



Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
KAPSAMINDA FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ
VE BİR UYGULAMA**

İbrahim Çenberlitaş

Diyarbakır 2014

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

Yüksek Lisans Tezi

**KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
KAPSAMINDA FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ
VE BİR UYGULAMA**

İbrahim Çenberlitaş

Danışman

Doç. Dr. Abdulkadir Bilen

Diyarbakır 2014

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ve Bir Uygulama” adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Dicle Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

.../.../.....

İbrahim ÇENBERLİTAŞ

KABUL VE ONAY

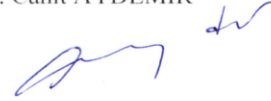
İbrahim ÇENBERLİTAŞ tarafından hazırlanan Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ve Bir Uygulama adındaki çalışma, 23/05/2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı, **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oybirliği / ~~oyçokluğu~~ ile kabul edilmiştir.

[İ m z a]

Doç. Dr. Abdulkadir BİLEN (Başkan)



Doç. Dr. Cahit AYDEMİR



Yrd. Doç. Dr. Mehmet METE



Enstitü Müdürü

.../.../2014

ÖNSÖZ

Ülkelerin birbirleri ile olan ekonomik faaliyetlerinin artması sebebi ile ortak bir muhasebe diline duyulan ihtiyaca binaen ortaya çıkan Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları büyük ölçekli işletmeler için uluslararası faaliyetlerde ortak dil ihtiyacını karşılamıştır. Söz konusu ortak dil ihtiyacı dünya ekonomisinde göz ardı edilmeyecek Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler içinde her geçen gün artmaktadır. KOBİ'ler için UFRS'leri konu edindiğimiz çalışmamızda bu standartların getirdiği yenilikler anlatılmış olup standartların bir KOBİ üzerinde uygulanması gösterilmiştir.

Tez konusunun belirlenmesinden tezin son aşamasına gelene kadar bana yol gösteren, çok değerli vakitlerini ayırarak bana destek ve yardımlarını esirgemeyen, akademik kariyerime başladığım günden beri tecrübeleriyle bana ışık tutan, Tez Danışmanım saygıdeğer hocam Doç. Dr. Abdulkadir BİLEN'e teşekkür ederim. Tezimi başından sonuna kadar ayrıntılı bir şekilde incelemek suretiyle olumlu ve yapıcı eleştiriler yaparak özellikle de tezimin uygulama kısmında engin tecrübeleri ile yaptığı yardımlarından dolayı değerli arkadaşım Öğr. Gör. Kadir GÖKOĞLAN' a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca bu zorlu süreçte bana her türlü maddi ve manevi destek veren değerli eşim Derya ÇENBERLİTAŞ'a teşekkür ederim.

İbrahim ÇENBERLİTAŞ

Diyarbakır, Mayıs 2014

ÖZET

Günümüzde rekabetin artması, piyasaların gelişmişliği, bu gelişmişlik neticesinde muhasebe sistemlerindeki karmaşıklık ve kamu ile üçüncü kişilere sunulacak olan bilginin önemi ve güvenilirliğin artması finansal raporlama standartlarının sürecini etkileyen en önemli faktörler olarak belirlenmektedir. Bu faktörler temel alınarak yapılan araştırmamızın amacı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için yayımlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını(UFRS) bir KOBİ üzerinde uygulayarak işletmenin daha önceden Vergi Usul Kanununa (VUK) göre düzenlenen finansal tablolarını KOBİ-UFRS'nin gerektirdiği şekilde yeniden düzenlemektir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde KOBİ kavramı hakkında bilgiler verilerek bu türden işletmelerin ülke ekonomilerine olan etkileri, bu işletmelerin önemi, avantajları ve dezavantajları belirtilmiştir. İkinci bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yapısına, çalışma şekline ve kurulun yayımlamış olduğu UFRS'nin genel yapısı hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde KOBİ-UFRS'lerin genel yapısına ve bu standartlarının bölümlerine geniş olarak yer verilmiş olup tam set UFRS'den farklılığı hakkında bilgi verilmiştir. Dördüncü bölümde ise DERYA işletmesinin 2013 yılında VUK'a göre kaydedilmiş finansal tabloları KOBİ-UFRS'lere göre düzenlenmiş, ortaya çıkan farklılıklar gösterilmiştir.

Çalışmanın sonucunda DERYA işletmesinin VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarının belirli kalemlerinde görülen artış veya azalışlar sonucunda düzeltmeler yapılarak KOBİ-UFRS'ye göre yeni finansal tablolar düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler sonucunda ortaya çıkan bir takım farklılıklar, KOBİ-UFRS'lere göre düzenlenerek yeniden hazırlanan finansal tablolara aktarılmıştır.

Anahtar Sözcükler

KOBİ, UFRS, UMS, TFRS, TMS, UMSK, KGK

ABSTRACT

Nowadays increasing competitive environment, development of markets, as a result of this development the complexity of accounting systems and increasing of importance and credibility of information which will be presented to third parties and public are defined as the most important factors of affecting the process of financial reporting standards. Based on these factors, the purpose of our research is rearrange of the International Financial Reporting Standards which was published for Small and Medium-sized Enterprises (SME) by practicing on a pre- tax procedural law entity (TPL) financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards as required by SMEs.

By giving information about the concept of Small and Medium Sized Enterprise the effects of economies of this kind of enterprises, the importance of these enterprises, advantages and disadvantages was stated in the first section of this study. In the second section some information were given about the structure of the International Accounting Standards Board, mode of operation, and the general structure of the International Financial Reporting Standards as published by the committee. In third section it was given wide publicity to the general structure of the “IFRS for SMEs” and sections of these standards with some information about full set differences of IFRS. In the fourth section, DERYA entity's financial statements in 2013 which recorded according to Tax Procedure Law were schemed by the “IFRS for SMEs” and revealed differences were shown.

In conclusion of study new financial statements were schemed according to “IFRS for SMEs” after making corrections being seen increases or decreases in some certain items of DERYA’ entity financial statements prepared according to Tax Procedure Law. As a result of these sets some differences which happened were posted another financial statements which reorganized by datas of “IFRS for SMEs”

Key Words

SMEs, IFRS, IMS, IASC

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLO LİSTESİ	VIII
KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETME KAVRAMI

1.1. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETME KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	3
1.2. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER'İN TANIMI ...	6
1.2.1. Kurumların KOBİ Tanımları	8
1.2.2. Ülkelerin KOBİ Tanımı	10
1.2.3. BASEL II Kriterlerine Göre KOBİ Tanımı	12
1.3. KOBİ'LERİN ÖNEMİ.....	12
1.4. DÜNYA EKONOMİSİNDE KOBİ'LERİN YERİ	14
1.5. TÜRKİYE'DE KOBİLER	16
1.5.1. KOBİ'lerin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi	16
1.5.2. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisi İçin Önemi.....	17
1.5.3. KOBİ'lerin Avantajları ve Dezavantajları.....	19
1.5.3.1. KOBİ'lerin Avantajları.....	19
1.5.3.2. KOBİ'lerin Dezavantajları	20

İKİNCİ BÖLÜM
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA
İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE NEDENLERİ	22
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU	24
2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Oluşumu	24
2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Amacı	25
2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışma Şekli.....	26
2.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	26
2.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları	27
2.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI /ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GENEL YAPISI.....	29
2.4.1. Sunum Standartları.....	30
2.4.2. Grup Raporlaması Standartları.....	31
2.4.3. Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu Standartları	31
2.4.4. Kamuyu Aydınlatma Standartları.....	32

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI

3.1. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (IFRS for SMEs).....	35
3.2. KOBİ-UFRS'NİN GENEL YAPISI	37
3.2.1. Kapsam.....	37
3.2.2. Kavramlar Ve Genel İlkeler	38
3.2.3. Finansal Tabloların Sunuluşu.....	39
3.2.4. Finansal Durum Tablosu	41
3.2.5. Kapsamlı Gelir Tablosu	43
3.2.6. Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir Ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	44
3.2.6.1. Özkaynak Değişim Tablosu	45

3.2.6.2. Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	46
3.2.7. Nakit Akış Tablosu.....	46
3.2.7.1. İşletme Faaliyetleri	47
3.2.7.2. Yatırım Faaliyetleri	47
3.2.7.3. Finansman Faaliyetleri	48
3.2.7.4. Nakit Akışlarının Raporlanması.....	48
3.2.8. Finansal Tablo Dipnotları.....	48
3.2.9. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	50
3.2.10. Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar.....	56
3.2.10.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi	56
3.2.10.2. Muhasebe Politikalarında Değişiklik Durumu	57
3.2.10.3. Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik Durumu.....	59
3.2.11. Temel Finansal Araçlar	60
3.2.12. Diğer Finansal Araçlar	63
3.2.13. Stoklar	64
3.2.14. İştiraklerdeki Yatırımlar	66
3.2.15. İş Ortaklıklarındaki Paylar	68
3.2.15.1. İş Ortaklıklarının Tanımı.....	68
3.2.15.3. Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar.....	69
3.2.15.4. Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler	69
3.2.16. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	70
3.2.17. Maddi Duran Varlıklar	71
3.2.18. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	75
3.2.19. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	79
3.2.20. Kiralamalar	82
3.2.20.1 Kiracı Açısından Finansal Kiralama	82
3.2.20.2. Kiracı Açısından - Faaliyet Kiralaması.....	83
3.2.20.3. Kiraya Veren Açısından Finansal ve Faaliyet Kiralama.....	83
3.2.21. Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar	84
3.2.22. Borçlar ve Özkaynaklar.....	86
3.2.23. Hasılat.....	87
3.2.24. Devlet Teşvikleri	89

3.2.25. Borçlanma Maliyetleri.....	91
3.2.26. Hisse Bazlı Ödemeler.....	92
3.2.27. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	94
3.2.28. Çalışanlara Sağlanan Faydalar	96
3.2.29. Gelir Vergileri	98
3.2.30. Yabancı Para Çevrim İşlemleri	100
3.2.31. Yüksek Enflasyon	102
3.2.32. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	102
3.2.33. İlişkili Taraf Açıklamaları	105
3.2.34. Özellikli Faaliyetler.....	107
3.2.35. KOBİ-UFRS'ye Geçiş.....	107

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

4.1. BANKALAR	112
4.2. MENKUL KIYMETLER	114
4.3. TİCARİ ALACAKLAR.....	118
4.4. STOKLAR	120
4.5. DURAN VARLIKLAR	123
4.6. BANKA KREDİLERİ	129
4.7. TİCARİ BORÇLAR	131
4.8. KIDEM TAZMİNATI	133
4.9. DAVA KARŞILIKLARI.....	135
4.10. VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	136
SONUÇ	142
KAYNAKÇA	147

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. 1	: Kurumların KOBİ Tanımları.....	9
Tablo 2. 1	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Genel Yapısı.....	28
Tablo 3. 1	: Varlıkların Değerlendirilme Tablosu.....	39
Tablo 3. 2	: 31.12.2010 Tarihi İtibari İle A ve B İşletmelerinin Konsolide Bilanço ve Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu.....	54
Tablo 3. 3	: 31.12.2010 Tarihi İtibariyle A ve B İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu.....	55
Tablo 3. 4	: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Konsolide Finansal Durum Tablosu.....	56
Tablo 3. 5	: Koşullu Borçlar ve Koşullu Açıklamalar Tablosu.....	86
Tablo 4. 1	: Menkul Kıymetler Bilgileri.....	114
Tablo 4. 2	: Vadeye Kadar Elde Tutulacak Devlet Tahviline Ait Menkul Kıymet Bilgileri.....	115
Tablo 4. 3	: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Devlet Tahvilleri Bilgileri.....	115
Tablo 4. 4	: Satılmaya Hazır Hazine Bonosuna Ait Menkul Kıymet Bilgileri.....	116
Tablo 4. 5	: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Hazine Bonosu Bilgileri..	116
Tablo 4. 6	: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Menkul Kıymetler, Sınıflandırma Ve Değerlemesi Bilgileri.....	117
Tablo 4. 7	: Ticari Alacaklar Bilgileri.....	118
Tablo 4. 8	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Ticari Alacaklar Bilgileri.....	118
Tablo 4. 9	: Stoklar Bilgileri.....	120
Tablo 4. 10	: Duran Varlıklar Bilgileri.....	123
Tablo 4. 11	: DERYA İşletmesi Expertiz Raporu.....	124
Tablo 4. 12	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Duran Varlıklar Bilgileri...	124
Tablo 4. 13	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Amortisman Hesaplanması	126
Tablo 4. 14	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Amortisman Farkları.....	126
Tablo 4. 15	: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Net Defter Değeri Artış veya Azalışları.....	127
Tablo 4. 16	: Maddi Olmayan Duran Bilgileri.....	128
Tablo 4. 17	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Maddi Olmayan Duran Varlıklara Ait Amortisman Hesaplaması.....	128
Tablo 4. 18	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Finansal Borçların İskonto Edilmiş Maliyet Tablosu.....	130

Tablo 4. 19	: Ticari Borçlar Bilgileri.....	131
Tablo 4. 20	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Ticari Borçlar Bilgileri.....	133
Tablo 4. 21	: İşletmenin Lehine Ve Aleyhine Açılan Davalar Tablosu.....	135
Tablo 4. 22	: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Vergi Yükümlülükleri.....	136
Tablo 4. 23	: Özkaynak İle İlişkilendirilen Ertelenen Vergi Bilgileri.....	137

KISALTMALAR

<i>KOBİ</i>	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<i>UFRS</i>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<i>UMS</i>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>IAS</i>	International Accounting Standards
<i>IFRS</i>	International Financial Reporting Standards
<i>IASB</i>	International Accounting Standards Board
<i>IASC</i>	International Accounting Standards Committee
<i>IFAC</i>	International Federation of Accountants
<i>TFRS</i>	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<i>TMSK</i>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<i>KGK</i>	Kamu Gözetimi Kurulu
<i>SMEs</i>	Small and Medium Sized Entities
<i>IOSCO</i>	The International Organizations of Securities Commissions
<i>OECD</i>	Organization for Economic Co-operation and Development
<i>KOSGEB</i>	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

GİRİŞ

Uluslararası finansal piyasalarda yaşanan önemli gelişmeler ülkeler arasındaki sınırları kaldırmış ve bunu doğal bir sonucu olarak farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler ortak bir muhasebe dili kullanmak zorunluluğu doğmuştur. Birçok ülkenin bu zorunluluk gereği ortak bir muhasebe dili oluşturma çabasına girdiği gibi Türkiye’de de bu çalışmalara katkı sağlamıştır. Konuyla ilgili yapılan bu çalışmaların ilk örneği, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-UMSK (International Accounting Standards Boards-IASB) tarafından yayımlanan ve dünya çapında kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UMS/IFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS) gelmektedir. Yayımlanan bu standartlar, finansal tabloların aynı sistem dâhilinde hazırlanmasını sağlayarak ilgili tarafların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve ihtiyaçlarına cevap verebilir bir nitelikte hazırlanmıştır. Ülkeler, diğer ülkelerle olan ticari faaliyetlerde yaşadıkları zorlukları aşmak için yayımlanan ve dünyaca kabul gören bu standartları kendi kullandıkları yerel standartlara tercih etmişler ve bu standartları uygulamaya başlamışlardır.

UMS/IFRS’ler büyük ölçekli işletmelerde ve halka açık şirketlerde kullanılırken, küçük işletmelerde de bu ortak muhasebe dili ihtiyacının olması sebebiyle UMSK, IFRS konusundaki çalışmalarının ikinci bir basamağı olan ve IFRS’nin biraz daha esnetilmiş olan “IFRS for SMEs” (KOBİ’ler için IFRS) setini hazırlamıştır. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ), üretimin arttırılmasında, işsizliğin önlenmesinde ve ülkelerin kalkınmasında temel göreve sahiptirler. Ancak söz konusu beklentilerin gerçekleşmesi noktasında sıkıntılar mevcuttur. Bunların başında kaynak yetersizliği gelmektedir. Türkiye’de ve tüm dünyada firmaların büyük çoğunluğunu KOBİ’lerin oluşturduğu göz önüne alındığında KOBİ’lerin faaliyetlerine devam edebilmeleri, teknolojik gelişmelere sahip olmaları, büyük pazarlara ulaşmak ve rekabet edebilmeleri için kaynağa ihtiyaç duymaktadırlar. İhtiyaç duyulan bu kaynakları elde etmek üzere

bankalardan kredi alma yoluna giden KOBİ'lerin bankalara sunacakları finansal tablolarının uluslararası standartlara uyumlu olmasını Avrupa Birliği Müktesebatı dâhilinde Basel II kriterleri kredi derecelendirme çalışmaları için zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla büyük şletmelerde uluslararası alanda kabul görmüş ortak muhasebe dilinin kullanılması gibi KOBİ'lerinde ortak muhasebe standartlarına uygun olarak kayıt yapmaları kaçınılmaz hale gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarının kapsam ve içeriğine ilişkin kamuoyunun görüşlerine sunduğu taslağı Temmuz 2009'da kabul etmiş ve yayımlamıştır. Konu ile ilgili olarak Türkiye'de bu standartlar eski adı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yeni adı ile Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından kabul edilmiş ve Türkçe 'ye çevrilmiştir. KOBİ-UFRS hakkındaki tebliğ, 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETME KAVRAMI

Dünya çapında ekonomiye sahip ülkelerin büyük ölçekli işletmelere verdiği önem 1973 petrol krizinden sonra yerini küçük ölçekli işletmelere bırakmıştır. Bu gelişmeyle birlikte esnek üretim teknolojisine sahip olan KOBİ'lerin dünya ekonomisindeki yeri oldukça genişlemeye başlamıştır. KOBİ'lerin ilerleyen zamanlarda dünya çapında işletmeler olacağını önceden anlayan Amerika, Avrupa ve Japonya gibi büyük ekonomiler KOBİ'lerin sayıca artmasına yönelik teşviklerde ve performanslarını arttırmaya yönelik çeşitli programlarla bu işletmelere destek sağlamaya başlamışlardır.¹

1.1.KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETME KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

KOBİ'ler, dünya çapındaki faaliyetlerine bakıldığında neredeyse tüm ülke ekonomilerinde önemli yer edinmişlerdir. Özellikle istihdam ettikleri işgücüne, yapmış oldukları yatırımlara, oluşturdukları katma değere ve ödedikleri vergilere kadar pek çok yönleriyle günümüzde her ülkede KOBİ'lere özel önem vermesinin en önemli nedenleri olmuştur. Bağımsız ekonomik birimler olarak mal ve hizmet üreten KOBİ'ler aynı zamanda büyük işletmelerin kullandıkları mamul ya da yarı mamul girdilerini üreterek bir anlamda büyük işletmeleri de tamamlamaktadırlar. Bundan dolayıdır ki büyük işletmeler genellikle faaliyetlerini KOBİ'ler üzerinde yürütmektedirler.²

¹ Gonca Büyür Atıcı, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ'lerin) Ekonomik Gelişime Etkileri, Finansman Kaynakları Ve KOBİ'lerin Büyümesini Sağlayan Faktörlere İlişkin Karşılaştırma", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE), İstanbul 2006, s.1

² Asuman Sönmez, "KOBİ Borsalarının KOBİ Finansmanındaki Yeri, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kadir Has Üniversitesi SBE), İstanbul 2008, s.2.

Günümüzde KOBİ'ler başarısız oldukları için büyüemeyen, küçük ölçeklerde kalmaya mahkûm olan işletmeler değil, esnek yapılarıyla dinamik ve değişen koşullara sürekli uyabilen, bürokratik olmayan yapılarıyla üretken, yenilikçi, talep boşluklarını hızla yerine getirme olanaklarını zamanında değerlendirebilen işletmelerdir.³

KOBİ'leri büyük işletmelerin küçültülmüş örnekleri olarak değil, aşağıdaki özelliklere sahip olmalarıyla değerlendirilebilir.⁴

- Küçük sermaye ile kurulurlar
- Daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlarlar
- Müşterilerle yüz yüze iletişim söz konusudur
- Teknolojik yeniliklere açıktırlar ve kolaylıkla adapte olabilirler
- Emek yoğun teknoloji kullandıklarından istihdamı artırıcı rol oynarlar
- Profesyonel bir yönetim anlayışı yoktur, aile tipi işletmelerdir
- Tasarrufları teşvik eder, hareketlendirir ve yönlendirirler
- Kredi sağlamakta güçlük yaşamaları nedeniyle yatırım yaparken kendi öz sermayelerini kullanırlar

1.1.1. KOBİ Tanımında Kullanılan Kriterler

KOBİ'ler için Türkiye'de ve dünyada yapılan ortak bir tanım bulunmamaktadır ancak KOBİ'ler tanımlanırken iki önemli kriteri dikkate almak gerekmektedir.

1.1.1.1 Nitel Kriterler

İşletme sahibi ve işletme odaklı olan nitel kriterleri aşağıdaki gibidir.⁵

- İşyerindeki işbölümü ve uzmanlaşma derecesi
- Sermayenin sınırlı olması ve finansal yeterlilik
- Risk üstlenme sorumluluğunun girişimciye ait olması
- Yönetim tekniklerinin yeterince uygulanıp uygulanmaması

³Tamer Müftüoğlu, **Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler KOBİ'ler: Sorunlar Öneriler**, 5. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 31

⁴Rozi Mirzahi, "KOBİ'lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma" **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt. 7, Sayı.2, 2001, s.308

⁵İlhan Uludağ ve Vildan Serin, "Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: Yapısal ve Finansal Sorunlar, Çözümler", **İTO Yayınları**, Yayın No:1991/25, İstanbul, 1991, s.14-15.

- Yönetimin bağımlılık derecesi
- Üretimde kullanılan emek-sermaye yoğunlukları
- Faaliyet gösterilen piyasalardaki pazarlık gücü

1.1.1.2. Nicel Kriterler

KOBİ'ler nicelikleri bakımından aşağıdaki kriterlere göre sınıflandırılabilir.

Personel Sayısı: İşletmenin istihdam ettiği iş gücü veya personel sayısı işletmenin ölçek büyüklüğünü belirlerken en çok kullanılan nicel ölçüttür. İşgücü, işletmelerde sabit varlıkların yanında ikinci potansiyel faktörü oluşturmaktadır. Bu nedenlerden dolayı ölçek büyüklüğünü veya faaliyet hacmini ifade edebilme özelliğine sahiptir.⁶

Makine sayısı: İşletmenin ölçek büyüklüğünü belirlemede en önemli rolü oynayan işletmedeki makine sayısı bir nicel ölçüt gibi görünmektedir. Fakat işletmenin üretimde kullandığı makineler birkaç üretim sürecinden sonra ilk yaptığı üretim miktarına göre değişiklik göstermesinden dolayı sayılabilirlik özelliğini tam olarak yerine getirememektedir. Bu nedenle makine sayısı işletmenin nicel bir kriteri özelliğini tam olarak göstermemektedir.⁷

Kullanılabilir Alan ve Hacim: İşletmenin ölçek büyüklüğünün belirlenmesinde diğer bir kriter kullanılabilir alan ve hacimdir. Bir tarım işletmesi için ekilebilir veya kullanılabilir arazinin büyüklüğü örnek gösterilebilirken, bir ticaret işletmesi için kullanılabilir alan veya bir soğuk hava deposu veya yük gemisi için kullanılabilir hacim, örnek gösterilebilir.⁸

İşletmenin Üretim Kapasitesi: İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmek istediği alan ve büyüklük olarak ifade edilebilir. İşletmenin büyüklüğü belirsiz bir kavram ifade etmekte iken buna paralel olarak üretim kapasitesi büyüklüğü de tam olarak belli olmayan bir kavram olduğu için bu özelliğinden dolayı tam bir nicel ölçüt olamamaktadır.⁹

⁶ Tamer Müftüoğlu, Tülin Durukan, **Girişimcilik ve KOBİ'ler**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.82

⁷ Müftüoğlu, s.87.

⁸ Müftüoğlu, s.88.

⁹ Müftüoğlu, s.88

İşletmedeki Sabit Varlıkların Değeri: İşletmenin girdisinde bulunan ve işgücü dışında kalan faktörler sabit varlık olarak kabul edilmektedir. Sabit varlıklar, parasal değerleri toplanarak nicel ölçütün konusu olarak değerlendirilmektedir.¹⁰

Satış Tutarı: İşletmenin büyüklüğü arttığı nispette satış tutarında da artma görülür, bundan dolayı işletmenin nicel kriterini belirleyen en önemli ölçütlerden biri olarak satış tutarını göstermek mümkündür.¹¹

Katma Değer: İşletmenin milli gelire katkısını ifade eden katma değer, işletmenin toplam ekonomik değerini gösterir.¹²

Pazar Payı: Pazar payı, işletmenin elde ettiği satış tutarının toplam sektör içindeki satışa oranı olarak tanımlanmaktadır. Böylece ölçek büyüklüğünün göstergesi, işletmenin sahip olduğu pazar payından oluşmaktadır. Pazarda rekabet eden işletme sayısı işletmelerin ölçek büyüklükleri ile ters orantı halindedir.¹³

1.2.KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER'İN TANIMI

KOBİ'ler en genel tanımı ile sermayesi az, büyük işletmelerden farklı olarak her sektörde faaliyet gösterebilen, az maliyetle üretim yapabilen işletmeler olarak bilinmektedir. "Genel olarak KOBİ'ler, az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile düşük düzeyde yönetim giderleri ile çalışan, çabuk karar verme yeteneğine sahip ve ucuz bir üretim gerçekleştiren iktisadi teşebbüsler olarak ifade edilebilir."¹⁴ 'Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik'e göre ise yıllık çalışan sayısı 250 den az olan ve yıllık gerçekleştirilen satış hasılatı 40 milyon TL'yi geçmeyen işletmeler olarak tanımlanan KOBİ'ler Türkiye'de veya uluslararası düzeyde genel kabul gören bir tanıma sahip değildirlir.

¹⁰ Gönül Yüce, "Türkiye'de İmalat Yapan KOBİ'lerin Finansman Sorunları Ve Çözüm Önerileri: Samsun İlinde Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE), Isparta 2007, s.5

¹¹ Yüce, s.5

¹² Yüce, s.5

¹³ Müftüoğlu, s.97

¹⁴ Sami Karacan, **KOBİ'lerde UFRS ye Uygun Finansal Raporlama**, 1. Basım, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli 2009, s.32

Ülkeler değişik ekonomik özelliklere, farklı gelişmişlik düzeyine sahip olduklarından dolayı izledikleri politika ve programların hedef kitlesini belirlemek üzere KOBİ'leri tanımlamak üzere farklı tanımlar yapmışlardır. Bu tanımları yapan kuruluşlar; elbette ki farklı farklı özellikleri göz önünde alarak tanım yapmışlardır. Örneğin işletmenin faaliyetini gerçekleştirdiği sektör, işletmenin çalışan sayısı, finansal durum tablosunun büyüklük düzeyi ve yıllık satış hasılatı gibi belli başlı esaslar bu özellikleri oluşturmaktadır.¹⁵

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının KOBİ tanımına ilişkin ‘‘Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımlanmasına, niteliklerine, sınıflandırılmasına ve uygulamalarına ilişkin esaslar; net satış hasılatları, mali finansal durum tablosu tutarları ve çalışan sayıları dikkate alınarak Bakanlıkça hazırlanan ve Bakanlar kurulunca yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler kısaca KOBİ olarak adlandırılır’’¹⁶ şeklinde bir açıklaması bulunmaktadır.

Avrupa Birliği ile uyumlu Kasım 2012 de yayımlanan ‘‘Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik’’¹⁷ diye yeni bir KOBİ tanımı yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yönetmelik yapmış olduğu tanımda, bir işletmenin KOBİ niteliğinde olabilmesinin şartını sadece çalışan sayısına değil, finansal durum tablosuna ve yıllık satış hasılatına bakılarak tanımın yapılması gerektiğini vurgulamaktadır. İlgili Yönetmeliğe göre Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ), ‘‘250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı, ya da finansal durum tablosu 40 milyon TL’yi aşmayan işletmeler’’ olarak tanımlanmıştır. Aynı yönetmelikte bu tanımları takiben KOBİ’ler mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme diye üç grupta incelenmiştir. Buna göre;

Mikro İşletme: 10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da finansal durum tablosu 1 milyon TL’yi aşmayan çok küçük işletmeler,

¹⁵ Karacan, s.32

¹⁶ Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Ekleneğine İlişkin Kanun, 12.04.2005 4/ 25784, md.1.

¹⁷ **Resmi Gazete**, ‘‘Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik’’04.10.2012, sayı. 28457

Küçük İşletme: 50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da finansal durum tablosu 8 milyon TL'yi aşmayan işletmeler,

Orta Büyüklükteki İşletmeler: 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da finansal durum tablosu 40 milyon TL'yi aşmayan işletmeler, olarak tanımlanmıştır.

1.2.1. Kurumların KOBİ Tanımları

Kamuya hesap verme sorumluluğu olamamakla beraber, işletme dışı kullanıcılara genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmaktadır. Dış kullanıcılara örnek olarak ta, işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, kredi derecelendirme kuruluşları gösterilebilir.¹⁸

Türkiye deki bazı kurumların, KOBİ'lerle ilgili tanımlar şöyledir.¹⁹

KOSGEB (3624 sayılı Kanun)

1-50 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri *küçük sanayi*

51-150 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri *orta ölçekli* sanayi işletmeleridir.

Halkbank

Teşvik belgeli KOBİ: İşçi sayısı; 1 – 150 ve 100 Milyar TL'yi aşmayan Sabit Yatırım Tutarı

Normal KOBİ: İşçi sayısı; 1-250 ayrıca ve 400 Milyar TL'yi aşmayan Sabit Yatırım Tutarı

Eximbank

Kısa vadeli Türk Lirası kredileri kapsamında "Küçük ve Orta Boy İşletmeler"

¹⁸ 11.01.2010 tarihli ve 27746 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri Ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik"

¹⁹ Mustafa H. Çolakoğlu, "Kobi Rehberi 2002", KOSGEB Başkanlığı, Ankara, 2002, s.3.

İhracat Kredisi için 1-200 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeler

Hazine Müsteşarlığı

İmalat sanayiinde faaliyette bulunan ve yasal defter kayıtlarında arsa ve bina hariç, makine ve teçhizat, tesis, taşıt araç ve gereçleri, demirbaşlar vb. toplamının net tutarı 400 milyar Türk Lirasını aşmayan;

1-9 işçi çalıştıran işletmeler *çok küçük ölçekli*

10-49 işçi çalıştıran işletmeler *küçük ölçekli*

50-250 işçi çalıştıran işletmeler *orta ölçekli* işletmelerdir.

Tablo 1. 1 Kurumların KOBİ Tanımları

KURULUŞ	TANIM KAPSAMI	TANIM KRİTERLERİ	MİKRO ÖLÇEKLİ İŞLETME	KÜÇÜK ÖLÇEKLİ İŞLETME	ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETME
KOSGEB	İmalat Sanayi	İşçi Sayısı	-	1-50 işçi	51-150 işçi
HALKBANK	İmalat Sanayi, Turizm, Yazılım Geliştirme	İşçi Sayısı	-	-	1-250 işçi
		Sabit Yatırım Tutarı (Euro)	230.000	230.000	230.000
HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI	İmalat Sanayi, Turizm, Tarımsal Sanayi, Eğitim, Sağlık, Yazılım Geliştirme	İşçi Sayısı	1-9 işçi	10-49 işçi	50-250 işçi
		Yatırım Tutarı, KOBİ Teşvik Belgesine Konu Yatırım Tutarı (Euro)	350.000	350.000	350.000
DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI	İmalat Sanayi	İşçi Sayısı	-	-	1-200 işçi
		Sabit Yatırım Tutarı (Euro)	-	-	1.830.000
EXİMBANK	İmalat Sanayi	İşçi Sayısı	-	-	1-200 işçi

Kaynak: Özlem Yonar, “Türkiye’de KOBİ Tanımları”, **Uluslararası Stratejik Araştırma Kurulu (USAK)**, 2007, s.1

1.2.2. Ülkelerin KOBİ Tanımı

KOBİ'leri belirlemek amacıyla kullanılan kriterler gerek bilim adamlarınca gerekse de aynı ülkede ki farklı kurumların işletmenin değişik özelliklerine göre farklılık göstermesinden dolayı KOBİ'lerin tek bir tanımı üzerinde görüş birliği bulunmamaktadır.

KOBİ'lere yönelik faaliyette bulunan çeşitli kurumların her birisi, KOBİ'leri farklı şekillerde tanımlamışlardır. Söz konusu tanımlamaların farklı olması ise genellikle ülke ekonomilerinin büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. Örneğin Gelişmiş bir ülkede küçük işletme olarak adlandırılan bir teşebbüs, Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede orta ölçekli bir işletme olarak tanımlanabilmektedir. Bu anlamda KOBİ kavramı, hukuki olmaktan ziyade ekonomik bir anlam içermektedir. Avrupa Birliği ülkelerinin 1996 yılında tavsiye niteliğinde almış oldukları karar sonucunda Avrupa Birliği Komisyonu tarafından ortak bir KOBİ tanımı geliştirilmiştir ve bu tanıma göre KOBİ'ler şu şekilde sınıflandırılmıştır:²⁰

- 100'den az işçi çalıştıranlar ve yıllık ciroları 7 Milyon ECU'ya ulaşamayan veya yıllık finansal durum tablosu toplamı 5 Milyon ECU' ya ulaşamayan teşebbüsler **Küçük Ölçekli İşletme**
- 100-250 arası işçi çalıştıranlar ve yıllık ciroları 7-40 Milyon ECU arası olanlar veya yıllık finansal durum tablosu toplamı 5-27 Milyon ECU arası olan teşebbüsler **Orta Ölçekli İşletme**
- 251 kişi ve yukarısı da **Büyük İşletme** olarak belirlenmiştir.

Bu sınıflandırma çerçevesinde Avrupa Birliği'nde KOBİ'ler, yıllık ciroları toplamı 40 Milyon ECU'yu veya yıllık finansal durum tablosu toplamı 27 Milyon ECU'yu geçmeyen ve istihdam edilen işçi sayısı 250'yi aşmayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

Almanya KOBİ'leri, 500'den az çalışmanı olan ve yıllık net satışı 100 milyon markı geçmeyen işletmeler olarak tanımlanmaktadır. AB'nin benimsediği KOBİ tanımında çalışan sayısının 250 ile sınırlandırıldığı dikkate alındığı zaman, Almanya'da bu kesimin

²⁰ Mehmet Civan ve Mehmet Tekinkuş, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Avrupa Birliğine Uyum Süreci; Gaziantep Örneği", ODTÜ 6. Uluslararası Ekonomi Konferansı, 11-14 Eylül, Ankara 2002, , s.2

daha geniş tutulduğu görülmektedir. Almanya'daki toplam 33 milyon işletmenin yüzde 99,6'sı KOBİ tanımı kapsamına girmektedir. Aşağıda Almanya'nın değişik sektörler için KOBİ tanımı gösterilmiştir.²¹

Japonya da ise; Küçük ve Orta Boy İşletmeler tanımlanırken, çalışan iş gören sayısı ve sermaye miktarları dikkate alınmıştır. Ölçeğe göre daha ayrıntılı bir tanımda, imalat sanayi sektöründe 5' den az iş gören çalıştıran işletmeler mikro, 20' den az iş gören çalıştıran işletmeler çok küçük, 20 ile 299 iş gören çalıştıran işletmeler ise Küçük ve Orta Boy İşletme olarak kabul edilmektedir. İmalat sanayindeki Küçük ve Orta Boy İşletmelerin sermayesi, 100 Milyon Yen'den fazla olmamaktadır.²²

Kanada'da imalat ve hizmet sektörlerimde KOBİ'ler için ayrı ayrı tanımlar yapılmaktadır. İmalat sanayinde; 100 kişiden az çalışan işçi sayısı ve 5 milyon Kanada Doları'ndan az cirosu olanlar küçük işletmeler. 100–500 arasında istihdam ve 5–20 milyon arasında cirosu olan işletmeler Orta büyüklükteki işletmeler. Hizmet sektöründe; 50 kişiden az istihdamı ve 5 milyon CDN \$'den az cirosu olanlar, küçük işletmeler. 50-500 kişi arasında istihdamı ve 5–20 milyon az cirosu olanlar orta büyüklükteki işletmeler olarak tanımlanmıştır.²³

Fransa'da 1,7 milyonun üzerinde işletme mevcut olup, bunların yüzde 98'i KOBİ tanımlamasına girmektedir. Çalışan sayısı 250'nin altında olup, yıllık satış cirosu 250 milyon Frangını aşan işletmeler büyük işletme kapsamında, çalışan sayısı 50 den az olan ve yıllık cirosu 50 milyon Frangı aşan işletmeler de orta ölçekli işletmeler olarak değerlendirilmektedir. Fransa'da KOBİ'ler istihdamın yüzde 65'ini sağlarken, üretiminde yüzde 56'sını gerçekleştirmektedir.²⁴

ABD' de KOBİ tanımı 1953 tarihli Küçük İşletme Kanununda şöyle açıklanmıştır. Küçük işletme; sahibi, yönetimi bağımsız olan ve faaliyetini sürdürdüğü veya sürdüreceği alanda hâkim olacak kadar gücü bulunmayan işletmedir.

²¹ Selman Karayılmazlar, Aşkın Aşkın ve Yıldız Çabuk, "Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tarihsel Gelişim Ve Tanımlama Kriterleri", **Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt:2,Sayı:1, s. 160

²² Haldun Soydal, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde E-Ticaret", Selçuk Üniversitesi **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı: 15, s.543

²³SME Standarts for Small to Medium Enterprise
<http://sbinfocanada.about.com/od/businessinfo/g/SME.htm>

²⁴ Karayılmazlar, Aşkın ve Çabuk, s. 160

1.2.3. BASEL II Kriterlerine Göre KOBİ Tanımı

BASEL-II Bankaların sermaye yeterliliklerinin ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS) bünyesinde oluşturulan Basel Bankacılık Denetim Komitesi (BCBS) tarafından yayımlanan ve 2008 yılında birçok ülkede yürürlüğe giren standartlar bütünüdür.²⁵

BASEL-II kriterlerinin amacı: Bankaların maruz kaldıkları risklerin daha iyi ölçülmesi ve bunun en az sermaye düzeyi ile ilişkilendirilmesi, ulusal ve uluslararası denetim uygulamalarının güçlendirilmesi, şeffaf ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu finansal tablolar yolu ile piyasa disiplini sağlamasıdır.²⁶

Basel II' ye göre KOBİ tanımı belirlenirken, ciro toplamı 50 milyon Euro'nun altında olan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmakla birlikte bu işletmelere verilen kredi toplamı 1 milyon Euro'dan az ise bu işletmeler perakende KOBİ, 1 milyon Euro'dan fazla ise kurumsal KOBİ olarak nitelendirilmektedir.²⁷

1.3.KOBİ'LERİN ÖNEMİ

KOBİ'ler değişen konjoktüre daha kolay uyum sağladıklarından ve yenilikleri daha kısa sürede ve rahat bir şekilde uygulayabilmeleri bakımından ülke ekonomileri için oldukça önem taşımaktadırlar.

KOBİ'ler daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlamakta, daha düşük yatırım maliyetleriyle istihdam imkânı yaratmakta, teknolojik yeniliklere daha yatkın olmakta, bölgelerarası dengeli kalkınmayı sağlamakta ve ferdi tasarrufları teşvik etmektedirler. Son yıllarda ekonomi ve işletme literatürünün ilgi odağını oluşturan küçük

²⁵Türkiye Bankalar Birliği, **Risk Yönetimi ve Basel-II'nin KOBİ'lere Etkileri**, Yayın No:228, Eylül 2004, s.5,

²⁶Abdulkadir Koyuncu, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Alternatif Finansman Kaynaklarının Oluşturulması ve Gaziantep ilinde bir uygulama", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gaziantep Üniversitesi SBE), Gaziantep 2010, s.6

²⁷Sevinç Güler, Berna Taner, "Dünya'da KOBİ Borsaları ve Türkiye' de KOBİ Borsasının Oluşumuna Yönelik Uygulamalar", **Ege Akademik Bakış**, Sayı:8, 2008, s.522

http://eab.ege.edu.tr/pdf/8_2/C8-S2-M7.pdf (25.01.2014)

ve orta ölçekli işletmeler konusunda yapılan çalışmalar, bu işletmelerin ekonomik ve toplumsal kalkınmada çok önemli roller oynadığını ortaya koymaktadır.²⁸

KOBİ'ler; işsizliği azaltmak ve istihdamı sağlamak, talep değişikliklerine kısa sürede uyum sağlamak, kalifiye eleman yetiştirilmesine katkıda bulunmak, bölgeler arası dengeli gelişmeye ve büyümeye katkıda bulunmak, gelir dağılımının daha dengeli biçimde gerçekleştirilmesini sağlamak gibi ülkelerin gerek ekonomik gerek sosyal yönlerine de olumlu açıdan etkileri olmaktadır.

Büyük işletmeler yaşanan bazı ekonomik krizlerden sonra faaliyetlerini tamamen bitirmek zorunda kalırken KOBİ'ler esnek yapıları sayesinde hemen başka bir sektöre yönelebildikleri için bu krizlerden olumsuz etkilenmemekle birlikte ülkelerin ekonomilerini ayakta tutmayı başarabildikleri için de ekonominin stabil olmasına katkı sağlamaktadırlar. Özellikle de faaliyette buldukları ülkelerde oldukça geniş bir alana yayılmaları nedeniyle bölgeler arası gelişmişlik farklarının giderilmesinde, küçük sermaye sahiplerinin tasarruflarının ekonomiye kazandırılmasında, yeni istihdam olanakları sağlayarak bunu sürdürmede ve demokratik hayatı canlı tutmada KOBİ'ler önemli bir güç niteliğindedir.

KOBİ'lerin birer mesleki okul niteliği taşımaları ve üretebilme yetenekleri, bölgesel gelişmede ve göçleri önlemede önemli bir rol oynar. Gelip geçici dönemsel veya mevsimlik krizlerden en az etkilenme özellikleri, toplumsal barışın korunmasına ve bunalımların aşılmasına da katkıda bulunabilir. KOBİ'lerin Türkiye ekonomisindeki yerinin tespitini yapabilmek için istihdam edilen kişi sayısı ve iş yeri sayısına bakılabilir.²⁹

Herhangi bir ülke de çalışmaya elverişli bireylerin istihdamını sağlamak işletmelerin ekonomik ve sosyal sorumluluklarının başında gelmektedir. İşte bu noktada

²⁸Hüseyin Akay, Musa Çakır, “**23 No’lu Kazak Muhasebe Standardı: Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Raporlama**”, Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:21, 2009, s.11

²⁹Hamdi İslamoğlu, “Küçük İşletmelerin Toplumsal Özellikleri Ve Sorunları”, **Pazarlama Dünyası Dergisi**. Sayı:33, 1992, s.10

KOBİ'ler sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri ne olursa olsun ülkelerde istihdamı sağlamak anlamında önem arz etmektedirler.³⁰

KOBİ'lerin bahsedilen özelliklerinin yanında unutulmaması gereken bir husus da, küçük ve orta ölçekli işletme olgusunun dünün sanayi toplumunun değil, yarının bilgi toplumunun ürünü olacağıdır. Bilgi toplumunda, sanayi toplumundaki tekdüze ekonomiler yerini çeşit ekonomileri, entegre tesislerin yerini ise ana sanayi-yan sanayi bütünleşmesinin söz konusu olduğu esnek bir yapılaşma almaktadır.³¹

Küreselleşen ekonomi ile birlikte işletmeler ulusal pazarlardan daha çok uluslararası pazarlara üretim yapmaya yönelmişlerdir. KOBİ'ler yeni üretim yöntem ve tekniklerine, yeni pazarlama stratejilerine uyum sağlayabilecek esneklik ve yenilik niteliğine sahip oldukları için sanayileşme sürecinin itici gücünü oluşturmaktadırlar KOBİ'lerin istihdam yaratmadaki rolü, bölgesel ve yerel kalkınmaya katkıları ve ekonomideki önemi tüm Dünya ekonomileri tarafından kabul edilmiştir.³²

1.4.DÜNYA EKONOMİSİNDE KOBİ'LERİN YERİ

Dünya çapında KOBİ'lerin öneminin artmasında birinci ve en önemli sebep güçlü ekonomilerin, sadece büyük ölçekli işletmelere değil aynı zamanda küçük ölçekli işletmelere ihtiyaç duymasıdır. İkinci sebep ise küçük ölçekli işletmelerin istenilen büyüklüğe ulaşmaları için özel ve resmi kuruluşlarının çabalarının da gerekiyor olmasıdır. Ayrıca dünyada iletişim olanaklarının artması bilgi toplumuna geçişi hızlandırmıştır.

KOBİ'lerin, büyük ölçekli işletmeleri desteklemeleri, teknolojik gelişmeleri takip etmesi, bağımsız hareket etme eğilimlerindeki artış, ekonomik krizlerden daha az etkilenmeleri, bilgi toplumuna geçişi gibi özellikleri yine bu tür işletmelerin dünya çapında önemini arttıran diğer nedenlerdendir.³³

³⁰Mustafa Aykaç, Zeki Parlak ve Süleyman Özdemir, **Küreselleşme Sürecinde Rekabet Gücünün Artırılması ve Türkiye' deki KOBİ'ler**, İstanbul: İTO Yay., Yay. No: 2008-24, s. 162.

³¹Özlem Yonar, "Türkiye'de KOBİ Tanımları", **Uluslararası Stratejik Araştırma Kurulu (USAK)**, 2007, s.2 <http://www.usakgundem.com/yorum/9/t%C3%BCrkiyede-kobi-tanimlari.html>

³² Yonar, s.2

³³ Hasan Gedik, "KOBİ'lerin Ekonomideki Yeri Ve Önemi", **Konya Ticaret Odası Dergisi**, Mart 2011, s.2

Ekonomik gelişmişlik düzeyleri farklı olan ülkelerin hemen hemen hepsinde toplam işletmelerin neredeyse tamamını KOBİ'ler oluşturmaktadır. Bundan dolayıdır ki bütün ülkelerde KOBİ'lerin etkin bir işleve sahip olduğu görülmektedir. Günümüzde, dünya pazarlarının küreselleşmesiyle, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, KOBİ'lerin sosyal ve ekonomik değişimlere uyum gösterme esnekliklerinin ve yeteneklerinin daha fazla farkına varmakta, bunun sonucunda rekabet güçlerini ve teknolojik düzeylerini artırıcı yönde teşvik tedbirleri uygulamalarına ağırlık vermektedirler.³⁴

Dünyadaki temel değişikliklerden birinin ölçek ekonomilerinden, çeşit ekonomilerine geçiş olduğu açıktır. 1970'li yıllardan sonra yaşanan krizler ve bu dönemin sonrası, KOBİ'ler için pozitif bir dönemin başlangıcını ifade etmektedir. KOBİ'ler büyük ölçekli işletmelere göre değişime daha çabuk ayak uydurduklarından dolayı ekonomik krizlerden daha az etkilenirler. Bilgi toplumuna geçişle birlikte KOBİ'ler teknolojik gelişmeleri takip ederek bunu üretim sürecine yansıtma potansiyeline sahip olmaları nedeniyle, stratejik öneme sahiptirler.³⁵

KOBİ'lerin önemini artıran gelişmeleri şöyle sıralamak mümkündür:³⁶

- Çeşit Ekonomisine Geçiş
- Esnek yapının önem kazanması
- Piyasa Ekonomisine İlginin Artması
- İşsizlik oranının artması
- Ekonomik Kalkınmada Denge Sağlaması
- Organizasyon yapılarında gelişmeler

İkinci Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda yaygınlaşan sosyal refah devleti kavramı, batının gelişmiş ekonomilerini tam istihdam ve kitle tüketimine yönelik politikalar izlemeye yöneltmiştir. Bunun sonucunda kitle üretimi yapan şirketlerin sayısında artış görülmüş ve tüketici piyasasının egemen gücü olarak KOBİ'lerin karşısında yer almaya başlamışlardır. Bu yıllarda KOBİ'ler, faaliyetlerini yan sanayilere kaydırmaya başlayarak nihai tüketiciye yönelik üretimlerini azaltmışlardır. 1973 petrol krizinin ardından, dünya

³⁴ Koyuncu, s.9

³⁵ Gedik, s.2

³⁶ Gedik, s.2

ekonomilerinde enerji ve hammadde sıkıntısı ve fiyat artışları sonucu talep daralması yaşanmış, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Batı Avrupa ülkelerinde büyük işletmeler için zor ve sıkıntılı bir süreç başlamış ve iş hacimlerinin daralması neticesinde işsizlik büyük ölçüde artmıştır. KOBİ'ler esnek yapıları sayesinde dönemin ekonomik koşullarına kendilerini adapte ederek krizi daha kolay atlatabilmişlerdir. Hatta büyük işletmelerden boş kalan pazarları da doldurarak istihdam olanaklarını artırma yönünde katkıları da olmuştur.³⁷

AB ekonomisinin çeşitli nedenlerden dolayı oluşan olumsuz tablonun düzeltilmesinde KOBİ'lerin geliştirilmesi önemli bir araçtır. Her dönemde ekonomide KOBİ'lerin oynadıkları bu rolün önemini kavrayan AB'nin KOBİ'lere yönelik işletme politikası 1980'li yıllarda şekillenmeye başlamıştır. AB'nin KOBİ politikası Küçük İşletmeler ve Küçük Sanayi Yılı olan 1983 yılında KOBİ'ler için ilk eylem planının kabul edilmesiyle ortaya çıkmıştır.³⁸

1.5.TÜRKİYE'DE KOBİLER

Tüm ülkelerde olduğu gibi KOBİ'ler her türlü alanda faaliyet edebilmelerinin yanında KOBİ'lerin tarihine ve tarihsel gelişimine bakıldığında sanayi devrimine kadar uzanan geçmişleri bulunmaktadır. Sanayi devriminden önce temel üretim birimi olarak faaliyetlerini sürdüren KOBİ'lerin devrimden sonra da büyük işletmelere göre sahip olduğu avantajlardan dolayı önemini kaybetmemiştir. KOBİ'lerin dünya çapında tarihi ve önemi büyük olduğu gibi Türkiye'de de tarihi eskilere dayanmaktadır.

1.5.1. KOBİ'lerin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Şeyh Mahmut Nasrettin Ahi Evren tarafından 13. yüzyılda kurulan “Ahilik Sistemi”, bir yandan esnafın meslek eğitim, sosyal güvenlik gibi hizmetlerini yerine getirirken diğer yandan esnafı “mesleğe atılan ilk adımdan ölümüne kadar” birbirine bağlayan mesleki ve beşeri etik kurallarına dayanan manevi bir birliği temsil etmektedir. Ahilik sistemi daha sonra yerini loncalık sistemine bırakmıştır. Loncalık sistemi günümüzde üretim kooperatiflerine benzemektedir. Görevi standart üretim sağlamak ve

³⁷ Büyür, s.4

³⁸ Avrupa Birliği'nin KOBİ Politikası, İktisadi Kalkınma Vakfı, s.3(2007)
www.ikv.org.tr/pdfs/efa2a1a2.pdf

malın kalitesini yüksek tutmaktır.³⁹ Osmanlı İmparatorluğu'nun çöküşüyle birlikte, 1913 yılında Loncalar kapatılmış ve 1924 yılında "Ticaret ve Sanayi Odaları, Esnaf Odaları ve Ticaret Borsaları Yasası" yürürlüğe girmiştir. Daha sonra üretici kesimin finansman sorununu gidermek amacıyla 1933 yılında Halk Bankası kurulmuştur.⁴⁰

Türkiye'de KOBİ'ler, 1950'lere kadar genelde tüketicinin siparişlerine ancak cevap verecek tarzda faaliyette bulunmaktaydı. Bu tarihten sonra yapılan bazı düzenlemeler, KOBİ'lerin ekonomideki gücünün artırılmasında yetersiz kalmıştır. Ancak dünya konjonktüründe oluşan değişimler ve ekonomide gelişmişliği yakalama isteği Türkiye ekonomisinde 1980 sonrası büyük değişikliklere yol açmış ve Türkiye'de de küçük işletmelerin önemi kavranmaya başlanmıştır. Türkiye'de 1950'den sanayileşmeye bağlı olarak, 1957 yılında "Sanayi Sicil Kanunu" yürürlüğe girmiştir. 1963-1967 yıllarını kapsayan Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında merkezi bir örgüt kurularak bu örgütün küçük sanayicinin sorunlarıyla ilgilenmesi öngörülmüştür. 1964 yılında da "Esnaf ve Sanatkârlar Yasası" çıkarılmıştır.⁴¹

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972) döneminde birinci planda faaliyete geçmesi öngörülen merkezi örgüt, Küçük Sanayi Geliştirme Merkezi (KOSGEB) adıyla 1970 yılında Birleşmiş Milletler Sanayi Kalkınma Örgütü (UNIDO) ile Sanayi Bakanlığının işbirliği sonucu Gaziantep'te bir pilot proje olarak çalışmalara başlanmıştır.⁴²

1.5.2. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisi İçin Önemi

Türkiye'de de KOBİ'ler, ekonomik sürecin hangi döneminde olursa olsun, ekonomik, sosyal ve politik önemlerini her zaman korumuşlar ve Türkiye'deki politika ve stratejilerinin belirlenmesinde önemli bir yere sahip olmuşlardır. KOBİ'lerin Türkiye gibi gelişmekte olan ülke ekonomileri için önemi 1990'lı yıllardan itibaren anlaşılmaya başlanmış ve KOBİ'lere yönelik bir destek sisteminin oluşturulması çalışmaları başlatılmıştır. Özellikle Gümrük Birliğine girişle birlikte başlatılan bu çalışmalar ile

³⁹ Gedik, s.4

⁴⁰ Hüseyin Özgen ve Selen Doğan, "Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uluslararası pazarlara açılmada karşılaştıkları yönetim sorunları ve çözüm önerileri" **KOSGEB Yayınları**. Ankara 1997, s.5

⁴¹ Özgen ve Doğan, s.5

⁴² Gedik, s.4

beraber 1996 yılı KOBİ yılı ilan edilmiştir. Bu vesileyle 16 Ekim 1996 tarihinde de KOBİ Teşvik Kararnamesi hayata geçirilmiştir. Türkiye KOBİ gerçeğini fark ederek bu tarihten itibaren yeni düzenlemelere gitmiştir.⁴³

KOBİ'ler tüm dünya da olduğu gibi, Türkiye ekonomisinin de dinamik ve sürükleyici unsurlarından biridir. KOBİ'ler Türkiye'deki işletmelerin sayıca %99,5'ini, kayıtlı istihdamın %61'ini, ülkedeki katma değer ise %27'sini oluşturmaktadırlar. Ancak KOBİ'lerin ekonomi içindeki konumuna rağmen kredi hacminden aldıkları pay, ekonominin görece iyi durumda olduğu yıllarda dahi %4'ün üzerine çıkmamıştır.⁴⁴

KOBİ'lerin sektörel dağılımına bakıldığında, bu işletmelerin ağırlıklı olarak emek yoğun faaliyet gösteren sektörlerde yoğunlaştığı, özellikle dokuma, giyim eşyası ve deri sanayi ile orman ürünleri ve mobilya sanayiinin KOBİ'lerin yoğunlaştığı başlıca sektörler olduğu görülmektedir. Gerek istihdam gerekse sermaye oranı açısından KOBİ'ler Türkiye ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. KOBİ'lerin ekonomi içerisindeki ağırlığının bu derece fazla olması sadece Türkiye'ye özgü bir durum değildir. Türkiye'de olduğu gibi diğer gelişmiş veya gelişmekte olan ülke ekonomilerinde de KOBİ'ler büyük bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır.⁴⁵

Türkiye' deki KOBİ'lerin toplam kredilerdeki, yatırımdaki ve ihracattaki paylarının Gelişmiş Ükelere göre çok düşük olması bir anlamda Türkiye' deki KOBİ'lerin yönetim, pazarlama, finans gibi konularda sorunları olduğunu da ortaya koymaktadır.⁴⁶

Türkiye'de küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olgusu sosyal, ekonomik ve hatta siyasal boyutlarda önem kazanmıştır. Ayrıca küçük işletmeler artık büyüyemediği, entegre olamadığı için küçük kalmış, kamusal özendirilmelere gereksinim gösteren, yenilik yapamayıp geleneksel yöntemlerle çalışan organizasyonlar değillerdir. Aksine Türkiye'nin son çeyrek yüzyılda açılım gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri,

⁴³Kenan Ören, "Avrupa Birliği ve Türkiye'nin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Sağladığı Devlet Teşvikleri ve Kullanım Alanlarının Karşılaştırılması Nevşehir İlinde Bir Uygulama", **C.Ü İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2003, s.105.

⁴⁴ Zeynep Emre ve Alparslan Budak, **Dünya Uygulamaları Çerçevesinde KOBİ Borsaları**, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği, Sayı:27, İstanbul, Ocak 2006, , s. 1

⁴⁵ Mehmet Civan, H. Ali Ata ve Mustafa Uğurlu, "Avrupa Birliği Sürecinde KOBİ'lerin Sermaye Piyasasına Entegrasyonu", **S.D.Ü., İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2004, s. 176

⁴⁶ Civan ve Tekinkuş, s.6

çalışma yöntemlerindeki esneklik dolayısıyla dinamik, mekanik ve bürokratik olmaktan çok yalın ve organik yapılı, mesleki formasyonlu bireylerin girişimcilik ruhuyla yeniliklere açık bir görünüme kavuştukları birimlerdir. Bu sayılan üstünlüklerine rağmen Türkiye'deki bütün küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin başarılı olduğunu söylemek şu an için mümkün değildir. Ancak, artık ekonomi çevreleri ve toplum bilimciler şu vurguyu yapmaktadır: “küçük ve orta büyüklükteki işletmeler Türkiye ekonomisinin bir problemi değil, tam tersine motorudur, en dinamik yönlerinden biridir”.⁴⁷

1.5.3. KOBİ'lerin Avantajları ve Dezavantajları

KOBİ'lerin esnek yapıları sayesinde her türlü sektörde faaliyet göstermeleri gibi avantajları olduğu gibi gerek finansal destek yetersizliği gerekse de danışmanlık eksikliği gibi dezavantajları da vardır.

1.5.3.1. KOBİ'lerin Avantajları

Ulusal ekonominin önemli bir bölümünde KOBİ'lerin faaliyet gösteriyor olması bir rastlantı değildir. KOBİ'ler, faaliyette buldukları yerel pazarı daha iyi bilen, pazarın özelliklerini ve gereksinimlerini daha iyi gören, pazardaki alıcı ve satıcılarla daha yakın ilişkiler içerisinde olan işletmeler olmaları nedeniyle büyük işletmelere göre daha avantajlı işletmeler olabilmektedirler. Özellikle, müşteriyle olan yakın ilişkileri, bu işletmelere büyük işletmelerin sahip olamayacakları bir üstünlük sağlamaktadır. Bunun yanında pazarı yakından takip edebilme ve müşterilerin ve personelin ihtiyaçlarını daha iyi bilip müşterileriyle ve personeliyle daha yakın ilişkiler kurabilen KOBİ'ler, üretim, pazarlama ve hizmet konularında büyüklerden daha fazla bir esnekliğe sahiptirler. Bu esneklik, dış çevrede meydana gelebilecek değişikliklere yerinde ve zamanında uyum sağlayabilme imkânı tanıdığından, KOBİ'ler birçok olumsuzluğu daha az bir zararla geçiştirebilmektedirler.⁴⁸ Tüm bunların yanı sıra, KOBİ'lerin avantajları şöyle sıralanabilir:⁴⁹

⁴⁷ Rifat İraz, Küresel Rekabet Ortamında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Ulusal Sosyo-Ekonomik Sisteme Katkıları Açısından Değerlendirilmesi, **Selçuk Üniv. S.B.E. Dergisi**, Sayı:15, s. 375

⁴⁸ M. Faruk Çatal, AB'ye Uyum Sürecinde KOBİ'lerin Sermaye Piyasası Yoluyla Finansmanı ve Bir Model Önerisi, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Atatürk Üniversitesi, SBE), Erzurum 2007, s.56

⁴⁹ Tahir Akgemici, “**KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler**”, KOSGEB, Haziran 2001, s.15.

- Büyük miktarda yatırıma girmeden önce yeni bir fikir veya buluşa pazarın tepkisinin bilinmesinin zorunlu olması

- Desteklenmeleri aynı zamanda işsizliğin azalması anlamına gelmesi
- El emeğinin mal ve hizmetin üretilmesinde önemli bir faktör olması
- İşverenlerin firmaları kendi bölgelerinde kurmaları
- Personel ile yakın ilişkilerin gerekli olması
- Teknik gelişmelere kısa sürede ayak uydurabilme yeteneğinin olması
- Ülke içindeki farklı bölgelerin kalkınmasında ve çevrenin korunması
- Yönetimde çok yakın denetime ihtiyaç hissedilmesi
- Yatırım yapılırken daha çok kendi öz sermayelerine ağırlık verilmesidir.

1.5.3.2.KOBİ'lerin Dezavantajları

KOBİ'lerin avantajları bulunduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. KOBİ'lerin dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁵⁰

- Yönetim yetersizliği
- Olumsuz rekabet
- Mevzuata hâkim olamama ve bürokrasi
- Kalifiye eleman eksikliği
- Finansal olanaksızlıklar ve sermaye yetersizliği
- Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerinin yetersizliği
- İşyeri veya faaliyette bulunulan alanın küçüklüğü
- İhale, Fuar gibi bir takım etkinlikleri takip edememe
- Danışman ve uzman personel istihdam edememe
- Sermaye piyasalarından yeterince faydalanamama

⁵⁰ Zeyyad Sabuncu ve Tuncer Tokol, **İşletme**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s.63

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Muhasebe standartları, işletmelerin ve işletme dışı kullanıcıların karar alma süreçlerinde önemli rol oynamakla beraber birçok çıkar grubunun ilgi odağı haline gelmiştir. Bu da muhasebe standartlarının kimler tarafından belirleneceği tartışmasının ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁵¹ Ülkelerin sosyal, kültürel, siyasi ve ekonomik nedenlerden dolayı muhasebe sistemleri birbirlerinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların giderilmesi amacıyla ülkeler ortak bir muhasebe dili kullanmak istemişler ve bunun bir sonucu olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ortaya çıkmıştır. Bu anlamda globalleşen dünyaya paralel olarak ülkeler birbirleri ile olan ticari ilişkilerini düzenlemek amacıyla ortak muhasebe dili olan UFRS’yi tercih etmişlerdir.

Muhasebe standartları genel anlamda kanun ve yasalar çerçevesinde muhasebe kayıtların sistemini, kayıt tutma şekillerini belirten ve bu kayıtların çerçevesinde finansal tabloların ne şekilde hazırlanacağını belirten kurallardır. İlgili standart koyucular tarafından belli başlı düzenlemeler içeren muhasebe standartlarında, finansal tablolar da hangi açıklamaların olacağı belirlenmiş, standartların uygulanması sırasında nelerin uygulanıp nelerin uygulanmayacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

Muhasebenin ürettiği bilgilerin, bilgi kullanıcılarına zamanında ve doğru olarak sunulması gerekir. Bu amaçla kayıt altına alınan ve sınıflandırılan olay ve işlemler düzenli olarak, belirli zamanlarda raporlanması gerekmektedir.⁵² Dünya çapında kısaltılması IFRS olarak bilinen International Financial Reporting Standarts ülkelerin

⁵¹ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulanma Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 2004, s.5

⁵² Naim A. Atabey, Raif Parlakkaya ve Ali Alagöz, “Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri”, Konya Atlas Kitabevi, 1. Baskı 2006, s.12

muhasebe standartlarının ortak dili olup, bunun gereği olarak hazırlanan mali tabloların birbirleri karşılaştırılmasına olanak sağlayan muhasebe standartları bütünüdür. Türkiye’de de kısaltması UFRS olarak bilinen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın öncelikli amacı işletmelerin mali tablolarını, eksiksiz ve doğru bir şekilde hazırlamaktır.

Uluslararası finansal raporlama standartları dünya genelinde finansal raporlamanın ortak kullandığı dil olarak görülmektedir. Türkiye’deki muhasebe meslek grupları için de uluslararası finansal raporlama standartlarının Türkçesi olan Türkiye finansal raporlama standartları oluşturulmaya çalışılmaktadır.⁵³

İşletmelerin tüm dünyada geçerli olacak veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak finansal tablolar uluslararası sermaye hareketlerinin oluşabilmesini sağlayacaktır. İşletmelerin bunu gerçekleştirebilmesi için, finansal tablolarını tüm dünyada anlamlı kılacak, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunlu hale gelmiştir.⁵⁴

2.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE NEDENLERİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) 1973 yılında ortak bir uluslararası muhasebe standartları oluşturmak amacıyla 9 ülkeden ve 16 mesleki muhasebe örgütünden oluşan girişimciler tarafından kurulmuştur. Komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolardaki bilgi kalitesinin arttırılmasına yönelik olarak birçok standart yayımlamıştır. IASC’nin standart oluşturma süreci üç aşamada incelenmektedir. 1973-1988 dönemini kapsayan birinci aşamada IASC 26 adet genel standart (UMS) yayımlamış, bazı noktalar işletmelerin tercihine bırakılmış alternatif uygulamalara izin verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. 1989-1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada IASC, işletmelerin tercihine

⁵³ Abdulkadir Bilen, **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma**, 1. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.98

⁵⁴Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, “International Financial Reporting Standarts and Development of Financial Reporting Standarts İn Turkey“, **İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76, s.

57,http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/4%20yüksel%20koc%20yalkin%20ing.pdf

bırakılan seçeneklerin çoğunu elimine etmiştir. Bu amaçla 1989’ da “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi” 1990’ da “Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi” ni yayımlamıştır. Çalışmaların üçüncü aşaması 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (The International Organizations of Securities Commissions-IOSCO)’nün uluslararası muhasebe standartlarını onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır. IOSCO’ nun söz konusu standartları onaylaması ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi açısından standartların uygunluğunu kabul etmesi IASC için bir yapıtaş olarak kabul edilmektedir.⁵⁵

Etkin bir şekilde yönetilmesi gereken ve büyük bir proje olan UMS/UFRS(Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uygulamasına geçiş finansal kaynak ve insan kaynağı gerektirmektedir. Genel olarak ülkelerin kendi muhasebe standartları ile UMS/UFRS arasında önemli farklılıklar bulunabilmektedir ve bu geçiş dikkat ve konunun uzmanı kişilerin desteğini gerektirmektedir. Bu değişim sürecini yaşayan şirketlerin en önem verdiği konu ise iç yönetim raporlama sistemlerini, dış raporlama ile uyumlulaştırma çabalarıdır.⁵⁶

Muhasebe sistem ve standartlarının uyumlaştırılması sırasında ortaya çıkan farklılıklar olabilmektedir. Muhasebenin uluslararası uygulamalarında, sermaye piyasalarına kayıtlı şirketlerin ulusaldan uluslararasına geçişini sağlayan ve onların işlemlerini kolaylaştıran işlev standartlara uyumdur. Büyük ölçüde standartlar geliştirilerek teknik sorunların giderilmesi sağlanmaktadır. Yoğun değişim içerisinde teknik sorunların da her geçen gün artması doğaldır. Günümüzde kabul edilen standart setleri onları belirleyen kurum ve kuruluşlarca muhasebe teknikleri kapsamında farklılık oluşturacak sorunları giderecek şekilde hazırlanması daha uygun olabilir.⁵⁷

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel

⁵⁵Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Aralık 2007), s.230

⁵⁶ Bahruz Nuriyev, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması – UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE), İstanbul 2009, s.43

⁵⁷ A. Ümit Gökdeniz, “**Muhasebe Uygulamalarındaki uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**”, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2006, s. 56

teşkil etmekte, bunlara ilave olarak uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına yol açmaktaydı. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunlu kılmaktadır. Bu ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir.⁵⁸ Uluslararası alanda geçerli olan finansal raporlama standartlarının ülkeler tarafından kullanılmasının zorunluluğu ile ilgili aşağıdaki nedenler de ayrıca önem arz etmektedir.⁵⁹

- Uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinin sayısındaki artış
- Sermaye hareketleri
- Uluslararası stratejik yatırım kararları ve yabancı yatırımların alışkın olduğu muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tabloları kullanma arzusu
- Güvenilebilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, etkin ve yüksek kaliteli finansal raporlamaya duyulan ihtiyaç
- Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortaya çıkardığı sorunlar
- Çeşitli krizler nedeni ile finansal tablolara duyulan güvenin azalmasıdır.

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) merkezi İngiltere Londra’da bulunan ve bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş bir otoritedir.

2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Oluşumu

Başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants – IFAC) bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000’de IFAC’in de katılımıyla Edinburg’da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburg’ta kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma

⁵⁸ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s. 27

⁵⁹ Karacan, s. 4

sonucu, tüm yayın ve yazışmaların UMSK adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001'den itibaren UMSK, IASC'nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (SYK) yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur.⁶⁰

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize oldu. 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC'nin Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve Uluslararası muhasebe sorunları üzerinde yapacakları çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar. Aynı dönemde, IFAC'ın tüm üyeleri IASC'nin de üyesi oldular. Kurul'a 2007 yılsonu itibariyle 112 ülkeden 153 meslek kuruluşu ve 2.200.000'u aşkın muhasebeci üyedir.⁶¹

2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Amacı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(UMSK)'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş sözü edilen standartları üretmektir. UMSK, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını(UMS), UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. UMSK, finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyici (yapıcıları) kuruluşları, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi hükümetler arası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.⁶² Kurul böylelikle yatırımcıların, kredi verenlerin, hükümetlerin ve diğer ilgililerin; kaynakların dağılımı için, politika kararlarında gerçeğe uygun doğru ve dürüst bilgi sunulması için çalışmaktadır. Ayrıca, UMSK'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya

⁶⁰ Bağdat, s.7

⁶¹ Mesut Acar, "Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetleme Standartları", (Yayınlamamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE), Ankara 2008, s.7

⁶² Ufuk Doğruer, "AB Sürecinde UFRS' den TFRS' ye" <http://www.muhasebe.tr.com> (05.02.2009)

çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır.⁶³

UMSK'nın amacı; Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır. UMSK, ilk dönemlerinde benzer işlem ve olayların kaydedilmesi için biri "Benchmark Uygulama" diğeri ise "Alternatif Uygulama" olmak üzere genellikle iki muhasebe yaklaşımını öneren standartları oluşturmuştur. 1993 yılında tamamlanan "Karşılaştırılabilirlik" projesi ile standartlardaki alternatiflerin sayısı önemli ölçüde azaltılmıştır.⁶⁴ Bu amaca varılmasında kurulun hiçbir zorlayıcı etkisi yoktur.

2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışma Şekli

Kurul öncelikle bir konu belirler. Bu konu uzmanlık kurulunda incelenir ve öneri ön taslak haline getirilir. Ön taslak görüşülmek üzere Genel Kurula sunulur. 2/3 çoğunlukla kabul edilirse taslak haline gelir ve üye kuruluşlara gönderilir. Üyeler belirlenen tarihe kadar eleştiri ve önerilerini kurula bildirir. Genel kurul eleştiri ve önerileri tekrar görüşür, 3/4 çoğunlukla kabul edilen şekil standart haline gelir. Kurulun sorumluluğu ise standartları geliştirmek, yayınlamak v standart yorumlama komitesinin yapacağı yorumları onaylamaktır.⁶⁵

2.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeveye sahip bir çalışmadır.

⁶³ Suna Oksay ve Onur Acar, "Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri", **Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları** 3, Aralık 2005, s. 48

⁶⁴ İbiş ve Özkan, s. 28

⁶⁵ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, "**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**", Türkmen Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul 2011, s. 17

2.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları

Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilebilecektir.⁶⁶

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tabloların düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır

⁶⁶ Şakir Sakarya, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)na Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Analizinin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi” MÖDAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.9, Aralık 2007, s.190

Tablo 2. 1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Genel Yapısı

STANDART KODU	IAS/IFRS	STANDART KODU	UMS/UFRS
IFRS 1	First-time Adaption of International Financial Reporting Standards	UFRS 1	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Defa Uygulaması
IFRS 2	Share-Based Payment	UFRS 2	Hisseye Dayalı Ödemeler
IFRS 3	Business Combinations	UFRS 3	İşletme Birleşmeleri
IFRS 4	Insurance Contracts Non-current Assets Held	UFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri Satılmak Üzere Elde Tutulan
IFRS 5	For Sale and Discontinued Operation Exploration for and	UFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6	Research and Evaluation of Mineral Resources	UFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	UFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8	Operating Segments	UFRS 8	Faaliyet Bölümleri
IFRS 9	Financial Instruments	UFRS 9	Finansal Araçlar
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	UFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
IFRS 11	Joint Arrangements	UFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
IFRS 12	Disclosure of Interest in Other Entities	UFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
IFRS 13	Fair Value Measurement	UFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
IAS 1	Presentation of Financial Statements	UMS 1	Finansal Tabloların Sunulması
IAS 2	Inventories	UMS 2	Stoklar
IAS 7	Cash Flow Statements	UMS 7	Nakit Akım Tablosu
IAS 8	Accounting Policies , Change in Accounting Estimates and Errors	UMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
IAS 10	Events after the Balance Sheet Date	UMS 10	Finansal durum tablosu Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11	Construction Contracts	UMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12	Income Taxes	UMS 12	Gelir Vergileri
IAS 16	Property, Plant and Equipment	UMS 16	Maddi Duran Varlıklar
IAS 17	Leases	UMS 17	Kiralama İşlemleri
IAS 18	Revenue	UMS 18	Hasılat
IAS 19	Employee Benefits	UMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Governments Assistance	UMS 20	Devlet Teşvik ve Yardımları
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	UMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
IAS 23	Borrowing Costs	UMS 23	Borçlanma Maliyetleri

IAS 24	Related Party Disclosures	UMS 24	İlişkili taraflar
IAS 26	Retirement Benefit Plans	UMS 26	Emeklilik Fayda Planları
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statement	UMS 27	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS 28	Investments in Associates	UMS 28	İştiraklere Yatırımlar
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	UMS 29	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	UMS 30	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
IAS 31	Interest in Joint Ventures	UMS 31	İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	UMS 32	Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum
IAS 33	Earnings per Share Interim	UMS 33	Hisse Başına Kazanç
IAS 34	Interim Financial Statements	UMS 34	Ara Mali Tablolar
IAS 36	Impairment of Assets	UMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent	UMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38	Intangible Assets	UMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	UMS 39	Finansal Araçlar: Tanıma ve Ölçme
IAS 40	Investment Property Agriculture	UMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41	Agriculture	UMS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: Kamu Gözetimi Kurulu (<http://www.kgk.gov.tr/>) 10.01.2014

2.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI /ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GENEL YAPISI

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını aşağıda açıklanacağı üzere dört ayrı grupta incelemek mümkündür.⁶⁷

- Sunum Standartları
- Grup Raporlama Standartları
- Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu Standartları
- Kamuyu Aydınlatma Standartları

⁶⁷ Karacan, s.24

2.4.1. Sunum Standartları

Sunum standartlarının başında, tüm standartlara yön veren finansal tablolara ilişkin genel ilkeler gelmektedir. Sunum standartlarının kalan kısmı ise aşağıda belirtilmektedir.⁶⁸

- IFRS 1 İlk Uygulama Dönemi
- IAS 1 Finansal Tabloların Sunumu
- IAS 7 Nakit Akım Tablosu
- IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik ve

Hatalar

Finansal raporlama standartları, temel prensipleri olan genel kabul görmüş esaslar dâhilinde hazırlanmalıdır. Bu temel prensipler, finansal tabloların hazırlanmasının ve sunulmasının yanında muhasebe standartlarının yorumuna da imkân veren "Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler" de belirlenmektedir. Bu ilkeler; aslında bir standart olmamakla beraber, standart yorumlarına ışık tutan ilkeler seti olması nedeniyle, standartların üstünde bir kavramsal çerçeveyi oluşturmaktadır. Bunun yanında **finansal tabloların amacı**; bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akımlarının gerçekçi bir sunumunun sağlanabilmesini hedeflemektedir. Gerçekçi sunumun sonucu ise şeffaflığı sağlayacaktır.⁶⁹

Finansal tabloların **ikincil amacı ise**; karar alma sürecinde, şeffaflığı sağlamayı temin ederek faydalı bilginin gerçekçi bir sunumunun sağlanmasıdır. Faydalı bilginin nitelikleri, güvenilirlik, uygun temsil, özün önceliği, anlaşılabilirlik gibi unsurlarla beraber, bu bilginin elde edilirken zamanlaması ile fayda-maliyet analizi de dikkate alınmalıdır. İlk defa UFRS uygulayacak işletmelerin dikkatle incelemeleri gereken standart IFRS l'dir. Bu standardın temel amacı, işletmelerin UFRS uygulamasına kolay ve sancısız bir başlangıç ve geçiş yapmalarına imkân sağlayacak esasları belirlemektir.⁷⁰

⁶⁸ Karacan, s.25

⁶⁹ Karacan, s.25

⁷⁰ Karacan, s.25

2.4.2. Grup Raporlaması Standartları

Grup raporlamasına ilişkin standartları su şekilde sıralamak mümkündür:⁷¹

- IFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- IAS 27 Konsolide ve Münferit Mali Tablolar
- IAS 28 İştirakler
- IAS 31 Müşterek Yönetime Tabi İşletmeler

Grup raporlaması standartlarında gruba ait işletmelerin tüm verilerini; gelir ve giderlerini, varlıklarını, borçlarını, öz kaynaklarını vs. bir işletmeye ait verilermiş gibi gösterilir.

2.4.3. Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu Standartları

Finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosuna ilişkin standartları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:⁷²

- IFRS 2 Hisseye Dayalı Ödemeler
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- IAS 2 Stoklar
- IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- IAS 12 Vergiler
- IAS 16 Maddi Varlıklar
- IAS 17 Kiralama İşlemleri
- IAS 18 Hasılat
- IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- IAS 20 Devlet Teşvik ve Yardımları
- IAS 21 Kur Değişiminin Etkiler
- IAS 23 Borçlanma Maliyetleri
- IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

⁷¹ Karacan, s.26

⁷² Karacan, s.26

- IAS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
- IAS 38 Maddi Olmayan Varlıklar
- IAS39 Finansal Araçların Değerlemesi
- IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- IAS 41 Tarımsal Faaliyetler

2.4.4. Kamuyu Aydınlatma Standartları⁷³

• IFRS 5 Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

- IFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- IAS 10 Finansal durum tablosu Tarihinden Sonraki Olaylar
- IAS 14 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- IAS 24 İlişkili Taraflar
- IAS 26 Emeklilik Planları
- IAS 29 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- IAS 30 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının

Kamuya Açıklanması

- IAS 32 Finansal Araçların Sunum ve Kamuya Açıklanması
- IAS 33 Hisse Basına Kazanç
- IAS 34 Ara Finansal Tablolar
- IFRS 6 Doğal Kaynakların Değerlemesi

⁷³ Karacan, s.27

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

KOBİ'lerin günümüzde artık sadece buldukları ülke sınırları içerisinde değil, dünya çapında faaliyet gösterir hale gelmiştir. Ülke ekonomileri için arz ettiği önemin gittikçe artmasından dolayı tıpkı büyük işletmelerde olduğu gibi KOBİ'ler için de ayrı bir uluslararası muhasebe standartları biçimi olması zorunluluk haline gelmiştir. Zira KOBİ'ler diğer ülkelerdeki tedarikçilerle, müşterilerle ve kredi veren kuruluşlarla artık ticari ilişkilerini oldukça ileri seviyeye getirmiş ve uluslararası geçerliliği olan finansal raporlamaya şiddetli ihtiyaç duymuştur.

KOBİ'ler, büyük işletmelerin finansal yapılarına uygun olan UFRS'leri uyguladıkları takdirde ortaya farklılıklar ve zorlukların çıkacağı muhakkaktır. İşte bu tür sorunlarla karşılaşmamak için KOBİ'ler için uygulanacak olan ayrı bir UFRS setinin olması gerektiği, bu ihtiyacın ayrı bir boyutudur. KOBİ'lerin finansal ve yönetsel yapıları içerisinde UFRS'lerin tam manasıyla anlaşılabilmesi ve uygulamaya geçirilmesi tahmin edilenden daha zor görülmektedir. Bu sebeple UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasındaki zorlukları fark etmiş ve onlar için daha anlaşılabilir ve uygulanması daha kolay bir standart seti hazırlamak amacıyla 2001 yılında bir proje grubu oluşturmuştur.⁷⁴

KOBİ'ler için hazırlanan bu standartların amacı aşağıda açıklandığı gibidir:⁷⁵

- KOBİ'ler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir global standart seti oluşturmaktır.

⁷⁴IASB, "International Financial Reporting Standards(IFRS)", www.iasb.org, 6 Kasım 2007

⁷⁵http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey.tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf.

- Bu finansal tablolar bir bağımsız denetçinin mali durumun gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin görüş verebileceği seklide genel amaçlı kullanım için hazırlanmıştır.

- KOBİ'ler için hazırlanan bu standart, kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme şirketlerinin ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tablolar için bir çerçeve sağlayacaktır. Bu sayede küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sermayeye erişimi kolaylaşacaktır.

- Sonuçta ortaya çıkacak finansal tablolar yerel mevzuatla ilgili gerekli düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir kârın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelebilecektir.

Tam set UFRS ile KOBİ-UFRS arasındaki değerlendirme ve kayda alma farklılıkları ise kritik bir konudur. Değerleme birkaç farklılığın olması, kavramsal açıdan haklı bulunabilir, finansal leasing veya ertelenmiş vergi gibi konularda KOBİ standartlarına basitleştirmeler getirme mantıklı olabilmektedir.⁷⁶

KOBİ-UFRS'nin 35 bölümü esasen üç temel gruptan oluşmaktadır. Bunlar;

Birinci Kısım: KOBİ-UFRS, 35 bölüm(standart) den ve bir sözlükten oluşmaktadır.

İkinci Kısım: Uygulama kılavuzundan ve bu kılavuzda da finansal tablo örnekleri ile açıklanacak olan dipnot bilgilerinden müteşekkildir.

Üçüncü Kısım: Standartların açıklanmasına dair kontrol listesini içeren kısımdır.

Oluşturulan bu standartlar setinin amacı, KOBİ'ler için daha rahat anlaşılabilir, kaliteli ve aynı zamanda uygulanabilir bir standart setini oluşturmaktır. Bu sette yer alan finansal tablolar, bir bağımsız denetçinin işletmenin mali durumunun gerçeği doğru bir şekilde yansıttığına dair görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için tasarlanmıştır. KOBİ'ler için hazırlanan bu set aynı zamanda kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme

⁷⁶Sinan Aslan, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXIII, Sayı2, İstanbul 2007, s.214

kuruluşlarının ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tabloların kapsamını da hazırlamış olacaktır. Bu sayede KOBİ'lerin ihtiyaç duydukları yabancı sermayeye ve diğer kaynaklara erişimi kolaylaşacak bunun yanında bu setin kullanılması sonucu raporlanacak olan finansal tablolar yerel mevzuatla bağdaştırılabildiği ölçüde ilgili düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir kârın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelmesi sağlanacaktır.⁷⁷

KOBİ-UFRS seti, standartların fonksiyonları dikkate alınarak muhasebe bilgi sisteminden yararlanacak olan gruplara sunulmak üzere tıpkı tam set UFRS'lerde olduğu gibi gruplandırılarak ve bölümlerin sunum sırası ve numarası değiştirilmeden aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır.

- Sunum Standartlarına İlişkin Bölümler
- Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosuna İlişkin Bölümler
- Özellikli Durumlarda Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Bölümler

3.1. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (IFRS for SMEs)⁷⁸

1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler(Kapsam)
2. Kavramlar ve Genel İlkeler
3. Finansal Tabloların Sunumu
4. Finansal Durum Tablosu
5. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6. Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar 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 Araçlar
13. Stoklar

⁷⁷ Karacan, s.61

⁷⁸ <http://www.kgk.gov.tr/> (11.01.2014)

14. İştiraklerdeki Yatırımlar
15. İş Ortaklıklarındaki Paylar
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. Ek – Karşılıkların Muhasebeleştirilmesine ve Ölçümüne İlişkin Uygulama

Rehberi

23. Borçlar ve Özkaynaklar
24. Ek – İhraç Edenin Dönüştürülebilir Borcu Muhasebeleştirmelerine İlişkin

Örnek

25. Hasılat
26. Ek – Bölüm 23 Hükümleri Uyarınca Muhasebeleştirilmesine İlişkin

Örnekler

27. Devlet Teşvikleri
28. Borçlanma Maliyetleri
29. Hisse Bazlı Ödemeler
30. Varlıklarda Değer Düşüklüğü
31. Çalışanlara Sağlanan Faydalar
32. Gelir Vergileri
33. Yabancı Para Çevrim İşlemleri
34. Yüksek Enflasyon
35. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
36. İlişkili Taraf Açıklamaları
37. Özellikli Faaliyetler
38. IFRS for SME's ye Geçiş

3.2. KOBİ-UFRS'NİN GENEL YAPISI

KOBİ-UFRS'lerin bölümlerine ve kavramlarına ilişkin açıklamalara aşağıda ayrıntılı bir şekilde değinilmiştir.

3.2.1. Kapsam

Bu bölüm KOBİ'lerin özellikleri tanımlamakla birlikte KOBİ-UFRS'nin küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tarafından kullanılmasını amaçlamaktadır. Bununla beraber burada KOBİ'lerin; kamuya hesap verme yükümlülüğü yoktur ve dış kullanıcılar (işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları) için genel amaçlı finansal tablo yayımlarlar, şeklinde UFRS KOBİ'lerin kapsamı belirlenmiştir.⁷⁹

Yukarıda değinildiği gibi kamuya hesap verme zorunluluğu olmayan işletmeler KOBİ-UFRS standartlarını uygulayamazlar. Söz konusu işletmeler, yasaların finansal tablolarını yayımlamak zorunda kaldığı ve yasaların bunu yayınlamasına müsaade ettiği durumlarda dahi bu standartları uygulayamazlar, uyguladıkları takdirde IFRS for SMEs'ye uygun olarak düzenlenmiş kabul edilmez.⁸⁰

Bazı durumlardaki işletmeler için finansal tablolarını halka açıklanma zorunluluğu olduğu kabul edilmektedir. Şöyle ki:⁸¹

- Sermaye piyasalarında hisse senetleri veya borçlanma senetleri alınıp satılan veya bu işlemleri gerçekleştirmek için resmi işlemleri başlatmış olan işletmeler.
- Banka ve finans kurumları, aracılık ve sigortacılık faaliyetleriyle uğraşan işletmeler, bireysel emeklilik veya yatırım fonları ya da yatırım bankacılığı gibi geniş kitlelerin tasarruflarını (yatırımlarını) varlıklarına dâhil eden ve yöneten işletmeler.

⁷⁹KOBİ-UFRS'lerin genel yapısı kapsamı, içeriği ve ilgili kavramların açıklamalarına UFRS'leri yayımlayan IASB (uluslararası muhasebe standartları kurulu) nin "IFRS for SMEs" konu başlıklı http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf adresinden ulaşılmıştır. Ayrıca Sami Karacan, a.g.e., s.62-140 den aktarmalar yapılmıştır.

⁸⁰IASB, **IFRS for SMEs (2009)**, s.14 http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf

⁸¹ Karacan, s.63

3.2.2. Kavramlar Ve Genel İlkeler

Kavramlar ve ilkeler bölümünde KOBİ'lerin finansal tablolarının amaçlarının neler olduğu ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanışlı olabilmesini sağlayacak nitelikleri anlatılmaktadır. Bu çerçevede KOBİ'lerin mali durumunu gösteren finansal tabloların dayandığı kavram ve ilkeleri belirtmektedir. KOBİ'lerin finansal tablolarının amacı, geniş çapta bir kullanıcı kitlesinin bilgi edinme ihtiyaçlarına dair talep edecekleri işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları gibi bazı bilgilerin onlara sunulması ve onları bilgilendirmesidir.⁸²

Finansal tabloların amacı, kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikleri bildirebilmektir.⁸³

İşletmenin finansal durumu; belirli bir zamanda bir işletmenin sahip olduğu varlık, borç ve özkaynakları ile ölçülür veya değerlendirilirken, işletmenin performansı da kapsamlı gelir tablosunda raporlanan döneme ait gelir ve giderler ile değerlendirilir. Varlık, borç, gelir ve gider kavramları UFRS ile aynı çerçevede ele alınmıştır. KOBİ standartlarına göre bir varlığı veya borcu muhasebeleştirilebilmek için, varlık kaleminin gelecekte işletmeye ekonomik bir yarar sağlaması veya bu kalemin işletmenin borcunun ödenmesi için ekonomik fayda sağlayacak durumunun olması ve kalemin güvenilir şekilde ölçülebilen bir maliyetinin ya da değerinin olması gerekir.

İlgili standarda bakıldığında bir varlık veya borç kalemin ilk muhasebeleştirilmesi olayında, başka bir ölçü belirtilmediği sürece, tarihi maliyet esaslı ölçüsü kullanılması gerekmektedir. İştiraklerdeki ve ortaklıklarındaki yatırımlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, bazı tarımsal varlıklar ve son olarak yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ölçülen maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar gibi bazı finansal olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi gerekli görülmüştür.⁸⁴

⁸² IASB, IFRS for SMEs, 2009, s.16

⁸³ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2010, s.3

⁸⁴ Karacan, s.65

Standardın gerçeğe uygun değer gibi diğer bir esasın uygulanmasını gerektirmediği durumlarda, varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında tarihi maliyet esasına göre ölçülür.⁸⁵

Tablo 3. 1: Varlıkların Değerlendirilme Tablosu

Varlık Çeşitleri	İlk Kayıt	Takip Eden Muhasebeleştirme		
Finansal Varlıklar	Tarihi Maliyet	Genellikle Gerçeğe Uygun Değer		
Finansal Olmayan Varlıklar	Maliyet Değeri (Tarihi Maliyet)	Bazı maddi ve maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmiş maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlendirilir.	Stoklar, maliyet değeri ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir.	Diğer varlıklar gerçeğe uygun değerlendirilir.

Kaynak: Sami Karacan, **KOBİ'lerde UFRS ye Uygun Finansal Raporlama**, 1. Basım, Kocaeli: Umuttepe Kitabevi, 2009, s. 66

3.2.3. Finansal Tabloların Sunuluşu

Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumundan ve bu sunum sonuçlarından neyin anlaşılması gerektiğini anlatan bu bölüm, KOBİ-UFRS ile uyumun koşullarını ve tam finansal tablo setinin tam olarak neyi içermesi gerektiği konularını ele almaktadır. Finansal tablolar sunulurken işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun şekilde sunması gerekmektedir. Gerçeğe uygun sunulması ise muhasebe işlemleri ile diğer olay ve koşulların etkilerinin varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulması anlamına gelmektedir. Finansal tablolar sunulurken tabloların sahip olması gereken bir takım nitelikler bulunur. Örneğin finansal tabloların her biri dipnotları ile birlikte yayımlandıkları diğer dokümanlardaki bilgilerden ayırt edilerek açıkça gösterilir.⁸⁶

⁸⁵ Mehmet Civan ve Diğerleri, **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları**, 1. Baskı, Yaşar Cevizli Mağazaları, Gaziantep 2012, s.24

⁸⁶ IASB, s. 26

KOBİ-UFRS standardına göre finansal tablo seti aşağıdaki bilgilerden oluşmaktadır.⁸⁷

- Raporlama tarihi itibariyle düzenlenecek olan finansal durum tablosu
- Kar veya zararda muhasebeleştirilen kalemler ile diğer kapsamlı geliri oluşturan kalemleri birlikte içeren, düzenleme tarihi itibariyle düzenlenecek olan kapsamlı gelir tablosu
- Raporlama dönemine ilişkin özkaynak değişim tablosu
- Raporlama dönemine ilişkin nakit akış tablosu
- Önemli muhasebe politikalarını açıklayan dipnotlar

İşletmeler, muhasebe politikaları nedeniyle geçmişe yönelik uygulama yapılması, geçmişe dönük finansal tablo kalemlerinin yeniden ifade edilmesi ve finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırılması durumlarında finansal tablolar setine önceki dönem finansal durum tablosunu da dâhil etmek durumundadırlar.⁸⁸

İşletmeler öz sermayelerinde çok ciddi değişiklik yoksa öz sermaye değişim tablosu yerine kar dağıtımını ya da dağıtılmamış karlar tablosu ile ilgili dönem kârının dağıtımını gösteren bir tablo hazırlamak yoluna giderler. Küçük ve orta büyüklükteki işletmenin doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen herhangi bir geliri veya gideri yoksa gelir ve geçmiş yıllar kârlarını birlikte gösteren bir tablo, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun yerine kullanılabilir. Tam bir finansal tablo setinde her bir tablo eşit öneme sahiptir ve yanıtıcı olmadığı sürece, bu standartta kullanılanlar dışında başlıklar da kullanılabilir.⁸⁹

Örnek 1⁹⁰: 2013 yılında işletmenin 2012 yılı finansal tablolarının yayımlanması için onaylanmasından önce işletme, 31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yılın amortisman giderlerinin hesaplanmasında bir hata olduğunu fark etmiştir. Yönetim bu hatayı göz ardı etmiştir. (örneğin; işletmenin 31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yıllık dönem için 12.000.000,00 TL olan vergi öncesi kârı 300 TL az gösterilmiştir)

⁸⁷ Ahmet Kızıl, ve Diğerleri, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar Yorumlar Muhasebeleştirme**, 1. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2013, s.79

⁸⁸ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s.14

⁸⁹ Karacan, s. 67

⁹⁰ Civan ve diğerleri, 2012, s.31

Örnek 2⁹¹: 2013 yılında, işletmenin 2012 yılı finansal tablolarının onaylanmasından önce işletme, çalışanların emeklilik planları ile ilgili tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin hesaplanmasında sistematik bir hata olduğunu fark etmiştir. Hatanın 2012 yılı başında işletmenin dağıtılmamış karlar üzerindeki kümülatif etkisi 1.400.000,00 TL fazladır. İşletme 31 Aralık tarihinde toplam 2.100.000,00 TL tutarında öz kaynak raporlamıştır.

Düzeltilme: Yukarıdaki örnek 1'e göre; bu büyüklükteki bir hata, finansal tablo kullanıcılarına alacakları kararlara ekonomik olarak etkilemeyecektir. Fakat örnek 2' ye göre yapılan hata oldukça önemli ve finansal tablo kullanıcılarının alacağı kararları etkileyecek niteliktedir.

3.2.4. Finansal Durum Tablosu

Finansal durum tablosunda sunulacak bilgilerin niteliği ve sunum yöntemleri bu bölümde yer alır, işletmelerin belirli bir tarihteki varlık, borç ve özkaynaklarını gösterir.

Finansal durum tablosunda, asgari olarak, aşağıdakileri temsil eden kalemler yer alır.⁹²

- Nakit ve nakit benzerleri
- Ticari ve diğer alacaklar
- Finansal varlıklar ((a), (b), (j) ve (k) bentlerinde gösterilen tutarlar hariç)
- Stoklar
- Maddi duran varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarları düşülmüş maliyetiyle izlenen canlı varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar
- İştiraklerdeki yatırımlar
- Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar

⁹¹ Civan ve diğerleri, 2012, s.31

⁹² IASB, s. 31

- Ticari ve diğer borçlar
- Finansal borçlar ((l) ve (p) bentlerinde gösterilen tutarlar hariç)
- Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar
- Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları (bunlar her zaman uzun vadeli borç ve duran varlık olarak sınıflandırılır)
- Karşılıklar
- Kontrol gücü olmayan paylar (özkaynaklar içerisinde yer alır ve ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarından ayrı olarak sunulur)
- Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarı

Bu kalemlerin sunum şekli veya sırasıyla ilgili olarak bu standartta zorunlu bir format veya koşul belirtilmemekle birlikte işletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılmasının sağlamak amacıyla ek kalemler veya benzer kalemler bir arada toplanarak sunulabilir. Ancak işletme dönen ve duran varlıklarını nakde dönüşme, kısa ve uzun vadeli borçlarını geri ödeme süresini temel alarak sunmalıdır. Güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sunumu sağlayan istisnai durumlar hariç aşağıdaki dönen ve duran varlık ayırımına ve kısa - uzun vadeli borç ayırımına uyulur. İstisnai durumlarda ise 'geniş kapsamlı likidite' sıralaması uygulanır.⁹³

Örnek 1⁹⁴: X işletmesi 1 Ocak 2012 tarihinde 3.000.000,00 TL ödeyerek yıllık % 10 oranında faiz getirisine sahip tahvili ihraç tarihinde satın almıştır. Faizler her yıl 1 Ocak tarihinde ödenmektedir. Anapara ödemeleri ise 31 Aralık 2013 tarihinde başlamak üzere her yıl 1.000.000,00 TL eşit taksitlerle ödenecektir.

Düzeltilme: X işletmesi 31 Aralık 2012 tarihli Finansal Durum Tablosunda 300.000,00 TL'lik (1.000.000,00 x % 10) tahakkuk eden faiz gelirini ve 2013 yılına ilişkin 1.000.000,00 TL'lik anapara alacağını dönen varlık olarak sınıflandırmalıdır.

Bir yükümlülük, normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi bekleniyorsa, öncelikli olarak ticari amaçla elde tutuluyorsa, raporlama tarihinden sonra 12 ay içerisinde

⁹³ Karacan, s. 68

⁹⁴ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, **KOBİ'lerde Finansal Raporlama**, 1. Baskı, Türmob Yayınları, Ankara 2012, s.51

ödenecekse ve işletme raporlama tarihinden sonra en az 12 ay içinde borcun ödenmesini ertelemeyi sağlayacak koşulsuz bir hakka sahip değilse kısa vadeli olarak sınıflandırılır.⁹⁵

3.2.5. Kapsamlı Gelir Tablosu

Bu bölüm, ilgili hesap dönemine ilişkin toplam kapsamlı kârın tek bir veya iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin hükümleri içerir. Sözü edilen tablolarda sunulması gereken bilgiler ile bu bilgilerin nasıl sunulması gerektiği bu bölümde ele alınmaktadır.

Kapsamlı Gelir Tablosunda en az bir dönem ilişkin aşağıdakileri temsil eden kalemlere yer verilir.⁹⁶

- Hasılat
- Finansman giderleri
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin kâr veya zararlarındaki paylar
- Vergi Giderleri,
- Durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak;
 - Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr/zararı
 - Durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya elden çıkartılacak grubunun satışında satış maliyetleri düşüldükten sonra gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirmeden doğan vergi sonrası kâr/zarar
- Kâr veya zarar
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar
- Toplam kapsamlı kâr

⁹⁵ IASB, s.32

⁹⁶ Civan ve diğerleri, s.44

İşletme performansının daha iyi anlaşılması için ek kalemler, başlıklar ve ara toplamlar verilebilir. Ancak herhangi bir gelir veya gider kalemi olağandışı olarak sınırlandırılmaz.⁹⁷

Kapsamlı Gelir Tablosunda veya dipnotlarında sunulacak bilgiler:⁹⁸

- Stokları satış fiyatından, tamamlanma ve satış maliyetleri düşüldükten sonraki tutarlara indirgenmesi için ayrılan karşılıklar ve bunların iptalleri
- Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonraki değere indirgenmesi için ayrılan karşılıklar ve bunların iptalleri
- İşletme faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması maliyetleriyle ilgili karşılıklar ve iptalleri
- Maddi duran varlık elde çıkartma kâr/zararları
- Yatırımları elden çıkartma kâr/zararları
- Durdurulan faaliyetler
- Yasal uzlaşmalar (tavsiye vb.)
- Diğer karşılıklar ve iptalleri

3.2.6. Özkaynak Değişim Tablosu İle Gelir Ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Bu bölüm, işletmelerin özkaynaklarında dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin özkaynak değişim tablosunda ya da belirli koşulların sağlandığı ve işletmelerce tercih edildiği durumlarda gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda sunulmasına ilişkin hükümleri içerir.⁹⁹

⁹⁷ Karacan, s. 70

⁹⁸ Karacan, s. 70

⁹⁹IASB, s. 38

3.2.6.1. Özkaynak Değişim Tablosu

Bir işletmenin dönem kârını ya da zararını, dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, muhasebe politikalarındaki değişiklikleri ve dönem içinde muhasebeleştirilmiş hataların düzeltilmesinin etkileri, dönem içinde ortakların yatırım tutarlarını ve pay sahiplerine verilen temettü ve diğer dağıtım tutarlarını özkaynak değişimi bir işletmenin özkaynak değişim tablosu hazırlaması zorunludur. Dönem içinde işletmenin özkaynağında olan değişimler sadece kâr veya zarardan, temettü ödemelerinden, önceki dönemlere ait hata düzeltmelerinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanması durumunda, işletme beraber bir gelir ve geçmiş yıllar kârı tablosunu göstermeyi tercih edebilir. Özkaynak değişim tablosu, öz-kaynaktaki tüm değişiklikleri ya da, hissedarlar ile yapılan işlemler haricindeki, özkaynak değişikliklerini göstermelidir.¹⁰⁰

Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgilere yer verilir:¹⁰¹

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, dönemin toplam kapsamlı kârı
- Her bir özkaynak kalemi için ayrı ayrı sunulan, Bölüm 10 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*'a göre gerçekleştirilen geriye dönük uygulama veya düzeltme işlemlerinin etkisi
- Her bir özkaynak kalemi için ayrı ayrı sunulan ve aşağıdakiler itibarıyla ayrıştırılarak raporlanan, dönem başındaki ve dönem sonundaki defter değerlerinin birbiriyle mutabakatı:
 - Kâr veya zarardan kaynaklanan değişimler
 - Diğer kapsamlı gelir kalemlerinden kaynaklanan değişimler
 - Pay ihraçları, işletmenin kendi paylarını geri almasına ilişkin işlemler, temettüleri ve işletme sahiplerine yapılan diğer dağıtımlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırımlardan ve yatırımcılara dağıtılan

¹⁰⁰ Karacan, s.71

¹⁰¹ IASB, s. 38

temettü ve benzerlerinden kaynaklanan değişimler ile bağlı ortaklıklardaki paylarda kontrol kaybı ile sonuçlanmayan değişikliklerden kaynaklanan değişimler

3.2.6.2. Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu, dönem kâr veya zararını ve dönem içerisinde dağıtılmamış kârlarda meydana gelen değişimleri gösterir.¹⁰²

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda, Bölüm 5 Kapsamlı Gelir Tablosu uyarınca açıklanması istenen bilgilere ek olarak aşağıdaki bilgilere de yer verilir¹⁰³

- Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi başındaki tutarı
- Dönem içerisinde açıklanmış ve ödenmiş olan veya ödenebilir durumda bulunan temettüler
- Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler
- Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi sonundaki tutarı

3.2.7. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosunda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konuları bu bölümde düzenlenmektedir. Nakit akış tablosu, işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstermek suretiyle, raporlama döneminde işletmelerin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sağlar.¹⁰⁴

¹⁰² IASB, s. 39

¹⁰³ Civan ve diğerleri, s.50

¹⁰⁴ IASB, s. 40

3.2.7.1. İşletme Faaliyetleri

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları başlıca gelir getiren faaliyetlerden elde edilir. Bunlar genellikle kâr/zararın tespitinde göz önünde bulundurulmuş işlem ve olaylardan kaynaklanırlar,¹⁰⁵

- Mal ve hizmetlerin satışından sağlanan nakit girişleri
- İsim hakkı, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri
- Mal ve hizmet tedarikçilerine yapılan ödemeler sonrası nakit çıkışları
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler için nakit çıkışları
- Finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilgili olmayan vergi iadeleri
- Alım satım ve ticari amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit giriş-çıkışları

3.2.7.2. Yatırım Faaliyetleri

Yatırım faaliyetleri giderlerin ne dereceye kadar gelecekte gelir ve nakit akışları yaratması planlanan kaynaklar için yapıldığını gösterir,¹⁰⁶

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların elde edilmesiyle ilgili nakit çıkışları ve satılmalarıyla ilgili nakit girişleri
- Başka bir işletmeyi iştirak etmek veya borçlanma araçlarının elde etmek için ve iş ortaklığına katılmak için yapılan nakit çıkışları ile bunların satışından elde edilecek nakit girişleri
- Üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit giriş çıkışları
- Alım - satım ve ticari amaçla elde tutulanlar ile finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon ve swap sözleşmelerine ait giriş çıkışları

¹⁰⁵ Karacan, s. 73

¹⁰⁶ Karacan, s. 74

3.2.7.3.Finansman Faaliyetleri

Bir işletmenin finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları aşağıdaki işlemler sonucunda oluşabilir.¹⁰⁷

- Hisse senetleri ve özkaynağa dayalı diğer finansal araçların ihracı veya geri ödenmesiyle ilgili nakit hareketleri
- Tahvil, kredi, senet, bono, mortgage ve diğer uzun vadeli borçlanma araçlarının ihraç ve ödenmesiyle ilgili nakit giriş-çıkışları
- Finansal kiralama ile ilgili kalan borçların azaltılmasıyla ilgili kiracının yaptığı ödenmelerin neden olduğu nakit çıkışları

3.2.7.4. Nakit Akışlarının Raporlanması

İşletmeler nakit akış tablolarını iki yöntemle raporlayabilmektedir:¹⁰⁸

- Brüt nakit girişleri ile brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların açıklandığı direkt (brüt) yöntemle göre veya
- Kâr/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecekle ilgili işletme faaliyetlerinden kaynaklanan tahakkuk ve ertelemelerin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili gelir ve gider kalemlerinin etkilerine göre düzenlendiği dolaylı (net) yöntemle göre

3.2.8. Finansal Tablo Dipnotları

Bu bölüm, finansal tablo dipnotlarında sunulması gereken bilgilere ilişkin genel ilkeleri ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konularını düzenlemektedir. Dipnotlar, kapsamlı kapsamlı gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosu (sunulduysa), gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu (sunulduysa), özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda yer alanlara ek olarak sunulması gereken bilgileri içermektedir. Dipnotlarda, sözü edilen tablolarda yer alan kalemlere yönelik metinsel açıklamalara veya ilgili kalemlere ilişkin alt sınıflara (detaylara) ve bu tablolarda muhasebeleştirme koşullarını taşımayan kalemlere ilişkin

¹⁰⁷ Karacan, s. 74

¹⁰⁸ Karacan, s. 75

bilgilere yer verilir. Bu bölümde yer alan hükümlerin yanı sıra, bu Standardın neredeyse diğer tüm bölümlerinde, normal koşullarda dipnotlarda yapılması gereken çeşitli açıklamalarda bulunulması talep edilmektedir.¹⁰⁹

Dipnotlar, finansal tablolarda sunulan bilgilere ek olan bilgileri içerirler. Dipnotlar bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya detaylarını ve bu tablolarda raporlanmak için gerekli nitelikleri taşıyan kalemler hakkında bilgiler sağlar. Dipnotlar:

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan esasları ve özel muhasebe politikaları ile ilgili bilgiler sunar
- Finansal tablolarda sunulmamış, ancak standartta öngörülen bilgileri açıklar
- Finansal tablolarda yer almayan, fakat buradaki herhangi bir kalemin anlaşılması için gerekli olan ek bilgileri sağlar
- Dipnotlar, uygulama açısından mümkün olduğu ölçüde tutarlı sunulur ve finansal tabloda her bir kalemin dipnot açıklamasına ilişkin bir atıf bulunur

Dipnotlar genellikle şu sırada sunulmaktadır.¹¹⁰

- Finansal tabloların KOBİ standartlarına uygun olduğuna dair bildirim
- Uygulanan muhasebe politikalarının özeti
- Her bir kalemin finansal tablolardaki sunuluş sırasına uygun olarak dipnot sıralaması
- Diğer açıklamalar. Burada finansal olmayan bilgiler ile pay sahiplerine dağıtılacak olan temettüler, hisse başına kâr ve muhasebeleştirilmemiş kümülatif imtiyazlı temettü tutarları gibi veriler açıklanır.

¹⁰⁹ IASB, s. 45

¹¹⁰ Karacan, s. 76

Muhasebe politikalarının açıklanması:

- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçme esasları
- Tercihe bağlı muhasebe politikalarında benimsenmiş olan seçenek
- Finansal tabloların açıklanmasını kolaylaştıracak diğer ilgili politikalar

İşletmenin gelecekle ilgili risk ve belirsizlikleri varsa, bunların temel kaynakları ve bu durumun izleyen mali yılda varlıkların veya borçların defter değerinde ne ölçüde düzeltme gerektirebileceği açıklanır. Ayrıca dış kaynaklı sermaye yükümlülükleri varsa, bunların niteliği ve yapısı da yine dipnotlarda belirtilir.

Finansal tablo dipnotlarına ilişkin bilgiler, temel finansal tabloları desteklemek amacıyla sağlanır. Notlar muhasebe politikalarının özetini, verilen kararlarla ilgili bilgileri, tahmindeki belirsizlik ile ilgili bilgileri kapsar. Notlar tutarlı olarak sunulmalı ve özellikle koşullu yükümlülükler ve varlıklar, teklif edilen temettüleri ve finansal olmayan açıklamalar gibi açıklanması gereken kalemleri içermelidir.¹¹¹

3.2.9. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölümde, KOBİ'lerin hazırlayacağı konsolide finansal tablolara ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Konsolide finansal tablo hazırlanması gerekliliği ile konsolidasyon prosedürleri incelendiğinde gerek kontrol kavramının ve gerekse konsolidasyon metodlarının UMS 27 ile aynı olduğu anlaşılmaktadır. Bu standardı uygulayacak işletmelerin bireysel finansal tablo hazırlamaları durumunda ise, UMS 27 den farklı olarak finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslara atıfta bulunulmayarak, bağlı ortaklık sermayesinde sahip olunan payların maliyetleri yahut da makul değerleri üzerinden değerlendirilmesine hükmedilmiştir. Taslağın finansal araçlara ilişkin bölümünde görüldüğü gibi, esasen özsermaye araçlarının değerlendirilmesi konuya ilişkin UMS 39'dan farklı olarak daha basit esaslara bağlanmış ve taslağın söz konusu bölümünde de özsermaye araçlarının maliyetleri ya da makul değerleri ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda, Taslak, bireysel finansal tablo hazırlayan ana ortaklıkların

¹¹¹ Karacan, s. 77

orijinal UFRS'de olduğu gibi, bağlı ortaklık paylarının muhasebeleştirilmesinde farklı bir yol izlenmiş ancak kendi içinde bir tutarlılık sağlamıştır.¹¹²

Konsolide tabloların sağlıklı olarak düzenlenebilmesi için işletmelerin tabloların aynı raporlama dönemine ait ve aynı tarihli olmalı, aynı muhasebe politikalarına göre düzenlenmiş veya düzeltilmiş olanların kullanılması gerekir. Bağlı ortaklık gelir ve giderleri, edinme tarihinden itibaren kontrol gücünü kaybetme tarihine kadar konsolide mali tablolara dahil edilir. Bağlı ortaklık sıfatını kaybeden işletme (iştirak veya müşterek yönetime tabi işletme konumuna gelmemesi kaydıyla) finansal varlık olarak muhasebeleştirilir. Bağlı ortaklık sıfatının kaybedildiği tarih itibarıyla ilgili işletmenin defter değeri, finansal varlığın ilk muhasebeleştirme değeri olarak alınır. Grup içi işlemler nedeniyle oluşan kâr/zararın tamamı elimine edilir. Azınlık paylan özkaynaklar içerisinde ana ortaklığın paylarından ayrı olarak gösterilir. Grubun kâr/zararındaki azınlık paylan da kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak açıklanır. Azınlık paylarına isabet eden zarar, bazı durumlarda bağlı ortaklığın özkaynaklardaki payını aşabilir. Azınlık pay sahiplerinin zararı karşılamaya yönelik bağlayıcı bir yükümlüğünün veya ilave yatırımlar yapabilmek gücünün olması durumları hariç, söz konusu zarar fazlası ve özkaynaklardaki ek zararlar bağlı ortaklığın çoğunluk payından mahsup edilir. Konsolidasyona tabi şirketin daha sonra kâra geçmesi durumunda, daha önce mahsup edilen tutara ulaşınca kadar tüm kârlar çoğunluk payına ilave edilir.¹¹³

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

Ana ortaklığın, doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olduğu durumda, ilgili işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilir. Sözü edilen varsayım, ilgili oy haklarının kontrolle sonuçlanmadığının ispat edilebildiği bazı istisnai durumlarda göz ardı edilebilir.

¹¹² Karacan, s. 77

¹¹³ Karacan, s. 79

Aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda, oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olursa bile kontrolün mevcut olduğu kabul edilir:¹¹⁴

- Diğer pay sahipleriyle yapılan anlaşma gereğince oy haklarının yarıdan fazlası kontrol edilmektedir.
- Bir düzenleme veya sözleşme uyarınca işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü bulunmaktadır.
- İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulu veya eşdeğer yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahiptir.
- İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulunda veya eşdeğer yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücüne sahiptir.

KOBİ'lerin konsolide finansal tablo hazırlamaları hususunun UMSK'ca zorunlu tutulması ve konsolide finansal tablo hazırlanmadığı sürece KOBİ Standartlarına uyumun sağlanamamasının, özellikle Türkiye KOBİ'lerinin içinde bulunduğu zaaflar ve muhasebe ile finansal raporlamaya ilişkin zayıf bilgi sistem ve altyapıları göz önünde bulundurulduğunda, olumsuz bir husus olduğu, esas olarak konsolide finansal tablo düzenlenmesi zorunluluğunun, yerel otoritelerce belirlenmesinin daha uygun olacağı söylenebilir.¹¹⁵

¹¹⁴ IASB, s.47

¹¹⁵ Karacan, s. 80

Örnek¹¹⁶: A işletmesi B işletmesinin hisse senetlerinin %75'ini 100.000,00 TL vererek 01.01.2010 tarihinde satın almıştır. A ve B işletmelerinin Finansal Durum Tabloları aşağıdaki gösterilmiştir. A işletmesi ana işletme, B işletmesi bağlı işletmedir.

	01.01.2010	01.01.2010
BİLANÇOLAR	A İŞLETMESİ	B İŞLETMESİ
Diğer Varlıklar	180.000,00	150.000,00
Bağlı Ortaklık	100.000,00	0,00
Varlık Toplamı	280.000,00	150.000,00
Borçlar	20.000,00	30.000,00
Sermeye	100.000,00	80.000,00
Diğer Kârlar	160.000,00	40.000,00
Kaynak Toplamı	280.000,00	150.000,00

Düzeltilme:

Şerefiye = Satın alma maliyeti – satın alınan şirketin net varlıkları x satın alma oranı

$$= 100.000,00 - 120.000,00 \times 0,75 = 10.000,00 \text{ TL}$$

KOBİ'ler için UFRS' ye göre şerefiyenin yararlı ömrü 10 yıl olarak belirlendiğinden, ana işletme, şerefiyeyi on yıl boyunca azalacak ve itfa giderini de gelir kendi kapsamlı gelir tablosunda gösterecektir.

$$\text{Şerefiyeye ait itfa gideri} = 10.000,00 / 10 = 1.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Azınlık payları} = \text{B işletmesinin öz sermayesi} - \text{A işletmesinden alınan pay}$$

$$= 120.000,00 - 90.000,00 = 30.000,00 \text{ TL}$$

¹¹⁶ Civan ve diğerleri, s.98

	01.01.2010	01.01.2010	
BİLANÇOLAR	A İŞLETMESİ	B İŞLETMESİ	KONSOLİDE
Diğer Varlıklar	180.000,00	150.000,00	330.000,00
Bağlı Ortaklık	100.000,00	0,00	0,00
Şerefiye			10.000,00
Varlık Toplamı	280.000,00	150.000,00	340.000,00
Borçlar	20.000,00	30.000,00	50.000,00
Azınlık Payı			30.000,00
Sermeye	100.000,00	80.000,00	100.000,00
Diğer Kârlar	160.000,00	40.000,00	160.000,00
Kaynak Toplamı	280.000,00	150.000,00	340.000,00

2010 yılı sonu itibariyle A ve B işletmelerinin Finansal Durum Tablosu ve gelir tabloları şu şekilde olacaktır. İşletmelerde kâr dağıtımını veya sermayeye dair bir değişiklik olmamıştır. A işletmesi B işletmesinden dönem içinde 40.000,00 TL'lik ticari mal satın almış ve dönem sonu itibariyle bu bedel halen ödenmemiştir. Konsolidasyondan doğan şerefiye itfa edilmiştir.

Tablo 3. 2: 31.12.2010 Tarihi İtibari İle A ve B İşletmelerinin Konsolide Bilanço ve Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu

BİLANÇO 31.12.2010	A İŞLETMESİ	B İŞLETMESİ	GELİR TABLOSU 31.12.2010	A İŞLETMESİ	B İŞLETMESİ
Diğer Varlıklar	190.000,00	170.000,00	Net Satışlar	170.000,00	140.000,00
Bağlı Ortaklık	100.000,00	0,00	STMM	-120.000,00	-100.000,00
Varlık Toplamı	290.000,00	170.000,00	Brüt Kâr	50.000,00	40.000,00
Borçlar	20.000,00	30.000,00	Diğer Giderler	-40.000,00	-20.000,00
Sermaye	100.000,00	80.000,00	Net Kâr	10.000,00	20.000,00
Diğer Kârlar	170.000,00	60.000,00	Azınlık Kârı	0,00	0,00
Kaynak Toplamı	290.000,00	170.000,00	Net Kâr	0,00	0,00

Kapsamlı gelir tablosu konsolidasyonunda, kapsamlı gelir tablosu kalemleri toplanmış ve ardından eliminasyon işlemi yapılmıştır. Eliminasyon işlemi yapılırken grup içi işlemler kapsamlı gelir tablosu kalemlerinden çıkarılmış olup malın satın alındığı işletmenin satış tutarından ve malı satın alan işletmenin satılan malın maliyeti tutarı içinden düşülmüştür. Diğer giderlerde görünen 1000,00 TL'lik fazlalığın nedeni şerefiyenin itfasından kaynaklanmaktadır.

$$\text{Azınlık Kârı} = \text{Satın alınan şirketin dönem kârı} \times (1 - \text{satın alma oranı})$$

$$= > 20.000,00 \times (1 - 0,75) = 5.000,00 \text{ TL}$$

Dönem kârından azınlık kârı düşülerek konsolide kâr bulunmuştur.

Tablo 3. 3: 31.12.2010 Tarihi İtibariyle A ve B İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

GELİR TABLOSU	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon		Konsolide
			A	B	
Net Satışlar	170.000,00	140.000,00		-40.000,00	270.000,00
STMM	-120.000,00	-100.000,00	40.000,00		-180.000,00
Brüt Kâr	50.000,00	40.000,00			90.000,00
Diğer Giderler	-40.000,00	-20.000,00			-61.000,00
Net Kâr	10.000,00	20.000,00			29.000,00
Azınlık Kârı	0	0			-5.000,00
Konsolide Kâr	0	0			24.000,00

Finansal durum tablosunun konsolidasyonu hesaplanırken finansal durum tablosu kalemleri toplanmış, grup içi alacak ve borçlar toplamlardan çıkarılmıştır.

10.000,00 TL olan şerefiyeden 2010 yılı itfa tutarı 1.000,00 TL düşülerek net tutar yazılmıştır.

Azınlık Tutarı = Dönem başı azınlık tutarı + Kapsamlı gelir tablosundaki azınlık kârı

$$= > 30.000,00 + 5.000,00 = 35.000,00$$

Konsolide Finansal Durum Tablosundaki sermaye, ana işletmenin sermaye tutarıdır. Dağıtılmamış kâr tutarı, ana işletmenin dönem başı dağıtılmamış kara konsolide net kâr tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 3. 4: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Konsolide Finansal Durum Tablosu

BİLANÇO	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon		Konsolide
			A	B	
Diğer Varlıklar	190.000,00	170.000,00		-40.000,00	320.000,00
Bağlı Ortaklık	100.000,00	0,00			0,00
Şerefiye (Net)					9.000,00
Varlık Toplamı	290.000,00	170.000,00			329.000,00
Borçlar	20.000,00	30.000,00	-40.000,00		10.000,00
Azınlık Payı					35.000,00
Sermaye	100.000,00	80.000,00			100.000,00
Diğer Kârlar	170.000,00	70.000,00			184.000,00
Kaynak Toplamı	290.000,00	170.000,00			329.000,00

3.2.10. Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar

Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçiminde ve uygulamasına bu bölüm yol gösterir. Ayrıca, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan hataların düzeltilmesi işlemlerini de içerir.

3.2.10.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder. Bu Standartta özel olarak ele alınan işlem, olay ve koşullar için bu Standart hükümlerinin uygulanması gerekir. Ancak, uygulanmaması durumunda işletme açısından

etkisi önemsiz olacak bir hükmün uygulanma zorunluluğu bulunmaz.¹¹⁷ Standardın özel olarak değinmediği işlem, olay veya koşullar için, işletme yönetimi aşağıdaki niteliklere sahip bilgileri sağlayan bir muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanmasında kendi iradesini kullanır.¹¹⁸

- Kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar açısından ihtiyaca uygun bilgi sağlayan
- Aşağıdaki koşulları karşılaması nedeniyle güvenilir olan:
- İşletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak göstermesi
- İşlem, olay ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil, ekonomik özünü de yansıtması
- Tarafsız, yani yanlılıktan arınmış olması
- İhtiyatlı olması
- Önem arz eden hiçbir açıdan eksikliği bulunmaması

Örnek¹¹⁹: Bir işletme 400,00 TL bedelle aldığı bir masayı gider olarak kaydetmiştir. İşletmenin maddi duran varlıklarının değeri 2.400.000,00 TL, cari yıla ilişkin kâr tutarı 1.400.000,00 TL'dir.

Düzeltilme: 400,00 TL bedelindeki maddi duran varlığın aktifleştirilmemesi, alınacak bir ekonomik kararı etkileyecek bir boyutta olmadığından işletme bu masanın bedelini aktifleştirmeyip, gider olarak kaydedebilir.

3.2.10.2. Muhasebe Politikalarında Değişiklik Durumu

Muhasebe politikalarındaki değişikliğin geçmişe dönük olarak uygulanması ile hataların mümkün olan en eski dönemden itibaren düzeltilmesi hususlarının, mali tablo

¹¹⁷ IASB, s. 52

¹¹⁸ IASB, s. 52

¹¹⁹ Aydın Karapınar ve diğerleri, **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2012, s.147

hazırlayıcıları için zor ve zahmetli bir çalışmayı da beraberinde getireceği açıktır. Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır. Muhasebe politikalarının geliştirilmesinde ihtiyaca uygun ve güvenilir finansal bilgi aktarımının sağlanması gözetilmelidir. Benzer işlemler için tutarlı muhasebe politikaları uygulanmalıdır. Ancak KOBİ standartlarının gerekli kılınması durumunda veya işlem ve olayların etkilerini finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunabilmek için işletme muhasebe politikalarını değiştirebilir. Örneğin, standartta politikalarla ilgili tercihler öneriliyorsa ve daha önce seçilmiş olan politikalar veya değerlendirme esasları değiştiriliyorsa, bu bir politika değişikliğidir.¹²⁰

Politika değişikliklerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki kurallara göre yapılır:¹²¹

- Standarttaki değişikliklerden kaynaklananlar, politika değişikliği hükümlerinde belirtilen şekilde
- Tam set UFRS'lerdeki bir değişiklikten kaynaklananlar, burada belirtilen geçiş hükümlerine göre
- Diğer tüm politika değişiklikleri - geçmişe dönük olarak bir düzeltme şeklinde muhasebeleştirilir

Bu Standartta yapılan bir değişikliğin cari dönem veya geçmiş dönemler üzerinde etkisinin olması ya da gelecek dönemleri etkileme ihtimali bulunması durumunda, aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:¹²²

¹²⁰ Karacan, s. 80

¹²¹ Karacan, s. 80

¹²² Karacan, s. 81

- Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği
- Cari dönem ve sunulan diğer dönemler için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı
- Sunulan dönemlerden önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarları
- (b) veya (c)'de yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda

3.2.10.3. Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik Durumu

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler, bir varlık veya borcun defter değerinde veya dönemsel kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi işlemlerinden kaynaklanan düzeltmeleri ifade eder. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgi veya gelişmeden kaynaklanmaları nedeniyle, nitelikleri itibarıyla hataların düzeltilmesi işlemlerinden farklılık arz eder. Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin muhasebe tahminindeki bir değişiklikten ayırt edilmesinin zor olduğu durumlarda, ilgili değişiklik muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik olarak kabul edilir.¹²³

Örnek¹²⁴: Bir işletme, 01.01.2003 tarihinde üretim yapmak üzere satın aldığı 1.600.000,00 TL'lik makinanın yararlı ömrünü 10 yıl olarak ve kalıntı değerini de sıfır olarak tahmin etmektedir. Uygulanacak amortisman yöntemi de doğrudan amortisman olarak belirlemiştir. Fakat işletme 31.12.2006 tarihinde bu makinanın yararlı ömrünü 12 yıl, kalıntı değerini de 400.000,00 TL olduğunu anlamıştır. Vergi uygulanmamıştır.

Düzeltilme: Yıllık amortisman tutarı ve ayrılan 3 yıllık amortisman tutarı şöyle hesaplanacaktır:

$$1.600.000,00 / 10 = 160.000,00 \text{ TL ve Üç yıllık amortisman tutarı:}$$

$3 \times 160.000,00 = 480.000,00 \text{ TL}$ dir. Dolayısıyla 01.01.2006 tarihinde net defter değeri şöyledir:

¹²³ IASB, s.55

¹²⁴ Civan ve diğerleri, s.108

$$1.600.000,00 - 480.000,00 = 1.120.000,00 \text{ TL}$$

31.12.2006 tarihinde amortisman tutarı:

$$=(\text{Net Defter Değeri} - \text{Kalıntı Değer}) / \text{Yararlı Ömür}$$

$$=(1.120.000,00 - 400.000,00) / 12 = 60.000,00 \text{ TL olacaktır.}$$

Yapılan düzeltmenin muhasebeleştirilmesi:

-----.../.../...-----		
730 Genel Üretim Giderleri	60.000,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar	60.000,00
-----.../.../...-----		

3.2.11. Temel Finansal Araçlar

Finansal araç, işletme için finansal bir varlığa başka işletmeler için ise finansal borca neden olabilen araçlardır. Bu sayılan özellikleri taşıması özelliğiyle aşağıdakiler finansal varlık olarak kabul edilmektedir,¹²⁵

- Nakit
- Vadeli ve vadesiz mevduat
- Ticari kıymetli evrak ve senetler
- Alacaklı ve borçlu olan (*cari*) hesaplar, senetler ve krediler
- Tahvil vb. borçlanma araçları
- Adi ve imtiyazlı hisse senedi ile benzer özkaynak araçları
- Teminata bağlanmış mortgage yükümlülükleri, geri alım sözleşmeleri ve aktiflere dayandırılmış varlık paketleri gibi varlık temelli menkul kıymetler

¹²⁵ Karacan, s.84

- Ödemesi nakit ve diğer finansal araç ile değerlendirilerek yapılabilecek opsiyonlar, haklar, garantiler, vadeli işlem sözleşmeleri (future ve forward sözleşmeleri gibi) ve faiz oranı takasları (faiz swapı)

Bir işletme bir finansal varlığı veya finansal borcu, sadece, kendisi bu aracın sözleşmeye dayalı hükümlerine taraf olduğu zaman muhasebeleştirir. Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, varlık veya finansal borç, işlem fiyatından ölçülür (gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık ve borçların ilk ölçümü esnasındakiler hariç, işlem maliyetleri dâhil olmak üzere). Bir finansman işleminde örneğin, ödeme normal iş koşullarının ötesine ertelenmişse veya piyasa oranı olmayan bir faiz oranı ile finanse edilmişse, söz konusu işlem, mal veya hizmet satışıyla ilişkili olarak meydana gelebilir. Anlaşma bir finansman işlemi ise, finansal varlık veya finansal borç, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülür.¹²⁶

Değerleme (Ölçüm); her raporlama tarihinde işletme aşağıdaki finansal araçları maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedelinden değer düşüklüğü çıkarılarak belirlenen değerden düşük olanı ile ölçer. Bu finansal araçlar aşağıdaki gibidir:¹²⁷

- Alacak, borç veya kredi gibi araçlar
- Net nakit olarak ödenmeyen ve bu değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilebilecek araçların özelliklerine sahip bir kredinin verilmesi veya alınmasına dair taahhütler
- Borsada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen özkaynak araçları ve uygulandıklarında bu değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilen araçların teslimine yol açacak şekilde bağlantılı sözleşmeler

Her raporlama tarihinde, işletme satış veya diğer tür elden çıkarmalarda gerçekleştirebileceği işlem maliyetleri için herhangi bir mahsup yapılmaksızın tüm finansal araçları (maliyet değeri veya itfa edilmiş maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilenler hariç) **gerçeğe uygun değer** ile ölçer ve bu değer üzerindeki değişiklikleri kâr/zararda muhasebeleştirir. İşletme, finansal varlık veya borcu elinde tutarken veya çıkarırken,

¹²⁶ IASB, s. 61

¹²⁷ Karacan, s. 85

sonraki ölçmelere dair politikasını, gerçeğe uygun değer üzerinden kâr/zarara yansıtma kategorisine girecek veya çıkacak şekilde değerlendirmelidir. Gerçeğe uygun değeri artık güvenilir bir şekilde ölçülemez duruma gelen bir özkaynak aracının değişim tarihindeki gerçeğe uygun değeri aracın yeni maliyeti olur ve gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebilir duruma gelinceye kadar, araç maliyet bedelinden değer düşüklüğü çıkarılarak ölçülür.¹²⁸

Örnek¹²⁹: Bir işletme 1\$ = 1,7 kuru üzerinden 100.000 \$ satın almış ve aracı kuruluşa da % 1,25 oranında komisyonu peşin ödemiştir.

Düzeltilme: Yabancı paranın dolar olması ve piyasası bulunması sebebiyle, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilmektedir. Bu nedenle ilk kayıt düzenlenirken işlem fiyatına işlem maliyetleri katılmaz ve komisyon tutarı gider olarak kaydedilir. Düzeltme sonrası yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/.../...-----	
100 Kasa	170.000,00
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	2.125,00
100 Kasa	172.125,00
-----/.../...-----	

Örnek¹³⁰: Bir işletme daha önce karşılık ayırdığı ve endirekt metodu kullandığı şüpheli ticari alacağının 375,00 TL'lik kısmını tahsil etmiştir.

Düzeltilme: Yapılan şüpheli kaydın ve ayrılan karşılığının iptalini şu şekilde yapılabilir.

-----/.../...-----	
100 Kasa	375,00
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	375,00
-----/.../...-----	
129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	375,00
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	375,00
-----/.../...-----	

¹²⁸ Karacan, s. 86

¹²⁹ Karapınar ve diğerleri, s. 166

¹³⁰ Civan ve diğerleri, s.140

3.2.12. Diğer Finansal Araçlar

Bölüm 11, temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgilidir. Bölüm 12, daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulanır. Sadece temel finansal araçlarla ilgili işlemler yapılması durumunda Bölüm 12 uygulanmaz. Ancak, sadece temel finansal araçları bulunan işletmeler de Bölüm 12'den muaf olduklarından emin olmak amacıyla söz konusu Bölümün kapsamını dikkate alırlar.¹³¹

Bir finansal varlık veya finansal borç, yalnızca işletme söz konusu finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğunda muhasebeleştirilir. Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bu değer, normalde işlem fiyatıdır.¹³²

Her bir raporlama döneminin sonunda, Bölüm 12 kapsamındaki tüm finansal araçlar gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu durumun istisnası aşağıdaki gibidir: Halka açık olarak işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri aksi belirtilmedikçe güvenilir olarak ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlar ve bu tür araçlarla bağlantılı olup, uygulandıklarında söz konusu araçların teslimine yol açacak sözleşmeler, maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür. Halka açık olarak işlem görmeyen ancak gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen özkaynağa dayalı bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçümü artık mümkün değilse, aracın güvenilir olarak ölçülebilen en son tarihteki gerçeğe uygun değeri aracın maliyeti olarak kabul edilir. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün oluncaya kadar varlık, maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.¹³³

Örnek¹³⁴: Bir işletme, büyük bir anonim şirket tarafından çıkarılan finansman bonosunu elinde tutmaktadır.

¹³¹ IASB, s. 74

¹³² IASB, s. 74

¹³³ IASB, s. 75

¹³⁴ Civan ve diğerleri, s.145

Düzeltilme: İşletme finansman bonosuna ilişkin bir finansal varlık muhasebeleştirilecektir. İşletme bononun vadesinde nakit elde etme konusunda sözleşmeye bağlı bir hakka sahiptir.

3.2.13. Stoklar

Stoklar, işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değerin düşük olanı üzerinden değerlendirilir.¹³⁵

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve yerine konması (getirilmesi) için yapılan diğer maliyetlerden oluşur. Vadeli olarak satın alınan stoklarda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark unsuru olan finansman gideri içerdiği takdirde, bu fark gider olarak muhasebeleştirilir. Sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetlerine üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayılarak dağıtılır. Stokların maliyetine alınmayan maliyetler: normalin üstünde gerçekleşen üretim giderleri, bir sonraki aşama için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetleri, stokların bulunduğu konuma gelmesi ile ilgili olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.¹³⁶ İşletme standart maliyet veya perakende yöntemleri gibi teknikleri, eğer sonuçlar fiili maliyete yaklaşıyorsa kullanabilir. Perakende yöntemde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt marjın düşülmesi ile bulunur.¹³⁷

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretim birimleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu maliyetler ayrıca hammaddelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleridir. Değişken genel üretim giderleri dolaylı malzeme ve

¹³⁵ IASB, s. 80

¹³⁶ Karacan, s. 92

¹³⁷ Karacan, s. 92

dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile doğru orantılı veya yaklaşık olarak doğru orantılı bir biçimde değişen dolaylı üretim maliyetleridir.¹³⁸

Stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilen maliyetler; normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri, satış giderleri şeklindedir.¹³⁹

Örnek¹⁴⁰:İşletme 31.12.2007 tarihinde elinde birim maliyeti 6.000,00 TL olan 20 adet sandalye bulundurmaktadır. Bu malların yeni modelleri çıktığı için dönem sonunda bu malların değerinin 5.400,00 TL olduğu anlaşılmıştır. İşletmenin elindeki mevcut sandalyenin birim satışından 80 TL satış giderinin olacağı tahmin edilmektedir. 31.12.2008 tarihinde 20 adet sandalyenin net gerçekleşebilir değeri 110.400,00 TL olduğu tahmin edilmektedir.

Düzeltilme:

Sandalyelerin tahmini satış fiyatı (20 x 5.400,00)	108.000,00 TL
Sandalyelerin tahmini satış gideri (20 x 80)	1.600,00 TL
Net gerçekleşebilir değer	106.400,00 TL
Maliyet bedeli (20 x 6.000,00)	120.000,00 TL
Stok değer düşüklüğü karşılığı	13.600,00 TL
-----/.../...-----	
624 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*	13.600,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	13.600,00
-----/.../...-----	

*Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap yer almamaktadır.

¹³⁸ IASB, s. 81

¹³⁹ IASB, s.82

¹⁴⁰ Ahmet Akgöz, "KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:14, Sayı:2, s.255

KOBİ-UFRS'ye göre karşılık giderinin ve iptal edilen karşılıkların, satışların maliyeti bölümünde açılacak olan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.¹⁴¹

31.12.2008 tarihinde 20 adet sandalyenin fiyatı 110.400,00 TL olarak öngörülüyorsa, bir önceki dönem gider olarak kaydedilen stok değer düşüklüğünün 4.000,00 TL'lik kısmı iptal edilecektir.

-----.../.../...-----	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	4.000,00
625 Stok Değer Düş. Karş. İptalleri	4.000,00
-----.../.../...-----	

Örnek¹⁴²: Bir işletme 40.000,00 TL'ye mal olan malını 50.000,00 TL'ye (%18 KDV hariç) peşin olarak satmıştır. Alınan bu malın önceki dönemde 4.000,00 TL değer düşüklüğü karşılığı bulunmaktadır.

Düzeltilme:

-----.../.../...-----	
100Kasa	59.000,00
600 Yurt İçi Satışlar	50.000,00
391 Hesaplanan KDV	9.000,00
-----.../.../...-----	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	36.000,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	4.000,00
153 Ticari Mallar	40.000,00
-----.../.../...-----	

3.2.14. İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölüm, iştiraklerin, konsolide finansal tablolarda ve ana ortaklık niteliğinde olmayan ancak bir veya daha fazla iştirakte yatırımı bulunan bir yatırımcının finansal

¹⁴¹ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:84, 2007, s.46

¹⁴² Akgöz, s. 256

tablolarında muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. İştirak, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, işletmedir. Yatırımcı, iştiraklerdeki tüm yatırımlarını, maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanarak muhasebeleştirir.¹⁴³

Maliyet yönteminde yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere yatırımın maliyetinden, Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer. Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve yatırım yapılan işletme tarafından dağıtılan diğer tutarları, söz konusu tutarların, dağıtımların iştirakin edinme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın, gelir olarak muhasebeleştirir. Yatırımcı, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iştiraklerdeki yatırımları, gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçer.¹⁴⁴

Gerçeğe uygun değer yönteminde iştirakteki yatırım ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, yatırımcı, söz konusu yatırımını işlem fiyatı ile ölçer. İşlem fiyatına, işlem maliyetleri dâhil değildir. Her bir raporlama tarihinde yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, gerçeğe uygun değer ile ölçer ve gerçeğe uygun değerdeki farkları kâr veya zararda muhasebeleştirir. Yatırımcı, gerçeğe uygun değeri, aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olmayan iştiraklerdeki yatırımları açısından maliyet yöntemini kullanır.¹⁴⁵

Örnek¹⁴⁶: Bir işletme, 15.07.2005 tarihinde diğer bir işletmenin % 30 hisse senetlerini 75.000,00 TL'den satın almıştır. Bu işletme aracı işletmeye 750,00 TL komisyon ödemiştir.

31.12.2006 tarihinde hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri 85.000,00 TL olmuştur. 31.12.2007 tarihinde ise hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri 84.000,00 TL olmuştur.

¹⁴³ IASB, s.82

¹⁴⁴ IASB, s.85

¹⁴⁵ IASB, s.88

¹⁴⁶ Karapınar ve diğerleri, s.248

Düzeltilme:

-----15/07/2005-----	
242 İştirakler	75.000,00
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	750,00
100 Kasa	75.750,00
-----.../.../...-----	
242 İştirakler	10.000,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	10.000,00
-----.../.../...-----	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	2.000,00
242 İştirakler	2.000,00
-----.../.../...-----	

3.2.15. İş Ortaklıklarındaki Paylar

İş ortaklıklarındaki paylar bölümünde, iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi ve de ana ortak konumunda olmayan ancak bir veya daha fazla iş ortaklığında ortak girişimci payı bulunan yatırımcının finansal tablolarında yer alan iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.¹⁴⁷

3.2.15.1. İş Ortaklıklarının Tanımı

Müşterek kontrol, bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Söz konusu kontrolün sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir. İş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler şeklinde olabilir.¹⁴⁸

3.2.15.2. Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

Bazı iş ortaklıklarının faaliyetleri; bir şirketin, ortaklığın, başka bir işletmenin veya ortak girişimcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulmasından ziyade, ortak girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımını içerir. Her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. Ayrıca, kendi

¹⁴⁷ IASB, s.89

¹⁴⁸ IASB, s.89

masraflarına ve borçlarına katlanır ve kendi yükümlülüklerini temsilen finansman sağlar. İş ortaklığının faaliyetleri ortak girişimcinin çalışanları tarafından ortak girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. İş ortaklığı sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış hasılatının ve yapılan ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkân sağlar.¹⁴⁹

3.2.15.3. Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

Müştereken kontrol edilen varlıklar iş ortaklığına verilmiş veya bunun için edinilmiş olan veya tahsis edilmiş olan, ortak girişimcilerin çeşitli varlıklarının ortak mülkiyetini kapsar.

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır.¹⁵⁰

- Varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış olarak, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı
- Üstlendiği yükümlülükleri
- İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı
- İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı
- İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri

3.2.15.4. Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler

Müştereken kontrol edilen işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir iş ortaklığıdır. Söz konusu işletme, ortak girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin

¹⁴⁹ IASB, s.89

¹⁵⁰ Recep Yılmaz, “UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE), İstanbul 2010, s.58

ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı Şekilde faaliyet gösterir.¹⁵¹

3.2.16. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan arsa veya binalar ile faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilen bazı hakların muhasebeleştirilmesi amacıyla bu bölüm uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul, mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak gibi amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir.

Kiracı tarafından faaliyet kiralaması kapsamında elde tutulan gayrimenkule ilişkin hak, sadece ve sadece, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan koşulları sağlaması ve kiracının gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerini ařırđ maliyete veya çabaya katlanmadan daima ölçebilmesi durumunda, bu bölüm uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp muhasebeleştirilebilir. Bu sınıflandırma seçeneği her bir gayrimenkul için ayrı ayrı değerlendirilir.

Muhasebeleştirmede maliyet modeli ve gerçeğe uygun değer yöntemi öngörülmektedir. KOBİ'ler için maddi varlıklardan farklı olarak yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflandırması yapmanın fayda getirecek bir husus olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Bir KOBİ'nin, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin, faaliyet sonuçlarına ne derecede etki yaptđı ve bu varlıklara ilişkin taslakta öngörülen zorunlu açıklamaların finansal tablo kullanıcılarına ne derecede fayda sağlayacağı hususu üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur. Ancak, özellikle emlak içi ile uğraşan KOBİ'ler için gerçeğe uygun değer modelinin kullanılması ve bu varlıklara ilişkin açıklanması gereken hususların finansal tablolarda yer almasının uygun olabileceği ve finansal bilgiyi kullanacaklara faaliyet sonuçlarına ilişkin daha gerçekçi bilgiler sunabileceği söylenebilir.¹⁵²

¹⁵¹ IASB, s.90

¹⁵² Karacan, s. 88

Örnek¹⁵³: Bir işletme 01.01.2010 tarihinde 360.000,00 TL'ye aldığı yatırım amaçlı binaları dönem sonunda değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme de binaların gerçeğe uygun değerinin 315.000,00 TL olduğunu tespit etmiştir.

Düzeltilme:

-----.../.../...-----	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	45.000,00
659.01 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-) *	
252 Binalar	45.000,00
252.02.Yatırım Amaçlı Binalar	
-----.../.../...-----	

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığından 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabının alt hesabı olarak çalıştırılmıştır.

Örnek¹⁵⁴: Bir işletme 01.01.2010 tarihinde 240.000,00 TL'ye aldığı yatırım amaçlı binaları dönem sonunda değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme de binaların gerçeğe uygun değerinin 210.000,00 TL olduğunu tespit etmiştir.

Düzeltilme:

-----.../.../...-----	
252 Binalar	30.000,00
252.02.Yatırım Amaçlı Binalar	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	30.000,00
649.01 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları (-) *	
-----.../.../...-----	

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığından 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabının alt hesabı olarak çalıştırılmıştır.

3.2.17. Maddi Duran Varlıklar

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 varlıklardır. Bu bölüm maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan

¹⁵³ Civan ve diğerleri, s.191

¹⁵⁴ Civan ve diğerleri, s.191

güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır¹⁵⁵.

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında kâr veya zarara yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça veya yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabilirse, maddi duran varlık olarak dikkate alınır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir (örneğin, bir binanın çatısı). Eğer bir maddi duran varlık kaleminin yenilenen parçasının işletmeye gelecekte yarar getirmesi bekleniyorsa, söz konusu parça ile ilgili maliyet oluştuğunda, bu kaleme ilişkin parçanın yenileme maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin (örneğin bir otobüs gibi) kullanımının devamı için parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değerinden çıkartılır. Bu, bir önceki büyük çaplı kontrolün maliyetinin, kalemin iktisabı veya inşası sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalem iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsuruna ilişkin maliyetin bir göstergesi olarak kullanılabilir. Arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kalemi, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür.

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı

¹⁵⁵ IASB, s. 90

- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili her türlü maliyet. Söz konusu maliyetler, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme boşaltma maliyetleri ile kurulum, montaj ve işlerliğin testine ilişkin maliyetleri kapsayabilir
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülük

Duran varlığın alımı için bir başka duran varlık veya finansal olmayan varlık devrediliyorsa, takas işleminin ticari nitelikte olmaması ve alınan veya devredilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenebilir olması koşuluyla, elde edilen varlığın maliyeti gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Ancak ne alınan ne de devredilen varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenemiyorsa, varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın defter değeri üzerinden ölçülür. Yeniden değerlendirme yedekleri özkaynağın bir parçasıdır. Bu yedeklerin, varlığın satılması durumunda kapsamlı kapsamlı gelir tablosunda geri dönüşümü yapılmaz.¹⁵⁶

Varlıklar, varlığın kalıntı değerinin ve varlığın ömrü ile ilişkili muhasebe tahminindeki değişikliğin göz önünde bulundurulması sonrası tahmini faydalı ömürleri boyunca amortisman tabi tutulurlar. Amortisman yöntemi varlığın ömrünü en iyi şekilde gösteren yöntem olmalıdır. Önem taşıyan ayrı unsurlar, ayrı olarak amortisman tabi tutulmalıdır. Bir maddi duran varlığın amortisman oranı yararlı ömrü esas alınarak belirlenir ve bu süreye sistematik olarak dağıtılır. Her döneme ait amortisman gideri bir başka varlığın maliyetine dahil edilmediği sürece kâr/zararda muhasebeleştirilir.

Bir varlığın kalıntı değeri, yararlı ömrü ve amortisman yöntemi her yıl yeniden gözden geçirilmelidir ve beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda bunlar değiştirilmeli ve muhasebe tahminlerindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca dönem sonunda maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığı gözden geçirilmeli ve ortaya çıkan değer düşüklüğü zararları Bölüm 26'ya uygun şekilde cari dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğü

¹⁵⁶ Karacan, s. 89

kayıpları için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar kâr/zarara dâhil edilmelidir. Finansal durum tablosu dışı bırakma işlemi, elden çıkarma işleminde ya da varlıktan geleceğe yönelik ekonomik fayda beklenmediğinde yapılmalıdır. Bu durum kazanç veya zararların dönem kârı veya zararında muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanabilir.¹⁵⁷

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak aşağıdaki bilgiler açıklanmalıdır:

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları
- Kullanılan amortisman yöntemleri
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutar
- Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, eklemeler, elden çıkarmalar, işletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün olduğunda yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferler, kâr veya zararda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları, amortisman ve diğer değişiklikleri ayrı ayrı gösteren mutabakatın açıklanması gerekmektedir.

Örnek¹⁵⁸: Zeytinyağı üretimi yapan bir işletme üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 85.000,00 TL'ye zeytin sıkma dekantörü ithal etmiştir. Söz konusu makine için ayrıca aşağıdaki maliyetlere katlanılmıştır. Ödeme yapılan maliyetler; Navlun bedeli: 9.900,00 TL, gümrük vergi ve masrafları: 17.000,00 TL, montaj masrafları: 3.540,00 TL, makine operatörüne mesleki eğitim: 1.400,00 TL'dir.

Düzeltilme: Bu bilgilere göre; makinenin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacak maliyet unsurları;

Fatura bedeli: 85.000,00 TL, navlun bedeli: 9.900,00 TL, gümrük vergisi: 17.000,00 TL, montaj masrafı: 3.540,00 TL, mesleki eğitim:1.400,00 TL olmak üzere

¹⁵⁷ Karacan, s. 90

¹⁵⁸ Mehmet Gençtürk, İsmail Çelik ve Nagihan Karaman, "Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) Karşılaştırılması" **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** Yıl: 2011/2, Sayı:14, s.281

TOPLAM: 116.840,00 TL ancak, mesleki eğitim gideri olarak gösterilir, maliyete girmez. Dolayısıyla 116.840,00 - 1.400,00 = 115.440,00 TL için düzeltme kaydı yapılır.

-----.../.../-----	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	115.440,00
05. Zeytin sıkma dekantörü	
100 Kasa	115.440,00
-----.../.../-----	

3.2.18. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar bölümünde, (Bakınız: Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*) ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: Bölüm 13 *Stoklar* ve Bölüm 23 *Hasılat*) dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir niteliktedir:

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme ile birlikte, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- İlgili hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesine veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması

Şerefiye dışında, işletme içi bir maddi olmayan duran varlık yaratılması, bir Araştırma veya Geliştirme aşamasını içerir. Araştırma geliştirme maliyetleri gerçekleştiği zaman ya gider olarak muhasebeleştirilir ya da alternatif olarak aktifleştirme yöntemi seçilir. Aktifleştirme yönteminde araştırma faaliyetleri doğrudan gider, geliştirme faaliyetleri ise belli bir kriterleri taşıması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve UMS 38'deki 51-67 arası maddeler uygulanır. İşletme içi yaratılan

markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listesi, eğitim faaliyetleriyle ilgili harcamalar, reklam ve promosyon giderleri, yeniden yapılandırma giderleri ile bir maddi duran varlık maliyetine dahil edilmeyen faaliyete başlama giderleri, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilemez.¹⁵⁹

İşletme birleşmesi kapsamında iktisap edilen bir maddi olmayan duran varlık, normal koşullarda, gerçeğe uygun değeri yeterli güvenilirlikle ölçülebiliyorsa, varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, işletme birleşmesi kapsamında iktisap edilen bir maddi olmayan duran varlık, yasal veya diğer sözleşmeye bağlı haklardan kaynaklandığında ve varlığın gerçeğe uygun değeri aşağıdakilerden biri nedeniyle güvenilir bir şekilde ölçülemediğinde, muhasebeleştirilmez:

- Varlık şerefiyeden ayırlamıyorsa veya
- Varlık şerefiyeden ayrılabilir durumda olmasına rağmen, aynı veya benzer varlıklar için bir takas işlemi kaydı veya bu işleme ait bir kanıt yoksa ve diğer taraftan gerçeğe uygun değer tespiti, ölçülebilir olmayan değişkenlere bağlıysa

Maddi olmayan bir duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Maddi olmayan duran varlıkların işletmeye net nakit girişi sağlaması, beklenen süre için öngörülen bir sınır olmaması durumunda, yararlı ömürleri sınırsız kabul edilir. Sözleşmeden veya yasadan doğan hakların yararlı ömrü bunlarda belirtilen süreyi geçemez, ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarları yararlı ömürleri boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi varlığın kullanıma hazır olduğunda başlar ve satış amaçlı olarak sınıflandırılması veya finansal durum tablosu dışı bırakılması durumunda sona erer. İtfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanım şeklini yansıtır. Ekonomik yararların kullanım şeklinin doğru olarak belirlenememesi durumunda doğrusal (normal) amortisman

¹⁵⁹ Karacan, s. 91

yöntemi uygulanır ve itfa değeri başka bir varlığın değerine dahil edilmedikçe, kâr/zararda muhasebeleştirilir.¹⁶⁰

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri genelde '0' kabul edilir. Ancak yararlı ömrün sonunda üçüncü bir şahıs tarafından satın alınacağına dair bir taahhüt varsa veya aktif bir piyasası varsa kalıntı değeri vardır. İtfa yöntemi ve kalıntı değeri her yılın sonunda mutlaka gözden geçirilir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilemez. Değer düşüklüğü zararları ise Bölüm 28'e göre belirlenir ve iptal edilir. Maddi olmayan duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da satışından gelecekte ekonomik bir faydanın beklenmediğinde Finansal durum tablosu dışı bırakılır ve kazanç veya zarar, kâr/zararda muhasebeleştirilir.¹⁶¹

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak aşağıdaki bilgiler açıklanır:¹⁶²

- Maddi olmayan duran varlıkların sınırlı mı yoksa sınırsız mı ömre sahip olduğu, sınırlı ömürlü olanların süresi ve itfa oranı ile itfa yöntemi, ayrıca itfa tutarının kaydedildiği gider kalemi
- Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri ile birikmiş itfa paylan (birikmiş değer düşüklüğü zararları tutara dâhil olarak)
- Dönemde maddi olmayan duran varlıklar içerisindeki hareketler, eklemeler, çıkarmalar, bunlara ait birikmiş itfa paylan ve birikmiş değer düşüklüğü zararları
- Devlet teşvikleri yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklar başlangıçtaki ve sonraki muhasebeleştirme yöntemi
- Kullanım hakkı sınırlı ve borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıklar varsa bunların defter değeri ve elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı

¹⁶⁰ Karacan, s. 91

¹⁶¹ Karacan, s. 91

¹⁶² Karacan, s. 92

- Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarı

Her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdaki hususlarda kamuoyuna açıklama yapılır:¹⁶³

- Yararlı ömür veya kullanılan itfa oranı
- Kullanılan itfa yöntemi
- Raporlama dönemi başı ve sonu itibarıyla brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile birleştirilmiş olarak)
- Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dâhil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi

Örnek:¹⁶⁴ Bir işletmenin, 31.12.2006 tarihi itibarıyla, maddi olmayan duran varlıklarında defter değeri 30.000,00 TL, birikmiş amortisman tutarı 8.000,00 TL değerinde araştırma geliştirme giderleri bulunmaktadır. İşletmenin geçmiş yıllar kârı bulunmaktadır ve bu işletme sonraki dönemde finansal tablolarını KOBİ-UFRS'ye göre düzenleyecektir.

Düzeltilme:

-----.../.../-----		
570 Geçmiş Yıl Kârları	22.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	8.000,00	
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri		30.000,00
-----.../.../-----		

Örnek¹⁶⁵: Bir işletmenin tüzel kişiliğini kazanmadan önce yaptıkları harcamalar 30.000,00 TL tutarındadır. İşletmenin tüzel kişiliğe geçerken düzenlediği resmi açılışa 18.000,00 TL ve ürün reklamı için de 45.000,00 TL harcama yapmıştır.

¹⁶³ IASB, s. 106

¹⁶⁴ Civan ve diğerleri, s.216

¹⁶⁵ Civan ve diğerleri, s.217

Düzeltilme:

-----	./././	-----
770 Genel Yönetim Giderleri		93.000,00
	102 Bankalar	93.000,00
-----	./././	-----

3.2.19. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

İşletme birleşmeleri ve şerefiye bölümü işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Edinen işletmenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve bu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara tahsis edilmesi hakkında yol gösterici hükümler içerir. Ayrıca, hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde şerefiyenin nasıl muhasebeleştirileceğine değinir.¹⁶⁶

İşletme birleşmesi, ayrı işletmelerin veya teşebbüslerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İşletme birleşmelerinin büyük bir çoğunluğunda edinilen olarak ifade edilen işletme, edinilen olarak ifade edilen bir ya da daha fazla işletmenin kontrolünü elinde bulundurur. Edinme tarihi, edinilen işletmenin edinilen işletme üzerindeki kontrolü etkin olarak elde ettiği tarihtir. İşletme birleşmesi, yasal, vergisel veya diğer nedenler açısından çeşitli şekillerde yapılandırılabilir. İşletme birleşmesi, bir işletmenin diğer bir işletmenin özkaynaklarını satın almasıyla, tüm net varlıklarını satın almasıyla, yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya diğer bir işletmenin birlikte birden fazla işletme oluşturan bazı net varlıklarını satın almasıyla oluşabilir.¹⁶⁷

İşletme birleşmesi; özkaynağa dayalı finansal araç ihracı yoluyla nakit, nakit benzerleri veya diğer varlıkların transfer edilmesi suretiyle ya da bunların bir karışımı ile gerçekleştirilebilir. Bu işlem, birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında olabileceği gibi bir işletme ile diğer işletmenin hissedarları arasında da olabilir. İşletme birleşmesi, birleşen işletmeleri ya da transfer edilen net varlıkları kontrol edecek yeni bir işletmenin oluşturulması ya da birleşen işletmelerden bir veya birkaçının yeniden yapılandırılmasını içerebilir.¹⁶⁸

¹⁶⁶ IASB, s.108

¹⁶⁷ IASB, s.108

¹⁶⁸ IASB, s.108

Bu bölüm aşağıdakiler hariç tüm işletme birleşmelerini muhasebeleştirirken kullanılır.¹⁶⁹

- Ortak kontrole tabi işletmelerin veya teşebbüslerin birleşmeler. Ortak kontrol, birleşen işletme veya teşebbüslerin hepsinin işletme birleşmesi öncesinde ve sonrasında nihai olarak aynı tarafça kontrol edilmesi ve bu kontrolün geçici olmamasıdır.

- Bir iş ortaklığının kurulması
- İşletme tanımına uymayan varlık grubunun edinimi

Satın alma yönteminin uygulanmasında aşağıdaki adımlar izlenir:

- Edinen işletmenin belirlenmesi
- İşletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi
- Edinme tarihinde işletme birleşmesi maliyetinin, elde edilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülükler ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara dağıtılmasıdır.

İşletme birleşmelerinde edinen işletmenin belirlenmesi gerekir. Edinen işletme, birleşme işlemi ile birleşmeye taraf olan diğer teşebbüsler veya işletmeler üzerinde kontrolü elde eden taraftır. Kontrol, bir teşebbüs veya işletmenin finansal veya faaliyet politikalarını yönetme gücünü, söz konusu teşebbüsün veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlayabilecek şekilde elinde bulundurmasıdır. Edinen işletmenin belirlenmesi bazı durumlarda zor olmakla birlikte, bir işletmenin edinen işletme olduğuna dair göstergeler genellikle bulunmaktadır. Örneğin:

- Birleşen işletmelerden birinin gerçeğe uygun değeri, diğer işletmenin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde büyükse o işletme genellikle edinen işletmedir.
- Birleşme, oy hakkı olan özkaynağa dayalı finansal araçların nakit veya diğer varlıklarla el değiştirmesiyle gerçekleşmişse, nakdi veya diğer varlıkları veren işletme genellikle edinen işletmedir.

¹⁶⁹ IASB, s.108

- İşletme birleşmesine taraf olan işletmelerden birisinin yönetim kadrosu, birleşme sonucu oluşan işletmenin yönetim kadrosunun seçiminde etkin olan taraf ise, yönetim kadrosu etkin olan işletme genellikle edinen işletmedir.¹⁷⁰

İşletme birleşmesinin maliyeti, yapılan değişim tarihinde elden çıkarılan varlıklar, gerçekleşen veya üstlenilen yükümlülükler ile elde edilen işletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı araçlar gerçeğe uygun değeri ile birleşmeyle doğrudan bağlantılı olan giderlerdir. Elde eden işletme birleşme maliyetlerini, birleşme tarihinde edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve koşullu borçların gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirmek suretiyle dağıtır. Satılmak üzere elde tutulan varlıklar, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek muhasebeleştirilir. Elde eden işletmenin kapsamlı kapsamlı gelir tablosu, edinilen işletmenin birleşme tarihinden sonra, birleşme maliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan gelir ve giderleri kapsayacak şekilde kârlarını ve zararlarını içermelidir. Elde eden işletme, edinilen işletmeye ait koşullu borçlan, ancak bunların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.¹⁷¹

Örnek: Üretim sektöründe faaliyet gösteren A₁ ve A₂ işletmeleri birleşme kararı almışlardır. Birleşme için katlanılan maliyet 55.000,00 TL'dir.

Düzeltilme:

-----.../.../...-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	55.000,00
-Şirket Birleşmeleri	
100 Kasa	55.000,00
-----.../.../...-----	

Örnek¹⁷²: A işletmesi, 12.12.2009 tarihinde 600.000,00 TL ödeyerek B işletmesinin % 90 hisse senetlerini satın almıştır. Bu tarihte B işletmesinin Varlıkları

¹⁷⁰ IASB, s.109

¹⁷¹ Karacan, s. 93

¹⁷² Volkan Demir, "KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Şirket Birleşmesi", VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 03-07 Mart, Ankara 2010, s.8

toplamı 1.500.000,00 TL ve Yükümlülükleri toplamı da 1.050.000,00 TL'dir. (B işletmesinin varlıkları ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri defter değerine eşittir.)

Düzeltilme: B işletmesinin net varlıklarının defter değeri 450.000,00 TL'dir. (1.500.000,00 – 1.050.000,00). KOBİ-UFRS'ye göre, defter değerini aşan satın alma maliyetinin varlık ve yükümlülüklerinin defter değerini gerçeğe uygun değerlerine eşitleyecek şekilde bu varlık ve yükümlülüklerle dağıtılması gerekir. Fakat B işletmesinin varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri net defter değerine eşit olduğundan,(fark 0) defter değerini aşan maliyetler şerefiyeden kaynaklanacaktır.

$$\text{Defter değerini aşan maliyet} = > 600.000,00 - (450.000,00 \times \%90) = 195.000,00$$

$$\text{Şerefiye} = 195.000,00 - 0 = 195.000,00 \text{ TL}$$

-----.../.../-----		
245 Bağlı Ortaklıklar	405.000,00	
261 Şerefiye	195.000,00	
102 Bankalar		600.000,00
-----.../.../-----		

3.2.20. Kiralamalar

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Varlığın kiracı açısından finansal ve faaliyet kiralamaları aşağıda başlıklar halinde açıklanacaktır.¹⁷³

3.2.20.1 Kiracı Açısından Finansal Kiralama

Aşağıdaki durumların varlığında finansal kiralamadan bahsedilir:¹⁷⁴

- Kiralama ile kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süreci sonucunda kiracıya geçmesi

¹⁷³ IASB, s.114

¹⁷⁴ Karacan, s.106

- Kiralayanın, kiralama sürecinin sonunda çok düşük bir bedelle kiralanan varlığın satın alma opsiyonunu kullanacağı beklemesi
- Mülkiyet kiracıya geçmeyecek olsa dahi, kira sürecinin kiralanan varlığın büyük bir bölümünü kapsaması
- Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariye, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin en az kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması
- Kiralanan varlığı üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması. Kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama işleminin sınıflandırılması yapılır ve kiralama süreci boyunca, kiraya veren ile kiracı, kiralama koşullarını değiştirmeye karar vermediği takdirde değiştirilmez. Böyle bir durumda kiralamanın sınıflandırılması yeniden değerlendirilir.

Kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak şu açıklamaları yaparlar:¹⁷⁵

- Kiralama konusu her bir varlık sınıfı için kiralama dönemi sonundaki net defter değeri
- Raporlama dönemi sonunda, gelecekteki her bir yıl için asgari kira ödemelerinin tutan
- Dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarı

3.2.20.2. Kiracı Açısından - Faaliyet Kiralaması

Kiracı, faaliyet kiralaması altında yapılan kira ödemelerim (sigorta ve bakım gibi olanlar hariç) başka bir sistematik yaklaşım kullanıcı için daha iyi bir şekilde faydaların zamanlamasını yansıtmadıkça, doğrusal yöntemle göre gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁷⁶

3.2.20.3. Kiraya Veren Açısından Finansal ve Faaliyet Kiralama

Kiraya veren açısından finansal kiralamada, finansal tablolar için UMS 17, hükümleri uygulanır. Faaliyet kiralamasında kiraya veren, faaliyet kiralaması konusu

¹⁷⁵ Karacan, s. 107

¹⁷⁶ Karacan, s. 107

varlıkları, finansal durum tablosunda bu varlıkların niteliğine göre sunar. Kira geliri, kira süresi boyunca doğrusal olarak Kâr/Zararda muhasebeleştirilir. Kira gelirlerinin elde edilmesi için katlanılan maliyetler ve amortisman gibi giderler, giderde muhasebeleştirilir.¹⁷⁷

Örnek¹⁷⁸: X işletmesi, 10.09.2009 tarihinde Y işletmesinden 360.000,00 TL'ye 1 yıllığına bir büro kiralamıştır. Sözleşmeye göre kiralar aylık olarak ve ay sonlarında bankadan havale yoluyla ödenecektir.

Düzeltilme:

-----30/09/2009-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
770.02 Kira Giderleri	
102 Bankalar	20.000,00
-----.../.../...-----	

Örnek¹⁷⁹: B İşletmesi 10.09.2009 tarihinde, aktifine kayıtlı bir dükkânı yıllık 360.000,00 TL'ye bir yıllığına A işletmesine kiraya vermiştir. Sözleşmeye göre kiralar aylık olarak ve ay sonlarında bankadan havale yoluyla ödenecektir.

Düzeltilme:

-----30/09/2009-----	
102 Bankalar	20.000,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	20.000,00
649.04 Kira Gelirleri	
-----.../.../...-----	

3.2.21. Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar

Bu bölüm, bu Standardın diğer bölümlerinin kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere, tüm karşılıklara (tutarları ve ödeme zamanları belirsiz borçlara), koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanır.¹⁸⁰

Bu bölümdeki hükümler, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz. Belirli koşullar altında

¹⁷⁷ Karacan, s. 107

¹⁷⁸ Karapınar ve diğerleri, s. 364

¹⁷⁹ Karapınar ve diğerleri, s. 365

¹⁸⁰ IASB, s. 122

yürürlüğe girecek sözleşmeler, tarafların hiçbir yükümlülüğünü yerine getirmediği veya her iki tarafın da yükümlülüğünü aynı ölçüde kısmen yerine getirdiği sözleşmelerdir. “Karşılık” kelimesi bazı durumlarda amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar gibi kavramlar için de kullanılmaktadır. Bu kavramlar, bir borcun muhasebeleştirilmesinden ziyade, varlıkların defter değerlerindeki düzeltme niteliğindedirler ve dolayısıyla bu bölüm kapsamında yer almazlar.¹⁸¹

Karşılık; raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması (yani kaynak çıkışının gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksek olması) ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumunda muhasebeleştirilir.¹⁸²

Karşılıklar, her bir raporlama tarihinde gözden geçirilir ve o raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutara ilişkin olarak yapılabilecek en gerçekçi tahmini yansıtabilecek şekilde düzeltilir. Karşılık, esas olarak bir varlığın maliyetinin bir parçası şeklinde muhasebeleştirilmediği sürece, önceden muhasebeleştirilmiş karşılık tutarlarına ilişkin yapılacak düzeltmeler, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.¹⁸³

Koşullu Yükümlülükler: Bunlar, finansal durum tablosunda yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez. Koşullu yükümlülüğün gerçekleşme olasılığının uzak olduğu durumlar haricinde, finansal etkiyle ilgili tahmin, zamanlama veya tutara ilişkin belirsizliklere dair göstergeler ve geri ödemenin olasılığı ile ilgili açıklama yapılmalıdır.¹⁸⁴ Koşullu Varlıklar: Bunlar, finansal durum tablosunda varlık olarak muhasebeleştirilmez. Finansal etkinin niteliği ve tanımı ile ilgili açıklamaları gerektirir.¹⁸⁵

¹⁸¹ IASB, s. 122

¹⁸² IASB, s. 122

¹⁸³ IASB, s.124

¹⁸⁴ Karacan, s. 111

¹⁸⁵ Karacan, s. 111

Tablo 3. 5: Koşullu Borçlar ve Koşullu Açıklamalar Tablosu

Koşullu Borçlarla İlgili Açıklamalar	Koşulu Varlıklarla İlgili Açıklamalar
Her bir koşullu borç sınıfı için: Raporlama tarihi itibarıyla bu borçların özet bir tanımı, Ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmin, Kaynak çıkışların tutar ve zamanlamasına ilişkin belirsizlikler, Borçların geri ödenme olasılığı, Bu açıklamaların yapılamaması durumunda, bunların açıkça ifade edilmesi,	İşletmeye ekonomik fayda girişi ihtimali varsa; Raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlığın özet bir tanımı, Varlığın ölçülebilen finansal etkisine ilişkin bir tahmin, Bu açıklamaların yapılamaması durumunda, bunların açıkça ifade edilmesi,

Kaynak: Karacan, s.110

3.2.22. Borçlar ve Özkaynaklar

Bu bölüm, finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymakta ve özkaynağa dayalı finansal araç yatırımcısı sıfatı ile (yani, ortak sıfatı ile) hareket eden bireylere veya diğer taraflara ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.¹⁸⁶

Özkaynak, işletmenin tüm borçlarını çıkardıktan sonra varlıklarında kalan paydır. İşletme özkaynak hisselerinin ve diğer özkaynak araçlarının ihraç ettiğinde özkaynak olarak muhasebeleştiği gibi, bir başka tarafın hisselerine karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğüne girdiğinde de özkaynak olarak muhasebeleştirir. İşletme özkaynakları, özkaynak hisselerinin ihracına ilişkin maliyetler düşüldükten sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek olan nakit veya diğer kaynakların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Eğer ödeme gecikirse ve paranın zaman değeri önemliyse, başlangıç ölçümü bugünkü değer esasına göre yapılır. Aktifleştirme veya hisse senetlerinin bedelsiz verilmesi, kişilerin elindekilerle orantılı olarak, hissedarlara yeni hisselerin ihraç edilmesidir. Hisse bölünmesi, bir şirketin mevcut hisselerinin birden fazla sayıya bölünmesidir. Her iki durumda da özkaynaklar toplamı değişmez.¹⁸⁷

¹⁸⁶ IASB, s.131

¹⁸⁷ Karacan, s. 111

3.2.23. Hasılat

Mal ve hizmet satışlarından sağlanan gelir ile işletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri de bu standartta hasılat olarak değerlendirilir.¹⁸⁸

Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır. Hasılat tutarı içerisinde, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda girişleri dâhil edilir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi hasılat değildir.¹⁸⁹

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşmanın esasında bir finansman işlemi niteliği taşıdığı durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, gelecekte elde edilecek tüm tahsilatların emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen bugünkü değeridir. Bir finansman işlemi, örneğin, alıcıya vade farksız bir satış yapılması veya satış bedeli olarak, alıcıdan, piyasa faiz oranının altında bir getiri oranına sahip bir alacak senedi alınması durumunda söz konusu olur.¹⁹⁰

Mal ve hizmet satışlarından elde edilen hasılat, aşağıdaki koşulların tümü karşılandığında muhasebeleştirilir:¹⁹¹

- İşletmenin alıcıya, malların mülkiyetine ilişkin önemli risk ve getirileri devretmiş olması ki bu risk devri genelde yasal tapunun devri veya mülkiyetin el değiştirmesi ile olur,
- İşletmenin, mülkiyetle ilişkilendirilen derecede yönetsel kontrolün sürdürülmemesi ve de satılan malların üzerinde etkin kontrol sağlanmaması,
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,

¹⁸⁸ Karacan, s. 113

¹⁸⁹ IASB, s.139

¹⁹⁰ IASB, s.140

¹⁹¹ Karacan, s. 113

- İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması ve işlemle ilişkili olarak yapılan veya yapılacak olan masrafların güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

İşletmenin mülkiyetle ilgili önemli riski elinde tuttuğu durumlarda hasılat muhasebeleştirilmez. Önemli risklerin taşındığına dair, örnek durumlar:¹⁹²

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında, satılan malların yetersiz performansına ilişkin yükümlülük taşıması,
- Belli bir satışın tahsilatı, alıcının malı bir başkasına satmasına bağlı olması,
- Satışların, varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın, henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması,
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alman vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

Örnek: Bir işletme 70.000,00 TL maliyetli malı 118.000,00 TL'ye KDV dâhil satmıştır.

Düzeltilme:

-----/...../.....	-----
100 Kasa		118.000,00
	600 Yurt İçi Satışlar	100.000,00
	391 Hesaplanan KDV	18.000,00
-----/...../.....	-----
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	70.000,00	
	153 Ticari Mallar	70.000,00
-----/...../.....	-----

¹⁹² Karacan, s. 113

3.2.24. Devlet Teşvikleri

Bu bölüm, her türlü devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi konusunu düzenlemektedir. Devlet teşvikleri, faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve devlet ile yapılan normal ticari işlemlerden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamamaktadır. Bu bölüm, vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde mevcut olan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır. Bu tür faydalara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir.¹⁹³

Devlet teşvikleri şu şekilde muhasebeleştirilir.

- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler, borç olarak muhasebeleştirilir¹⁹⁴.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS modeli kapsamında teşvikler, alınan veya alınacak olan varlıkların gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartlarına uyum zorunluluğu getirmeyen teşvikler, teşvikin alınmasının kesinleşip bunun alacak haline gelmesi ile muhasebeleştirilir, belirli performans şartlarına uyum zorunluluğu getiren teşvikler ise bu uyum koşullarının yerine geldiği anda muhasebeleştirilir. Bu bölümün konuya ilişkin

¹⁹³ IASB, s. 153

¹⁹⁴ IASB, s. 153

orijinal IFRS olan UMS 20'den kavramsal olarak farklılaşmadığı ancak finansal tablolarda yapılacak açıklamalara ilişkin basitleştirmelere gidildiği görülmektedir.¹⁹⁵

Örnek¹⁹⁶: Sanayi Bakanlığı Doğu Anadolu Bölgesinde yatırım yapan bir şirkete iki yıl içinde fabrika yapmak üzere, bedelsiz bir arsa tahsis etmiştir. Arsanın gerçeğe uygun değeri 500.000,00 TL'dir. İki yıl bitmeden fabrika inşası tamamlanmıştır.

Düzeltilme: Arsa alınırken yapılacak kayıt:

-----.../.../-----	
250 Arazi ve Arsalar	500.000,00
336 Diğer Çeşitli Borçlar	500.000,00
-----.../.../-----	

Teşvik inşaat (fabrika) yapmak üzere verildiğinden teşvik bedeli verilen süre (2 yıl) sonunda gelir olarak kaydedilir.

-----.../.../-----	
336 Diğer Borçlar	500.000,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	500.000,00
-----.../.../-----	

Örnek: Devlete ait bir banka KOBİ'lere yönelik, 100.000,00 TL krediyi üç ay sonra ödenmek üzere destek sağlamaktadır. Cari faiz oranı % 1'dir.

Düzeltilme: Verilen kredi belirli bir performans koşullu olduğundan teşvik bedeli gelir olarak kaydedilmektedir. Dolayısıyla üç ay sonra ödenecek teşvik bedelinin (100.000,00) bugünkü değeri bulunmalıdır. Bugünkü değer bulunduktan sonra nominal tutar ile arasındaki tutar teşvik tutarıdır. Teşvik tutarı da kredinin ödendiği ay gelir olarak kaydedilecektir.

$$\text{Paranın Bugünkü Değeri: } 100.000,00 / (1+0,01)^3 = 97.060,00$$

$$\text{Teşvik Tutarı} = 100.000,00 - 97.060,00 = 2.940,00 \text{ TL}$$

-----.../.../-----	
102 Bankalar	100.000,00
300 Banka Kredileri	97.060,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	2.940,00
-----.../.../-----	

¹⁹⁵ Karacan, s. 117

¹⁹⁶ Karapınar ve diğerleri, s. 431

3.2.25. Borçlanma Maliyetleri

Bu bölüm, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetleri aşağıdakileri içermektedir:¹⁹⁷

- Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlarda* tanımlandığı şekliyle etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmış olan faiz giderlerini
- Bölüm 20 *Kiralamalar* uyarınca muhasebeleştirilen finansal kiralamalara ilişkin finansman giderlerini
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farklarını

Borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak kâr/zararda muhasebeleştirilir ve dipnotlarda giderleştirme yönteminin benimsendiği açıklanır. Kullanılabilir hale gelmesi büyük ölçüde zaman alan varlıklarla ilişkilendirilen borçlanma maliyetleri ise giderleştirme yöntemi ve aktifleştirme yöntemlerinden birine göre muhasebeleştirilebilir. Giderleştirme yönteminin seçilmesi durumunda tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak kâr/zararda muhasebeleştirilir.¹⁹⁸

Örnek¹⁹⁹: Bir işletme 01.01.2001 tarihinde bir bankadan bir yıl vadeli ve % 3 faiz oranlı olmak üzere 10.000 dolar kredi almıştır. Söz konusu tarihte 1 dolar = 1,5 TL ve yılsonuna gelindiğinde 1 dolar = 1,7 TL'dir.

Düzeltilme:

-----01/01/2001-----	
100 Kasa	15.000,00
300 Banka Kredileri	15.000,00
-----.../.../...-----	

10.000 x % 3 = 300 Dolar ve 300 x 1,7 = 510,00 TL

¹⁹⁷ IASB, s. 155

¹⁹⁸ Karacan, s. 117

¹⁹⁹ Civan ve diğerleri, s.300

-----31/12/2001-----	
780 Finansman Giderleri	510,00
-----.../.../...-----	
300 Banka Kredileri	510,00

3.2.26. Hisse Bazlı Ödemeler

Bu bölüm, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesini ele almaktadır:²⁰⁰

- Özkaynağa dayalı finansal araçlar (paylar veya hisse opsiyonları dâhil) karşılığında mal veya hizmet edinilen, özkaynaktan karşılanan (özkaynağa dayalı) hisse bazlı ödeme işlemleri
- Mal veya hizmet tedarik edilen satıcılara karşı, elde edilen mal veya hizmetler karşılığında, pay veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına (veya değerlerine) dayalı bir tutarda borç altına girilen, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri
- Mal veya hizmet tedarik edilen ve ilgili anlaşmanın, işletmeye veya satıcıya, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da diğer bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesi seçeneklerini sunduğu işlemler

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, payların değer artış haklarını içerir. Örneğin, çalışanlara, ücret paketinin bir parçası olarak payların değer artış hakları verilebilir; böylelikle çalışanların, belirli bir dönem içerisinde işletmenin pay fiyatının belirli bir seviyenin üzerinde yükselmesine bağlı olarak, gelecekte, kendilerine özkaynağa dayalı finansal araç verilmesi yerine, nakit ödemede bulunulmasını talep etme hakkı doğar. Ya da çalışanlara, ya zorunlu olarak (örneğin, çalışmanın sona erdirilmesi) ya da çalışanın tercihine bağlı olarak geri alınabilen bir pay (hisse opsiyonlarının kullanılması

²⁰⁰ IASB, s.156

halinde ihraç edilecek olan paylar da dâhil olmak üzere) hakkı vermek suretiyle, gelecekte bir nakit ödeme elde etme hakkı verilebilir.²⁰¹

Çalışanlara yapılan hisse bazlı ödemelere anında hak kazanılması durumunda, çalışanın söz konusu hisse bazlı ödemeye koşulsuz olarak sahip olması için belirli bir hizmet süresini tamamlaması gerekmez. Aksine bir kanıtın bulunmadığı durumlarda, çalışana yapılan hisse bazlı ödemenin bedeli olarak sunulan hizmetlerin işletme tarafından elde edildiği varsayılır. Bu durumda, ödemenin yapıldığı tarihte, tamamen elde edilmiş hizmetler, özkaynaklarda ya da borçlarda söz konusu hizmetlere karşılık gelen artış tutarıyla birlikte, muhasebeleştirilir.²⁰²

Hisse bazlı işlemlerle ilgili olarak dipnotlarda: bir işletme finansal tablo kullanıcılarının dönem boyunca var olan her türlü hisse bazlı ödeme anlaşmalarının tanımını; hak edilmesi için gerekli koşullar; ihraç edilmiş opsiyonların azami süreleri veya ödeme yöntemleri (nakit olarak veya özkaynaktan) açıklar. Benzer hisse bazlı ödeme anlaşmalarında, bu bilgi toplu olarak açıklanabilir.²⁰³

Örnek:²⁰⁴ A anonim şirketi 15.05.2003 tarihinde 20.000,00 TL değerindeki makineyi kendi hisse senetleri üzerinden opsiyon hakkı tanıyarak 6.000 adet hisse senedi karşılığında satın almıştır. Sözleşme gereği ödeme 3 ay sonra olacaktır. Söz konusu üç ay sonraki 15.08.2003 tarihinde A şirketinin borsadaki değeri 5,5 TL/adet olduğu bilinmektedir. Satıcı firma üç ay sonra bedeli nakit olarak istemiştir.

Düzeltilme:

Üç ay sonra 2.000 adet hisse senedinin değeri: $6.000 \times 5,5 = 33.000,00$ TL olacaktır.

-----15/05/2003-----	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	20.000,00
331 Ortaklara Borçlar	20.000,00
-----15/08/2003-----	
331 Ortaklara Borçlar	20.000,00
253 Tesis Makine ve Cihazlar	13.000,00
100 Kasa	33.000,00
-----.../.../...-----	

²⁰¹ IASB, s. 156

²⁰² IASB, s.156

²⁰³ Karacan, s. 119

²⁰⁴ Karapınar ve diğerleri, s.451

3.2.27. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değeri, bu varlığın geri kazanılabilir tutarından daha fazla olduğunda ortaya çıkar. Bu bölüm, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi açısından bu Standardın diğer bölümlerinde kendilerine ilişkin hükümlerin yer aldığı aşağıdaki varlıklar hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.²⁰⁵

- Ertelenmiş vergi varlıkları
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar
- Bölüm 11 *Temel Finansal Araçlar* ve Bölüm 12 *Diğer Finansal Araçlar* kapsamındaki finansal varlıklar
- Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar

Stoklarda değer düşüklüğü, stokların defter değeri ile maliyeti düşürülmüş satış fiyatının karşılaştırılması suretiyle yapılabilir. Bir stok kalemi (veya benzeri kalemler grubu) değer düşüklüğüne uğramışsa, stoğun (veya grubun) defter değeri, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatına indirgenir. Bu indirgeme, değer düşüklüğü zararıdır ve anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.²⁰⁶

Stokların tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatlarının kalem kalem belirlenmesinin uygulamada mümkün olmaması durumunda, aynı üretim hattında üretilen, benzer kullanım amaçlarına veya nihai kullanıma sahip, aynı coğrafi bölgede üretilen ve pazarlanan stok kalemleri, değer düşüklüğünün değerlendirilmesi amacıyla yönelik olarak gruplandırılabilir.²⁰⁷

Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair göstergelerin olup olmadığı her dönemin sonunda gözden geçirilir. Bu göstergelerin bulunması durumunda,

²⁰⁵ IASB, s.162

²⁰⁶ IASB, s.162

²⁰⁷ IASB, s.162

işletme, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminde bulunmalıdır. Değer düşüklüğü göstergeleri dış bilgi kaynaklı ve iç bilgi kaynaklı olabilir.²⁰⁸

Şerefiyede değer düşüklüğü ise şerefiyenin, tek tek nakit yaratan birimlere (veya nakit yaratan birim gruplarına) dağıtılamaması durumunda, şerefiyenin test edilmesi amacıyla, aşağıdakilerden birinin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi suretiyle değer düşüklüğü test edilir:²⁰⁹

- Şerefiye, entegre edilmemiş bir edinilen işletmeye ilişkin ise, edinilen işletmenin bütünüdür. Edinilen işletmenin entegre edilmesi, söz konusu işletmenin yeniden yapılandırılması veya raporlayan işletmeye veya raporlayan işletmenin bağlı ortaklıklarına tamamen dağıtılması anlamına gelmektedir.
- Şerefiye, entegre edilmiş bir işletmeye ilişkin ise, entegre edilmemiş işletmeler hariç olmak üzere bir bütün olarak işletme grubudur.

Örnek²¹⁰: Bir işletme ürettiği A mamulünün tamamlanma maliyetini 70.000,00 olarak belirlemiştir. Yılsonuna gelindiğinde bu malın satış maliyetleri düşülmüş ve satış fiyatının 60.000,00 olduğu tespit edilmiştir.

Düzeltilme: İşletme aradaki fark kadar karşılık ayıracaktır.

-----.../.../...-----		
157 Diğer Stoklar	70.000,00	
	152 Mamuller	70.000,00
-----.../.../...-----		
654 Karşılık Giderleri (-)	10.000,00	
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	10.000,00
-----.../.../...-----		

²⁰⁸ Karacan, s. 104

²⁰⁹ IASB, s.167

²¹⁰ Civan ve diğerleri, s.314

3.2.28. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar, idareciler ve yönetim de dâhil olmak üzere çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli ifade eder. Bu bölüm, Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler* kapsamında yer alan hisse bazlı ödeme işlemleri dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu bölüm kapsamında yer alan çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıda belirtilen dört sınıfa ayrılmıştır:²¹¹

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatları dışındaki)
- İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: Çalışmanın sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatları dışındaki)
- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyecek faydalardır (işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma tazminatları dışındaki)
- İşten çıkarma tazminatları: Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır:
 - Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya
 - Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesidir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara aşağıda belirtilenler örnek olarak gösterilebilir:²¹²

- Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde

²¹¹ IASB, s.169

²¹² IASB, s.171

kullanılması beklenen kısa süreli ücretli izinler

- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir duruma gelecek kâr paylaşımı ve ikramiyeler ile
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar

Tanımlanmış katkı planları: İşletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkı payları ödediği ve söz konusu fonun, çalışanların mevcut ve geçmiş dönemlerde sunmuş oldukları hizmetlerle ilgili olarak sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlıklarının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğünün olmayacağı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin çalışanlara sağlanan fayda planlarıdır. Dolayısıyla, çalışan tarafından alınan işten ayrılma sonrası sağlanan fayda tutarı, işletme (ve belki çalışanın kendisi) tarafından işten ayrılma sonrası sağlanan fayda planına veya bir sigorta şirketine ödenen katkı tutarları ile bu katkılardan elde edilen yatırım getirileri birlikte dikkate alınarak belirlenir.²¹³

Tanımlanmış fayda planları: Tanımlanmış katkı planları dışında kalan işten ayrılma sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Tanımlanmış fayda planları uyarınca üzerinde anlaşılacak faydaları mevcut ve önceki çalışanlara sağlama yükümlülüğü, aktüeryal risk (faydaların maliyetinin tahmin edilenden fazla veya düşük olacağı) ve yatırım riski (faydaları fonlamak üzere tahsis edilmiş varlıkların getirilerinin tahminlerden farklı olacağı), esasen işletmeye aittir. Bahsi geçen yükümlülüklerle ilişkin tutar, aktüeryal veya yatırım varsayımlarının, tahmin edilenden iyi gerçekleşmesi durumunda azalabilir; aksi söz konusu olduğunda ise artabilir.²¹⁴

Örnek²¹⁵: İşletme çalışanlarının kira bedelinin aylık 1.600,00 TL'lik kısmını karşılamaktadır. Nisan ayında üretim departmanında çalışanlara 48.000,00 TL, yönetimde çalışanlara da 17.600,00 TL kira ödemesi yapılmıştır.

²¹³ IASB, s.171

²¹⁴ IASB, s.171

²¹⁵ Karapınar ve diğerleri, s.486

Düzeltilme: Kira giderinin karşılanması kısa süreli bir faydadır. Dolayısıyla gider olarak kullanılırlar.

-----15/04/2011-----	
730 Genel Üretim Giderleri	48.000,00
770 Genel Yönetim Giderleri	17.600,00
102 Bankalar	65.600,00
-----.../.../...-----	

3.2.29. Gelir Vergileri

Bu bölümde gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir. Finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve diğer olayların mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları bu bölüm uyarınca muhasebeleştirilir. Söz konusu sonuçlar, dönem vergisi ve ertelenmiş vergiden oluşur. Dönem vergisi, mevcut veya geçmiş dönemlerin vergiye tabi kârı (mali zararı) üzerinden ödenecek (geri alınacak) gelir vergisini ifade eder.²¹⁶

Mevcut ve geçmiş dönemlere ilişkin vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek vergi için dönem vergi borcu muhasebeleştirilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak hâlihazırda ödenmiş tutarın söz konusu dönemlere ilişkin ödenmesi gereken tutarı aştığı durumlarda, söz konusu fazla tutar varlık olarak muhasebeleştirilir. Mali zararın geçmiş dönem vergisinden mahsup edilmek üzere geriye taşınabildiği durumlarda, mahsup edilebilen fayda tutarına ilişkin dönem vergi varlığı muhasebeleştirilir. Vergi oranları, yürürlüğe girme sürecinin parçası olarak gerçekleşmesi gereken aşamaların söz konusu tutarları etkilemediği ve etkilemeyeceği olasılığının olduğu durumlarda, yürürlüğe girmesi kesine yakın olarak kabul edilir.²¹⁷ Vergiye esas değer; bir varlığın, borcun veya özkaynağa dayalı finansal aracın yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunu kapsamında ölçülmesidir. Farklı faaliyetler için ayrı ayrı vergi beyannamelerinin verildiği durumlarda, vergiye esas değer her bir vergi beyannamesine uygulanan vergi kanunlarına göre belirlenir.²¹⁸

²¹⁶ IASB, s.172

²¹⁷ IASB, s.182

²¹⁸ IASB, s.184

Örnek²¹⁹: İşletme 31.12.2010 tarihinde muhasebe kayıtlarını KOBİ-UFRS'ye göre düzenlemek istemektedir. Söz konusu tarihte işletmenin kıdem tazminatı yükümlülüğü 160.000,00 TL'dir. Ertesi dönem kıdem tazminatı yükümlülüğü 200.000,00 TL'ye çıkmıştır. Aradaki 40.000,00 TL farkın 30.000,00 TL'si cari dönem hizmet maliyetinden 10.000,00 TL'lik kısmı da finansman maliyetinden kaynaklanmaktadır.

Düzeltilme: Ertelenmiş vergi varlığı oranı % 20 dir.

-----31/12/2010-----		
570 Geçmiş Yıl Kârları	160.000,00	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		160.000,00
-----31/12/2010-----		
284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları *	32.000,00	
570 Geçmiş Yıl Kârları		32.000,00
-----.../.../...-----		
* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 28X kodlu Hesapta çalıştırılmıştır.		
-----.../.../...-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	30.000,00	
780 Finansman Giderleri	10.000,00	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		40.000,00
-----.../.../...-----		
970 Vergi Açıs. Kabul Edilm. Giderl. *	40.000,00	
971 Vergi Açı. Kab. Edilm. Gider. Alac. Hs.*		40.000,00
-----.../.../...-----		
* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 97X kodlu Nazım Hesaplarında çalıştırılmıştır.		
-----.../.../...-----		
284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları *	16.000,00	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş. (-)		16.000,00
691.02 Vergi Gideri *		
-----.../.../...-----		
* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 691 kodlu Hesabın alt hesabı olarak çalıştırılmıştır.		

²¹⁹ Karapınar ve diğerleri, s.522

Örnek²²⁰: İşletmenin, 31.12.2011 tarihi itibarıyla gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilir 50.000,00 TL mali zararı bulunmaktadır. İşletme gelecek dönemlerde kâr etmeyi beklemektedir.

Düzeltilme:= 50.000,00 x % 20 = 10.000,00

-----.../.../...-----	
284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	10.000,00
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş. (-)	10.000,00
691.02 Vergi Geliri *	
-----.../.../...-----	

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 691 kodlu Hesabın alt hesabı olarak çalıştırılmıştır.

3.2.30. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu standart yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetlerin işletmenin finansal tablolarına nasıl dahil edileceğini ve finansal tabloların yabancı para birimi üzerinden nasıl sunulacağını açıklar. Söz konusu işlemler geçerli para birimi üzerine çevrilmek suretiyle raporlanır. Geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Temel ekonomik çevre ise genel olarak nakdin yaratıldığı veya harcandığı çevredir.²²¹

Her bir işletme, kendi geçerli para birimini belirler. Geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Yabancı para işlemleri, yabancı para ile ifade edilen ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdaki işlemleri kapsar:

- Fiyatları yabancı bir para birimi cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alınıp satılması
- Borç ya da alacak tutarları yabancı bir para birimi cinsinden belirlenen kredi alınması ya da borç verilmesi veya
- Yabancı para birimi cinsinden varlık iktisap edilmesi, elden çıkarılması veya yabancı para birimi cinsinden bir borç altına girilmesi ya da borcun ifası

²²⁰ Karapınar ve diğerleri, s.254

²²¹ Karacan, s. 128

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasında işlem tarihindeki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. İşlem tarihi, işlemin bu Standarda göre muhasebeleştirilme koşullarını ilk kez karşıladığı tarihtir. Uygulama kolaylığı sağlaması amacıyla, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin; haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda, dönem için ortalama kurun kullanılması uygun değildir.²²²

Yurt dışındaki işletmenin defter değerindeki düşüşler kısmi elden çıkarma olarak değerlendirilmez. Dolayısıyla, ertelenen kur farkı kazanç yada kaybının herhangi bir kısmı değer düşüklüğünün yansıtılması sırasında kâr yada zarar olarak muhasebeleştirilmez.²²³

Örnek: İşletme 13.05.2013 tarihinde 1 \$ = 1,80 TL'den 80.000 dolar satın almıştır.

Düzeltilme:

$$80.000 \times 1,80 = 144.000,00 \text{ TL}$$

-----13/05/2013-----	
100 Kasa	144.000,00
100.02 Dolar Hs.	
100 Kasa	144.000,00
100.01 TL Hs.	
-----.../.../...-----	

Örnek: İşletme 20.05.2013 tarihinde malların nakliyesinde kullanılmak üzere 40.000 dolar bedelinde bir taşıt satın almıştır. Bedelini nakit ödemiştir. Söz konusu tarihte dolar kuru 1 \$ = 1,75 TL'dir.

Düzeltilme:

$$40.000 \$ \times 1,75 = 70.000,00 \text{ TL}$$

-----20/05/2013-----	
252 Taşıtlar	70.000,00
100 Kasa	70.000,00
-----.../.../...-----	

²²² IASB, s.190

²²³ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2006, s.196

3.2.31. Yüksek Enflasyon

Bu bölüm, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler tarafından uygulanır. Bu tür işletmelerin, yüksek enflasyonun etkilerini gidermek üzere düzeltilmiş finansal tablolar sunması gerekir.²²⁴ Bu bölümde, bir ekonominin yüksek enflasyonlu olarak tanımlanmasına ilişkin kesin bir oran belirtilmemektedir. Aşağıda belirtilen olası yüksek enflasyon göstergeleriyle sınırlı kalmamak üzere, tüm mevcut bilgiler göz önünde bulundurularak yüksek enflasyonun varlığına ilişkin yargıda bulunulur.²²⁵

- Nüfusun genelinin servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi
- Nüfusun genelinin parasal tutarları yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması. Fiyatlarında bu para birimi cinsinden belirtilmesi
- Kredili olarak yapılan satışların ve alışların, süresi kısa olsa dahi, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi
- Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

3.2.32. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölüm raporlama döneminden sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler. Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

²²⁴ IASB, s.194

²²⁵ IASB, s.194

Bu kapsamda iki tür olay bulunmaktadır.²²⁶

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve
- Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan koşulları gösterir nitelikteki olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar)

Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsar. Söz konusu olaylar birtakım başka finansal bilgilere ilişkin kâr veya zarar tutarının açıklanmasından sonra oluşmuş olsalar dahi, raporlama döneminden sonraki olay olarak dikkate alınırlar.²²⁷

Temettülerin, pay sahiplerine raporlama döneminden sonra ilan edildiği durumlarda, raporlama dönemi sonunda bu temettülere ilişkin herhangi bir borç muhasebeleştirilmez. Temettü tutarı, raporlama dönemi sonunda dağıtılmamış kârların ayrı bir unsuru olarak sunulabilir.²²⁸

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların her bir sınıfı için, olayın niteliği ve olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama yapılır.²²⁹

Aşağıda yer alan olaylar, dipnotlarda açıklanması gereken raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir. Açıklamalar raporlama döneminden sonra fakat finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihten önce öğrenilen bilgileri yansıtır.²³⁰

- Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi.
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması

²²⁶ IASB, s.197

²²⁷ IASB, s.197

²²⁸ IASB, s.199

²²⁹ IASB, s.199

²³⁰ IASB, s.199

- Önemli miktarda varlık alımları, elden çıkarmaları veya elden çıkarma planları ya da önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması.
- Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması
- Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.
- Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların ihraçları ve geri satın alımları.
- Dönem ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları üzerinde önemli bir etki doğuracak şekilde vergi oranlarının değişmesi, yeni bir vergi kanunun çıkarılması ya da yeni bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması.
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere girilmesi veya önemli koşullu borçların doğması
- Tamamen raporlama dönemi sonrasında meydana gelen olayların sonucunda önemli bir davanın başlaması.

Örnek²³¹: Bir işletme 31.12.2011 tarihinde sona eren yıllık döneme ilişkin finansal tablolarını yayınlayacaktır. İşletme cari dönem için müşterisinden 7.000,00 TL'lik karşılık ayırdığı senetli alacağını tahsil edemeyeceğini anlamıştır.

Düzeltilme:

-----31.12.2011-----	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	7.000,00
121 Alacak Senetleri	7.000,00
-----.../.../...-----	

²³¹ Civan ve diğerleri, s.367

3.2.33. İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu bölüm, işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılmasını gerektirir. İlişkili taraf, finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (raporlayan işletme) ilişkili olan kişi veya işletmelerdir.²³²

İlişkili taraf ilişkisini değerlendirirken, işletme sadece yasal şekli değil, ilişkinin özünü de dikkate almalıdır. İlişkili tarafla olan işlemler, iki taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşen transferlerdir. Ancak,

- İki işletmenin sadece aynı kişi üst düzey yöneticilere sahip olması
- İki ortak girişimcinin sadece bir iş ortaklığı üzerine müşterek kontrolü paylaşmaları
- İşletmeyle ilişkisi sadece finansman sağlamak boyutunda olması veya diğer tarafın sendika, kamu hizmet sektörü işletmesi veya devlet makamı olması
- Karşı tarafın sadece önemli hacimde işlem yaptığı müşteri, tedarikçi, dağıtıcı ya da genel mümessil olması, durumlarında meydana gelen ilişkinin her zaman ilişkili taraf işlemi olması zorunlu değildir.²³³

İlişkili taraf işlemi, bir fiyat karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın, ilişkili taraf ile raporlayan işletme arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin transferidir. KOBİ'lere özgü ilişkili taraf işlemlerine ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiş olup, örnekler sadece bunlarla sınırlı değildir.²³⁴

- İşletme ile işletmenin esas sahibi (sahipleri) arasında gerçekleşen işlemler
- Tek bir işletmenin veya kişinin müşterek kontrolü altında olan iki işletme arasında gerçekleşen işlemler

²³² IASB, s. 200

²³³ Karacan, s. 133

²³⁴ IASB, s. 200

- Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücü bulunan bir işletmenin veya kişinin doğrudan katlandığı, aksi takdirde raporlayan işletme tarafından katlanılacak olan giderlerin olduğu işlemler

İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleşmesi durumunda; finansal tablo kullanıcılarının, ilişkinin finansal tablolar üzerindeki olası etkisini anlamaları için gerekli olan işlemler hakkındaki bilgiler ve mevcut bakiyeler ile taahhütlerin yanı sıra ilişkili taraf ilişkisinin niteliği hakkında açıklama yapılır. Açıklamalar asgari olarak aşağıdaki hususları içerir:²³⁵

- İşlemlerin tutarı
- Mevcut bakiyelerin tutarı
 - İşlemlerin koşul ve durumları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği ve
 - Verilen veya alınan teminatların ayrıntıları
- Mevcut bakiyelere ilişkin olarak tahsil edilemeyen alacaklar için ayrılan karşılıklar
- Dönem içinde tahsil edilemeyen veya şüpheli hale gelen ilişkili taraflardan alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderler

İlişkili bir taraf ile yapılmış olması durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:²³⁶

- Mal alım - satımı (mamul ya da yarı mamul).
- Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı.
- Hizmet sunumu veya alımı
- Kiralama işlemleri
- Araştırma ve geliştirme transferleri

²³⁵ IASB, s. 202

²³⁶ IASB, s. 203

- Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler
- Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler
- Teminat veya ek teminat karşılıkları
- İşletme adına başka bir tarafça veya işletme tarafından başka bir taraf adına borçların ödenmesi
- Ana ortaklık ya da bağlı ortaklığın, grup işletmeleri ile birlikte riskin paylaşıldığı bir tanımlanmış fayda planına katılımı

3.2.34. Özellikli Faaliyetler

Bu bölüm, KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilen özellikli faaliyetlerin, tarımsal faaliyetler, imtiyazlı hizmet ve maden çıkarma faaliyetleri, muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Tarımsal faaliyetler ile ilgili olarak, UMS 41'e doğrudan yollama yapılmış ve tarım ürünlerinin değerlendirilmesinde UMS 41'de yer verilen çerçeğe uygun değer modelinin uygulanması öngörülmüştür. Her ne kadar, taslakta öngörülen çerçeğe uygun değer modeli orijinal IFRS'de belirtilen modelden daha basit olsa da, tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde öngörülen makul değer modeli, yine tahminlere dayanmaktadır. Maden kaynaklarına ilişkin olarak, orijinal UFRS olan UFRS 6'ya herhangi bir atıfta bulunulmamış, konunun taslakta yer alan maddi varlıklara ilişkin 16. Bölüm, maddi olmayan varlıklara ilişkin 17. Bölüm ve koşullu varlık ve yükümlülükler ile karşılıklara ilişkin 20. Bölüm hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği öngörülerek, maden işleri ile uğraşan KOBİ'lere ilişkin farklı bir standart getirilmemiştir.²³⁷

3.2.35. KOBİ-UFRS'ye Geçiş

Bu bölüm, daha önceki finansal raporlama esaslarının, UMS/UFRS'ler veya yerel muhasebe standartları gibi diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) veya yerel gelir vergisi temeli gibi başka bir esas olup olmadığına bakılmaksızın, KOBİ-

²³⁷ Karacan, s. 135

UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler tarafından uygulanır.²³⁸ KOBİ-UFRS'yi ilk kez uygulayan işletme olarak yalnızca bir kez raporlama yapılabilir. Bu Standardı uygulayan işletmenin bir veya daha fazla raporlama döneminde uygulamayı durdurduğu, daha sonra yeniden uygulaması gerektiği veya uygulamayı tercih ettiği durumlarda, bu Bölümde yer alan özel muafiyetler, basitleştirmeler ve diğer hükümler yeniden uygulamada kullanılmaz.²³⁹

Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyet(ler) kullanılabilir:

İşletme birleşmeleri: Bu Standarda geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan işletme birleşmelerine Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye* uygulanmayabilir.²⁴⁰

Hisse bazlı ödeme işlemleri: Bu Standarda geçiş tarihinden önce verilmiş olan özkaynağa dayalı finansal araçlara veya bu Standarda geçiş tarihinden önce ödenmiş olan hisse bazlı ödeme işlemlerinden kaynaklanan borçlara Bölüm 26 *Hisse Bazlı Ödemeler'in* uygulanması zorunlu değildir

Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanımı: Bu Standarda geçiş tarihinde, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülebilir ve söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarihte tahmini maliyet olarak kullanılabilir.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan tutarın tahmini maliyet olarak kullanımı: Bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kaleminin bu Standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki tahmini maliyeti olarak kullanılabilir.

Birikimli çevrim farkları: KOBİ-UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, tüm yurtdışındaki işletmelere ilişkin herhangi bir birikimli çevrim farkının olmadığı kabul edilebilir.

²³⁸ IASB, s. 207

²³⁹ IASB, s. 207

²⁴⁰ IASB, s. 210

Bireysel finansal tablolar: Bireysel finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar

Bileşik finansal araçlar: bileşik finansal araçların, ihraç edildikleri tarihte borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırılmaları gerekir.

Ertelenmiş vergi: KOBİ-UFRS'ye geçiş tarihinde, herhangi bir varlık veya borcun vergiye esas değeri ile defter değeri arasındaki farklılıklara ilişkin ertelenmiş vergi varlıklarının veya ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesinin aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiği durumlarda, söz konusu ertelenmiş vergi varlıklarının veya borçlarının muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları: Bu Standarda geçiş tarihinden önce yapılmış olan imtiyazlı hizmet anlaşmalarına uygulanması zorunlu değildir.

Maden çıkarma faaliyetleri: Bu Standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tam maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, KOBİ-UFRS'ye geçiş tarihinde petrol ve gaz varlıkları (petrol ve gazın araştırılmasında, değerlendirilmesinde, geliştirilmesinde veya üretiminde kullanılan varlıklar), önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş olan tutarlar üzerinden ölçülebilirler.

Kiralama işlemi içeren anlaşmalar: KOBİ-UFRS'ye geçiş tarihinde mevcut olan bir anlaşmanın bir kiralama işlemi içerip içermediği anlaşmaya girilen tarih itibariyle var olan durum ve koşullar yerine Standarda geçiş tarihi itibariyle var olan durum ve koşullar göz önünde bulundurularak belirlenebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

DERYA İşletmesi Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) niteliğinde faaliyet göstermekte olup finansal tablolarını KOBİ finansal raporlama standartlarına uygun şekilde düzenlemek istemektedir. DERYA işletmesinin VUK'a göre düzenlenmiş 2011 yılı Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir.

31.12.2011 Tarihli DERYA İşletmesi Finansal Durum Tablosu

AKTİF	31.12.2011	
I. DÖNEN VARLIKLAR		59.612.136,00
Hazır Değerler		891.436,00
Kasa	291.436,00	
Bankalar	600.000,00	
Menkul Kıymetler		2.940.000,00
Ticari Alacaklar		51.000.000,00
Alıcılar	43.000.000,00	
Alacak Senetleri	8.000.000,00	
Stoklar		4.630.000,00
İlk Madde ve Malzeme	4.400.000,00	
Ticari Mallar	230.000,00	
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		150.700,00
Gelir Tahakkukları	700,00	
Gelecek Aylara Ait Giderler	150.000,00	
II. DURAN VARLIKLAR		209.184.700,00
Maddi Duran Varlıklar		97.986.000,00
Arazi ve Arsalar	220.000,00	
Binalar	78.000.000,00	
Tesis Makine ve Cihazlar	128.000.000,00	
Demirbaşlar	30.000,00	
Birikmiş Amortismanlar(-)	-108.264.000,00	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		110.704.000,00
Haklar	184.000.000,00	
Kuruluş ve Örgütlenme	1.520.000,00	
Birikmiş Amortismanlar (-)	-74.816.000,00	
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		494.700,00
Gelecek Yıllara Ait Giderler	494.700,00	
AKTİF TOPLAM		268.796.836,00

PASİF	31.12.2011	
III. KISA VADELİ BORÇLAR		50.314.000,00
Mali Borçlar		1.000.000,00
Banka Kredileri	1.000.000,00	
Ticari Borçlar		46.000.000,00
Satıcılar	27.000.000,00	
Borç Senetleri	19.000.000,00	
Diğer Borçlar		400.000,00
Personele Borçlar	400.000,00	
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		2.160.000,00
Ödenecek Vergi ve Fonlar	160.000,00	
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	560.000,00	
Borç ve Gider Karşılıkları		754.000,00
Borç ve Gider Karşılıkları	754.000,00	
IV. UZUN VADELİ BORÇLAR		3.174.000,00
Banka Kredileri	3.000.000,00	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	174.000,00	
V. ÖZKANYAKLAR		215.308.836,00
Ödenmiş Sermaye	209.167.436,00	
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklılıkları	148.904.771,3	
Kar Yedekler		50.000,00
Yasal Yedekler	50.000,00	
Geçmiş Yıl Zararları (-)		-15.079.423,168
Dönem Net Kârı		7.980.860,42
PASİF TOPLAM		268.796.836,00

31.12.2011 Tarihli DERYA İşletmesi Kapsamlı Gelir Tablosu

	31.12.2011	
Brüt Satışlar		171.231.676,7
Yurt İçi Satışlar	171.191.676,7	
Diğer Gelirler	40000,00	
Satış İndirimleri (-)		-7.200.000,00
Satıştan İadeler (-)	-200.000,00	
Satış İskontoları(-)	-7.000.000,00	
Net Satışlar		164.031.676,7
Satışların Maliyeti (-)		-116.000.000,00
Satılan Mamul Maliyeti (-)	-86.000.000,00	
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-30.000.000,00	
Brüt Satış Kârı veya Zararı		48031676,72
Faaliyet Giderleri (-)		-38.000.000,00
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-4.000.000,00	
Genel Yönetim Giderleri (-)	-34.000.000,00	
Faaliyet Kârı veya Zararı		10.031.676,72
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)		-1.296.816,3
Kambiyo Zararları (-)	-1.296.816,3	
Finansman Giderleri		-754.000,00
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-754.000,00	
Olağan Kâr ve Zarar		7.980.860,42
Dönem Kârı veya Zararı		7.980.860,42
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı (-)		0,00
Dönem Net Kârı veya Zararı		7.980.860,42

KOBİ-UFRS'lerine göre düzenlenmesi istenen DERYA işletmesinin mali tablolarında yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki kalemlerde düzeltme yapılması gerektiği anlaşılmıştır.

4.1. BANKALAR

10 Aralık 2011 tarihinde banka hesabındaki 600.000,00 TL ile yıllık % 15 faiz oranı ile 3 ay (90 gün) vadeli mevduat hesabı açılmıştır.

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

İşletmenin bankaya faize yatırdığı paraya tahakkuk eden faiz miktarı vade sonunda aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Vade Sonundaki Faiz Tutarı: (Anapara x Faiz Oranı x Vade) / 36.000,00

$$= (600.000,00 \times 90 \times 15) / 36.000,00$$

$$= 810.000.000,00 / 36.000,00 = 22.500,00 \text{ TL}$$

Bulduğumuz 22.500,00 TL vademiz olan üç aylık faiz miktarını göstermektedir. Bilinmesi gereken husus şu ki; bir günlük faiz tutarını toplam faiz gelirini vade gününe bölmek süratiyle bulunabilir.

$$\text{Bir Günlük Faiz Tutarı} = 22.500,00 / 90 = 250,00 \text{ TL}$$

2011 yılındaki faize yatırılan 10 Aralık tarihi itibarıyla 22 günlük faiz tutarı:

$$250,00 \times 22 = 5.500,00 \text{ TL}$$

(5.500,00 TL'lik bu tutar VUK'a göre kaydedilmiş 2011 yılına ait 22 günlük faiz tutarıdır.)

Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi yapılırken gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilir ve bu finansal varlığın gerçek değeri de aktif piyasa içerisindeki alım-satım değeridir. Fakat varlığın aktif bir piyasası yoksa onun gerçek değeri itfa edilmiş maliyet bedelidir dolayısıyla faiz hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılacaktır.

TMS 39'a göre faiz hesaplamasını yaparken etkin faiz yöntemini kullanarak bugüne indirgenmiş değerini kullanmak durumundayız.

BD: Bugünkü Değer

i: Faiz Oranı

n: Yıl

NA: Nakit Akımları

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

Vade Sonunda Banka'daki Tutar:

$$i = \% 15 = 0,15 \quad NA = 600.000,00 + 22.500,00 = 622.500,00$$

$$n = 90-22 = 68 \text{ gün}$$

$$n = 68 \text{ gün} / 360 \text{ gün} = 0,188 \text{ yıl}$$

$$BD = 622.500,00 / (1+0,15)^{0,188} = 606.725,14 \text{ TL}$$

2011 yılı faiz tutarı: $606.725,14 - 600.000,00 = 6.725,14$ TL

KOBİ TFRS' ye göre yapılacak kayıt tutarı: $6.725,14 - 5.500,00 = 1.225,14$ TL

1. -----.../.../-----		
181 Gelir Tahakkukları	1.225,14	
642 Faiz Gelirleri		1.225,14
-----.../.../-----		

4.2. MENKUL KIYMETLER

Tablo 4. 1: Menkul Kıymetler Bilgileri

Menkul Kıymetler	Tutar	Değerleme Ölçüsü
A Hisse Senedi	1.000.000,00	Maliyet
2014 Vadeli Devlet Tahvili	940.000,00	Borsa Değeri
2013 Vadeli Hazine Bonosu	1.000.000,00	Borsa Değeri
TOPLAM	2.940.000,00	

A Hisse senedinin 31.12.2011 tarihinde alış bedeli 1.000.000,00 TL'dir.

2014 Vadeli Devlet Tahvilinin tutarı 940.000,00 TL'dir.

2012 Vadeli Hazine Bonosunun değeri de 1.000.000,00 TL'dir.

Bu bilgilere ek olarak; hisse senedi maliyet bedeli üzerinden, devlet tahvili ve hazine bonosu da borsa değerleri üzerinden değerlemeleri ölçülecektir. Ayrıca vadeye kadar elde tutulacak olan devlet tahvili ve hazine bonosuna ait ek bilgiler aşağıdaki gösterilmiştir.

Tablo 4. 2: Vadeye Kadar Elde Tutulacak Devlet Tahviline Ait Menkul Kıymet Bilgileri

Nominal Tutar	940.000,00 TL
Her altı ayda bir kupon ödemeli	% 10
Piyasaya Çıktığı Tarih	15 Ağustos 2011
Alış Tarihi	15 Ekim 2011
Alış Tutarı	940.000,00 TL
Vade Tarihi	15 Ağustos 2014
İç Verim Oranı	% 18
Finansal Durum Tablosu Tarihi	31 Aralık 2011

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Vadeye Kadar Elde Tutulacak Devlet Tahvili İçin;

İskonto Edilmiş Maliyet Hesabı = (Nominal Tutar x % 10) / (1+0,18)^{vadeye kalan gün /360}

$$=> 940.000,00 \times \% 10 = 94.000,00$$

$$\text{Birinci Ay: } 94.000,00 / (1+0,18)^{104/360} = 89.780$$

$$\text{İkinci Ay: } 94.000,00 / (1+0,18)^{287/360} = 82.528$$

$$\text{Üçüncü Ay: } 94.000,00 / (1+0,18)^{468/360} = 72.306$$

$$\text{Dördüncü Ay: } 94.000,00 / (1+0,18)^{652/360} = 69.680$$

$$\text{Beşinci Ay: } 94.000 / (1+0,18)^{833/360} = 64.120$$

$$\text{Altıncı Ay: } 1.034.000 / (1+0,18)^{1016/360} = 648.682$$

Tablo 4. 3: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Devlet Tahvilleri Bilgileri

ÖDEME	TARİH	GÜN	İSKONTO EDİLMİŞ MALİYET
940.000,00	15 Ekim 2011	-	-
94.000,00	15 Nisan 2011	104	89.780,00
94.000,00	15 Ekim 2011	287	82.528,00
94.000,00	15 Nisan 2011	468	72.306,00
94.000,00	15 Ekim 2011	652	69.680,00
94.000,00	15 Nisan 2011	833	64.120,00
1.034.000,00	15 Ekim 2011	1016	648.682,00
TOPLAM			1.027.096,00

FAİZ GELİRİ = Defter Değeri - Maliyet Değeri

FAİZ GELİRİ = 1.027.096,00 – 940.000,00 = 87.096,00

Tablo 4. 4: Satılmaya Hazır Hazine Bonosuna Ait Menkul Kıymet Bilgileri:

Nominal Tutar	1.000.000,00 TL
Her altı ayda bir kupon ödemeli	% 10
Piyasaya Çıktığı Tarih	30 Haziran 2011
Alış Tarihi	20 Haziran 2011
Alış Tutarı	1.000.000,00 TL
Vade Tarihi	30 Haziran 2013
İç Verim Oranı	% 21
Finansal Durum Tablosu Tarihi	31 Aralık 2011

Satılmaya Hazır Hazine Bonosu İçin İskonto Edilmiş Maliyet Hesaplaması ve Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması

$(\text{Nominal Tutar} \times \% 10) / (1+0,21)^{\text{vadeye kalan gün} / 360} \Rightarrow 1.000.000,00 \times \% 10 = 100.000,00$

Birinci Ay: $100.000,00 / (1+0,21)^{30/360} = 89.524,00$

İkinci Ay: $100.000,00 / (1+0,21)^{210/360} = 81.366,00$

Üçüncü Ay: $1.100.000,00 / (1+0,21)^{570/360} = 813.608,00$

Tablo 4. 5: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Hazine Bonosu Bilgileri

ÖDEME	TARİH	GÜN	İSKONTO EDİLMİŞ MALİYET
1.000.000,00	30 Temmuz 2011	-	
100.000,00	30 Ocak 2012	30	98.522,00
100.000,00	30 Temmuz 2012	210	89.524,00
100.000,00	30 Ocak 2013	390	81.366,00
1.100.000,00	30 Temmuz 2013	550	813.608,00
TOPLAM			1.083.020,00

FAİZ GELİRİ = Defter Değeri - Maliyet Değeri

FAİZ GELİRİ = 1.083.020,00 -1.000.000,00 = 83.020,00

Gerçeğe Uygun Değer = 1.120.000,00

Gerçeğe Uygun Değer Farkı => 1.120.000,00 – 83.020,00 = 36.980,00

Tablo 4. 6: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Menkul Kıymetler, Sınıflandırma Ve Değerlemesi Bilgileri

	DEFTER DEĞERİ	TMS 39'A GÖRE DEĞERLEME
A Hisse Senedi	1.000.000,00 (maliyet değeri)	1.040.000,00 (Gerçeğe Uygun Değer)
2014 Vadeli Devlet Tahvili	940.000,00 (borsa değeri)	1.027.096,00 (Iskonto Edilmiş Mal.)
2013 Hazine Bonosu	1.000.000,00(borsa değeri)	1.120.000,00 (Gerçeğe Uygun Değer)
TOPLAM MENKUL KIYMET	2.940.000,00	3.187.096,00

İşletme 31.12.2011 tarihli finansal durum tablosunda 2.940.000,00 TL olarak görünen toplam menkul kıymet değerinin düzeltmeler sonucu 3.187.096,00 TL olarak yansıtacağı görülmüştür. Bu farktan 247.096,00 TL (3.187.096,00 – 2.940.000,00) nin 36.980,00 TL lik kısmı menkul kıymetlerde değer artışı olarak fon şeklinde yer alacaktır, kalan 210.116,00 TL lik kısım ise kapsamlı gelir tablosunda finansman geliri olarak muhasebeleştirilecektir.

2.-----/.../-----	
110 Menkul Kıymetler	247.096,00
522 MDV Yeniden Değ. Art. Fonu	36.980,00
642 Faiz Gelirleri	210.116,00
-----/.../-----	

4.3. TİCARİ ALACAKLAR

İşletme'nin ticari alacaklarına ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir. İşletme finansal araçlarından olan alacak senetlerinde aynı zamanda vadeli çeklerini de izlemektedir.

Tablo 4. 7: Ticari Alacaklar Bilgileri

	KAYIT TARİHİ	ORTALAMA VADE	MİZAN BAKİYESİ
ALICILAR			43.000.000,00
A İşletmesi	10 Aralık 2011	15 gün	27.000.000,00
B İşletmesi	15 Kasım 2011	60 gün	10.000.000,00
C İşletmesi	20 Nisan 2011	40 gün	6.000.000,00
	KAYIT TARİHİ	ÇEK VADESİ	MİZAN BAKİYESİ
ALACAK SENETLERİ			8.000.000,00
D İşletmesi	20 Aralık 2011	30 Ocak 2012	8.000.000,00

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Tablo 4. 8: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Ticari Alacaklar Bilgileri

	KAYIT TARİHİ	ORT. VADE	MİZAN BAKİYESİ	TAHSİL TARİHİ	REESK. GÜN SAYISI	REESK. TUTARI
ALICILAR			43.000.000,00			
A İşletmesi	10.12.2011	15 gün	27.000.000,00	05.01.2012	5	
B İşletmesi	15.11.2011	60 gün	10.000.000,00	10.01.2012	10	
C İşletmesi	20.04.2011	40 gün	6.000.000,00	15.01.2012	15	
	KAYIT TARİHİ	ÇEK VADESİ	MİZAN BAKİYESİ	TAHSİL TARİHİ	REESK. GÜN SAYISI	REESK. TUTARI
ALACAK SENETLERİ			8.000.000,00			
D İşletmesi	20.12.2012	30.01.2012	8.000.000,00	30.01.2012	30	

Ticari alacakların söz konusu makul değerleri genellikle nominal değerlerini ifade etmekle birlikte, gelecekte yaratacağı nakit akımlarının, benzer alacaklar için yaygın olarak piyasada kullanılan ıskonto oranı ile bugüne indirgenmiş değeri veya vadeli

satıştan kaynaklanmışsa, alacağı söz konusu vadeli satışa konu mal veya hizmetin pesin fiyatına eşitleyen iskonto oranı kullanılarak bulunacak tutarı ile değeri. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı hesabın da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Böylece satışlar içerisinde yer alan vade farkları çıkarılmış olmaktadır.

$$\text{Emsal Faiz Oranı} = \%18,275$$

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Tahsil Edilecek Değer} / (1 + i)^{\text{vadeye kalan gün} / 360}$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \text{Vadeli Değer} - \text{Bugünkü Değer}$$

Alacaklar

A işletmesi için bugünkü değer ve reeskont tutarı

$$\text{BD} = 27.000.000,00 / (1 + 0,18275)^{5/360} = 26.938.042,5$$

$$\text{Reeskont Tutarı: } 27.000.000,00 - 26.938.042,5 = 61.957,5 \text{ (5 günlük)}$$

B işletmesi için bugünkü değer ve reeskont tutarı

$$\text{BD} = 10.000.000,00 / (1 + 0,18275)^{10/360} = 9.954.210,64$$

$$\text{Reeskont Tutarı: } 10.000.000,00 - 9.954.210,64 = 45.789,36$$

C işletmesi için bugünkü değer ve reeskont tutarı

$$\text{BD} = 6.000.000,00 / (1 + 0,18275)^{15/360} = 5.958.291,96$$

$$\text{Reeskont Tutarı: } 6.000.000,00 - 5.958.291,96 = 41.708,04$$

Alıcılar için toplam reeskont tutarı:

$$61.957,5 + 45.789,36 + 41.708,04 = 149.454,9$$

Alacak Senetleri

D işletmesi için bugünkü değer ve reeskont tutarı

$$BD = 8.000.000,00 / (1+0,18275)^{30/360} = 7.888.768,36$$

$$\text{Reeskont Tutarı: } 8.000.000,00 - 7.888.768,36 = 111.231,64$$

$$\text{Alacak senetleri için reeskont tutarı} = 111.231,64$$

$$\text{Toplam Reeskont Tutarı: } 149.454,9 + 111.231,64 = 260.686,54$$

3.-----.../.../-----

600 Yurt İçi Satışlar 149.454,9

122 Alacak Senetleri Reesont 149.454,9
122.01. Ertelenen Faiz Gelirleri

-----.../.../-----

600 Yurt İçi Satışlar 111.231,64

122 Alacak Senetleri Reeskontu 111.231,64

-----.../.../-----

4.4. STOKLAR

Dönem sonu itibariyle işletmenin stokları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. 9: Stoklar Bilgileri

		Gidiş Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiye	Tahmini Satış	Tahmini Satış Gideri
İLK MADDE VE MALZEME				4.400.000,00		
	X Hammaddesi	20.12.2011	30 gün	2.400.000,00	2.800.000,00	600.000,00
	Y Hammaddesi	25.12.2011	30 gün	1.400.000,00	1.600.000,00	400.000,00
	Z Hammaddesi	10.12.2011	30 gün	600.000,00	800.000,00	200.000,00
TİCARİ MALLAR				330.000,00		
	A Mamulü	07.12.2011	30 gün	120.000,00	170.000,00	50.000,00
	B Mamulü	14.12.2011	30 gün	110.000,00	120.000,00	20.000,00

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Stoklar, Net Gerçekleştirilebilir Değer yöntemiyle ve küçük olan değer esas alınmasıyla düzeltilir.

Net Gerçekleştirilebilir Değer =

$$= \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Satış Giderleri} + \text{Giderler})$$

N.G.D. \leq D.D. ise N.G.D. ye indirgenir.

X Hammaddesi İçin;

Net Gerçekleştirilebilir Değer =

$$= \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Satış Giderleri} + \text{Giderler})$$

$$2.800.000,00 - 600.000,00 = 2.200.000,00$$

2.200.000,00 \leq 2.400.000,00 olduğundan;

2.400.000,00 - 2.200.000,00 = 200.000,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Y Hammaddesi İçin;

1.600.000,00 - 400.000,00 = 1.200.000,00 \leq 1.400.000,00 olduğundan;

1.400.000,00 - 1.200.000,00 = 200.000,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Z Hammaddesi İçin;

800.000,00 - 200.000,00 = 600.000,00 ve

600.000,00 - 600.000,00 = 0 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

A Mamulü İçin;

1.700.000,00 – 50.000,00 = 120.000,00 ve

120.000,00 – 120.000,00 = 0 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

B Mamulü İçin;

120.000,00 – 20.000,00 = 100.000,00 ve

110.000,00 – 100.000,00 = 10.000,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Toplam Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Miktarı:

200.000,00 + 200.000,00 + 0 + 0 + 10.000,00 = 410.000,00 TL

4.-----.../.../...-----

654 Karşılık Giderleri 410.000,00

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı 410.000,00

-----.../.../...-----

4.5. DURAN VARLIKLAR

İşletmenin 31.12.2011 tarihi itibariyle duran varlık envanteri ve birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki gibidir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Tablo 4. 10: Duran Varlıklar Bilgileri

MADDİ DURAN VARLIKLAR	Edinme Tarihi	Alış Bedeli	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman Tutarı	Kul. Süresi (yıl)	Toplam Birikmiş Amortisman
ARAZİ VE ARSALAR						
5000 m ² arsa	01.01.2008	220.000,00		0		0
BİNALAR						
Merkez Bina	14.10.2008	58.000.000,00	50	1.160.000,00	4	4.640.000,00
Şube Binası	15.06.2009	20.000.000,00	50	400.000,00	3	1.200.000,00
TESİS MAKİNA CİHAZ						
Dokuma Makinası	15.11.2008	64.000.000,00	5	12.800.000,00	4	51.2000.000,00
Dikim Makinası	20.11.2008	40.000.000,00	5	8.000.000,00	4	32.000.000,00
Baskı Makinası	25.11.2008	24.000.000,00	5	4.800.000,00	4	19.200.000,00
DEMİRBAŞ.						
Bilgisayar	01.12.2008	20.000,00	5	4.000,00		16.000,00
Fotokopi	01.12.2008	10.000,00	5	2.000,00		8.000,00
				27.166.000,00		108.264.000,00
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Edinme Tarihi	Alış Bedeli	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman Tutarı	Kul. Süresi (yıl)	Toplam Birikmiş Amortisman
HAKLAR						
İsim Hakkı	01.11.2008	184.000.000,00	10	18.400.000,00	4	73.600.000,00
KURULUŞ VE ÖRGÜT GİDERL.						
Kuruluş Giderleri	01.12.2008	1.520.000,00	5	304.000,00	4	1.216.000,00
				18.704.000,00		74.816.000,00

Yapılan incelemeler sonucunda işletmenin merkez binayı ve şubeyi ticari faaliyetler için kullandığı anlaşılmıştır. Ayrıca yapılan incelemeler sonucunda dairelerin arsadan aldıkları payın % 30 olduğu belirlenmiştir. İşletmeye ait ulaşılan expertiz raporu aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. 11: DERYA İşletmesi Expertiz Raporu

MADDİ DURAN VARLIKLAR	YENİLEME MALİYETİ (TL)
Arazi ve Arsalar	
5000 m ² Arsa	320.000,00
Binalar	
Merkezi Bina	60.000.000,00
Şube Bina	14.000.000,00
Tesis Makine Cihazlar	
Dokuma Makinası	64.000.000,00
Dikim Makinası	36.000.000,00
Baskı Makinası	20.000.000,00
Demirbaşlar	
Bilgisayar	10.000,00
Fotokopi	3.000,00

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)**Tablo 4. 12: KOBİ-UFRS Düzeltilmesi Sonrası Duran Varlıklar Bilgileri**

	Alış Bedeli (1)	Birikmiş Amortisman (2)	Sınıflandırma (3)	Sınıflandırma Sonrası Yeniden Değerleme (4)=(1+3)	Amortisman Ay Sayısı (5)	Faydalı Ömür (6)	Kıst Düzeltilmiş Amortisman (7)=(4/6)/12*(5)
ARAZİ VE ARSALAR	220.000,00	0					
Merkez Bina	0	0	17.400.000,00	17.400.000,00			
5.000m ² Arsa	220.000,00	0	0	220.000,00			
BİNALAR	78.000.000,00	5.840.000,00					3.672.333,34
Merkezi Bina	58.000.000,00	4.640.000,00	-17.400.000,00	40.600.000,00	39	50	2.639.000,00
Şube Bina	20.000.000,00	1.200.000,00	0	20.000.000,00	31	50	1.033.333,34
TESİS MAKİNA CİHAZLAR	128.000.000,00	108.400.000,00					81.066.666,68
Dokuma Makinası	64.000.000,00	51.200.000,00	0	64.000.000,00	38	5	40.533.333,34
Dikim Makinası	40.000.000,00	32.000.000,00	0	40.000.000,00	38	5	25.333.333,34
Baskı Makinası	24.000.000,00	19.200.000,00	0	24.000.000,00	38	5	15.200.000,00
DEMİRBAŞ.	30.000,00	24.000,00					18.500,00
Bilgisayar	20.000,00	16.000,00	0	20.000,00	37	5	12.333,34
Fotokopi	10.000,00	8.000,00	0	10.000,00	37	5	6.166,66
		108.264.000,00					84.757.500,02

Yapılan incelemeler sonucunda dairelerin arsadan aldıkları payın % 30 olduğu tespit edilmiştir. $58.000.000,00 \times \%30 = 17.400.000,00$ (Merkez bina arsa payı)

Kıst Düzeltilmiş Amortisman Hesaplanması

(Sınıflandırma Sonrası Yeni Değer / Faydalı Ömür) / 12 x Amortisman Ay Sayısı

Binalar İçin Kıst Düzeltilmiş Amortisman Hesaplanması

Merkez Bina İçin: $(40.600.000,00 / 50) / 12 \times 39 = 2.639.000,00$

Şube Bina İçin: $(20.000.000,00 / 50) / 12 \times 31 = 1.033.333,34$

Tesis Makine ve Cihazlar İçin Kıst Düzeltilmiş Amortisman Hesaplanması

Dokuma Makinası İçin: $(64.000.000,00 / 5) / 12 \times 38 = 40.533.333,34$

Dikim Makinası İçin: $(40.000.000,00 / 5) / 12 \times 38 = 25.333.333,34$

Baskı Makinası İçin: $(24.000.000,00 / 5) / 12 \times 38 = 15.200.000,00$

Demirbaşlar İçin Kıst Düzeltilmiş Amortisman Hesaplanması

Bilgisayar İçin: $(20.000,00 / 5) / 12 \times 37 = 12.333,34$

Fotokopi İçin: $(10.000,00 / 5) / 12 \times 37 = 6.166,66$

Tablo 4. 13: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Amortisman Hesaplanması

	Ekspertiz Değeri ve Yeniden Değerleme Bakıyeleri (1)	Sınıflandırma (2)	Sınıflandırma Sonrası Yeni Değer (3)	Amortisman Ay Sayısı (4)	Faydalı Ömür (5)	Düzeltilmiş Amortisman (6)=(3/5)/12*(4)	Amort edilmiş Yenileme Maliyeti (7) = (3-6)
ARAZİ VE ARSALAR	320.000,00	0					
Merkez Bina	0	0	18.000.000,00				18.000.000,00
5.000m ² Arsa	320.000,00	0	320.000,00				320.000,00
BİNALAR	74.000.000,00					3.453.333,34	
Merkezi Bina	60.000.000,00	-18.000.000,00	42.000.000,00	39	50	2.730.000,00	39.270.000,00
Şube Bina	14.000.000,00		14.000.000,00	31	50	72.333,34	13.276.666,66
TESİS MAK. CİHAZLAR	128.000.000,00					76.000.000,00	
Dokuma Makinası	64.000.000,00		64.000.000,00	38	5	40.533.333,34	23.466.666,66
Dikim Makinası	36.000.000,00		36.000.000,00	38	5	22.800.000,00	13.200.000,00
Baskı Makinası	20.000.000,00		20.000.000,00	38	5	12.666.666,66	7.333.333,34
DEMİRBAŞ	14.000,00					8.016,66	
Bilgisayar	10.000,00		10.000,00	37	5	6.166,66	3.833,34
Fotokopi	3.000,00		3.000,00	37	5	1.850,00	1.150,00
						79.461.350,00	

Yeni Değer Sonrası Merkez Bina Payı: 60.000.000,00 x % 30 = 18.000.000,00

Tablo 4. 14: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Amortisman Farkları

	Mizan Bakiye	Düzeltilmiş	Fark
Cari Dönem Amortisman (2011 yılı)	27.166.000,00	25.122.600,00	2.043.400,00
Önceki Dön. Norm. Amortisman (2011 öncesi)	81.098.000,00	54.338.750,00	26.759.250,00
Toplam Birikmiş Amortisman	108.264.000,00	79.461.350,00	28.802.650,00

Cari dönemde amortisman farkının 1.400.000,00 TL lik kısmı makine tesis ve cihazlardan geri kalan 643.400,00 TL lik kısmı diğer maddi duran varlıklardan kaynaklanmaktadır.

5.-----.../.../...-----	
257 Birikmiş Amortismanlar	28.802.650,00
580 Geçmiş Yıllar Zararları	26.759.250,00
620 Satılan Mamuller Maliyeti	1.400.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri	643.400,00
-----.../.../...-----	

İşletmenin önceki dönem mizanında yer alan birikmiş amortismanının kıst esasına göre düzeltilmesi sonucu oluşan amortisman ile yeniden sınıflandırma sonucu oluşan yeni değer farkları, işletmeye ait net defter değerinin hesaplanmasında belirleyici olmuştur. Örnek olarak da 24.000.000,00 TL'lik kısım baskı makinesinin defter değerini, 15.200.000 TL'lik kısım birikmiş amortismanı, 8.800.000,00 TL'lik kısım da net defter değerini oluşturmaktadır.

Tablo 4. 15: KOBİ-UFRS Düzeltmeleri Sonrası Net Defter Değeri Artış veya Azalışları

	Amorti Edilmiş Yenileme Maliyeti	İşletme Net Defter Değeri	Değer Artış Veya Azalışı
ARSA VE ARSALAR			700.000,00
Merkez Bina	18.000.000,00	17.400.000,00	600.000,00
5.000 m ²	320.000,00	220.000,00	100.000,00
BİNALAR			-4.381.000,00
Merkez Bina	39.270.000,00	37.961.000,00	1.309.000,00
Şube Bina	13.276.666,66	18.966.666,66	-5.690.000,00
TESİS MAKİNA CİHAZ			
Dokuma Makinası	23.466.666,66	23.466.666,66	0
Dikim Makinası	13.200.000,00	14.666.666,66	-1.466.666,66
Baskı Makinası	7.333.333,34	8.800.000,00	-1.466.666,66
DEMİRBAŞLAR			-6.516,66
Bilgisayar	3.833,34	7.666,66	-3.833,32
Fotokopi	1.150,00	3.833,34	-2.683,34

6.-----.../.../-----		
250 Arazi ve Arsalar	17.400.000,00	
252 Binalar		17.400.000,00
7.-----.../.../-----		
250 Arazi ve Arsalar	700.000,00	
252 Binalar	1.309.000,00	
522 MDV Yeniden Değerleme Artış Fonları		2.009.000,00
8.-----.../.../-----		
620 Satılan Mamul Maliyeti	2.933.333,32	
632 Genel Yönetim Giderleri	5.696.516,66	
252 Binalar		5.690.000,00
253 Tesis Makine ve Cihaz		2.933.333,32
255 Demirbaşlar		6.516,66
-----.../.../-----		

İşletmeye ait müşteri listesi, markalar, yayın hakları, eğitim faaliyetleri ilgili harcamalar, reklam ve promosyon giderleri, ticari başlıklar ve bir maddi duran varlık maliyetine dahil edilmeyen faaliyete başlama giderleri, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. Önce gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir harcama sonraki bir zamanda aktifleştirilmez.

Tablo 4. 16: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Bilgileri

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli (1)	Faydalı Ömür (2)	Ay Sayısı (3)	Düzeltilmiş Amortisman (4) = (1/2) / 12*(3)
Haklar İsim Hakkı	01.11.2007	184.000.000,00	10	38	58.266.666,67

Tablo 4. 17: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Maddi Olmayan Duran Varlıklara Ait Amortisman Hesaplaması

	Mizan Bakiye	Düzeltilmiş	Fark
Cari Dönem Amortisman (2011 yılı)	18.400.000,00	18.400.000,00	
Önceki Dön. Norm. Amortisman (2011 öncesi)	55.200.000,00	39.866.666,66	15.333.333,34
Toplam Birikmiş Amortisman	73.600.000,00	58.266.666,66	15.333.333,34

Birikmiş Amortisman düzeltme kaydı:

9.-----	.../.../...	-----
268 Birikmiş Amortismanlar		15.333.333,34
	580 Geçmiş Yıllar Zararları	15.333.333,34
-----	.../.../...	-----

Maddi Olmayan Duran Varlıklar içerisinde yer alan 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri KOBİ-UFRS uyarınca aktifleştirilmeyip doğrudan dönem gideri olarak hesaplanır.

10.-----	.../.../...	-----
268 Birikmiş Amortismanlar		1.216.000,00
	580 Geçmiş Yıllar Zararları	304.000,00
	262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	1.520.000,00
-----	.../.../...	-----

4.6. BANKA KREDİLERİ

İşletmenin kredi kullanımına ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

Kredi kullanım miktarı ve tarihi	:4.000.000,00 TL - 31.03.2011
Kredi kullanım süresi	: 10 yıl
Finansal Durum Tablosu tarihi ve bakiye tutarı	: 31.12.2011- 4.000.000,00
Vade tarihi : 31 Mart 2021	Faiz oranı : % 25
Hesaplanan iç verim oranı	: % 25

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Finansal borçlar gerçeğe uygun değer üzerinden etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanır.

Faiz Tahakkuku : (Anapara x Faiz x Yıl) / 100

(4.000.000,00 x %25 x 10) / 100 = 10.000.000,00 TL

Etkin faiz oranı => $t : (1 + r / c)^c - 1$ şeklinde hesaplanmaktadır.

t: etkin faiz oranı

r: nominal faiz oranı

$$0,25 = (\text{vade farkı} / \text{peşin değer}) = 1.000.000,00 / 4.000.000,00$$

c: periyod sayısı = 1 (12 ay / 12 ay) yılda bir kez ödemeli

Formülden yola çıkarak:

$$t = (1 + 0,25 / 1)^1 - 1 = 0,25 \quad \text{BD} = [\text{NA} / (1 + i)^n] \quad \text{n: Yıl}$$

BD: Bugünkü Değer

i: Faiz Oranı

NA: Nakit Akımları

Tablo 4. 18: KOBİ-UFRS Düzelmeleri Sonrası Finansal Borçların İskonto Edilmiş Maliyet Tablosu

ÖDEME	TARİH	GÜN	İSKONTO EDİLMİŞ MALİYET
4.000.000,00	31.03.2011	-	-
1.000.000,00	31.03.2012	89	947.04
1.000.000,00	31.03.2013	454	757.64
1.000.000,00	31.03.2014	819	606.10
1.000.000,00	31.03.2015	1185	484.58
1.000.000,00	31.03.2016	1550	387.68
1.000.000,00	31.03.2017	1915	310.14
1.000.000,00	31.03.2018	2280	248.12
1.000.000,00	31.03.2019	2646	198.36
1.000.000,00	31.03.2020	3011	158.70
5.000.000,00	31.03.2021	3376	634.78
TOPLAM			4.733.140

31.12.2011 Tarihli Mizan Uzun Vadeli Banka Kredileri 3.000.000,00

31.12.2011 Tarihli Mizan Kısa Vadeli Banka Kredileri 1.000.000,00

31.12.2011 Tarihli Mizan Faiz Vadeli (Finansman Giderleri) 754.000,00

TOPLAM 4.754.000,00

Düzeltilmesi Gereken Tutar = (4.754.000,00 – 4.733.140,00) = 20.860,00

Kayıtlarda uzun ve kısa vadeli banka kredileri ile borç ve gider karşılıkları hesaplarında yansıtılan 4.754.000,00 TL lik tutara KOBİ-UFRS uyarınca ıskonto edilmiş maliyet hesaplanmasından dolayı bu tutar 4.733.140,00 TL olarak hesaplanmış ve aradaki farkında borç ve gider karşılığı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

11.-----.../.../...-----
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları 20.860,00

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri 20.860,00
-----.../.../...-----

4.7. TİCARİ BORÇLAR

İşletme vadeli verdiği çeklerini borç senetlerinde izlemektedir. İşletmenin ticari borç dökümü aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. 19: Ticari Borçlar Bilgileri

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi
SATICILAR			27.000.000,00
X işletmesi	15.11.2011	30 gün	10.000.000,00
Y işletmesi	25.11.2011	30 gün	9.000.000,00
Z işletmesi	15.12.2011	30 gün	8.000.000,00
	Kayıt Tarihi	Çekin Vadesi	Mizan Bakiyesi
BORÇ SENETLERİ			19.000.000,00
A işletmesine verilen	15.11.2011	10.01.2012	9.000.000,00
B işletmesine verilen	22.11.2011	20.02.2012	10.000.000,00

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Ticari borçlar tıpkı ticari alacaklar gibi KOBİ-UFRS uyarınca iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir, yani ticari borçların iskonto edilmiş değeri ticari alacaklarda olduğu gibidir.

Ticari Borçlar İçin Bugünkü Değer ve Reeskont Tutarı Hesaplama

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Tahsil Edilecek Değer} / (1+i)^{\text{vadeye kalan gün} / 360}$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \text{Vadeli Değer} - \text{Bugünkü Değer}$$

X İşletmesi İçin:

$$BD = 10.000.000,00 / (1+0,18275)^{3/360} = 9.999.000,01$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = 10.000.000,00 - 9.999.000,01 = 999,9$$

Y İşletmesi İçin:

$$BD = 9.000.000,00 / (1+0,18275)^{7/360} = 8.971.291,86$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = 9.000.000,00 - 8.971.291,86 = 28.708,14$$

Z İşletmesi İçin:

$$BD = 8.000.000,00 / (1+0,18275)^{22/360} = 7.938.830,04$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = 8.000.000,00 - 7.938.830,04 = 61.169,96$$

$$\text{Satıcılar İçin Reeskont Toplamı} = 999,9 + 28.708,14 + 61.169,96 = \mathbf{90.878,00}$$

Borç Senetleri İçin Bugünkü Değer ve Reeskont Tutarı Hesaplama

A İşletmesi İçin:

$$BD = 9.000.000,00 / (1+0,18275)^{10/360} = 8.958.137,165$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = 9.000.000,00 - 8.958.137,165 = 41.210,44$$

B İşletmesi İçin:

$$BD = 10.000.000,00 / (1+0,18275)^{51/360} = 9.765.625,00$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = 10.000.000,00 - 9.765.625,00 = 234.375,00$$

Borç Senetleri İçin Reeskont Toplamı

$$= 41.210,44 + 234.375,00 = \mathbf{275.858,44}$$

Ticari Borçlar Toplam Reeskont Tutarı

$$90.878,00 + 275.858,44 = \mathbf{366.463,44}$$

Tablo 4. 20: KOBİ-UFRS Düzeltmesi Sonrası Ticari Borçlar Bilgileri

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Ödeme Tarihi	Reeskont Gün Say.	Reeskont Tutarı
SATICILAR			27.000.000,00			90.878,00
X işletmesi	15.11.2011	30 gün	10.000.000,00	03.01.2012	3	999,9
Y işletmesi	22.11.2011	30 gün	9.000.000,00	07.01.2012	7	28.708,14
Z işletmesi	15.12.2011	30 gün	8.000.000,00	22.01.2012	22	81.636,813
	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Ödeme Tarihi	Reeskont Gün Say.	Reeskont Tutarı
BORÇ SEN.			19.000.000,00			275.585,44
A işletmesi	15.11.2011	10.01.2012	9.000.000,00	30.01.2012	10	41.210,44
B işletmesi	22.11.2011	20.02.2012	10.000.000,00	20.01.2012	51	234.375,00

Ticari borçlar tespit edilirken baz alınan emsal faiz oranı % 18,275'dir.

Ticari borçlar için ilgili düzeltme kaydı ve muhasebeleştirilmesi:

12/.../...
322 Borç Senetleri Reeskontu		275.585,44
329 Diğer Ticari Borçlar		90.878,00
329.01 Ertelenen Faiz Giderleri		
	620 Satılan Mamuller Maliyeti	366.736,44
.....	.../.../...

4.8. KIDEM TAZMİNATI

İşletme bünyesinde çalışan 6 personeli için 174.000,00 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. İlgili tarihte enflasyon oranı % 10 ve faiz oranı % 15'tir. Personellerin emekliliğe kalan gün sayıları aşağıdaki gibidir.

<u>Birinci Personel:</u> 3700	<u>Üçüncü Personel:</u> 3200	<u>Beşinci Personel:</u> 2400
<u>İkinci Personel:</u> 2800	<u>Dördüncü Personel:</u> 1900	<u>Altıncı Personel:</u> 3800

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Bu bölüm UMS den çok fazla farklılık göstermemektedir. Kıdem Tazminatı Karşılığı aşağıdaki formülle hesaplanıp ayrılır.

Tam Yükümlülük Tutarı x $\left[\frac{(1 + \text{enflasyon oranı})}{(1 + \text{faiz oranı})} \right]^{\frac{\text{emekliliğe kalan gün sayısı}}{360}}$

Birinci çalışan için kıdem tazminatı:

$$36.000,00 \times \left[\frac{(1 + 0,1)}{(1 + 0,15)} \right]^{3700 / 360} = 22.814$$

İkinci çalışan için kıdem tazminatı:

$$17.000,00 \times \left[\frac{(1 + 0,1)}{(1 + 0,15)} \right]^{2800 / 360} = 24.074$$

Üçüncü çalışan için kıdem tazminatı:

$$16.000,00 \times \left[\frac{(1 + 0,1)}{(1 + 0,15)} \right]^{3200 / 360} = 21.568$$

Dördüncü çalışan için kıdem tazminatı:

$$14.000,00 \times \left[\frac{(1 + 0,1)}{(1 + 0,15)} \right]^{1900 / 360} = 22.152$$

Beşinci çalışan için kıdem tazminatı:

$$12.000,00 \times \left[\frac{(1 + 0,1)}{(1 + 0,15)} \right]^{2400 / 360} = 17.850$$

Altıncı çalışan için kıdem tazminatı:

$$10.000,00 \times \left[\frac{(1 + 0,1)}{(1 + 0,15)} \right]^{3800 / 360} = 12.522$$

Altı personele ait toplam yükümlülük tutarı: 174.000,00

Altı personel için hesaplanan toplam kıdem tazminatı: 120.980

Ayrılacak Kıdem Tazminatı Karşılığı

= Toplam Yükümlülük – Toplam Kıdem Tazminatı

$$= 174.000,00 - 120.980,00 = 53.020,00$$

13.-----.../.../...-----
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı 53.020,00

580 Geçmiş Yıllar Zararları 53.020,00

4.9. DAVA KARŞILIKLARI

Tablo 4. 21: İşletmenin Lehine Ve Aleyhine Açılan Davalar Tablosu

	Dosya No	Davacı	Davalı	Miktar	Durum
1	2007 / 85	AB A.Ş.	-	400.000,00	Kazanma İhtimali Düşük
2	2008 / 61	BC A.Ş.	-	300.000,00	Kazanma İhtimali Düşük
3	2009 / 13	CD A.Ş.	-	150.000,00	Kazanma İhtimali Düşük
4	2010 / 65	-	DF A.Ş.	250.000,00	Kazanma İhtimali Yüksek

DÜZELTME (KOBİ-UFRS):

UMS 39 da olduğu gibi kaybetme ihtimali yüksek olan davalar için ihtiyatlılık ilkesi gereği karşılık ayrılır. Örnekte sadece bir davanın kazanma ihtimali yüksek dolayısıyla kalan diğer dava için karşılık ayırmak gerekmektedir.

14 .-----.../.../...-----
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar 850.000,00

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları 850.000,00

4.10. VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

İşletme geçmiş yıl zararlarının tamamını 2011 yılı kârından mahsup etmiştir. 2011 yılı kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

Düzeltilme (KOBİ-UFRS)

Tablo 4. 22: KOBİ-UFRS Düzeltilmesi Sonrası Vergi Yükümlülükleri

	CARİ DÖNEM		ÖNCEKİ DÖNEM	
	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Ertelenen Vergi Varlıkları				
Ertelenen Faiz Geliri	149.454,9	29.890,98	-	-
Alacak Senetleri Reeskontu	111.231,64	22.246,32	-	-
Stok Değer Düşüklüğü Karş.	410.000,00	82.000,00	-	-
MDV Değer Düşüklüğü Karş.	8.629.849,98	173.969,98	-	-
Dava Karşılığı	850.000,00	170.000,00	-	-
Kur. ve Örgüt. Gid. Finansal Durum Tablosundan Çıkarılması			608.000,00	121.600,00
Brüt Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.150.536,52	2.030.107,28	608.000,00	121.600,00
Vadeli Mevduat Faiz Tahakkuku	211.341,14	42.268,22		
Hisse Senedi Değer Artışı	247.096,00	49.419,2		
MDV Birikmiş Amort. Düzeltim.	2.043.400,00	408.680,00	26.759.250,00	5.351.850,00
Maddi Olmayan Birik. Amort. Düzelt.	0	0	15.333.333,34	3.066.666,66
Ertelenen Faiz Gideri	90.878,00	18.175,6	-	-
Borç Senetleri Reeskontu	275.585,44	55.117,088	-	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	53.020,00	10.604,00	-	-
Kredi Faiz Tahakkuku	20.860,00	4.172,00	-	-
Brüt Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.942.180,58	588.436,12	42.092.583,34	8.418.516,66
Net Ertelenmiş Vergi Varlığı	6.475.215,94	1.441.671,16	-	-
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	41.484.583,34	8.296.916,66

01.01.2012 Bakiyesi 8.296.916,66

Ertelenmiş Vergi Geliri / Gideri (9.738.587,82)

Dönem Sonu Bakiyesi 1.441.671,16

15.-----.../.../...-----		
296 Ertelenen Vergi Varlıkları*	2.030.107,28	
580 Geçmiş Yıl Zararları	8.296.916,66	
		496 Ertelenen Vergi Yükümlülükleri* 588.436,12
		691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. 9.738.587,82
-----.../.../...-----		

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap yer almamaktadır.

Tablo 4. 23: Özkaynak İle İlişkilendirilen Ertelenen Vergi Bilgileri

Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	Toplam Farklar	Ertelenen Vergi
Bina Değer Artış Fonu	700.000,00	140.000,00
Arsa Değer Artış Fonu	1.309.000,00	261.800,00
Finansal Varlık Değerleme Farkları	36.980,00	7.396,00
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.045.980,00	409.196,00

16.-----.../.../...-----		
525 Ertelenen Vergi*	409.196,00	
		496 Ertelenen Vergi Yükümlülükleri* 409.196,00
-----.../.../...-----		

*Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap yer almamaktadır.

**31.12.2011 DERYA İŞLETMESİ KOBİ-UFRS-VUK KARŞILAŞTIRMALI
FİNANSAL DURUM TABLOSU**

AKTİF	VUK (31.12.2011)		KOBİ-UFRS (31.12.2011)		DÜZELTME
I.DÖNEN VARLIKLAR		59.612.136,00		59.189.770,60	
Nakit ve Nakit Benzerleri		891.436,00		891.436,00	
Kasa	291.436,00		291.436,00		
Bankalar	600.000,00		600.000,00		
Menkul Kıymetler		2.940.000,00	247.096,00	3.187.096,00	247.096,00
Esas Faaliyetlerden Alacaklar		51.000.000,00		50.739.313,46	
Alıcılar	43.000.000,00		43.000.000,00		
Alacak Senetleri	8.000.000,00		8.000.000,00		0,00
Ertelenen Faiz Geliri (-)	0,00		-149.454,90		-149.454,90
Alacak Senetl. Rees. (-)	0,00		-111.231,64		-111.231,64
Stoklar		4.630.000,00		4.220.000,00	
İlk Madde Malzeme	4.400.000,00		4.400.000,00		0,00
Ticari Mallar	230.000,00		230.000,00		0,00
Stok Değ. Düş. Karş. (-)	0,00		-410.000,00		-410.000,00
Gel. Ay. Ait Gid. ve Gel. Tah.		150.700,00		151.925,14	
Gelir Tahakkukları	700,00		1.925,14		1.225,14
Gelecek Aylara Ait Gider.	150.000,00		150.000,00		
II. DURAN VARLIKLAR		209.184.700,00		248.425.940,64	
Maddi Duran Varlıklar		97.986.000,00		120.167.800,02	
Arazi ve Arsalar	220.000,00		18.320.000,00		18.100.000,00
Binalar	78.000.000,00		56.219.000,00		-21.781.000,00
Tesis Makine ve Cihazlar	128.000.000,00		125.066.666,68		-2.933.333,32
Demirbaşlar	30.000,00		23.483,34		-6.516,66
Birikmiş Amortismanlar(-)	-108.264.000,00		-79.461.350,00		28.802.650,00
Maddi Olma. Duran Varlıklar		110.704.000,00		125.733.333,34	
Haklar	184.000.000,00		184.000.000,00		
Kuruluş ve Örgütlenme	1.520.000,00		0,00		-1.520.000,00
Birikmiş Amortismanlar(-)	-74.816.000,00		-58.266.666,66		16.549.333,34
Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gel. Tah.		494.700,00		494.700,00	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	494.700,00		494.700,00		
Diğer Duran Varlıklar		0,00		2.030.107,28	
Ertelenen Vergi Varlığı	0,00		2.030.107,28		2.030.107,28
AKTİF TOPLAM		268.796.836,00		307.615.711,24	

PASİF	VUK (31.12.2011)	KOBİ-UFRS (31.12.2011)	DÜZELTME
III. KISA VADELİ YABNCI KAYNAKLAR		50.314.000,00	50.776.676,4
Finansal Borçlar		1.000.000,00	1.000.000,00
Banka Kredileri	1.000.000,00		
Esas Faaliyetlerden Borçlar		46.000.000,00	45.633.536,56
Satıcılar	27.000.000,00	27.000.000,00	0,00
Borç Senetleri	19.000.000,00	19.000.000,00	0,00
Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00	-275.585,44	-275.858,44
Diğer Ticari Borçlar			
Ertelenen Faiz Gideri (-)	0,00	- 90.878,00	- 90.878,00
Diğer Çeşitli Borçlar		400.000,00	400.000,00
Personele Borçlar	400.000,00	400.000,00	
Öd. Ver. ve Diğ. Yas.Yük.		2.160.000,00	2.160.000,00
Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.600.000,00	1.600.000,00	
Ödenecek Sos. Güv. Kesinti	560.000,00	560.000,00	
Borç ve Gider Karşılıkları		754.000,00	733.140,00
Borç ve Gider Karşılıkları	754.000,00	733.140,00	
Diğ. Borç. Ve Gid. Karşılık		0,00	
Diğ. Borç. Ve Gid. Karşılık	0,00	850.000,00	850.000,00
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		3.174.000,00	4.118.612,12
Finansal Borçlar		3.000.000,00	3.000.000,00
Banka Kredileri	3.000.000,00	3.000.000,00	
Borç ve Gider Karşılık.		174.000,00	120.980,00
Kıdem Tazminatı Karşılığı	174.000,00	120.980,00	-53.020,00
Diğ. Uz. Vad. Yab. Kay.		0,00	997.632,12
Ertelenen Vergi Yüküml.	0,00	997.632,12	997.632,12
V. ÖZKAYNAKLAR		215.308.836,00	252.720.422,72
Sermaye		358.072.207,26	358.072.207,26
Sermaye	209.167.436,00	209.167.436,00	
Sermaye Düzelt. Olum. Fark.	148.904.771,26	148.904.771,26	
Sermaye Yedekleri		0,00	1.684.784,12
MDV Değer Artış Fonları	0,00	2.045.980,00	2.045.980,00
Ertelenen Vergi	0,00	-409.196,00	-409.196,00
Kâr Yedekleri		50.000,00	50.000,00
Yasal Yedekler	50.000,00	50.000,00	
Geçmiş Yıl Zararları (-)		-150.794.231,68	-117.249.545,00
Dönem Net Kârı		7.980.860,42	10.210.976,3
PASİF TOPLAM		268.796.836,00	307.615.711,24

**31.12.2011 DERYA İŞLETMESİ KOBİ UFRS - VUK KARŞILAŞTIRMALI
KAPSAMLI GELİR TABLOSU**

HESAP ADI	VUK (31.12.2011)		KOBİ-UFRS (31.12.2011)		DÜZELTME
Brüt Esas Faaliyet Geliri		171.231.676,72		170.970.990,18	
Brüt Satışlar		171.231.676,72		170.970.990,18	
Yurt İçi Satışlar	171.191.676,72		170.930.990,18		-260.686,54
Diğer Esas Faaliyet Geliri	40.000,00		40.000,00		
Esas Faaliyet Gelirinden İndirimler (-)		-7.200.000,00		-7.200.000,00	
Satıştan İadeler (-)	-200.000,00		-200.000,00		
Satış İskontoları	-7.000.000,00		-7.000.000,00		
Net Satışlar		164.031.676,72		163.770.990,18	
Esas Faaliyet Maliyetleri (-)		-116.000.000,00		-117.166.869,88	
Satışların Maliyeti (-)		-116.000.000,00		-117.166.869,88	
Satılan Mamul Maliyeti (-)	-86.000.000,00		-87.166.869,88		-1.166.869,88
Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	-30.000.000,00		-30.000.000,00		0,00
Stok Değer Düş. Karşılık Gideri(-)			-410.000,00		-410.000,00
Brüt Kâr veya Zarar		48.031.676,72		46.604.120,3	
Faaliyet Giderleri (-)		-38.000.000,00		-43.053.116,66	
Pazarlama Satış Dağıtım Gideri (-)	-4.000.000,00		-4.000.000,00		0,00
Genel Yönetim Gideri (-)	-34.000.000,00		-39.053.116,66		-5.053.116,66
Esas Faaliyet Kârı veya Zararı		10.031.676,72		3.551.003,64	
Diğer Faal. Olağan Gelir ve Kâr		0,00		211.341,14	
Faiz Gelirleri	0,00		211.341,14		211.341,14
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)		-1.296.816,3		-2.556.816,3	
Karşılık Giderleri	0,00		-410.000,00		-410.000,00
Diğer Olağan Gider Zarar	0,00		-850.000,00		-850.000,00
Kambiyo Zararları (-)	-1.296.816,3		-1.296.816,3		-1.296.816,30
Finansman Giderleri		-754.000,00		-733.140,00	
Kısa Vadeli Borçlanma Gideri (-)	-754.000,00		-20.860,00		-20.860,00
Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı		7.980.860,42		-472.388,48	
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı		7.980.860,42		-472.388,48	
Sürdürülen Faaliyetler Dön. Kârı ve Diğer Yasal Yüküm. Karşılığı (-)		0,00		-9.738.587,82	9.738.587,82
Dönem Net Kârı / Zararı		7.980.860,42		-10.210.976,3	

SONUÇ

Ortak bir muhasebe dilinin kullanılması finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini arttırmaktadır. Muhasebe sistemindeki uygulamaların farklılığı; yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgililerin karşılaştırma yapabilme olanaklarını en aza indirmektedir. Dolayısıyla ortak bir muhasebe dili olan UFRS'nin tüm ülkelerde tam anlamıyla uygulanması gerekli hale gelmiştir. Buna karşın küçük veya orta ölçekli olan, hisse senetleri veya borç senetleri uluslararası piyasalarda dolaşımda olmayan, işletmelere gereksiniminin üstünde bir standart getirmek fayda maliyet analizi açısından doğru tercih olmamaktadır. KOBİ'lere yönelik bir alt standartlar bütünüünün olması kaçınılmaz hale gelmektedir.

KOBİ'lerin gerek dünya, gerekse Türkiye ekonomisinde önemli bir güce sahip olmaları ve KOBİ'lerin finansal raporlamaya duydukları gereksinim KOBİ'lere özel muhasebe standartları setinin hazırlanmasını gündeme getirmiştir. KOBİ'lerin bu gereksinimlerini karşılamaya yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Temmuz 2009'da KOBİ'ler için UFRS'yi kabul etmiş ve yayımlamıştır. Tam set UFRS'den bağımsız KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Türkiye'de de 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS adı altında kabul edilerek yasalaşmıştır.

KOBİ TFRS'nin yürürlüğe girmesi sadece raporlamada değil kayıt düzeninde de değişiklikler meydana getirmiştir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında bazı değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bu konuda TMSK bünyesinde yapılan çalışmalar devam etmektedir. Maliye Bakanlığı, vergi yasalarında gerekli düzenlemeleri yaparak vergi düzenlemeleri ile standart arasındaki farkları beyannameler ile takip etmelidir. Standardın getirdiği birçok düzenlemenin vergi yasalarına paralel hale getirilmesi sürecinde büyük zorluklarla karşılaşılacaktır. TMSK, KOBİ TFRS'nin uygulama sürecini çok iyi

yönetmelidir. Uygulama sürecinde karşılaşılan problemlere, tüm kesimlerin görüş ve önerilerini dikkate alarak birlikte çözüm geliştirmelidir.

KOBİ'lerin kolayca finans kaynağı bulmasını ve yurt dışına açılmasını sağlayacak standarda, eğitim ve destek ile KOBİ'ler zamanla uyum sağlayacaktır. Bu uyumun kolay sağlanabilmesi için, muhasebe ve denetim meslek mensuplarının eğitilmesi gerekmektedir. Bu konuda TÜRMOB eğitimcilerin eğitimini düzenlemekte ve bu eğitimciler ile yurdun dört bir yanındaki meslek mensuplarını yetiştirmeyi planlamaktadır. Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak, uluslararası piyasalarda aynı ortak dili kullanmak, finans piyasalarının bilgi taleplerini karşılayabilmek ve AB'ye uyum sağlamak için KOBİ TFRS'ye geçilmesi önemlidir

Yapılan çalışmada DERYA işletmesine ait Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre hazırlanmış 31.12.2011 tarihli Finansal Durum Tablosusu ve 01.01.2011-31.12.2011 dönemine ait kapsamlı gelir tablosu KOBİ TFRS'ye göre düzeltilmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi yapılırken gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilir ve bu finansal varlığın gerçek değeri de aktif piyasa içerisindeki alım-satım değeridir. Fakat varlığın aktif bir piyasası yoksa onun gerçek değeri itfa edilmiş maliyet bedelidir dolayısıyla faiz hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılacaktır. TMS 39'a göre etkin faiz yöntemini kullanarak; 1.225,14 TL tutarında faiz hesaplanmıştır.

Hisse senedi maliyet bedeli üzerinden, devlet tahvilinin ve hazine bonosunun da borsa değerleri üzerinden değerlendirilmesi sonucunda; 31.12.2011 tarihli Finansal Durum Tablosusunda 2.940.000,00 TL olarak görünen toplam menkul kıymet değerinin düzeltmeler sonucu 3.187.096,00 TL olarak yansıtacağı görülmüştür. Bu farktan 247.096,00 TL (3.187.096,00 – 2.940.000,00) nin 36.980,00 TL lik kısmı menkul kıymetlerde değer artışı olarak fon şeklinde yer alacaktır, kalan 210.116,00 TL lik kısım ise kapsamlı gelir tablosunda finansman geliri olarak muhasebeleştirilmiştir.

Ticari alacakların söz konusu makul değerleri genellikle nominal değerlerini ifade etmekle birlikte, gelecekte yaratacağı nakit akımlarının, benzer alacaklar için yaygın

olarak piyasada kullanılan ıskonto oranı ile bugüne indirgenmiş değeri veya vadeli satıştan kaynaklanmışsa, alacağı söz konusu vadeli satışa konu mal veya hizmetin pesin fiyatına eşitleyen ıskonto oranı kullanılarak bulunacak tutarı ile değeri. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı hesabının da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Bunun sonucunda alacak senetleri reeskont tutarı 111.231,64 TL ve ertelenen faiz geliri de 149.454,9 TL olarak hesaplanmıştır.

Stoklar net gerçekleştirilebilir değer yöntemiyle ve küçük olan değerın esas alınmasıyla düzeltilir. Stoklarda bulunan fakat hasar, hurda, eskime vb. nedenlerden dolayı değeri düşen 410.000,00 TL'lik stok için karşılık ayrılmıştır.

İşletmenin 220.000,00 TL tutarındaki arsalarının yapılan düzeltmeler sonucunda 18.100.000,00 TL'lik bir artış olduğu, binalar için 21.781.000,00 TL'lik bir azalış, tesis makine ve cihazlarda 2.933.333,32 TL'lik azalış ve demirbaşlarda da 6.516,66 TL'lik bir azalışın olduğu görülmüştür. Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan amortisman, yararlı ömürler dikkate alınarak yeniden hesaplanmış ve 28.802.650,00 TL'lik fark birikmiş amortismanlar hesabından düşülmüştür.

Kayıtlarda uzun ve kısa vadeli banka kredileri ile borç ve gider karşılıkları hesaplarında yansıtılan 4.754.000,00 TL lik tutara KOBİ-UFRS uyarınca ıskonto edilmiş maliyet hesaplanmasından dolayı bu tutar 4.733.140,00 TL olarak hesaplanmış ve 20.860,00 TL'lik aradaki farkın da borç ve gider karşılığı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Ticari borçlardan borç senetleri vade farkı içerdiğinden reeskonta tabi tutulmuş ve 275.858,44 TL'lik tutar ve 90.878,00 TL'lik ertelenen faiz geliri hesabına borç yazılarak toplam 366.736,44 TL'lik tutar ilgili dönemde gider yazılmak üzere satışların maliyetinden düşülmüştür.

Kıdem tazminatı işçinin çeşitli nedenlerle işyerinden ayrılırken işveren tarafından işçiye verilen bir tazminat şeklidir. İşletmenin hesapladığı 174.000,00 TL tutarındaki kıdem tazminatını ilgili hesaplamalar yapılarak 53.020,00 TL tutarındaki miktar ilgili dönemlerine ve departmanlarına göre hesaplanarak kıdem tazminatı karşılığı hesabından düşülerek muhasebeleştirilmiştir.

UMS 39 da olduğu gibi kaybetme ihtimali yüksek olan davalar için ihtiyatlılık ilkesi gereği karşılık ayrılır. İşletmenin kaybetme ihtimali yüksek olan üç dava için 850.000,00 TL tutarında karşılık ayrılmıştır. Kalan bir davanın kazanma ihtimali yüksek olduğu için karşılık ayrılmasına gerek görülmemiştir.

KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar ile işletmenin yasal kayıtları arasındaki farklardan oluşan 409.196,00 TL'lik ertelenen vergi varlığı/(yükümlülüğü) ilgili muhasebe kaydı ile finansal tablolara aktarılmıştır.

İşletmenin düzeltilmiş Finansal Durum Tablosusu incelendiğinde dönen varlıklarında 422.366,00 TL'lik azalış olmasına karşın duran varlıklarında 39.241.240,64 TL'lik artış meydana gelmiş ve dolayısıyla aktif toplamında 38.818.875,24 TL tutarında artış görülmüştür. İşletmenin Finansal Durum Tablosusunda, kısa vadeli yabancı kaynaklarda 462.676,4 TL'lik artış, uzun vadeli yabancı kaynaklarda 944.612,12 TL'lik artış ve özkaynaklarında 37.411.586,72 TL'lik artış meydana gelmiş ve pasif toplamında 38.818.875,24 TL tutarında artış görülmüştür.

İşletmenin düzeltilmiş kapsamlı gelir tablosu incelendiğinde; brüt satış karının 1427556,42 TL, faaliyet karının 6.480.673,08 TL, olağan karının 7.508.471,94 TL, dönem karının 7.508.471,94 TL ve dönem net kârının 18.191.836,72 TL tutarında azaldığı görülmüştür. Bu sonuçlara göre vergi usul kanununa (VUK)'a göre kârlı olan işletmenin, KOBİ TFRS kapsamında yapılan düzenlemeler sonucunda zarar ettiği görülmektedir

KOBİ'ler KOBİ-UFRS'leri uyguladığı takdirde finansal raporlamaları uluslararası çapta bilgiler üreteceği için yurt dışına açılmaları daha kolaylaşacak ve ortak bir raporlama dilini kullanacaklarından dünya çapında faaliyet göstermeleri daha basit olacaktır.

KOBİ-UFRS' de finansal tabloların düzenlemesi için gerekli şekil şartları net olarak belirlenmemiştir. Tablolar standartlara uyumlu olmak koşulu ile ihtiyaçlara cevap verebilir şekilde düzenlenebilecektir. Bu şekil şartı Türkiye'de KGK tarafından belirlenebilecektir. Nitekim KOBİ-UFRS'nin yürürlüğe girmesi ile kayıt düzeninde

birtakım değişiklikler olması muhtemeldi ve bu değişiklikler oldu. Bunun için KGK'nin Tekdüzen Hesap Planında bu değişikliklere uyumlu olacak çalışmaları devam etmektedir.

KOBİ'ler, KOBİ-UFRS'leri uyguladıkları takdirde KOBİ'lerin kredi maliyetleri azalacaktır. Çünkü Basel II kriterleri gereği kredi maliyetleri azaltılması gerekli bununda ancak finansal yapılarını güçlü göstermekle mümkün olacağı bilinmektedir. Dolayısıyla KOBİ-UFRS'ler uygulanırsa ülke içinde KOBİ'lerin kredi payları artabilecektir.

KOBİ-UFRS'nin uygulanması, KOBİ'lerin yurt dışına açılmaları için zemin hazırlamak anlamına geldiğinden KOBİ'lerin yurt dışına rahat bir şekilde açılabilmeleri için gerekli finansal kaynağın temin edilmesi muhasebe meslek mensuplarına yeni standartlarla ilgili olarak eğitimin verilmesi gerekmektedir. TÜRMOB'un bu eğitimlerle ilgili zaman zaman Türkiye'nin çeşitli illerinde çalışmaları devam etmektedir. Fakat bu çalışmaların sonucuna bakıldığında muhasebe meslek mensupları ya da KOBİ'ler bu standartları uyguladıkları takdirde mesleki yaşamlarında veya işletmelerinde bazı sıkıntıların yaşanacağını düşünmektedirler. Çünkü Uluslararası Muhasebe Standartlarının sürekli olarak yenilenmesi standartlara uyumu zorlaştırmakta ve meslek mensuplarının önyargılarını artırmaktadır. Bunun için KOBİ-UFRS'ler ile ilgili eğitim tam olarak yeterli olmamaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları KOBİ-UFRS'lerin uygulanması ile ilgili bilgilendirilirken aynı zamanda bu önyargının bertaraf edilmesi ve standartların benimsenmesi ve bu çalışmaların bir kereye mahsus değil devamlı olarak yenilenmesi ile ilgili de çalışmalar yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKGÜL, Başak A. ve Hüseyin AKAY, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulanma Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004.
- ATABEY, Naim A., Raif PARLAKKAYA ve Ali ALAGÖZ, Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri. 1. Baskı, Atlas Kitabevi, Konya 2006.
- BİLEN, Abdulkadir, **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.
- CİVAN, Mehmet, Ekrem KARA, Mehmet KÖRPİ ve Cengizhan KARACA, **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları**. 1. Baskı, Yaşar Cevizli Mağazaları, Gaziantep 2012.
- DEMİR, Volkan ve Oğuzhan BAHADIR, **KOBİ’lerde Finansal Raporlama**. 1. Basım. TÜRMOB yayınları, Ankara 2012.
- Deloitte, “KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler”, **UFRS Cep Kitapçığı**, 2009.
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak ATAMAN ve Cemal ÇAKICI, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. 1. Basım. Beta Kitabevi, İstanbul 2006.
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak ATAMAN ve Cemal ÇAKICI, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**. 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011.
- GÖKDENİZ, A. Ümit, **Muhasebe Uygulamalarındaki uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**. Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2006.
- IASB, “International Financial Reporting Standarts(IFRS)”, www.iasb.org, 6 Kasım 2007.
- IASC Foundation, **About IFRS for SMEs (2009)**.

- KARACAN, Sami, **KOBİ' lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama**. 1. Basım. Umuttepe Kitabevi, Kocaeli 2009.
- KARAPINAR, Aydın, Figen A. ZAİF, Rıdvan BAYIRLI, Âdem ALTAY ve Salih TORUN, **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı**. 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2012.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. 4. Baskı. Gazi Kitabevi, Ankara 2010.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. 7. Baskı. Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- SABUNCU, Zeyyad ve Tuncer TOKOL, **İşletme**. 2. Basım, Ezgi Kitabevi, Bursa 2001.
- MÜFTÜOĞLU, Tamer, **Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler KOBİ'ler: Sorunlar Öneriler**. 5. Basım. Turhan Kitabevi, Ankara 2002.
- MÜFTÜOĞLU, Tamer ve Tülin DURUKAN, **Girişimcilik ve KOBİ'ler**. 1. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara: 2004.

Makaleler

- AKAY, Hüseyin ve Musa ÇAKIR, “23 No’lu Kazak Muhasebe Standardı: Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Raporlama”, **Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı:21, 2009, ss. 9-23.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:84, 2007, s.46-50.
- AKGEMİCİ, Tahir, “KOBİ’lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler”, **KOSGEB**, 2001, ss. 4-20.
- AKGÖZ, Ahmet, “KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt:14, Sayı:2, s.252.
- ASLAN, Sinan, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci”. **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt: XXIII, Sayı:2, s.214.
- AYKAÇ, Mustafa, Zeki PARLAK ve Süleyman ÖZDEMİR, “Küreselleşme Sürecinde Rekabet Gücünün Artırılması ve Türkiye’deki KOBİ’ler”, **İstanbul: İTO Yayınları**. Yayın No:24, s. 162.

- BAYKAL, M. Cevdet, “Türkiye ve Diğer Ülkelerdeki Küçük ve Orta Büyüklükteki (KOBİ) İşletmelere Yönelik Destek ve Strateji Politikaları”. **İş Sağlığı ve Güvenliği Dergisi**. Sayı. 36, Aralık 2007, ss. 4-18.
- CİVAN, Mehmet, H. Ali ATA ve Mustafa UĞURLU, “Avrupa Birliği Sürecinde KOBİ’lerin Sermaye Piyasasına Entegrasyonu”, **S.D.Ü., İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt:9, Sayı.2, 2004, ss. 174-194.
- CİVAN, Mehmet ve Mehmet TEKİNKUŞ, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Avrupa Birliğine Uyum Süreci; Gaziantep Örneği”, **ODTÜ 6. Uluslararası Ekonomi Konferansı**. Ankara: ODTÜ. 11-14 Eylül 2002, ss. 2-6.
- ÇOLAKOĞLU, Mustafa H, **KOBİ Rehberi**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları, Ankara, 2002.
- DEMİR, Volkan, “KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Şirket Birleşmesi”, **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Ankara:03-07 Mart 2010, s.8-9
- DOĞRUER, Ufuk, “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye”, <http://www.muhassebe.tr.com>
- EMRE, Zeynep ve Alparslan BUDAK, “Dünya Uygulamaları Çerçevesinde KOBİ Borsaları”, **Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB)**, Ocak 2006, Sayı, 27, ss. 1-2.
- GEDİK, Hasan. “KOBİ’lerin Ekonomideki Yeri ve Önemi”, **Konya Ticaret Odası Dergisi**. Mart 2011, ss.2-5
- GENÇTÜRK, Mehmet, İsmail ÇELİK ve Nagihan KARAMAN, “Maddi Duran Varlıkların KOBİ’ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) Karşılaştırılması” **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** Yıl: 2011/2, Sayı:14, ss.281-282
- GÖNEN, Seçkin ve Gülşah UĞURLUEL, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Aralık 2007, ss. 229-236.
- GÜLER, Sevinç ve Berna TANER, “Dünya’da KOBİ Borsaları ve Türkiye’ de KOBİ Borsasının Oluşumuna Yönelik Uygulamalar”, **Ege Akademik Bakış**. Sayı 8, ss.522 (2008) http://eab.ege.edu.tr/pdf/8_2/C8-S2-M7.pdf (25.01.2014)
- İBİŞ, Cemal ve Serdar ÖZKAN, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı. 74, ss. 25-44.
- İRAZ, Rifat. “Küresel Rekabet Ortamında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Ulusal Sosyo-Ekonomik Sisteme Katkıları Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi S.B.E. Dergisi**. Sayı.15, ss. 368-380
- İSLAMOĞLU, Hamdi, “Küçük İşletmelerin Toplumsal Özellikleri Ve Sorunları”, **Pazarlama Dünyası Dergisi**. Sayı. 33, 1992, ss.10-15

- KARAYILMAZLAR, Selman, Ayşin AŞKIN ve Yıldız ÇABUK, “Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tarihsel Gelişim Ve Tanımlama Kriterleri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**. Cilt.2, Sayı.1, ss. 150-165
- KOBİ Politikası, “Avrupa Birliği'nin KOBİ Politikası”, **İktisadi Kalkınma Vakfı**, s.3,(2007)
- MİRZAHİ, Rozi, “KOBİ’lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma” **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**. Cilt. 7, Sayı.2, 2001, s.308-315
- OKSAY, Suna ve Onur ACAR, “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, **Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları** 3, Aralık 2005 ss. 46-50
- ÖREN, Kenan, “Avrupa Birliği ve Türkiye'nin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Sağladığı Devlet Teşvikleri ve Kullanım Alanlarının Karşılaştırılması Nevşehir İlinde Bir Uygulama”, **C.Ü İ.İ.B.F Dergisi**. Cilt. 4, Sayı. 2, 2003, ss.105-120.
- ÖZGEN, Hüseyin ve Selen DOĞAN, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Uluslararası Pazarlara Açılmada Karşılaştıkları Yönetim Sorunları ve Çözüm Önerileri” **KOSGEB Yayınları**, Ankara, 1997, s.5-6
- SAKARYA Şakir, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’ na Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Analizinin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi” **MÖDAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Aralık 2007, s.190
- SOYDAL, Haldun, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde E-Ticaret”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı. 15, ss. 543-569
- Türkiye Bankalar Birliği, “Risk Yönetimi ve Basel-II'nin KOBİ'lere Etkileri”, Yayın No:228, s.5, Eylül 2004
- ULUDAĞ, İlhan ve Vildan SERİN, “Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: Yapısal ve Finansal Sorunlar, Çözümler”, **İTO Yayınları**. Yayın No:1991/25, İstanbul, 1991, s.14-16.
- YALKIN, Yüksel K., Volkan DEMİR ve Defne DEMİR. “International Financial Reporting Standarts and Development of Financial Reporting Standarts İn Turkey“, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.76, ss. 56-73.
- YONAR, Özlem. “Türkiye’de KOBİ Tanımları”, **Uluslararası Stratejik Araştırma Kurulu**. (USAK). 2007, s.1-3

Tezler

- ACAR, Mesut, “Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetleme Standartları”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE) Ankara 2008.**
- ATICI, Gonca Büyür, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ’lerin) Ekonomik Gelişime Etkileri, Finansman Kaynakları Ve KOBİ’lerin Büyümesini Sağlayan Faktörlere İlişkin Karşılaştırma”, **(Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE), İstanbul 2006.**
- BAĞDAT, Aydın, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS-2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE), Sakarya 2008.**
- ÇATAL, M. Faruk, “AB’ye Uyum Sürecinde KOBİ’lerin Sermaye Piyasası Yoluyla Finansmanı ve Bir Model Önerisi”, **(Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, SBE), Erzurum 2007.**
- DAĞIDIR, Canan, Türkiye’de Faaliyet Gösteren Yabancı Bankaların KOBİ’lere Finansman Olanığı Ve Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi BSE 2007.**
- ERTUĞRUL, Ayşe N, “Vakıflarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması ve Bir Uygulama”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE), Eskişehir 2006.**
- İSKENDER, B. Selin, “Türkiye’de Kobilerin Finansman Sorunları Ve Alternatif Çözüm Önerileri”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE), 2009.**
- KOYUNCU, Abdulkadir, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Alternatif Finansman Kaynaklarının Oluşturulması ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi SBE), Gaziantep 2010.**
- NURİYEV, Bahruz, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması – UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE), İstanbul 2009.**
- ÖCAL, Fatma, “Bankacılık Krizlerinin KOBİ’lerin Finansmanına Etkileri: Anket Çalışması”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE), İstanbul 2009.**
- SÖNMEZ, Asuman, ”KOBİ Borsalarının KOBİ Finansmanındaki Yeri, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme”, **(Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kadir Has Üniversitesi SBE), 2008.**
- YILMAZ, Recep, “UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE), İstanbul 2010.**

YÜCE, Gönül, “Türkiye’de İmalat Yapan KOBİ’lerin Finansman Sorunları Ve Çözüm Önerileri: Samsun İlinde Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE), 2007.

Mevzuat

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine İlişkin Kanun, 12.04.2005 4/ 25784, md.1.

04.10.2012 tarih ve 28457 sayılı Resmî Gazete de yayımlanan ‘Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik’

İnternet Yayınları

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/4%20yuksel%20koc%20yalkin%20ing.pdf

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf

http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey_tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf.

www.ikv.org.tr/pdfs/efa2a1a2.pdf

<http://sbinfocanada.about.com/od/businessinfo/g/SME.htm>

<http://www.usakgundem.com/yorum/9/t%C3%BCrkiyede-kobi-tanimlari.html>

http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf.

<http://www.tmsk.org.tr>

<http://www.turmob.com.tr>