerli para birimini belirlemektedir, söz konusu para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Bir işletmenin geçerli para biriminin tespitinde (Doğan ve Karabayır, 2010, s.87).

- İşletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarının çoğunlukla oluştuğu ve gerçekleştiği, bu mal ve hizmetlerin fiyatlarını en çok etkileyen para birimi,
- Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi,
- İşletmenin mal ve hizmetlere ilişkin hammadde, işçilik ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi,
- Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan fonların para birimi,
- İşletme faaliyetlerine yönelik tahsilatların yapıldığı para birimi olması belirleyicidir.

2.4.28.2 Yabancı Para İşlemlerinin İlk Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para işlemleri yabancı parayla ifade edilen, ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlemdir. Yabancı para işleminin ilk

muhasabeleştirilmesi esnasında, yabancı para birimindeki tutara, gerekli para birimi ile yabancı para birimi arasında işlem tarihindeki geçerli bir kur uygulanarak geçerli para birimi üzerinden kaydedilir. İşlem tarihi de standardın muhasabeleştirme koşulları ilk kez sağladığı tarihtir. Uygulama kolaylığı için işletmeler, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kuru örneğin haftanın ya da ayın ortalama kurunu, o dönem içinde gerçekleşen bütün yabancı para işlemleri için kullanabilmekte fakat söz konusu dönemde döviz kuru önemli ölçüde dalgalanma gösteriyor ise, ortalama kur kullanılmaz (IFRS for SMEs, paragraf 30.6; Doğan ve Karabayır,2010,s.88).

2.4.28.3 Standartta Yer Alan Diğer Açıklamalar

Standart ek olarak yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırımı, finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirme, yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolarının yatırımcının finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi hakkında da kapsamlı bilgiler içermektedir.

2.4.28.4 Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Yabancı para çevrim işlemlerinde hem Tam Set UFRS hem de KOBİ'ler için TFRS'de, aynı prensiplere sahip olmakla birlikte, UMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı'ndaki bağlı ortaklıkların elden çıkarılması, kamuya açıklanacak bilgiler, uyuşmayan yıl sonları gibi bir çok paragraf kapsam dışında bırakılmıştır (Doğan ve Karabayır,2010,s.99).

2.4.29 KOBİ TFRS Bölüm 31-Yüksek Enflasyon

Standart, geçerli para biriminin enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler tarafından uygulanmasını açıklamaktadır. Söz konusu işletmeler finansal tablolarını sunarken yüksek enflasyon etkilerini gidermek amacıyla düzeltilmiş finansal tablolar sunmakla yükümlüdür (IFRS for SMEs, paragraf 31.1).

2.4.29.1 Ekonominin Yüksek Enflasyonlu Olması

Standartta herhangi bir ekonominin yüksek enflasyonlu olup olmadığının tanımlanmasına yönelik kesin bir oran bulunmamaktadır. Standartta yüksek enflasyonun varlığına ilişkin birtakım yargılar bulunmaktadır. Nüfus genelinin servetini parasal olmayan varlıklar ya da istikrarlı bir yabancı biriminde tutma tercihleri, elde bulundurulmuş yerel paranın satın alma gücünü korumak amacıyla hemen yatırıma dönüştürülmesi, kredili yapılan satışların ve alışların kısa süreli bile olsa kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi, faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat

endeksine bağılı kalması, son üç yıla ait kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşma ya da bu oranı aşması örnek olarak standartta yer almaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 31.2).

2.4.29.2 Finansal Tablolarda Kullanılan Ölçüm Birimi

Para birimi enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler, finansal tablolarındaki tüm tutarları raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade eder. Önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgiler ve sunulan bilgiler raporlama tarihinde geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 31.3).

Raporlama dönemi sonunda geçerli ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu kalemleri genel bir fiyat endeksiyle düzeltilir. Parasal kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre sunulmalarından dolayı düzeltilemezler (IFRS for SMEs, paragraf 31.5-31.6).

Kapsamlı gelir tablosundaki tüm kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre düzeltilmektedir, bundan dolayı tüm gelir ve gider kalemlerinin, ilk kayıt tarihinden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişim baz alınarak düzeltilmesi gerekmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 31.11).

Nakit akış tablosunda yer alan tüm kalemler, raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre ifade edilmektedir.

2.4.29.3 Yüksek Enflasyonun Ortadan Kalktığı Durumlar

Yüksek enflasyonlu olmaktan çıkan ekonomiler ve finansal tabloların bu standarda göre hazırlanma ve sunulmasının sonra erdiği durumlarda, geçmiş raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda kullanılan para birimi ile ifade edilen tutarlar defter değeri olarak dikkate alınmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 31.14).

2.4.29.4 Yüksek Enflasyonun Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Finansal tablolar raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden hazırlanır. UMS 1'e göre finansal tablolarda yer alan önceki dönemlere ilişkin rakamlar da raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. Standardın özünde finansal tablolardaki tüm kalemlerin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birime göre düzeltilmesi yatar. Tarihi maliyet esasına ve cari maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolarında yapılması gereken değişiklikler ayrı ayrı açıklanmıştır. KOBİ'ler için TFRS'de finansal tablolar cari maliyet esasına göre hazırlanmaktadır, bu nedenle UMS 29'daki ilgili bölümle

uygun olarak sadece tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolara ilişkin düzenlemeler açıklanmıştır (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.30).

2.4.30 KOBİ TFRS Bölüm 32-Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Standart, raporlama döneminden sonraki olayları tanımlamakta ve söz konusu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektedir.

2.4.30.1 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya çıkan iki tür olayı ifade etmektedir. Söz konusu olaylar, raporlama dönemi sonuyla mevcut olan koşullara yönelik kanıt sağlayan olaylar ve raporlama döneminden sonra gerçekleşen koşulları gösterir nitelikteki olaylardır. Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsamakta, söz konusu olaylar birtakım başka finansal bilgilere yönelik kar ya da zarar tutarının açıklanmasından sonra oluşmuş olsalar bile, raporlama döneminden sonraki olay olarak ele alınmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 32.2-3).

2.4.30.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda finansal tablolara yansıtılan tutarlar gerekli açıklamalarla birlikte yeni durumu da yansıtacak şekilde düzeltilmelidir. Standart söz konusu olaylara ilişkin örnekleri şu şekilde ifade etmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 32.5);

- Raporlama dönemini sonu itibariyle işletmeye ait bir borcun bulunduğunu teyit edecek bir şekilde, bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması durumunda işletme, daha önce bu dava ile ilgili olarak muhasebeleştirmiş olduğu karşılık tutarlarını Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar uyarınca düzeltir ya da yeni bir karşılık muhasebeleştirir. Sadece koşullu borç açıklamaz.
- Raporlama dönemi sonu itibariyle bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösterir nitelikteki bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması.
- Raporlama döneminin bitiminden önce satın alınmış olunan varlıklara yönelik maliyetlerin ya da raporlama döneminin bitiminden önce satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirgin hale gelmesi.

- Raporlama döneminin bitiminden önceki olaylar nedeniyle, işletmenin raporlama dönemi sonu itibariyle kar paylaşımı ya da ikramiye ödemeleri yapmaya yönelik yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunduğu durumlarda, söz konusu ödemelere yönelik tutarların raporlama döneminden sonra belirgin hale gelmesi.
- Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ya da hilelerin ortaya çıkarılması.

2.4.30.3 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için ise finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Standart söz konusu olaylara ilişkin örnekleri şu şekilde ifade etmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 32.7);

- Yatırımların piyasa değerlerinde, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında meydana gelen düşüşler.
- Raporlama tarihinden sonra fakat finansal tabloların yayımlanmasından önce, davanın lehte sonuçlanması neticesinde bir alacağın doğması. Bu tutar, raporlama tarihinde bir koşullu varlık olabilir. Bununla birlikte, raporlama tarihinden önce alacak tutarına ilişkin bir karar olmakla birlikte söz konusu tutarın güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle muhasebeleştirilmediği durumlarda ilgili karar düzeltme gerektiren bir olay oluşturabilir.

2.4.30.4 Temettüleri

Temettülerin pay sahiplerine raporlama döneminden sonra ilan edildiği durumlarda raporlama dönemi sonunda söz konusu temettülere yönelik olarak herhangi bir borç muhasebeleştirilmez. Temettü tutarı, raporlama dönemi sonunda dağıtılmamış karların ayrı bir unsuru olarak sunulabilir (IFRS for SMEs, paragraf 32.8).

2.4.30.5 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin hem Tam Set UFRS hem de KOBİ'ler için TFRS, aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ'ler için TFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.18).

2.4.31 KOBİ TFRS Bölüm 33-İlişkili Taraf Açıklamaları

Standart, işletmenin finansal durumu ile kar ya da zararının, ilişkili tarafların varlığı ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenme olasılığına dikkat

çekmek amacıyla işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılması hakkında açıklamalarda bulunmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 33.1).

2.4.31.1 İlişkili Taraf Tanımı

İlişkili taraf, finansal tablolarını raporlayan işletme ile ilişkili olan kişi veya işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Bir kişi ya da kişinin yakın aile üyesi, raporlayan işletmenin ya da işletmenin ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi ise, raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahipse ya da raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahipse, işletmede oy hakkı bulunması durumunda, raporlayan işletmeyle ilişki olan kişi ya da işletmeyle ilişkisinin olduğu kabul edilmektedir.

İşletme ve raporlayan işletme aynı grubun üyesi ise, işletme başka bir işletmenin iştiraki ya da iş ortağı ise, her iki işletme de üçüncü bir işletmenin iş ortağı ise, işletme üçüncü bir işletmenin iş ortağı ve diğer işletme söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki durumlarından birinin var olması durumunda da işletme raporlayan işletmeyle ilişkilidir. Ek olarak olası her ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken, ilişkinin sadece yasal şeklinin yanı sıra özünün de dikkate alınması gerekmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 33.2).

2.4.31.2 İlişkili Taraf Açıklamalarının Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

İlişkili taraf açıklamalarına ait standartlar değerlendirildiğinde, Tam Set UFRS kapsamında ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemler ve taahhütler de dahil olmak üzere bakiyelerin bilinmesi önemlidir. KOBİ'ler için TFRS'de işletme ile ilişkili taraflar arasında taahhütlerden bahsedilmemiştir. Diğer kriterler Tam Set UFRS ile uyumludur (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s.29; Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.18).

2.4.32 KOBİ TFRS Bölüm 34-Özellikli Faaliyetler

Standart, KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilen özellikli faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Söz konusu faaliyetler, tarımsal faaliyetler, imtiyazlı hizmet ve maden çıkarma faaliyetleridir.

2.4.32.1 Tarımsal Faaliyet, Muhasebeleştirme ve Ölçme

Tarımsal faaliyetlerde bulunan ve bu standardı uygulayan işletmeler, her bir canlı varlık sınıfına yönelik muhasebe politikasını seçerken, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba ya da maliyete katlanılmadan belirlenebilen canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerçeğe

uygun değer yöntemi ve diğer tüm canlı varlıklara yönelik olarak maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 34.2).

Canlı varlıklar ya da tarımsal ürünler varlığın geçmişte gerçekleşen işlemlerin sonucunda kontrol edilmesi, varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamasının olası olması ve varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba ya da maliyete katlanılmadan güvenilir olarak ölçülebilmesi şartlarının dışında muhasebeleştirilemez (IFRS for SMEs, paragraf 34.3).

Canlı varlıklar ilk defa muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama tarihlerinde gerçeğe uygun değer üzerinden satış maliyetleri düşülerek hesaplanan tutar üzerinden ölçülür. Satış maliyetleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değere yönelik değişiklikler de kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. İşletmeye ait olan canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür. Standart ayrıca gerçeğe uygun değer yöntemini, maliyet yöntemini ve söz konusu açıklamaları da kapsamlı bir şekilde ifade etmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 34.4-5).

2.4.32.2 Maden Çıkarma Faaliyetleri

Standart, maden kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi veya çıkarılması faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla maddi ve maddi olmayan varlıkların el edilmesi, geliştirilmesi için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde sırasıyla maddi duran varlıklar, şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar standartlarının uygulanacağını açıklamaktadır. Ayrıca ilgili varlıkların sökülmesi, taşınması ya da yerleştirildiği alanın yenilenmesi yönelik yükümlülüklerin bulunduğu durumlarda bu tür yükümlülükler ve maliyetler karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygun olarak muhasebeleştirilmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 34.11).

2.4.32.3 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları, devletin ya da kamu sektöründe bulunan diğer kurumların yollar, Köprüler, tüneller, hava alanları, enerji dağıtım ağları, hapishaneler ya da hastaneler gibi altyapı hizmetlerine yönelik varlıkların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, işletilmesi ev bakımının yapılması amacıyla özel sektör işletmeleriyle yapılan anlaşmalar olarak tanımlanmaktadır. İmtiyazlı hizmet anlaşmaları işletmecinin finansal varlık elde ettiği anlaşmalar ve işletmecinin maddi olmayan duran varlık elde ettiği anlaşmalar şeklinde ikiye ayrılmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 34.12).

2.4.32.4 Özellikli Faaliyetlerin Tam Set UFRS İle Karşılaştırılması

Özellikli faaliyetlere ilişkin standartlar değerlendirildiğinde, Tam Set UFRS UMS 41 standardında canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde iki yonteme izin verilmektedir. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile maliyet yöntemi. KOBİ'ler için TFRS'de de gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemi geçerlidir. Canlı varlıklarda, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerın tespiti aşırı bir maliyet veya çaba gerektiriyor ise işletmeye bu maliyete katlanmaması ve doğrudan maliyet yöntemini kullanması seçeneği sunulmuştur. (Yıldırım ve Kocamış, 2012, s.18).

2.4.33 KOBİ TFRS Bölüm 35-KOBİ'ler için TFRS'ye Geçiş

Standart, daha önceki finansal raporlama esaslarının, UMS/TFRS'ler ya da yerel muhasebe standartları gibi diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya yerel gelir vergisi temeli gibi başka herhangi bir esas olup olmadığını dikkate almaksızın KOBİ'ler için TFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler tarafından uygulanmaktadır (IFRS for SMEs, paragraf 35.1).

KOBİ'ler için TFRS'yi ilk defa uygulayan işletme olarak yalnız bir kez raporlama yapılabilme imkanı standartta yer almakta, bu standardı uygulayan işletmenin bir ya da daha fazla raporlama döneminde uygulamayı durdurduğu, daha sonra yeniden uygulaması gerektiği ya da uygulamayı tercih ettiği koşullarda bu standartta yer alan özel maliyetler, basitleştirmeler ve diğer hükümler yeniden uygulamada kullanılmaz (IFRS for SMEs, paragraf 35.2).

2.4.33.1 KOBİ'ler için TFRS'ye Geçişin İlk Uygulaması

Standartın ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez KOBİ'ler için TFRS'ye uygun olarak düzenlenen ve üzerinde KOBİ'ler için TFRS ile uyumlu düzenlendiğinin açık bir şekilde ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır. Önceki dönemlere yönelik finansal tabloların sunulmaması, bir önceki dönem finansal tabloların bu standartla herhangi bir şekil ve şartla uyumlu olmayan yerel düzenlemelere göre hazırlanmış olması ve bir önceki dönem finansal tabloların UMS/TFRS'lere uygun olarak sunulması koşullarını sağlayan finansal tablolar söz konusu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolara örnek teşkil etmektedir (IFRS for SMEs, paragraf 35.3-4).

Tam bir finansal tablo setinin tanımı ve içeriği Finansal Tabloların Sunuluşu bölümünde yer almaktadır. Tam bir finansal tablolar setinde bulunan finansal tablolarda yer almakta olan tutarların tamamının bir önceki döneme yönelik tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlanmalı, ek olarak açıklayıcı ve tanımlayıcı nitelikteki bilgiler için de karşılaştırmalı

bilgi verilmeli bu bilgiler de birden fazla geçmiş döneme yönelik olarak da sunulabilir. Bundan dolayı, KOBİ'ler için TFRS'ye geçiş tarihi, ilk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda tam karşılaştırmalı bilginin sunulduğu ilk dönemin başlangıcıdır (IFRS for SMEs, paragraf 35.6).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KOBİ TFRS'YE İLK GEÇİŞ UYGULAMASI

3.1 Araştırmanın Amacı Kapsamı ve Önemi

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış olan IFRS for SMEs ile tam uyumlu KOBİ TFRS Standardı 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmıştır.

Yeni TTK’nın da yürürlüğe girmesiyle birlikte ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ niteliğinde olan işletmelerin de finansal tablolarını söz konusu standart çerçevesinde hazırlamaları zorunluluk arz etmektedir.

Bu bölümde Türkiye’de KOBİ niteliğine sahip, otel işletmeciliği sektöründe faaliyet gösteren ABC Otel İşletme’sinin yürürlükte olan mevzuatımıza göre hazırlamış olduğu finansal tabloları KOBİ’ler için TFRS Standardı uyarınca incelenmiş olup, söz konusu standart temelinde işletmenin finansal tablolarına ilk geçiş uygulaması yapılmıştır.

Bu bölümde Temmuz 2012 tarihinde yürürlükte olacak Yeni TTK ile birlikte finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlamaları zorunluluk arz eden KOBİ’lere yol gösterici bilgilerin aktarılması amaçlanmaktadır. Bu amaca dönük olarak öncelikle, ABC Otel İşletmesi’ne ait bilgiler verilecek olup, sonraki bölümlerde işletmenin finansal tabloları ve KOBİ TFRS’ye ilk geçiş işlemleri detaylı olarak incelenecektir.

3.2 ABC Otel İşletmesi Hakkında Bilgiler

ABC Otel İşletmesi, Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için herhangi bir genel amaçlı finansal tablo yayınlamayan KOBİ niteliğinde bir işletmedir.

ABC Otel İşletmesi, Türkiye’de yürürlükte olan yasal mevzuat çerçevesinde Tek Düzen Hesap Planı’na uygun olarak düzenlemiş olduğu 31.12.2011 tarihli bilançosu, standartta bu tablo finansal durum tablosu olarak adlandırılmakta ve 01.01.2011 – 31.12.2011

dönemine ilişkin gelir tablosunu Uluslararası Muhasebe Standartları'na paralel KOBİ Muhasebe Standartları'na göre düzeltip tekrar yayınlamak istemektedir.

ABC Otel İşletmesi'nin UFRS'ye KOBİ TFRS'ye uygun olarak finansal durum tablosunu ve gelir tablosunu düzenleyebilmesi için çeşitli çalışmalar yapmıştır. İşletmenin THP'ye uygun olarak düzenlemiş olduğu bilanço ve gelir tablosu ile yapılan çalışmalar neticesinde elde edilen bilgiler şu şekildedir;

- KOBİ TFRS ile yürürlükte olan yasal mevzuat çerçevesinde oluşturulan finansal tablolar arasındaki farklılık oluşturan hususlar belirlenmiş,
- Söz konusu farklılıklara yönelik olarak gerekli muhasebe kayıtları yapılmış,
- Oluşan farklılıklar tablolar halinde açıklanmış,
- KOBİ TFRS'ye uygun finansal durum tablosu ve gelir tablosu yeniden düzenlenmiştir.

3.3 ABC Otel İşletmesi'nin 31.12.2011 Tarihli Bilançosu

ABC Otel İşletmesi'ne ait 31.12.2011 Tarihli bilançosu Tablo 3.1'de belirtilmektedir.

Tablo 3.1 ABC Otel İşletmesi 31.12.2011 Tarihli Bilançosu

ABC OTELCİLİK İNŞ. Ve TİC. LTD. ŞTİ.		
AYRINTILI BİLANÇOSU		CARİ DÖNEM (2011)
I.DÖNEN VARLIKLAR		5.494.714,91
A. Hazır Değerler	201.193,71	
Kasa	56.461,01	
Bankalar	144.732,70	
C. Ticari Alacaklar	3.436.954,85	
Alıcılar	1.523.666,97	
Alacak Senetleri	1.884.793,48	
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.000,00	
Şüpheli Ticari Alacaklar	18.494,40	
D. Diğer Alacaklar	5.135,44	
Diğer Çeşitli Alacaklar	5.135,44	
E. Stoklar	108.332,29	
İlk Madde ve Malzeme	86.238,29	
Verilen Sipariş Avansları	22.094,00	
H. Diğer Dönen Varlıklar	1.743.098,62	
Devreden KDV	1.724.237,22	
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	18.861,40	
II. DURAN VARLIKLAR		23.260.385,79
A. Ticari Alacaklar	360,00	
Verilen Depozito ve Teminatlar	360,00	
D. Maddi Duran Varlıklar	23.184.532,30	
Arazi ve Arsalar	2.458.725,00	
Binalar	21.830.251,53	
Tesis, Makina ve Cihazlar	24.990,72	
Taşıtlar	325.360,10	
Demirbaşlar	2.809.547,21	
Birikmiş Amortismanlar (-)	4.264.342,26	

Tablo 3.2 Devamı

G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	75.493,49	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	75.493,49	
AKTİF TOPLAMI		28.755.100,70
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		6.388.511,45
A. Mali Borçlar	1.673.105,00	
Banka Kredileri	1.673.105,00	
B. Ticari Borçlar	3.181.209,52	
Satıcılar	868.324,21	
Borç Senetleri	2.135.901,85	
Şirket Kredi Kartları	7.654,87	
Diğer Ticari Borçlar	169.328,59	
C.Diğer Borçlar	13.026,06	
Personele Borçlar	13.026,06	
D. Alınan Avanslar	1.445.740,49	
Alınan Sipariş Avansları	1.445.740,49	
F.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	75.430,38	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.103,69	
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	64.326,69	
IV.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		16.207.984,82
A. Mali Borçlar	16.207.984,82	
Banka Kredileri	16.207.984,82	
V.ÖZKAYNAKLAR		6.158.604,43
A. Ödenmiş Sermaye	5.600.000,00	
Sermaye	5.600.000,00	
D. Geçmiş Yıl Karları	1.079.555,93	
Geçmiş Yıl Karları	1.079.555,93	
E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	601.620,54	
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	601.620,54	
F. Dönem Net Karı (zararı)	80.669,04	
Dönem Net Karı	80.669,04	
PASİF TOPLAMI		28.755.100,70

3.4 ABC Otel İşletmesi'nin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı VUK Gelir Tablosu

ABC Otel İşletmesi'nin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı VUK Gelir tablosu Tablo 3.2 'de yer almaktadır.

Tablo 3.1 ABC Otel İşletmesi'nin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı VUK Gelir Tablosu

31.12.2011 TARİHLİ VUK GELİR TABLOSU	
A.Brüt Satışlar	9.301.967,61
Yurtiçi Satışlar	8.562.602,90
Diğer Gelirler	739.364,71
B. Satış İndirimleri (-)	55.063,97
Satıştan İadeler (-)	55.063,97
C.Net Satışlar	9.246.903,64
D. Satışların Maliyeti (-)	4.426.969,13
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	4.426.969,13
Brüt Satış Karı veya Zararı	4.819.934,51
E. Faaliyet Giderleri (-)	3.306.290,82
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	49.719,01
Genel Yönetim Giderleri (-)	3.256.571,81
Faaliyet Karı veya Zararı	1.513.643,69
F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	1.121,65
Kambiyo Karları	1.121,65
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	130.167,63
Kambiyo Zararları (-)	130.167,63
H. Finansman Giderleri (-)	1.306.426,81
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	1.306.426,81
Olağan Kar veya Zarar	78.170,90
I. Olağan Dışı Gelir ve Karlar	12.111,89
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	12.111,89
J. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	9.613,75
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	9.613,75
Dönem Karı veya Zararı	80.669,04
Dönem Net Karı veya Zararı	80.669,04

3.5 ABC Otel İşletmesi'nin KOBİ TFRS'ye İlk Geçiş İşlemleri

Temmuz 2012'de yayımlanması beklenen hesap planının henüz yayımlanmamış olması önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın TMSK tarafından yayınlanan taslak hesap planı üzerinden yapılması, çalışmanın bir kısıtıdır. Bu kısıtlar altında, ABC Otel İşletmesi'nde KOBİ TFRS'ye uygun finansal durum tablosu ve gelir tablosunun düzenlenebilmesi gerekli çalışmalar sonucunda aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır;

1) **Kasa**

İşletmenin yabancı para kasasında 10.000 \$ ve 7500 £'luk yabancı para mevcuttur.

2) **Bankalar**

İşletme 01 Aralık 2011 tarihinde banka hesabında yer alan 144.732,70 TL'nin 70.000 TL'sini yıllık % 12 faiz oranından 5 ay vadeli mevduat hesabına yatırmıştır. Piyasada 150 günlük vadeli mevduat için % 12 faiz oranı uygulanmaktadır.

3) **Ticari Alacaklar**

İşletmenin ticari alacaklarıyla ilgili bilgiler şu şekildedir;

- İşletmenin alacak senetleri ile ilgili herhangi bir reeskont hesaplaması yapılmamıştır. Yapılan işlemler neticesinde % 14 iskonto oranı ile 01.05.2012 vade tarihli 1.884.793,48 TL'lik alacak senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 84.704,20 TL olarak hesaplanmıştır.
- Alıcılar için reeskont işlemi tespit edilmemiş fakat alıcılar için hesaplanan reeskont tutarının 26.777,69 TL olduğu belirlenmiştir.
- Alacak hesapları içerisinde satışlar hesabına kayıtlı 60.000 TL'lik tutarın vade farklarından oluştuğu ve bugüne kadar söz konusu tutarlara ilişkin vade sürelerinin dolmadığı ve 2012 yılına ait olduğu tespit edilmiştir.
- Alıcılar hesabında yer alan 120.000 TL'lik alacağın tahsil kabiliyetinin ve olasılığının ortadan kalktığı yönetim tarafından kesin olarak saptanmıştır. Söz konusu alacaklar için henüz dava açılmamıştır. Geri kalan ve vadesi geçen alacakların ise ticari ilişkiler çerçevesinde tahsil kabiliyetini yitirmediği yönetim tarafından bildirmiştir.

4) **Diğer Alacaklar**

İşletmenin diğer alacaklar hesabında yer alan diğer çeşitli alacakların tamamının ortaklardan alacaklar olduğu yapılan çalışmalar sonucunda tespit edilmiştir. Söz konusu hesaba yönelik toplam tutar 5.135,44 TL'dir.

5) Stoklar

İşletmenin sahip olduğu stoklar hesabı incelendiğinde toplam 108.332,29 TL'nin 86238,29 TL'sinin ilk madde ve malzemelerden, geriye kalan tutarın da verilen sipariş avanslarından oluştuğu saptanmıştır. İlk madde ve malzemelerin A yiyecek ve B içecek hammaddesi olduğu tespit edilmiştir.

6) Maddi Duran Varlıklar

İşletmenin maddi duran varlıklarında arazi ve arsalar, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar yer almaktadır. İşletmenin söz konusu varlıklara ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

Tablo 3.2 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgiler

<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>Aktife Giriş Tarihi</i>	<i>VUK Faydalı Ömür</i>	<i>Defter Değeri</i>	<i>Birikmiş Amortisman</i>	<i>Piyasa Değeri</i>
<i>Arazi ve Arsalar</i>	08.06.2008	-	2.458.725	-	3.038.102,89
<i>Binalar</i>	08.06.2008	50	21.830.251,53	1.746.420,12	26.974.267
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	08.06.2008	10	24.990,72	9.996,29	31.429,58
<i>Taşıtlar</i>	08.06.2008	5	2.809.547,21	2.247.637,77	3.533.427,05
<i>Demirbaşlar</i>	08.06.2008	5	325.360,10	260.288,08	409.189,13

7) Ticari Borçlar

- İşletmenin borç senetleri ile ilgili herhangi bir reeskont hesaplaması yapılmamıştır. Yapılan işlemler neticesinde % 14 iskonto oranı ile 01.04.2012 vade tarihli 2.135.901,85 TL'lik borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 73.778,20 TL olarak hesaplanmıştır.

- VUK'a göre borçların reeskontu seçimlik bir haktır. Bu nedenle işletme bu seçimlik hakkı kullanarak herhangi bir reeskont kaydı yapmamıştır. Standartta böyle bir seçimlik hak tanınmadığından dolayı işletmeler gerek ticari borçlarda gerekse ticari alacaklarda reeskont uygulamasını yapmalıdır.

8) Garanti Karşılıkları

İşletme bir otel işletmesi olduğundan dolayı müşterilerinin bir kısmını acente aracılığıyla sağlamaktadır. Otelde konaklayan misafirlerin otelde kaldığı süre içerisinde herhangi bir taahhüt dışı durumla karşılaştıklarında acenteye şikayette bulunma hakları saklıdır. Acente bu

konuyla ilgili otelin savunmasını aldıktan sonra otelden kaynaklanan bir taahhüt eksikliği saptıyorsa otele “reklamasyon” faturası keserek bir nevi garanti karşılığı sayılan tazminat tutarı talep edebilmektedir. Geçmiş dönemlerde otel hasılatının %00.2 kadarının reklamasyon bedeli olarak ödendiği saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında otel yönetimi 20.000 TL’lik reklamasyon karşılığının ayrılmasını uygun bulmaktadır.

9) **Kıdem Tazminatları**

İşletmenin otel işletmesi olarak faaliyet göstermesinden dolayı personel devir hızı çok yüksektir. Fakat otelin faaliyete başlamasından bilanço tarihine kadar 5 adet daimi çalışanın mevcut olduğu kayıtların incelenmesi sonucu tespit edilmiştir. Otel yöneticisi ile yapılan görüşmede; kıdem tazminatı yükümlülüğünün %50’sinin 4 yıl sonra ödenmesinin, %75 ihtimalle imkan dahilinde olduğu belirtilmiştir. Söz konusu ödemenin yapılacağı tarihte çalışanların ücretlerinin toplam brüt 11.500 TL /ay olacağı öngörülmektedir.

10) **Davalar**

Otelin bir çalışanı işveren tarafından, Sosyal Güvenlik Kanunun “işçinin ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışı nedeniyle fesih” hükmü uyarınca işten tazminatsız olarak çıkarılmıştır. Ancak söz konusu çalışan işten çıkış nedeninin haksız olduğunu iddia ederek iş mahkemesine tazminat alacakları için dava açmıştır. Tazminat alacaklarının tutarı 12.000 TL’dir.

11) **Banka Kredileri**

İşletmenin bankalardan almış olduğu kredilerin tutarı aşağıdaki gibidir. Alınan kredilerin faizi vade sonunda, senede bir kere anapara ile ödenecektir. Finansal varlıklarda olduğu gibi, finansal borçlarda da değerlendirme olarak iskonto edilmiş maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemdeki faiz oranı etkin faiz oranıdır.

Etkin faiz oranı formülü:

$$t: (1+r/c)^c - 1$$

t = etkin faiz oranı

r = nominal faiz oranı

c = periyot sayısı

$$BD = [NA/(1+i)^n]$$

BD = Finansal varlığın bugünkü değeri

NA = Finansal varlığa ilişkin nakit akımları

i = faiz oranı

n = yıl

BANKADAN GELEN ÖDEME LİSTESİ (Uzun Vadeli Kredi)

	Taksit	Anapara Ödemesi	Faiz Ödemesi	Kalan Anapara
1	3.435.543,00	1.247.465,05	2.188.077,95	14.960.519,77
2	3.435.543,00	1.415.872,83	2.019.670,17	13.544.646,94
3	3.435.543,00	1.607.015,66	1.828.527,34	11.937.631,28
4	3.435.543,00	1.823.962,78	1.611.580,22	10.113.668,50
5	3.435.543,00	2.070.197,75	1.365.345,25	8.043.470,75
6	3.435.543,00	2.349.674,45	1.085.868,55	5.693.796,30
7	3.435.543,00	2.666.880,50	768.662,50	3.026.915,80
8	3.435.549,43	3.026.915,80	408.633,63	0,00

3.6 ABC Otel İşletme'sinin KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltme Kayıtları

1) Kasa

Kasaya ilişkin mevcut düzenlemelere göre yabancı paralara yönelik gerekli değerleme yapıldığından dolayı KOBİ TFRS uyarınca söz konusu kaleme ilişkin herhangi bir düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur.

2) Bankalar

TMS 39 standardına göre vadeli mevduatların “vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar” olarak sınıflandırılması nedeniyle itfa edilmiş maliyet ile değerlemesi yapılmalıdır. TMS 39 standardının KOBİ’ler için ilişkili kısımlarının uygulanmasında serbest oldukları ifade edilmektedir.

İtfa edilmiş maliyet: Bir finansal varlık ya da yükümlülüğün kayıtlara ilk olarak alındığı zaman ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten; ilk değerle vadedeki değer arasındaki farkın “etkin faiz metodu” ile birikimli itfası eklendikten veya düşüldükten ve değer kaybı ya da tahsil edilememeden dolayı yapılan değer azalışları düşüldükten sonra ulaşılan tutardır (IFRS for SMEs, paragraf 11.15).

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar	70.000
102 Bankalar	70.000
-----	-----

İşletmenin vadeli hesabına tahakkuk eden faiz tutarı:

(Anapara x Vade süresi x Faiz Oranı) / 36.000

$(70.000 \times 150 \times 12) / 36.000 = 3.500 \text{ TL}$

Söz konusu tutar toplam faiz oranı olduğundan dolayı 2011 yılına ilişkin tutarı belirleyebilmek amacıyla 01.12.2011 – 31.12.2011 tarihleri arasındaki günlük faiz oranının belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenmesi gereken 32 günlük faiz hesaplamasıdır.

Bir güne isabet eden faiz tutarı: $3.500 \text{ TL} / 150 \text{ gün} = 23,33 \text{ TL} / \text{gün}$

2011 yılına isabet eden faiz tutarı: $23,33 \text{ TL} \times 32 \text{ gün} = 746,66 \text{ TL}$

İskonto edilmiş maliyet değeri yöntemine göre yapılacak olan faiz hesaplaması:

$BD = [NA / (1+i)^n]$

BD= Finansal varlığın bugünkü değeri

NA =Finansal varlığa yönelik nakit alımları

i = Faiz oranı

n = Yıl

Vade sonundaki banka tutarı (nakit akımı) = $70.000 + 3.500 = 73.500 \text{ TL}$

i= %12

n = $150 - 32 = 118 \text{ gün}$

n = $118 \text{ gün} / 360 = 0,33 \text{ yıl}$

Bugünkü değer = $73.500 + (1 + 0,12)^{0,33} = 70.801,98 \text{ TL}$

2011 yılına ait faiz tutarı = $70.801,98 - 70.000 = 801,98 \text{ TL}$

Değerleme Farkı = $801,98 - 746,66 = 55,32 \text{ TL}$

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
181 Gelir Tahakkukları	55,32
661 Finansal Yatırımlar Faiz Gelirleri	55,32
-----	-----

3) Ticari Alacaklar

• İşletmenin alacak senetleri ile ilgili herhangi bir reeskont hesaplaması yapılmamıştır. Yapılan işlemler neticesinde % 14 iskonto oranı ile 01.05.2012 vade tarihli 500.000,00 TL, 01.06.2012 vade tarihli 500.000,00 TL ve 15.07.2012 vade tarihli 884.793,48 TL'lik alacak senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 84.704,20 TL olarak hesaplanmıştır.

• VUK'a göre alacakların reeskontu seçimlik bir haktır. Bu nedenle işletme bu seçimlik hakkı kullanarak herhangi bir reeskont kaydı yapmamıştır. Standartta senetli ya da senetsiz böyle bir seçimlik hak tanınmadığından dolayı işletmeler gerek ticari alacaklarda gerekse ticari borçlarda reeskont uygulamasını yapmalıdır.

-----	-----
673 Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri	84.704,20
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	84.704,20
-----	-----

Alıcılar için hesaplanan reeskont tutarının 26.777,69 TL olduğu belirlenmiştir.

• Ticari alacaklar, iskonto edilmiş maliyet değerleriyle hesaplanması gereken hesaplardandır. Vergi Usul Kanunu'na göre senetsiz alacaklara reeskont işlemi kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Fakat standart açısından senetli alacaklara reeskont işleminde olduğu gibi senetsiz alacaklara da reeskont işlemi yapılması gerekmekte ve kayıtlara gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilmelidir.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre alıcılara ilişkin yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
673 Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri	26.777,69
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	26.777,69
-----	-----

VUK'a göre ertesi yıllarda 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabı kapatılırken tek bir ayda (Ocak ayında) doğrudan doğruya esas faaliyetlerden alacaklar vade farkları hesabına kaydedilmemeli her aya ilişkin isabet eden kısmının bu hesaba kaydedilmesi gerekmektedir.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

-----	-----
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	XXX
663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri	XXX
-----	-----

Alacak hesapları içerisinde satışlar hesabına kayıtlı 60.000 TL'lik tutarın vade farklarından oluştuğu ve bugüne kadar söz konusu tutarlara ilişkin vade sürelerinin dolmadığı ve bu tutarın 2012 yılına ait olduğu tespit edilmiştir.

- KOBİ TFRS Hasılat standardına göre satış tutarı peşin değer üzerinden kayda alınmalı, vadeli satışlara yönelik vade farkları ayrıştırılmalı ve tahsil edildiği süre zarflarında faiz geliri olarak kayıt edilmelidir. İşletme geçmiş dönemde satışlara ilişkin vade farklarının önemsenebilecek boyutta olmasından dolayı herhangi bir muhasebe kaydı yapmamıştır.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
600 Yurtiçi Satışlar	60.000
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	60.000
-----	-----

Tahsil kabiliyetini yitiren 120.000 TL'lik alacak için karşılık ayrılması gerekmektedir. Diğer vadesi geçen alacaklar ise ticari ilişkiler çerçevesinde tahsil kabiliyetini yitirmediği için bunlara ilişkin herhangi bir karşılık ayrılması yapılmayacaktır.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
127 Şüpheli Ticari Alacaklar	120.000
120 Alıcılar	120.000
-----	-----
-----	-----
654 Karşılık Giderleri	120.000
129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları	120.000
-----	-----
-----	-----
950 KKEG	120.000
951 KKEG	120.000
-----	-----

İşletmenin şüpheli alacaklar karşılığı ile ilgili herhangi bir kayıt yapmadığı saptanmıştır. Yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

-----	-----
654 Karşılık Giderleri	18494,40
129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları	18494,40
-----	-----
-----	-----
950 KKEG	18494,40
951 KKEG	18494,40
-----	-----

4) Diğer Alacaklar

Ortaklardan alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar olduğundan dolayı KOBİ TFRS 33 “İlişkili Taraf Açıklamaları” bölümü gereğince ilişkili taraflardan alacaklar olarak muhasebeleştirilmelidir.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
131 Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Alacaklar	5.135,44
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	5.135,44
-----	-----

5) Stoklar

İşletmenin sahip olduğu stoklar hesabı incelendiğinde toplam 108.332,29 TL'nin 86238,29 TL'sinin ilk madde ve malzemelerden, geriye kalan tutarın da verilen sipariş avanslarından oluştuğu saptanmıştır. İlk madde ve malzemelerin A ve B hammaddesi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.4 İşletmenin Stoklarına İlişkin Bilgiler

İlk Madde ve Malzeme	Satış Fiyatı	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	Net Gerçekleşebilir Değer	Maliyet Değeri
<i>A Yiyecek Hammaddesi</i>	41.000	1231,76	39826,94	38.750
<i>B İçecek Hammaddesi</i>	50021,58	1500,65	48520,93	47488,29

KOBİ TFRS'nin Stoklara ilişkin bölümü gereğince stoklar elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer stokların tahmini satış fiyatlarından tahmini satış giderleri ile tamamlanma için katlanması gereken giderlerin çıkarılması ile bulunmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, stok maliyet değerinden büyük ise maliyet değeri esas alınır ve herhangi bir değer düşüklüğü ortaya çıkmaz. Ancak net gerçekleşebilir değer, maliyet bedelinden küçük ise maliyet değeri, net gerçekleşebilir değere indirilir ve dolayısıyla ortaya çıkan fark, stok değer düşüklüğüne neden olarak karşılık ayrılır.

Örnek işletmemizde stokların maliyet değeri, net gerçekleşebilir değerden düşük olduğundan dolayı herhangi bir değer düşüklüğü ortaya çıkmamakta, bu nedenle de herhangi bir düzeltme kaydı yapılmamaktadır.

6) Maddi Duran Varlıklar

İşletmenin Maddi Duran Varlıkları ile ilgili olarak yapılan ekspertiz işlemleri sonucunda varlıklardaki değer artış ve azalışları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Tablo 3.5 İşletmenin Maddi Duran Varlık Değer Azalış ve Artışları

<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>Aktife Giriş Tarihi</i>	<i>VUK Faydalı Ömür</i>	<i>Defter Değeri</i>	<i>Birikmiş Amortisman</i>	<i>Piyasa Değeri</i>
<i>Arazi ve Arsalar</i>	08.06.2008	-	2.458.725	-	3.038.102,89
<i>Binalar</i>	08.06.2008	50	21.830.251,53	1.746.420,12	26.974.267
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	08.06.2008	10	24.990,72	9.996,29	31.429,58
<i>Taşıtlar</i>	08.06.2008	5	2.809.547,21	2.247.637,77	3.533.427,05
<i>Demirbaşlar</i>	08.06.2008	5	325.360,10	260.288,08	409.189,13

Maddi Duran Varlıkların incelenmesinde binaların maliyet bedeli içinde, arsa payının da yer aldığı saptanmıştır. Mevzuatımızdaki uygulamalarda binalara ilişkin maliyet bedeli, arsa bedelini de kapsamakta ve hem bina hem arsa değeri toplamı amortismanına tabi tutulmaktadır. KOBİ TFRS'nin Maddi Duran Varlıklara ilişkin bölümüne göre arsanın faydalı ömrünün belirlenmesi söz konusu olmadığından, herhangi bir amortisman hesaplaması yapılmamaktadır. Söz konusu arsa payı toplam bina değerinin %35'i olarak saptanmıştır. Buna göre yapılması gereken hesaplama şu şekildedir:

Maliyet Bedeli	21.830.251,53
Arsa Payı (%35)	7.640.588,04
Bina Maliyeti	14.189.663,49

İşletmenin Maddi Duran Varlıkları incelenirken, faydalı ömür değişikliği kaynaklı ve piyasa değeri artışı kaynaklı olmak üzere iki farklı amortisman hesaplaması yapılmıştır. Yürürlükteki mevzuatımızda dönem içinde işletmeye dahil edilen Maddi Duran Varlıklarla ilgili kıst amortisman uygulaması yok iken, KOBİ TFRS'nin Maddi Duran Varlıklar bölümüne göre kıst amortisman yöntemi kullanılacaktır. Ek olarak kalıntı değer sıfır olarak alınmıştır.

Faydalı ömür değişikliği kaynaklı amortisman hesaplaması aşağıdaki tablodaki gibidir;

Tablo 3.6 Faydalı Ömür Değişikliği Kaynaklı Amortisman Hesaplaması

<i>MDV</i>	<i>Aktife Giriş</i>	<i>VUK Faydalı Ömür</i>	<i>Defter D.</i>	<i>Birikmiş Amort</i>	<i>Piyasa Değeri</i>	<i>Yeni Faydalı Ömür</i>	<i>Yeni F.Ö. Göre Amort.</i>
<i>Arazi ve Arsalar</i>	08.06.2008	-	2.458.725,00		3.038.102,89		
<i>Binalar</i>	08.06.2008	50	14.189.663,49	1.135.173,08	17.533.338,55	35	1.409.953,89
<i>Arsa Payı</i>	08.06.2008	50	7.640.588,04		9.441.028,45		
<i>Tesis, Makina ve Cihazlar</i>	08.06.2008	10	24.990,72	9.996,29	31.429,58	12	7.242,66
<i>Taşıtlar</i>	08.06.2008	5	325.360,10	260.288,08	409.189,13	7	161.646,80
<i>Demirbaşlar</i>	08.06.2008	5	2.809.547,21	2.247.637,77	3.533.427,05	6	1.628.493,17

- Faydalı ömre göre birikmiş amortisman hesaplanırken Defter Değeri / Yeni Faydalı Ömür formülü ile yıllık amortisman tutarı hesaplanmış ve aktife giriş tarihinden bilanço tarihine kadar geçen süre olan 3,47777 yıl ile çarpılarak yeni faydalı ömre göre birikmiş toplam amortisman tutarına ulaşılmıştır.

Binalar

Binalar için VUK'ta faydalı ömür 50 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 35 yıl olduğu saptanmıştır.

Yıllık Amortisman Tutarı $14.189.663,49 / 35 = 405.418,96$

Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $405.418,96 \times 3,47777 = 1.409.953,89$

Tesis makine ve cihazlar

Tesis makine ve cihazlar için VUK'ta faydalı ömür 10 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 12 yıl olduğu saptanmıştır.

Yıllık Amortisman Tutarı $24.990,72 / 12 = 2082,56$

Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $2082,56 \times 3,47777 = 7242,66$

Taşıtlar

Taşıtlar için VUK'ta faydalı ömür 5 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 7 yıl olduğu saptanmıştır.

Yıllık Amortisman Tutarı

$$325.360,10 / 7 = 46.480,01$$

Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $46.480,01 \times 3,47777 = 161.646,80$

Demirbaşlar

Demirbaşlar için VUK'ta faydalı ömür 5 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 6 yıl olduğu saptanmıştır.

Yıllık Amortisman Tutarı

$$2.809.547,21 / 6 = 468.257,90$$

Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $468.257,90 \times 3,47777 = 1.628.493,17$

Piyasa değeri artışı kaynaklı amortisman hesaplaması aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Tablo 3.7 Piyasa Değeri Artışı Kaynaklı Amortisman Hesaplaması

<i>MDV</i>	<i>Aktife Giriş</i>	<i>Piyasa Değeri</i>	<i>Yeni Faydalı Ömür</i>	<i>Yeni F.Ö. Göre Amort</i>	<i>İlave Hesaplanan Amort.</i>
<i>Arazi ve Arsalar</i>	08.06.2008	3.038.102,89			
<i>Binalar</i>	08.06.2008	17.533.338,55	35	1.409.953,89	332.243,79
<i>Arsa Payı</i>	08.06.2008	9.441.028,45			
<i>Tesis, Makina ve Cihazlar</i>	08.06.2008	31.429,58	12	7.242,66	1.866,07
<i>Taşıtlar</i>	08.06.2008	409.189,13	7	161.646,80	41.648,30
<i>Demirbaşlar</i>	08.06.2008	3.533.427,05	6	1.628.493,17	419.581,26

- Piyasa değeri artışına göre birikmiş amortisman hesaplanırken Piyasa Değeri / Yeni Faydalı Ömür formülü ile yıllık amortisman tutarı hesaplanmış ve aktife giriş tarihinden bilanço tarihine kadar geçen süre olan 3,47777 yıl ile toplam birikmiş amortisman tutarına ulaşılmıştır. Toplam birikmiş amortisman tutarından yeni faydalı ömre göre amortisman tutarı düşülerek ilave hesaplanan amortisman tutarına ulaşılmıştır.

Binalar

Binalar için maliyet değeri 14.189.663,49 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 17.533.338,55 TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı

$$17.533.338,55 / 35 = 500.952,53$$

Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı

$$500.952,53 \times 3,47777 = 1.742.197,68$$

İlave Amortisman Tutarı

$$1.742.197,68 - 1.409.953,89 = 332.243,79$$

Tesis makine ve cihazlar

Tesis Makine ve Cihazlar için maliyet değeri 24.990,72 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 31.429,58 TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı

$$31.429,58 / 12 = 2.619,13$$

Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı

$$2.619,13 \times 3,47777 = 9.108,55$$

İlave Amortisman Tutarı

$$9.108,74 - 7.242,66 = 1.866,07$$

Taşıtlar

Taşıtlar için maliyet değeri 325.360,10 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 409.189,13 TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı

$$409.189,13 / 7 = 58.455,59$$

Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı

$$58.455,59 \times 3,47777 = 203.295,10$$

İlave Amortisman Tutarı

$$203.295,10 - 161.646,80 = 41.648,30$$

Demirbaşlar

Demirbaş için maliyet değeri 2.809.547,21 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 3.533.427,05 TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı

$$3.533.427,05 / 6 = 588.904,51$$

Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı

$$588.904,51 \times 3,47777 = 2.048.074,43$$

İlave Amortisman Tutarı

$$2.048.074,43 - 1.628.493,17 = 419.581,26$$

- Arsa Bedelinin Bina Bedelinden Ayrılması

250 Arazi ve Arsalar	7.640.588,04
252 Binalar	7.640.588,04

- Arsaya İlişkin Değer Artışı

250 Arazi ve Arsalar	579.377,89
252 Binalar	579.377,89

- Binadan Ayrılan Arsa Payına İlişkin Değer Artışı

250 Arazi ve Arsalar	1.800.440,41
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	1.800.440,41

- Bina değeri üzerinden hesaplanmış Arsaya ait olan amortismanın iptal kaydı
(1.746.420,12 x 0,35 = 611.247,04)

257 Birikmiş Amortisman	611.247,04
573 TFRS'ye İlk Geçiş Farkından Karlar	611.247,04

- Binaya İlişkin Değer Artışı Kaydı

252 Binalar	3.343.675,05
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	3.343.675,05

- Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Değer Artışı Kaydı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	6.438,86
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	6.438,86

- Taşıtlara İlişkin Değer Artışı Kaydı

254 Taşıtlar	83.829,03
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	83.829,03

- Demirbaş ve Diğer MDV'lere İlişkin Değer Artışı Kaydı

255 Demirbaş ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	723.879,84
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	723.879,84

- Amortisman Düzeltme Kaydı

MDV	VUK'a Göre Amortisman	TFRS'ye Göre Amortisman	Fark
Arazi ve Arsalar	-	-	-
Binalar	1.746.420,12	1.742.197,68	4.222,44
Tesis, Makina ve Cihazlar	9.996,29	9.108,74	887,55
Taşıtlar	260.288,08	203.295,10	56.992,98
Demirbaşlar	2.247.637,77	2.048.074,43	199.563,34
Toplam	4.264.342,26	4.002.675,95	261.666,31

257 Birikmiş Amortisman	261.666,31
573TFRS'ye İlk Geçiş Farkından Karlar	261.666,31

7- Ticari Borçlar

- İşletmenin borç senetleri ile ilgili herhangi bir reeskont hesaplaması yapılmamıştır. Yapılan işlemler neticesinde % 14 iskonto oranı ile 01.04.2012 vade tarihli 700.000,00 TL, 15.05.2012 tarihli 800.000,00 TL ve 31.07.2012 tarihli 635.901,85 TL'lik borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 73.778,20 TL olarak hesaplanmıştır.

- VUK'a göre borçların reeskontu seçimlik bir haktır. Bu nedenle işletme bu seçimlik hakkı kullanarak herhangi bir reeskont kaydı yapmamıştır. Standartta böyle bir seçimlik hak tanınmadığından dolayı işletmeler gerek ticari borçlarda gerekse ticari borçlarda reeskont uygulaması yapmalıdır.

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

73.778,20

663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri 73.778,20

Satıcılar için reeskont işlemi tespit edilmemiş fakat satıcılar için hesaplanan reeskont tutarının 29.993,61 TL olduğu belirlenmiştir.

- Ticari borçlar, iskonto edilmiş maliyet değerleriyle hesaplanması gereken hesaplardandır. Vergi Usul Kanunu'na göre senetsiz borçlara reeskont işlemi vergiye tabi olmayan gelir olarak kabul edilmekte fakat standart açısından senetli borçlara reeskont işleminin yapılması gibi senetsiz borçlara da reeskont işlemi yapılması gerekmekte ve kayıtlara gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilmelidir.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri

29.993,61

663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri

29.993,61

8- Garanti Karşılıkları

Geçmiş dönemlerde otel hasılatının %00.2 kadarının reklamasyon bedeli olarak ödendiği saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında otel yönetimi 20.000 TL'lik reklamasyon karşılığının ayrılmasını uygun bulmaktadır.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
622 Satılan Hizmet Maliyeti	20.000
475 Garanti Yükümlülük Karşılıkları	20.000
-----	-----

VUK'a göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan Garanti Karşılıkları, KOBİ TFRS'ye göre işletme otel işletmesi olduğundan dolayı 622 Satılan Hizmet Maliyetine eklenmiştir.

9-Kıdem Tazminatları

İşletmede kısa süreli ve uzun süreli istihdam edilen 2 çeşit çalışan tipi mevcuttur. İşletme ile yapılan görüşmelerden şimdiye dek herhangi bir kıdem tazminatı ve izin ücret karşılıklarının ayrılmadığı belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda geçmiş dönemler için toplam 6.485,23 TL karşılık ayrılması gerektiği tespit edilmiştir.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

-----	-----
583 TFRS'ye İlk Geçiş Farkından Zararlar (-)	6.485,23
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	6.485,23
-----	-----

İşletmenin otel işletmesi olarak faaliyet göstermesinden dolayı personel devir hızı çok yüksektir. Fakat otelin faaliyete başlamasından bilanço tarihine kadar 5 adet daimi çalışanın mevcut olduğu kayıtların incelenmesi sonucu tespit edilmiştir. Otel yöneticisi ile yapılan görüşmede; kıdem tazminatı yükümlülüğünün %50'sinin 4 yıl sonra ödenmesinin %75 ihtimalle imkan dahilinde olduğu belirtilmiştir. Söz konusu ödemenin yapılacağı tarihte çalışanların ücretlerinin toplam brüt 11.500 TL/ay olacağı öngörülmektedir.

$$11.500 \text{ TL} \times \%50 \times \%75$$

$$\text{-----} = 2.239,78 \text{ TL}$$

$$(1 + \%14)^4$$

Bilanço tarihi itibarıyla, 4 yıl içinde ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı karşılığı tutarının bugünkü değeri 2.239,78 TL'dir.

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

770 Yönetim ve Genel İşletme Maliyetleri	2.239,78
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.239,78

VUK'a göre kıdem tazminatı gideri, işçi işten çıkartıldığında giderleştirilir. TMS'ye göre ise dönem sonlarında kıdem tazminatının yeniden hesaplanması gerekmektedir.

10- DAVALAR

İşletmenin avukatı ile yaptığı görüşme neticesinde işletmenin davayı kazanma ihtimalinin çok yüksek olduğu belirtildiği için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

11-BANKA KREDİLERİ

İşletmenin bankalardan almış olduğu kredilerin tutarı aşağıdaki gibidir. Alınan kredilerin faizi vade sonunda senede bir kere anapara ile ödenecektir. Finansal varlıklarda olduğu gibi, finansal borçlarda da değerlendirme olarak iskonto edilmiş maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemdeki faiz oranı etkin faiz oranıdır.

Etkin faiz oranı formülü:

$$t: (1+r/c)^c - 1$$

$$t = \text{etkin faiz oranı}$$

$$r = \text{nominal faiz oranı}$$

$$c = \text{periyot sayısı}$$

$$BD = [NA/(1+i)^n]$$

$$BD = \text{Finansal varlığın bugünkü değeri}$$

$$NA = \text{Finansal varlığa ilişkin nakit akımları}$$

$$i = \text{faiz oranı}$$

$$n = \text{yıl}$$

BANKADAN GELEN ÖDEME LİSTESİ (Uzun Vadeli Kredi)

	Taksit	Anapara Ödemesi	Faiz Ödemesi	Kalan Anapara
1	3.435.543,00	1.247.465,05	2.188.077,95	14.960.519,77
2	3.435.543,00	1.415.872,83	2.019.670,17	13.544.646,94
3	3.435.543,00	1.607.015,66	1.828.527,34	11.937.631,28
4	3.435.543,00	1.823.962,78	1.611.580,22	10.113.668,50
5	3.435.543,00	2.070.197,75	1.365.345,25	8.043.470,75
6	3.435.543,00	2.349.674,45	1.085.868,55	5.693.796,30
7	3.435.543,00	2.666.880,50	768.662,50	3.026.915,80
8	3.435.549,43	3.026.915,80	408.633,63	0,00

İtfa Edilmiş Maliyet

Ödeme	Tarih	Gün	İtfa Edilmiş Maliyet
1.673.105,00	30.06.2012	182	1.569.349,72
3.435.543,00	30.06.2013	547	2.834.211,35
3.435.543,00	30.06.2014	912	2.492.714,50
3.435.543,00	30.06.2015	1277	2.192.364,93
3.435.543,00	30.06.2016	1643	1.927.526,63
3.435.543,00	30.06.2017	2008	1.695.277,10
3.435.543,00	30.06.2018	2373	1.491.011,53
3.435.543,00	30.06.2019	2738	1.311.358,12
3.435.549,43	30.06.2020	3104	1.152.947,85
			16.666.761,71

Uzun vadeli banka kredileri ve kısa vadeli banka kredileri hesaplarında yansıtılan 17.881.089,82 TL karşılığında KOBİ TFRS’de itfa edilmiş maliyet hesaplamasından kaynaklı yansıtılması gereken tutar (17.881.089,82 - 16.666.761,41) 1.214.328,11 TL’dir. Aradaki farkın muhasebe kaydı şu şekildedir:

-----	-----
309 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	1.214.328,11
573 TFRS’ye İlk Geçiş Farklarından Karlar	1.214.328,11
-----	-----

Ertelenmiş vergiler, varlıkların defter değerinin geri kazanılması, borçların defter değeri üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanan vergi etkisi sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek ya da geri alınacak vergiler olarak ifade edilmektedir.

Gelir vergisi standardına göre işletme bilançosunun hazırlandığı tarih itibarıyla gelecek dönemlerde karşılaşılabileceği vergi yükümlülükleri ve vergi indirimlerinin belirlenip finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. ABC Otel İşletme'sinin ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarına ilişkin vergi hesaplaması Tablo 3.8'de ifade edilmiştir.

Tablo 3.8 Ertelenmiş vergi varlık/borçlarına ilişkin vergi hesaplaması

Fark Çıkan Kalem	TFRS Değeri(TL)	Vergi Değeri(TL)	Geçici Fark	Geçici Farkı Yaratın Olay	Vergi Etkisi (%20)	Fark Çıkan Kalem	Vergi Etkisi Açıklaması
Mevduat Faiz Geliri (Vadeli Mevduat)	55,32	0,00	55,32	Bankalarda oluşan vadeli mevduat hesabı kaynaklı faiz gelirinin VUK açısından gelir olarak dikkate alınmazken TMS 39'a göre gelir kaydedilmiştir.	11,06	Mevduat Faiz Geliri	EVb
Ticari Alacaklar (Alıcılara ve Alacak Senetlerine İlişkin Reeskont Tutarı)	111.481,89	0,00	111.481,89	Alıcılar hesabındaki reeskont ve iskonto edilmiş maliyet değeri yöntemine hesaplama nedeniyle	22.296,38	Ticari Alacaklar	EVb
Satışlar içinde yer alan Vade Farkı Geliri	60.000,00	0,00	60.000,00	VUK açısından vade geliri geçersiz olduğundan hesaplanan vade farkı geliri dikkate alınmamıştır.	12.000,00	Satışlar için yeralan Vade Farkı Geliri	EVb
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	138.494,40	0,00	138.494,40	VUK açısından henüz dava konusu edilmemiş bir alacak için karşılık ayrılamazken, TMS'ye göre tahsil kabiliyeti olasılığının ortadan kalmış olması nedeniyle giderleştirilmiştir.	27.698,88	Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	EVb
Amortisman	4.002.675,95	4.264.342,26	261.666,31	Değişen faydalı ömür ve piyasa değeri nedeniyle oluşan fark	52.333,26	Amortisman	EVb
Amortisman	611.247,04	0,00	611.247,04	Bina değeri üzerinden hesaplanmış Arsaya ait olan amortisman kaydının iptali	122.249,41	Amortisman	EVb

Ticari Borçlar	103.771,81	0,00	103.771,81	Satıcılar hesabındaki reeskont ve iskonto edilmiş maliyet değerine hesaplamaya nedeniyle	20.754,36	Ticari Borçlar	EVV
Garanti Karşılığı	20.000,00	0,00	20.000,00	VUK'a göre gider niteliğinde olmayan Garanti Karşılıkları, TMS'ye göre işletme otel işletmesi olduğundan dolayı 622 Satılan Hizmet Maliyetine eklenmiştir.	4.000,00	Garanti Karşılığı	EVV
Kıdem Tazminatı Gideri	2.239,78	0,00	2.239,78	VUK'a göre kıdem tazminatı gideri, işçi işten çıkartıldığında giderleştirilir. TMS'ye göre ise dönem sonlarından kıdem tazminatının yeniden hesaplanması gerekmektedir.	447,96	Kıdem Tazminatı Gideri	EVV
TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar	1.214.328,11	0,00	1.214.328,11	Banka kredilerinin itfa edilmiş maliyet yöntemiyle hesaplanmasından kaynaklı fark	242.865,62	Kredilerden Faiz Düzeltimi	EVV

Net Ertelenmiş Vergi Varlığı 441.912,60

Net Ertelenmiş Vergi Borcu (62.744,33)

Fark 379.168,27

KOBİ TFRS Taslak Hesap Planına göre yapılması gereken KOBİ TFRS'ye uygun yevmiye kaydı şu şekildedir;

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	441.912,60
489 Ertelenmiş Vergi Borcu	62.744,33
573 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar	379.168,27

3.7 ABC Otel İşletmesinin 31.12.2011 Tarihli VUK-KOBİ TFRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu

ABC Otel İşletmesinin 31.12.2011 Tarihli VUK-KOBİ TFRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu, Tablo 3.9' da ifade edilmektedir.

Tablo 3.9 ABC Otel İşletmesinin 31.12.2011 Tarihli VUK-KOBİ TFRS Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu

	MEVCUT DÜZENLEME (VUK)		DÜZELTME	KOBİ TFRS	
I.DÖNEN VARLIKLAR		5.494.714,91			5.184.793,94
Hazır Değerler	201.193,71			131.193,71	
Kasa	56.461,01			56.461,01	
Bankalar	144.732,70		-70.000,00	74.732,70	
B.Finansal Yatırımlar				70.000,00	
İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar			70.000,00	70.000,00	
Ticari Alacaklar	3.436.954,85			3.126.978,56	
Alıcılar	1.523.666,97		-120.000,00	1.403.666,97	
Alacak Senetleri	1.884.793,48			1.884.793,48	
Alacak Senetleri Reeskontu (-)					
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.000,00			10.000,00	
Ert.Vade Farkı Gelirleri (-)			-171.481,89	-171.481,89	
Şüpheli Ticari Alacaklar	18.494,40		120.000,00	138.494,40	
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılıkları (-)			-138.494,40	-138.494,40	
Diğer Alacaklar	5.135,44			5.135,44	
Diğer Çeşitli Alacaklar	5.135,44		-5.135,44		
Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			5.135,44	5.135,44	
Stoklar	108.332,29			108.332,29	
İlk Madde ve Malzeme	86.238,29			86.238,29	
Verilen Sipariş Avansları	22.094,00			22.094,00	
G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir				55,32	
Gelir Tahakkukları			55,32	55,32	
Diğer Dönen Varlıklar	1.743.098,62			1.743.098,62	
Devreden KDV	1.724.237,22			1.724.237,22	
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	18.861,40			18.861,40	

Tablo 3.9 Devamı

II. DURAN VARLIKLAR		23.260.385,79			31.112.852,82
Ticari Alacaklar	360,00			360,00	
Verilen Depozito ve Teminatlar	360,00			360,00	
Maddi Duran Varlıklar	23.184.532,30			30.595.086,73	
Arazi ve Arsalar	2.458.725,00		10.020.406,34	12.479.131,34	
Binalar	21.830.251,53		-4.296.912,99	17.533.338,54	
Tesis, Makina ve Cihazlar	24.990,72		6.438,86	31.429,58	
Taşıtlar	325.360,10		83.829,03	409.189,13	
Demirbaşlar	2.809.547,21		723.879,84	3.533.427,05	
Birikmiş Amortismanlar (-)	4.264.342,26		-872.913,35	3.391.428,91	
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir	75.493,49		441.912,60	517.406,09	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	75.493,49			75.493,49	
Ertelenmiş Vergi Varlığı			441.912,60	441.912,60	
AKTİF TOPLAMI		28.755.100,70			36.297.646,76
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		6.388.511,45			5.070.411,53
Mali Borçlar	1.673.105,00			1.673.105,00	
Banka Kredileri	1.673.105,00			1.673.105,00	
Ticari Borçlar	3.181.209,52		-1.318.099,92	1.863.109,60	
Satıcılar	868.324,21			868.324,21	
Borç Senetleri	2.135.901,85			2.135.901,85	
Şirket Kredi Kartları	7.654,87			7.654,87	
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-)			1.318.099,92	1.318.099,92	
Diğer Ticari Borçlar	169.328,59			169.328,59	
Diğer Borçlar	13.026,06			13.026,06	
Personele Borçlar	13.026,06			13.026,06	
Alınan Avanslar	1.445.740,49			1.445.740,49	
Alınan Sipariş Avansları	1.445.740,49			1.445.740,49	
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	75.430,38			75.430,38	

Tablo 3.9 Devamı

Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.103,69			11.103,69	
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	64.326,69			64.326,69	
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		16.207.984,82			16.299.454,16
Mali Borçlar	16.207.984,82			16.207.984,82	
Banka Kredileri	16.207.984,82			16.207.984,82	
E.Borç ve Gider Karşılıkları			91.469,34	91.469,34	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			8.725,01	8.725,01	
Garanti Yükümlülük Karşılıkları			20.000,00	20.000,00	
Ertelenmiş Vergi Borcu			62.744,33	62.744,33	
V.ÖZKAYNAKLAR		6.158.604,43			14.927.781,07
Ödenmiş Sermaye	5.600.000,00			5.600.000,00	
Sermaye	5.600.000,00			5.600.000,00	
Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer				6.537.641,08	
MDV Yeniden Değerleme Artışı			6.537.641,08	6.537.641,08	
Geçmiş Yıl Karları	1.079.555,93			3.545.965,66	
Geçmiş Yıl Karları	1.079.555,93			1.079.555,93	
TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar			2.466.409,73	2.466.409,73	
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	601.620,54			608.105,77	
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	601.620,54			601.620,54	
TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Zararlar			6.485,23	6.485,23	
Dönem Net Karı (zararı)	80.669,04			-147.719,90	
Dönem Net Karı	80.669,04		-228.388,94	-147.719,90	
PASİF TOPLAMI		28.755.100,70			36.297.646,76

ABC Otel İşletmesi'nin VUK'a göre hazırlamış olduğu bilançosunda Dönen Varlıklar grubuna ilişkin tutar 5.494.714,91 TL iken, KOBİ TFRS kapsamında düzenlenmiş olan finansal durum tablosunda ise söz konusu gruba ilişkin tutar 5.184.793,94 TL'dir. Ortaya çıkan farklar alıcılar için şüpheli ticari alacakların tahsil kabiliyetinin ortadan kalkması nedeniyle söz konusu hesaba ilişkin şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılması, ek olarak önceki dönemde saptanmış olmakla birlikte herhangi bir karşılık ayrılmamış olan şüpheli ticari alacak karşılığın da ayrılarak KOBİ TFRS uyarınca finansal durum tablosuna yansıtılmıştır. Ertelenmiş vade farkı gelirlerinin KOBİ TFRS uyarınca hesaplanmış ve söz konusu kalem finansal durum tablosuna yansıtılmıştır. Vadeli mevduatlara ilişkin faiz hesaplaması yapılmış, 2011 yılına ilişkin faiz tutarları ayrıştırılarak bugünkü değere indirgenmiş değerlendirme farkı gelir tahakkuku olarak finansal durum tablosuna yansıtılmıştır.

ABC Otel İşletmesi'nin VUK'a göre hazırlamış olduğu bilançosunda Duran Varlıklar grubuna ilişkin tutar 23.260.385,79 TL iken, KOBİ TFRS kapsamında düzenlenmiş olan finansal durum tablosunda ise söz konusu gruba ilişkin tutar 31.112.852,82 TL'dir. Söz konusu farklılıklar; maddi duran varlıklardaki piyasa değeri ve faydalı ömür değişikliği kaynaklı ve bu nedenle ortaya çıkan amortisman düzeltimi sonucu ortaya çıkan farklar, ek olarak net ertelenmiş vergi varlığının hesaplanarak finansal durum tablosuna yansıtılması sonucu ortaya çıkmıştır.

ABC Otel İşletmesi'nin VUK'a göre hazırlamış olduğu bilançosunda Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubuna ilişkin tutar 6.388.511,45 TL iken, KOBİ TFRS kapsamında düzenlenmiş olan finansal durum tablosunda ise söz konusu gruba ilişkin tutar 5.070.411,53 TL'dir. Söz konusu farklılıklar; ertelenmiş vade farklı giderlerinin hesaplanarak finansal durum tablosuna yansıtılması sonucu ortaya çıkmıştır.

ABC Otel İşletmesi'nin VUK'a göre hazırlamış olduğu bilançosunda Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar grubuna ilişkin tutar 16.207.984,82 TL iken, KOBİ TFRS kapsamında düzenlenmiş olan finansal durum tablosunda ise söz konusu gruba ilişkin tutar 16.299.454,16 TL'dir. Söz konusu farklılıklar; geçmiş dönem ve cari dönemdeki kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması, garanti yükümlülük karşılıklarının hesaplanması ve ertelenmiş vergi borcunun hesaplanarak finansal durum tablosuna yansıtılması sonucu ortaya çıkmıştır.

ABC Otel İşletmesi'nin VUK'a göre hazırlamış olduğu bilançosunda Özkaynaklar grubuna ilişkin tutar 6.158.604,43 TL iken, KOBİ TFRS kapsamında düzenlenmiş olan finansal durum tablosunda ise söz konusu gruba ilişkin tutar 14.927.781,07 TL'dir. Söz konusu farklılıklar; maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışlarının hesaplanması, TFRS'ye ilk geçiş farklarından karların ve zararların hesaplanarak finansal durum tablosuna yansıtılması sonucu ortaya çıkmıştır.

3.8 ABC Otel İşletmesinin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı KOBİ TFRS Düzeltilmiş Gelir Tablosu

ABC Otel İşletmesinin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı KOBİ TFRS Düzeltilmiş Gelir Tablosu Tablo 3.10'da ifade edilmektedir.

Tablo 3.10 ABC Otel İşletmesinin 01.01.2011-31.12.2011 Faaliyet Aralığı KOBİ TFRS Düzeltilmiş Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU	
Brüt Esas Faaliyet Gelirleri	8.502.602,90
Yurtiçi Satışlar	8.502.602,90
Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	739.364,71
Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	739.364,71
Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler (-)	-55.063,97
Satıştan İadeler (-)	55.063,97
Esas Faaliyet Maliyetleri	-4.446.969,13
Satılan Hizmet Maliyet (-)	4.446.969,13
Brüt Kar (Zarar)	4.739.934,51
Esas Faaliyet Dönem Giderleri	-3.308.530,60
Pazarlama Giderleri	49.719,01
Yönetim ve Genel İşletme Giderleri	3.258.811,59
Esas Faaliyet Karı (Zararı)	1.431.403,91
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	12.111,89
Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar	12.111,89
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar	-148.108,15
Karşılık Giderleri	138.494,40
Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar	9.613,75
Finansal Gelir Gider Öncesi Faaliyet Karı (Zararı)	1.295.407,65
Finansal Gelirler	104.948,78
Finansal Yatırım Faiz Gelirleri	55,32
Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri	103.771,81
Kur Farkı Karları	1.121,65
Finansal Giderler (-)	-1.548.076,33
Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri	1.306.426,81
Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri	111.481,89
Kur Farkı Zararları	130.167,63
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı (Zararı)	-147.719,90

S O N U Ç

Muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, dünya genelinde tek bir finansal raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmış ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları da bu amaca yönelik olarak yayınlanarak birçok ülkede uygulanır hale gelmiştir. Standartların yayınlanması, işletmelerin yayınlamakla yükümlü oldukları finansal raporların tüm ülkelerde tekdüzelik çerçevesi içerisinde hazırlanması ve gerçeğe uygun bilgiler içermesi açısından önem arz etmektedir.

Tam Set UFRS'lerin küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihtiyaçlarını karşılama konusunda karmaşık ve uygulanmasının zor olması nedeniyle, KOBİ'lerin ihtiyaçlarına uygun, tam setin temel yapısından ayrılmadan KOBİ'lere özgü standart yayınlanma gereği gündeme gelmiş ve bu çerçevede UMSK tarafından Temmuz 2009'da KOBİ'ler için TFRS yayınlanmıştır. Standardın yürürlük tarihi ise ülkelerin tercihlerine bırakılmıştır. Söz konusu standart halka açık olmayan, kamuyu aydınlatma zorunluluğu bulunmayan, genel amaçlı finansal tablo hazırlayan tüm işletmeler için geçerlidir.

Tam Set UFRS ile KOBİ'ler için TFRS karşılaştırıldığında; KOBİ muhasebe standartları yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere gerekli finansal bilgileri daha sade ve kapsamı daha dar tablolarda sunma olanağını vermiş, KOBİ standartlarının oluşturulmasında, Tam Sete kıyasla çok daha sade bir dil kullanılmış, KOBİ'lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar veya standartlar KOBİ'ler için düzenlenen standartlarda kapsam dışı bırakılmıştır. Ek olarak, KOBİ'ler için TFRS'de, Tam Sete oranla değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemleri basitleştirilmiş, Tam Set UFRS'de 3000 civarında kalem için açıklama beklenirken, KOBİ'ler için TFRS'de bu sayı yaklaşık olarak 300'e kadar inmiştir.

Ülkemizde KOBİ'ler için TFRS, TMSK tarafından 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartlarına uygun, TMSK tarafından yayınlanan muhasebe standartlarına göre yapılacağı belirtilmektedir. Her ne kadar yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, muhasebe uygulamalarının TMSK tarafından yapılacağı belirtilmiş olsa da, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK kapatılarak söz konusu kuruma ait tüm yetkiler ve çalışmalar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na devredilmiştir.

Yapılan uygulama çalışması sonucunda VUK ile KOBİ TFRS karşılaştırıldığında;

- Yabancı paralarda değerlemeye ilişkin herhangi bir farklılık yoktur. VUK ile KOBİ TFRS’de yabancı paralar değerlendirme kuru ile değerlendirilmektedir.
- Vadeli mevduatlara yönelik hesaplarda VUK’ta faiz tahakkuku hesabı kullanılırken, KOBİ TFRS’ye göre vadeli mevduatlar vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılmakta ve itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmektedir.
- VUK’a göre alacaklar ve reeskont uygulamaları isteğe bağlı ve sadece senetli alacaklar için geçerli iken, KOBİ TFRS’de tüm alacaklar reeskonta tabidir. Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değer ile ölçülmekte ve etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır.
- VUK’a göre şüpheli alacaklara karşılık ayrılabilmesi için alacakların, dava ve icra safhasında olması gerekmektedir. KOBİ TFRS’de ise tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılabilir.
- VUK’a göre stoklar; maliyet bedeli, satın alma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir. Değeri düşen stoklar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Stok değerlemesinde fiili maliyet esas olmakla birlikte FIFO ve Ortalama Maliyet yöntemleri de kullanılabilir. KOBİ TFRS’ye göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.
- Stoklar; ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile ölçülür. İzleyen dönemlerde, maliyet, tamamlama maliyetleri ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından küçük olanı ile ölçülmektedir. Vadeli olarak satın alınan stoklar için, ödenecek tutar ile peşin alış fiyatı arasındaki fark finansman unsuru olarak değerlendirilir ve stok maliyetine dahil edilmeden ilgili olduğu dönemde vade farkı gideri olarak muhasebeleştirilir. Stokların değerlemesinde FIFO ve Ortalama Maliyet yöntemleri temel alınmakla birlikte maliyete yakın olması dolayısıyla perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin de kullanılmasına izin vermektedir.

- VUK'a göre maddi duran varlıklar; maliyet bedeli ile değ erlenmekte ve piyasa değ er esas alınarak herhangi bir değ erleme işlemi yapılamamaktadır. MDV'lerin alımı sırasında ileri tarihlerde yapılacak olan olası harcamalar gerçekleştiği zamanda maliyete dahil edilir. Amortismanlar için normal, hızlandırılmış ve fevkalade yöntemleri vardır. Kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için geçerli olmakla birlikte diğer sabit varlıklar için uygulanamaz. KOB  TFRS'ye göre maddi duran varlıklarla ilişkili her türlü maliyet aktifle tirilir. Maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değ er ile değ erlenmektedir. MDV'lerin alımı esnasında belirli ve geleceğe yönelik olan yükümlülükler varlığın maliyetine dahil edilir. Oluşacak masraflar bugünkü değ erine indirilir. Vade farkı, kur farkı ve faiz olarak ödenen tutarlar maliyete eklenmeyerek giderle tirilir. Faydalı  m r işletme tarafından belirlenmekte ve amortisman söz konusu ömre göre ayrılmaktadır. Araziyle birlikte satın alınmış olan binanın değ eri ayrı olarak hesaplanmakta ve amortisman ayrılmaktadır. MDV'lerin alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılmakta ve MDV'ler her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek faydalı ömrü belirlenmelidir.

- VUK'a göre Kıdem tazminatı, işçinin i  sözleşmesinin sona ermesi sonucunda ödenmekte ve gider olarak muhasebele tirilmekte iken, KOB  TFRS'ye göre kıdem tazminatları ve kullanılmamış olan izinler için dönem sonunda yeniden hesaplama yapılarak karşılık ayrılmakta ve net bugünkü değ eri hesaplanarak gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

 zet olarak; ülkemizde standartların amaçlarına uygun olarak uygulanabilmesi için mevcut düzenlemelerde değişiklik yapılması önemlilik arz etmektedir.  rnek olarak Tekdüzen Hesap Planı'nın, yayınlanan standartların uygulanabilmesinde birtakım eksiklikleri taşıyor olması nedeniyle söz konusu eksikliklerin giderilmesi açısından standartlara uygun hesap planının ivedilikle yayınlanması gerekmektedir. Daha  nce Temmuz 2012'de yayımlanması beklenen hesap planının henüz yayımlanmamış olması önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK ile TFRS'ler arasında var olan farklılıkların ortadan kaldırılarak, birbirleriyle paralel ve birbirlerini tamamlayan nitelikte değişikliklerin yapılması da son derece önemlidir. Diğer taraftan muhasebe ve denetim mesleğini yapan kişilerin söz konusu standartları uygulamaları için gerekli eğitimleri alarak kendilerini en etkin şekilde konumlandırmaları da büyük önem taşımaktadır. Enflasyon muhasebesinin uygulanmaya ba ladığı ilk dönemlerde olduğu gibi standartların da uygulanmaya başlamasıyla çeşitli

problemlerin ortaya çıkması son derece doğaldır. Önemli olan, standartların uygulanmasını bir süreç olarak göz önünde bulundurmak ve içinde bulunduğumuz geçiş yıllarında ilgili kamu otoriteleri ve meslek mensuplarının birbirleriyle uyumlu adımlar atarak en kısa sürede söz konusu problemleri ortadan kaldırmaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Tetik, N., Genel Muhasebe, Detay Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Akdoğan, N., “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (Ocak, 2010), 1-26.
- Akdoğan, N., Sevilengül, O., “Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitabevi, Ankara, 12.baskı, 2007.
- Akdoğan, N., ve Tenker, N., “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.
- AKGEMCİ, T., “KOBİ’lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler”, Ankara, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, Haziran, (2001) (www.kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankasi/ekonomi/018.html)
- Aksoy, T. “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartlar Setine Yöneliş Eğilimi, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran sayısı, (2005), 182-199.
- Arı, M., “Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliği”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, No.3, Nisan, (2009), 409-419
- Arıkan, Y. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, Mali Çözüm dergisi, sayı.36, (1996), s.67.
- Aslan, S., “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci”, Marmara Üniversitesi, İİBF, Cilt XXIII, No.2, (2007) 203-221.
- Ataman Akgül, B., ve Akay, H., Uluslar Arası Muhasebe Standartları Ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003.
- Barth, M. ve Landsman, W. ve Lang, M., “International Accounting Standards and Accounting Quality”, Journal of Accounting Research, Vol. 46, No.3, (2008), 467-498.
- Başpınar, A., “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye dergisi, sayı.146, Mayıs-Aralık, (2004), 42-57.
- Beke, J., “International Business Accounting Standardization and Hungarian Practice”, International Business Research, Vol.4, No.1, January, (2011), 125-132.

Bolak, M., Sermaye Piyasası, Menkul Kıymetler ve Portföy Analizi, Beta Basım, Yayın ve Dağıtım, İstanbul, 2001.

Bostancı, S. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm dergisi, sayı. 59, (2002).

Çabuk, A., Lazol, İ., “Mali Tablolar Analizi”, Nobel Yayın Dağıtım, 5.baskı, Mart, 2008.

Çelik, O., “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı! Ne zaman ve Nasıl?", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, (2010), 41-55.

Demir, Ş. “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış”, Vergi Sorunları Dergisi, No.113, Nisan, (1998), 31-57.

Demir, V., “KOBİ’ler için TFRS’de Kavramlar ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu”, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildirisi, (2009).

Doğan, M., Karabayır, M., “Kobi’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Yabancı Para İşlemleri ve Örnek Uygulamalar, Muhasebe ve Denetime bakış dergisi, Ekim, (2010), 85-100.

Elitaş, C. “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Temel Finansal Oranlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme, Muhasebe ve denetime bakış dergisi, Ocak, (2010), 57-68.

Gökçen, G., Ataman B., ve Çakıcı, C., Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Greg, N., Gregoriou, G., Guber, M., International Accounting Standards, Regulations and Financial Reporting, Elsevier Ltd (2006), 1-41.

Gücenme Gençoğlu, Ü., Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

Gücenme, Ü., “Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi”, 5. Baskı, Alfa-Akademi Ltd.Şti., İstanbul, 2005.

Gündoğdu, F., Emsen, S. ve Özkan, Ş., “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Girişimcilik, Yenilikçilik ve Finansman: Kayseri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, I. Orta Anadolu Kongresi “KOBİ’lerin Finansman ve Pazarlama Sorunları”, 18-21 Ekim 2001, Nevşehir, Ankara: T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, Ankara, Ekim, 2002, 304-322.

Hacıüstemoğlu , R., “Maliyet Muhasebesi”, Türkmen Kitabevi, 3.baskı, İstanbul, 2000.

Haftacı, V. Badem, A. C., “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan (2011), 1-16.

IFRS for SMEs Eğitim Materyali, 2009.

International Accounting Standards Board (IASB), (2009); “ **IFRS for SMEs**”

İbiş, C. Özkan, S. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, Mali çözüm dergisi, (2006), 25-43.

İbiş, C., Akarçay, A., “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/CemalIbis.pdf>, (Erişim Tarihi: 7 Kasım 2011)

iibf.harran.edu.tr/~mcihangir/dokuman/MAKALE_Erzurum.doc (Erişim Tarihi: 14 Kasım 2011)

Jeno, B., “International Accounting Harmonization: Evidence from Europe”, International Business and Management, Vol. 1, No. 1. 2010, 48-61

Karagöz, M. (2008), “KOBİ’lerin Temel Sorunları,Bu Alanda Sağlanan Destekler ve Çözüm Önerileri”, <http://www.yerelsiyaset.com/pdf/eylul2008/16.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.12.2011), 85-94.

Kırhoğlu, H., Aydın, Ş., “KOBİ’lerde UFRS ve BASEL II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması; Doğu Marmara, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ekim, (2011), 25-46.

Kıracı, M., Köse, T., “IASC, FASB ve TMUDEKS’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, sayı 1 Haziran, (2002), 47-70.

Koç Yalkın, Y., Demir, V. ve Demir, D. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi, sayı.76, (2006), 291-307.

Kurt, G. Öztürk, V., “Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ’lerin UFRS’ye Uyum gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Ocak, (2008), 37-54.

Lemarchand, Y., “Avrupa Muhasebe Sisteminin uyumlaştırılması”, Tarihsel bir perspektif, MUFAD Muhasebe ve finansman dergisi, sayı. 29, Ocak, (2006), 6-14.

Mısırlıoğlu, İ.U., “UFRS VE Basel II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 76, (2006), 21-32.

Moussa, B. “On the International Convergence of Accounting Standards”, International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 4, (2010), 89-92

Oksay, S., Acar, O. “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, TSRSB, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları, No.3, 2005.

Örten, R., Kaval, H. Ve Karapınar, A., “Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.

Özerhan Y., Yanık S., “Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB YAYINLARI-377 (2010)

Özkan, M. Terzi S., “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, Mali Çözüm dergisi, Temmuz-Ağustos, (2010), 21-43.

Özkan, S., Acar E. E., “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, sayı. 97, (2010), 49-86.

Özkök, S. “Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi, No.2, Ekim, (2000), 87-94.

Parlakkaya, R. “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, sayı.7, cilt.4, (2004), 119-139.

Parlakkaya, R., “Kobiler İçin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslar arası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, sayı 1-2, 2009, 1-8.

Pekdemir, R. “ “UFRS” Furyası mı? Rantiye Kapısı Mı?”, Mali Çözüm Dergisi, No.79, (2007), 107-120.

Postner, E. “Sequence as explanation: “The international politics of accounting standards”, Review of International Political Economy, Vol. 17, No.4, (2010), 639–664.

Richardson, A. Eberlein, B., “Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board”, *Journal of Business Ethics*, Vol.98, No.2, (2010), 226-228.

Sağlam, N. “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, No. 1282, İİBF Yayın No.170, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, (2001).

Sağlam, N. Şengel, S. Ve Öztürk, B. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması UFRS-UMS Uyumu”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.

Sawani, A., College, W., “The Changing Accounting Environment: International Standards and US implementation, *Journal of Finance and Accountancy*, Vol.1, (2009), 1-9.

Sayar, Z. “Oluşturulmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı altında Türkiye Muhasebe Standartlarının Mevcut durumu ve Kamuyu aydınlatma, *Muhasebe ve denetime bakış dergisi*, no.7, Ekim, (2002), 73-80.

Sürmen, Y., “Muhasebe-1”, Akademi Kitabevi, Trabzon, 2009.

Şamiloğlu, F., Akgün, A. İ., “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Analizi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

Şensoy, N., Perek, A., “Kobi’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara SMMMO, Ankara, (2010), 47-73.

Toraman, C., Bayramoğlu, M. F., “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.76, Kasım, (2006), 457-480.

Toroslu, V. M., “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.197, Mayıs, (2009).

Türel, A., “ KOBİ’LER İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Hakkında”, *Yönetim Dergisi*, Sayı. 59, Şubat, (2008), 68-74.

Usta, Ö., İşletme Finansı ve Finansal Yönetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.

Utku Demirel, B., Gürsoy, K., “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam set TFRS ile Karşılaştırılarak değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, (2011), 19-42.

Uzay, Ş., “Kobi’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: XIII. Türkiye Muhasebe Sempozyumundan Notlar”, Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi, Sayı.1, Temmuz, (2009), 32-33.

Üstündağ, S. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi, (2000), 31-57.

Üstündağ, S., Sayar, Z., “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, Muhasebe Finansman dergisi, Sayı.18, (2003), 49-57.

Yıldırım G., Kocamış T.U., “KOBİ’ler için TFRS Standartları’nın Tam Set UFRS İle Karşılaştırma Çalışması”, E-Yaklaşım, Şubat (2012), Sayı 230.

Yılmaz, B. “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanları”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (2007), 139-153.

Yürekli E., “ Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Yenilikler”, Muhasebe finansman dergisi, Sayı.46, (2010), 247-255.

İnternet Kaynakları

archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/13050RUDATTK.pdf (Erişim Tarihi: 10 Kasım 2011).

<http://archieve.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06sempozyum/4Oturum/İdilKaya.pdf> (Erişim Tarihi: 12 Kasım 2011)

<http://mevzuat.dpt.gov.tr/kanun/4389/index.html> (Erişim tarihi: 09 Kasım 2011).

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=105&1=1> (Erişim Tarihi: 14 Kasım 2011)

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=3> (Erişim Tarihi: 14 Kasım 2011)

http://www.aktuerya.hacettepe.edu.tr/duyurular/seminerler/risk_gunleri/3.pdf (Erişim tarihi: 02.Kasım 2011).

http://www.bddk.org.tr/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkında/S80230042011bddkitap.pdf (Erişim tarihi: 09 Kasım 2011).

http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/facts_about_IFAC.pdf (Erişim Tarihi: 10 Kasım 2011)

<http://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES19.pdf> (Erişim tarihi: 10 Kasım 2011)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/660_sayili_khk.pdf

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/660_sayili_khk.pdf).

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpagexmenuid=oxpid=0xsubmenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 12 Kasım 2011).

<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=526&submenuheader=null>)

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_contentxview=articleid=16xItemid=63xlong=tr

<http://www.tsrbsb.org.tr/sayfa/iasb> (erişim tarihi: 10 Kasım 2011)

www.bddk.org.tr (Erişim Tarihi:18 Ekim 2011)

www.denetimnet.net/Pages/Yeni_TTK.aspx (Erişim Tarihi:10 Kasım 2011)

www.fasb.org (Erişim Tarihi:18 Aralık 2011)

www.kosgeb.gov.tr (Erişim Tarihi:12 Şubat 2011)

www.kosgeb.gov.tr, “Dünya’da ve Türkiye’de KOBİ Tanımları” , (2000).

www.muhasabe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd175_01.htm (Erişim Tarihi: 11 Kasım 2011).

www.mustafagulsen.com

www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102_5.htm (Erişim tarihi: 14 Kasım 2011)

[www.spk.gov.tr/index.aspx?action=showpagexpageid\)=526xsubmenuheader=null](http://www.spk.gov.tr/index.aspx?action=showpagexpageid)=526xsubmenuheader=null) (Erişim Tarihi: 12 kasım 2011)

www.tmsk.org.tr, “TMSK Faaliyet Raporu 2010”,

EK 1- TMSK Tarafından Yayınlanan Taslak Hesap Planı – HESAP PLANI

Hesap planı, finansal durum tablosunun ve gelir tablosunun içeriğine ve sınıflamasına uygun olarak aşağıdaki biçimde oluşturulmuştur.

FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO) HESAPLARI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 Nakit ve Nakit Benzerleri

100 Kasa

101 Alınan Çekler

102 Bankalar

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

104

105 Nakit Benzeri Yatırımlar

106 Banka Garantili Kart Alacakları

107

108 Diğer Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar

109 Banka Limit Kullanımları (-)

11 Finansal Varlıklar

110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar

111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar

112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar

113 Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar

114

115

116 Türev Finansal Varlıklar

117

118

119 Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

12 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)

120 Alıcılar

- 121 Alacak Senetleri
- 122 İleri Tarihli Çekler
- 123 Kredi Kartlarından Alacaklar (Nakit Benzeri Varlıklarda Yer Almayanlar)
- 124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
- 125 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar (İnşaat Taahhüt İşleri)
- 126 Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar
- 127 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
- 128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-)
- 129 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)
- 13 İlişkili Taraflardan Alacaklar (Ticari Faaliyetten Doğan Alacakları Kapsamaz)
- 130 Ortaklardan Alacaklar
- 131 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 132 İştiraklerden Alacaklar
- 133 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)
- 134 Merkez ve Şubelerden Alacaklar
- 135 Kilit Personelden Alacaklar
- 136 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 137 İlişkili Taraflardan şüpheli Alacaklar
- 138 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-)
- 139 İlişkili Taraflardan şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)
- 14 Diğer Alacaklar
- 140 Bütçe Gelirlerinden Alacaklar (Döner Sermaye İşletmeleri İçin)
- 141 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar
- 142 Bloke Mevduat Alacakları
- 143 Vergi Dairelerinden Alacaklar
- 144 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 145 Diğer Personelden Alacaklar
- 146 Diğer Çeşitli Alacaklar

- 147 Şüpheli Diğer Alacaklar
- 148 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)
- 149 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)
- 15 Stoklar
- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri (TV Programları, Projeler)
- 156 Yoldaki Stoklar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları
- 16 Canlı Varlıklar
- 160 Tarla Bitkileri
- 161 Bahçe Bitkileri
- 162 Büyükbaş Hayvanlar
- 163 Küçükbaş Hayvanlar
- 164 Kanatlı Hayvanlar
- 165 Su Hayvanları
- 166 Diğer Canlı Varlıklar
- 167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 168
- 169 Verilen Sipariş Avansları
- 17 Diğer Dönen Varlıklar
- 170 Devreden KDV
- 171 İndirilecek KDV

172 Diğer KDV

173 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar

174

175 İş Avansları

176 Personel Avansları

177 Sayım ve Tesellüm Noksanları

178 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

179

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

181

182 Önceden Yapılan İşler (İnşaat Taahhütleri ile İlgili)

183

184 Ertelenmiş Giderler

185 Gelir Tahakkukları

186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları

187

188

189

19 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar
(KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)

190 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar

191

192

193 Elden Çıkartılacak İştirakler

194 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar

195 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları

196

197 Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar

198 Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

199 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

2 DURAN VARLIKLAR

20 Esas ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar

200 – 203 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)

200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları

201 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları

202 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-)

203 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)

204 – 209 Diğer Alacaklar

204 Verilen Depozito ve Teminatlar

205 Vergi Dairelerinden Alacaklar

206 Diğer Personelden Alacaklar

207 Diğer Çeşitli Alacaklar

208 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)

209 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)

21 İlişkili Taraflardan Alacaklar

210 Ortaklardan Alacaklar

211 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

212 İştiraklerden Alacaklar

213 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)

214 Merkez ve Şubelerden Alacaklar

215 Kilit Personelden Alacaklar

216 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar

217 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar

218 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-)

219 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)

22 Finansal Yatırımlar

- 220 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 221 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 222 İtfâ Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 223 Maliyetle Ölçülen Önemli Etki Taşımayan Yatırımlar
- 224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler
- 225 İş Ortaklıkları (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklar)
- 226 Bağlı Ortaklıklar
- 227 Türev Finansal Varlıklar
- 228 Finansal Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)
- 229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 23 Canlı Varlıklar
- 230 Meyve Ağaçları
- 231 Meyve Vermeyen Ağaçlar
- 232 Büyükbaş Hayvanlar
- 233 Küçükbaş Hayvanlar
- 234 Kanatlı Hayvanlar
- 235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar
- 236 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 237 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
- 239 Verilen Avanslar
- 24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 240 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)
- 241 Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)
- 242 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)
- 243 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (Maliyetle Ölçülen) (KOBĞ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)
- 244 Yatırım Amaçlı Binalar (Maliyetle Ölçülen) (KOBĞ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)

245 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (Maliyetle Ölçülen) (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)

246 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

247 Birikmiş Amortismanlar (-)

248 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları

249 Verilen Avanslar

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar

251 Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar

256 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

259 Verilen Avanslar

26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Şerefiye

261– 269 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

261 Haklar

262 Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları

263 Geliştirme Maliyetleri (KOBİ TFRS'yi Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)

264 TV Programları, Sinema Filmleri

265 Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

266 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

267 Birikmiş Amortismanlar (-)

268 Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları

269 Verilen Avanslar

27 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri (Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar)

270

271 Arama Giderleri

272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

273

274

275 Diğer Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

276 Yeraltı Kayn. Ar. ve Değ. Mal. Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

277 Birikmiş Amortismanlar (-)

278

279 Verilen Avanslar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Peşin Ödenmiş Giderler

281

282

283

284 Ertelenmiş Giderler

285 Gelir Tahakkukları

286

287

288

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı

29 Diğer Duran Varlıklar

290

291

292 Diğer KDV

293 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

295

296

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

299 Birikmiş Amortismanlar(-)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 Finansal Borçlar

300 Banka Kredileri

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

302 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar

303 Uzun Vadeli Kredilerin Ana Para Taksitleri ve Faizleri

304 Tahvil Ana Para Taksit ve Faizleri

305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler

306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

307 Türev Finansal Borçlar

308 Diğer Finansal Borçlar

309 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) (-)

31

32 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)

320 Satıcılar

321 Borç Senetleri

322 Verilen İleri Tarihli Çekler

323 Faturası Beklenen Alışlardan Borçlar

324 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar

325

326 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar

327

328

329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu) (-)

33 İlişkili Taraflara Borçlar

330 Ortaklara Borçlar

331 Bağlı Ortaklıklara Borçlar

332 İştiraklere Borçlar

333 İş Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)

334 Merkez ve Şubelere Borçlar

335 Kilit Personele Borçlar

336 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

337

338

339 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu) (-)

34 Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

340

341

342

343

344 Alınan Depozito ve Teminatlar

345 Diğer Personele Borçlar

346 Diğer Çeşitli Borçlar

347 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

348 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

349 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-)

35 Alınan Avanslar

350 Alınan Sipariş Avansları

351

352 Alınan Hizmet Avansları

353

354	
355	
356	
357	
358	
359	Alınan Diğer Avanslar
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler
360	Ödenecek Kurumlar Vergisi
361	Ödenecek Gelir Vergisi
362	Ödenecek KDV
363	
364	Ödenecek Diğer Vergiler
365	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
366	Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
367	Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
368	Hesaplanan KDV
369	Tecil ve Terkin Edilmiş KDV
37	Borç ve Gider Karşılıkları
370–371	Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları
370	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
371	Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
372 – 379	Borç ve Gider Karşılıkları
372	Kıdem Tazminatı Karşılıkları (Kısa Vadeli Olanlar)
373	Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
374	Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları
375	Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları
376	Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları
377	Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

378 Çevre Düzenleme Karşılıkları

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler

381 Yıllara Yaygın inşaat ve Onarım işleri Hakediş Bedelleri

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları

383

384 Ertelenmiş Gelirler

385 Gider Tahakkukları

386

387

388

389

39 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere ilişkin Borçlar
(KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)

390 Elden Çıkartılacak Maddi Duran Varlıklara ilişkin Borçlar

391

392

393 Elden Çıkartılacak İştiraklere ilişkin Borçlar

394 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklara İlişkin Borçlar

395 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıklarına İlişkin Borçlar

396

397

398 Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar

399 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 Finansal Borçlar

400 Banka Kredileri

401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

402 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar

403

404 Çıkarılmış Tahviller

405 Hisse Senedine Dönüştürülebilir Tahviller

406 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

407 Türev Finansal Borçlar

408 Diğer Finansal Borçlar

409 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) (-)

41

42 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)

420 Satıcılar

421 Borç Senetleri

422 Verilen ileri Tarihli Çekler

423

424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar

425

426 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar

427

428

429 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu) (-)

43 İlişkili Taraflara Borçlar

430 Ortaklara Borçlar

431 Bağlı Ortaklıklara Borçlar

432 İştiraklere Borçlar

433 İş Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)

434 Merkez ve Şubelere Borçlar

435 Kilit Personele Borçlar

436 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

437

438

439 Ertelenmiş Faiz Giderleri (ilişkili Taraflara Borçlar Reeskontu) (-)

44 Diğer Borçlar

440

441

442

443

444 Alınan Depozito ve Teminatlar

445 Diğer Personeler Borçları

446 Diğer Çeşitli Borçlar

447

448

449 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-)

45 Alınan Avanslar

450 Alınan Sipariş Avansları

451

452 Alınan Hizmet Avansları

453

454

455

456 Alınan Diğer Avanslar

457

458

459

46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler

460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler

461 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

462

463

464

465

466

467

468 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler

469 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV

47 Borç ve Gider Karşılıkları

470

471

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara ilişkin Karşılıklar

474 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları

475 Garanti Yükümlülük Karşılıkları

476 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları

477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

478 Çevre Düzenleme Karşılıkları

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

481

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları

483

484 Ertelenmiş Gelirler

485 Gider Tahakkukları

486

487

488

489 Ertelenmiş Vergi Borcu

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

490 Tesise Katılma Payları

491

492

493

494

495

496 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

497

498

499

5 ÖZKAYNAKLAR

50 Ödenmiş Sermaye

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

504

505

506

507

508

509

51 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)

510 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)

511

512

513

514

515

516

517

518

519

52 Sermaye Yedekleri

520 Hisse Senedi İhraç Primleri

521 Hisse Senedi İptal Kârları

522 Kontrol Gücü Devam Eden Ortaklıkların Hisse Satış Kârları

523

524

525

526

527

528

529

53

54 Kâr Yedekleri ve Fonlar

540 Yasal Yedekler

541 Statü Yedekleri

542 Genel Kurul Kararına Bağlı Yedekler

543

544

545 Net Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar

546 Sermayeye İlave Edilecek Gayrimenkul Satış Kârları

- 547 Sermayeye İlave Edilecek İştirak Satış Kârları
- 548 Sabit Kıymet Yenileme Fonları
- 549 Diğer Kâr Yedekleri
- 55 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
- 551 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
- 552 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri Yeniden Değerleme Artışları
- 553 Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları
- 554
- 555
- 556
- 557
- 558 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 559 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi ($\pm$)
- 56 Kâr veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 560 Yabancı Para Çevrim Farkları ($\pm$)
- 561
- 562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları ($\pm$)
- 563 Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar ($\pm$)
- 564
- 565
- 566
- 567
- 568 Kâr veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ($\pm$)
- 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi ($\pm$)
- 57 Geçmiş Yıllar Kârları
- 570 Geçmiş Yıllar Kârları
- 571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere ve Hatalara İlişkin Düzeltme Kârları (+)

572 Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Kârları

573 TFRS'ye ilk Geçiş Farklarından Kârlar

574

575

576

577

578

579

58 Geçmiş Yıllar Zararları (-)

580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)

581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere ve Hatalara ilişkin Düzeltme Zararları (-)

582 Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Zararları (-)

583 TFRS'ye ilk Geçiş Farklarından Zararlar (-)

584

585

586

587

588

589

59 Dönem Net Kârı (Zararı)

590 Dönem Net Kârı

591 Dönem Net Zararı (-)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 Brüt Esas Faaliyet Gelirleri

Brüt Satışlar

600 Yurtiçi Satışlar

601 Yurtdışı Satışlar

602 İhraç Kaydıyla Satışlar

603 Serbest Bölgelerden Satışlar

604 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Satışlar

Diğer Esas Faaliyet Gelirleri

605 Canlı Varlık Değerleme Artışları

606 – 608 (Kurumların Niteliğine Göre Ortaya Çıkan Yukarıdaki Hesaplardan Farklılık Arz Eden Esas Faaliyet Gelirleri (Örnek: Meslek Örgütlerinde, Vakıflarda Üye Aidatları, Bağışları Gibi, Döner Sermayelerde Bütçeden Alınan Gelirler Gibi, Kuruluş Amacı Sadece Yatırım Yapmak Olan Şirketlerde Alınan Temettüleri vb))

609 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri

61 Esas Faaliyet Gelirlerinden indirimler (-)

610 Satıştan iadeler (-)

611 Satış iskontoları (-)

612 Diğer indirimler (-)

62 Esas Faaliyet Maliyetleri (-)

Satışların Maliyeti (-)

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)

623 Diğer Satışların Maliyeti (-)

624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-)

625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)

627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık iptalleri (+)

Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)

628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları (-)

629 Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)

63 Faaliyet Giderleri (-)

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

633

634

635

636

637

638

639

64 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar

640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri

641

642 Kira Gelirleri

643 Devlet Teşvik Gelirleri

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar

645 Finansal Varlıklar Satış Kârları

646 Duran Varlık Satış Kârları

647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları

648 Türev Finansal Araç Kârları

649 Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar

65 Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)

650 Yatırımlardan Zarar Payları (-)

651

652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider ve Zararları (-)

653 Komisyon Giderleri (-)

32

654 Karşılık Giderleri (-)

655 Finansal Varlık Satış Zararları (-)

656 Duran Varlık Satış Zararları (-)

- 657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-)
- 658 Türev Finansal Araç Zararları (-)
- 659 Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
- 66 Finansman Gelirleri (+)
- 660 Mevduat Faiz Gelirleri
- 661 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri
- 662 Diğer Faiz Gelirleri
- 663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri)
- 664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri
- 665 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Gelirleri
- 666 Kur Farkı Kârları
- 667 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Kârları
- 668 Net Parasal Pozisyon Kârları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)
- 669 Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri
- 67 Finansman Giderleri (-)
- 670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri
- 671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri
- 672 Diğer Faiz Giderleri
- 673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri)
- 674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri
- 675 Finansman Faaliyetiyle ilgili Komisyon Giderleri
- 676 Kur Farkı Zararları
- 677 Finansman Faaliyetiyle ilgili Türev Finansal Araç Zararları
- 678 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları)
- 679 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri
- 68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları
- 680–684 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları
- 680 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gelir ve Satış Kârları

- 681 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar Gelir ve Satış Kârları
- 682 Elden Çıkartılacak iştirakler Gelir ve Satış Kârları
- 683 Elden Çıkartılacak iş Ortaklıkları Gelir ve Satış Kârları
- 684 Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere ilişkin Gelir ve Kârlar
- 685–689 Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları (-)
- 685 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gider ve Satış Zararları
- 686 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar Gider ve Satış Zararları
- 687 Elden Çıkartılacak iştirakler Gider ve Satış Zararları
- 688 Elden Çıkartılacak GÇ Ortaklıkları Gider ve Satış Zararları
- 689 Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere ilişkin Gider ve Zararlar
- 69 Dönem Net Kârı veya Zararı
- 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı
- 691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)
- 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)
- 693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)
- 694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı
- 695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı
- 696 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)
- 697 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)
- 698 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)
- 699 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Murat ERDOĞAN

Doğum Tarihi ve Yeri : 17/05/1986- Ankara

Medeni Durum : Bekar

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise :Milli Eğitim Vakfı Özel Köksal Toptan Lisesi, ANKARA

Lisans Diploması :Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, ISPARTA

Yükseklisans Diploması :Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, ANTALYA

Tez Konusu : KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) İlk Geçişe İlişkin Bir Uygulama

Yabancı Dil / Diller : İngilizce

Bilimsel Faaliyetler

2012 Expectation of Accounting Professionals from Accounting Education: An Antalya Research (2012), World Conference on Business, Economics and Management, Antalya.

2012 İMKB-30' da İşlem Gören İşletmelerin Finansal Performansına Etki Eden Çeşitli Finansal Oranların İncelenmesi (Alanya İ.İ.B.F Dergisi Yayın Aşamasında)

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar:

2011- Devam :Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

2010-2011 :Süleyman Demirel Üniversitesi Senirkent Meslek Yüksekokulu, Sözleşmeli Öğretim Görevlisi

İLETİŞİM BİLGİLERİ

Adres : Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Kampus/Antalya

Tel No : 0 (242) 310 64 17

E-posta : muraterdogan@akdeniz.edu.tr