

**T.C.**

**İstanbul Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Muhasebe Bilim Dalı**

**Doktora Tezi**

**KOBİ'lerde UFRS Uygulamasının Türkiye  
Ekonomisine Muhtemel Etkileri**

**Hülya CENGİZ**

**2502050229**

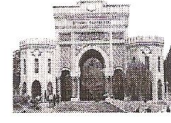
**Tez Danışmanı**

**Prof. Dr. Göksel YÜCEL**

**İstanbul 2011**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MÜDÜRLÜĞÜ



### TEZ ONAYI

Enstitümüz MUHASEBE Bilim Dalında 2502050229 numaralı HÜLYA CENGİZ'İN hazırladığı "KOBİ'LERDE UFRS UYGULAMASININ TÜRKİYE EKONOMİSİNE MUHTEMEL ETKİLERİ." konulu YÜKSEK LİSANS- / DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 28.Maddesi 01.11.2011 PAZARTESİ günü saat: 11:00'de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABUL ne\* OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	Kabul	
PROF.DR.GÖKSEL YÜCEL	Kabul	
PROF.DR.LERZAN KAVUT	Kabul	
PROF.DR.FATİH YILMAZ	Kabul	
PROF.DR.DOĞAN ARGUN	KABUL	

Adres: Besim Ömerpaşa Caddesi Kaptan-ı Derya Sokağı 34452 Beyazıt/İstanbul  
Tel: 0212 440 00 00 / 14219-14220-14221-14222-14226-14227-14243  
Fax: 0212 440 03 40 e-mail: sbe@istanbul.edu.tr

# **“KOBİ’lerde UFRS Uygulamasının Türkiye Ekonomisine Muhtemel Etkileri”**

**Hülya CENGİZ**

## **ÖZ**

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler; istihdama olan katkıları, yarattıkları katma değer ve sayıca fazla olmaları nedeniyle ülke ekonomilerinde önemli bir yere sahiptir. Ancak ekonomideki önemlerine rağmen kredi temininde, uluslararası piyasalara açılmada ve ölçeklerini büyütmede sıkıntılar yaşamaktadırlar. Bu sıkıntılardan biri de finansal raporlama ile ilgilidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) küçük orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlamasında uygulama birliği sağlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanımını arttırmak amacıyla KOBİ Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. KOBİ Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının özüne uygun olmakla birlikte KOBİ’lerin ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla basitleştirilmiş standart olarak yayımlanmıştır. Bu durum KOBİ’lerin mali tablolarının karşılaştırılabilmesine ve tam set UFRS’lere geçişte kolaylıklar sağlayacaktır. Ülkemizde de bu konu gündemde olup, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacaktır.

Bu çalışmada KOBİ’lerin yapısı ve ekonomik önemi, muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler ve KOBİ Finansal Raporlama Standardı teorik olarak incelenmiştir. Tez kapsamında gerçekleştirilen vak’a çalışmasında Galvaniz AŞ’nin finansal tabloları KOBİ Finansal Raporlama Standardına uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Vak’a analizinde ayrıca KOBİ Finansal Raporlama Standardının uygulanmasının getireceği değişikliklerin mali tablolara etkisi belirlenmiştir.

# **“Prospective Influences of IFRS Applications at SMEs In Turkey’s Economy”**

**Hülya CENGİZ**

## **ABSTRACT**

Contribution of small and medium sized entities to employment are significant in country’s economy due to their high number of existence and the added value they create. However their importance in the economy they experience difficulties in supplying a loan, expanding to international markets and in growing. One of these difficulties is about financial reporting. International Accounting Standards Board (IASB) published the International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs) to secure uniformity in financial reporting’s of SMEs and to increase the usage of International Financial Reporting Standards. To meet SMEs's needs, Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities is simplified and published as standard, correspondingly to International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs). Current state will provide convenience in comparison of SMEs’s financial statements and in complete transition to IFRS. This issue is on the agenda also in our country and Turkish Accounting Standards Board (TMSK) has published the Turkish Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (TFRS for SMEs). It will be put in force with new Turkish Trade Code as of 01.01.2013.

This study examines the structure and economical significance of SMEs and investigates theoretically the legal regulations regarding accounting applications and Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities. In the case study within the scope of this thesis, the financial statements of Galvaniz AŞ are adjusted according to Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities. Furthermore in the case study, the influence of changes coming with the usage the Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities on financial statements.

## ÖNSÖZ

Uluslararası ticaretin gelişmesi, uluslararası piyasalarda yatırım yapma olanağının artması nedeniyle muhasebede uygulama birliğinin sağlanabilmesi amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kullanılmaya başlanmıştır. Başta halka açık işletmeler ve bankalar olmak üzere kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler bu standartlara uygun raporlama yapmaktadırlar. Ancak UFRS'nin karmaşık yapısı ve kamuya karşı sorumluluğu olmayan KOBİ'lerin UFRS'ye uygun raporlama yapmasının zorunlu olmayışı bu standartların kullanımını kısıtlamamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) KOBİ'lere yönelik standart hazırlama çalışmalarına 2003 yılında başlamış, 2007 yılında hazırladığı taslak metni kamuoyunun görüşüne sunmuş ve değerlendirmeler sonucunda 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası standart ile uyumlu Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını 01.10.2010 tarihinde yayımlamıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 14 Şubat 2011 tarihinde yayımlanması ile tüm işletmeler, 01.01.2013 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı standartları uygulayacaklardır. Bu gelişmeler KOBİ Standardının ülkemiz için önemini artırmıştır.

Bu çalışmanın amacı, KOBİ Finansal Raporlama Standardının mevcut uygulamaya getireceği değişiklikleri ve değişikliklerin ekonomiye etkisini belirlemektir. Tez kapsamında gerçekleştirilen vak'a çalışmasında, Türkiye'de faaliyet gösteren ve KOBİ statüsünde olan bir işletmenin mali tabloları KOBİ Standardına göre düzeltilmiş ve yapılan düzeltmelerin mali tablolar üzerindeki etkileri belirlenmiştir. KOBİ Standardının uygulanabilmesi için yapılan yasal düzenlemeler ve bu standardın uygulanabilir olması için yapılan güncel gelişmeler açıklanmıştır.

Bu çalışmanın her aşamasında bana yol gösteren ve yardımcı olan danışman hocam Sayın Prof.Dr. Göksel YÜCEL'e iten şükranlarımı sunarım. Tez kapsamında yürüttüğüm vak'a yazımı konusunda bana destek veren YMM Kemal ğT'e yardımlarını esirgemediği için çok teşekkür ederim. Tez izleme komitesi yeleri Prof.Dr. Fahir BİLGİNOğLU ve Prof.Dr. Doğın ARGUN'a da teşekkürü bir borç bilirim. Son olarak, yetişmemde emeği geçen tüm anabilim dalı hocalarıma, hayatımı anlamlı kılan arkadaşlarıma ve beni her durum ve koşulda destekleyen aileme bana güvendikleri ve inandıkları için çok teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ .....	1

### BÖLÜM 1

#### KOBİ KAVRAMI, KOBİ'LERİN GENEL YAPISI VE KOBİ'LERİN EKONOMİK ÖNEMİ

1.1. Uluslararası Ekonomilerde KOBİ'ler .....	4
1.1.1. Bazı Ülkelerin ve Kuruluşların KOBİ Tanımları.....	4
1.1.1.1. Avrupa Birliği KOBİ Tanımı .....	4
1.1.1.2. Japonya'da KOBİ Tanımı .....	5
1.1.1.3. ABD'de KOBİ Tanımı.....	6
1.1.2. KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Önemi .....	7
1.1.3. Avrupa Birliği KOBİ Politikası .....	12
1.2. Türkiye Ekonomisinde KOBİ'ler .....	13
1.2.1. Türkiye'de KOBİ Tanımı .....	13
1.2.2. KOBİ'lerin Ekonomideki Önemi.....	14
1.2.3. Türkiye'de KOBİ'lerin Genel Yapısı ve Sorunları.....	16

### BÖLÜM 2

#### MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

2.1. Uluslararası Muhasebenin Önemi ve Gelişimi .....	20
2.2. Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler.....	21

2.1.1. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu .....	22
2.1.2. Maliye Bakanlığı Düzenlemeleri .....	22
2.1.3. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri .....	23
2.1.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemeleri .....	23
2.3. Basel II Standartları ve KOBİ'lerin Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler.....	25
2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu .....	29

### **BÖLÜM 3**

#### **MUHASEBENİN EKONOMİYE ETKİLERİ**

3.1. Muhasebe ve Muhasebe Uygulamalarının İşlevi .....	32
3.2. Muhasebe ve Ekonomi İlişkisi .....	33
3.3. Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.....	33
3.3.1. Küreselleşme.....	34
3.3.2. Türkiye Ekonomisinde Küreselleşme .....	35
3.3.3. Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi .....	39
3.4. Kayıt Dışı Ekonomi ve Muhasebe İlişkisi .....	41
3.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı.....	41
3.4.2. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi.....	42
3.4.3. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri.....	43
3.4.4. Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye Ekonomisine Etkileri.....	45
3.4.5. KOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Kayıt Dışı Ekonomiye Muhtemel Etkileri.....	48
3.5. Uluslararası Muhasebe Standardı Uygulamalarının Ekonomik Etkilerine Yönelik Yapılan Çalışmalar.....	50

### **BÖLÜM 4**

#### **KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI**

4.1. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Gelişimi.....	54
4.2. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Kapsamı .....	55



4.3. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından Temel Farklılıkları .....	57
4.3.1. KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar.....	58
4.3.2. Tam Set UFRS'deki Tercihli Uygulamalardan Kapsam Dışı Bırakılanlar .....	59
4.3.3. Değerleme ve Ölçmede Basitleştirmeler .....	59
4.4. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye'deki Mevcut Sisteme Getireceği Farklılıklar .....	60
4.4.1. Sınıflandırma ve Sunuma İlişkin Farklılıklar .....	61
4.4.2. Değerlemeye İlişkin Farklılıklar .....	62
4.4.3. Açıklamaya İlişkin Farklılıklar .....	65
4.5. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Etkin Olarak Uygulanabilmesine Yönelik Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler.....	65
4.5.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu .....	67
4.5.2. Denetleme Kurumuna İlişkin Düzenlemeler .....	70
4.5.3. Vergi Usul Kanunu ve Maliye Bakanlığı Düzenlemeleri .....	73
4.5.4. Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Hesap Planı.....	74
4.5.5. Mikro İşletmelere Sağlanabilecek Uygulama Ayrıcılığı .....	76
4.5.6. KOBİ Standardına Yönelik Eğitim Çalışmaları .....	78

## **BÖLÜM 5**

### **KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ UYGULANMASI VE UYGULAMANIN GETİRECEĞİ DEĞİŞİKLİKLERİN MALİ TABLOLARA ETKİSİNE İLİŞKİN BİR VAK'A ÇALIŞMASI**

5.1. Vak'a.....	79
5.1.1. Şirket Hakkında Bilgiler.....	80
5.1.2. Galvaniz AŞ Mali Tabloları.....	81
5.1.3. Bilanço ve Gelir Tablosunda Yer Alan Hesaplara İlişkin Açıklamalar ....	88
5.2. Vak'a Analizi .....	96
5.2.1 Finansal Tablolara İlişkin Düzeltme Kayıtları .....	96
5.2.1.1. Alınan Çekler ve Verilen Çekler .....	96

5.2.1.2. Finansal Kiralama.....	97
5.2.1.3. Olağandışı Gelir ve Kârlar ile Gider ve Zararlar.....	99
5.2.1.4. Alacak Hesapları.....	100
5.2.1.5. Satışlar.....	107
5.2.1.6. Maddi Duran Varlıklar.....	109
5.2.1.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	119
5.2.1.8. Borç Hesapları.....	123
5.2.1.9. Satışların Maliyeti.....	127
5.2.1.10. Banka Kredileri.....	128
5.2.1.11. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım.....	132
5.2.1.12. Kıdem Tazminatı.....	146
5.2.1.13. Ertelenmiş Vergi.....	149
5.2.2. KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tablolar.....	151
5.2.3. KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tablo Dipnotları.....	152
<b>SONUÇ.....</b>	<b>170</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>175</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>183</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>197</b>

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: Avrupa Birliği KOBİ Tanımı .....	5
Tablo 1.2: Japonya KOBİ Tanımı .....	6
Tablo 1.3: AB-27 Ülkelerinde Finansal Olmayan İşletmelerin Temel Ekonomik Göstergeleri (2005 yılı).....	7
Tablo 1.4: Japonya’da Sektörlere Göre İşyeri ve Çalışan Sayısı .....	8
Tablo 1.5: ABD’de İşyeri ve Çalışan Sayılarının Sınıflandırılması (2005).....	8
Tablo 1.6: İmalat Sanayinde İşletmelerin Ölçeklerine Göre İstihdam-Üretim-Katma Değerdeki Paylarının Yüzdesel Dağılımı (2002) .....	10
Tablo 1.7: Türkiye’de KOBİ Tanımı .....	14
Tablo 1.8: Büyüklük Gruplarına Göre İşyerleri Sayısı ve İstihdam.....	15
Tablo 1.9: İmalat Sanayindeki İşletmelerinin Büyüklük Gruplarına Göre İşyerleri Sayısı ve İstihdam.....	15
Tablo 1.10: 2006 Yılı Gösterge Büyüklüklerinin Ölçeklere Göre Dağılımı.....	17
Tablo 1.11: 2006 Yıl Sonu İtibariyle Ölçek Büyüklüklerine Göre Sektörlerde Kullanılan Nakdi Krediler .....	18
Tablo 3.1. Dünya Mal Ticaretinin Önde Gelen İhracat ve İthalatçıları (2008).....	37
Tablo 3.2. Türkiye’de Yıllara Göre Dış Ticaret .....	38
Tablo 3.3. İşletme Büyüklüğüne Göre Dış Ticaret (%).....	39
Tablo 3.4. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tutarı (TrilyonTL).....	42
Tablo 3.5. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiden Kaynaklanan Toplam Vergi Kaybı(TrilyonTL).....	46
Tablo 3.6. 2009 Yılında Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları (TL).....	46
Tablo 3.7. Kredi Sayısının İşletme Büyüklüğüne Göre Dağılımı .....	47
Tablo 3.8. Kurumlar Vergisi Gelirinin GSYİH İçindeki Payı .....	48
Tablo 4.1: KOBİ Standardı Hazırlanırken Temel Alınan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları .....	57
Tablo 5.1. Galvaniz AŞ Ortaklarının Hisse Dağılımı.....	81
Tablo 5.2. Galvaniz AŞ’nin Kapasite Raporuna Göre Yıllık Üretim Miktarları .....	81

Tablo 5.3. Galvaniz AŞ 31.12.2009 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu.....	82
Tablo 5.4. Galvaniz AŞ 2009 Yılı Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	84
Tablo 5.5. Galvaniz AŞ 31.12.2007 ve 31.12.2008 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu.....	85
Tablo 5.6. Galvaniz AŞ 2007 ve 2008 Yılı Ayrıntılı Gelir Tabloları.....	87
Tablo 5.7. Galvaniz AŞ'nin Alacak Hesapları.....	88
Tablo 5.8. Galvaniz AŞ'nin Yıllara Göre İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	89
Tablo 5.9. Galvaniz AŞ'nin Yıllara Göre Üretim Maliyetleri.....	89
Tablo 5.10. Yıllar Göre Yarımamul Stokları ve Tamamlanma Oranları.....	89
Tablo 5.11. Yıllara Göre Mamul Stokları.....	90
Tablo 5.12. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Değerleri ve Amortisman Tabi Tutuldukları Süreler.....	90
Tablo 5.13: Maddi Duran Varlıkların Yıllara Göre Amortisman Giderleri ve Birikmiş Amortisman Tutarları.....	90
Tablo 5.14. Maddi Duran Varlık Çıkışları.....	91
Tablo 5.15. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Değerleri ve Amortisman Süreleri....	91
Tablo 5.16. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri ve Birikmiş Amortisman Tutarları:.....	92
Tablo 5.17. Banka Kredileri ve Faiz Oranları.....	92
Tablo 5.18. Galvaniz AŞ'nin Borç Hesapları.....	93
Tablo 5.20. Galvaniz AŞ'nin Olağandışı Gelir ve Kârlar ile Olağandışı Gider ve Zararları.....	94
Tablo 5.19. Galvaniz AŞ'nin Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri.....	95
Tablo 5.21. Galvaniz AŞ'nin Tahsil Edilemeyecek Alacakları.....	101
Tablo 5.22. Ticari Alacak ve Ticari Borçların Değerlemesinde Kullanılacak Etkin Faiz Oranları.....	104
Tablo 5.23. Galvaniz AŞ'nin Alacaklarının Etkin Faiz Yöntemi ile Hesaplanan Bugünkü Değerleri.....	105
Tablo 5.24. Galvaniz AŞ'nin Satışlarının Etkin Faiz Oranı ile İskonto Edilmiş Bugünkü Değerleri.....	108
Tablo 5.25. Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri.....	111

Tablo 5.26. Maddi Duran Varlık Birikmiş Amortisman Tutarları .....	111
Tablo 5.27. Maddi Olmayan Duran Varlıkların KOBİ Standardına Göre Hesaplanan Amortisman Giderleri .....	120
Tablo 5.28. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri .....	121
Tablo 5.29. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Birikmiş Amortisman Tutarları ....	121
Tablo 5.30. Borç Hesaplarının Etkin Faiz Oranı Yöntemiyle Hesaplanan Bugünkü Değerleri.....	124
Tablo 5.31. Satışların Maliyetinin Etkin Faiz Oranı ile Hesaplanan Bugünkü Değerleri.....	127
Tablo 5.32. Banka Kredilerinde Bugünkü Değer ve Etkin Faiz Oranı Hesaplanması .....	129
Tablo 5.33. Banka Kredilerinin Bugünkü Değerleri ve Etkin Faiz Tutarları.....	130
Tablo 5.34. KOBİ Standardına Göre Kıdem Tazminatı Hesabı.....	147
Tablo 5.35. Yıllara Göre Kıdem Tazminatı Tutarları.....	148
Tablo 5.36.a. KOBİ Standardına Göre Ertelemiş Vergi .....	150
Tablo 5.36.b. KOBİ Standardına Göre Ertelemiş Vergi.....	150
Tablo 5.36.c. KOBİ Standardına Göre Ertelemiş Vergi .....	150
Tablo 5.37. Galvaniz AŞ'nin KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Karşılaştırmalı Bilançoları .....	151
Tablo 5.38. Galvaniz AŞ'nin KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Karşılaştırmalı Gelir Tabloları .....	152

## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.e.	Aynı Eser
AŞ	Anonim Şirket
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
B.	Bölüm
EUROSTAT	Avrupa Topluluğu İstatistik Ofisi
GSİS	Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine
İSO	İstanbul Sanayi Odası
İMKB	İstanbul Menkul Kıymet Borsası
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
Ltd.	Limitet
MB	Merkez Bankası
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
p.	Paragraf
s.	Sayfa
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YP	Yabancı Para

## GİRİŞ

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler uluslararası ekonomilerde ve Türkiye ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de 18 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmeliğe göre çalışan sayısı 250 kişiden az ve net satış hasılatı veya bilanço değeri 25.000.000 TL’den az olan işletmeler KOBİ sayılmakta ve bu da tüm işletmelerin yaklaşık %99’unu, istihdamın ise %82’sini oluşturmaktadır.

Uluslararası piyasalarda farklı muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının olması, işletmeleri karşılaştırma ve yapılan uygulamaları anlayabilme problemini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle uluslararası muhasebe kavramı meydana gelmiştir. Günümüzde uluslararası düzeyde özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda yetkili tek otorite Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruludur (IASB). Kurul’un yayımladığı standartlar, 91 ülkede halka açık işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaktadır. Standartlar sürekli yenilenmekte ve geliştirilmektedir.

IASB, standartların kullanımını yaygınlaştırmak ve KOBİ’lerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek KOBİ Standardına ilişkin çalışmalara, 2003 yılında başlamış ve 2009 yılında KOBİ Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. KOBİ Finansal Raporlama Standardı uygulanmakta olan standartlara göre daha basitleştirilmiş, anlaşılabilir, KOBİ’ler için geçerli olmayan başlıkların çıkartıldığı 35 bölümden oluşmaktadır. Kurulun yaptığı araştırmaya göre, gelecek üç yıl içinde 19 ülke KOBİ standardını zorunlu olarak uygulamayı, 12 ülke ise uygulanmasına izin vermeyi planlamaktadır.

Türkiye’de KOBİ’lerin muhasebe uygulamalarına Maliye Bakanlığı düzenlemeleri ve Türk Ticaret Kanunu yön vermektedir. Halka açık işletmelerde, bankalarda ve halka hesap vermekle yükümlü diğer işletmelerde Türkiye Muhasebe Standartları

Kurulu'nun (TMSK) yayımladığı standartlar uygulanmaktadır. TMSK'nın yayımladığı standartlar, IASB'nin yayımladığı standartların çevirisidir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yasalaşarak 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, işletmelerin TMSK tarafından yayımlanan standartlara aynen uymak ve uygulamak zorunda olduğunu belirtilmiştir. TMSK da çalışmalarını tamamlamış ve 01.10.2010 tarihinde KOBİ Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. Kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerin 01.01.2013 tarihinden itibaren KOBİ Finansal Raporlama Standardını uygulaması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, KOBİ Finansal Raporlama Standardının, KOBİ'lerin mevcut muhasebe sistemine getireceği değişikliklerin finansal tablolarda nasıl raporlanacağı ve finansal tablolara etkilerini ortaya koymaktır.

Yapılan literatür çalışması sonucunda bu konuyla ilgili yasal düzenlemeler ve konuyla ilgili yapılan araştırmalar incelenmiştir. Bu tez çalışması kapsamında Türkiye'de faaliyet gösteren ve KOBİ statüsünde olan Galvaniz Anonim Şirketi'nde geliştirilen bir vak'a çalışmasına yer verilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, uluslararası ekonomilerdeki ve Türkiye'deki KOBİ tanımı yapılmış, KOBİ'lerin ekonomideki önemi anlatılmıştır.

İkinci bölümde uluslararası muhasebenin önemi ve gelişimi ile Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yönelik yasal düzenlemeler açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde KOBİ Finansal Raporlama Standardının oluşturulma süreci, kapsamı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan temel farklılıkları ile Türkiye'deki mevcut sisteme getireceği yenilikler açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde Galvaniz AŞ vak'asına, vak'a analizinde finansal tablolara ilişkin düzeltme kayıtlarına, KOBİ Standardına uygun olarak hazırlanan



mizanlara, mali tablolara ve mali tablo açıklamalarına yer verilmiştir. KOBİ Finansal Raporlama Standardının etkin olarak uygulanabilmesine yönelik yasal düzenlemeler ve güncel gelişmeler açıklanmıştır.

## **BÖLÜM 1**

### **KOBİ KAVRAMI, KOBİ'LERİN GENEL YAPISI VE KOBİ'LERİN EKONOMİK ÖNEMİ**

#### **1.1. Uluslararası Ekonomilerde KOBİ'ler**

Dünya ekonomisinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) dinamizmin, yeniliğin ve esnekliğin temel kaynağı olarak önemli bir yer tutmaktadır. Dünya genelinde işletmelerin %95'inden fazlası KOBİ'lerden oluşmaktadır. Büyük işletmelere göre işlem hacimlerinin ve ölçeklerinin küçük olmasına rağmen, ülke ekonomilerinde büyük rol oynamaktadır.

Bu bölümde Avrupa ülkeleri, Japonya ve Amerika Birleşik Devletleri incelenerek bu ülkelerdeki KOBİ tanımları yapılmış ve bu ülkelerdeki KOBİ'lerin ekonomideki önemleri, işletme sayısı, çalışan işgücü, yaratılan katma değere göre belirlenmeye çalışılmıştır.

#### **1.1.1. Bazı Ülkelerin ve Kuruluşların KOBİ Tanımları**

Ülkelerdeki KOBİ tanımlarına bakıldığında her ülke, kendi ekonomik ve sosyal yapısına göre ayrı tanım yapmıştır. KOBİ kavramını ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve sektörlerin yapısı doğrudan etkilemektedir.

#### **1.1.1.1. Avrupa Birliği KOBİ Tanımı**

Avrupa Birliği'nin (AB) 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe koymuş olduğu ortak bir KOBİ tanımı bulunmaktadır. Tanım çalışan kişi sayısı, yıllık ciroları veya bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık derecesi kriterlerinden oluşmaktadır. Buna göre çalışan sayısı 250 kişiden az ve yıllık cirosu 50 milyon €'dan az veya yıllık bilanço toplamı

43 milyon €’dan az olan işletmeler KOBİ olarak kabul edilmiş ve Tablo 1.1’deki gibi sınıflandırılmıştır.

**Tablo 1.1: Avrupa Birliği KOBİ Tanımı**

İşletme Sınıfı	Çalışan sayısı	Ciro	veya	Bilanço Toplamı
Orta Büyüklük	< 250	≤ 50 Milyon €		≤ 43 Milyon €
Küçük	< 50	≤ 10 Milyon €		≤ 10 Milyon €
Mikro	< 10	≤ 2 Milyon €		≤ 2 Milyon €

Kaynak: The Activities of The European Union for Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs) SME Envoy Report, Commission Staff Working Paper, Commission of The European Communities, Brussels, 2005, s.7.

Tanımda yer alan diğer kriter ise işletmenin bağımsız olmasıdır. Eğer işletme bağımsızsa<sup>1</sup>:

- Başka bir işletmeye ortak olmayacak ve başka bir işletme ona ortak olmayacak,
- Bir veya daha fazla işletmenin, sermayesinin veya oy hakkının %25’inde daha azına sahip olacak ve/veya 3. kişilerin işletmenin sermayesinde veya oy hakkında %25 veya daha fazla payı olmayacaktır.

### 1.1.1.2. Japonya’da KOBİ Tanımı

Japonya’daki KOBİ tanımı ise; çalışan sayısı ve sermaye miktarı kriterleri dikkate alınarak sektörlere göre ayrı ayrı tanımlanmıştır:

- İmalat sektöründe 300’den az çalışanı olan ve sermaye miktarı 300 milyon Yeni geçmeyen,
- Ticaret sektöründe çalışan sayısı 100 kişiye kadar ve sermaye miktarı 100 milyon Yen’e kadar olan,
- Perakende sektöründe 50’den az çalışanı olan ve 50 milyon Yenden az sermayesi olan,
- Hizmet sektöründe ise çalışan sayısı 50 kişiye kadar ve sermaye miktarı 10 milyon Yene kadar olan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmıştır.

<sup>1</sup> The New SME Definition, User Guide and Model Declaration, European Commission, 2005, s.16

**Tablo 1.2: Japonya KOBİ Tanımı**

Sektörler	Sermaye Miktarı (Milyon Yen)	Çalışan Sayısı
İmalat ve Diğerleri	≤ 300	≤ 300
Ticaret	≤ 100	≤ 100
Perakende	≤ 50	≤ 50
Hizmet	≤ 50	≤ 100

Kaynak: [http://www.chusho.meti.go.jp/sme\\_english/outline/02/01.html](http://www.chusho.meti.go.jp/sme_english/outline/02/01.html), 12.04.2008.

### 1.1.1.3. ABD’de KOBİ Tanımı

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) ise genel olarak 500 kişiden az çalışanı olan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmaktadır. KOBİ’lerin sınıflandırılmasında ise yapılan çalışmalarda farklı sınıflandırmalar yapıldığı görülmüştür. OECD 2005<sup>2</sup> raporunda 50’den az çalışanı olan işletmeler küçük, 10’dan bazen de 5’den az çalışanı olan işletmeler mikro işletme olarak tanımlanmıştır. W.M. Crain<sup>3</sup> ise çalışmasında, 20’den az çalışanı olan işletmeleri küçük işletme 20 ile 499 arasında çalışan sayısı olan işletmeleri orta büyüklükteki işletme, 500 ve daha fazla çalışanı olan işletmeleri ise büyük işletme olarak sınıflandırmıştır.

---

<sup>2</sup> OECD SME and Entrepreneurship Outlook 2005, OECD Publishing, 2005, s.17.

<sup>3</sup> W. Mark Crain, *The Impact of Regulatory Costs on Small Firms*, SBA Office of Advocacy, 2005, s.30.

### 1.1.2. KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Önemi

Avrupa Topluluğu İstatistik Ofisi (EUROSTAT) verilerine göre 2005 yılında, Avrupa Birliği'ne üye 27 ülkenin<sup>4</sup> (AB-27) ekonomisinde, finans sektöründe olmayan yaklaşık 20 milyon aktif işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin büyük çoğunluğu (%99,8) KOBİ'lerden oluşmaktadır. KOBİ'ler istihdamın %67,1'ini (85 milyon kişi), katma değer ise %57,6'sını (3.090 milyar €) sağlamaktadır. Tablo 1.3'de bu temel göstergelerin ölçeklere göre ekonomideki yerleri gösterilmiştir.

**Tablo 1.3: AB-27 Ülkelerinde Finansal Olmayan İşletmelerin Temel Ekonomik Göstergeleri (2005 yılı)**

	Toplam	KOBİ	Mikro	Küçük	Orta	Büyük
İşletme Sayısı (Milyon €)	19,65	19,60	18,04	1,35	0,21	0,04
<i>Yüzdellik Payı</i>	<i>100,0</i>	<i>99,8</i>	<i>91,8</i>	<i>6,9</i>	<i>1,1</i>	<i>0,2</i>
Çalışan Sayısı (Milyon Kişi)	126,7	85,0	37,5	26,1	21,3	41,7
<i>Yüzdellik Payı</i>	<i>100,0</i>	<i>67,1</i>	<i>29,6</i>	<i>20,6</i>	<i>16,8</i>	<i>32,9</i>
Katma Değer (Milyar €)	5.360	3.090	1.120	1.011	954	2.270
<i>Yüzdellik Payı</i>	<i>100,0</i>	<i>57,6</i>	<i>20,9</i>	<i>18,9</i>	<i>17,8</i>	<i>42,4</i>

Kaynak : Manfred Schmiemann, Enterprises By Size Class - Overview of SMEs in the EU, Statistic in Focus, Eurostat, 2008.

Güneydoğu Avrupa Bölgesi'ndeki<sup>5</sup> tüm işletmelerin ise % 98,1'ini, toplam istihdamın ortalama % 47'sini KOBİ'ler oluşturmaktadır. Aynı dönemde Güneydoğu Avrupa ile AB-19<sup>6</sup> ülkeleri karşılaştırıldığında, AB-19 ülkelerinde KOBİ'ler daha fazla önemlidir. AB-19 ülkelerinde tüm işletmelerin ortalama % 99,8'ini, toplam istihdamın % 66'sını KOBİ'ler oluşturmaktadır.<sup>7</sup>

<sup>4</sup>Avrupa Birliğine Üye 27 Ülke: Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Güney Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır.

<sup>5</sup> Arnavutluk, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Hırvatistan, Makedonya, Romanya, Moldova, Sırbistan ve Karadağ

<sup>6</sup> AB-15 (Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya, İsveç, İngiltere) + İzlanda, Lihtenştayn, Norveç, İsviçre.

<sup>7</sup> **South East Europe Region Enterprise Policy Performance A Regional Assessment**, Organisation for Economic Co-Operation and Development and European Bank for Reconstruction and Development, 2003, s16-17.

Japonya’da 4.689.609 KOBİ, 13.430 büyük işletme bulunmaktadır (Tablo 1.4). KOBİ’ler tüm işletmelerin %99,7’sini oluşturmaktadır. Bu işletmelerde 29.960.000 kişi çalışmakta ve toplam istihdamın %70,2’sini oluşturmaktadır. Üretimin değeri ise 137.776 milyar Yen ile toplam üretim değerinin %51,1’ini oluşturmaktadır.

**Tablo 1.4: Japonya’da Sektörlere Göre İşyeri ve Çalışan Sayısı**

Sektörler	İşletme Sayısı			Çalışan Sayısı		
	KOBİ	Büyük İşletmeler	Toplam	KOBİ	Büyük İşletmeler	Toplam
İmalat ve Diğerleri*	1.498.351	3.294	1501645	13.093.499	6.858.516	19.952.015
%	99,80	0,20	100	65,60	34,40	100
Toptan Satış	255.587	2.394	257981	2.467.928	1.170.471	3.638.399
%	99,10	0,90	100	67,80	32,20	100
Perakende Satış	1.743.848	4.000	1747848	7.677.242	2.658.078	10.335.320
%	99,80	0,20	100	74,30	25,70	100
Hizmet	1.191.823	3.742	1195565	6.724.696	2.005.533	8.730.229
%	99,70	0,30	100	77,00	23,00	100

Kaynak: [http://www.chusho.meti.go.jp/sme\\_english/outline/07/01.html](http://www.chusho.meti.go.jp/sme_english/outline/07/01.html), 15.04.2008.

\* Birincil olmayan endüstriler.

ABD ekonomisinin yaklaşık %90’ını küçük işletmeler oluşturmakta ve istihdamın %18’ini sağlamaktadır. Tablo 1.5’de ABD’de çalışan sayısına göre belirlenen ölçeklere göre işletme sayısı ve çalışan sayıları yüzdelik paylarıyla birlikte gösterilmiştir.

**Tablo 1.5: ABD’de İşyeri ve Çalışan Sayılarının Sınıflandırılması (2005)**

Çalışan Sayısı	İşletme Sayısı	Yüzdelik Payı	Çalışan Sayısı	Yüzdelik Payı
<20	5.357.887	89,54	21.289.196	18,30
20-500	608.182	10,16	37.355.389	32,12
500+	17.477	0,29	57.672.418	49,58
Toplam	5.983.546	100	116.317.003	100

Kaynak: Statistics of U.S. Businesses: Firm Size Data, Office of Advocacy, U.S. Small Business Administration “[http://www.sba.gov/advo/research/us\\_05ss.pdf](http://www.sba.gov/advo/research/us_05ss.pdf), 14.04.2008.

OECD tarafından, OECD'ye üye birçok ülkenin imalat sanayine yönelik yapılan çalışmada, çalışan sayısı esas alınarak belirlenen işletme büyüklüklerine göre istihdam, üretim ve katma değerdeki payları gösterilmiştir (Tablo 1.6). Ülkelerin imalat sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin ortalama %98,5'ini KOBİ'ler oluşturmaktadır. Bu işletmeler ortalama olarak istihdamın %59'unu, üretimin %41'ini, katma değerini ise %45'ini sağlamaktadırlar.

Dünyadaki üretimin ihracatına KOBİ'lerin % 25–30 arasında katkısı bulunduğu tahmin edilmektedir. OECD ülkelerinde üretim yapan KOBİ'lerin yaklaşık 5'te biri, işlem hacminin %10'u ile % 40'ını, sınır ötesi aktivitelerden meydana getirmektedir. Son yıllarda KOBİ'ler Amerika'nın toplam ihracatının yaklaşık %30'unu gerçekleştirmişlerdir. 90'lı yıllarda Kore'de KOBİ'lerin (çalışan sayısı<300) ihracatı, toplam ihracatın üçte biri ile beşte ikisi arasında değişirken; Japonya'da KOBİ'ler toplam üretim ihracatının % 50'sine yakınına paylaşmaktadır.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup>OECD SME and Entrepreneurship Outlook 2005, OECD 2005, s.41.

**Tablo 1.6: İmalat Sanayinde İşletmelerin Ölçeklerine Göre İstihdam-Üretim-Katma Değerdeki Paylarının Yüzdesele Dağılımı (2002)**

Çalışan Sayısı	<10				10-49				50-249				250+			
	İmalat	İstihdamdaki	Üretimdeki	Katma	İmalat	İstihdamdaki	Üretimdeki	Katma	İmalat	İstihdamdaki	Üretimdeki	Katma	İmalat	İstihdamdaki	Üretimdeki	Katma
Ülkeler	Sanayindeki Payı(%)	Payı	Payı	Değer Payı	Sanayindeki Payı(%)	Payı	Payı	Değer Payı	Sanayindeki Payı(%)	Payı	Payı	Değer Payı	Sanayindeki Payı(%)	Payı	Payı	Değer Payı
Avustralya	72,6	14,1	7,6	11,1	21,8	20,5	13	15,3	4,1	17,8	16,1	16,5	1,5	47,7	63,3	57,1
Avusturya	71	10,3	4,6	6,2	21,8	18,9	12,7	13,7	5,5	26,9	25,8	26,3	1,6	43,8	57	53,9
Belçika	79,4	11,6	6	6,1	15,5	18,9	12,6	14	4,1	23,8	20,9	21,7	1	45,8	60,5	58,2
Çek-Cum.	89,2	14,2	6,2	4,9	7,6	15,6	10,2	10,7	2,6	25,5	23	24,5	0,7	44,7	60,6	59,9
Danimarka	71,4	7,4	6,3	6,4	21,1	18,9	14	16,2	6	26,3	23,2	24,4	1,5	47,4	56,5	53
Finlandiya	84	9	4,6	5,6	11,4	14,8	9,2	10,1	3,6	22,5	17,4	17,7	1	53,7	68,8	66,6
Fransa	81,6	12	11,2	8,1	14	19	12,5	15	3,4	22,3	16,3	19,2	0,9	46,7	60,1	57,7
Almanya	62,1	6,7	2,6	3,6	27,3	14,5	7,9	10,2	8,4	23,7	19,6	21,1	2,2	55,1	69,9	65,1
Yunanistan					79,4	26,6	15	15,6	17,1	34	24,9	28,4	3,5	39,5	60,1	56
Macaristan	87,2	16,1	4,4	4,8	9,4	16,5	8,4	10,2	2,7	23,2	17	20,4	0,8	44,2	70,2	64,6
İrlanda	39	4,4	1,2	1,2	42	19,2	6	5,5	15,2	32,3	20,5	17,2	3,8	44,2	72,4	76,1
İtalya	83,4	25,5	11,7	15,3	14,4	31	24,4	27,8	1,9	20,8	25,2	25,5	0,3	22,8	38,7	31,4
Japonya	50,9	10,8	3,6	5,2	39,2	28,4	15,7	19,4	8,5	29,9	28	29,2	1,4	30,9	52,7	46,2
Kore	88,6	42,9			8,3	20,7			2,9	23,2			0,2	13,3		
Hollanda	74,7	9,9	5,4	7,7	18,9	23,3	16	17,6	5,2	30,6	25,6	25,8	1,2	36,2	53,1	48,9
Y.Zelanda	81,3	19,1	9,2	11,7	15,3	24,2	15,7	18,2	2,7	21,4	24,7	24	0,6	35,3	50,4	46,2
Norveç	60,6	8,7	6,2	8	29,4	22,9	16,9	18,5	7,6	28,3	27,1	26,2	1,7	40,1	49,6	46,7
Polonya	89,7	19,4	9,7	0,8	6,5	12,8	9,4	13,6	3	27,9	24,1	31,4	0,8	39,9	56,8	54,1
Portekiz	78,9	18,9	9,1	9,8	16,7	28,1	19,1	21,2	3,9	29,3	27,5	29	0,5	23,7	44,3	40
Slovakya	44,2	3,5	2,6	3,2	32,7	10	6,7	7,3	17,2	26,4	18,5	20,2	6	60	72,2	69,3
İspanya	78,4	19,2	8,9	10,3	18,4	31,9	21,5	23,6	2,8	22,6	23,7	24,2	0,5	26,2	46	41,9
İsveç	85,4	11,1	5,4	6,5	10,8	15,2	10,8	12,6	3	20,7	17,9	19,7	0,8	53	65,9	61,2
İngiltere	71,7	10,1	6,7	8,1	21	18,8	12,4	15,2	5,9	25,8	21,4	22,6	1,5	45,3	59,5	54,1

Kaynak: OECD SME and Entrepreneurship Outlook 2005, OECD 2005, s. 389-384.



KOBİ'ler ve girişimler, sanayileşmiş gelişmiş ülkelere ek olarak yükselen gelişmiş ekonomilerde de, dinamizmin, yeniliğin ve esnekliğin dünya genelinde genel kabul görmüş kaynağıdır<sup>9</sup>.

KOBİ'ler ülke ekonomilerinde bu kadar önemli olmasına ve işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturmasına, istihdama olan önemli katkılarına rağmen, kuruluş aşamasında ve faaliyetlerini devam ettirirken sermaye ve kredi bulmakta sıkıntı yaşamaktadırlar.

Çoğunluğunu aile işletmelerinin oluşturması, kurumsallaşmadaki eksiklikleri, mali tablolarının şeffaf olmayışı, kayıt dışı gerçekleştirilen işletme faaliyetlerinin mevcudiyeti nedeniyle finansman kaynaklarına erişimde zorluk yaşamaktadırlar. Bu durum esnek bir yapıya sahip olması beklenen KOBİ'lerin yenilik ve teknolojiye erişimlerini azaltmaktadır.

Bu nedenle ülke stratejileri arasında, KOBİ'lerin desteklenmesi ve ekonomilerdeki etkinliklerinin artırılması gelmektedir. Onların gerekli fon ihtiyaçlarının karşılanması, gelecek vaat eden projelerini hayata geçirmelerine yardım etmeyi amaçlayan, onlara gerekli kurumsallaşma desteği vermeyi amaçlayan KOBİ'leri destekleyen kuruluşlar oluşturulmuştur.

Avrupa Komisyonu'nun önceliklerinde bir tanesi, ekonomik büyüme, istihdamın yaratılması, ekonomik ve sosyal uyumun sağlanabilmesi amacıyla KOBİ'lerin desteklenmesidir<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> A.e., s. 16.

<sup>10</sup> The New SME Definition, User Guide and Model Declaration, European Commission, 2005, s.5.

### 1.1.3. Avrupa Birliği KOBİ Politikası

Avrupa ekonomisinde önemli yeri olan KOBİ'ler girişimci ve yenilikçi yapısı ile rekabet ve istihdam yaratmaktadırlar. Buna karşı bu KOBİ'ler kuruluş aşamasında ve faaliyet döneminde sermaye ve kredi bulma zorlukları ile karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle AB'nin önceliklerinden bir tanesi KOBİ'leri desteklemektir. 2000 yılında Feira Avrupa Konseyi'nde onaylanan ve 2002 yılında tüm aday ülkeler tarafından kabul edilen Küçük İşletmeler Avrupa Şartı, KOBİ politikasının temelini oluşturmaktadır.

Küçük İşletmeler Avrupa Şartı, KOBİ'leri desteklemek ve teşvik etmek için 10 temel alandan oluşmaktadır:<sup>11</sup>

- Girişimcilerin eğitimi ve öğretimi;
- Daha düşük maliyetli ve hızlı iş kurma;
- Daha basitleştirilmiş mevzuat ve düzenlemeler;
- İş becerilerinin geliştirilmesi;
- Online erişimin geliştirilmesi;
- Tek pazardan daha fazla pay alınması;
- Vergilendirme ve finansal konular;
- Küçük işletmelerin teknolojik kapasitelerinin güçlendirilmesi;
- Başarılı e- ticaret modelleri ve küçük işletmelere üst düzeyde destek sağlanması;
- Birlik seviyesinde ve ulusal seviyede küçük işletmelerin çıkarlarının daha etkin ve güçlü olarak temsil edilmesidir.

Küçük İşletmeler Avrupa Şartı'na göre ülkeler, politikadaki ilerlemeleri ve KOBİ'lerin zamanla ne kadar güçlendiğini rapor halinde sunmaktadırlar.

---

<sup>11</sup> Santa Maria Da Feira European Council, 19- 20 June 2000 , (Çevrimiçi) [http://www.europarl.europa.eu/summits/fei2\\_en.htm](http://www.europarl.europa.eu/summits/fei2_en.htm), 8.10.2008.

Avrupa Birliği verdiği finansal ve yönetsel destekler ile de KOBİ'lerin gelişmesini, güçlü ve rekabete açık bir yapıya kavuşmasını sağlamaktadır.

## **1.2. Türkiye Ekonomisinde KOBİ'ler**

KOBİ'lerin Türkiye ekonomisindeki öneminin belirlenebilmesi için ortak bir sınıflandırma gerekmektedir. Farklı kurumlar tarafından yapılan KOBİ tanımları çeşitliliğine son verilerek ortak bir KOBİ tanımı kabul edilmiştir. Hangi büyüklükteki işletmelerin KOBİ sayılacağı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelik ile belirlenmiştir. Ancak AB'ye üyelik müzakereleri sürecinde, Türkiye'de AB KOBİ tanımının kabul edilmesi, 2005 yılı Katılım Ortalığı Belgesi'nde ve İlerleme Raporunda üzerinde durulan ve kısa vadede yerine getirilmesi gereken öncelikler içinde yer almaktadır.

Türkiye'deki tüm işletmelerin büyüklüklerine yönelik alışma Türkiye İstatistik Kurumu (TUIK) tarafından en son 2002 yılında yapılan Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı (GSİS) ile yapılmıştır. Bunun dışında Merkez Bankası'nın (MB) sektör bilançolarına yönelik yaptığı çalışmalarda işletmelerin büyüklüklerine göre imalat, ticaret, ulaştırma ve haberleşme ile inşaat sektörlerini kapsayan çalışması mevcuttur.

Bu verilerden yararlanarak bu bölümde KOBİ tanımı yapılmış ve ekonomideki önemi sayısal verilerle anlatılmıştır.

### **1.2.1. Türkiye'de KOBİ Tanımı**

Türkiye'de KOBİ tanımı Bakanlar Kurulu'nun kabul ettiği, 18 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Ntelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" (2005/9617 sayılı karar) ile yapılmıştır. Bu tanıma göre; 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 milyon Türk Lirasını aşmayan ekonomik birimler olarak tanımlanarak; mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 1.7: Türkiye’de KOBİ Tanımı**

Ölçek	Çalışan Sayısı (Kişi)	Net Satış Hasılatı (TL)	Bilanço Değeri (TL)
Mikro	<10	<1.000.000	<1.000.000
Küçük	<50	<5.000.000	<5.000.000
Orta	<250	<25.000.000	<25.000.000

Kaynak: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik (2005/9617), Resmi Gazete, 18.11.2005, Sayı: 25997.

KOBİ’lerin sermayelerinin veya oy haklarının %25 inden fazlasının başka bir işletmenin kontrolünde bulunması durumunda, bu işletmeler KOBİ sayılmazlar.<sup>12</sup>

### **1.2.2. KOBİ’lerin Ekonomideki Önemi**

TUIK’in yayımladığı GSİS sonuçlarında, çalışan sayısına göre belirlenen işletme büyüklüklerine göre; Türkiye’deki işletmelerin %99,9’u KOBİ niteliğindedir ve istihdamın %82’sini oluşturmaktadır.

---

<sup>12</sup> İstisnai durumlar KOBİ Tanımı Yönetmeliği’nin (2005/9617) 11. maddesinde belirlenmiştir.

**Tablo 1.8: Büyüklük Gruplarına Göre İşyerleri Sayısı ve İstihdam**

Büyüklük Grubu	İşyeri sayısı	İşyeri sayısı oranı (%)	İstihdam	İstihdam Oranı (%)
1-9	1.788.835	96,27	3.305.259	50,87
10-49	58.521	3,15	1.132.077	17,42
50-150	7.407	0,40	611.066	9,41
151-250	1.577	0,08	304.225	4,68
251+	1.851	0,10	1.144.413	17,61
Toplam	1.858.191	100	6.497.040	100

Kaynak: Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı 2002, Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara 2004, s.4.

İmalat sanayindeki işletmelerin büyüklüklerine göre işyeri ve istihdam sayısını gösteren tabloya göre; imalat sanayinin %99,6'sı KOBİ'lerden oluşmakta, imalat sanayinde çalışanların %69'u KOBİ'lerde çalışmaktadır.

**Tablo 1.9: İmalat Sanayindeki İşletmelerinin Büyüklük Gruplarına Göre İşyerleri Sayısı ve İstihdam**

Büyüklük Grubu	İşyeri Sayısı	%	İstihdam	%
1-9	245.789	90,20	588.317	26,95
10-49	21.236	7,79	444.694	20,37
50-150	3.499	1,28	298.009	13,65
151-250	875	0,32	168.317	7,71
251+	1.083	0,40	683.949	31,33
Toplam	272.482	100,00	2.183.286	100,00

Kaynak: Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı 2002, Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara 2004, s.34.

Ülkemizde 2 milyon 567 bin kişi işsizdir. Tarım dışı işsizlik oranı %13,8'dir. Türkiye genelinde işsiz sayısı geçen yılın aynı dönemine göre 59 bin kişi artmıştır.

Çalışanların % 58.5'i "1-9 kişi arası" çalışanı olan işyerlerinde çalışmaktadır.<sup>13</sup> İşsizlik sorununun çözümünde, yeni istihdam alanlarının sağlanmasında KOBİ'lere önemli görevler düşmektedir. Bireyleri kendi işlerini kurmaya yönlendirmek, bu amaçla gerekli ekonomik ve politik altyapıyı, destek mekanizmalarını ve yasal mevzuatı oluşturarak, girişimlere uluslararası rekabet yeteneğinin kazandırılması gerekmektedir.

### 1.2.3. Türkiye'de KOBİ'lerin Genel Yapısı ve Sorunları

Merkez Bankasının (MB) sektör bilançosu çalışmasından<sup>14</sup> elde edilen veriler, Türkiye'nin Avrupa Birliği ülkeleri ile karşılaştırılmasına imkân vermektedir. Merkez Bankası firmaların büyüklüklerini belirlerken, BACH (The Bank of Harmonized Data on Company Accounts) tarafından belirlenen net satış kriterine göre ölçek aralıklarını kullanmıştır ve AB KOBİ kriterlerine uygun sınıflandırma yapılmıştır. Çalışmada 7.308 firma<sup>15</sup> değerlendirilmiştir. Değerlendirilen firmalar arasında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören 190 firma ile İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO) Türkiye'nin Birinci ve İkinci 500 Büyük Sanayi Kuruluşu çalışmalarında yer alan 733 firmaya ait bilgiler de bulunmaktadır.

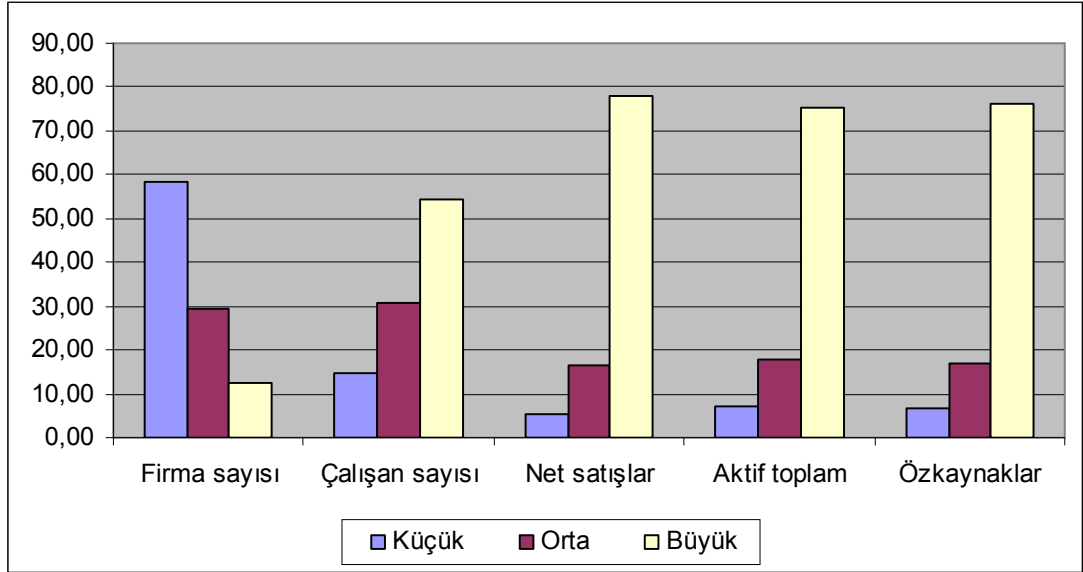
---

<sup>13</sup> Hanehalkı İşgücü Araştırması 2008 Ocak Dönemi Sonuçları (Aralık 2007, Ocak, Şubat 2008), Haber Bülteni, Sayı: 66, Türkiye İstatistik Kurumu, Nisan 2008

<sup>14</sup> **Sektör Bilançoları Değerlendirmesi (2004-2006)**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, İstatistik Genel Müdürlüğü, Aralık 2007, s.53

<sup>15</sup> 7.308 Firmanın 4.615'i anonim şirket, 64'ü holding, 2.467'si limited şirket, 2'si komandit şirket, 72'si kolektif şirket, 55'i şahıs firması, 4'ü adi komandit şirket, 10'u kooperatif, 3'ü vakıf işletmesi ve 16'sı kamu kuruluşudur.

**Tablo 1.10: 2006 Yılı Göstergelerinin Ölçeklere Göre Dağılımı**



Kaynak: Sektör Bilançoları Değerlendirmesi<sup>16</sup> (2004-2006) verilerinden yararlanarak hazırlanmıştır.

Sektör Bilançoları çalışmasında 2006 yılında işletmelerin büyüklüklerine göre, sektör ayrımı yapılmaksızın, 6472 işletmenin göstergelerinin büyüklükleri Tablo 1.10'da gösterilmiştir. KOBİ'ler tüm işletmelerin yaklaşık % 87'sini, istihdamın %46'sını, net satışların %22'sini, aktif toplamın % 25'ini ve özkaynakların % 24'ünü oluşturmaktadır.

Yapılan çalışmada imalat sanayindeki işletmeler tüm işletmelerin yaklaşık %60'ını oluşturmaktadır. Bu işletmelerin 2006 yılındaki finansman yapısı incelendiğinde, küçük ölçekli işletmelerin varlıklarının %22,6'sı banka kredileriyle; orta ölçekli işletmelerin ise %23,5'i banka kredisi ile finanse edilmiştir.

<sup>16</sup> Sektör Bilançoları Değerlendirmesi (2004-2006), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, İstatistik Genel Müdürlüğü, Aralık 2007.

**Tablo 1.11: 2006 Yıl Sonu İtibariyle Ölçek Büyüklüklerine Göre Sektörlerde Kullanılan Nakdi Krediler**

Sektörler	Firma Sayısı	TL Kredi (Bin TL)				Yabancı Para Krediler (Bin TL)				
		Kısa Vadeli	Uzun Vadeli	Toplam	Firma Payları (%)	Kısa Vadeli	Uzun Vadeli	Toplam	Firma Payları (%)	Toplam
<b>İmalat</b>	<b>3.874</b>	<b>8.550.282</b>	<b>2.241.452</b>	<b>10.791.734</b>		<b>12.080.942</b>	<b>11.748.183</b>	<b>23.829.125</b>		<b>34.620.858</b>
Küçük	2.143	1.201.330	395.439	1.596.770	15	935.939	498.034	1.433.974	6	3.030.743
Orta	1.241	2.728.541	677.453	3.405.994	32	3.326.996	2.113.531	5.440.526	23	8.846.520
Büyük	490	4.620.411	1.168.559	5.788.970	54	7.818.007	9.136.618	16.954.625	71	22.743.595
<b>İnşaat</b>	<b>710</b>	<b>1.078.312</b>	<b>345.525</b>	<b>1.423.836</b>		<b>1.140.032</b>	<b>939.766</b>	<b>2.079.798</b>		<b>3.503.634</b>
Küçük	447	117.945	51.703	169.648	12	7.138	9.330	16.468	1	186.116
Orta	155	203.072	81.589	284.661	20	38.652	65.291	103.943	5	388.604
Büyük	108	757.294	212.233	969.527	68	1.094.242	865.144	1.959.387	94	2.928.914
<b>Ticaret</b>	<b>1.527</b>	<b>3.955.865</b>	<b>735.660</b>	<b>4.691.524</b>		<b>1.966.168</b>	<b>3.229.742</b>	<b>5.195.910</b>		<b>9.887.435</b>
Küçük	902	530.175	164.866	695.041	15	98.656	59.273	157.929	3	852970
Orta	438	1.196.467	235.326	1.431.794	31	318.601	341.949	660.550	13	2.092.343
Büyük	187	2.229.222	335.467	2.564.690	55	1.548.911	2.828.521	4.377.431	84	6.942.121
<b>Ulaştırma</b>	<b>361</b>	<b>1.715.739</b>	<b>502.450</b>	<b>2.218.189</b>		<b>620.021</b>	<b>1.004.096</b>	<b>1.624.116</b>		<b>3.842.305</b>
Küçük	271	88.772	61.607	150.379	7	38.559	63.476	102.035	6	252.413
Orta	56	67.043	82.452	149.495	7	117.566	182.358	299.924	18	449.419
Büyük	34	1.559.924	358.391	1.918.315	86	463.896	758.262	1.222.158	75	3.140.473

Kaynak: Sektör Bilançoları Değerlendirmesi (2004-2006), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, İstatistik Genel Müdürlüğü, Aralık 2007, s.53

Bankacılık sektörü tarafından kullanılan ve bankalar aracılığıyla yurt dışından sağlanan TL ve yabancı para (YP) nakdi kredilerin işletme ölçeklerine göre payları Tablo 11’de gösterilmiştir. KOBİ’ler tarafından imalat sanayinde kullanılan tüm kredilerin yaklaşık %70’i kısa vadeli, %30’u ise uzun vadeli kredilerden oluşmaktadır. Tüm sektörlerdeki toplam kredilerin ise %31’i KOBİ’ler tarafından %69’u büyük işletmeler tarafından kullanılmıştır.

Hazine Müsteşarlığı’nın uluslararası finans kuruluşlarından, KOBİ’lere yönelik uygun koşullu kredilerin kullanımına ilişkin hazırladığı raporda<sup>17</sup>; 1999-2005 yılları

<sup>17</sup> **KOBİ Kredileri İzleme Raporu (1999-2005)**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2007.



arasında 3 milyar \$ tutarındaki kredi Türkiye'deki bankalar<sup>18</sup> aracılığıyla işletmelere kullandırılmıştır. 2005 yılsonu itibariyle 780 adet işletmeye 1,8 milyar \$ tutarında kredi kullandırılmıştır. Bu kredilerin %43,5'i orta büyüklükteki işletmelere, %27,1'i küçük işletmelere, %24,9'u büyük işletmelere, %4,6'sı mikro işletmelere kullandırılmıştır.

Kullandırılan kredilerin bölgesel dağılımında özellikle Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgeleri'nde uluslararası finans kuruluşlarından sağlanan kredilerin, talep eksikliğine bağlı olarak oldukça az kullandırıldığı görülmektedir. Özellikle bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir bölümünün uluslararası standartlarda finansal veriler üretememeleri, dolayısıyla, uluslararası finans kuruluşlarının raporlama kriterlerini karşılayabilme potansiyellerinin düşük olması bu duruma neden olan temel etken olarak açıklanmaktadır.

KOBİ'lerin bu eksikliklerini gidererek, uygun koşullu kredi imkânlarından yararlanabilmeleri, uluslararası kriterleri sağlayarak piyasalardaki rekabet güçlerini artırmaları ve yeni teknolojilere uyum sağlayabilmeleri gerekmektedir.

---

<sup>18</sup> Halkbank, Vakıfbank, T.C. Ziraat Bankası, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası ve Türkiye Kalkınma Bankası.

## BÖLÜM 2

### MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

#### 2.1. Uluslararası Muhasebenin Önemi ve Gelişimi

İşletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyetlerde bulunması, değişik ülkelerdeki farklı muhasebe prensiplerinin ve uygulamalarının karşılaştırılabilir uluslararası düzeyde olması ihtiyacı getirmiştir. Günümüzde yatırımcılar tasarruflarını uluslararası piyasalarda değerlendirmekte, aynı zamanda kaynak ihtiyacı duyan işletmeler de uluslararası fonlardan yararlanmak istemektedirler.

Benzer işlem ve olayların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde finansal tablolara yansıtılması, uluslararası alanda açıklanması güç farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.<sup>19</sup> Bu nedenle birçok ülke piyasalarını uluslararası katılma açmak, yatırımcılar için cazip ve tercih edilebilir duruma getirebilmek için gerekli yasal düzenlemeleri yapmaktadırlar. Yasal düzenlemelerden bir tanesi muhasebe standartlarında uyumun sağlanmasıdır.

Sadece Avrupa’da 28 farklı muhasebe uygulaması mevcuttur.<sup>20</sup> Bu durum finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini engellemektedir.<sup>21</sup> Muhasebe sisteminin harmonize edilmesi muhasebe uygulamalarında ortak bir dilin kullanımı önem kazanmıştır. Ülke düzeyinde düzenlenmiş muhasebe hukukunun harmonize edilmesi gereği, birbiri ile rekabet içinde olan işletmelerin yasal koşullarında eşitlik sağlanması bakımından da önemlidir; çünkü sermaye piyasasında sağlanacak bu rekabet eşitliği sayesinde, sermayenin rasyonel kullanımı gerçekleşecektir.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Saim Üstündağ, “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Activeline Gazetesi**, Ocak-Şubat 2003, s. 2 (çevrimiçi), [www.activegroup.biz/activeline](http://www.activegroup.biz/activeline), 17 Şubat 2006

<sup>20</sup> José Maria Bové, **SME Financial Reporting**, World Bank, 2006, s.12.

<sup>21</sup> Barry Jay Epstein, “Wrong-Headed Reaction to Information Overload Threaten Sound Decision-Making” **The CPA Journal**, Mart 2007.

<sup>22</sup> Fahir Bilginoğlu, “Uluslararası Muhasebe”, **İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi**, C:22, Sayı:1, Nisan 1993, s.80

Uluslararası düzeyde özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite Merkezi Londra-İngiltere’de bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’dir. Temeli Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) dayanan IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kuruluştur. IASB’nin görevi genel amaçlı finansal tablolar için anlaşılabilir, yüksek kaliteli tek muhasebe standartlarını kamuoyuna sunmak ve geliştirmektir<sup>23</sup>. IASB’nin kamuoyuna sunduğu 9 UFRS, 29 UMS bulunmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının kullanımına ilişkin, 173 ülkenin halka açık ve halka açık olmayan işletmelerine yönelik yapılan araştırmada:<sup>24</sup>

- Halka açık işletmelerde, 91 ülkede kullanımı zorunlu, 26 ülkede kullanımına izin verilmiş, 31 ülkede ise izin verilmemiş, 6 ülkede halka açık bazı işletmelere zorunlu tutulmuş, 19 ülkenin ise borsası yoktur.
- Halka açık olmayan işletmelerde, 25 ülkede kullanımı zorunlu, 27 ülkede bazı işletmelere zorunlu, 38 ülkede ise izin verilmemiş, 43 ülkede bazı işletmelere izin verilmiş, 40 ülkede ise bilgiye ulaşılamamıştır.

## **2.2. Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler**

Muhasebe sistemi, ekonomik olayları ve bunların sonuçlarını değerlendirebilmek için geliştirilmiş, belirli kavram ve kuralları bulunan bir sistemdir.<sup>25</sup> Türkiye’de muhasebe sistemini Türk Ticaret Kanunu, Maliye Bakanlığı düzenlemeleri, Sermaye Piyasası Kurulu tebliğleri ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun düzenlemeleri oluşturmaktadır.

---

<sup>23</sup> International Accounting Standards Board, (Çevrimiçi), <http://www.ifrs.org>, 18.09.2011.

<sup>24</sup> “Use of IFRSs by Jurisdiction”, International Accounting Standards Board, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>, 03.09.2010

<sup>25</sup> Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul, Dönence Basım ve Yayın, 2003, s. 2.

### 2.1.1. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

1957 yılında yürürlüğe giren 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), anonim şirketlerin muhasebe düzenine ilişkin esasları düzenlemektedir. Değerleme, envanter ve bilançoya ilişkin açıklamalarda bulunmaktadır. TTK'nın 75. maddesine göre, işletme ile ilgili tarafların, işletmenin iktisadi ve mali durumları hakkında fikir edinebilmeleri amacıyla bilançonun ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi gerektiği bildirilmiştir. TTK hükümleri muhasebe sistemi ile ilgili genel bir çerçeveyi belirlemektedir.

### 2.1.2. Maliye Bakanlığı Düzenlemeleri

Maliye Bakanlığının 1992 yılında yayımladığı “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile tüm ülkeyi kapsayan bir tekdüzen muhasebe getirmiştir.<sup>26</sup> Tebliğin<sup>27</sup> amacı “Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” olarak belirtilmiştir.

Ayrıca yapılan düzenlemenin; “Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine, muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına, işletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına” yönelik olduğu belirtilmektedir.<sup>28</sup> Yayımlanan tebliğ, kullanılacak hesapların adlarını, işleyişini, finansal tabloları ve maddi içeriklerini ve

---

<sup>26</sup> Fahir Bilginolu, “Türk Muhasebe Hukuku'nun Kavramsal Çerçevesi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, II (2-3), 1996, s. 96.

<sup>27</sup> “1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 26.12.1992 Tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı, s. 1.

<sup>28</sup> A.e.

bunlarla ilgili ilke ve kuralları kapsadığından, muhasebe sürecinin hukuki alt yapısını oluşturmuştur.<sup>29</sup>

Vergi hukuku açısından bakıldığında ise düzenlemelerin amacı vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgilidir. Ülkemizde muhasebe geleneği uzun yıllar 1961 yılında yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile oluşmuş ve dolayısıyla “vergi muhasebesi” kavramı oluşmuştur. Özellikle Tekdüzen Muhasebe Tebliği ile bir muhasebe hukuku oluşmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu’nda kapsamlı ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunan değerlendirme hükümleri, muhasebe hukukunu tamamlar durumdadır.<sup>30</sup>

### **2.1.3. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleri; ihraç ettiği sermaye piyasası araçları borsada işlem gören işletmeleri, aracı kurumları, portföy şirketlerini kapsar. SPK’nın Seri XI, No:29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” 9 Nisan 2008 tarihinde 26842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni tebliğin yayımlanması ile Seri XI, No:25 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Tebliğin 5. maddesinde *“İşletmeler Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygular ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFERS’lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarında yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK’ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.”* hükmü yer almaktadır.

### **2.1.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemeleri**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartları ile uyumu sağlayarak finansal bilgilerin karşılaştırılabilir

---

<sup>29</sup> Bilginoğlu, A.e., s. 97.

<sup>30</sup> A.e., s. 99.

olması amacıyla muhasebe standartlarını yayımlar. TMSK, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu<sup>31</sup> uyarınca kurulmuş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir. Anılan Kanun hükmü uyarınca Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır<sup>32</sup>.

Türkiye Muhasebe Standartları seti, Kavramsal Çerçeve, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve yorumlarından oluşmaktadır. Set, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları setinin çevirisidir. Kurul'un yayımladığı 9 TFRS ile 29 TMS bulunmaktadır. Kurul uluslararası değişiklikleri göz önünde bulundurarak gerekli güncelleştirmeleri yapmaktadır.

TMSK'nın yayımladığı standartlara mevcut durumda:

- Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi işletmeler<sup>33</sup>,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluna<sup>34</sup> tabi olanlar,
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri<sup>35</sup>

uygulamaktadır.

Diğer işletmelerin ise bu standartları uygulamasının önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır. Ancak standartların karmaşıklığı ve işletmelerin bu konudaki eksiklikleri, standartların tüm işletmeler için uygulanabilir olmasını engellemektedir.

TMSK'nın yayımladığı standartları uygulayan işletmeler için ise TMSK'ya göre hazırlanan mali tablolar ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Kanuna göre

---

<sup>31</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş, 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak faaliyete geçmiştir.

<sup>32</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr>, 13.09.2010.

<sup>33</sup> Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri: XI, No: 29, Resmi Gazete, Sayı:26842, 09.04.2008.

<sup>34</sup> Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı: 26333, 01.11.2006.

<sup>35</sup> Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı: 26852, 14.07.2007.

hazırlanan mali tablolar söz konusudur. Yani iki ayrı uygulama bulunmaktadır. Vergi kanunlarının amacı anlaşılabilir ve gerçeğe uygun mali tablo hazırlanması değildir. Vergilerin vergi kanunlarında belirlenen değerlendirme ölçülerine göre alınmasıdır. Bu noktadaki amaç farklılığı esas olarak değerlendirme<sup>36</sup> ölçü ve ilkeleri arasındaki farklılık olarak kendisini göstermektedir.

Tarihi süreç içinde bakıldığında, muhasebenin gereksinimler ortaya çıktıkça geliştiği, muhasebe kavram ve uygulamalarındaki gelişmelerin finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda gerçekleştiği görülmektedir.<sup>37</sup> KOBİ'lerin ihtiyaçlarına uygun muhasebe standartları için de çalışmalar başlamıştır. Bu konuda IASB'nin yayımlanmış olduğu KOBİ Finansal Raporlama Standardına yönelik, TMSK'nın çalışmaları da tamamlanmıştır. KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 208) 1.10.2010 tarihli ve 27746 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

### **2.3. Basel II Standartları ve KOBİ'lerin Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler**

Basel Komitesi uluslararası finansal piyasaları düzenlemek ve bankaların küresel ortak standartlarda çalışmasını sağlamak üzere 1974 yılında İsviçre'nin Basel şehrinde Uluslararası Ödemeler Bankası bünyesinde oluşturulmuştur.<sup>38</sup> Komite 1988 yılında Basel I standartlarını yayımlamıştır. Basel I standartları ile bankaların uyması gereken çalışma kriterleri belirlenmiş ve bankaların krizlere karşı dayanıklılıklarını artırmak için bankaların öz sermayelerinin risk ağırlıklı varlıklar toplamını karşılama

---

<sup>36</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme; vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

<sup>37</sup> Hüseyin Tokay, Ali Deran, Rafet Aktaş, **Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Fethiye, Nisan 2005, s. 4.

<sup>38</sup> History of the Basel Committee and its Membership, Bank for International Settlements, (Çevrimiçi), <http://www.bis.org/bcbs/history.htm>, 18.10.2008

oranının veya başka bir ifadeyle sermaye yeterlilik oranının %8'in altına düşmemesi gerektiği ifade edilmiştir.<sup>39</sup>

Finans piyasalarının gelişmesiyle Basel Komitesi de, basiretli bir sermaye yeterliliği düzenlemesi, denetim ve piyasa disiplininin tesisi için sağlam temeller oluşturarak, risk yönetimini ve finansal istikrarı daha da geliştirmek amacıyla 2004 yılında Basel-II olarak bilinen "Uluslararası Sermaye Yeterliliği Ölçümlerinin ve Standartlarının Uyumlaştırılması: Gözden Geçirilmiş Çerçeve" metnini yayımlamıştır.<sup>40</sup>

Basel II üç yapısal bloktan oluşmaktadır. Birinci yapısal blok asgari sermaye yeterliliği, ikinci yapısal blok denetim otoritelerinin incelenmesi, üçüncü yapısal blok ise piyasa disiplininden oluşmaktadır.

Asgari sermaye gereksiniminin hesaplanmasında<sup>41</sup> kredi riski, piyasa riski ve operasyonel risk hesaplanmaktadır.

Kredi riskinin hesaplanmasında standart yaklaşım ve içsel derecelendirme yaklaşımı olmak üzere iki temel yaklaşımdan birinin kullanılacağı belirtilmiştir. Standart yaklaşımda, kredi riski bağımsız kredi derecelendirmelerine dayanılarak ölçülmektedir. Kredi derecelendirmede, ulusal denetim otoritelerinin sermaye yeterliliği kapsamında uygun buldukları bağımsız kredi derecelendirme kuruluşlarının yaptığı düzenlemeler esas alınmaktadır. İçsel derecelendirme yönteminde ise denetim otoritesinin onayına tabi olarak bankaların kredi riski için kendi iç derecelendirme sistemleri kullanılır.

---

<sup>39</sup> İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "UFRS ve Basel II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri", **Mali Çözüm**, İSMMO Yayın Organı, Sayı:76 Yıl:2006, s. 29.

<sup>40</sup> Basel II'nin Uygulanmasına İlişkin Göz Önünde Tutulması Gereken Hususlar, Basel Bankacılık Denetim Komitesi, Temmuz 2004, s. 5. (Çevrimiçi)  
[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/1240basel\\_uygulama.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/1240basel_uygulama.pdf), 17.10.2008.

<sup>41</sup> "Sermaye Ölçümü ve Sermaye Standartlarının Uluslararası Düzeyde Uyumlaştırılması Gözden Geçirilmiş Düzenleme" (Yeni Sermaye Uzlaşısı-Kapsamlı Versiyon), International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards, ( Türkçe Çeviri), BDDK, yayın no; YK/ K 02-06, Ankara 2007.



Operasyonel risk, yetersiz veya başarısız iç olaylar, süreçler, insanlar ve sistemden veya dış olaylardan kaynaklanan kayıp riski olarak tanımlanmaktadır. Operasyonel risk için yasal sermaye yükümlülüklerinin hesaplanmasında:

- Temel gösterge yaklaşımı,
- Standart yaklaşım,
- İleri ölçüm yöntemi olmak üzere 3 yaklaşım kullanılmaktadır.

Piyasa riski, piyasadaki fiyat hareketlerindeki değişimlerden dolayı bilanço içi veya dışı pozisyonlarda ortaya çıkabilecek kayıp riski olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamdaki riskler<sup>42</sup>:

- Alım-satım hesaplarında yer alan faiz oranıyla ilişkili araçlar ve hisse senetleri nedeniyle maruz kalınan riskler ve
- Bankanın maruz kaldığı kur riski ve emtia riskidir.

Basel II'nin Basel I'e göre temel farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>43</sup>:

- Basel-I'de yer alan, kredi riski açısından sermaye yükümlülüğünün OECD ülkesi olup olmama kriterine göre belirlenmesi prensibine dayanan "kulüp kuralı (club rule)" Basel-II ile birlikte kaldırılmaktadır.
- Banka sermayesi ile üstlenilen riskler arasında kurulan ilişkide Basel I'de sadece kredi riski ve 1996 yılında dahil edilen piyasa riski hesaplanmaktadır. Basel II ile operasyonel risk ilave edilmiştir. Ayrıca piyasa riskleri karşılığında tutulması gereken sermayenin ölçülmesine ilişkin yöntem kısmen değişmiştir.
- Basel-II'de kredi riski, krediyi alan tarafların derecelendirme notlarına göre belirlenmektedir. Bağımsız derecelendirme şirketleri tarafından verilen derecelendirme notlarını kullanırken, bazı ileri yöntemlerde -bankacılık denetim

---

<sup>42</sup> A.e., s. 205.

<sup>43</sup> Ayhan Yüksel, "Basel II'nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri", **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**, Araştırma Raporları: 2005 / 4, s.4. ve "10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı" (Basel-II), **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**, Ocak 2005, (Çevrimiçi) [http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/125010\\_Soruda\\_Basel-II.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/125010_Soruda_Basel-II.pdf), 08.10.2008.

otoritesi iznine tabi olmak üzere- bankaların kendi değerlendirmelerine dayanarak verdikleri derecelendirme notları dikkate alınmaktadır.

- Basel-II kapsamında Basel I’de yer almayan sermaye yeterliliğine ilişkin olarak Basel-II’ye özgü detaylı bilgilerin kamuya açıklanması zorunluluğu getirilmektedir.

Basel II’den bankalar kadar bankalardan kredi talebinde bulunan işletmelerde etkilenecektir. İşletmeler açısından riskin ölçümü 2 ana unsura dayanmaktadır. Kredi kullanan firmanın risk seviyesi ve kredi işleminin risk seviyesidir. Firmanın riski en az 2 yıllık finansal verilerin oluşturulması ve firmanın niteliksel faktörleridir.<sup>44</sup>

- Finansal verilerin değerlendirmeye alınması için UFRS ile uyumlu olması istenmekte,
- Firmanın niteliksel faktörlerini oluşturan, yönetici ve ortakların geçmişi, yönetim ve organizasyon yapısı, ürün ve hizmet geçmişi, ithalat ve ihracat durumu, iç kontrol yapısı, pazar payı gibi faktörlerden oluşmaktadır.

Firmalar için Basel II ile riske göre kredi fiyatının belirlenmesi durumunda KOBİ’lerin bu süreçten önemli ölçüde etkilenecek kesim olduğu düşünülmektedir. KOBİ’lerin finansal veri hazırlamaktaki, kurumsal yönetimdeki eksiklikleri, yüksek fiyatla kredilendirilmelerine yol açacaktır.

Basel II’de kredinin tutarına göre perakende portföy ve kurumsal portföy ayrımı yapılmıştır. Ciro su 50 milyon €’nun altında olan işletmeler KOBİ olarak nitelendirilmiş ve 1 milyon €’nun altında kredi almaları durumunda perakende kredi olarak kabul edilecek kredi riski %75 olarak kabul edilecektir. Standart risk ise %100’dür. Perakende- kurumsal kredi ayrımı KOBİ’ler için avantaj olarak düşünülmektedir.

Türkiye’de Basel II’ye uygulamalarına geçişe yönelik çalışmalar başlamıştır. Ancak uygulamaya geçmesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun 25 Haziran

---

<sup>44</sup> Mısırlıoğlu, a.g.e., s. 30.

2008 tarihide yaptığı açıklamayla ileri bir tarihe ertelenmiştir:<sup>45</sup> “*Basel-II uzlaşısında eksiklikler tespit edilmiştir. Söz konusu eksikliklerin giderilmesi amacıyla ilgili dokümanlarda değişiklik çalışmalarının uluslararası düzeyde devam ettiği bilinmektedir. Bahsi geçen değişiklik çalışmaları yanında, uygulama sonuçları bu süreçte oldukça önemli olan Türk Ticaret Kanunu tasarısının henüz yasalaşmaması, finans ve reel sektör temsilcilerinin Basel-II'nin uygulanma zamanlamasına ilişkin görüşleri de dikkate alınarak bankaların sermaye yeterliliğinin ölçümünde esas alınacak kredi riskinin derecelendirmeye dayalı olarak hesaplanmasına ilişkin uygulamanın ileri bir tarihe ertelenmesi uygun görülmüştür.*”

#### **2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**

Mevcut Türk Ticaret Kanunu (6762 Sayılı TTK) 1957 yılından beri ticari hayatı düzenlemektedir. Değişen ekonomik ortam ve ihtiyaçlar ticaret kanunundaki değişikliği gündeme getirmiştir. TTK tasarısı çalışmaları Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Alt Komisyonunda Aralık 2005<sup>46</sup> tarihinde başlamıştır. Türkiye Büyük Meclisi'nde 13.01.2011 tarihinde onaylanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Kanununa göre de 1.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Kanun, ticari işletme, ticari şirketler, kıymetli evrak, taşıma işlemleri, deniz ticareti ve sigorta hukuku olmak üzere 6 kitaptan oluşmaktadır. Birinci kitap ticari işletmeler kısmının 64–88 inci maddelerde defte tutma ve envanter, açılış bilançosu, yılsonu finansal tabloları, saklama ve ibraz ile ilgili hükümler açıklanmıştır. İkinci kitap ticari şirketler bölümünde 397-406 inci maddelerde anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetimi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Son hükümler 1522-1523

---

<sup>45</sup> “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Basın Açıklaması (25.04.2008)”, (Çevrimiçi), [http://www.bddk.org.tr/turkce/Duyurular/Basin\\_Aciklamalari/497725\\_06\\_08.pdf](http://www.bddk.org.tr/turkce/Duyurular/Basin_Aciklamalari/497725_06_08.pdf), 06.10.2008.

<sup>46</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, (Çevrimiçi) [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret\\_kanunu\\_tasarisi.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/ticaret_kanunu_tasarisi.htm), 17.12.2008.

üncü maddelerde de ölçeklerine göre ticari işletmelerin ve sermaye işletmelerinin ölçütleri belirtilmiştir.

Ticaret Kanunu'nun 88. maddesinde, *“64 ila 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide mali tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve uygulamak zorundadırlar...”* diye belirtilmiştir.

88. maddenin devamında TMSK düzenlemelerinin, UFRS'ye tam uyumlu olacak şekilde, düzenlemelerin uygulamada birlik sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla TMSK tarafından belirlenip yayımlanacağı belirtilmiştir.

Kanunun 397. maddesinde; *“Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarına göre denetlenir.”* hükmü yer almaktadır.

Yeni Ticaret Kanunu'nda küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Sermaye şirketleri için de küçük ve orta ölçekli işletme ölçütlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketlerinin ise büyük sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir. Ancak küçük ve orta ölçekli olsalar dahi, aşağıdaki şirketlerin büyük sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir:

- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya bu tür bir

piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri,

- Esas faaliyet konularından biri, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzerleri.

Türk Ticaret Kanununa göre ticari defterlerin tutulmasında ve finansal tabloların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulacağı belirtilmiştir. Standartların belirlenmesinde ve yayımlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yetkili kılınmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabileceği belirtilmiştir. Bu madde ile KOBİ Finansal Raporlama Standardının yayımlanabilmesine ve uygulanabilmesine olanak tanınmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da KOBİ TFRS hakkında tebliği, 01.01.2013 tarihinde<sup>47</sup> uygulanmak üzere 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

Ticari hayata ilişkin birçok önemli düzenleme getiren ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Ticaret Kanunu'nun Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili hükümlerinin yürürlük tarihleri, küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri (KOBİ) için yayımlanan ve yayımlanacak olan özel Türkiye Muhasebe Standartları 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Kanun'un anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin 397 ila 406 ncı maddeleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Bilgi Notu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Ekim 2010

<sup>48</sup> Türk Ticaret Kanunu Yürürlük Tarihleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TTK\\_Yurueluk\\_Tarihleri.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TTK_Yurueluk_Tarihleri.pdf), Erişim: 13.03.2011

## **BÖLÜM 3**

### **MUHASEBENİN EKONOMİYE ETKİLERİ**

Çalışmanın bu bölümünde muhasebenin ekonomiye etkileri, muhasebe ekonomi arasındaki ilişki, küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına etkisi, kayıt dışı ekonomi ile muhasebe denetimi ilişkisi açıklanmıştır. Literatürde Uluslararası Muhasebe Standardları uygulamalarının ekonomi üzerine etkilerini belirlemeye yönelik çalışmalar incelenmiştir.

#### **3.1. Muhasebe ve Muhasebe Uygulamalarının İşlevi**

Muhasebe bir ekonomik birime (işletmeye) etki yapan ekonomik olayların ve işlemlerin, belirli ilke ve esaslara göre muhasebe kayıtlarına aktarılması, sınıflandırılması ve özetlenmesidir. Bu sürecin sonunda muhasebe raporları hazırlanarak bilgi kullanıcılarına sunulur. Bu raporların karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirlik artık sadece ülke sınırları içerisinde değil uluslararası işletmelerle karşılaştırılabilirliği ifade etmektedir. Finansal piyasaların ve sermaye hareketlerinin küreselleştiği günümüzde muhasebe raporlarının da bu sisteme uyum sağlaması gerekmektedir.

Muhasebe bilgi sisteminin sunduğu bilgilerin ihtiyaca uygun olması gerekmektedir. İhtiyaca uygunluk karar alıcıların değerlendirmelerine yardımcı olacak güvenilir bilgi sunulması ile sağlanabilir.

Muhasebe uygulamalarının en önemli işlevi, ekonomiyi oluşturan irili ufaklı ekonomik birimlerin (işletmelerin) başarılarını ve başarısızlıklarını ölçen bilgilerin sağlanmasıdır. Toplum bireyleri ve tüm yatırımcılar, bu bilgileri kullanarak yatırım kararlarını alırlar ve tasarruflarının, en başarılı işletmelere yönelmesini sağlamaya çalışırlar. Bireylerin bu davranışları, ekonomik kalkınmanın temelini oluşturan

üretimin, başarılı işletmelerde en yükseğe ulaşmasını ve tüm ekonominin başarısını tayin eder.<sup>49</sup>

### **3.2. Muhasebe ve Ekonomi İlişkisi**

Muhasebe biliminin ekonomi bilimine katkısı kuramsal olmaktan çok veri sağlama yönünde olmuştur. Örneğin milli gelir hesapları büyük ölçüde işletmelerin yayınladıkları finansal tablolara dayanmaktadır. İşletmeler konusunda yapılan ekonometrik ve istatistiki çalışmalar yine muhasebe verilerine dayanılarak yapılmaktadır. Ekonomi ile muhasebe arasındaki bu ilişki, muhasebe verilerinin ekonomi biliminin de yararlanacağı şekilde olmasını gerektirir.<sup>50</sup>

Ekonomik sistemde, muhasebenin sunduğu bilgilerden yararlanan birçok kesim vardır ve muhasebe bu kesimlere ortak bir raporlama yapmak durumundadır. Muhasebe bilgilerini kullanan en önemli kesimlerden biri devlettir. Devlet genel olarak koyduğu kurallara uyulmasını ve vergi gelirinde bir kayıp olmamasını bekler. Koyduğu vergi kanunları ile de vergi gelirini nelerden oluşturacağını belirler. Yatırımcılar, kredi verenler, araştırmacılar ise işletmenin gerçeğe en uygun ve tarafsız olarak hazırlanan mali durumunu görmek ister. Bilgi sağlayıcı durumunda olan ekonomik birimler ise fayda-maliyet sistemine dayalı ve uygulanabilir bir raporlama sistemi olmasını beklemelidir.

### **3.3. Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**

Ülkeler arasındaki sınırların aşılması, ticari ve ekonomik ilişkilerin gelişmesi, muhasebe uygulamalarında da küreselleşmeyi beraberinde getirmiştir. Bu bölümde küreselleşme kavramı, küreselleşme süreci, Türkiye ekonomisinde küreselleşme ve küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına etkisi açıklanacaktır.

---

<sup>49</sup> Mustafa Aysan, "Ekonomi ve Muhasebe" **Radikal Gazetesi**, 30.07.2008.

<sup>50</sup> Nurdan Aslan, Sinan Aslan, Nuray Terzi, **Muhasebe-Ekonomi İlişkisi**, İstanbul, Beta Yayın, 2008, s.31-32.

### 3.3.1. Küreselleşme

Küreselleşme kavramı üzerine birçok farklı tanımlar yapılmış, genel olarak ekonomik ilişkilerin bütünleşmesi ön plana çıkmıştır. IMF Raporunda küreselleşme, ticaret ve finansın entegrasyonu olarak tanımlanmıştır.<sup>51</sup> Dünya Bankası'nın bir raporunda ise, dünyadaki ekonomilerin ve toplumların devam eden bütünleşmesi olarak tanımlanmıştır.<sup>52</sup> Mal ve hizmetlerin, bilginin ve özellikle de para sermayenin uluslararası dolaşımının hızla artması küreselleşme olarak nitelendirilmektedir.<sup>53</sup>

Küreselleşme süreci İkinci Dünya Savaşı sonrasında, uluslararası ekonomik işbirliğinin sağlanması amacıyla oluşturulan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasıyla (GATT) başlamıştır. 1948 yılında uygulanmaya başlayan ve 23 ülkenin imzaladığı anlaşma<sup>54</sup> ile uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi amaçlanmıştır.

GATT'ın devamında, 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kurulmuştur. DTÖ anlaşmaları mal, hizmet ve fikri mülkiyet alanları olmak üzere, her alan için liberalizasyonun prensiplerini ortaya koymakta ve bazı koşullar altında izin verilen istisnaları açıklamaktadır. Anlaşmalar ayrıca, üye ülkelerin gümrük tarifelerinin aşağıya çekilmesi ve diğer ticari engellerin kaldırılması, hizmetler pazarının açılması ve açık tutulması yönündeki bireysel taahhütlerini de içermektedir<sup>55</sup>. Türkiye de dahil 153 ülkenin üye olduğu örgüt, uluslararası ticaretin hukuki temellerini belirlemektedir.

---

<sup>51</sup> **World Economic Outlook**, IMF, Washington D.C., IMP Press, 2002.

<sup>52</sup> **Globalization, Growth and Poverty**, The World Bank Policy Research Report, 2359, January 2002, World Bank and Oxford University Press.

<sup>53</sup> Yakup Kepenek, Nurhan Yentürk, **Türkiye Ekonomisi**, 12. bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, 2001, s.521.

<sup>54</sup> The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947), (Çevrimiçi)  
<http://www.wto.org> 10.02.2011.

<sup>55</sup> "DTÖ Anlaşmalarının Temel Yapısı", T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, (Çevrimiçi)  
<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=1225&icerikID=1335&dil=TR>,  
10.02.2011.



Küreselleşme sürecindeki bir diğer siyasi ve ekonomik örgüt Avrupa Birliğidir. Avrupa Birliği (AB), tüm üye ülkeleri bağlayan düzenlemeler aracılığıyla, insan, eşya, hizmet ve sermaye dolaşımı özgürlüklerini kapsayan bir ortak pazar geliştirmiştir<sup>56</sup>. 27 ülkenin üye olduğu Birliğe, Türkiye de aday ülke statüsündedir.

AB süreci Türkiye için 1959 yılında başlayan ve devam etmekte olan bir süreçtir. 12 Eylül 1980 sonrasında fiilen dondurulan Türkiye - Avrupa Ekonomik Topluluğu ilişkileri için canlandırıcı süreç 1986 tarihinde başlamış ve 14 Nisan 1987’de Türkiye AB’ye yeniden müracaat etmiştir. 1989 tarihinde AB’ye, 1992 tarihinden önce yeni üye kabul edilmeyeceği ve Türkiye’nin, ekonomik, sosyal ve siyasi alanda gelişmelere ihtiyaç duyduğu belirtilmiştir. 1996 tarihinde, tam üyelik sürecinde, AB ile entegrasyon kapsamında “Gümrük Birliğinin Son Döneminin Uygulanmaya Konmasına ilişkin 1/95 Sayılı Türkiye-AB Ortaklık Konseyi Kararı”, ile sanayi ürünlerinde ve işlenmiş tarım ürünlerinde sağlanan Gümrük Birliğine girilmiştir.<sup>57</sup> Türkiye aday ülke olarak AB ile müzakerelere devam etmekte ve uyumlaştırma çalışmalarını sürdürmektedir.

### 3.3.2. Türkiye Ekonomisinde Küreselleşme

Dünya nüfusunun artışı, ulaşım ve iletişimi kolaylaştıran bilimsel ve teknolojik gelişmeler, soğuk savaşın sona ermesiyle planlı ekonomi sistemine tabi birçok ülkenin serbest piyasa ekonomisine yönelmesi gibi gelişmelere bağlı olarak uluslararası ticarete önemli artışlar kaydetmiştir.<sup>58</sup>

Türkiye’de 1980 öncesi, içe dönük ve çok sıkı kurallara bağlı bir ekonomi stratejisi izlenmiştir. 1980 yapısal reform programıyla birlikte kalkınma stratejisi, bu içe dönük, katı kurallara bağlı ve doğrudan parasal kontrollerin hakim olduğu sistemden dışa dönük, piyasa-odaklı yaklaşımın hakim olduğu açık bir ekonomik sisteme

---

<sup>56</sup> (Çevrimiçi) [http://europa.eu/pol/singl/index\\_en.htm](http://europa.eu/pol/singl/index_en.htm), 21.02.2011.

<sup>57</sup> “Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Kronolojisi”, T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, (Çevrimiçi) <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=112&l=1>, 12.02.2011.

<sup>58</sup> **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara, 2000, s.23.

geçilmiştir.<sup>59</sup> Buna bağlı olarak 1980'lerin başında Türkiye'de bir dizi ekonomik, yasal ve kurumsal reform başlatılmıştır.

Başlıca yenilikler döviz kuru politikasının değişmesi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulunun kurulması, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının kurulmasıdır. 1989 yılında ise dış finansal serbestlik sağlanmıştır. Dış finansal serbestlik bir yandan sermaye hareketlerinin serbest kalmasına, diğer yandan yurtdışında yerleşik kurum ve bireyler arasındaki iktisadi işlemlerin yabancı paralar cinsinden yapılabilmesine olanak tanımıştır.<sup>60</sup> Finansal liberalleşme ile birlikte uluslararası işbirlikleri de, ticaret ve ekonomi politikalarındaki belirleyici unsurları oluşturmuştur.

Türkiye'nin uluslararası ticaret ve ekonomi politikalarındaki belirleyici unsurların başında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) üyeliği gelmektedir. Bunun yanında, Türkiye Karadeniz Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (KEİ), Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (ECO), İslam Kalkınma Teşkilatı (İKT), D-8<sup>61</sup>, İstikrar Paketi gibi bölgesel oluşumlarda aktif olarak yer almaktadır<sup>62</sup>.

Küreselleşmenin en çok etkilediği alanlardan biri dış ticarettir. Dış ticaret küreselleşmenin en önemli aracı olduğu gibi, onun aynı zamanda bir sonucudur.<sup>63</sup> Dünya Ticaret Örgütü verilerinden alınan uluslararası ticaret istatistiklerine (Tablo 3.1) göre 2008 yılında, Türkiye dünya ihracatında % 0,8'lik pay ile 32. sırada; dünya ithalatında ise % 1,2'lik pay ile 20. sırada yer almaktadır.

---

<sup>59</sup> **Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri**, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ankara 2002, s.11.

<sup>60</sup> Kepenek v.d., a.g.e., s. 211.

<sup>61</sup> Gelişmekte olan sekiz ülke: Türkiye, İran, Pakistan, Bangladeş, Malezya, Endonezya, Mısır ve Nijerya

<sup>62</sup> İkili ve Çok Taraflı İlişkiler, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, (Çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?>, 12.01.2011.

<sup>63</sup> **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara, 2000, s. 22.

**Tablo 3.1. Dünya Mal Ticaretinin Önde Gelen İhracat ve İthalatçıları (2008)**

Sıralama	İhracat	Değer (Milyar\$)	Pay (%)	Sıralama	İthalat	Değer (Milyar\$)	Pay (%)
1	Almanya	1461,9	9,1	1	Amerika Birleşik D.	2169,5	13,2
2	Çin	1428,3	8,9	2	Almanya	1203,8	7,3
3	Amerika Birleşik D.	1287,4	8,0	3	Çin	1132,5	6,9
4	Japonya	782,0	4,9	4	Japonya	762,6	4,6
5	Hollanda	633,0	3,9	5	Fransa	705,6	4,3
6	Fransa	605,4	3,8	6	İngiltere	632,0	3,8
7	İtalya	538,0	3,3	7	Hollanda	573,2	3,5
8	Belçika	475,6	3,0	8	İtalya	554,9	3,4
9	Rusya Federasyonu	471,6	2,9	9	Belçika	469,5	2,9
10	İngiltere	458,6	2,9	10	Kore	435,3	2,7
11	Kanada	456,5	2,8	11	Kanada	418,3	2,5
12	Kore	422,0	2,6	12	İspanya	401,4	2,4
13	Hong Kong, Çin	370,2	2,3	13	Hong Kong, Çin	393,0	2,4
14	Singapur	338,2	2,1	14	Meksika	323,2	2,0
15	Suudi Arabistan	313,4	2,0	15	Singapur	319,78	1,947
16	Meksika	291,7	1,8	16	Hindistan	293,4	1,8
17	İspanya	268,3	1,7	17	Rusya Federasyonu	291,9	1,8
18	Taipei, Çin	255,6	1,6	18	Taipei, Çin	240,4	1,5
19	Birleşik Arap Em.	231,6	1,4	19	Polonya	204,3	1,2
20	İsviçre	200,3	1,2	20	Türkiye	202,0	1,2
21	Malezya	199,5	1,2	21	Avustralya	200,3	1,2
22	Brezilya	197,9	1,2	22	Avusturya	183,4	1,1
23	Avustralya	187,3	1,2	23	İsviçre	183,2	1,1
24	İsveç	183,4	1,1	24	Brezilya	182,4	1,1
25	Avusturya	181,0	1,1	25	Tayland	178,7	1,1
26	Tayland	177,8	1,1	26	İsveç	167,2	1,0
27	Hindistan	177,5	1,1	27	Birleşik Arap Em.	165,6	1,0
28	Norveç	172,5	1,1	28	Malezya	156,9	1,0
29	Polonya	168,0	1,0	29	Çek Cumhuriyeti	141,5	0,9
30	Çek Cumhuriyeti	146,3	0,9	30	Endonezya	126,2	0,8
31	Endonezya	139,3	0,9	31	Suudi Arabistan	115,1	0,7
32	Türkiye	132,0	0,8	32	Danimarka	110,8	0,7
33	İrlanda	124,1	0,8	33	Macaristan	107,9	0,7
34	Danimarka	116,8	0,7	34	Güney Afrika	99,5	0,6
35	İran	113,4	0,7	35	Finlandiya	91,8	0,6
36	Macaristan	107,7	0,7	36	Portekiz	90,0	0,5
37	Finlandiya	96,5	0,6	37	Norveç	89,3	0,5
38	Venezuela	93,5	0,6	38	Ukrayna	85,5	0,5
39	Kuveyt	87,1	0,5	39	İrlanda	83,2	0,5
40	Güney Afrika	80,8	0,5	40	Romanya	82,7	0,5
41	Nijerya	80,8	0,5	41	Vietnam	80,4	0,5
42	Cezayir	79,3	0,5	42	Yunanistan	79,0	0,5
43	Kazakistan	71,2	0,4	43	Slovak Cumhuriyeti	73,4	0,4
44	Slovak Cumhuriyeti	71,0	0,4	44	İsrail	67,7	0,4
45	Arjantin	70,0	0,4	45	Şili	61,9	0,4
46	Angola b	67,1	0,4	46	Filipinler	60,3	0,4
47	Ukrayna	67,0	0,4	47	Arjantin	57,4	0,4
48	Şili	66,5	0,4	48	İran	57,4	0,4
49	Katar b	63,8	0,4	49	Venezuela	49,6	0,3
50	Libya b	63,1	0,4	50	Mısır	47,5	0,3
	<b>Toplam</b>	<b>14871,8</b>	<b>92,5</b>		<b>Toplam</b>	<b>15002,2</b>	<b>91,4</b>
	<b>Dünya (*)</b>	<b>16070,0</b>	<b>100,0</b>		<b>Dünya (*)</b>	<b>16422,0</b>	<b>100,0</b>

\*Transit ticarettteki ithalat ve ihracat rakamları dahil.

Kaynak: World Trade Organization, (Çevrimiçi) <http://www.wto.org/>, 25.02.2011.

Türkiye 2009 yılında ise dünya ihracatının %1,11'ini, ithalatının %0,82'sini gerçekleştirmiştir. Avrupa'nın dünya ihracatındaki ortalaması %1,09, dünya ithalatındaki payı ise %1,08'dir<sup>64</sup>.

Türkiye'de yıllara göre dış ticaret hacmi artış göstermiş ancak dış ticaret dengesi kurulamamıştır. 2010 yılında ihracatın ithalatı karşılama oranı Tablo 3.2'deki gibi %61,64'dür.

**Tablo 3.2. Türkiye'de Yıllara Göre Dış Ticaret**

Yıllar	İhracat		İthalat		Dış Ticaret Dengesi	Dış Ticaret Hacmi	İhracatın İthalatı Karşılama Oranı
	Değer	Değişim	Değer	Değişim	Değer	Değer	
	'000 \$	%	'000 \$	%	'000 \$	'000 \$	%
1999	26.587.225	-1,4	40.671.272	-11,4	-14.084.047	67.258.497	65,4
2000	27.774.906	4,5	54.502.821	34	-26.727.914	82.277.727	51
2001	31.334.216	12,8	41.399.083	-24	-10.064.867	72.733.299	75,7
2002	36.059.089	15,1	51.553.797	24,5	-15.494.708	87.612.886	69,9
2003	47.252.836	31	69.339.692	34,5	-22.086.856	116.592.528	68,1
2004	63.167.153	33,7	97.539.766	40,7	-34.372.613	160.706.919	64,8
2005	73.476.408	16,3	116.774.151	19,7	-43.297.743	190.250.559	62,9
2006	85.534.676	16,4	139.576.174	19,5	-54.041.498	225.110.850	61,3
2007	107.271.750	25,4	170.062.715	21,8	-62.790.965	277.334.464	63,1
2008	132.027.196	23,1	201.963.574	18,8	-69.936.378	333.990.770	65,4
2009	102.142.613	-22,6	140.928.421	-30,2	-38.785.809	243.071.034	72,5
2010*	113.899.174	11,5	185.496.717	31,6	-71.597.542	299.395.891	61,4

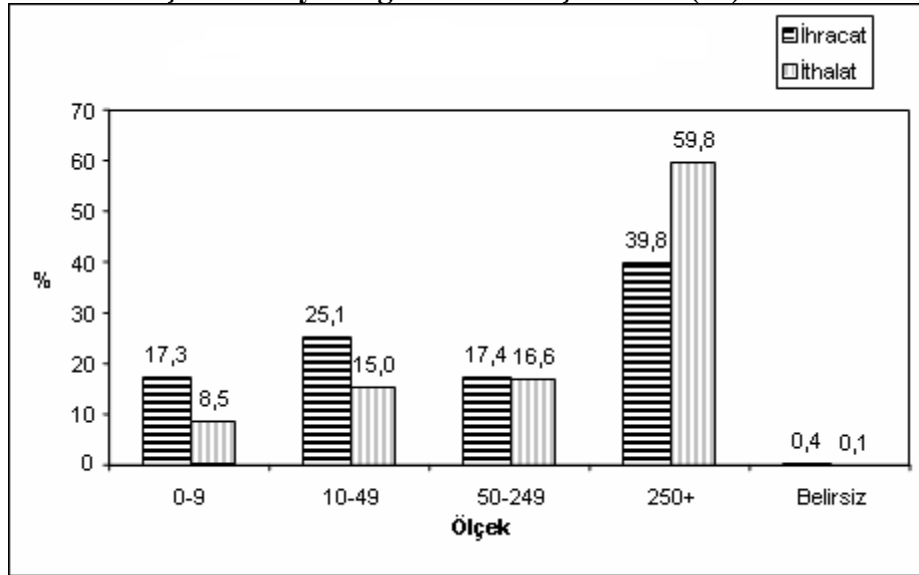
\*2010 yılı verileri geçerdendir.

Kaynak: Yıllara Göre Dış Ticaret, Türkiye İstatistik Kurumu, (Çevrimiçi)  
www.tuik.gov.tr, 30.03.2011.

<sup>64</sup> International Trade Statistics 2009, (Çevrimiçi)  
http://www.wto.org/english/res\_e/statis\_e/its2011\_e/its11\_appendix\_e.htm, 05.06.2009

2009 yılında dış ticaret yapan işletme sayısına bakıldığında 47.352 işletme ihracat, 51.627 işletme ithalat yapmıştır.<sup>65</sup> Bu işletmeler büyüklüğüne göre sınıflandırıldığında ise Tablo 3.3'de görüldüğü gibi; ihracatta 0-9 çalışanı olan mikro işletmelerin payı %17,3, 10-49 çalışanı olan küçük ölçekli işletmelerin payı %25,1, 50-249 çalışanı olan orta ölçekli işletmelerin payı %17,4 olurken, 250'den fazla çalışanı olan büyük ölçekli işletmelerin payı %39,8'dir. İthalat yüzdelerinde ise mikro ölçekli işletmelerin payı %8,5, küçük işletmelerin payı %15, orta ölçekli işletmelerin payı %16,6 olurken, büyük işletmelerin payı %59,8'dir. İhracatın %59,8'i, çalışan sayısı 0-249 kişi olan, KOBİ olarak değerlendirilen işletmeler tarafından; ithalatın ise %40,1'i KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 3.3. İşletme Büyüklüğüne Göre Dış Ticaret (%)**



Kaynak: Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri, Sayı:7, 11.01.2011, Türkiye İstatistik Kurumu, 2011, (Çevrimiçi) [www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10701](http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10701), 01.08.2011.

### 3.3.3. Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

Dünya ekonomisi küreselleşme neticesinde, sermaye ve malların çeşitli ülkeler ve çok uluslu şirketler arasında, eş zamanlı olarak serbestçe hareket etmesi nedeniyle, daha entegre bir hale gelmiş ve farklı ülkelerdeki firmaların mali tablolarının

<sup>65</sup> Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri, Sayı:7, 11.01.2011, Türkiye İstatistik Kurumu, (Çevrimiçi) [www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10701](http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10701), 01.08.2011.

karşılaştırılması gereği uluslararası firmaların yatırım kararlarında çok daha hayati bir önem taşımaya başlamıştır.<sup>66</sup>

Dünyada uygulanan ulusal muhasebe standartlarının, yüksek kaliteli ve küresel muhasebe standartlarına yakınlaştırılması yönünde çalışmalar 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee – IASC) kurulması ile başlatılmıştır. Komite, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan gelen profesyonel muhasebeciler tarafından oluşturulmuştur. IASC, 1989 yılında, finansal raporlamaya ilişkin temel kavramları açıklayan Çerçeve Metin yayınlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları istenilen sonuca tam olarak ulaşmayınca, Komitenin yapısal bir değişikliğe ihtiyaç duyduğu anlaşılmış ve böylece, 1997 yılında yapının ve stratejinin gözden geçirilmesi için bir “strateji çalışma grubu” oluşturulmuştur. Çalışma grubunun hazırladığı rapor Mayıs 2000 tarihinde IASC organlarıca kabul edilmiştir. 2001 tarihinde de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) dönüştürülmüştür.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) uluslararası düzeyde özerk muhasebe standartlarını hazırlamaya yetkili başlıca otoritedir. IASB'nin amacı yüksek kaliteli, anlaşılabilir, küresel bir şekilde uygulanabilir tek set standart hazırlamaktır. IASB'nin yayımladığı 9 UFRS, 29 UMS bulunmaktadır. IASB'nin yayımladığı standartları ülkemizde, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri uygulamaktadır.

IASB'nin muhasebenin küreselleşmesi yönünde, ortak ve tek standart kullanımına yönelik olarak hazırladığı KOBİ Finansal Raporlama Standardı 2009 yılında

---

<sup>66</sup> Mustafa A. Aysan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:40, 2008,ss.44-53

yayımlanmıştır. KOBİ Finansal Raporlama Standardı kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanmıştır. Ülkemizde KOBİ Standardı 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Standardın ülkemizde uygulanması 1.1.2013 tarihinden itibaren başlayacaktır.<sup>67</sup>

### **3.4. Kayıt Dışı Ekonomi ve Muhasebe İlişkisi**

#### **3.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı**

Literatürde kayıt dışı ekonomi; yer altı ekonomisi, enformel ekonomi, görünmez ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi, gayri resmi ekonomi, beyan dışı ekonomi gibi isimlerle anılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, ekonomiyi düzenleyen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen, belgeye bağlanmamış, kanuni defterlere işlenmemiş ekonomik işlemler olarak tanımlanabilir<sup>68</sup>. Başka bir tanımda ise, kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen/geçirilemeyen ve bu sebeple denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanmaktadır<sup>69</sup>. Bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetler bazıları ise yasal olmasına rağmen kayıt altına alınamayan faaliyetlerdir. Yasadışı ekonomik faaliyetler, uyuşturucu ticareti, yasadışı kumarhane işletmek gibi suç unsuru içeren faaliyetlerdir ve bunların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Yasal olmasına rağmen, eksik beyan edilen veya beyan dışı bırakılan, gayri safi milli hasıla hesaplarına dahil edilemeyen faaliyetlerin ise kayıt altına alınması amaçlanmaktadır.

Vergisel açıdan bakıldığında ise kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırmak amacı ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında gerçekleşen faaliyetlerdir. Başka bir deyişle devlet gelirinde bir kayıp olarak tanımlanabilir.

---

<sup>67</sup> KOBİ TFRS Bilgi Notu, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/>, 10.02.2011.

<sup>68</sup> Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, Türkmen Kitabevi, 2.bs., İstanbul, 1999, s.3.

<sup>69</sup> **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 87, Ankara ,2009. s.3.

### 3.4.2. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi

2002 yılında dünyada kayıt dışı ekonominin karşılaştırılmasına yönelik yapılan çalışmada<sup>70</sup>, gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, gayri safi milli hasılanın yüzdesi olarak karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda kayıt dışı ekonomi, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ülkelerinde %38, OECD ülkelerinde %18 olarak belirlenmiştir. Türkiye ise %32,1 ile OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır.

Hesap Uzmanları Kurulunun 2005 yılında yaptığı çalışmada, Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin boyutunu belirlemek amaçlanmıştır<sup>71</sup>. Çalışmada 1998-2004 yılları arasındaki kayıt dışı ekonominin GSMH’ya oranının %26 ile % 37 arasında olduğu bulunmuştur. Yıllara göre kayıt dışı ekonominin tutarı Tablo 3.4’de gösterilmiştir.

**Tablo 3.4. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tutarı (TrilyonTL)**

Yıllar	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
GSMH	53.518	77.100	125.596	179.480	269.049	349.008	428.932
Kayıt Dışılık	%37,26	%33,46	%26,12	%31,48	%29,74	%29,61	%30,07
Kayıt Dışı Ekonomi Tutarı	19.941	25.799	32.810	56.497	80.023	103.357	128.976

Kaynak: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 2005

Kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmeye yönelik yapılan başka bir çalışmada<sup>72</sup> basit parasal oran yöntemiyle yapılan hesaplamada, ülkemizde 1968-2001 döneminde ortalama olarak, kayıtlı GSMH’nın %45 oranında kayıt dışılık olduğu bulunmuştur.

<sup>70</sup> Friedrich Schneider, **Size and Measurement of The Informal Economy in 110 Countries Around the World**, 2002.

<sup>71</sup> Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 2005

<sup>72</sup> Yılmaz Ilgın, “Kayıt Dışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri ve Türkiye’de Durum”, <http://ekutup.dpt.gov.tr/planlama/42nciyil/ilginy/kayitdis.pdf>, 07.01.2011 ss145-155,



Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve buna bağlı vergi kaybının miktarını tahmin etmeye yönelik yapılan araştırmada<sup>73</sup> ise; 1970 ile 2005 yılları arasında kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve vergi kaybının dalgalı bir seyir izlediği ve kayıtlı ekonomiye oranının bu yıllarda %86,73 ile %35,37 arasında seyrettiği bulunmuştur.

### 3.4.3. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri

Türkiye ekonomisinin yapısal bir sorunu haline gelen kayıt dışı ekonominin temelinde, ülkemizde uzun süre yaşanan makroekonomik istikrarsızlık, yüksek enflasyon, yüksek vergi ve prim oranları, idari-mali-yasal yükler gibi ekonomik nedenler yer almaktadır. İşletmelerin çok büyük bölümünün küçük ölçekli olması, yoksulluk, işsizlik, yolsuzluk ve kamu harcamalarında israf, çarpık kentleşme, bürokratik formaliteler, ekonomide nakit kullanımının gelişmiş ülkelere göre yüksek olması, denetim sisteminin etkinsizliği, kamu kurumları arasındaki koordinasyon eksikliği, sıkça çıkarılan aflar, kayıt dışılıkla mücadelede toplumsal ve siyasi iradenin oluşmaması gibi yapısal ve sosyal nedenler kayıt dışı ekonominin boyutlarının artmasına yol açmaktadır.<sup>74</sup>

Kayıt dışı ekonominin yukarıda sayılan birçok nedeni olmasına rağmen bu çalışmada üzerinde durulacak olan nedenler işletmelerin büyük bölümünün küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olmasının getirdiği sorunlar ve denetim sistemindeki etkinsizliktir.

Küçük işletmelerin yaygınlığı bir taraftan izleme ve denetlemeyi zorlaştırırken, diğer taraftan bu işletmelerin pek çok yasal düzenlemelerin dışında kalmasına yol açmakta;

---

<sup>73</sup> Hakan Erkuş, Kadir Karagöz, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, ss.126-140

<sup>74</sup> **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)**, Devlet Planlama Teşkilatı, s.22, (Çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan9.pdf>, 20.02.2010.

vergi, iş, sosyal güvenlik, muhasebe vb. konularda, ilgili yasalar genellikle bu tür küçük işletmeleri kapsamamaktadır<sup>75</sup>.

KOBİ'lerde muhasebe uygulamalarına Maliye Bakanlığı düzenlemelerinin yön vermesi ve vergi kanunlarındaki değerlendirme esaslarına göre kayıt yapılması vergi muhasebesini oluşturmuş ve muhasebenin vergi kanunları açısından yasal zorunluluk olarak görülmesine neden olmuştur. Muhasebenin denetimi de vergi denetimi ile sınırlı kalmıştır.

Türk vergi sistemi kaynakta kesilen vergiler hariç beyan esasına dayanmaktadır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek için ise vergi incelemesi yapılmaktadır. Vergi incelemesi, Maliye Bakanlığına ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak 4096 denetçi ile yapılmaktadır.<sup>76</sup> Vergi incelemesi, VUK md. 135<sup>77</sup>,de belirtilen, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergilerinde uygulanan çok sayıda muafiyet ve istisnalar vergi sistemini karmaşık hale getirmiştir. Kanunların karmaşıklığının yanında bunları açıklayan tebliğler, mevzuatı daha karmaşık hale getirmiştir. Vergi kanunları ve vergi mevzuatının karmaşık olması ve vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini daha da zorlaştırmış dolayısıyla mükellefleri kayıt dışı ekonomiye yöneltmiştir.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 87, Ankara ,2009. s.12.

<sup>76</sup> Vergi Denetim Kadroları, 2 Şubat 2011, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, 22.02.2011.

<sup>77</sup> 4/1/1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesi, 10 Temmuz 2011 tarihinde 27990 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4. Maddesi ile değiştirilerek son halini almıştır.

<sup>78</sup> Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, s.41.

Vergi kaçağının yakalanma olasılığının yüksek olması ve vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması ise vergi kaçırmanın riskini artırır ve kayıt dışına çıkışı engeller. 2009 yılı aralık ayında 640.786<sup>79</sup> kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükelleflerin 6.877<sup>80</sup> tanesi vergi incelemesine tabi tutulmuş ve matrah farkı üzerinden 1.934.197.201 TL vergi tarh edilmiştir. Kurumlar vergisi kapsamında mükelleflerin %1,7'si incelenebilmiştir. İncelenen matrahların ise %169'u kadar matrah farkı bulunmuştur. Vergi denetimindeki bu yetersizlik de vergi kaçırma riskini artırmaktadır.

#### **3.4.4. Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye Ekonomisine Etkileri**

Kayıt dışı ekonominin en önemli etkilerinden birisi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmasıdır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması, vergilerin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuçta devletin vergi gelirleri azalmaktadır. İşletmeler yarattıkları katma değerleri gizledikleri ya da eksik gösterdikleri oranda, katma değer vergisinin yanı sıra, mükellef durumuna göre gelir veya kurumlar vergisini de eksik beyan etmiş olacaktırlar.<sup>81</sup>

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutunu ve vergi kaybını ölçmek için yapılan çalışmada<sup>82</sup> 2004 yılında toplam vergi kaybı 22.524 Trilyon TL hesaplanmıştır. 1998-2004 yılları arasında kayıt dışı ekonomiye bağlı KDV kaybı, gelir vergisi kaybı ve kurumlar vergisi kaybı Tablo 3.5'deki gibi gösterilmiştir.

---

<sup>79</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009 Faaliyet Raporu, Ankara, 2010, s.137.

<sup>80</sup> A.e., s. 62.

<sup>81</sup> **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 87, Ankara ,2009,, s.33.

<sup>82</sup> **Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu**, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 2005.

**Tablo 3.5. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiden Kaynaklanan Toplam Vergi Kaybı(TrilyonTL)**

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<b>KDV Kaybı</b>	2.004	2.655	3.704	7.367	10.293	13.125	14.843
<b>Gelir Vergisi Kaybı</b>	1.168	1.460	1.441	3.223	3.500	4.340	4.782
<b>Kurumlar Vergisi Kaybı</b>	251	458	547	1.022	1.422	2.202	2.899
<b>Toplam Vergi Kaybı</b>	<b>3.423</b>	<b>4.573</b>	<b>5.692</b>	<b>11.612</b>	<b>15.216</b>	<b>19.667</b>	<b>22.524</b>

Kaynak: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 2005

2009 yılında vergi türleri itibariyle yapılan vergi incelemesi sonucunda, Tablo 3.6’da görüldüğü gibi matrah farkı üzerinden 7.532.176.228 TL vergi tarh ettirilmiştir. İncelenen mükelleflerin %10’u kurumlar vergisi mükellefi, tarh ettirilen verginin %26’sı kurumlar vergisidir.

**Tablo 3.6. 2009 Yılında Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları (TL)**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir Vergisi	12.643	17.988	840.249.599	867.891.443	182.213.735
Kurumlar Vergisi	6.877	9.617	6.422.352.106	10.861.919.553	1.934.167.201
Katma Değer Vergisi	29.256	42.259	98.183.327.785	13.939.665.193	3.027.690.393
BSMV	429	889	1.244.994.497	231.057.441	3.500.987
Veraset ve İntikal Verg.	128	131	932.565	64.671.761	4.306.425
Damga Vergisi	1.370	1.490	797.901.703	58.718.567.085	322.706.933
Geçici Vergi	9.910	14.063	1.724.854.983	11.677.808.662	1.736.985.596
Diğerleri	5.575	6.315	16.389.339.181	1.610.655.068	320.604.958
<b>TOPLAM</b>	<b>66.188</b>	<b>92.752</b>	<b>125.603.952.419</b>	<b>97.972.236.206</b>	<b>7.532.176.228</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009 Faaliyet Raporu, s.62., Ankara, 2010

Küçük ve orta ölçekteki işletmeler için ise düşük vergi vermek veya vermemek için kayıt dışı ekonomiye yönelmek verimsizliği dolayısıyla işletmelerin yarattığı katma değeri azaltmaktadır. Bu durum ülkemizdeki KOBİ’lerin kayıt dışına kayabilme ve kayıt dışında faaliyette bulunma potansiyelini artıran bir yapısal sorun olarak göze

çarpmaktadır. Verimsizlik ile kayıt dışı arasındaki ilişki iki farklı boyutta ilerlemektedir. Verimsiz firma artan rekabet karşısında ayakta kalabilmek için kayıt dışına çıkmakta, kayıt dışında olması ise büyümesi için gerekli dış finansman ve kamu teşvikleri gibi kaynaklara erişimini kısıtlamakta ve verimlilik artışına izin vermemektedir.<sup>83</sup>

Küçük işletmelerin toplam banka kredileri içindeki payları Tablo 3.7’de görüldüğü gibi orta büyüklükteki işletmelere göre daha azdır. İşletme sayılarına bakıldığında tüm işletmelerin %96’sı küçük işletme olmasına rağmen banka kredilerinden aldıkları pay ortalama olarak %7’dir. Verimsizliğin, teşviklerden yararlanma oranının banka kredilerinden yararlanma oranlarının düşüklüğünün nedenlerinden biri özellikle küçük işletmelerde belge ve kayıt düzeninin yerleşmemiş olmasıdır.

**Tablo 3.7. Kredi Sayısının İşletme Büyüklüğüne Göre Dağılımı**

İşletme Büyüklüğü	2006		2007		2008		1999-2008	
	Kredi Sayısı	Toplam İçindeki Payı	Kredi Sayısı	Toplam İçindeki Payı	Kredi Sayısı	Toplam İçindeki Payı	Kredi Sayısı	Toplam İçindeki Payı
Mikro İşletme (1-9 işçi)	34	9,6	12	2,9	61	12,3	146	6,9
Küçük İşletme (10-49 işçi)	86	24,4	122	29,8	122	24,6	560	26,6
Orta Büyüklükte İşletme (50-250 işçi)	144	40,8	158	38,6	214	43,1	885	42,0
Büyük İşletme (>250 işçi)	64	18,1	86	21,0	96	19,4	457	21,7
Yeni Kuruluş	25	7,1	31	7,6	3	0,6	59	2,8
<b>TOPLAM</b>	<b>353</b>	<b>100</b>	<b>409</b>	<b>100</b>	<b>496</b>	<b>100</b>	<b>2.107</b>	<b>100</b>

Kaynak: KOBİ Kredileri İzleme Raporu (2008), T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2010, s.15

<sup>83</sup> Sinan Ülgen, Ulaş Öztürk, “Kayıtdışı Ekonomi: Türkiye Serüveni” **Deloitte CEO Serisi**, s.8. (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr\\_ceo\\_kayitdisi\\_ekonomi\\_0702007.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf), 31.01.2011

### 3.4.5. KOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Kayıt Dışı Ekonomiye Muhtemel Etkileri

Türkiye’deki kurum geliri üzerinden alınan vergilerin gayri safi yurtiçi hasıla içerisindeki payı OECD ortalamasına göre oldukça düşüktür. 2008 yılında OECD ülkelerinin ortalaması, Tablo 3.8’deki gibi 3,5 iken Türkiye’de 1,8 dir. Bu payın bu kadar az olması birçok nedene bağlı olmakla birlikte muhasebe sisteminde belge ve kayıt sisteminin sağlanamaması, denetimin yetersizliği ve dolayısıyla kayıt dışı ekonominin yüksek olmasıdır.

**Tablo 3.8. Kurumlar Vergisi Gelirinin GSYİH İçindeki Payı**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Avustralya	3,3	3,1	2,6	3,9	4,1	6,1	5,8	6,4	6,8	5,9
Avusturya	1,8	1,6	1,4	1,4	1,4	2,0	2,2	2,2	2,4	2,5
Belçika	1,9	2,7	2,2	2,0	2,4	3,2	3,3	3,5	3,5	3,3
Kanada	3,8	4,3	2,7	2,5	2,9	4,4	3,5	3,8	3,5	3,3
Şili										
Çek Cumhuriyeti					4,6	3,5	4,5	4,8	5,0	4,2
Danimarka	1,4	1,2	2,2	1,7	2,3	3,3	3,9	4,3	3,8	3,4
Finlandiya	2,5	1,7	1,4	2,0	2,3	5,9	3,3	3,4	3,9	3,5
Fransa	1,8	1,8	1,9	2,2	2,1	3,1	2,4	3,0	3,0	2,9
Almanya	2,5	1,5	2,2	1,7	1,0	1,8	1,7	2,1	2,2	1,9
Yunanistan	0,3	0,7	0,7	1,4	1,8	4,1	3,3	2,7	2,5	2,5
Macaristan					1,8	2,2	2,1	2,3	2,8	2,6
İzlanda	0,5	0,8	0,9	0,9	0,9	1,2	2,0	2,4	2,5	1,9
İrlanda	2,3	1,4	1,1	1,6	2,7	3,7	3,4	3,8	3,4	2,8
İsrail					3,1	3,9	4,0	4,9	4,5	3,5
İtalya	1,8	1,6	3,1	3,8	3,5	2,9	2,8	3,4	3,8	3,7
Japonya	4,0	4,3	5,7	6,5	4,3	3,7	4,3	4,7	4,8	3,9
Kore		1,3	1,8	2,5	2,3	3,2	3,8	3,6	4,0	4,2
Lüksemburg	3,1	5,1	7,0	5,6	6,6	7,0	5,8	4,9	5,3	5,1
Meksika										
Hollanda	2,6	3,1	3,0	3,2	3,1	4,0	3,8	3,3	3,2	3,2
Yeni Zelanda	5,0	3,4	2,6	2,4	4,3	4,1	6,2	5,7	5,0	4,4
Norveç	1,1	1,1	7,3	3,7	3,8	8,9	11,8	13,0	11,4	12,5
Polonya					2,8	2,4	2,5	2,4	2,8	2,7
Portekiz				2,1	2,3	3,7	2,7	2,9	3,6	3,6
Slovak Cumhuriyeti						2,6	2,7	2,9	3,0	3,1
Slovenya					0,5	1,2	2,8	3,0	3,2	2,5
İspanya	1,4	1,3	1,4	2,9	1,7	3,1	3,9	4,1	4,7	2,8
İsveç	2,0	1,8	1,7	1,6	2,8	3,9	3,7	3,6	3,7	3,0
İsviçre	1,3	2,0	1,7	2,0	1,8	2,7	2,6	3,0	3,1	3,3
<b>Türkiye</b>	<b>0,5</b>	<b>0,6</b>	<b>1,1</b>	<b>1,0</b>	<b>1,1</b>	<b>1,8</b>	<b>1,7</b>	<b>1,5</b>	<b>1,6</b>	<b>1,8</b>
İngiltere	1,3	2,2	4,7	3,5	2,8	3,5	3,3	3,9	3,4	3,6
ABD	4,0	2,9	1,9	2,4	2,9	2,6	3,1	3,4	3,0	1,8
<b>OECD Toplam</b>	<b>2,2</b>	<b>2,2</b>	<b>2,6</b>	<b>2,6</b>	<b>2,7</b>	<b>3,5</b>	<b>3,6</b>	<b>3,8</b>	<b>3,8</b>	<b>3,5</b>

Kaynak: Revenue Statistics 1965-2009, : OECD 2010, s.87.

Ülkenin ekonomik kalkınma yönünde gerek duyacağı hukuk, siyaset ve sosyal sistemlerinin tüm öteki öğeleri tamamlanmış olsa bile, bu sistemler, etkili bir finansal açıklama ve denetim düzeni ile desteklenmedikçe, kalıcı ekonomik kalkınmayı sağlama olanağı bulunamaz.<sup>84</sup>

KOBİ Finansal Raporlama Standardına göre hazırlanan finansal tabloların amacı, genel bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarına faydalı olacak bilgiler sağlamaktır. Ancak standardın niteliği ne olursa olsun denetimi yapılmadıktan sonra kayıt dışı ekonomi üzerinde etkisi olmayacaktır.

Vergi denetçilerinin yaptığı vergi denetimi tüm işletmeleri denetlemeye yeterli değildir. 2009 yılında kurumlar vergisi mükelleflerinin %1.07'si denetlenebilmiştir. Yeni Ticaret Kanununa göre işletmeler finansal tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenleyecek; anonim ve limitet şirketler, bağımsız denetim kuruluşlarınca; küçük ölçekli işletmeler ise serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından, uluslararası denetim standartlarına göre denetleneceklerdir.

Finansal tabloları denetlenmiş işletmelere, vergi incelemesi yapmak, vergi denetiminde etkinliği artıracak, daha fazla işletmenin beyan ettiği verginin incelenmesine olanak sağlayacaktır. İşletmeler açısından bakıldığında ise denetlenme ve vergi incelemesine tabi olmak kayıt dışı işlemler için caydırıcı unsur oluşturacaktır.

Ancak yukarıda bahsedilen caydırıcılığın sağlanabilmesi için yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Öncelikle yeni Ticaret Kanunu'nda belirtilen Türkiye Muhasebe Standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimini düzenleyecek yaptırım gücüne ihtiyaç bulunmaktadır. Bir diğer yasal düzenleme ise

---

<sup>84</sup> Mustafa Aysan, "Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü", 7. **Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2005.

vergi kanunlarında ve buna paralel Maliye Bakanlığı düzenlemelerinde yapılmalıdır. Vergi kanunlarının yılsonu finansal raporlarda ve ticari kârın belirlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerini tanınması ve ticaret kanununda belirtildiği gibi denetlenmiş finansal tabloları kabul etmesi gerekmektedir. Vergi beyannamelerinin hazırlanmasında ise Maliye Bakanlığı düzenlemelerinin esas alınması ve bu yönde düzenlemeler yapılmasının kayıt dışı ekonominin azaltılmasında etken oluşturacağı düşünülmektedir.

Etkin bir muhasebe sistemi olan işletmeler kaynak ihtiyacı için finansal kuruluşlardan yararlanacak, destek ve teşviklerden yararlanma olasılığı artacaktır.

### **3.5. Uluslararası Muhasebe Standardı Uygulamalarının Ekonomik Etkilerine Yönelik Yapılan Çalışmalar**

Uluslararası Muhasebe Standardı uygulamalarının ekonomik etkilerine yönelik yapılan araştırmalar, UMS/UFRS kullanımının sermaye maliyetine, kredi bulma imkanlarına, finansal raporlamanın kalitesine, getiri tahminine, likidite artışına etkilerini belirlemeye yöneliktir. Standardı uygulama zorunluluğu bulunmayan ülkelerde ise işletmelerin standartları uygulama nedenleri araştırılmıştır.

Christensen, Lee ve Walker'ın<sup>85</sup> çalışmasında, Avrupa Birliği'nde uygulanma zorunluluğu getirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ekonomik sonuçları araştırılmıştır. Birleşik Krallık'da borsaya kayıtlı işletmeler üzerinde yapılan çalışmada, UFRS'ye zorunlu uyumun getirdiği yeni muhasebe ve ölçme kuralları dolayısıyla finansal tablolardaki değişiklik ve daha fazla açıklama ile gelecek iki tür değişikliğin sermaye maliyeti ile olan ilişkisi araştırılmıştır. Almanya'daki işletmelerde 1998 yılından beri UFRS veya ulusal muhasebe standartlarını uygulayabilme seçeneği bulunduğundan; UFRS'nin ihtiyari olarak kullanım alanı yaygındır. Birleşik Krallık'da ise böyle bir opsiyon tanınmamıştır. Bu

---

<sup>85</sup> Hans B. Christensen, Edward Lee, Martin Walker, "Cross-Sectional Variation in the Economic Consequences of International Accounting Harmonization: The case of Mandatory IFRS Adoption in the UK", **The International Journal of Accounting**, 42, 2007 s.341-379.



özgün durum, Birlesik Krallık'daki zorunlu UFRS kabulünün ekonomik sonuçlarının ekonometrik model ile tahmin edilmesinde kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, UFRS'ye zorunlu uyumun tüm işletmeler için aynı biçimde yararlı olmadığı, olumlu etkilenenler kadar olumsuz etkilenenlerinde bulunduğu belirlenmiştir

Dumontier ve Raffournier'in<sup>86</sup> yaptığı çalışmada, İsviçre'deki işletmelerin neden isteğe bağlı olarak UMS/UFRS'yi kullandıkları araştırılmıştır. İsviçre'de 133 halka açık işletmede, ulusal muhasebe uygulamalarının daha basit seviyede olması, hareket serbestliği bulunmasına rağmen, daha fazla açıklama gerektiren ve İsviçre Muhasebe Standartlarına göre daha zor olan, uluslararası muhasebe standartları kullanımının sebepleri araştırılmıştır. Araştırma sonucunda UMS/UFRS kullanımı ile işletmenin büyüklüğü, uluslararasılaşması, borsaya kote olma durumu, denetçinin itibarı ve hisse dağılımı arasında pozitif ilişki olduğu; kaldıraç, kârlılık, sermaye yoğunluğu arasında da ilişki bulunmadığı saptanmıştır. UMS/UFRS'ye uyum gösteren işletmelerin, büyük, uluslararası, daha az sermaye yoğun ve daha dağınık ortaklık yapısı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ashbaugh ve Pincus'un<sup>87</sup> çalışmasında, ulusal standartlar ile Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulayan ülkelerde getiri tahminine yönelik analizlerin doğruluğu araştırılmıştır. 80 işletmenin açıklama gerekliliği ve ölçüm metodlarındaki farklılıklar ile yapılan analizlerdeki tahmin hataları arasında ilişki kurulmuştur. Analiz sonucunda açıklama politikalarında muhasebe standartlarına uyum gösteren işletmelerin kazanç tahmin hatalarının azaldığı belirlenmiştir.

Goodwin, Ahmed ve Heaney<sup>88</sup> Avustralya işletmelerinde, UFRS'nin muhasebe ve muhasebe kalitesine etkilerini belirlemeye çalışmışlardır. Borsaya kayıtlı 1065

---

<sup>86</sup> Pascal Dumontier, Bernard Raffournier, "Why Firms Comply Voluntarily with IAS: an Empirical Analysis with Swiss Data", **Journal of International Financial Management and Accounting**, 9:3, 1998, s.216-245.

<sup>87</sup> Hollis Ashbaugh, Morton Pincus, "Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings", **Journal of Accounting Research**, Vol.39 No.3 December 2001 ss.417-433.

<sup>88</sup> John Goodwin, Karman Ahmed, Richard Heaney, "The Effects of International Financial Reporting Standards on the Accounts and Accounting Quality of Australian Firms: A Retrospective Study",

işletmenin UFRS'ye geçiş dönemindeki Avusturalya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre hazırlanan finansal tablolardan ve UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardan yararlanarak, UFRS'nin finansal tablolara ve rasyolara etkisi belirlenmiştir. Çalışma sonucunda UFRS kullanımının kaldıraç oranını artırdığı bulunmuştur. UFRS'ye göre hisse senedi getirisi ve defter değerinin, ulusal standartlara göre daha fazla olduğuna dair kanıt bulunamamıştır. Ancak hisse bazlı ödeme, maddi olmayan duran varlıklar, karşılıklar, değer düşüklüğü değerlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili değişiklikler olduğu; şerefiyenin muhasebeleştirilmesiyle de pazar değeri arasında ilişki olduğu bulunmuştur. UFRS'nin Avusturalya işletmelerinde muhasebe bilgi kalitesini iyileştirdiğine dair kanıt ise bulunamamıştır.

Kim, Tsui ve Yi<sup>89</sup> nin çalışmasında, dünyada UMS/UFRS'ye ihtiyari olarak uyan işletmelerin kredi sözleşmeleri araştırılmıştır. 30 ülkede 1997-2005 yılları arasında UMS/UFRS'yi zorunlu uygulama olmadan, isteğe bağlı uygulayanlar ile uygulamayanlar arasında banka sözleşmelerindeki farklılıklar araştırılmıştır. Araştırma sonucunda UMS/UFRS'ye uyanların uymayanlarla karşılaştırıldığında, daha yüksek miktarda kredi olanağının bulunduğu ve daha az kısıtlayıcı kredi sözleşmelerine sahip oldukları belirlenmiştir.

Daske ve Gebhardt<sup>90</sup> çalışmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IAS/IFRS; U.S. GAAP) kaliteli finansal raporlamayı ve kaliteli finansal raporlamanın da sermaye piyasasında likiditeyi artırdığını ve sermaye maliyetlerini azalttığını kanıtlamaya çalışmıştır. Hisse senetleri Avusturya, Almanya ve İsveç borsalarında işlem gören, 1998 yılından sonraki yıllık finansal raporları bağımsız uzmanlarca değerlendirilen finansal raporlardan yararlanılmıştır. Çalışma sonucu, UFRS başta olmak üzere Uluslararası Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı

---

**Journal of Contemporary Accounting & Economics**, Volume 4, Issue 2, December 2008, Pages 89-119

<sup>89</sup> Jeong-Bon Kim, Judy S.L. Tsui, Cheong H. Yi, "The Voluntary Adoption of International Accounting Standards and Loan Contracting around the World", **The 2007 Annual Conference of CAAA**, Halifax, Canada.

<sup>90</sup> Holger Daske, Günther Gebhardt, "International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality", **Abacus**, Vol.42, No. 3/4 2006 ss.461-498.

uygulayan işletmelerin muhasebe uygulamalarının, kaliteli olduğuna ilişkin yatırımcı algısında artış olduğunu göstermiştir. İncelenen işletmelerin uluslararası standartları seçmelerindeki farklı niyetler nedeniyle sebep-sonuç ilişkisinin kurulmasının güç olmasına rağmen elde edilen istatistiki verilere göre UFRS ile birlikte, finansal raporlamada kalitesi arttığı belirlenmiştir.

## **BÖLÜM 4**

### **KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI**

#### **4.1. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Gelişimi**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ Finansal Raporlama çalışmalarına 2003 yılında başlamış, 2004 yılında “KOBİ’ler için Muhasebe Standardı Hakkında Hazırlık Görüşleri” adını taşıyan tartışma metni yayımlanmıştır. Alınan cevaplar değerlendirilerek KOBİ Standardı Taslağı Şubat 2007 yılında kamuoyuna sunulmuştur. Taslak metin ile ilgili görüşlerin 30 Kasım 2007 tarihine kadar gönderilmesi istenmiştir. Görüşler değerlendirilerek KOBİ Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs) 09.07.2009 tarihinde yayımlanmıştır.

KOBİ Finansal Raporlama Standardı kamuya karşı sorumlu olmayan işletmeler için hazırlanmış standarttır. Kamuya karşı sorumlu sorumluluk:

- Hisse senetleri veya borçlanma araçları borsada işlem gören,
- Banka ve diğer kredi kuruluşları, aracı kurumlar, sigorta şirketleri gibi başkası adına fon yöneten kurumlardan oluşmaktadır.

KOBİ Muhasebe Standardı UFRS ile karşılaştırıldığında seçimlik muhasebe işlemleri kaldırılmış, KOBİ’lerle ilgili olmayan başlıklar kaldırılmış ve ölçme ile değerlendirme metotları basitleştirilmiştir. Bunun sonucunda sayfa sayısı tam set UFRS ile karşılaştırıldığında %90 oranında azaltılmıştır. Tam set UFRS yaklaşık 2.400 sayfadan oluşurken, KOBİ’ler için UFRS yaklaşık 230 sayfadan oluşmaktadır.

KOBİ Standardının uygulanmasına yönelik 51 ülkeye yapılan araştırmada<sup>91</sup> gelecek 3 yıl içinde zorunlu olarak veya izin verilerek uygulanmasına yönelik planları var mı sorusu yöneltilmiştir. Araştırma sonucu:

---

<sup>91</sup> Paul Pacter, “IFRS for SMEs” The Future of UK & Irish GAAP, Consultative Committee of Accountancy Bodies, Ireland, 09.11.2009, (Çevrimiçi)  
[http://www.charteredaccountants.ie/Global/RTP/CCABI\\_ASB\\_Future%20of%20UK%20and%20Iris h%20GAAP%20event\\_9%20December%202009.pdf](http://www.charteredaccountants.ie/Global/RTP/CCABI_ASB_Future%20of%20UK%20and%20Iris h%20GAAP%20event_9%20December%202009.pdf), 12.03.2010.

Zorunlu uygulamayı planlayan : 19 ülke  
Uygulanmasına izin verecek : 12 ülke  
Zorunlu uygulama veya izin verecek: 9 ülke  
Bir planı olmayan : 11 ülke bulunmaktadır.

#### **4.2. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Kapsamı**

KOBİ Finansal Raporlama Standardı 35 bölümden oluşmaktadır.<sup>92</sup>

1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler
3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunumu
4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu - Bilanço
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6. Bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu
7. Bölüm: Nakit Akım Tablosu
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları
9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10. Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
11. Bölüm: Basit Finansal Araçlar
12. Bölüm: Diğer Finansal Araçlar
13. Bölüm: Stoklar
14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar
15. Bölüm: İş Ortaklıklarındaki Paylar
16. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar
18. Bölüm: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
20. Bölüm: Kiralama İşlemleri

---

<sup>92</sup> “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities”, International Accounting Standards Board, 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org>, 10.08.2009

21. Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
22. Bölüm: Yükümlülükler ve Özkaynaklar
23. Bölüm: Hasılat
24. Bölüm: Devlet Teşvikleri
25. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri
26. Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler
27. Bölüm: Varlıklarda Değer Kaybı
28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29. Bölüm: Gelir Vergileri
30. Bölüm: Yabancı Para İşlemlerinin Çevirimi
31. Bölüm: Yüksek Enflasyon
32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları
34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler
35. Bölüm: KOBİ'ler İçin UFRS'ye İlk Geçiş

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını (KOBİ TFRS) hakkındaki çalışmalarını tamamlamış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı KOBİ Standardı ile uyumlu tebliğ 01.11.2010 tarihinde 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

### 4.3. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından Temel Farklılıkları

KOBİ Finansal Raporlama Standardı, tam set UFRS'lerin basitleştirilmiş halidir. KOBİ Standardı hazırlanırken her bölüm için temel alınan UFRS'ler aşağıdaki gibidir<sup>93</sup>:

**Tablo 4.1: KOBİ Standardı Hazırlanırken Temel Alınan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

KOBİ'ler için UFRS'nin Bölümleri	Kaynakları
1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	-
2. Kavramlar ve Genel İlkeler	Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
3. Finansal Tabloların Sunumu	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
4. Finansal Durum Tablosu - Bilanço	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
5. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
6. Özkaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
7. Nakit Akım Tablosu	UMS 7 Nakit Akış Tablosu
8. Finansal Tablo Dipnotları	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
9. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
11. Basit Finansal Araçlar 12. Diğer Finansal Araçlar	UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
13. Stoklar	UMS 2 Stoklar
14. İştiraklerdeki Yatırımlar	UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
15. İş Ortaklıklarındaki Paylar	UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
16. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17. Maddi Duran Varlıklar	UMS 16 Maddi Duran Varlıklar
18. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	UFRS 3 İşletme Birleşmeleri
20. Kiralama İşlemleri	UMS 17 Kiralama İşlemleri
21. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
22. Yükümlülükler ve Özkaynaklar	UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
23. Hasılat	UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, UMS 18 Hasılat

<sup>93</sup> A.e.

24. Devlet Teşvikleri	UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
25. Borçlanma Maliyetleri	UMS 23 Borçlanma Maliyetleri
26. Hisse Bazlı Ödemeler	UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
27. Varlıklarda Değer Kaybı	UMS 2 Stoklar, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28. Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29. Gelir Vergileri	UMS 12 Gelir Vergileri
30. Yabancı Para İşlemlerinin Çevirimi	UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
31. Yüksek Enflasyon	UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
32. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	UMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
33. İlişkili Taraf Açıklamaları	UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
34. Özellikli Faaliyetler	UMS 41 Tarımsal Faaliyetler
35. KOBİ'ler için UFRS'ye İlk Geçiş	UFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Tam set UFRS ilkelerinde temel olarak 5 çeşit değişiklik yapılmıştır:<sup>94</sup>

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar çıkartılmış,
- Seçimlik alternatifli olan muhasebe politikalarında basit olan seçenek tercih edilmiş,
- Kayda alma ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiş,
- Açıklamalar azaltılmış,
- Anlatım basitleştirilmiştir.

#### 4.3.1. KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar

Tam set UFRS kapsamında olup, KOBİ'ler ile ilgili olmayan başlıklar KOBİ Finansal Raporlama Standardı kapsamına alınmamıştır:

- Ara dönem finansal raporlama,
- Faaliyet Bölümleri,
- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar için özel muhasebeleştirme,
- Sigorta Sözleşmeleri.

<sup>94</sup> IFRS for SMEs Fact Sheet 09.07.2009, IASB, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org>, 08.08.2009



#### 4.3.2. Tam Set UFRS'deki Tercihli Uygulamalardan Kapsam Dışı Bırakılanlar

Tam set UFRS'de yer alan tercihli uygulamalardan bir kısmı KOBİ Standardı'nda kapsam dışı bırakılmıştır. Kapsam dışı bırakılanlar:

- Finansal araç seçeneklerinden, satılmaya hazır finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılanlar,
- Maddi duran varlıklarda ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme yöntemi,
- İş ortaklıklarının oransal konsolidasyonu,
- Varlıkların değerlemesinde maliyet ve gerçeğe uygun değer arasındaki seçim kaldırılmış,
- Devlet teşvikleri için çeşitli seçeneklerdir.

#### 4.3.3. Değerleme ve Ölçmede Basitleştirmeler

Tam set UFRS'ye göre ölçme ve muhasebeleştirme prensiplerinde basitleştirmeler yapılmıştır. Basitleştirilen konular:

- Finansal araçlar, maliyet veya amorti edilmiş maliyet, gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar olarak ayrılmıştır. Karmaşık sınıflandırma yöntemi kaldırılmıştır. Risk (Hedge) muhasebeleştirmesinde basitleştirmeler getirilmiştir.
- Şerefiye ve diğer maddi olmayan varlıklara amortisman ayrılabilir. (Eğer ekonomik ömrü güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa 10 yıl olarak kabul edilecektir.)
- İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylar maliyet değeri ile ölçülecektir.
- Araştırma ve geliştirme giderleri gider olarak kaydedilecektir.
- Borçlanma maliyetleri gider olarak kaydedilecektir.
- Maddi duran varlıkların atık değeri, ekonomik ömrü ve amortisman yönteminde, maddi olmayan duran varlıkların amortisman dönemi/yönteminde

değişikliğe dair gösterge olması durumunda yıllık raporlama döneminde gözden geçirilir.

- Emeklilik fayda planlarında basitleştirmeler.
- Özel kritere sahip olan finansal araçlar dahil olduğu sınıfa göre maliyet ya da amorti edilmiş maliyet esasına göre ölçülür. Diğerlerinde ise gerçeğe uygun değer ile kazanç ya da kayıp belirlenir. Bu finansal araçların 4 kategoriye sınıflandırmasının karmaşıklığını önler.
- Satış amacıyla elde tutulan sınıflandırma ayrımı kaldırılmış, onun yerine satış amacıyla elde tutulan varlıklara değer düşüklüğü uygulanır.
- Canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri özel bir çaba ve ek maliyet gerektirmeden ölçülebildiği zaman gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bunun dışında maliyet-amortisman-değer düşüklüğü ile ölçülür
- Hisse bazlı ödemelerde tahmini değer belirlenmesinde yöneticinin tahminleri kullanılabilir.

#### **4.4. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye'deki Mevcut Sisteme Getireceği Farklılıklar**

KOBİ Finansal Raporlama Standardının mevcut sisteme getireceği farklılıklar, sınıflandırma ve sunuma ilişkin, değerlemeye ilişkin ve açıklamaya ilişkin farklılıklar olarak gruplandırılarak sunulmuştur.

#### 4.4.1. Sınıflandırma ve Sunuma İlişkin Farklılıklar

KONU	Mevcut Uygulama	KOBİ Finansal Raporlama Standardı
Çeklerde vade	Vadelerine göre sınıflandırma yapılmaz.	Vadesi gelmemiş olanların alacak ve borç hesaplarına aktarılması gerekir.
Stokların elde edilmesinde oluşan kur farkları	Stokların aktife girdiği tarihe kadar gerçekleşen kur farkları maliyete ilave edilir, stoğa girdikten sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise buldukları yıllara gider yazılması veya maliyete eklenmesi olanağı bulunmaktadır.	Finansman maliyetidir.
Stokların elde edilmesinde katılan borçlanma maliyetleri	Gider olarak kaydedilebileceği gibi stokta bulunan mala düşen kısmı maliyete de eklenebilmektedir.	Özellikli varlıklar haricinde finansman gideridir.
Üretimin normal kapasiteden düşük olması durumunda, sabit genel üretim maliyetlerinin, dönüştürme maliyetlerine dağıtımı	Olağandışı gider ve zararlar gurubunda çalışmayan kısım gider ve zararları hesabına kaydedilir.	Normal kapasiteye göre yapılır. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir.
Banka vadeli mevduat hesaplarından doğan faiz gelirleri	Vade sonuna kadar, anaparaya (banka hesabı) eklenmeden Gelir Tahakkukları hesabında izlenir. Vade sonu geldiğinde gelir tahakkukları hesabından banka hesabına aktarılır.	Vade sonu beklenmeden tahakkuk eden faiz gelirleri anaparanın üzerine eklenir.
Finansal Tabloların Sunuluşu	Olağan dışı gelir ve kârlar ile olağan dışı gider ve zararlar hesaplarına yer verilir.	Hiçbir gelir veya gider kalemini gelir tablosunda ya da dipnotlarda olağan dışı kalemler olarak kaydedilmez.
Nakit Akım Tablosu	Ek mali tablo olarak sunulmaktadır.	Zorunlu mali tablo olarak sunulmaktadır.
Nakit Akım Tablosu	Dönem içi nakit girişleri ile dönem içi nakit çıkışları olarak sınıflandırmaktadır.	Nakit kalemlerinde meydana gelen değişimler, işletme faaliyetleri, finansman faaliyetleri ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılarak sunulmaktadır.
Özsermaye Değişim Tablosu	Ek mali tablo olarak sunulmaktadır.	Zorunlu mali tablo olarak sunulmaktadır.
Finansal Kiralama	Finansal kiralama ile alınan varlıklar maddi olmayan varlıklar altında hak olarak gösterilmektedir.	Kiracı finansal kiralama ile aldığı varlığı niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir.

#### 4.4.2. Değerlemeye İlişkin Farklılıklar

KONU	Mevcut Uygulama	KOBİ Finansal Raporlama Standardı
Alacak ve borç hesaplarının raporlama günündeki değerleri	Sadece senetli alacak ve borçların raporlama dönemindeki değerine indirilmesine izin verilmiştir, bu da ihtiyaridir. Ancak uygulanırsa hem alacak hem de borç senetleri için uygulanır.	Alacak ve borç hesapları raporlama günündeki bugünkü değerlerine (iskonto edilmiş maliyet) göre raporlanmaktadır.
Şüpheli hale gelen ticari alacaklar	Karşılık ayrılabilmesi alacağın dava veya icra safhasında olması ile mümkündür.	Alacağın dava veya icra safhasında olmasına bakılmadan objektif kriterlere göre değerlendirilip gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.
Genel yönetim giderlerinin birim maliyete ilavesi	Mamule düşen payın mamul maliyetine katılması ihtiyaridir. İstenirse dönem gideri olarak kaydedilebilir.	Fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler mamul maliyetini oluşturan unsurlardan bir tanesidir. Stoklarla doğrudan ilgili olmayan genel yönetim giderleri ise gider olarak kayıt edilmektedir.
Maddi duran varlıkların değerinin belirlenmesi	“Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri” maliyete eklenebilir veya gider yazılabilir.	Avukatlık ücretleri, komisyonlar, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergileri, varlığın faaliyet gösterebilmesi ve işler duruma getirilmesi için gerekli montaj vb maliyetler de satın alma fiyatına eklenir.
Maddi duran varlığın vadeli alınması durumlarda maliyeti	Vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasındaki fark, aktifleştirildiği yılın sonuna kadar zorunlu olarak maliyete eklenmekte; sonraki döneme ait olanlar ise istenirse maliyete ilave edilmekte istenirse gider yazılmaktadır.	Muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasındaki fark finansman gideridir.
Maddi duran varlığın elden çıkarılması	Maddi duran varlık satışından elde edilen kâr, 3 yıl boyunca varlığın yenisini almak koşuluyla, bilançoda özsermaye grubunda yenileme fonu altında yer alabilir. 3 yıl içinde yenisi alınmazsa gelir tablosuna yansıtılır.	Varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
İlk kuruluş ve örgütlenme giderleri	Gider kaydedilir veya aktifleştirilir. Aktifleştirildiği durumlarda beş yılda eşit taksitle itfa olunur.	Başlangıç maliyetleri gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilir.

Araştırma Geliştirme Faaliyetleri	Kurumlar Vergisi Kanununa göre; işletmede bir değer yaratılıyorsa ve bu değerden gelecek yıllarda da yararlanılması muhtemelse aktifleştirilir. Aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların tamamı gider yazılabilmektedir.	Tüm araştırma geliştirme faaliyetleri gider olarak tanımlanmaktadır.
Ticari işlemin gelir olarak kayıt edilebilmesi	Fatura kesildiği zaman gelir tablosuna kaydedilir.	Ürün veya hizmetin riskinin işletmeden çıkmış olması gerekmektedir. Risk devredilmeden yapılan satışlar sipariş avansı olarak kaydedilmektedir.
Borçlanma maliyetleri	Finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi stokta bulunan emtiaya düşen kısmını maliyete ekleyebilmektedirler.	Gider olarak kaydediliyor.
Stok değer düşüklüğü	Maliyet bedellerine göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerleyebilir.	Her bir raporlama dönemi sonunda değerlendirilir. Değer düşüklüğü varsa, satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir.
Maddi duran varlıkların amortisman sürelerinin belirlenmesi	Maliye Bakanlığının faydalı ömürleri dikkate alarak tespit ve ilan ettiği oranlar dikkate alınır.	Varlığın kullanılması beklenen ömür, fiziksel aşınma ve yıpranma, üretimde değişikliğe yol açabilecek ekonomik ya da ticari gelişmeler ve varlık kullanımıyla ilgili yasal durumlar göz önüne alınarak belirlenir.
Maddi duran varlıklarda uygulanacak amortisman yöntemleri	Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemidir.	Bu yöntemlere ek olarak üretim miktarları yönteminin kullanımına da izin verilmiştir.
Maddi duran varlıklarda amortisman yönteminin değiştirilmesi	Normal amortisman yönteminin uygulanması durumunda, yöntemin değiştirilemeyeceği belirtilmiştir. Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin verilmiştir.	Yöntemde değişiklik olması durumunda, amortisman farkı muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
Maddi duran varlıklarda amortisman ayrılacak dönem	Varlığın aktife girdiği yıldan başlar. Duran varlık yılın hangi ayında alınmış olursa olsun bir yıllık amortisman ayrılır. İstisnası binek otomobillerdeki kısıt uygulamasıdır.	Varlığın aktife girdiği tarihten itibaren ayrılmaya başlanır.

Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulması	Binalar arsa bedeli ile birlikte kaydedilir ve amortismanına tabi tutulurlar.	Önemli olan her bir parça ekonomik ömrüne göre ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Binalar arsa payından ayrı olarak kaydedilir ve amortismanına tabi tutulur. Arsalar istisnai durumlar dışında bir yıpranma söz konusu olmayacağından amortismanına tabi tutulmazlar.
Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü	Yangın gibi beklenmeyen durumlarda fevkalade amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir.	Değer düşüklüğünün olması durumunda değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.
İşletme birleşmeleri sonucu oluşan şerefiye (peştamallık)	İtfaya tabi tutulmaktadır.	Her yıl değer düşüklüğüne veya itfaya tabi tutularak değerlendirilmektedir. Pazarlıklı satın alımlarda, satın alma maliyetinin işletmenin değerinden daha düşük olması durumunda ölçüm yeniden gözden geçirilir ve oluşan fark gelir tablosuna gelir olarak kaydedilmektedir.
Kıdem tazminatları ve kullanılan izinler	Çalışanın iş akdinin sona ermesi halinde ödenerek gelir tablosu ile ilişkilendirilip gider yazılır.	Kıdem tazminatının tutarı aktüeryal yöntemlere göre hesaplanarak karşılık ayrılır ve gider yazılır.
Vadeli olarak yapılan satışlar/alışlar	Vade farkının ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Vade farkı satış geliri/satışların maliyeti içinde raporlanmaktadır.	Raporlama dönemindeki peşin değerleri ile gösterilirler. Vadeden dolayı oluşan faiz farkı finansman geliri olarak muhasebeleştirilir.
Hizmet geliri/gideri	Tamamlanmayan hizmetler için gelir veya gider kaydı yapılmamaktadır.	Her raporlama döneminde gerçekleşen hizmet miktarına denk düşen kısmın gelir, bu gelirin gerçekleşmesi için katlanılan maliyetlerinde gider olarak yazılması gerekir.
Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	Geçici kabul yapılanaya kadar inşaat maliyetleri ve hak ediş bedelleri bilançoda yer alır. İşin tamamlanmasında bu hesaplar ilgili gelir ve gider hesaplarına aktarılır.	Harcamalar ve gelirler aktifte bekletilmeden tamamlanma yüzdesine göre satılan hizmet maliyetine ve dönem kâr/zararına aktarılmaktadır.
İştiraklerdeki yatırımların değerlendirilmesi	Maliyet yöntemi kullanılır.	Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir.
İş Ortaklıklarındaki Pay	Kurumlar Vergisi Kanuna göre; Ortaklar dönem sonlarında ortaya çıkan kâr/zararı ortaklıktaki payları doğrultusunda paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.	Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir.

Hisse bazlı ödemeler	Bu konu ile ilgili yasal düzenleme bulunmamaktadır.	İşletmeler hisse senetleri ya da diğer özkaynak araçları ile ödeme yaparak mal ve hizmet alabilirler.
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	Gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde yatırım amaçlı olup olmaması gibi bir ayırım getirilmeden maddi duran varlık olarak maliyet bedeliyle muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.	İlk Muhasebeleştirme maliyet bedeli ile yapılır. Sonraki muhasebeleştirme; raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çaba gerektirmeden ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerleri ile; aksi durumda maliyet-amortisman-değer düşüklüğü modeli kullanılır.

#### 4.4.3. Açıklamaya İlişkin Farklılıklar

KONU	Mevcut Uygulama	KOBİ Finansal Raporlama Standardı
Dipnotlar	Dipnotlar yeterli değildir.	Standardın her bölümünde açıklanması gereken bilgilerin neler olduğu belirtilmiştir.
Koşullu borçlar ve varlıklar	Herhangi bir açıklama yapılmaz. Kesinleştiği tarihte finansal tablolarda gösterilir.	Finansal tablolara yansıtılmaz, dipnotlarda açıklanır.

#### 4.5. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Etkin Olarak Uygulanabilmesine Yönelik Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler

KOBİ'lerin mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardını uygulamaları durumunda VUK'a göre ayrı kayıt, KOBİ Standardı'na göre ayrı kayıt ve raporlama yapmaları gerekmektedir. Bu durum KOBİ'lerin yükünü artıracaktır. Bu nedenle yasal düzenlemelerin yeniden yapılandırılması, yetki alanlarının belirlenmesi ve mümkün olan alanlarda uyumlaştırma yapılması gerekmektedir. Genel olarak kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler, muhasebe uygulamalarında Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uymak zorundadır.

Vergi Usul Kanunu mükelleflerin tutacakları defterleri, defterlerin amacını ve vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin değerleme esaslarına yer vermiş; muhasebeye ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde ise Maliye Bakanlığını yetkili kılarak Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defterler hakkındaki hükümlerinin geçerli olduğunu belirtmiştir.

Mükelleflerin tutacağı defterler VUK md.171'e göre; vergi uygulaması bakımından, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek üzere tutulacaktır.

İşletmeler defterlerini ve muhasebelerini, Maliye Bakanlığının belirlediği usul ve esaslara uygun olarak düzenlemektedir. Maliye Bakanlığı, VUK'un 175 ve Mükerrer 257. maddelerinde; muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planını ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı da Vergi Usul Kanunu'ndan aldığı yetkiye dayanarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni 1994 yılından itibaren geçerli olmak üzere yayımlamıştır. Tebliğ ile muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun Ticari defterler ile ilgili bölümünde, ticari işletmelerin tutulması gereken defterleri açıklanmış ve ticari defterlerin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunacağı belirtilmiştir.

KOBİ Standardı'nın uygulanabilmesi ve KOBİ'leri çift kayıt ve muhasebe sistemi yükü altına sokmamak için Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Maliye Bakanlığı düzenlemelerinde değişiklikler ve standardın sağlıklı olarak uygulanabilmesi için denetime yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.



#### 4.5.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 1957 yılından itibaren ticari hayatı düzenleyen uygulamalara yer vermiştir. Ancak ekonomik ve ticari hayattaki gelişmeler sonucu 2005 yılında Yeni Türk Ticaret Kanunu çalışmalarına başlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu 2006 yılında TBMM Alt Komisyonunca kabul edilmiş ve 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilmiştir. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 6102 Sayılı Kanun 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, ticari defterlere yıl sonu finansal tablolarına, değerlendirme ilkelerine ilişkin düzenlemelere yer vermiştir. Kanuna göre ticari defterler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartları’na göre düzenlenecektir. Muhasebenin, Vergi Usul Kanunu’na ve vergi mevzuatına göre tutulmayacağı; vergi verilerinin ve sonuçlarının, standartlara göre tutulan muhasebeye dayandırılacağı belirtilmiştir.<sup>95</sup>

Yeni Ticaret Kanununun 64-88. md’leri ticari defterler kısmına ayrılmıştır. Ticari defterlerin, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları’na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uygun olması gerektiği belirtilmiştir.

Ticari defterler 64. md’ye göre, üçüncü kişilerin, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulacaktır. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecektir.

---

<sup>95</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, 27.09.2007, Sayı:B.02.0.KKG/196-279/3739, s.93.

Defterlerin uzmanca, profesyonellik ilkelerine göre, meslek etiği, yöntemi ve terimleri uyarınca tutulması gerekmektedir. 64. maddedeki akla yatkın bir süre ile kastedilen, defteri inceleyen uzmanın bazı kayıtları anlayabilmek amacı ile ayrıca araştırma yapmasına, bilgi toplamasına, açıklama istemesine gerek olmaksızın, o kaydı, sebebini, dayanağını ve gereğinde sonuçlarını değerlendirebilmesidir.<sup>96</sup>

Yıl sonu finansal tabloları md.69-73'e göre Türkiye Muhasebe Standartları'na uyularak, açık ve anlaşılır olarak düzenlenecektir. Bilançonun içeriği, Türkiye Muhasebe Standartları'nda aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özsermaye, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilecek ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılacaktır. Ancak tablo şekline ilişkin bir tercih belirtilmemiştir.

Md. 78'de yılsonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili olarak, Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen ilkeler de dikkate alınmak kaydıyla değerlendirme ilkelerine yer verilmiştir.

Ticari defter tutması zorunlu gerçek ve tüzel kişilerin, md 88'e göre, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları belirtilmiştir. Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecek ve yayımlanacaktır. Bu madde ile KOBİ'ler de TMSK'nın yayımladığı standartlara tabi tutulmaktadır. Ancak aynı maddenin devamında; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartların konulabileceği belirtilmiştir. Bu madde ile de Uluslararası Muhasebe Standartları

---

<sup>96</sup> A.e.

Kurulunun yayımladığı, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardının uygulanabilmesine imkan verilmiştir.

Yürürlükte olan TTK ticari defterlere ilişkin hükümlere yer vermiş ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin de geçerli olduğunu belirtmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ise ticari defterlere, yıl sonu finansal tablolarına, değerlendirme ilkelerine ilişkin düzenlemelere yer vermiş ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu yetkilendirmiştir. TMSK düzenlemelerinin uluslararası standartlarla uyumlu olması gerektiğini belirtmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu denetime ve denetçiye ilişkin düzenlemelere de yer vermiştir. Md. 397-398'e göre; anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarına göre denetlenecektir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar düzenlenmemiş hükmünde olacaktır. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsayacaktır.

Denetçi olabilecekler md. 400'e göre üyeleri, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Küçük ve orta ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi seçebilirler. Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenleyecektir.

Limited şirketler de md.635'e göre anonim şirketlerde olduğu gibi denetime tabi olacaktır.

Ticari defterlerin kanunda belirtilen maddelere uygun olarak düzenlenmemesi durumunda md.562'de belirtilen cezai sorumlulukların uygulanacağı belirtilmiştir. Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin iki yüz güne kadar, ticari

defterlerini tutarken Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı standart ve ilkelere uymayanların yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.

#### **4.5.2. Denetleme Kurumuna İlişkin Düzenlemeler**

KOBİ Finansal Raporlama Standardı'nın Türkiye'de uygulanabilmesi ve gerçeğe uygun, bilgi amaçlı raporlama yapılabilmesi denetim işlevinin etkin olarak sağlanması ile mümkün olabilecektir. Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: X, No: 22) ile sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ise Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik ile bankaların bilgi sistemleri ile bankacılık süreçlerinin, yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ile ilgili usul ve esasları düzenlemiştir. Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ise şirketlerin hesap kayıtlarına göre oluşturulan finansal tablolarının, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak finansal tabloların, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin gerekli durumu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkeleri belirlemiştir.

Denetleme sisteminin sadece belli kanuna tabi işletmeler için değil KOBİ'ler içinde oluşturulması gerekmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu Md. 397 ve md 635'te anonim şirketin ve şirketler topluluğunun, limited şirketin finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarına göre denetleneceğini, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tabloların düzenlenmemiş hükmünde olacağını belirtmiştir.

Mevcut sistemde KOBİ'lerin denetimi, Vergi İdaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak amacıyla, yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdiği tasdik işlemidir. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe<sup>97</sup> göre; yeminli mali müşavirlerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amaçlanmıştır. Yönetmelikte geçen muhasebe ilke ve standartları, Maliye Bakanlığı Tebliği ile açıklanacak olan düzenlemeleri, denetleme ilke ve standartları ise yine Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esasları kapsamaktadır.

Tasdik işlemi ile denetim işlemi birbirine benzemelerine rağmen, tasdik işlemi vergi idaresi ile olan işlemlerde güveni sağlamak amaçlı yapılmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bahsedilen denetim ise Türkiye Muhasebe Standartları'na ve kanuna uyulup uyulmadığının, uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesidir. Yeni Ticaret Kanununda bahsedilen Uluslararası Denetim Standartları'na göre denetimi düzenleyecek ve yaptırım uygulayacak kurum bulunmamaktadır. Bu konuda 2008 yılında Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı hazırlanarak, Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulmuştur.

Tasarı ülkemizdeki bağımsız denetim alanındaki dağınık yapının ortadan kaldırılarak denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetimi sistemi oluşturulmasını amaçlamaktadır. Kamu gözetimi fonksiyonunu icra edecek yetkili otoritenin bulunmaması, Yeni Türk Ticaret Kanununa göre denetimin zorunlu olması böyle bir kuruma olan ihtiyacı artırmaktadır.

---

<sup>97</sup> 3568 sayılı SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12.md. dayanılarak hazırlanan yönetmelik.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bağımsız denetim merkezi kurulmasına ilişkin tebliğ yayımlanmış ve daha sonra iptal etmiştir. TÜRMOB 1.11.2010 tarihinde, denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasına katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak üzere, TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ<sup>98</sup> yayımlamıştır. Ancak 18.01.2011 tarihinde, Odalardan gelen görüş ve öneriler doğrultusunda yeni düzenleme yapılacağı gerekçesiyle, Seri I, No: 1 Sayılı TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ<sup>99</sup> ile yürürlükten kaldırmıştır.

Bağımsız denetçi olabilecekler Yeni Ticaret Kanunu'nun 400. maddesinde tanımlanmıştır. Aynı maddede bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.

Denetçi olacakların uluslararası muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına olan hakimiyeti, meslek mensubu olabilmek için yapılan sınavların niteliği, sınav komisyonlarının üyeleri ve meslek mensubu olabilmeye dair tanınan muafiyetlerin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetimin yaptırımını, denetçinin niteliğini ve denetleme standartlarını belirleyecek bir kurumun oluşturulması gerekmektedir.

---

<sup>98</sup> TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: 1, No:1), Resmi Gazete, 1.11.2010, Sayı:27746.

<sup>99</sup> Seri I, No: 1 Sayılı TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Seri: 1, No:2), Resmi Gazete, 18.01.2011, Sayı:27819.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 2. Maddesine göre Türkiye Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenecektir. Kurulun hangi kurum ve kuruluşların temsilcilerinden oluşacağı ile çalışma usul ve esasları, TÜRMOB tarafından hazırlanacak ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yayımlanacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.

TÜRMOB bu madde hükmü çerçevesinde Türkiye Denetim Standartları Kurulunun temsilcilerini, çalışma usul ve esaslarını belirleyen bir yönetmelik hazırlama çalışmasını tamamlamak üzere olduğunu duyurmuştur. Bu Yönetmelik kapsamında kurulacak Türkiye Denetim Standartları Kurulu uluslararası denetim standartları ile uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak üzere TÜRMOB ile ilişkili, TÜRMOB bünyesinde olacak ve sekreteryası TÜRMOB tarafından yürütülecektir<sup>100</sup>. Yeni TTK'nın Geçici 3. Maddesinde Kamu adına denetleyici tüzel kişiliği haiz bir üst kurum kurulup faaliyete geçinceye kadar denetçiler Sanayi ve Ticaret Bakanlığı<sup>101</sup> tarafından denetleneceği belirtilmiştir.

#### **4.5.3. Vergi Usul Kanunu ve Maliye Bakanlığı Düzenlemeleri**

Vergi Usul Kanunu'nun 175. Maddesinde ticari defterlerle ilgili Ticaret Kanunu hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Yürürlükteki Ticaret Kanunu da ticari defterlerin, VUK'un defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerini içerecek şekilde tasdik ve imza olunacağını belirtmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ise ticari defterlerle ilgili Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu düzenlemelerinin esas alınacağını belirtmiştir (md.88). Ticaret Kanunundaki değişikliklerle birlikte, VUK'un ticari defterlerle ilgili TTK'yı esas alacağı hükmü ile muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde yetkili kılınan Maliye Bakanlığı düzenlemeleri birbiri ile çelişmektedir. Bu durumda Maliye

---

<sup>100</sup> Nail Sanlı, 6. Türkiye Muhasebe Formu Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsallaşma, Açılış Konuşması, Gaziantep, 6 Mayıs 2011,

<sup>101</sup>Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bağlı İç Ticaret Genel Müdürlüğü, 08.06.2011 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 640 Sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Kanun Hükmünde Kararname ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı hizmet birimi olarak değiştirilmiştir.

Bakanlığın verilen yetkinin kaldırılması ve yetkinin matrah bildirimine dair düzenlemelerle sınırlandırılması gerekmektedir. Ticari kârın belirlenmesinde yeni TTK'da belirtildiği gibi Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış ve denetlenmiş raporlardaki ticari kâr tutarlarının esas alınması, mali kârın belirlenmesinde de Maliye Bakanlığının matrah bildirimine ilişkin düzenlemelerinin esas alınması ve bu yönde yapılacak yasal düzenlemeler ile standardın etkin olarak uygulanması sağlanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun amacı vergi matrahının tespit edilmesi ve mükellefin vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesidir. Maliye Bakanlığı da vergi gelirin teminine ve buna ilişkin düzenlemelere yer vermelidir. Vergi temini için muhasebe sistemi oluşturulmasına gerek olmaksızın matrah bildirimine ilişkin düzenlemelerle vergi geliri sağlanabilir. Türkiye Muhasebe Standartları'na göre belirlenen ticari kâr üzerinden, vergi kanunlarına göre belirlenen değerlendirme ilkelerine göre mali kâr tespit edilmelidir.

Vergi kanunlarındaki değerlendirme hükümlerinden, vergi matrahında aşındırmaya yol açmayacak olanların Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılması yapılmalıdır. Yapılacak uyumlaştırma ile şirketler hem Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hem de Maliye Bakanlığı düzenlemelerine göre finansal tablolar hazırlamak yükümlülüğünden kurtulacaktır.

#### **4.5.4. Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Hesap Planı**

Maliye Bakanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinden aldığı yetkiye dayanarak, 1994 yılından itibaren uygulanmaya başlayan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini yayımlamıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğ, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak



gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlamıştır.

Ancak Yeni Türk Ticaret Kanununun 88. maddesine göre, gerçek ve tüzel kişiler, gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda olacaklardır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Seti ile tam uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları Setini ve KOBİ'ler için Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile KOBİ Standartlarının 01.01.2013 tarihinde uygulanması planlanmaktadır.

Bu gelişmeler doğrultusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının ülkemizdeki uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve KOBİ TFRS'ye uyumlu finansal tablo düzenlerinin ve bir hesap planının geliştirilmesi çalışmalarına başlamıştır. Bu doğrultuda ilgili kurum temsilcileri ve akademisyenlerden oluşan komisyon oluşturulmuş ve ilk toplantı 14.06.2011 tarihinde gerçekleştirilmiştir.<sup>102</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları herhangi bir hesap planı önermemiştir. Ancak ülkemizde uygulama kolaylığı ve birliği sağlayabilmek amacıyla hesap planı çalışmaları yapılmaktadır. Muhasebe standartlarını uygulayabilmek için mevcut tekdüzen hesap planı yeterli değildir. Bu nedenle muhasebe standartlarına göre hazırlanacak hesap planı uygulamacılara da yardımcı olacaktır. Hesap planının olması

---

<sup>102</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Aylık Bülteni, Haziran 2011, s.4.

ülkemiz şartlarında denetimi kolaylaştıracak ve istatistiksel çalışmalara kolaylık sağlayacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yakın zamanda tekdüzen hesap planına ilişkin taslak metin yayımlaması beklenmektedir. İnternet sitelerindeki gelişmeler takip edildiğinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Hesap Planı Taslağının görüş alınmak üzere meslek odalarına gönderildiği yönünde bilgiler ve taslak metin bulunmaktadır. Ancak Kurul yaptığı açıklamada görüş almak üzere meslek odalarına gönderdiği tamamlanmış bir taslak metnin bulunmadığını belirtmiştir<sup>103</sup>.

#### **4.5.5. Mikro İşletmelere Sağlanabilecek Uygulama Ayrıcalığı**

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesine göre, her tacir ticari defterlerini tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ilgili mal varlığı durumunu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde otaya koymalıdır. 88. Maddede ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartların konulabileceği belirtilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını ve KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ile tam uyumlu KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. Banka ve sigorta şirketleri ile halka açık şirketler TMS/TFRS'leri uygulamaktadır. Diğer şirketlerin ise Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile 01.01.2013<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup>Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 30.05.2011 tarihli duyurusu. [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/duyuru\\_1.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/duyuru_1.pdf)

<sup>104</sup> Türk Ticaret Kanunu, Sayı: 6102, Resmi Gazete, 14.02.2011, Sayı: 27846, Md.1534/3.

tarihinden itibaren KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını uygulaması planlanmaktadır.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütler, 6102 sayılı TTK'nun 1522. maddesine göre, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı<sup>105</sup> tarafından yönetmelikle düzenlenecektir. Mevcut KOBİ Tanımı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yazısı üzerine, Bakanlar Kurulu'nca 19.10.2005 tarihinde kararlaştırılmıştır. KOBİ Standardında ise kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan, genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmıştır.

Mevcut KOBİ tanımına göre, çalışan sayısı 10 kişiden ve yıllık net satış hasılatı 1 milyon liradan az olan mikro işletmelerin, KOBİ Standardını uygulamakta zorlanabileceği düşünülmektedir. Mikro işletmelerin standardı uygulayabilmesi, muhasebe bilgisindeki eksiklikler ve denetimin getireceği yükümlülükler nedeniyle mikro işletmelerin standarda ihtiyacı olup olmadığı tartışılmaktadır. Bu nedenle ülkemizde mikro işletmelerin KOBİ Standardı uygulamasının dışında bırakılması veya standardın bazı hükümlerinin uygulanmasından muaf tutulmaları yönünde çalışmalar sürdürülmektedir<sup>106</sup>.

Mikro işletmelerin standart uygulamasının dışında bırakılmadan, belli alanlarda muafiyet getirilmesi ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında birlik sağlanması bakımından önemlidir. Mikro işletmeler için bir diğer alternatif ise standart uygulamasının sistem oturana kadar bir süre ertelenmesidir. Mevcut durumda birçok yasal düzenleme yapılmıştır ve yapılmaktadır. Bu nedenle yasal düzenlemelerin

---

<sup>105</sup> Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 08.06.2011 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 635 Sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

<sup>106</sup> KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı Bilgi Notu, T.C. Maliye Bakanlığı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Ekim 2010.

tamamlanması ve standardın uygulanmasında yaşanacak problemlerin çözümlenmesinden sonra dahil edilmeleri mikro işletmelerin geçişini kolaylaştıracaktır.

#### **4.5.6. KOBİ Standardına Yönelik Eğitim Çalışmaları**

KOBİ Finansal Raporlama Standardının uygulanması konusunda şirketlere ve muhasebecilere yardımcı olunması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayımlamış olduğu eğitim materyallerinin çevirilerine başlamıştır. KOBİ Standartlarının her bölümüne bir tane olmak üzere 35 eğitim modülünün 23 tanesinin çevirisi tamamlanarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun internet sitesinde ücretsiz olarak yayımlanmıştır.

TÜRMOB, TMSK ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı işbirliği ve Dünya Bankası destekleriyle 15-17 Mart 2011 tarihleri arasında “KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı Eğitimcilerin Eğitimi Çalıştayı” düzenlenmiştir. TÜRMOB Eylül 2011’den itibaren, muhasebe ve denetim meslek mensuplarına yönelik bağımsız denetim eğitim çalışmalarını başlattığını duyurmuştur.

## **BÖLÜM 5**

### **KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ UYGULANMASI VE UYGULAMANIN GETİRECEĞİ DEĞİŞİKLİKLERİN MALİ TABLOLARA ETKİSİNE İLİŞKİN BİR VAK'A ÇALIŞMASI**

Çalışmanın bu bölümünde KOBİ Finansal Raporlama Standardının uygulanması durumunda, standardın getireceği değişikliklerin mali tablolar üzerindeki etkisini ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Vak'a çalışması yapılarak, KOBİ niteliği taşıyan ve Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine uygun olarak finansal tablolar hazırlayan bir işletmenin finansal tabloları, KOBİ Finansal Raporlama Standardına göre düzenlenecektir. Düzenlemeler yapılırken standarda geçişte karşılaşılan güçlükler ve geçişin yaratacağı muhtemel sorunlar açıklanacaktır.

Vak'a çalışmasında satış hasılatı, çalışan sayısı ve bilanço değeri ile KOBİ niteliğinde olan, kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan, finansal tablolarını Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine uygun olarak hazırlayan Galvaniz Anonim Şirketi seçilmiştir.

#### **5.1. Vak'a**

Galvaniz AŞ Yönetim Kurulu'nun 8 Ocak 2010 günü gerçekleştirdiği toplantının gündem konusunu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan KOBİ Finansal Raporlama Standardı oluşturmaktaydı. İşletme uluslararası ticaret olanağını artırmak, uluslararası yatırım yapmak ve uygun koşullu kredi imkânlarını artırmak amacıyla mali tablolarını uluslararası standartlara uygun olarak hazırlama ihtiyacı duymaktaydı. Daha önceki toplantılarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması gündeme gelmiş, ancak karmaşıklığı ve getireceği yükümlülükler nedeniyle uygun görülmemiştir. Bağımsız denetim şirketinden yardım alınması ise getireceği mali yükümlülükler nedeniyle

uygun bulunmamıştır. KOBİ Standardının yayımlanması ve Türkiye’de de bu yönde çalışmalar yapılması işletmenin gündemine uluslararası standartlara uygun finansal tablolar hazırlamayı getirmiştir.

Toplantı sonucunda Galvaniz AŞ’nin 31.12.2009 tarihli finansal tablolarının KOBİ Finansal Raporlama Standardı ile uyumlu hale getirilmesi kararı alınmıştır. Alınan kararda, KOBİ standardına göre finansal tabloların karşılaştırılmalı olarak sunulabilmesi amacıyla 2008 yılı finansal tablolarının da uyumlaştırılması; 2008 yılı düzeltmelerine 01.01.2008 (31.12.2007) tarihli açılış bilançosundan başlanması gerektiği açıklanmıştır.

İşletmenin finansal tablolarının uyumlaştırılması için Muhasebe Müdürü Zeynep Hanım’dan sürece dahil olmaları ve en az 3 yıllık mali durumla ilgili bilgileri ve finansal tablolarda yer alan hesaplara ilişkin bilgileri içeren rapor hazırlaması istenmiştir. Zeynep Hanım gerekli raporu hazırlayıp aşağıdaki bilgileri sunmuştur:

### **5.1.1. Şirket Hakkında Bilgiler**

GALVANİZ AŞ 2004 tarihinde kurulmuş ve 2006 tarihinde imalata başlamıştır. Ankara Ticaret Odasına kayıtlı şirketin merkezi Kazan / Ankara’dır. Fabrika İrtibat Bürosu ise Mecidiyeköy / İstanbul adresinde bulunmaktadır.

Firma, Muhtelif oto korkuluk, yaya korkuluk ve köprü korkuluğu imalatı, poligon ve konik direk, muhtelif omega direk imalatı, sıcak daldırma galvaniz, muhtelif enerji nakil hatları, boru direkleri imalatı, galvaniz kaplama işiyle ve bunların inşasıyla uğraşmaktadır. Türk Standartları Enstitüsü TS-EN-ISO 9001:2000 Kalite Sertifikasına sahiptir. Ayrıca ürünler, ilgili Türk (TS) ve Avrupa (EN) standartlarına uygun olarak üretilmektedir.

Kurum 5042 m<sup>2</sup> kapalı alana sahip toplam 16.700 m<sup>2</sup>’lik kendine ait alan içinde faaliyet göstermektedir. Kapalı üretim alanı, direk imalatı, bariyer imalatı ve sıcak

daldırma galvaniz servis ünitesi olmak üzere toplam 3 holden oluşmaktadır. Üretim birimleri, açık ve stok alanlarının yanı sıra bir de yönetim binası bulunmaktadır.

5 ortağı bulunan şirketin sermayesi 11.470.000 TL dir. Ortakların hisse dağılımı Tablo 5.1'deki gibidir:

**Tablo 5.1. Galvaniz AŞ Ortaklarının Hisse Dağılımı**

<b>Ortak</b>	<b>Hissesi</b>
A	%49
B	%48
C	%1
D	%1
E	%1

Firmanın kapasite raporuna göre yıllık üretim miktarları Tablo 5.2'deki gibidir:

**Tablo 5.2. Galvaniz AŞ'nin Kapasite Raporuna Göre Yıllık Üretim Miktarları**

<b>Üretim Cinsi</b>	<b>Üretim Miktarı</b>
Sıcak Daldırma Galvaniz İşleri (28233 ton kendi üretiminde kullanılmaktadır.)	32.640 Ton
Oto Korkuluk, Yaya Korkuluk ve Köprü Korkuluk	17.136 Ton
Poligon ve Konik Direk İmalatı	24.480 Adet
Omega Direkt	448.800 Adet
Muhtelif Enerji Nakil Hatları Boru Direkleri İmalatı	1.821 Ton

### **5.1.2. Galvaniz AŞ Mali Tabloları**

Galvaniz AŞ'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde yer alan Tek Düzen Hesap Planına uygun hazırlanmış 2009 Yılı Mali Tabloları Tablo 5.3 ve Tablo 5.4'deki gibidir:

**Tablo 5.3. Galvaniz AŞ 31.12.2009 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu**

<b>AKTİF (VARLIKLAR)</b>	
I – DÖNEN VARLIKLAR	24.030.455,53
A - HAZIR DEĞERLER	2.115.234,69
1 – Kasa	15.670,74
2 - Alınan Çekler	2.021.664,34
3 – Bankalar	77.899,61
C - TİCARİ ALACAKLAR	4.615.185,66
1 – Alıcılar	3.154.495,65
2 - Alacak Senetleri	11.300,00
5 - Ver. Depozito ve Teminatlar	1.004.487,73
6 – Diğer Ticari Alacaklar	444.902,28
D - DİĞER ALACAKLAR	124.530,15
1 – Diğer Çeşitli Alacaklar	124.530,15
E – STOKLAR	4.905.430,28
1 - İlk Madde Malzeme	1.319.612,36
2 - Yarı Mamuller	1.746.738,00
3 – Mamuller	1.681.037,50
6 - Verilen Sipariş Avansları	158.042,42
F - YILLARA YAYGIN İNŞAT VE ONARIM MALİYETLERİ	11.949.335,79
1 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	11.949.335,79
G - DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	320.738,96
1 - Devreden K.D.V.	0,00
3 - Diğer K.D.V.	297.393,46
4 - Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	0,00
5 - İş Avansları	12.077,50
6 - Personel Avansları	11.268,00
II - DURAN VARLIKLAR	14.274.832,95
B- DİĞER ALACAKLAR	2.404.827,58
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar	2.404.827,58
D - MADDİ DURAN VARLIKLAR	11.321.482,62
1 - Arazi ve Arsalar	353.813,56
2 - Yeraltı ve Yerüstü düzenler	134.077,82
3 – Binalar	5.115.708,18
4 - Tesis Makine ve Cihazlar	6.425.655,86
5 – Taşıtlar	390.289,31
6 – Demirbaşlar	269.381,48
7 - Birikmiş Amortisman (-)	(1.367.443,59)
E - MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.	185.912,23
1 – Haklar	5.667,92
5 - Özel Maliyetler	560.895,09
6 - Diğ. Maddi Olmayan Duran Var.	30.802,79
7 - Birikmiş Amortismanlar (-)	(411.453,57)
G - GELECEK YILLARA AİT GİD/GEL TAHAK.	95.696,17
1 - Gelecek Yıllara Ait Giderler	95.696,17
H - DİĞER DURAN VARLIKLAR	266.914,00
5 - Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	266.914,35
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>38.305.288,48</b>



<b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>	
I - KISA VADELİ YAB. KAY.	24.373.164,32
A - MALİ BORÇLAR	5.864.532,33
1 - Banka Kredileri	5.864.532,33
B - TİCARİ BORÇLAR	5.560.293,77
1 – Satıcılar	2.162.220,68
2 - Borç Senetleri	3.356.038,12
4 - Alınan Depozito ve Teminatlar	42.034,97
C - DİĞER BORÇLAR	159.214,10
2 - Personele Borçlar	127.396,04
3 - Diğer Çeşitli Borçlar	31.818,06
D - ALINAN AVANSLAR	244.702,48
1 - Alınan Ticari Avanslar	244.702,48
E- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	10.907.339,33
1 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	10.907.339,33
F - ÖDENEN VERGİ VE DİĞ. YÜK.	1.637.082,31
1 - Öd. Vergi ve Fonlar	208.594,52
2 - Öd. Sosyal ve Güv. Kes.	64.966,92
3 - Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş	1.363.520,87
G - BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00
1 - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	142.782,88
2 - Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer	(142.782,88)
II - UZUN VADELİ YAB. KAY.	1.001.997,44
A - MALİ BORÇLAR	1.001.997,44
1 - Banka Kredileri	1.001.997,44
2 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	455,44
3 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(455,44)
III – ÖZKAYNAKLAR	12.930.126,72
A - ÖDENMİŞ SERMAYE	11.297.663,77
1 – Sermaye	11.470.000,00
2 - Ödenmemiş Sermaye(-)	(172.336,23)
C - KÂR YEDEKLERİ	229.771,20
5 - Özel Fonlar	229.771,20
D- GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	1.277.590,73
1 - Geçmiş Yıl Kârları	1.277.590,73
F- DÖNEM NET KÂRI	125.101,02
1 - Dönem Net Kârı	125.101,02
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>38.305.288,48</b>

**Tablo 5.4. Galvaniz AŞ 2009 Yılı Ayrıntılı Gelir Tablosu**

BRÜT SATIŞLAR	16.401.234,66
1 - Yurtiçi Satışlar	13.748.724,71
2 - Yurtdışı Satışlar	958.691,00
3 - Diğer Gelirler	1.693.818,95
SATIŞ İNDİRİMLERİ	(21.420,72)
1 - Satıştan İadeler (-)	(21.420,72)
<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>16.379.813,94</b>
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(13.086.100,25)
1 - Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(11.028.269,68)
3 - Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(848.064,51)
4 - Diğer satışların Maliyeti (-)	(1.209.766,06)
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>3.293.713,69</b>
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(1.683.582,17)
2 -Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(288.753,08)
3 - Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.394.829,09)
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>1.610.131,52</b>
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	481.248,29
3 - Faiz Gelirleri	3.513,35
7 - Kambiyo Kârları	477.734,94
9 - Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	0,00
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	(656.125,70)
4 - Kambiyo Zararları (-)	(656.125,70)
7 - Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(1.058.316,18)
1 - Kısa vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.058.316,18)
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	<b>376.937,93</b>
OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	33.752,93
1 - Önceki Dönem Gelir ve Kârlar	31.601,45
2 - Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	2.151,48
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	(142.806,96)
2 - Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(142.161,13)
3 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	(645,83)
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>267.883,90</b>
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIKLARI (-)	(142.782,88)
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>125.101,02</b>

Galvaniz AŞ'nin 2007 ve 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan, Tek Düzen Hesap Planına uygun hazırlanmış ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu Tablo 5.5 ve 5.6'daki gibidir:

**Tablo 5.5. Galvaniz AŞ 31.12.2007 ve 31.12.2008 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu**

	31.12.2007	31.12.2008
I - DÖNEN VARLIKLAR	10.008.921,84	24.916.466,64
A - HAZIR DEĞERLER	1.400.801,06	2.071.261,31
1 - Kasa	32.765,48	11.460,58
2 - Alınan Çekler	1.952.928,87	1.866.962,47
3 - Bankalar	183.312,72	192.838,26
4 - Ver. Çek.ve Öd. Emir. (-)	(768.206,01)	0,00
C - TİCARİ ALACAKLAR	4.679.412,62	13.237.382,23
1 - Alıcılar	3.880.339,30	11.679.737,10
2 - Alacak Senetleri	434.000,00	434.000,00
5 - Ver. Depozito ve Teminatlar	202.642,52	607.909,22
6 - Diğer Ticari Alacaklar	162.430,80	515.735,91
D - DİĞER ALACAKLAR	1.285.035,78	130.749,38
1 - Diğer Çeşitli Alacaklar	1.285.035,78	130.749,38
E - STOKLAR	1.171.634,22	3.547.088,30
1 - İlk Madde Malzeme	93.618,90	1.931.663,54
2 - Yarı Mamuller	300.179,89	911.874,23
3 - Mamuller	12.649,60	462.049,20
6 - Verilen Sipariş Avansları	765.185,83	241.501,33
F - YILLARA YAYGIN İNŞAT VE ONARIM MALİYETLERİ	1.271.912,23	5.713.476,14
1 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	1.271.912,23	5.713.476,14
G - GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHK.	0,00	54.692,50
2 - Gelir Tahakkukları		54.692,50
G - DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	200.125,93	161.816,78
1 - Devreden K.D.V.	11.622,10	0,00
4 - Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	99.348,54	146.135,71
5 - İş Avansları	89.155,29	15.681,07
II - DURAN VARLIKLAR	11.616.599,49	14.810.091,42
B- DİĞER ALACAKLAR		3.224.827,58
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar		3.224.827,58
D - MADDİ DURAN VARLIKLAR	10.817.928,99	10.584.020,54
1 - Arazi ve Arsalar	353.813,56	353.813,56
2 - Yeraltı ve Yerüstü düzenler	134.077,82	134.077,82
3 - Binalar	4.835.708,18	4.715.708,18
4 - Tesis Makine ve Cihazlar	5.777.033,09	5.821.670,93
5 - Taşıtlar	138.331,60	228.198,49
6 - Demirbaşlar	244.585,96	256.890,12
7 - Birikmiş Amortisman (-)	(665.621,22)	(926.338,56)
E - MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.	346.642,67	266.277,45
1 - Haklar	5.667,92	5.667,92
5 - Özel Maliyetler	560.895,09	560.895,09
6 - Diğ. Maddi Olmayan Duran Var.	30.802,79	30.802,79
7 - Birikmiş Amortismanlar (-)	(250.723,13)	(331.088,35)
G - GELECEK YILLARA AİT GİD/GEL TAHAK.	452.027,83	734.965,85
1 - Gelecek Yıllara Ait Giderler	452.027,83	734.965,85
H - DİĞER DURAN VARLIKLAR		
5 - Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		
AKTİF TOPLAMI	21.625.521,33	39.726.558,06

	2007	2008
I - KISA VADELİ YAB. KAY.	8.977.572,26	24.326.047,99
A - MALİ BORÇLAR	5.477.042,88	5.515.885,40
1 - Banka Kredileri	5.477.042,88	5.515.885,40
B - TİCARİ BORÇLAR	664.748,29	10.666.795,57
1 – Satıcılar	573.914,35	3.293.265,52
2 - Borç Senetleri	90.833,94	7.373.530,05
4 - Alınan Depozito ve Teminatlar		
C - DİĞER BORÇLAR	367.118,86	37.321,98
2 - Personele Borçlar		
3 - Diğer Çeşitli Borçlar	367.118,86	37.321,98
D - ALINAN AVANSLAR	134.638,51	401.213,29
1 - Alınan Ticari Avanslar	134.638,51	401.213,29
E- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	1.831.726,73	6.881.348,87
1 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	1.831.726,73	6.881.348,87
F - ÖDENEN VERGİ VE DİĞ.YÜK.	402.144,14	768.719,29
1 - Öd. Vergi ve Fonlar	12.148,68	142.965,67
2 - Öd. Sosyal ve Güv. Kes.	24.525,59	50.710,31
3 - Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş	365.469,87	575.043,31
G - BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	100.152,85	54.763,59
1 - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	100.152,85	170.110,10
2 - Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer		(115.346,51)
II - UZUN VADELİ YAB. KAY.	655.835,24	2.595.484,37
A - MALİ BORÇLAR	655.835,24	2.595.484,37
1 - Banka Kredileri	450.480,24	2.595.484,37
2 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	229.352,43	455,44
3 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(23.997,43)	(455,44)
III - ÖZKAYNAKLAR	11.992.113,83	12.805.025,70
A - ÖDENMİŞ SERMAYE	11.297.663,77	11.297.663,77
1 – Sermaye	31.000.000,00	11.470.000,00
2 - Ödenmemiş Sermaye (-)	(19.702.336,23)	(172.336,23)
C - KÂR YEDEKLERİ		
5 - Özel Fonlar		
D- GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	512.309,51	984.532,44
1 - Geçmiş Yıl Kârları	512.309,51	984.532,44
F- DÖNEM NET KÂRI	182.140,55	522.829,49
1 - Dönem Net Kârı	182.140,55	522.829,49
PASİF TOPLAMI	21.625.521,33	39.726.558,06

**Tablo 5.6. Galvaniz AŞ 2007 ve 2008 Yılı Ayrıntılı Gelir Tabloları**

	2007	2008
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	20.508.943,03	19.229.628,75
1 - Yurtiçi Satışlar	18.380.956,39	17.413.139,13
2 - Yurtdışı Satışlar	161.690,92	678.096,51
3 - Diğer Gelirler	1.966.295,72	1.138.393,11
<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>	(19.552,88)	(54.854,74)
1 - Satıştan İadeler (-)	(19.552,88)	(54.854,74)
<b>NET SATIŞLAR</b>	20.489.390,15	19.174.774,01
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	(18.476.221,52)	(15.932.790,99)
1 - Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(8.961.483,65)	(11.408.325,35)
3 - Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(8.243.983,12)	(4.090.163,59)
4 - Diğer satışların Maliyeti (-)	(1.270.754,75)	(434.302,05)
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	2.013.168,63	3.241.983,02
<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	(991.170,99)	(997.264,69)
2 -Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(180.952,48)	(185.075,36)
3 - Genel Yönetim Giderleri (-)	(810.218,51)	(812.189,33)
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	1.021.997,64	2.244.718,33
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	386.768,74	540.247,15
3 - Faiz Gelirleri	1,16	0,00
7 - Kambiyo Kârları	374.964,25	540.247,15
9 - Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	11.803,33	0,00
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</b>	(69.201,51)	(1.023.153,26)
4 - Kambiyo Zararları (-)	(69.201,51)	(996.800,80)
7 - Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		(26.352,46)
<b>FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	(1.049.294,21)	(1.057.900,70)
1 - Kısa vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.049.294,21)	(1.057.900,70)
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	290.270,66	703.911,52
<b>OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	818,25	1.929,19
1 - Önceki Dönem Gelir ve Kârlar		
2 - Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	818,25	1.929,19
<b>OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR</b>	(8.795,51)	(12.901,12)
2 - Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(7.310,73)	(12.873,69)
3 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(1.484,78)	(27,43)
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	282.293,40	692.939,59
<b>DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIKLARI (-)</b>	(100.152,85)	(170.110,10)
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	182.140,55	522.829,49

2007, 2008 ve 2009 yılı mizanları Ek-1'de yer almaktadır.

### 5.1.3. Bilanço ve Gelir Tablosunda Yer Alan Hesaplara İlişkin Açıklamalar

#### Alınan ve Verilen Çekler:

Alınan çeklerin ortalama vadesi 75, verilen çeklerin ortalama vadesi 90 gündür.

#### Alacaklar:

**Tablo 5.7. Galvaniz AŞ'nin Alacak Hesapları**

			2007	2008	2009
<b>120</b>		<b>Alıcılar</b>	<b>3.880.339,30</b>	<b>11.679.737,10</b>	<b>3.154.495,65</b>
	120.01	Yurtiçi Alıcıları	2.804.965,16	3.730.254,84	2.015.434,30
	120.02	Taahhütlerimizden Alacaklar	1.008.677,67	5.930.962,22	998.543,03
	120.03	Yurtdışı Alıcıları	0	865.368,64	4.025,28
	120.05	Diğer Alacaklar	66.696,47	1.153.151,40	136.493,04
<b>121</b>		<b>Alacak Senetleri</b>	<b>434.000,00</b>	<b>434.000,00</b>	<b>11.300,00</b>
<b>126</b>		<b>Verilen Depozito ve Teminatlar</b>	<b>202.642,52</b>	<b>607.909,22</b>	<b>1.004.487,73</b>
<b>127</b>		<b>Diğer Ticari Alacaklar</b>	<b>162.430,80</b>	<b>515.735,91</b>	<b>444.902,28</b>
	127.01	Factoring İşlemlerinden Alacaklar	0	72.000,00	23.223,34
	127.02	Diğer Alacaklar	15.527,78	147.277,78	9.277,78
	127.03	Yasal Takibe Alınan Alacaklar	146.903,02	296.458,13	412.401,16
<b>136</b>		<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>	<b>1.285.035,78</b>	<b>130.749,38</b>	<b>124.530,15</b>
	136.01	Vergi Dairesinden Alacaklar	73.639,29	48.432,38	124.170,15
	136.05	Çeşitli Alacaklar	1.112.884,43		
	136.08	Tevkifat KDV Alacağı	23.531,82		
	136.09	İhraç Kayıtlı KDV Alacağı	74.980,24	82.317,00	
<b>159</b>		<b>Verilen Sipariş Avansları</b>	<b>765.185,83</b>	<b>241.501,33</b>	<b>158.042,42</b>
<b>236</b>		<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>		<b>3.224.827,58</b>	<b>2.404.827,58</b>
	236.02.01	Çet Ltd Şti.		784.581,08	784.581,08
	236.02.02	Güç AŞ.		70.000,00	-
	236.02.03	Metal AŞ..		2.370.246,50	1.620.246,50

Alacak hesaplarına ilişkin açıklamalar:

- 120 Alıcılar ve 121 Alacak senetleri hesapları, ticari alacaklar olup mal ve hizmet satışından kaynaklanmaktadır. Ortalama vadeleri 75 gündür.
- 127.03. Borçlu işletmenin içinde bulunduğu sıkıntılar nedeniyle ödeyemediği, yasal takibin başlatıldığı alacaklardan oluşmaktadır. Ancak işletme bu alacakları için karşılık ayırmamıştır. Yasal takip başlatılan alacaklardan 2009 yılı sonuna kadar sonuçlanan olmamıştır.
- 136.05. Diğer çeşitli alacaklar hesaplarından Çet Ltd'ye ait alacağın tahsil edilme olanağı kalmamıştır. Ancak alacakla ilgili herhangi bir yasal işlem

başlatılmamıştır. Çet Ltd'den alacağın hesap bakiyesi 2007 yılında 682.823,12 TL, 2008 ve 2009 yılında 784.581,08 TL'dir.

**Stoklar:**

Stok hesapları, hammadde, yarı mamul ve mamul stok hesaplarından oluşmaktadır. Stok değerlendirme yöntemi olarak İlk Giren İlk Çıkar Stok (FİFO) değerlendirme yöntemi kullanılmaktadır.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri Tablo 5.8'deki gibidir:

**Tablo 5.8. Galvaniz AŞ'nin Yıllara Göre İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

	2007	2008	2009
Dönem Başı	274.394,88	93.618,90	1.931.663,54
Alım	13.840.041,2	17.198.539,08	13.819.560,32
Dönem Sonu	93.618,90	1.931.663,54	1.319.612,36

Yıllara göre üretim giderleri Tablo 5.9'deki gibidir:

**Tablo 5.9. Galvaniz AŞ'nin Yıllara Göre Üretim Maliyetleri**

	2007	2008	2009
Direkt İlk Madde ve Malzeme M.	13.754.876,49	15.254.574,09	
Direkt İşçilik Maliyeti	533.716,06	950.029,99	
Genel Üretim Maliyeti	1.470.831,51	2.148.214,16	2.110.161,00

Yıllara göre tamamlanıp mamul hesabına devredilen yarı mamul stok oranları ve dönem sonu yarı mamul stok tutarları Tablo 5.10'da, mamul stoklarının dönem başı, dönem sonu ve üretilen tutarları Tablo 5.11'deki gibidir:

**Tablo 5.10. Yıllar Göre Yarımamul Stokları ve Tamamlanma Oranları**

	2007	2008	2009
Tamamlanan (%)	98,10	95,08	90,38
Dönem Sonu Yarı Mamul Stok	300.179,89	911.874,23	1.746.738,00

**Tablo 5.11. Yıllara Göre Mamul Stokları**

	2007	2008	2009
Dönem Başı	115.010,10	12.649,60	462.049,20
Üretilen	15.500.261,20	17.827.742,92	16.408.786,64
Dönem Sonu	12.649,60	462.049,20	681.037,50

**Maddi Duran Varlıklar**

Maddi duran varlıklar Maliye Bakanlığının belirlediği oranlara göre doğrusal amortismanına tabi tutulmaktadır. Varlıkların bilanço değerleri, amortismanına tabi tutuldukları süreler ve amortisman tutarları Tablo 5.12'deki gibidir:

**Tablo 5.12. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Değerleri ve Amortismanına Tabi Tutuldukları Süreler**

Maddi Duran Varlık	Bilanço Değeri	Amortisman Süresi (yıl)
Arazi ve Arsalar	353.813,56	
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenler	134.077,82	15
Binalar	5.235.708,18	40-50
Tesis, Makine ve Cihazlar	6.425.655,86	4- 10
Taşıtlar	454.425,09	4- 5
Demirbaşlar	269.381,48	4-20
Finansal Kiralama Maliyeti	560.895,09	5-22

**Tablo 5.13: Maddi Duran Varlıkların Yıllara Göre Amortisman Giderleri ve Birikmiş Amortisman Tutarları**

Maddi Duran Varlıklar	Amortisman Giderleri			Birikmiş Amortisman Tutarları		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Yer Altı ve Yer Üstü Düz	8.929,61	8.929,58	8.929,58	15.156,71	24.086,29	33.015,87
Binalar	21.496,52	36.691,44	47.091,44	85.050,61	121.742,05	168.833,49
Tesis Makine ve Cihazlar	249.231,15	159.851,99	293.402,89	476.915,52	636.767,51	930.170,40
Taşıtlar	35.618,76	29.432,30	64.233,09	50.864,54	80.296,84	144.529,93
Demirbaşlar	0,00	25.812,03	27.448,03	37.633,84	63.445,87	90.893,90
Finansal Kiralama	112.179,02	68.270,75	68.270,75	224.358,04	292.628,79	360.899,54
<b>Toplam</b>	<b>427.455,06</b>	<b>328.988,09</b>	<b>509.375,78</b>	<b>889.979,26</b>	<b>1.218.967,35</b>	<b>1.728.343,13</b>

Maddi duran varlık çıkışları Tablo 5.14'deki gibidir:



**Tablo 5.14. Maddi Duran Varlık Çıkışları**

	Alım Tarihi	Satış Tarihi	Tutarı
<b>Binalar</b>			
A.Paşa Daire	30.09.2007	20.02.2008	120.000,00
<b>Taşıtlar</b>			
Hyundai Accent	07.12.2007	25.03.2008	21.386,14
Hyundai Accent	07.12.2007	25.03.2008	21.386,14
Renault Kango	06.05.2008	01.01.2009	21.363,50
<b>Demirbaşlar</b>			
Bilgisayar ve Yazıcılar	31.10.2009	31.12.2009	1.431,30

**Maddi Olmayan Duran Varlıklar:**

Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maliye Bakanlığının belirlediği oranlara göre doğrusal amortismanına tabi tutulmaktadır. Varlıkların bilanço değerleri, tarihleri, amortismanına tabi tutuldukları süreler ve amortisman tutarları Tablo 5.15’de, amortisman giderleri ve birikmiş amortisman tutarları Tablo 5.16’daki gibidir:

**Tablo 5.15. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Değerleri ve Amortisman Süreleri**

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Tarih	Tutar	Amortisman Süresi (yıl)
<b>Haklar</b>			
Web Tasarımı ve Barındırma	14.03.2006	1.330,51	3
Personel Takip Sistemi	25.08.2006	4.153,73	3
<b>Finansal Kiralama</b>			
Bariyer Kalıbı	10.10.2006	70.000,00	20
Daldırma Galvaniz Ön İşl. Tankları	11.08.2006	142.435,99	10
Poligon Direk Otm.Kaynak Mak.	28.07.2006	111.919,50	20
Çoklu Başlı Hidrolik Zimba	28.07.2006	46.039,60	10
500 M3 Regloj İstasyonu	20.09.2006	60.000,00	4,54
Doğalgaz Brülörü ve Ekipmanları	20.09.2006	12.474,00	6,66
Açık Alevli Radyan Isıtıcı	20.09.2006	52.836,00	6,66
Doğalgaz Sayacı ve Ekipmanları	20.09.2006	9.168,00	7,14
Gaz Kaçak Alarm Sistemi	20.09.2006	1.772,00	20
Doğalgaz Paslanmaz Çelik Baca	20.09.2006	3.750,00	20
100 Ton Eksantrik Pres	10.11.2006	50.500,00	8,33
<b>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>			
Tiger Navigator	02.08.2006	3.085,87	3
Logo Tiger Bodro Programı	05.05.2006	18.941,92	3
Bilgisayar Yazılımları	26.05.2006	8.775,00	3

**Tablo 5.16. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri ve Birikmiş Amortisman Tutarları:**

Maddi Olmayan Duran Varlık	Amortisman Giderleri			Birikmiş Amortisman		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Haklar	1.827,90	1.827,90	1.827,90	14.270,62	16.098,52	17.926,42
Diğer Maddi Olmayan D.V.	10.266,57	10.266,57	10.266,57	12.094,47	22.361,04	32.627,61

**Banka Kredileri:**

Galvaniz AŞ'nin kısa ve uzun vadeli taksitlendirilmiş banka kredileri ve faiz oranları

Tablo 5.17'deki gibidir:

**Tablo 5.17. Banka Kredileri ve Faiz Oranları**

	2007	Faiz Oranı (%)	2008	Faiz Oranı (%)	2009	Faiz Oranı (%)
<b>KISA VADELİ</b>						
A BANK	3.180.302,77	14	3.224.828,07	15	4.106.858,97	14,5
A BANK USD	1.163.351,21	7,5				
B BANK USD	47.899,10	8				
C BANK	315.205,97	16	181.837,87	15		
D BANK			98.416,64	13	20.000,80	13
<b>TOPLAM</b>	<b>4.706.759,05</b>		<b>3.505.082,58</b>		<b>4.126.859,77</b>	
<b>UZUN VADELİ</b>						
A BANK USD	450.480,24	7,5	2.206.599,13	8,7	836.256,06	7
E BANK			388.885,24	17	72.915,95	14
Z BANK					92.825,43	12
<b>TOPLAM</b>	<b>450.480,24</b>		<b>2.595.484,37</b>		<b>1.001.997,44</b>	

Taksitlendirilmiş kredilerin ödeme planı Ek-2'de yer almaktadır.

### **Borç Hesapları:**

Yıllara göre borç hesapları Tablo 5.18'deki gibidir:

**Tablo 5.18. Galvaniz AŞ'nin Borç Hesapları**

	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>320.Satıcılar</b>	<b>573.914,35</b>	<b>3.293.265,52</b>	<b>2.162.220,68</b>
<i>320.01 Yurtiçi Satıcıları</i>	559.120,45	3.256.619,25	2.161.986,28
<i>320.03.Nakliyecilere Borçlar</i>	14.793,90	17.098,75	234,40
<i>320.04.Yurtdışı Satıcıları</i>		19.547,52	0,00
<b>321. Borç Senetleri</b>	<b>90.833,94</b>	<b>7.373.530,05</b>	<b>3.356.038,12</b>
<i>321.01. Borç Senetleri</i>		241.612,88	1.006.940,94
<i>321.02.Vadeli çekler</i>		7.131.917,17	2.349.097,18
<b>336.Diğer Çeşitli Borçlar</b>	<b>367.118,86</b>	<b>37.321,98</b>	<b>31.818,06</b>
<i>336.01. Kurum ve Kuruluşlara B.</i>	12.852,61	23.052,44	23.092,22
<i>336.03. Diğer Çeşitli Borçlar</i>	209.524,99	14.269,54	8.725,84
<i>336.04 Emaneten Borçlar</i>	144.741,26	0,00	0
<b>TOPLAM</b>	<b>1.031.867,15</b>	<b>10.704.117,55</b>	<b>5.550.076,86</b>

Stok alımından kaynaklanan, ticari borçların (Satıcılar) ve borç senetlerinin ortalama vadesi 90 gündür. Ticari borçların bir kısmı dönem sonu stok alımından, geriye kalan ticari borçlar ve borç senetleri ise satışların maliyetine yansıtılan alımlardan kaynaklanmaktadır. Diğer çeşitli borçlar hesabı, avukatlık, doktor vb. dışarıdan alınan hizmet borçları olup ortalama vadesi 120 gündür. Kurum ve kuruluşlara borçlar ise elektrik, telefon gibi kısa vadede ödenecek borçlardan oluşmaktadır.

### **Personel Bilgileri:**

Galvaniz AŞ'nin 2009 yılında 134, 2008 yılında 136, 2007 yılında 110 çalışanı bulunmaktadır. Çalışanların ilk işe giriş tarihleri, işe başlangıç tarihleri, yıllara göre brüt ücretleri, prim ödenen gün sayıları şirkette dosyalanmaktadır.

### **Satışlar:**

Satışların Vadeleri ortalama 60 gündür.

### **Olağandışı Gelir ve Kârlar ile Olağandışı Gider ve Zararları:**

Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararları Tablo 5.20'dedir:

**Tablo 5.20. Galvaniz AŞ'nin Olağandışı Gelir ve Kârlar ile Olağandışı Gider ve Zararları**

		2007	2008	2009
<b>679</b>	<b>Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar</b>	<b>818,25</b>	<b>1.929,19</b>	<b>2.151,48</b>
679.01	Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	0,00	0,00	1.984,97
679.02	Küsurat Fark Gelirler	818,25	63,19	166,51
679.03	Sigorta Hasar Gelirleri	0,00	1.866,00	0
<b>681</b>	<b>Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)</b>	<b>7.310,73</b>	<b>12.873,69</b>	<b>142.161,13</b>
681.01	Önceki Dönem Giderleri	7.310,73	12.873,69	142.161,13
<b>689</b>	<b>Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)</b>	<b>1.484,78</b>	<b>27,43</b>	<b>645,83</b>
689.01	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)			323,13
689.02	Küsurat Fark Giderleri	1.484,78	27,43	322,70

### **Yıllarla Yaygın İnşaat ve Onarımlar:**

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde, Galvaniz AŞ işle ilgili geçici kabul yapıłana kadar inşaat maliyetlerini 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabında, hak ediş bedellerini ise 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabına kaydederek bilançoda bekletmiştir. İş tamamlanıp geçici kabul yapıldığı yıl bu hesaplar ilgili gelir (600) ve gider (740) hesaplarına aktarılmıştır.

Taahhüt işleriyle ilgili işletmenin yaptığı kayıtlar ve devam eden işlere dair tahmini tamamlanma maliyetleri ve bedelleri Tablo 5.19'dadır:

**Tablo 5.19. Galvaniz AŞ'nin Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri**

	2006	2007	2008	2009	2010 (Tahmini)
<b>ÖZER DEMİR</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	2.012.357,09				
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri	3.684.357,55				
600. Taahhüt Satışları		4.676.997,15			
740. Hizmet Üretim Maliyeti		4.564.038,16			
<b>ÜLSEL İNŞAAT AŞ</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	274.806,10				
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri	483.736,63				
600. Taahhüt Satışları		1.009.902,51			
740. Hizmet Üretim Maliyeti		836.099,55			
<b>ÜLSEL KARA AŞ</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		1.110.905,65			
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri		1.688.777,79			
600. Taahhüt Satışları			1.962.758,22		
740. Hizmet Üretim Maliyeti			1.601.672,48		
<b>ARAN İNŞAAT</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		161.006,58			
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri		142.948,94			
600. Taahhüt Satışları			291.536,95		
740. Hizmet Üretim Maliyeti			230.355,22		
<b>ÖZER DEMİR ADANA</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			2.079.133,83	7.243.133,71	977.732,46
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri			3.401.990,17	6.616.730,65	3.981.279,18
600. Taahhüt Satışları					
740. Hizmet Üretim Maliyeti					
<b>KİMAT İNŞAAT</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			3.634.342,31	4.177.127,20	2.688.530,49
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri			3.305.608,70	3.855.516,43	7.838.874,87
600. Taahhüt Satışları					
740. Hizmet Üretim Maliyeti					
<b>YOLSAN</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			0,00		
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri			173.750,00		
600. Taahhüt Satışları				743.897,35	
740. Hizmet Üretim Maliyeti				164.044,05	
<b>ALİ TERE</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri				3.808,77	1.746.191,23
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri				435.092,25	1.814.907,75
600. Taahhüt Satışları					
740. Hizmet Üretim Maliyeti					
<b>KİMAT TAŞ</b>					
170. Y.Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri				526.266,11	2.473.733,89
350 Y.Yaygın İnşaat ve Onarım H. Bedelleri				0,00	3.500.000,00
600. Taahhüt Satışları					
740. Hizmet Üretim Maliyeti					

## 5.2. Vak'a Analizi

Galvaniz AŞ Yönetim Kurulu'nda alınan karar ve bilgiler doğrultusunda; işletmenin 2009 yılı finansal tabloları KOBİ Standardına göre düzenlenecektir.

2009 yılı finansal tablolarının karşılaştırmalı olarak sunulabilmesi için 2008 yılı finansal tablolarının düzeltilmesi gerekmektedir. İşletmenin 2008 yılı finansal tablolarını düzenlemeye, 01.01.2008 (31.12.2007) tarihli açılış bilançosundan (finansal durum tablosundan) başlanacaktır.

### 5.2.1 Finansal Tablolara İlişkin Düzeltme Kayıtları

Şirket kayıtlarında yer alan hesaplar KOBİ Finansal Raporlama Standardına göre değerlendirilecek ve sınıflandırılacaktır.

#### 5.2.1.1. Alınan Çekler ve Verilen Çekler

Türk Ticaret Kanunu Md.707'de çekte vade olmadığı, görüldüğünde ödeneceği belirtilmiştir. Ancak çekler uygulamada nakit özelliğini yitirip vadeli olarak kullanılmaktadır. Tek Düzen Hesap Planında vadeli çekler hazır değerler hesap grubunda raporlanmaktadır. KOBİ Standardı Bölüm 4 Paragraf 4-8'de Finansal durum tablosunun (bilanço) likidite temeline dayalı olarak sınıflandırılıp sunulacağı belirtilmiştir. Bu nedenle alınan ve verilen çeklerden vadesi gelmemiş olanların alacak ve borç hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Alınan çeklerden vadesi gelmemiş olanların alacak senetleri hesabına aktarılmasına ilişkin yapılması gerekli düzeltme kaydı:

2007 Yılı:

31.12.2007		
Alacak Senetleri	1.952.928,87	
Alınan Çekler		1.952.928,87

2008 Yılı:

31.12.2008		
Alacak Senetleri	1.866.962,47	
Alınan Çekler		1.866.962,47

2009 Yılı:

31.12.2009		
Alacak Senetleri	2.021.644,34	
Alınan Çekler		2.021.644,34

Verilen çeklerden vadesi gelmemiş olanların borç senetleri hesabına aktarılmasına ilişkin gerekli düzeltme kaydı:

2007 Yılı:

31.12.2007		
Verilen Çekler	768.206,01	
Borç Senetleri		768.206,01

2008 ve 2009 yılında yapılması gerekli düzeltme kaydı yoktur.

#### 5.2.1.2. Finansal Kiralama

Finansal Kiralamanın varlık olarak kaydedilmesinde VUK ve KOBİ Standardı açısından sınıflama farklılığı vardır. VUK mükerrer madde 290 ile 319 ve 334 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde finansal kiralamaya konu olan varlığın kullanma hakkı olarak aktife alınacağı, karşılığında ise kiralayana olan borcun pasife alınacağı belirtilmiştir. KOBİ Standardı Bölüm 20 Paragraf 9'a göre de varlık ve borç olarak muhasebeleştirilir. Ancak finansal kiralamaya konu olan varlığın niteliğine göre, maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır.

2007 Yılı:

2007 yılında finansal kiralama ile alınan varlıklar maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda, sınıflandırılmıştır. Finansal kiralama ile alınan varlıklar ve birikmiş amortisman tutarları, maddi duran varlık niteliğinde olduğu için, finansal kiralama ile alınan varlıklar olarak sınıflandırılacaktır. Finansal kiralama ile alınan varlıkların amortisman tutarları KOBİ standardı Bölüm 16'ya uygun olarak hesaplanacaktır.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Finansal Kiralama İle Alınan Varlıklar</b> (Maddi Duran Varlık)	<b>560.895,09</b>	
<b>Finansal Kiralama Birikmiş Amortismanı</b> (Maddi Olmayan Duran Varlık)	<b>224.358,04</b>	
<b>Finansal Kiralama Maliyeti</b> (Maddi Olmayan Duran Varlık)		<b>560.895,09</b>
<b>Finansal Kiralama B. Amortismanı</b> (Maddi Duran Varlık)		<b>224.358,04</b>

2008 Yılı:

Finansal kiralamaya ilişkin amortisman gideri, maddi olmayan duran varlıkların birikmiş amortisman hesabına dahil edilmiştir. Maddi duran varlık birikmiş amortisman hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Finansal Kiralama Birikmiş Amortismanı</b> (Maddi Olmayan Duran Varlık)	<b>68.270,75</b>	
<b>Finansal Kiralama B. Amortismanı</b> (Maddi Duran Varlık)		<b>68.270,75</b>

2009 Yılı:

Finansal kiralamaya ilişkin amortisman gideri, maddi olmayan duran varlıkların birikmiş amortisman hesabına dahil edilmiştir. Maddi duran varlık birikmiş amortisman hesabına kaydedilecektir.



<b>31.12.2008</b>		
<b>Finansal Kiralama Birikmiş Amortismanı</b> (Maddi Olmayan Duran Varlık)	<b>68.270,75</b>	
<b>Finansal Kiralama B. Amortismanı</b> (Maddi Duran Varlık)		<b>68.270,75</b>

### 5.2.1.3. Olağandışı Gelir ve Kârlar ile Gider ve Zararlar

KOBİ Standardı Bölüm 5 Paragraf 10'a göre işletme, hiçbir gelir veya gider kalemini gelir tablosunda ya da dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermez. TDHP'da olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar hesaplarına yer verilmiştir. Bu hesaplar diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar ile diğer faaliyetlerden gider ve zararlar hesabına aktarılacaktır. Gerekli düzeltme kaydı:

2007 Yılı:

<b>31.12.2007</b>		
<b>Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar</b> <i>Küsurat Fark Gelirler</i>	<b>818,25</b>	
<b>Diğer Olağan Gelir ve Kârlar</b> <i>Küsurat Fark Gelirler</i>		<b>818,25</b>
<b>Diğer Olağan Gider ve Zararlar</b> <i>Önceki Dönem Giderleri 7.310,73</i> <i>Küsurat Fark Giderleri 1.484,78</i>	<b>8.795,51</b>	
<b>Önceki Dönem Gider ve Zararları</b> <i>Önceki Dönem Giderleri</i>		<b>7.310,73</b>
<b>Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar</b> <i>Küsurat Fark Giderleri</i>		<b>1.484,78</b>

2008 Yılı:

<b>31.12.2008</b>		
<b>Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar</b> <b>Diğer Olağan Gelir ve Kârlar</b>	<b>1.929,19</b>	<b>1.929,19</b>
<b>Diğer Olağan Gider ve Zararlar</b> <i>Önceki Dönem Giderleri 12.873,69</i> <i>Küsurat Fark Giderleri 27,43</i>	<b>12.901,12</b>	
<b>Önceki Dönem Gider ve Zararları</b> <i>Önceki Dönem Giderleri</i>		<b>12.873,69</b>
<b>Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar</b> <i>Küsurat Fark Giderleri</i>		<b>27,43</b>

2009 Yılı:

<b>31.12.2009</b>		
<b>Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar</b> <b>Önceki Dönem Gelir ve Kârları</b> <b>Diğer Olağan Gelir ve Kârlar</b>	<b>2.151,48</b> <b>31.601,45</b>	<b>33.752,93</b>
<b>Diğer Olağan Gider ve Zararlar</b> <i>Önceki Dönem Giderleri 142.161,13</i> <i>Küsurat Fark Giderleri 645,83</i>	<b>142.806,96</b>	
<b>Önceki Dönem Gider ve Zararları</b> <i>Önceki Dönem Giderleri</i>		<b>142.161,13</b>
<b>Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar</b> <i>Küsurat Fark Giderleri</i>		<b>645,83</b>

#### 5.2.1.4. Alacak Hesapları

##### Tahsil Edilemeyecek Alacaklar:

İşletmenin tahsil edemeyeceğini düşündüğü ve yasal takip başlatılan ticari alacakları aşağıdaki Tablo 5.21'deki gibidir:

**Tablo 5.21. Galvaniz AŞ'nin Tahsil Edilemeyecek Alacakları**

Tahsil Edilemeyen Alacaklar		2007	2008	2009
<b>127</b>	<b>Diğer Ticari Alacaklar</b>			
127.03	Yasal Takibe Alınan Alacaklar	146.903,02	296.458,13	412.401,16
<b>136</b>	<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>			
136.05.01	Çet Ltd.	682.823,12	-	-
<b>236</b>	<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>			
236.02.01	Çet Ltd.	-	784.581,08	784.581,08

Alacağın tahsilinin şüpheli olduğu durumlarda karşılık ayrılabilmesi, VUK md.323'e göre sadece ticari ve zirai kazancın elde edilmesiyle ilgili alacağın, dava veya icra safhasında olması ile mümkündür. KOBİ Standardı Bölüm 11 Paragraf 21'de ise, finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğraması veya tahsil edilemeyeceğine dair Paragraf 22'de belirtilen tarafsız göstergelerin bulunması durumunda, işletmenin ilgili zarar tutarını kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tahsil edilemeyecek durumda olan alacaklar, tahsil edilemeyen alacaklar (şüpheli alacaklar) hesabına aktarılıp gider olarak kaydedilmelidir. Yapılması gereken düzeltme kayıtları:

2007 Yılı:

<b>31.12.2007</b>		
<b>Şüpheli Ticari Alacaklar</b> <i>Yasal Takibe Alınan Alacaklar</i>	<b>146.903,02</b>	
<b>Diğer Ticari Alacaklar</b> <i>Yasal Takibe Alınan Alacaklar</i>		<b>146.903,02</b>
<b>Şüpheli Alacak Gideri</b> <b>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı</b>	<b>146.903,02</b>	<b>146.903,02</b>
<b>Şüpheli Diğer Alacaklar</b> <i>Çet Ltd.</i>	<b>682.823,12</b>	
<b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b> <i>Çet Ltd.</i>		<b>682.823,12</b>
<b>Şüpheli Alacak Gideri</b> <b>Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı</b>	<b>682.823,12</b>	<b>682.823,12</b>

2008 Yılı:

2008 yılında yasal takip başlatılan 149.555,11 TL ve diğer çeşitli alacaklar hesabındaki 101.757,96 TL için karşılık ayrılacaktır:

<b>31.12.2008</b>		
<b>Şüpheli Ticari Alacaklar</b> <i>Yasal Takibe Alınan Alacaklar</i>	<b>149.555,11</b>	
<b>Diğer Ticari Alacaklar</b> <i>Yasal Takibe Alınan Alacaklar</i>		<b>149.555,11</b>
<b>Şüpheli Alacak Gideri</b> <b>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı</b>	<b>149.555,11</b>	<b>149.555,11</b>
<b>Şüpheli Diğer Alacaklar</b> <b>Diğer Çeşitli Alacaklar</b>	<b>101.757,96</b>	<b>101.757,96</b>
<b>Şüpheli Alacak Gideri</b> <b>Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı</b>	<b>101.757,96</b>	<b>101.757,96</b>

2009 Yılı:

2009 Yılında 115.943,03 TL yasal takip başlatılmıştır.

<b>31.12.2009</b> <b>Şüpheli Ticari Alacaklar</b> <i>Yasal Takibe Alınan Alacaklar</i>	<b>115.943,03</b>	
<b>Diğer Ticari Alacaklar</b> <i>Yasal Takibe Alınan Alacaklar</i>		<b>115.943,03</b>
<b>Şüpheli Alacak Gideri</b> <b>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı</b>	<b>115.943,03</b>	<b>115.943,03</b>

### **Alacakların Bugünkü Değerleri ile Gösterilmesi**

Alacakların KOBİ Standardı Bölüm 11<sup>107</sup>.14'e göre her raporlama dönemi sonunda, etkin faiz yöntemiyle<sup>108</sup> hesaplanan itfa edilmiş maliyet bedelleri ile ölçülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu Md.281 'de ise; vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların değerlendirme günündeki değerlerine getirilebileceği belirtilmiş ama zorunlu tutulmamıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bu işlem reeskont olarak ifade edilmiştir. 238 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde alacak ve borç senetlerinin reeskontunda, senedin faiz oranı belli değilse, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınacağı ve hesaplamanın iç iskonto yöntemine<sup>109</sup> göre yapılacağı belirtilmiştir.

Galvaniz AŞ'de, alacak hesaplarından senede bağlı olanların değerlendirme günündeki değerlerine getirilmesine izin verilmiş, ancak bu işlemde ihtiyari olması nedeniyle reeskont işlemi yapılmamıştır. Bu nedenle KOBİ Standardı gereği alacak hesaplarının etkin faiz yöntemiyle hesaplanan iskonto edilmiş maliyet değerleri bulunacaktır.

<sup>107</sup> KOBİ Standardında isteyen işletmelerin Bölüm 11 "Finansal Araçlar" ve Bölüm 12 "Diğer Finansal Araçlar" yerine UFRS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardının" uygulanabileceği belirtilmiştir.

<sup>108</sup> Etkin Faiz Yöntemi: Bugünkü Değer=Gelecekteki Değer/(1+Etkin Faiz Oranı)<sup>Vade</sup>

<sup>109</sup> İç İskonto Yöntemi:  $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$  (A= Senedin nominal değeri, m= Faiz; oranı, t= Vade)

Alacak senetleri hesabına kaydedilen vadeli çeklerinde KOBİ Standardına göre etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerleri bulunacaktır. Vergi Usul Kanunu Sirküleri / 41, Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması düzenlemesinde, çeklerde reeskont uygulamasının mümkün olmadığını belirtmiştir.

Alıcılar, alacak senetleri ve alınan çeklerin ortalama vadesi 75 gündür. Alıcılar hesabı ve alacak senetleri hesaplarının, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan bugünkü değerleri hesaplanacaktır.

Standartta etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen oran olarak tanımlanmıştır. Ancak nasıl hesaplanacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle İMKB’de işlem gören ve bağımsız denetim firması tarafından denetlenen örnek bir işletmenin kullandığı etkin faiz oranı<sup>110</sup> veri olarak kabul edilecektir. Ticari alacak ve ticari borçların değerlendirilmesinde kullanılacak etkin faiz oranları:

**Tablo 5.22. Ticari Alacak ve Ticari Borçların Değerlemede Kullanılacak Etkin Faiz Oranları**

	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar
2007	16,2	16,0
2008	16,7	17,0
2009	7,2	7,7

Etkin faiz oranı ile bugünkü değer hesabı:

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\text{Vade}}$$

Alıcılar Hesabı ve Alacak Senetleri Hesaplarının, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan bugünkü değerleri Tablo 5.23’de hesaplanmıştır:

---

<sup>110</sup> Pricewaterhouse Coopers tarafından denetlenen Migros Türk Ticaret AŞ’nin kullandığı etkin faiz oranı kullanılacaktır.

**Tablo 5.23. Galvaniz AŞ'nin Alacaklarının Etkin Faiz Yöntemi ile Hesaplanan Bugünkü Değerleri**

	Tarih	Tutarı	Ortalama Vade (Gün)	Etkin Faiz Oranı ile Hesaplanan Bugünkü Değeri	Etkin Faiz Tutarı
<b>Alacaklar</b>	31.12.2007	<b>3.880.339,30</b>	75	<b>3.752.410</b>	<b>127.929</b>
<b>Alacak Senetleri</b>	31.12.2007	<b>2.386.929,00</b>	75	<b>2.308.235</b>	<b>78.693</b>
<i>Alacak Senetleri</i>	31.12.2007	<i>434.000,00</i>	75	<i>419.692</i>	<i>14.308</i>
<i>Alınan Çekler</i>	31.12.2007	<i>1.952.928,87</i>	75	<i>1.888.544</i>	<i>64.385</i>
<b>Alacaklar</b>	31.12.2008	<b>11.679.737,10</b>	75	<b>11.283.073</b>	<b>396.664</b>
<b>Alacak Senetleri</b>	31.12.2008	<b>2.300.962,47</b>	75	<b>2.222.818</b>	<b>78.145</b>
<i>Alacak Senetleri</i>	31.12.2008	<i>434.000,00</i>	75	<i>419.261</i>	<i>14.739</i>
<i>Alınan Çekler</i>	31.12.2008	<i>1.866.962,47</i>	75	<i>1.803.557</i>	<i>63.405</i>
<b>Alacaklar</b>	31.12.2009	<b>3.154.495,65</b>	75	<b>3.107.671</b>	<b>46.825</b>
<b>Alacak Senetleri</b>	31.12.2009	<b>2.032.964,34</b>	75	<b>2.002.787</b>	<b>30.177</b>
<i>Alacak Senetleri</i>	31.12.2009	<i>11.300,00</i>	75	<i>11.132</i>	<i>168</i>
<i>Alınan Çekler</i>	31.12.2009	<i>2.021.664,34</i>	75	<i>1.991.655</i>	<i>30.009</i>

Alacakların bugünkü değerlerine getirilmesine ilişkin yapılması gerekli düzeltme kayıtları:

2007 Yılı:

Alıcılar hesabının bugünkü değeri 3.752.410, kazanılmamış faiz geliri ise 127.929 TL olarak hesaplanmıştır. Alacak ve satış hesapları için yapılması gerekli düzeltme kaydı:

	<b>31.12.2007</b>		
<b>Satışlar</b>		<b>127.929</b>	
	<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b>		<b>127.929</b>
	(Aktif Düzenleyici Hesap)		

Alacak Senetleri hesabının bugünkü değeri 2.308.235 TL, kazanılmamış faiz geliri ise 78.693 TL olarak hesaplanmıştır. Alacak ve satış hesapları için yapılması gerekli düzeltme kaydı:

	<b>31.12.2007</b>		
<b>Satışlar</b>		<b>78.693</b>	
	<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b> (Aktif Düzenleyici Hesap)		<b>78.693</b>

Alacaklar ve alacak senetleri hesaplarını düzenleyici nitelikte olan kazanılmamış faiz gelirleri hesabı, alacağın vadesi dolduğunda faiz geliri olarak kaydedilecektir.

2008 Yılı

Kazanılmamış faiz gelirleri hesabı, ödeme vadesi olan 15.03.2008 tarihinde faiz gelirleri hesabı ile kapanacaktır.

	<b>15.03.2008</b>		
	<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b> <b>Faiz Geliri</b>	<b>206.622</b>	<b>206.622</b>

31.12.2008 tarihli alacak hesap bakiyesi 11.679.737,10 TL'dir. Alıcılar hesabının bugünkü değeri 11.283.073, kazanılmamış faiz geliri ise 396.664 TL olarak hesaplanmıştır.

	<b>31.12.2008</b>		
<b>Satışlar</b>		<b>396.664</b>	
	<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b> (Aktif Düzenleyici Hesap)		<b>396.664</b>

Alacak Senetleri hesabının bugünkü değeri 2.222.818 TL, kazanılmamış faiz geliri ise 78.145 TL olarak hesaplanmıştır.

	<b>31.12.2008</b>		
<b>Satışlar</b>		<b>78.145</b>	
	<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b> (Aktif Düzenleyici Hesap)		<b>78.145</b>



2009 Yılı:

2008 yılındaki kazanılmamış faiz gelirleri hesabı, 2009 yılında faiz geliri hesabı ile kapatılacaktır.

<b>15.03.2009</b>		
<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b>	<b>474.808</b>	
<b>Faiz Geliri</b>		<b>474.808</b>

31.12.2009 tarihli alacak hesap bakiyesi 3.154.495,65 TL'dir. Alıcılar hesabının bugünkü değeri 3.107.671, kazanılmamış faiz geliri ise 46.825 TL olarak hesaplanmıştır.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Satışlar</b>	<b>46.825</b>	
<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b> (Aktif Düzenleyici Hesap)		<b>46.825</b>

Alacak Senetleri hesabının bugünkü değeri 2.002.787 TL, kazanılmamış faiz geliri ise 30.177 TL olarak hesaplanmıştır.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Satışlar</b>	<b>30.177</b>	
<b>Kazanılmamış Faiz Gelirleri</b> (Aktif Düzenleyici Hesap)		<b>30.177</b>

#### 5.2.1.5. Satışlar

Kredili satışların muhasebeleştirilmesinde, VUK hükümlerine göre, vade farkının (faiz tutarının) ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Faiz dahil edilerek düzenlenen satış faturaları, toplam bedel üzerinden satış hasılatı olarak değerlendirilmektedir.<sup>111</sup> KOBİ Standardı Bölüm 23 Paragraf 5'e göre vadeli olarak yapılan satışlar, raporlama

<sup>111</sup> Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, Kerem Sarıoğlu, "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, 2007, s..25-42.

dönemindeki peşin değerleri ile gösterilirler. Vadeden dolayı oluşan faiz farkı finansman geliri olarak muhasebeleştirilir.

31 Aralık tarihli bilançolarda yer alan alacak ve alacak senetlerinin bugünkü değere getirilmesi ile satışlar hesabında görünen faiz gelirlerinin bir kısmı, faiz geliri olarak raporlanmıştır. Dönem içindeki vadeli satışlarda etkin faiz oranı ile iskonto edilecek ve satışlar içerisinde raporlanan faiz geliri, faiz geliri olarak raporlanacaktır.

Satışların ortalama vadeleri 60 gündür. Satışların bugünkü değeri 5.24'de hesaplanmıştır. Bugünkü değer, alacak hesaplarına uygulanan etkin faiz oranları kullanılarak hesaplanmıştır.

**Tablo 5.24. Galvaniz AŞ'nin Satışlarının Etkin Faiz Oranı ile İskonto Edilmiş Bugünkü Değerleri**

	Tutarı	Ortalama Vade (Gün)	Etkin Faiz Oranıyla Hesaplanan Bugünkü Değeri	Etkin Faiz Tutarı
2007 Yılı Satışları	20.489.390,15	60	19.947.181	542.209
2008 Yılı Satışları	19.174.774,01	60	18.652.014	522.760
2009 Yılı Satışları	16.379.813,94	60	16.185.011	194.803

2007 Yılı:

2007 yılı satışlarının 542.209 TL'si faiz gelirdir. Faiz geliri, satışlar hesabında değil faiz gelirleri hesabında raporlanmalıdır. Ancak alacak hesapları bugünkü değerlerine getirilirken 206.622 TL'lik faiz geliri satış tutarından düşülmüştür. Geriye kalan 335.587 TL satışlar hesabından faiz geliri hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2007</b>			
<b>Satışlar</b>		<b>335.587</b>	
<b>Faiz Geliri</b>			<b>335.587</b>

2008 Yılı:

2008 Yılı satışlarının 522.760 TL'sini faiz geliri oluşmaktadır. Alacak hesaplarının bugünkü değerlerine getirilmesinde 474.808 TL si faiz gideri olarak kaydedilmiştir. Bu nedenle 47.952 TL faiz geliri olarak kaydedilecektir.

	<b>31.12.2008</b>		
<b>Satışlar</b>		<b>47.952</b>	
	<b>Faiz Geliri</b>		<b>47.952</b>

2009 Yılı:

2009 Yılı satışlarının 194.803 TL'si faiz geliridir. 77.002 TL' alacak hesaplarının bugünkü değere getirilmesinde faiz geliri olarak raporlanmıştır. Kalan 117.801 TL faiz geliri olarak kaydedilecektir.

	<b>31.12.2009</b>		
<b>Satışlar</b>		<b>117.801</b>	
	<b>Faiz Geliri</b>		<b>117.801</b>

#### **5.2.1.6. Maddi Duran Varlıklar**

Galvaniz AŞ'nin maddi duran varlıkları aşağıdaki gibidir:

- Arazi ve Arsalar,
- Yeraltı ve yer üstü düzenleri,
- Binalar,
- Tesis makine ve cihazlar,
- Taşıtlar,
- Demirbaşlar,
- Finansal kiralama ile alınan varlıklar.

#### **Yararlı Ömür**

Varlıkların amortismanına tabi yararlı ömürlerinin belirlenmesinde, VUK Md. 315'de Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranların esas alınacağı belirtilmiştir. KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 21'de ise varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak, varlığın beklenen kullanımı ile beklenen fiziksel aşınma ve yıpranması dikkate alınarak belirlenir. Varlığın yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklı beklenmesi durumunda da, Bölüm 17 Paragraf 19'a göre, yıllık

raporlama dönemi sonunda muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

### **Kalıntı Değeri**

Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması beklenen değer, vergi kanunlarında dikkate alınmamaktadır. KOBİ Standardında ise varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması beklenen tahmini değeri dikkate alınır. Varlığın kalıntı değerinin önceki tahminlerden farklı beklenmesi durumunda Bölüm 17 Paragraf 19’da yıllık raporlama dönemi sonunda, muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulacağı yararlı ömrü ve kalıntı değeri, varlığın beklenen kullanımına, fiziksel aşınma ve yıpranmasına göre tahmini olarak belirlenmiştir. Tahmini yararlı ömürler ve tahmini kalıntı değerlerine göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları hesaplanarak Ek-3’de sunulmuştur.

### **Amortisman Yöntemi**

Amortisman yöntemi, KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 22-23’e göre gelecekteki ekonomik yararların tüketimine uygun olarak belirlenir. Kullanılabilecek amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarları yöntemidir. VUK Mükerrer Madde 320’de amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yönteminin uygulanabileceği belirtilmiştir.

Amortisman yöntemindeki değişiklik, KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 23’de varlığın tüketim biçimine göre yıllık rapor dönemi sonlarında gözden geçirilerek en uygun süre ve yöntem belirlenir. Değişiklik olması durumunda, muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. VUK Mükerrer Md. 320’de normal amortisman yönteminin uygulanması durumunda, yöntemin değiştirilemeyeceği belirtilmiştir. Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe ise izin verilmiştir.

Galvaniz AŞ'nin maddi duran varlıkları, tüketim biçimine en uygun olarak, normal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulacaktır.

### Amortisman Dönemi

Amortisman, KOBİ Standardında varlığın aktife girdiği tarihten itibaren ayrılmaya başlanır. VUK md 320'de kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Duran varlık yılın hangi ayında alınmış olursa olsun bir yıllık amortisman ayrılır. VUK da bunun istisnası binek otomobillerdeki kısıt uygulamasıdır.

Galvaniz AŞ de varlığın belirlenen yararlı ömürlerine göre aktife giriş tarihleri esas alınarak ve varlığın tüketimine uygun olarak amortisman giderleri normal amortisman yöntemine göre yeniden hesaplanarak Ek-4 'de sunulmuştur.

Galvaniz AŞ'nin KOBİ Standardına göre hesaplanan ve işletme kayıtlarındaki amortisman giderleri Tablo 5.25'de, birikmiş amortisman tutarları ise Tablo 5.26'dadır:

**Tablo 5.25. Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri**

Maddi Duran Varlık	KOBİ Standardına Göre Amortisman Gideri			İşletmenin Ayırdığı Amortisman Giderleri		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	10.470,38	13.407,78	13.407,78	8.929,61	8.929,58	8.929,58
Binalar	172.988,46	172.655,13	172.321,80	21.496,52	36.691,44	47.091,44
Tesis, Makine ve Cihazlar	310.160,73	312.946,92	352.115,19	249.231,15	159.851,99	293.402,89
Taşıtlar	9.220,92	34.857,15	61.854,12	35.618,76	29.432,30	64.233,09
Demirbaşlar	39.413,95	40.055,04	44.979,59	0,00	25.812,03	27.448,03
Finansal Kiralama Varlıkları	72.616,99	72.616,99	72.616,99	112.179,02	68.270,75	68.270,75

**Tablo 5.26. Maddi Duran Varlık Birikmiş Amortisman Tutarları**

Maddi Duran Varlıklar	KOBİ Standardına Göre Birikmiş Amortisman Tutarları			İşletmenin Ayırdığı Birikmiş Amortisman Tutarları		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	14.366,22	27.774,00	41.181,78	15.156,71	24.086,29	33.015,87
Binalar	301.514,32	473.836,12	646.157,92	85.050,61	121.742,05	168.833,49
Tesis Makine ve Cihazlar	700.145,81	1.013.092,72	1.365.207,92	476.915,52	636.767,51	930.170,40
Taşıtlar	19.507,29	52.525,84	114.379,96	50.864,54	80.296,84	144.529,93
Demirbaşlar	98.473,58	140.700,56	185.680,14	37.633,84	63.445,87	90.893,90
Finansal Kiralama Varlıkları	100.499,27	173.116,26	245.733,25	224.358,04	292.628,79	360.899,54
<b>Toplam</b>	<b>1.234.506,49</b>	<b>1.881.045,50</b>	<b>2.598.340,97</b>	<b>889.979,26</b>	<b>1.218.967,35</b>	<b>1.728.343,13</b>

İşletmenin amortisman giderleri düzeltilirken üretim maliyetine yansıtılması gereken giderler, üretimi tamamlanan mamul stoklarının, 2007 yılında %99,92'si, 2008 yılında %97,41'i, 2009 yılında ise %95,8'i satılmış olduğundan satılan mamul maliyetleri üzerinde düzeltilecektir. Finansal tabloların sunumunda, benzer kalemlerden oluşan her grup, önemli olduğu takdirde ayrı olarak, nitelikleri ve işlevleri ile farklı olan ancak önemli olmayan kalemlerin ise birlikte sunulması önemlilik ve bir araya toplama kavramının gereğidir (KOBİ Standardı B.3 P.15-16).

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmasına ilişkin gerekli düzeltme kayıtları:

#### **Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri**

Yeraltı ve yer üstü düzenleri üretimle ilişkili olduğundan amortismanı üretim maliyetine dahil edilmelidir. Dolayısıyla stok maliyetini ve satışların maliyetini etkilemektedir. Ancak stoklar bölümünde belirtildiği gibi stokların büyük bölümü satılmış olduğundan, genel üretim maliyetlerinden stoklara pay verilmeden doğrudan satışların maliyetlerine yansıtılacaktır.

2007 Yılı:

2007 yılı amortisman gideri KOBİ Standardına göre 10.470,38 lira, işletmenin ayırdığı tutar ise 8.929,61 liradır. 1.540,77 lira daha amortisman gideri kaydedilecektir. 2007 yılındaki birikmiş amortisman tutarı, KOBİ Standardına göre 14.366,22 lira hesaplanmış, işletme kayıtlarında ise 15.156,71 liradır. Birikmiş amortisman tutarında 790,49 TL fazladır. Düzeltme kaydında KOBİ Standardına göre eksik yazılan amortisman gideri ve geçmiş yıllardan kaynaklanan birikmiş amortisman tutarlarındaki fazlalık düzeltilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Birikmiş Amortisman</b>	<b>790,49</b>	
<i>Yer altı ve yer üstü düzenleri</i>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>1.540,77</b>	
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>		<b>2.331,26</b>

2008 Yılı:

2008 yılında KOBİ Standardına göre 13.407,78 lira amortisman gideri hesaplanmıştır. İşletme kayıtlarında ise 8.929,58 liradır. 4.478.2 lira daha gider kaydı yapıldığında, 2008 yılı için birikmiş amortisman tutarı 27.774 lira olacaktır.

31.12.2008		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>4.478,2</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>4.478,2</b>
<i>Yer altı ve yer üstü düzenleri</i>		

2009 Yılı:

2009 yılında KOBİ Standardına göre 13.407,78 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. İşletme kayıtlarında ise 8.929,58 liradır. 4.478.2 lira daha gider kaydı yapıldığında, 2009 yılı için birikmiş amortisman tutarı 33.015,87 lira olacaktır

31.12.2009		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>4.478,2</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>4.478,2</b>
<i>Yer altı ve yer üstü düzenleri</i>		

### **Binalar**

Binalar, idari bina, fabrika binası, soyunma binası, kantar binası, A.Paşa daire ve Antalya daireden oluşmaktadır. Fabrika binası, soyunma binası ve kantar binası üretim faaliyetlerinde, diğerleri ise idari amaçla kullanılmaktadır.

2007 Yılı:

2007 yılında işletme amortisman giderini 21.496,52 TL kaydetmiş; KOBİ Standardına göre ise 172.988,46 TL hesaplanmıştır. Bina amortisman giderine ilişkin 151.491,94 daha gider kaydı yapılacaktır. Bu tutarın 17.703,22 lirası genel yönetim gideri; 133.788,72 lirası dönemin üretim gideridir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Genel Yönetim Gideri</b>	<b>17.703,22</b>	
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>133.788,72</b>	
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>	<b>64.971,77</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>216.463,71</b>
<i>Binalar</i>		

2008 Yılı:

2008 yılında 135.963,69 TL daha amortisman ayrılmalıdır. Bu tutarın 15.656,78 lirası genel yönetim gideri; 120.306,91 lirası dönemin üretim gideridir.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>15.656,78</b>	
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>120.306,91</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>135.963,69</b>
<i>Binalar</i>		

2009 Yılı:

2009 yılında 125.230,36 TL daha amortisman ayrılmalıdır. Bu tutarın 14.206,45 lirası genel yönetim gideri; 111.023,91 lirası dönemin üretim gideridir.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>14.206,45</b>	
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>111.023,91</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>125.230,36</b>
<i>Binalar</i>		



## **Tesis, Makine ve Cihazlar**

2007 Yılı:

İşletme 2007 yılında 249.231,15 TL amortisman gideri ayırmış, KOBİ Standardına göre ise 310.160,73 TL hesaplanmıştır. Düzletme kaydında 60.929,58 TL daha amortisman gideri ayrılacaktır. İşletme kayıtlarındaki birikmiş amortisman tutarı 476.915,52 TL, KOBİ Standardına göre hesaplandığında ise 700.145,81 TL'dir. 223.230,29 TL daha birikmiş amortisman kaydı yapılacaktır ve bu tutarın 60.929,58 TL si dönemin amortisman gideri hesabına kalanı ise geçmiş dönem kârı/zararı hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>60.929,58</b>	
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>	<b>162.300,71</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>223.230,29</b>
<i>Tesis Makine ve Cihazlar</i>		

2008 Yılı:

İşletme 2008 yılında 159.851,99 TL amortisman gideri ayırmış, KOBİ Standardına göre ise 312.946,92 TL hesaplanmıştır. 153.094,93 TL daha amortisman gideri ayrılacaktır.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>153.094,93</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>153.094,93</b>
<i>Tesis Makine ve Cihazlar</i>		

2009 Yılı:

İşletme 2009 yılında 293.402,89 TL amortisman gideri ayırmış, KOBİ Standardına göre ise 352.115,19 TL hesaplanmıştır. Bu doğrultuda 58.712,30 TL daha amortisman gideri ayrılacaktır.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>58.712,30</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>58.712,30</b>
<i>Tesis Makine ve Cihazlar</i>		

### Taşıtlar

2007 Yılı:

2007 yılında işletme amortisman giderini 35.618,76 TL kaydetmiş; KOBİ Standardına göre ise 9.220,92 TL hesaplanmıştır. İşletme kayıtlarındaki birikmiş amortisman tutarı 50.864,54 TL, KOBİ Standardına göre hesaplandığında ise 19.507,29 TL'dir. 2007 yılında fazla yazılan amortisman gideri ve birikmiş amortisman tutarı düzeltilerek aradaki fark geçmiş yıl kâr/zarar hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Birikmiş Amortisman</b>	<b>31.357,25</b>	
<i>Taşıtlar</i>		
<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>26.397,84</b>
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>		<b>4.959,41</b>

2008 Yılı:

2008 yılı amortisman gideri 34.857,15 TL hesaplanmış, işletme kayıtlarındaki tutar ise 29.432,30 TL'dir. Aradaki fark düzeltilecektir.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Genel Yönetim Gideri</b>	<b>5.424,95</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>5.424,95</b>
<i>Taşıtlar</i>		

2009 Yılı:

2009 Yılı amortisman gideri 61.854,12 TL hesaplanmış, kayıtlarda ise 64.233,09 TL'dir. Aradaki fark düzeltilecektir.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Birikmiş Amortisman</b>	<b>2.378,97</b>	
<i>Taşıtlar</i>		
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>		<b>2.378,97</b>

### Demirbaşlar

2007 Yılı:

İşletme 2007 yılında amortisman gideri ayırmamış, KOBİ Standardına göre ise 39.413,95 TL hesaplanmıştır. İşletme kayıtlarındaki birikmiş amortisman tutarı 37.633,84 TL, KOBİ Standardına göre hesaplandığında ise 98.473,58 TL'dir. Düzeltme kaydında 39.423,95 TL amortisman gideri kaydı yapılacak ve birikmiş amortisman tutarı 98.473,58 TL'ye getirilecek aradaki fark geçmiş yıl kâr/zararı hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Genel Yönetim Gideri</b>	<b>39.413,95</b>	
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>	<b>21.425,79</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>60.839,74</b>
<i>Demirbaşlar</i>		

2008 Yılı:

İşletme 2008 yılında 25.812,03 TL amortisman gideri ayırmış, KOBİ Standardına göre ise 40.055,04 TL hesaplanmıştır. 14.243,01 TL daha amortisman gideri ayrılacaktır.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Genel Yönetim Gideri</b>	<b>14.243,01</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>14.243,01</b>
<i>Demirbaşlar</i>		

2009 Yılı:

İşletme 2009 yılında 27.448,03 TL amortisman gideri ayırmış, KOBİ Standardına göre ise 44.979,59 TL hesaplanmıştır. 17.531,56 TL daha amortisman gideri ayrılacaktır.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Genel Yönetim Gideri</b>	<b>17.531,56</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>17.531,56</b>
<i>Demirbaşlar</i>		

#### **Finansal Kiralama Varlıkları**

2007 Yılı:

KOBİ Standardına göre amortisman gideri 72.616,99 TL hesaplanmıştır. İşletme kayıtlarındaki tutar ise 112.179,02 TL'dir. Birikmiş amortisman tutarı ise KOBİ Standardına göre 123.858,77 TL fazla kaydedilmiştir. Düzeltme kaydında aradaki fark geçmiş yıl kâr/zararı hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Birikmiş Amortisman</b>	<b>123.858,77</b>	
<i>Finansal Kiralama</i>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>		<b>39.562,03</b>
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>		<b>84.296,75</b>

2008 Yılı:

KOBİ Standardı ile işletme kayıtları arasındaki 4.346,24 TL'lik fark düzeltilecektir.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>4.346,24</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>4.346,24</b>
<i>Finansal Kiralama</i>		

2009 Yılı

KOBİ Standardı ile işletme kayıtları arasındaki 4.346,24 TL'lik fark düzeltilecektir.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	<b>4.346,24</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>4.346,24</b>
<i>257.07.Finansal Kiralama</i>		

### 5.2.1.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Galvaniz AŞ'nin maddi olmayan duran varlıkları:

- Haklar
- Diğer Maddi Olmayan Duran V.

### Yararlı Ömür

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümlerinde, KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 18-19'da yararlı ömürlerine göre itfaya veya değer düşüklüğüne tabi tutulurlar. Maddi olmayan duran varlığın işletmeye nakit girişi sağlaması beklenen sürede, öngörülebilir bir sınır yoksa sınırsız ömre sahip olarak değerlendirilmektedir. Sınırsız ömre sahip olanlar yıllık olarak veya değer düşüklüğüne dair belirti olması durumunda değer düşüklüğüne tabi tutulurlar. Sınırlı ömre sahip olanlar ise yararlı ömürlerine göre itfaya tabi tutulurlar. VUK' da ise sınırlı ve sınırsız ömürleri dikkate alınmadan itfaya tabi tutulurlar.

Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 19-20'ye göre işletme tarafından, yasal hakların geçerlilik süresinden veya sözleşmeden doğan haklardan fazla olmamak üzere tahmin edilir. Ancak güvenilir bir tahmin yapılamıyorsa 10 yıl olduğu kabul edilir. VUK Md. 315'de faydalı ömrün belirlenmesinde, Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranların dikkate alınacağı belirtilmiştir.

### **Kalıntı (Hurda) Değeri**

İtfaya tabi tutulacak varlığın kalıntı (hurda) değeri KOBİ Standardı Bölüm 18 P.23'e göre varlığın yararlı ömrünün sonunda üçüncü bir şahsın satın alma taahhüdünün bulunması veya aktif bir piyasanın mevcut olması durumunda söz konusudur. Bölüm 18.Paragraf 23'de belirlenen şartların sağlanmaması durumunda sıfır kabul edilir. Vergi kanunlarında da varlıkların kalıntı değerleri dikkate alınmamaktadır.

### **Amortisman Yöntemi**

Yararlı ömrü ve varsa kalıntı (hurda) değeri belirlenen maddi olmayan duran varlığın sistematik olarak itfaya tabi tutulmasında KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 21-22'ye göre işletme tarafından kullanılma şekli esas alınır. Ancak güvenli olarak belirlenemiyorsa doğrusal amortisman yöntemi kullanılır. Ayrıca itfa işlemi, varlığın faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır.

Galvaniz AŞ'nin maddi olmayan duran varlıkları sınırlı ömre sahip oldukları için itfaya tabi tutulacaktır. Varlıkların yararlı ömürleri, yasal haklara ve sözleşme sürelerine göre yeniden belirlenmiştir. İşletmenin maddi olmayan duran varlıklarına kalıntı ömür belirlenmesi için gerekli şartlar sağlanmamıştır. Bu nedenle kalıntı değeri sıfır kabul edilecektir. KOBİ Standardına göre işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının yararlı ömürlerine göre, varlıkların aktife giriş tarihleri esas alınarak hesaplanan amortisman giderleri Tablo 5.27'deki gibidir:

**Tablo 5.27. Maddi Olmayan Duran Varlıkların KOBİ Standardına Göre Hesaplanan Amortisman Giderleri**

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Alım Tarihi	Bilanço Değeri	Yararlı Ömür	Amortisman Giderleri			
				2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı
<b>Haklar</b>		<b>5.667,92</b>		<b>567,90</b>	<b>1.133,58</b>	<b>1.133,58</b>	<b>1.133,58</b>
Web Tasarımı ve Barındırma	14.03.06	1.330,51	5	221,75	266,10	266,10	266,10
Personel Takip Sistemi	25.08.06	4.153,73	5	346,14	830,75	830,75	830,75
Elektronik İmza Kartı	01.01.07	183,68	5	0,00	36,74	36,74	36,74
<b>Diğer Maddi O.D.V.</b>		<b>30.802,79</b>		<b>3.952,75</b>	<b>6.160,56</b>	<b>6.160,56</b>	<b>6.160,56</b>
Tiger Navigator	02.08.06	3.085,87	5	257,16	617,17	617,17	617,17
Logo Tiger Bodro Programı	05.05.06	18.941,92	5	2.525,59	3.788,38	3.788,38	3.788,38
Windows İnternational	26.05.06	2.025,00	5	270,00	405,00	405,00	405,00
Ms.Office 2003	26.05.06	4.162,50	5	555,00	832,50	832,50	832,50
Ms.Office 2003 (Pro2003)	26.05.06	2.587,50	5	345,00	517,50	517,50	517,50

**Tablo 5.28. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri**

Maddi Olmayan Duran Varlık	KOBİ Standardına Göre Amortisman Gideri			İşletmenin Ayırdığı Amortisman Giderleri		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
<b>Haklar</b>	1.133,58	1.133,58	1.133,58	1.827,90	1.827,90	1.827,90
<b>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	6.160,56	6.160,56	6.160,56	10.266,57	10.266,57	10.266,57

**Tablo 5.29. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Birikmiş Amortisman Tutarları**

Maddi Olmayan Duran Varlık	KOBİ Standardına Göre Birikmiş Amortisman Tutarları			İşletmenin Ayırdığı Birikmiş Amortisman Tutarları		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
<b>Haklar</b>	1.701,48	2.835,06	3.968,65	14.270,62	16.098,52	17.926,42
<b>Diğer Maddi Olmayan D.V.</b>	10.113,30	16.273,86	22.434,42	12.094,47	22.361,04	32.627,61

Maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayrılmasına ilişkin gerekli düzeltme kayıtları:

**Haklar**

KOBİ Standardı ile işletme kayıtları arasındaki 694,32 TL'lik amortisman gideri farkı düzeltilenektir. 2007 yılı düzeltmesi yapılırken birikmiş amortisman tutarı KOBİ Standardına göre hesaplanan tutara getirilerek geçmiş yıl amortisman farkı düzeltilenektir.

2007 Yılı:

31.12.2007			
<b>Birikmiş Amortisman</b>		<b>12.569,14</b>	
<i>Haklar</i>			
	<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>		<b>11.874,82</b>
	<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>694,32</b>

2008 Yılı:

31.12.2008		
<b>Birikmiş Amortisman</b> <i>Haklar</i>	<b>694,32</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>694,32</b>

2009 Yılı:

31.12.2009		
<b>Birikmiş Amortisman</b> <i>Haklar</i>	<b>694,32</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>694,32</b>

**Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar:**

KOBİ Standardı ile işletme kayıtları arasındaki 4.106,01 TL'lik amortisman gideri farkı düzeltilenektir. 2007 yılı düzeltmesi yapılırken birikmiş amortisman tutarı KOBİ Standardına göre hesaplanan tutara getirilerek geçmiş yıl amortisman farkı da düzeltilenektir.

2007 Yılı:

31.12.2007		
<b>Birikmiş Amortisman</b> <i>DMODV</i>	<b>1.981,17</b>	
<b>Geçmiş Yıl K/Z</b>	<b>2.124,84</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>4.106,01</b>

2008 Yılı:

31.12.2008		
<b>Birikmiş Amortisman</b> <i>DMODV</i>	<b>4.106,01</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>4.106,01</b>



2009 Yılı:

<b>31.12.2009</b>		
<b>Birikmiş Amortisman</b> <i>DMODV</i>	<b>4.106,01</b>	
<b>Genel Yönetim Gideri</b>		<b>4.106,01</b>

#### 5.2.1.8. Borç Hesapları

Borç hesaplarının her raporlama dönemi sonunda, KOBİ Standardı Bölüm 11.14'e göre etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerleri ile gösterilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu Md.285'de ise; vadesi gelmemiş senede bağlı borçların değerlendirme günündeki değerlerine getirilebileceği belirtilmiştir. 238 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde alacak ve borç senetlerinin reeskontunda, senedin faiz oranı belli değilse, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınacağı ve hesaplamaların iç iskonto yöntemine göre yapılacağı belirtilmiştir.

Galvaniz AŞ de, borç hesaplarından senede bağlı olanların değerlendirme günündeki değerlerine getirilmesine izin verildiği ancak bu işlemde ihtiyari olması nedeniyle reeskont işlemi yapılmamıştır. Bu nedenle KOBİ Standardı gereği borç hesaplarının etkin faiz yöntemiyle hesaplanan iskonto edilmiş maliyet değerleri bulunacaktır.

Ticari Borçların (Satıcılar), borç senetlerinin ve verilen çeklerin ortalama vadesi 90 gündür. Diğer çeşitli borçlar hesabı avukatlık, doktor vb. dışarıdan alınan hizmet borçları olup ortalama vadesi 120 gündür. Kurum ve kuruluşlara borçlar ise kısa vadeli olduğundan ve faiz unsuru içermediğinden bugünkü değerlerine getirilmeyecektir

KOBİ Standardı Bölüm 11'e göre; borç hesaplarının etkin faiz yöntemiyle<sup>112</sup> hesaplanan bugünkü değerleri Tablo 5.30'daki gibidir:

<sup>112</sup> Etkin faiz oranı 2007 yıllık %16,7, 2008 yıllık %16, 2009 yıllık %7,7 olarak kabul edilmiştir.

**Tablo 5.30. Borç Hesaplarının Etkin Faiz Oranı Yöntemiyle Hesaplanan Bugünkü Değerleri**

Borç Hesapları	Tutarı	Ortalama Vade	Vade Tarih	Yıl Sonu Etkin Faiz Tutarı	Etkin Faiz Oranıyla Hesaplanan Bugünkü Değeri
<b>2007</b>					
Satıcılar	573.914,35	90	30.03.2008	22.357,74	551.556,61
Borç Senetleri	859.039,95	90	30.03.2008	33.465,25	825.574,70
Diğer Çeşitli Borçlar	209.524,99	120	30.04.2008	10.811,88	356.306,98
<b>2008</b>					
Satıcılar	3.293.265,52	90	30.03.2009	136.089,83	3.157.175,69
Borç Senetleri	7.373.530,05	90	30.03.2009	304.701,34	7.068.828,71
Diğer Çeşitli Borçlar	14.269,54	120	30.04.2009	780,76	13.488,78
<b>2009</b>					
Satıcılar	2.162.220,68	90	30.03.2010	41.094,25	2.121.126,43
Borç Senetleri	3.356.038,12	90	30.03.2010	63.783,43	3.292.254,69
Diğer Çeşitli Borçlar	8.725,84	120	30.04.2010	220,42	8.505,42

Vadeli alımlarda vade farkı, borç hesapları ile birlikte stok hesaplarını da etkilemektedir. Dönem içinde stok alımı yapıldığında vade farkı stok maliyetini oluşturan unsurlardan biriymiş gibi stok maliyetine eklenebilmektedir. 238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğine göre, işletmelerin finansman sağlamak amacıyla, bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden, dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. İşletmeler söz konusu ödemelerini, doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmını maliyete de dahil edebilmektedirler. KOBİ Standardı Bölüm 13 Paragraf 7'e göre peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark, finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Ticari borçlar ilk madde ve malzeme stok alımıyla ilgili borçlardır. İlk madde ve malzeme stoğu hesabından yarı mamul hesabına aktarılan stokların 2007 yılında %98,10'u, 2008 yılında %95,8'i, 2009 yılında ise %90,38'i tamamlanarak mamul hesabına devredilmiştir. Üretimi tamamlanan mamul stoklarının ise 2007 yılında %99,92'si, 2008 yılında %97,41'i, 2009 yılında ise %95,8'i satılmıştır.

Finansal tabloların sunumunda, benzer kalemlerden oluşan her grup, önemli olduğu takdirde ayrı olarak, nitelikleri ve işlevleri ile farklı olan ancak önemli olmayan kalemlerin ise birlikte sunulması önemlilik ve bir araya toplama kavramının gereğidir (KOBİ Standardı Bölüm 3 P.15-16). Bu nedenle vadeli alımdan dolayı stok hesaplarına yansıtılan faiz giderlerinin, faiz gideri olarak düzeltilmesinde ve borç hesaplarının etkin faiz oranıyla bugünkü değerlerine getirilmesinde, yarı mamul stok ve mamul stok hesapları gözardı edilerek gerekli düzeltmeler ilk madde ve malzeme stok hesapları ile satışların maliyeti hesabında yapılacaktır.

Diğer çeşitli borçlar ise hizmet alımı ile ilgili borçlardan oluşmaktadır.

Borç hesaplarının bugünkü değerleri ve etkin faiz tutarları hesaplanmıştır. Faiz tutarları, borçların vade tarihine kadar, pasif düzenleyici nitelikteki ertelenmiş (gerçekleşmemiş) faiz giderleri hesabına kaydedilecek, vadesi geldiğinde ise faiz gideri hesabına aktarılacaktır. Borç hesaplarının bugünkü değerlerine getirilmesine ilişkin gerekli düzeltme kayıtları:

2007 Yılı:

Ticari borçlar (satıcılar ve borç senetleri) 1.432.954,30 TL'dir. İlk madde ve malzeme stokları 93.618,9 TL'dir. Geriye kalan borçlar ise satışların maliyetine yansıyan alımlarla ilgilidir. Diğer Çeşitli Borçlar hesabı ise 367.118,86 TL'dir. Bu hesapların etkin faiz giderleri Tablo 5.30'da hesaplanmıştır.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Gerçekleşmemiş Faiz Giderleri</b>	<b>66.634,87</b>	
<b>Stoklar</b>		<b>3.647,07</b>
<b>Satışların Maliyeti</b>		<b>52.175,92</b>
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>		<b>10.811,88</b>
<i>Danışmanlık ve Müşavirlik G.</i>		

2008 Yılı:

2008 yılı dönemi içinde vadesi gelmiş olan gerçekleşmemiş faiz giderleri hesabı, faiz giderleri hesabı ile kapatılacaktır.

<b>30.03.2008</b>		
<b>Faiz Gideri</b>	<b>66.634,87</b>	
<b>Gerçekleşmemiş Faiz Giderleri</b>		<b>22.357,74</b>

Ticari borçlar (satıcılar ve borç senetleri) 10.666.795 TL'dir. İlk madde ve malzeme stokları 1.931.663,54 TL'dir. Geriye kalan ticari borçlar ise satışların maliyetine yansıyan alımlarla ilgilidir. Bu hesapların etkin faiz giderleri Tablo 5.30'da hesaplanmıştır.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Gerçekleşmemiş Faiz Giderleri</b>	<b>441.571,93</b>	
<b>Stoklar</b>		<b>79.823,43</b>
<b>Satışların Maliyeti</b>		<b>360.967,74</b>
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>		<b>780,76</b>
<i>Danışmanlık ve Müşavirlik G.</i>		

2009 Yılı:

2009 yılı dönemi içinde vadesi gelmiş olan gerçekleşmemiş faiz giderleri hesabı, faiz giderleri hesabı ile kapatılacaktır.

<b>30.03.2009</b>		
<b>Faiz Gideri</b>	<b>441.571,93</b>	
<b>Gerçekleşmemiş Faiz Giderleri</b>		<b>441.571,93</b>

Ticari borçlar (satıcılar ve borç senetleri) 5.518.258,8 TL'dir. İlk madde ve malzeme stokları 1.319.612,36 TL'dir. Geriye kalan ticari borçlar ise satışların maliyetine yansıyan alımlarla ilgilidir. Bu hesapların etkin faiz giderleri Tablo 5.30'da hesaplanmıştır.

<b>31.12.2009</b>		
<b>Gerçekleşmemiş Faiz Giderleri</b>	<b>105.098,10</b>	
<b>Stoklar</b>		<b>25.079,99</b>
<b>Satışların Maliyeti</b>		<b>79.797,69</b>
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>		<b>220,42</b>
<i>Danışmanlık ve Müşavirlik G.</i>		

### 5.2.1.9. Satışların Maliyeti

KOBİ Standardı Bölüm 13 Paragraf 7’de stokların peşin alım fiyatı ile ödenen fiyatı arasındaki farkın finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. 238 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğine göre ise, vade farkı stok maliyetine eklenebilmektedir.

Galvaniz AŞ vade farkını stok maliyetine eklemiştir. Dönem sonu ilk madde ve malzeme stok hesaplarındaki vade farkı, borç hesapları bugünkü değerlerine getirilirken düzeltilmiştir. Ancak dönem içinde yarı mamul, mamul ve satışların maliyetlerine aktarılan tutarların da faiz giderinden arındırılması gerekmektedir. Ancak ilk madde ve malzeme stoğu hesabından, yarı mamul hesabına aktarılan stokların, 2007 yılında %98,10’u, 2008 yılında %95,8’i, 2009 yılında ise %90,38’i tamamlanarak mamul hesabına devredilmiştir. Üretimi tamamlanan mamul stoklarının ise 2007 yılında %99,92’si, 2008 yılında %97,41’i, 2009 yılında ise %95,8’i satılmıştır. Bu nedenle yarı mamul ve mamul stoklarına aktarılan tutarlar dikkate alınmayacak; dönem içindeki hammadde stok çıkışlarındaki vade farkı, satışların maliyeti hesabından düzeltilecektir.

Dönem içinde satışların maliyeti hesabına aktarılan vadeli hammadde alımından kaynaklanan faiz giderleri, faiz gideri olarak kaydedilecektir. Satışların maliyetleri hesabının düzeltilmesinde, borç hesaplarının bugünkü değerlerine getirilmesinde düzeltilmeyen kısım düzeltilecektir. Borç hesaplarında düzeltilmeyen stok alımlarının etkin faiz tutarları ve etkin faiz oranıyla hesaplanan bugünkü değerleri Tablo 5.31’dedir.

**Tablo 5.31. Satışların Maliyetinin Etkin Faiz Oranı ile Hesaplanan Bugünkü Değerleri**

Satışların Maliyeti	Tutarı	Ortalama Vade	Yıl Sonu Etkin Faiz Tutarı	Etkin Faiz Oranı ile Hesaplanan Bugünkü Değeri
2007 Satışların Maliyeti	12.681.481,78	90,00	494.027,05	12.187.454,73
2008 Satışların Maliyeti	6.531.743,51	90,00	269.915,63	6.261.827,88
2009 Satışların Maliyeti	8.301.301,52	90,00	157.771,01	8.143.530,51

2007 Yılı:

2007 yılında 494.027,05 TL'si faiz gideri satışların maliyeti hesabından düzeltilenektir.

	<b>31.12.2007</b>		
<b>Faiz Gideri</b>		494.027,05	
	<b>Satışların Maliyeti</b>		494.027,05

2008 Yılı:

Satış maliyetlerinin 269.915,63 TL'si faiz gideridir. Bu tutar faiz gideri olarak kaydedilecektir.

	<b>31.12.2008</b>		
<b>Faiz Gideri</b>		269.915,63	
	<b>Satışların Maliyeti</b>		269.915,63

2009 Yılı:

Satış maliyetlerinin 157.771,01 TL'si faiz gideridir. Bu tutar faiz gideri olarak kaydedilecektir.

	<b>31.12.2009</b>		
<b>Faiz Gideri</b>		157.771,01	
	<b>Satışların Maliyeti</b>		157.771,01

#### **5.2.1.10. Banka Kredileri**

Borçlanma maliyetleri KOBİ Standardı Bölüm 25 Paragraf 2'ye göre, oluştukları dönemde gider olarak gelir tablosuna yansıtılır. 238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğine göre "İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri

*gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”*

Galvaniz AŞ Banka kredilerine ait faiz giderlerini krediyi aldığı dönemde, doğrudan finansman gideri olarak kaydetmiştir. Kısa ve uzun vadeli banka kredi hesaplarındaki tutar anapara ve faiz giderlerini içermektedir. Banka kredileri faiz oranlarına göre etkin faiz yöntemiyle bugünkü değerlerine getirilecek ve faiz giderleri ilişkili olduğu dönemlere dağıtılacaktır.

Etkin faiz oranı hesaplanmasında, alacak ve borç hesaplarının bugünkü değerlerine getirilmesinde kullanılan formül esas alınmıştır. Buna göre:

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\text{Vade}}$$

Bugünkü değer ve etkin faiz tutarının hesaplanmasında, tüm banka kredilerine ilişkin tablolara yer verilmeden, hesaplamanın nasıl yapıldığı Tablo 5.32’de gösterilmiştir. Tabloda 2007 yılına ilişkin uzun vadeli kredilerinin etkin faiz tutarları ve kredi ödemelerinin bugünkü değerleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

**Tablo 5.32. Banka Kredilerinde Bugünkü Değer ve Etkin Faiz Oranı Hesaplanması**

Bilanço Tarihi: 31.12.2007				
Faiz Oranı (yıllık): % 7,5				
Ödenecek Tutar	Tarih	Vadeye Kalan Gün	Bugünkü Değer	Etkin Faiz
64.430,97	30.1.2009	396	59.568,77	4.862,20
64.428,41	28.2.2009	425	59.225,12	5.203,29
64.388,40	30.3.2009	455	58.837,55	5.550,85
64.373,49	30.4.2009	486	58.463,72	5.909,77
64.348,51	30.5.2009	516	58.094,68	6.253,83
64.327,54	30.6.2009	547	57.720,13	6.607,41
64.182,92	30.7.2009	577	57.249,05	6.933,87
<b>TOPLAM</b>			<b>409.159,02</b>	<b>41.321,22</b>

Ek-2’de yer alan ödeme planlarına ve kredilerin faiz oranlarına göre, banka kredilerinin hesaplanan bugünkü değerleri ve etkin faiz tutarları Tablo 5.33’deki gibidir:

**Tablo 5.33. Banka Kredilerinin Bugünkü Değerleri ve Etkin Faiz Tutarları**

Bilanço Tarihi	Vade	Tutarı	Bugünkü Değeri	Etkin Faiz Tutarı	Ödeneceği Dönem
31.12.2007	Kısa Vadeli	4.706.759,05	4.475.862,95	230.896,10	2008
31.12.2007	Uzun Vadeli	450.480,24	409.159,02	41.321,22	2009
31.12.2008	Kısa Vadeli	5.223.525,86	4.951.441,94	272.083,92	2009
31.12.2008	Uzun Vadeli	426.560,85	358.724,91	67.835,94	2010
21.12.2009	Kısa Vadeli	4.933.859,30	4.677.415,22	256.444,08	2010
31.12.2009	Uzun Vadeli	122.081,96	110.129,85	11.952,11	2011-2012

İşletme yapmış olduğu muhasebe kayıtlarında, kredilere ilişkin tüm giderleri krediyi kullandığı döneme gider olarak kaydetmiştir. Düzeltme kayıtlarında giderler ilişkili olduğu dönemlere yansıtılacaktır.

2007 Yılı:

31.12.2007		
<b>Kısa V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>	<b>230.896,10</b>	
<b>Uzun V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>	<b>41.321,22</b>	
<b>Faiz Gideri</b>		<b>272.217,32</b>

2008 Yılı:

2007 banka kredilerinden 2008 yılı içinde ödenenlerin gerçekleşmemiş faiz giderleri, faiz gideri hesabı ile kapatılacaktır.

2008		
<b>Faiz Gideri</b>	<b>230.896,10</b>	
<b>Kısa V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>		<b>230.896,10</b>



2008 yılı kayıtlarında kısa vadeli banka kredileri hesabına kaydedilen ancak vadesi 1 yıldan uzun krediler, uzun vadeli banka kredileri hesabına kaydedilecektir.

31.12.2008		
<b>Kısa Vadeli Banka Kredileri</b> <i>A Bank 266.738,73</i> <i>D Bank 24.604,16</i>	<b>291.342,89</b>	
<b>Uzun Vadeli Banka Kredileri</b> <i>A Bank 266.738,73</i> <i>D Bank 24.604,16</i>		<b>291.342,89</b>

2008 yılı kayıtlarında uzun vadeli banka kredileri hesabına kaydedilen ancak vadesi 1 yıldan kısa krediler, kısa vadeli banka kredileri hesabına kaydedilecektir.

31.12.2008		
<b>Uzun Vadeli Banka Kredileri</b> <i>A Bank \$ 1.718.122,21</i> <i>E Bank 291.663,96</i>	<b>2.009.786,17</b>	
<b>Kısa Vadeli Banka Kredileri</b> <i>A Bank \$ 1.718.122,21</i> <i>E Bank 291.663,96</i>		<b>2.009.786,17</b>

2008 yılı banka kredilerinin etkin faiz gideri, 2007 yılı kayıtlarında da yer alan tutar düşülerek hesaplanmıştır. Gerekli düzeltme kaydı:

31.12.2008		
<b>Kısa V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>	<b>272.083,92</b>	
<b>Uzun V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>	<b>67.835,94</b>	
<b>Faiz Gideri</b>		<b>339.919,86</b>

2009 Yılı:

2007 ve 2008 banka kredilerinden 2009 yılı içinde ödenenlerin gerçekleşmemiş faiz giderleri, faiz gideri hesabı ile kapatılacaktır.

<b>2009</b>			
<b>Faiz Gideri</b>		<b>313.405,14</b>	
<b>Kısa V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>			<b>272.083,92</b>
<b>Uzun V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>			<b>41.321,22</b>

2009 yılı kayıtlarında uzun vadeli banka kredileri hesabına kaydedilen ancak vadesi 1 yıldan kısa krediler, kısa vadeli banka kredileri hesabına kaydedilecektir.

<b>31.12.2009</b>			
<b>Uzun Vadeli Banka Kredileri</b>		<b>765.756,85</b>	
<i>A Bank 765.756,85</i>			
<b>Kısa Vadeli Banka Kredileri</b>			<b>765.756,85</b>
<i>A Bank 765.756,85</i>			

2009 yılı banka kredilerinin etkin faiz gideri, 2008 yılı kayıtlarında da yer alan tutar düşülerek hesaplanmıştır. Gerekli düzeltme kaydı:

<b>31.12.2009</b>			
<b>Kısa V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>		<b>256.444,08</b>	
<b>Uzun V.Banka Kredileri Gerçekleşmemiş Faiz Gideri</b>		<b>11.952,11</b>	
<b>Faiz Gideri</b>			<b>268.396,19</b>

#### 5.2.1.11. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, KOBİ Standardı Bölüm 23 Paragraf 17 ve 25'e göre, sözleşmenin sonuncunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumlarda, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak sözleşmenin hasılatı ve sözleşmenin maliyeti, raporlama dönemi sonunda gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Sözleşmenin sonuncunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda; hasılat, telafi edileceği muhtemel olan giderler tutarı kadar muhasebeleştirilir. Sözleşmeye ilişkin maliyetler de gerçekleştiği dönemde gider

olarak kaydedilir. Gelir Vergisi Kanunu md. 42’de ise “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*” TDHP’da geçici kabul yapılana kadar inşaat maliyetleri 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına, hakediş bedelleri ise 350-377 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında gösterilerek işletmenin bilançosunda yer alır. İşin tamamlanmasıyla birlikte bu hesaplar ilgili gelir ve gider hesaplarına aktarılır.

Yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili gerçekleşen/tahmin edilen tamamlanma maliyetlerinden, o yıl gerçekleşen maliyete göre tamamlanma oranı bulunacaktır. Tamamlanma oranına göre taahhüt işinin, o yıllla ilişkili geliri bulunacaktır. Yıllara yaygın işle ilgili maliyet ve gelir, ilgili olduğu dönemin kâr/zarar tablosuna aktarılacaktır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, maliyete dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyetlerin en son tahmin edilen toplam maliyetlere oranlanması sonucu bulunur. Buna göre tamamlanma yüzdesi ve tamamlanma yüzdesi yöntemine göre cari dönem gelirinin hesaplanması formülü aşağıdaki gibidir.<sup>113</sup>

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet}}{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Cari Dönem Geliri} = \text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Sözleşme - Önceki Dönemlerde Bedeli Muhasebeleştirilen Gelir}$$

Galvaniz AŞ’nin yıllara yaygın her bir inşaat ve taahhüt işiyle ilgili tamamlanma yüzdeleri ve tamamlanma yüzdelere göre inşaat hasılatı (geliri) hesaplanacaktır. İşin yapıldığı hesap dönemlerine ilişkin maliyetler ve hasılatlar gelir tablosu hesaplarına kaydedilecektir.

---

<sup>113</sup> Fatih Yılmaz, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, **Yönetim Dergisi**, Yıl:20, Sayı:64, s.8-26, Ekim 2009.

### Özer Demir İnşaat Taahhüt İşi:

2006 yılında başlayıp 2007 yılında tamamlanan işin toplam tamamlanma maliyeti 4.564.038,16 TL'dir. Yıllık fiili maliyetler ve düzenlenen hakediş fatura tutarları aşağıdaki gibidir.

	2006	2007
Yıllık Fiili Maliyet	2.012.357,09	2.551.681,07
Kalan Tamamlanma Maliyeti	2.551.681,07	0,00
Düzenlenen Hakediş Faturaları	3.684.357,55	992.639,60

İşletme işin tamamlandığı 2007 yılına kadar gelir ve gider kaydı yapmamıştır. KOBİ Standardna göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre belirlenen sözleşmenin hasılatı ve sözleşmenin maliyeti ilgili olduğu döneme gelir ve gider olarak yansıtılacaktır.

Toplam Tamamlanma Maliyeti	4.564.038,16	
Toplam Tamamlanma Bedeli	4.676.997,15	
2006 yılı Tamamlanma oranı	0,44	(2.012.357,09 / 4.564.038,16)
2006 Yılı İnşaat Geliri	2.062.162,51	(%44 * 4.676.997,15)
2007 Yılı İnşaat Geliri	2.614.834,64	

İşletmenin 2006 yılında tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, 2.062.162,51 TL inşaat hasılatı hesaplanmıştır. Geriye kalan 2.614.834,64 TL ise 2007 yılı inşaat hasılatıdır. Tamamlanma oranına göre hesaplanan hasılat ve maliyet ilgili olduğu dönemlerde gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır. İşletmenin yapmış olduğu kayıtlarda ise işin tamamlandığı 2007 yılına kadar, taahhüde ilişkin geliri 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında; gideri de 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına kaydetmiştir. İşin bittiği 2007 yılında da bu hesapları gelir ve gider hesaplarına aktarmıştır. Bu kayıtlar düzeltilerek her yıla ilişkin hasılat ve maliyet, ilgili olduğu dönemde gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır. Gerekli düzelme kayıtları:

2007 Yılı:

2006 yılında kaydedilmesi gereken inşaat hasılatı ve inşaat maliyeti 2007 yılına kaydedilmiştir. Bu nedenle 2007 yılında fazla yazılmış olan hasılat ve maliyet kaydı düzeltilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>İnşaat Hasılatı</b> (KÂR/ZARAR HESABI)	<b>2.062.162,51</b>	
<b>İnşaat Maliyeti</b> (KÂR/ZARAR HESABI)		<b>2.012.357,09</b>
<b>Geçmiş Dönem K/Z</b>		<b>49.805,42</b>

### Ülsel İnşaat Taahhüt İşi:

Ülsel İnşaat işi 2006 yılında başlamış ve 2007 yılında bitirilmiştir. Toplam tamamlanma maliyeti 836.099,55 TL'dir. Yıllık fiili maliyetler ve düzenlenen hakediş fatura tutarları aşağıdaki gibidir.

	2006	2007
Yıllık Fiili Maliyet	274.806,10	561.293,45
Kalan Tamamlanma Maliyeti	561.293,45	0,00
Düzenlenen Hakediş Faturaları	483.736,63	526.165,88

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre tamamlanma yüzdeleri ve inşaat hasılatları hesaplanacaktır.

Toplam Tamamlanma Maliyeti	836.099,55
Toplam Tamamlanma Bedeli	1.009.902,51
2006 yılı Tamamlanma oranı	0,33 (274.806,10/836.099,55)
2006 Yılı İnşaat Geliri	331.931,01 (%33*1.009.902,51)
2007 Yılı İnşaat Geliri	677.971,50

İşletme işin tamamlandığı 2007 yılına kadar gelir ve gider kaydı yapmamıştır. KOBİ Standardına göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre belirlenen sözleşmenin hasılatı ve sözleşmenin maliyeti ilgili olduğu döneme gelir ve gider olarak yansıtılacaktır. Gerekli düzeltme kayıtları:

### 2007 Yılı

2006 yılında kaydedilmesi gereken inşaat hasılatı ve inşaat maliyeti 2007 yılına kaydedilmiştir. Bu nedenle 2007 yılında fazla yazılmış olan hasılat ve maliyet kaydı düzeltilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>İnşaat Hasılatı</b> (KÂR/ZARAR HESABI)	<b>331.931,01</b>	
<b>İnşaat Maliyeti</b> (KÂR/ZARAR HESABI)		<b>274.806,10</b>
<b>Geçmiş Dönem K/Z</b>		<b>57.124,91</b>

### Ülser Kara İnşaat Taahhüt İşi:

Ülser Kara İnşaat işi 2007 yılında başlamış ve 2008 yılında bitirilmiştir. Toplam tamamlanma maliyeti 1.601.672,48 TL'dir. Yıllık fiili maliyetler ve düzenlenen hakediş fatura tutarları aşağıdaki gibidir:

	2007	2008
Yıllık Fiili Maliyet	1.110.905,65	490.766,83
Kalan Tamamlanma Maliyeti	490.766,83	0
Düzenlenen Hakediş Faturaları	1.688.777,79	273.980,43

İşletme işin tamamlandığı 2008 yılına kadar gelir ve gider kaydı yapmamıştır. 2007 yılı tamamlanma oranı hesaplanarak, 2007 yılı inşaat hasılatı hesaplanacaktır.

Toplam Tamamlanma Maliyeti	1.601.672,48
Toplam Tamamlanma Bedeli	1.962.758,22
2007 Yılı Tamamlanma oranı	0,69 (1.110.905,65/1.601.672,48)
2007 Yılı İnşaat Geliri	1.361.351,48 (%69*1.962.758,22)
2008 Yılı İnşaat Geliri	601.406,74

### 2007 Yılı:

Bilançoda varlık olarak bekletilen yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabı, gelir tablosuna, "inşaat maliyeti" olarak kaydedilecektir. 2007 yılında işin %69'lık kısmı tamamlanmış ve toplam tamamlanma bedeline göre 1.361.351,48 TL'lik kısmı "inşaat hasılatı" olarak, gelir tablosu hesaplarına kaydedilecektir. İşletme ise 1.688.777,79 TL hakediş faturası düzenlemiş ve bilançoya varlık olarak kaydetmiştir. Tamamlanma oranına göre hesaplanan inşaat hasılatına göre daha fazla düzenlenen hakediş faturası bilançoya "peşin tahsil edilmiş gelirler" olarak kaydedilecektir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )	<b>1.110.905,65</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>1.110.905,65</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )	<b>1.688.777,79</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )		<b>1.361.351,48</b>
<b>Peşin Tahsil Edilmiş İnşaat Geliri</b>		<b>327.426,31</b>

Peşin tahsil edilmiş inşaat geliri hesabı 2008 yılı dönem içi kayıtlarında hakedişin gerçekleşmesiyle kapanacaktır.

2008 Yılı:

2008 yılı işin bittiği yıl olduğu için işletme, 170 inşaat maliyetleri ve 350 hakediş bedelleri hesaplarını gelir ve gider hesaplarına aktarmıştır. 2007 yılının yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin gelir ve giderleri de 2008 yılında görünmektedir. Bu durumda fazla yazılmış gelir ve gider hesapları ile 350 ve 170 hesap bakiyeleri düzeltilmiştir:

<b>31.12.2008</b>		
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )	<b>1.110.905,65</b>	
<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )		<b>1.110.905,65</b>
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )	<b>1.361.351,48</b>	
<b>Peşin Tahsil Edilmiş İnşaat Geliri</b>	<b>327.426,31</b>	
<b>Hakediş Bedelleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>1.688.777,79</b>

#### **Aran İnşaat Taahhüt İşi:**

Aran İnşaat taahhüt işi 2007 yılında başlayıp 2008 yılında tamamlanmıştır. Toplam tamamlanma maliyeti 230.355,22 TL'dir. Yıllık fiili maliyetleri ve düzenlenen hakediş faturaları aşağıdaki gibidir:

	2007	2008
Yıllık fiili maliyet	161.006,58	69.348,64
Kalan tamamlanma maliyeti	69.348,64	0,00
Düzenlenen hakediş faturaları	142.948,94	148.588,01

İşletme işin tamamlandığı 2008 yılına kadar gelir ve gider kaydı yapmamıştır. 2007 yılı tamamlanma oranı hesaplanarak, 2007 yılı inşaat hasılatı hesaplanacaktır.

Tamamlanma Maliyeti	230.355,22	
Tamamlanma Bedeli	291.536,95	
2007 Yılı Tamamlanma oranı	0,70	(161.006,58 / 230.355,22)
2007 Yılı İnşaat Geliri	203.769,50	(0,70*291.536,95)
2008 Yılı İnşaat Geliri	87.767,45	(291.536,95-203.769,50)

2007 Yılı:

Bilançoda varlık olarak bekletilen yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabı, gelir tablosuna, “inşaat maliyeti” olarak kaydedilecektir. 2007 yılında işin %70’lik kısmı tamamlanmış ve toplam tamamlanma bedeline göre 203.769,50 TL’lik kısmı “inşaat hasılatı” olarak, gelir tablosu hesaplarına kaydedilecektir. İşletme ise 142.948,94 TL hakediş faturası düzenlemiş ve bilançoya varlık olarak kaydetmiştir. Hakediş faturası düzenlenmemiş 60.820,56 TL’lik tutar ise bilançoya “faturalanmamış alacak” olarak kaydedilecektir.

31.12.2007		
<b>İnşaat Maliyeti</b> (KÂR/ZARAR HESABI)	<b>161.006,58</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> (BİLANÇO HES.)		<b>161.006,58</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> (BİLANÇO HESABI)	<b>142.948,94</b>	
<b>Devam Eden İnşaat Sözleşmesinden Alacaklar</b> (Faturalanmamış Alacak)	<b>60.820,56</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> (KÂR/ZARAR HES.)		<b>203.769,50</b>



Faturalanmamış Alacak Hesabı 2008 yılında hakediş faturasının düzenlenmesiyle alacak hesabıyla kapatılacaktır.

2008 Yılı:

2008 yılı işin bittiği yıl olduğu için işletme, 170 ve 350 hesaplarını gelir ve gider hesaplarına aktarmıştır. 2007 yılının yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin gelir ve giderleri de 2008 yılında görünmektedir. Ancak 2007 yılında 170 ve 350 hesap bakiyeleri düzeltilmiş olduğundan, firma 350 ve 170 hesap bakiyelerini gelir hesapları ile kapattığında 170 ve 350 hesapları negatif bakiye vermiştir. Bu durumda fazla yazılmış gelir ve gider hesapları ile 350 ve 170 hesap bakiyeleri düzeltilmiştir:

<b>31.12.2008</b>			
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>161.006,58</b>	
	<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )		<b>161.006,58</b>
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )		<b>203.769,50</b>	
	<b>Hakediş Bedelleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>142.948,94</b>
	<b>Devam Eden İnşaat Sözleşmesinden Alacaklar</b> (Faturalanmamış Alacak)		<b>60.820,56</b>

#### **Özer Demir Adana İnşaat Taahhüt İşi:**

2008 yılında başlayıp 2010 yılında tamamlanması planlanan taahhüt sözleşmesinin tahmini tamamlanma maliyeti 10.300.000 TL olarak belirlenmiştir. Yıllık fiili maliyetler ve düzenlenen hakediş faturaları aşağıdaki gibidir:

	<u>2008</u>	<u>2009</u>
Yıllık fiili maliyet	2.079.133,83	5.162.999,88
Kalan tamamlanma maliyeti	8.220.866,17	3.057.866,29
Düzenlenen hakediş faturaları	<u>3.401.990,17</u>	<u>3.214.740,48</u>

İşletme taahhüt işi tamamlanmadığı için gelir ve gider kaydı yapmamıştır. Maliyetleri ve hakedişleri bilanço hesaplarına kaydetmektedir. Tamamlanma oranı yöntemine göre 2008 ve 2009 ile inşaat hasılatları hesaplanacaktır.

Tahmini Tamamlanma	10.300.00
Maliyeti	0
	14.000.00
Tamamlanma Bedeli	0
2008 Yılı Tahmini Tam. Oranı	0,20 (2.079.133,83/10.300.000)
2008 Yılı İnşaat Geliri	2.826.007 (%20*14.000.000)
	(2.079.133,83+5.162.999,88/10.300.000)
2009 Yılı Tahmini Tam. Oranı	0,70 0
2009 Yılı İnşaat Geliri	7.017.670 (%70*14.000.000)- 2.826.007

2008Yılı:

Bilançoda varlık olarak bekletilen yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabı, gelir tablosuna, “inşaat maliyeti” olarak kaydedilecektir. 2008 yılında işin %20’lik kısmı tamamlanmış ve toplam tamamlanma bedeline göre 2.826.007 TL’lik kısmı 2008 yılında “inşaat hasılatı” olarak, gelir tablosu hesaplarına kaydedilecektir. İşletme ise 3.401.990,17 TL hakediş faturası düzenlemiş ve bilançoya varlık olarak kaydetmiştir. 2008 yılı tamamlanma oranına göre hesaplanan inşaat hasılatına göre daha fazla düzenlenen hakediş faturası bilançoya “peşin tahsil edilmiş gelirler” olarak kaydedilecektir.

<b>31.12.2008</b>			
<b>İnşaat Maliyeti</b> (KÂR/ZARAR HESABI)		<b>2.079.133,83</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> (BİLANÇO HES.)			<b>2.079.133,83</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> (BİLANÇO HES.)		<b>3.401.990,17</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> (KÂR/ZARAR HESABI)			<b>2.826.007,00</b>
<b>Peşin Tahsil Edilmiş İnşaat Geliri</b>			<b>575.983,17</b>

2009 Yılı:

Maliyet ve hasılat tamamlanma oranına göre kâr/zarar hesaplarına kaydedilecektir.

31.12.2009		
<b>İnşaat Maliyeti</b> (KÂR/ZARAR HESABI)	<b>5.162.999,88</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> (BİLANÇO HES.)		<b>5.162.999,88</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> (BİLANÇO HES.)	<b>3.214.740,48</b>	
<b>Devam Eden İnşaat Sözleşmesinden Alacaklar (Faturalanmamış Alacak)</b>	<b>3.226.946,35</b>	
<b>Peşin Tahsil Edilmiş İnşaat Geliri</b>	<b>575.983,17</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> (KÂR/ZARAR HESABI)		<b>7.017.670</b>

#### Kimat İnşaat Taahhüt İşi:

2008 yılında başlayıp 2010 yılında tamamlanması planlanan taahhüt sözleşmesinin tahmini tamamlanma maliyeti 10.500.000 TL olarak belirlenmiştir. Yıllık fiili maliyetler ve düzenlenen hakediş faturaları aşağıdaki gibidir. Tamamlanma oranı yöntemine göre 2008 ve 2009 yılı tamamlanma oranı hesaplanarak inşaat hasılatları hesaplanacaktır.

	2008	2009
Yıllık fiili maliyet	3.634.342,31	542.784,89
Kalan tamamlanma maliyeti	6.865.657,69	6.322.872,80
Düzenlenen hakediş faturaları	3.305.608,70	549.907,73

Tahmini Tamamlanma Maliyeti	10.500.000
Tamamlanma Bedeli	15.000.000
2008 Yılı Tahmini T.Oranı	0,35 (3.634.342,31/10.500.000)
2008 Yılı İnşaat Geliri	5.191.917,60 (%35*15.000.000)
2009 Yılı Tahmini T. Oranı	0,40 (3.634.342,31+542.784,89)/10.500.000
2009 Yılı İnşaat Geliri	775.407 (%40*15.000.000)- 5.191.917,6

2008Yılı:

Bilançoda varlık olarak bekletilen yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabı, gelir tablosuna, “inşaat maliyeti” olarak kaydedilecektir. 2008 yılında işin %35’lik kısmı tamamlanmış ve toplam tamamlanma bedeline göre 5.191.917,59 TL’lik kısmı 2008 yılında “inşaat hasılatı” olarak, gelir tablosu hesaplarına kaydedilecektir. İşletme ise 3.305.608,70 TL hakediş faturası düzenlemiş ve bilançoya varlık olarak kaydetmiştir. Hakediş faturası düzenlenmemiş 1.886.308,89 TL’lik tutar ise bilançoya “faturalanmamış alacak” olarak kaydedilecektir.

31.12.2008		
<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )	<b>3.634.342,31</b>	
<b>Yıllara Y. İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>3.634.342,31</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )	<b>3.305.608,70</b>	
<b>Devam Eden İnşaat Sözleşmesinden Alacaklar</b> (Faturalanmamış Alacak)	<b>1.886.308,89</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HESABI</i> )		<b>5.191.917,59</b>

2009 Yılı:

Maliyet ve hasılat tamamlanma oranına göre kâr/zarar hesaplarına kaydedilecektir.

31.12.2009		
<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HES.</i> )	<b>542.784,89</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>542.784,89</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )	<b>549.907,73</b>	
<b>Devam Eden İnşaat Sözleşmesinden Alacaklar</b> (Faturalanmamış Alacak)	<b>225.499,24</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HES.</i> )		<b>775.407</b>

### **Yolsan İnşaat Taahhüt İşi:**

2008 yılında başlayıp 2009 yılında tamamlanan Yolsan İnşaat işinin toplam tamamlanma maliyeti 164.044,05 TL'dir.

	2008	2009
Yıllık fiili maliyet	0,00	164.044,05
Kalan tamamlanma maliyeti	164.044,05	0,00
Düzenlenen hakediş faturaları	173.750,00	570.147,35

2008 yılı tamamlanma oranı hesaplanarak, 2008 yılı inşaat hasılatı hesaplanacaktır. Ancak 2008 yılında işle ilgili herhangi bir maliyet oluşmamıştır. Bu nedenle tamamlanma oranı hesaplanmayacaktır.

Tamamlanma Maliyeti	164.044,05
Tamamlanma Bedeli	743.897,35
2008 yılı Tamamlanma oranı	0,00
2008 Yılı İnşaat Geliri	0,00
2009 yılı Tamamlanma oranı	1,00
2009 Yılı İnşaat Geliri	743.897,35

2008Yılı:

2008 yılında gelir ve gider kaydı yapılmayacaktır. Ancak işletme 173.750 TL hakediş faturası düzenlemiştir. Tamamlanma oranı yöntemine göre inşaat hasılatı oluşmadığından, "peşin tahsil edilmiş inşaat geliri" olarak kaydedilecektir.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Hakediş Bedelleri</b>	<b>173.750</b>	
<b>Peşin Tahsil Edilmiş İnşaat Geliri</b>		<b>173.750</b>

Peşin tahsil edilmiş inşaat geliri hesabı 2009 yılında inşaat hasılatının oluşmasıyla kapatılacaktır.

2009 Yılı:

2009 yılında düzeltme kaydı yapılmayacaktır. Tamamlanma oranı yöntemine göre işin %100'ü 2009 yılında gerçekleşmiştir. İşletme de işle ilgili gelir ve giderleri 2009 yılı hesaplarında göstermiştir.

**Ali Tere İnşaat Taahhüt İşi:**

2009 yılında başlayıp 2010 yılında tamamlanması planlanan işin tahmini tamamlanma maliyeti ve tamamlanma bedeli aşağıda gösterilmiştir. 2009 yılına ilişkin tahmini tamamlanma oranı ve taahhüt işiyle ilgili inşaat hasılatı (geliri) hesaplanacaktır.

	<u>2009</u>
Yıllık fiili maliyet	3.808,77
Kalan tahmini tamamlanma maliyeti	1.746.191,23
Düzenlenen hakediş faturaları	435.092,25
<hr/>	
Tahmini Tamamlanma Maliyeti	1.750.000,00
Tamamlanma Bedeli	2.250.000,00
2009 Yılı Tahmini Tamamlanma oranı	0,002 (3.808,77 /1.750.000)
2009 Yılı İnşaat Geliri	4.896,99 (%0,2*2.250.000)

2009 Yılı:

İşletme iş tamamlanana kadar bilançoda inşaat maliyetleri ve inşaat hakediş bedelleri hesabına kayıt yapmaktadır. Tamamlanma oranı yöntemine göre 2009 yılında maliyet ve hasılat kâr/zarar hesaplarına kaydedilecektir.

<b>31.12.2009</b>		
<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HES.</i> )	<b>3.808,77</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>3.808,77</b>
<b>Hakediş Bedelleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )	<b>435.092,25</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HES.</i> )		<b>4.896,99</b>
<b>Peşin Tahsil Edilmiş İnşaat Geliri</b>		<b>430.195,26</b>

### Kimat Taş İnşaat Taahhüt İşi:

2009 yılında başlayıp 2010 yılında tamamlanması planlanan işin tahmini tamamlanma maliyeti ve tamamlanma bedeli aşağıda gösterilmiştir. 2009 yılına ilişkin tahmini tamamlanma oranı ve taahhüt işiyle ilgili inşaat hasılatı (geliri) hesaplanacaktır.

	2009	
Yıllık fiili maliyet	526.266,11	
Kalan tahmini tamamlanma maliyeti	2.473.733,89	
Düzenlenen hakediş faturaları	0,00	
<hr/>		
Tahmini Tamamlanma Maliyeti	3.000.000	
Tamamlanma Bedeli	3.500.000	
2009 yılı Tahmini Tamamlanma oranı	0,18	(526.266,11/3.000.000
2009 Yılı İnşaat Geliri	613.977	%18*3.500.000

2009 Yılı:

2009 yılında tahmini tamamlanma oranına göre işin %26'lık kısmı tamamlanmıştır. Tamamlanan kısım kadar inşaat maliyeti ve inşaat hasılatı kâr/zarar hesaplarına kaydedilecektir.

<b>31.12.2009</b>		
<b>İnşaat Maliyeti</b> ( <i>KÂR/ZARAR HES.</i> )	<b>526.266</b>	
<b>Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b> ( <i>BİLANÇO HES.</i> )		<b>526.266</b>
<b>Devam Eden İnşaat Sözleşmesinden Alacaklar</b> (Faturalanmamış Alacak)	<b>613.977</b>	
<b>İnşaat Hasılatları</b> ( <i>KÂR/ZARAR HES.</i> )		<b>613.977</b>

### 5.2.1.12. Kıdem Tazminatı

1475 sayılı İş Kanununun<sup>114</sup> halen yürürlükte olan 14. maddesindeki koşulların gerçekleşmesi durumunda çalışanlara kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir. KOBİ Standardı Bölüm 28 Paragraf 18'e göre işten çıkarma tazminatları, aktüeryal değerlendirme yöntemi ile hesaplanarak gider olarak finansal tablolarda yer alırlar. Vergi kanunlarına göre ise, gelecek dönemlere ilişkin muhtemel yükümlülük olarak, kıdem tazminatı karşılığı ayırmak ihtiyaridir. Ayrıldığı durumda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Kıdem tazminatı ödemesi gerçekleştiği zaman ise Gelir Vergisi Kanunu Md.40/3'e göre safi kazancın tespit edilmesinde, gider unsuru olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Kıdem Tazminatı, şirkette en az bir yıl hizmeti bulunan çalışana, emekliye ayrılma, iş ilişkisinin sonlandırılması, askerlik hizmeti gibi kanunda belirtilen nedenlerin gerçekleşmesi durumunda ödenmek zorundadır. Ödenecek tutar her hizmet yılı için bir aylık maaş tutarı kadardır ve bu tutarın tavanı 2007 yılı için 2.063,19 TL, 2008 yılı için 2.173,19 TL, 2009 yılı için 2.365,16<sup>115</sup> TL'dir.

Galvaniz AŞ kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır. İşletmeden alınan veriler doğrultusunda iskonto edilmiş kıdem tazminatları hesaplanacaktır. Aşağıdaki tabloda<sup>116</sup> hesaplama yöntemini göstermek amacıyla 31.12.2009 tarihindeki 5 çalışanın iskonto edilmiş kıdem tazminatları Tablo 5.34'de hesaplanmıştır:

---

<sup>114</sup> 1475 Sayılı İş Kanunu, 22.05.2003 tarihinde kabul edilen 4857 Sayılı İş Kanununun 120. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış; ancak 14. maddenin kaldırılmadığı belirtilmiştir.

<sup>115</sup> Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 3.7.2009 Tarihli Genelge.

<sup>116</sup> Adem Utku Çakıl, "Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler – III", Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Örnek Çalışma", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:236, Aralık 2007, s.18.



**Tablo 5.34. KOBİ Standardına Göre Kıdem Tazminatı Hesabı**

İlk İşe Giriş Tarihi	İşe Giriş Tarihi	Brüt Ücret	Kıdeme Esas Ücret	Şirket Kay. Toplam Yük	Prim Ödenen Gün Sayısı	K E	Emekliliğe Kalan Gün	Emekli Olunacak Yıl	İndirgenmiş Kıdem Tazm. Yük	İskonto	1-İskonto
08.06.1986	13.10.2004	1.706	1.706	9.029	5.977	E	3.023	2011	5.406	0,4	0,6
28.11.1985	13.10.2004	1.011	1.010	5.348	7.333	E	1.668	2010	4.030	0,25	0,75
04.09.2008	04.09.2008	3.011	2.365	3.173	403	E	8.598	2033	738	0,77	0,23
08.06.1986	03.11.2004	1.558	1.558	8.153	4.782	E	4.218	2011	3.986	0,51	0,49
01.08.1999	09.12.2009	1.261	1.261	0	3.171	E	5.829	2024	0	0,63	0,37

Kıdem Tazminatı Hesabı aşağıdaki işlem sırasıyla yapılmıştır:

- Çalışanların brüt maaşları ve tazminat tavanına göre kıdeme esas ücretler belirlenmiştir.
- Çalışanların işletmede işe başladıkları sürelerle göre şirket kayıtlarındaki toplam yükümlülükleri hesaplanmıştır.

Şirket Kayıtlarındaki Toplam Yükümlülük = Kıdeme esas ücret \* Şirkette çalıştıkları süre

- Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtlarındaki toplam prim ödenen gün sayılarına göre emekliliklerine kalan günler ve emekli olacakları tarihler belirlenmiştir.
- Şirket kayıtlarındaki toplam yükümlülük tutarlarının iskonto edilmiş değerleri bulunmuştur.

$$\text{İskonto Oranı} = (1 + \text{Enflasyon Oranı} / 1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Emekliliğe Kalan Gün}}$$

İskonto oranının hesabında kullanılacak enflasyon ve faiz oranında, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve mali tabloları bağımsız denetim firmalarınca denetlenen işletmelerin, kullandığı oranlar esas alınmıştır. 2007 yılı enflasyon oranı %5, faiz oranı %11; 2008 yılı enflasyon oranı %5,4, faiz oranı %12; 2009 yılı enflasyon oranı %4,8, faiz oranı %11,4 olarak alınmıştır.

İşletmenin tüm çalışanları için yıllara göre şirket kayıtlarındaki yükümlülükler ve iskonto edilmiş kıdem tazminatları hesaplanarak Tablo 5.35’de sunulmuştur.

**Tablo 5.35. Yıllara Göre Kıdem Tazminatı Tutarları**

	Şirket Kayıtlarındaki Yükümlülükler	İskonto Edilmiş Kıdem Tazminatları
2007	64.692	24.652
2008	211.470	76.276
2009	318.235	144.220

2007 Yılı:

2007 yılında 24.652 TL kıdem tazminatı hesaplanmıştır. Personel giderlerinin dağılımına göre 17.818 TL'si satışların maliyeti, 6.833 TL'si genel yönetim gideridir.

<b>31.12.2007</b>		
<b>Satışların Maliyeti</b>	<b>17.818</b>	
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>6.834</b>	
<b>Kıdem Tazminatı Karşılığı</b>		<b>24.652</b>

2008 Yılı:

Kıdem tazminatının iskonto edilmiş değeri 2008 yılında 76.276 TL olarak hesaplanmıştır. 2007 yılında 24.652 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olduğundan geriye kalan 51.624 TL için karşılık ayrılacaktır. Bu tutar personel giderlerinin dağılımları dikkate alınarak muhasebeleştirilecektir.

<b>31.12.2008</b>		
<b>Satışların Maliyeti</b>	<b>36.144</b>	
<b>Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>15.480</b>	
<b>Kıdem Tazminatı Karşılığı</b>		<b>51.624</b>

2009 Yılı:

Kıdem tazminatının iskonto edilmiş değeri 2009 yılında 144.220 TL olarak hesaplanmıştır. 2007 ve 2008 yılında toplam 76.276 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olduğundan geriye kalan 67.944 TL için karşılık ayrılacaktır. Bu tutar personel giderlerinin dağılımları dikkate alınarak muhasebeleştirilecektir

31.12.2009		
Satışların Maliyeti	47.564	
Genel Yönetim Giderleri	20.380	
Kıdem Tazminatı Karşılığı		67.944

#### 5.2.1.13. Ertelenmiş Vergi

Vergi kanunlarına göre hazırlanan mali tablolardaki mali kâr ile muhasebe kurallarına göre oluşan ticari kâr arasında fark oluşmaktadır. Bu farklar geçici veya sürekli (kalıcı) farklardır. Geçici farklar, gelecek dönemlerde ortadan kalkacak farklar olup ertelenmiş vergiyi oluşturmaktadır. KOBİ Standardı Bölüm 29'a göre Ertelenmiş Vergi Varlığı ya da Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olarak bilançoda raporlanmaktadır.

#### Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

Bazı giderler, finansal raporlama amacıyla muhasebeleştirildiği tarihten daha sonra vergiden düşülmektedir. Bazı gelirler ise finansal raporlama amacıyla muhasebeleştirildiği tarihten daha önce vergiden düşülmektedir. Bu durum ertelenmiş vergi varlığını oluşturur.

Galvaniz AŞ'de ertelenmiş vergi varlığını oluşturan durumlar:

- Şüpheli Alacak Giderleri,
- Alacakların Bugünkü Değere Getirilmesi,
- Amortisman Düzeltmesi,
- Kıdem Tazminatı Karşılığı.

#### Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)

Bazı gelirler finansal raporlama amacıyla muhasebeleştirildiği tarihten daha sonra vergiden düşülmektedir. Bazı giderler ise finansal raporlama amacıyla

muhasabeleştirildiği tarihten daha önce vergiden düşülmektedir. Bu durum ertelenmiş vergi yükümlülüğünü oluşturur.

Galvaniz AŞ’de ertelenmiş vergi yükümlülüğünü oluşturan durumlar:

- Amortisman ve İtfa Payı Düzeltmesi,
- Borçların Bugünkü Değere Getirilmesi,
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Düzeltmesi.

**Tablo 5.36.a. KOBİ Standardına Göre Ertelenmiş Vergi**

	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yükümlülükleri
Geçmiş Yıl		
MDV. Amortisman Düzeltmesi	49.740	18.009
MODV. Amortisman Düzeltmesi	425	2.375
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	0	21.386
<b>TOPLAM</b>	<b>50.165</b>	<b>41.770</b>
<b>Geçmiş Yıl Ertelenen Vergi Varlığı</b>	<b>8.394</b>	

**Tablo 5.36.b. KOBİ Standardına Göre Ertelenmiş Vergi**

	2007		2008		2009	
	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yüküml.	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yüküml.	Ertelenen Vergi Varlıkları	Ertelenen Vergi Yüküml.
Şüpheli Alacaklar Karşılığı	165.945	0	50.263	0	23.189	0
Alacakların İskontosu	41.324	0	94.962	0	15.400	0
MDV. Amortisman Düzeltmesi	50.675	13.192	63.510	0	42.060	476
MODV. Amortisman Düzeltmesi	0	960	0	960	0	960
Borçların İskontosu	0	67.041	0	140.334	0	69.683
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	0	58.644	0	464.890	0	457.146
Kıdem Tazminatı	4.930	0	10.325	0	13.589	0
<b>TOPLAM</b>	<b>262.875</b>	<b>139.837</b>	<b>219.059</b>	<b>606.183</b>	<b>94.238</b>	<b>528.265</b>

**Tablo 5.36.c. KOBİ Standardına Göre Ertelenmiş Vergi**

	2007	2008	2009
<b>Ertelenen Vergi Varlığı/(Yükümlülüğü)</b>	123.038	(387.124)	(434.027)
<b>Ertelenen Vergi Geliri/(Gideri)</b>	114.644	(510.162)	(46.903)

## 5.2.2. KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tablolar

Galvaniz AŞ'nin KOBİ Standardına göre gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra hazırlanan bilançolar Tablo 5.38'de, gelir tabloları Tablo 5.39'da sunulmuştur:

**Tablo 5.37. Galvaniz AŞ'nin KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Karşılaştırmalı Bilançoları**

	31.12.2008	31.12.2009
<b>VARLIKLAR</b>		
<b>Cari / Dönen Varlıklar</b>	<b>20.222.500</b>	<b>17.424.706</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	204.299	93.570
Ticari Alacaklar	15.611.477	11.075.686
Diğer Alacaklar	980.160	1.287.060
Stoklar	3.225.764	4.722.308
Diğer Dönen Varlıklar	200.800	246.082
<b>Cari Olmayan / Duran Varlıklar</b>	<b>13.382.783</b>	<b>12.644.405</b>
Ticari Alacaklar	0	0
Diğer Alacaklar	2.440.247	1.620.247
Maddi Duran Varlıklar	10.190.209	10.651.480
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.362	10.068
Ertelenmiş Vergi Varlığı	0	0
Diğer Duran Varlıklar	734.966	362.611
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>33.605.283</b>	<b>30.069.111</b>
<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>19.199.220</b>	<b>14.232.399</b>
Finansal Borçlar	6.962.245	6.306.009
Ticari Borçlar	10.226.004	5.413.381
Diğer Borçlar	805.261	1.838.111
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	54.764	0
Borç Karşılıkları	749.733	430.195
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	401.213	244.702
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>1.231.284</b>	<b>803.411</b>
Finansal Borçlar	767.884	224.288
Ticari Borçlar	0	0
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	76.276	144.220
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	387.124	434.903
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>13.174.779</b>	<b>15.033.301</b>
Ödenmiş Sermaye	11.297.664	11.297.664
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	0	229.771
Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	345.008	1.647.344
Net Dönem Kârı/Zararı	1.532.107	1.858.522
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>33.605.283</b>	<b>30.069.111</b>

**Tablo 5.38. Galvaniz AŞ'nin KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Karşılaştırmalı Gelir Tabloları**

	01.01 - 31.12.2008	01.01 - 31.12.2009
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>		
Satış Gelirleri	25.104.817	24.596.957
Satışların Maliyeti (-)	(20.061.842)	(19.310.516)
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar)</b>	<b>5.042.975</b>	<b>5.286.441</b>
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler/(Gider)	0	0
<b>Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>BRÜT KÂR/ZARAR</b>	<b>5.042.975</b>	<b>5.286.441</b>
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(185.075)	(288.753)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(857.413)	(1.439.547)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	1.929	33.753
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(290.567)	(258.750)
<b>FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>	<b>3.711.849</b>	<b>3.333.144</b>
Finansal Gelirler	588.199	599.049
Finansal Giderler (-)	(2.075.606)	(1.883.985)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAAL.VER.ÖN.KAR / ZARAR</b>	<b>2.224.442</b>	<b>2.048.208</b>
<b>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri</b>	<b>(692.335)</b>	<b>(189.686)</b>
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	(182.172)	(142.783)
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	(510.162)	(46.903)
<b>DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>	<b>1.532.107</b>	<b>1.858.522</b>

### 5.2.3. KOBİ Standardına Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tablo Dipnotları

Finansal tablolarda sunulan bilgilere ait açıklamalar, detaylar ve bu tablolarda muhasebeleştirilmek için gerekli nitelikleri taşımayan kalemler finansal tablo dipnotlarında yer almaktadır. Dipnotlarda yer alması gerekli bilgiler ve sunum şeklinin belirlenmesinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı<sup>117</sup>, KOBİ Standardı Eğitim Dokümanı<sup>118</sup> ve IMKB'de<sup>119</sup> işlem gören Tam Set Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapan şirketlerin hazırladıkları raporlar esas alınmıştır.

117 International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, International Accounting Standards Board, July 2009.

118 IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, Module 8 – Notes to the Financial Statements

119 İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, (Çevrimiçi) [www.imkb.gov.tr](http://www.imkb.gov.tr), 09.09.2010.

## **NOT 1 - GENEL BİLGİ**

Galvaniz Anonim Şirketi'nin ("Şirket"), faaliyet konusu, muhtelif oto korkuluk, yaya korkuluk ve köprü korkuluğu imalatı, poligon ve konik direk, muhtelif omega direk imalatı, sıcak daldırma galvaniz, muhtelif enerji nakil hatları, boru direkleri imalatı, galvaniz kaplama ve bunların inşasıdır.

Şirket 2004 tarihinde kurulmuş ve 2006 tarihinde imalata başlamıştır. Ankara Ticaret Odasına kayıtlı şirketin merkezi Kazan / Ankara'dır. Fabrika İrtibat Bürosu ise Mecidiyeköy / İstanbul adresinde bulunmaktadır.

Şirket'in 31 Aralık 2009 ve 2008 tarihleri itibariyle çalışan sayısı sırasıyla 134 ve 136 kişidir.

## **NOT 2 - FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR**

Finansal tablolar Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulunun yayımladığı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Muhasebe Standartlarına" uygun olarak sunulmuştur.

Uygulanan değerlendirme ilkeleri ve muhasebe politikaları, sunumu yapılan tüm dönem bilgileri KOBİ Finansal Raporlama Standardına göre tutarlı bir şekilde uygulanmıştır. Şirket benzer nitelikteki işlemleri, diğer olayları ve durumları tutarlı olarak mali tablolara alır, değerler ve sunar. Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler ve tespit edilen önemli muhasebe hataları geriye dönük olarak uygulanır ve önceki dönem mali tabloları yeniden düzenlenir.

Mali durum ve performans trendlerinin tespitine imkân vermek üzere, Şirket'in finansal tabloları önceki dönemle karşılaştırmalı hazırlanmaktadır. Cari dönem finansal tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görüldüğünde yeniden sınıflandırılmıştır.

### **NOT 3 - MUHASEBE POLİTİKALARI**

#### ***Hasılat***

İşletme hasılatı, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, ödeme indirimleri ile miktar indirimlerini hesaba alır. Tahmini müşteri iadeleri, indirimler ve karşılıklar söz konusu tutardan düşülmektedir.

Malların satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki şartların tamamı yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir:

- Şirket'in malların sahipliği ile ilgili tüm önemli risk ve getirileri alıcıya devretmesi,
- Şirket'in satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi,
- İşleme ilişkili ekonomik faydaların işletmeye akışının olası olması,
- İşleme ilişkin gerçekleşen veya gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

#### ***Borçlanma Maliyetleri***

Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemlerde kâr/zarar tablosuna kaydedilmektedir.

#### ***Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler***

Dönem kârı üzerindeki gelir vergisi yükümlülüğü, cari dönem vergisi ve ertelenen vergideki değişimi içermektedir

Ertelenmiş Vergi, yükümlülük yöntemi kullanılarak, varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarda yer alan kayıtlı değerleri ile vergi değerleri arasındaki geçici



farktan hesaplanır. Ertelemiş vergi hesaplanmasında yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış vergi oranları kullanılmaktadır.

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanırken, indirilebilir geçici farklardan oluşan ertelenmiş vergi varlıkları, gelecekte vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle söz konusu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır. Ertelemiş vergi varlığının kayıtlı değeri, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir. Ertelemiş vergi varlığının kayıtlı değeri, bir kısmının veya tamamının sağlayacağı faydanın elde edilmesine imkân verecek düzeyde mali kâr elde etmenin muhtemel olmadığı ölçüde azaltılır.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri varlıkların gerçekleşeceği veya yükümlülüklerin yerine getirileceği dönemde geçerli olması beklenen ve bilanço tarihi itibarıyla yasallaşmış veya önemli ölçüde yasallaşmış vergi oranları (vergi düzenlemeleri) üzerinden hesaplanır.

### ***Maddi Duran Varlıklar***

Maddi varlıklar, satın alım maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve varsa kalıcı değer kayıpları düşülerek finansal tablolara yansıtılır. Amortisman, arsa ve arazi haricinde, varlıkların tahmini ekonomik ömürleri üzerinden normal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılır.

### ***Amortismanlar:***

Maddi duran varlıklara ilişkin amortismanlar, varlıkların faydalı ömürlerine göre aktife giriş veya montaj tarihleri esas alınarak doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır.

Söz konusu varlıkların tahmin edilen faydalı ömürleri aşağıda belirtilmiştir:

Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri	10 Yıl
Binalar	25-50 Yıl
Makine, Tesis ve Cihazlar	5-20 Yıl
Taşıtlar	4-7 Yıl

Demirbaşlar

3-15 Yıl

Finansal Kiralama ile Alınan Varlıklar

5-10 Yıl

Arsa ve araziler, faydalı ömürlerinin sınırsız kabul edilmesinden dolayı amortismanına tabi tutulmamaktadır.

#### *Elden Çıkarma:*

Maddi duran varlıkların elden çıkartılması sonucu oluşan kâr ve zararlar ilgili gelir ve gider hesaplarına dahil edilirler ve maliyetleri ve birikmiş amortismanları ilgili hesaplardan silinir.

#### ***Maddi Olmayan Duran Varlıklar***

Satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, satın alım maliyet değerinden gösterilirler. Bu varlıklar beklenen faydalı ömürlerine göre doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak amortismanına tabi tutulur.

#### *İtfa Paylar*

Maddi olmayan duran varlık itfa payları gelir tablolarında, ilgili varlıkların iktisap edildikleri tarihten sonra faydalı ömürleri üzerinden doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanması sonucu muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıkların tahmin edilen faydalı ömürleri 5 yıl olarak belirlenmiştir.

#### ***Varlıklarda Değer Düşüklüğü***

Her bir raporlama döneminde, varlığa ilişkin değer kaybı olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, o varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Eğer herhangi bir değer düşüklüğü göstergesi yoksa geri kazanılabilir tutarın tahmini gerekli değildir. Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir ve değer düşüklüğü kâr/zarar tablosunda zarar olarak tanımlanır.

### ***Finansal Kiralama İşlemleri***

Mülkiyete ait risk ve kazanımların önemli bir kısmının kiracıya ait olduğu kiralama işlemleri, finansal kiralama olarak sınıflandırılırken diğer kiralamalar faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Finansal kiralamayla elde edilen varlıklar, kiralama tarihindeki varlığın gerçeğe uygun değeri, ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı kullanılarak aktifleştirilir. Kiralayana karşı olan yükümlülük, bilançoda finansal kiralama yükümlülüğü olarak gösterilir. Finansal kiralama ödemeleri, finansman gideri ve finansal kiralama yükümlüğündeki azalışı sağlayan anapara ödemesi olarak ayrılır ve böylelikle borcun geri kalan anapara bakiyesi üzerinden sabit bir oranda faiz hesaplanmasını sağlar. Finansal giderlerin, Şirket'in genel borçlanma politikası kapsamında finansman giderlerinin aktifleştirilen kısmı haricindeki bölümü kâr/zarar tablosuna kaydedilir.

### ***Stoklar***

Stoklar, maliyet ya da tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından düşük olanı üzerinden ölçülür. Stokların maliyeti ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemine göre hesaplanır.

### ***Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar***

Ticari alacakların finansman maliyeti, ilgili alacağın vadesine uygun etkin faiz oranı dikkate alınarak hesaplanır ve bulunan tutarlar satış gelirlerine gider olarak muhasebeleştirilir. Vadesi gelmiş alacakların tahsil edilemeyeceğine dair somut bir gösterge varsa şüpheli alacak karşılığı ayrılır. Tahsili tamamen mümkün olmayan alacaklar tespit edildikleri durumlarda tamamen silinirler.

### ***Ticari Borçlar***

Ticari borçlar, işletmenin olağan faaliyetleri için tedarikçilerden sağlanan mal ve hizmetlere ilişkin yapılması zorunlu ödemeleri ifade etmektedir. Ticari borçlar etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş maliyet değerleri ile gösterilirler.

### ***Krediler***

Krediler etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden belirtilir.

### ***Etkin Faiz Yöntemi***

Finansal varlığın itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmesi ve ilgili faiz gelirinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince gelecekte tahsil edilecek tahmini nakdi, tam olarak ilgili finansal varlığın net bugünkü değerine indirgeyen orandır.

### ***İnşaat Sözleşmeleri***

Sözleşme gelir ve giderleri, inşaat sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edilebildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kaydedilir. Sözleşme gelirleri, sözleşmenin tamamlanma oranı metoduna göre finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dönem itibarıyla gerçekleşmiş olan toplam sözleşme giderlerinin sözleşmenin toplam tahmini maliyetine oranı sözleşmenin tamamlanma yüzdesini göstermekte olup bu oran sözleşmenin toplam gelirinin cari döneme isabet eden kısmının finansal tablolara yansıtılmasında kullanılmaktadır.

### ***Çalışanlara Sağlanan Faydalar / Kıdem Tazminatları***

Yürürlükteki kanunlara göre, emeklilik dolayısıyla veya istifa ve Türk İş Kanunu'nda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle istihdamı sone eren çalışanlara belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Kıdem tazminatı karşılığı, tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğacak yükümlülük tutarlarının aktüer varsayımlar uyarınca net bugünkü değerine göre indirgenmiş ve finansal tablolara yansıtılmıştır.

### ***Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar***

Şirket yönetimi geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya taahhüde bağlı yükümlülüğün bulunduğu, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olduğu ve söz konusu

yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, finansal tablolarda söz konusu yükümlülük tutarı kadar karşılık ayırmaktadır.

Koşullu borçlar ve varlıklar tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, gerçekleşmesi belli olmayan, gelecekte belli olacak olan yükümlülük ve borçlardır. İşletme koşullu borç için kaynak çıkışının muhtemel olması; koşullu varlık için ekonomik fayda girişinin muhtemel olması durumunda, borcun ve varlığın niteliğine göre dipnotlarda açıklama bulunur.

### ***Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar***

Bilanço tarihinden sonraki olaylar; kâra ilişkin herhangi bir duyuru veya diğer seçilmiş finansal bilgilerin kamuya açıklanmasından sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasındaki tüm olayları kapsar.

Bilanço tarihi itibarıyla söz konusu olayların var olduğuna ilişkin yeni deliller olması veya ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması durumunda ve bu olaylar finansal tabloların düzeltilmesini gerektiriyorsa, Şirket finansal tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzeltmektedir. Söz konusu olaylar finansal tabloların düzeltilmesini gerektirmiyorsa Şirket söz konusu hususları ilgili dipnotlarda açıklamaktadır.

### ***İlişkili Taraflar***

Finansal tablolarda ve bu raporda, Şirket'in ortakları ve Şirket'in ortaklarının şirketleri; ayrıca bu şirketler tarafından kontrol edilen veya onlarla ilgili olan diğer şirketler ve bunların yönetici ve direktörleri ilişkili taraflar olarak kabul edilmişlerdir. Olağan faaliyetler nedeniyle ilişkili taraflarla yapılan işlemler genel olarak piyasa koşullarına uygun fiyatlarla gerçekleşmiştir.

#### NOT 4 - SATIŞLAR VE SATIŞLARIN MALİYETİ

	2009	2008
Yurtiçi Satışlar	21.965.868	23.343.182
Yurtdışı Satışlar	958.691	678.097
	22.924.559	24.021.278
Diğer Gelirler	1.693.819	1.138.393
	24.618.378	25.159.671
Eksi: İndirim ve İadeler	(21.421)	(54.855)
<b>Satış gelirleri - net</b>	<b>24.596.957</b>	<b>25.104.816</b>
Satışların Maliyeti	(19.310.516)	(20.061.842)
<b>Brüt Kâr</b>	<b>5.286.441</b>	<b>5.042.975</b>

#### NOT 5 - DİĞER GELİRLER

	2009	2008
Vade Farkı Gelirleri	1.131	1.833
Kur Farkı Gelirleri	66.700	3.763
Satış Nakliye Gelirleri	0	350
Hizmet Satış Gelirleri	39.013	27.400
Diğer Satış Gelirleri	159.720	131.501
Sac Satışları	599.844	103
Fiyat Farkı	1.373	4.811
Sigorta Hasar Gelirleri	4.510	585
Atık ve Hurda Satış Gelirleri	821.527	968.045
	<b>1.693.819</b>	<b>1.138.393</b>

#### NOT 6 - DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR / GİDERLER

Diğer Faaliyetlerden Gelir/Gider ve Kâr/Zarar	2009	2008
<b>Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar</b>	<b>33.753</b>	<b>1.929</b>
Küsürat Fark Gelirleri	167	63
Sigorta Hasar Gelirleri		1.866
Önceki Dönem Gelir ve Kârları	31.601	
Diğer Gelir ve Kârlar	1.985	
<b>Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)</b>	<b>(258.750)</b>	<b>(290.567)</b>
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(323)	(26.353)
Küsürat Fark Gideri (-)	(323)	(27)
Karşılık Giderleri (-)	(115.943)	(251.313)
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(142.161)	(12.874)
<b>TOPLAM</b>	<b>(224.997)</b>	<b>(288.637)</b>

## NOT 7 - VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Şirket, Türkiye’de geçerli olan kurumlar vergisine tabidir. 2009 yılında uygulanan vergi oranı %20’dir (2008: %20).

Vergiye tabi kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi oranı, ticari kazancın tespitinde gider yazılan vergi matrahından indirilemeyen giderlerin eklenmesi ve yurtiçinde yerleşik şirketlerden alınan temettüleri, vergiye tabi olmayan gelirler ve kullanılan yatırım indirimleri düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

Türkiye’de geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanmakta ve tahakkuk ettirilmektedir. 2009 yılı kurum kazançlarının geçici vergi dönemleri itibariyle vergilendirilmesi aşamasında kurum kazançları üzerinden %20 oranında geçici vergi hesaplanmıştır (2008: %20).

Zararlar, gelecek yıllarda oluşacak vergilendirilebilir kârdan düşülmek üzere, maksimum 5 yıl taşınabilir. Ancak oluşan zararlar geriye dönük olarak, önceki yıllarda oluşan kârlardan düşülemez.

Türkiye’de ödenecek vergiler konusunda vergi otoritesi ile mutabakat sağlamak gibi bir uygulama bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi beyannameleri hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 25’inci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir. Bununla beraber, vergi incelemesine yetkili makamlar beş yıl zarfında muhasebe kayıtlarını inceleyebilir ve hatalı işlem tespit edilirse ödenecek vergi miktarları değişebilir.

	2009	2008
Cari dönem vergi gideri	(142.783)	(182.172)
Ertelenmiş vergi gideri	(46.903)	(510.162)
<b>Toplam vergi gideri</b>	<b>(189.686)</b>	<b>(692.335)</b>

## NOT 8 - TİCARİ VE DİĞER ALACAKLAR

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Kısa Vadeli Alacaklar</b>		
Alacaklar	9.087.222	13.566.046
Alacak Senetleri	2.032.964	2.300.962
Ertelenmiş Finansman Giderleri (-)	(77.002)	(474.809)
Diğer Ticari Alacaklar	32.501	219.278
Şüpheli Ticari Alacaklar	412.401	296.458
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(412.401)	(296.458)
<b>TOPLAM</b>	<b>11.075.686</b>	<b>15.611.477</b>

Ticari alacakların ve alacak senetlerinin ortalama vadesi 75 gündür. 31.12.2009 tarihi itibarıyla yıllık % 7,2 (2008:%16,7) oranı kullanılarak iskonto edilmiştir. Faturalanmamış alacak, inşaat faaliyetiyle ilgili henüz düzenlenmemiş hakediş bedelleridir.

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Kısa Vadeli Diğer Alacaklar</b>		
Verilen Depozito ve Teminatlar	1.004.488	607.909
Diğer Çeşitli Alacaklar	124.530	130.749
Verilen Sipariş Avansları	158.042	241.501
<b>TOPLAM</b>	<b>1.287.060</b>	<b>980.160</b>

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Uzun Vadeli Alacaklar</b>		
Diğer Çeşitli Alacaklar	1.620.247	2.440.247
Diğer Alacak Senetleri	784.581	784.581
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	(784.581)	(784.581)
<b>TOPLAM</b>	<b>1.620.247</b>	<b>2.440.247</b>

## NOT 9 - İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Bir inşaat sözleşmesinin gelirinin güvenilir olarak tahmin edilebileceği durumlarda, gelirler inşaat faaliyetinin bilanço tarihindeki tamamlanma oranına göre kayıt edilir. Tamamlanma oranı, bilanço tarihine kadar oluşan inşaat maliyetinin toplam tahmini maliyete oranlanmasına göre hesaplanır.



Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, finansal tablolara yansıtılan hasılatın faturalanmamış tutarını; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise finansal tablolara yansıtılan hasılatı aşan fatura tutarını gösterir.

<b>31.12.2009</b>						
	Özer Demir Adana	Kimat İnşaat	Yolsan İnşaat	Ali Tere	Kimat Taş	<b>TOPLAM</b>
Devam Eden İnşaatın Dönem Geliri	7.017.670	775.407	743.897	4.897	613.972	<b>9.155.843</b>
Devam Eden İnşaatın Dönem Maliyeti	5.163.000	542.785	164.044	3.809	526.266	<b>6.399.904</b>
Düzenlenen Hakediş Faturaları	3.214.740	549.908	570.147	435.092	0	<b>4.006.417</b>
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	3.226.946	225.499	0	0	613.972	<b>4.176.062</b>
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri				430.195		<b>430.195</b>

<b>31.12.2008</b>						
	Ülser Kara İnşaat	Aran	Özer Demir Adana	Kimat İnşaat	Yolsan İnşaat	<b>TOPLAM</b>
Devam Eden İnşaatın Dönem Geliri	601.407	87.767	2.826.007	5.191.918	0	<b>8.707.099</b>
Devam Eden İnşaatın Dönem Maliyeti	490.767	69.349	2.079.134	3.634.342	0	<b>6.273.592</b>
Düzenlenen Hakediş Faturaları	273.980	148.588	3.401.990	3.305.609	173.750	<b>7.303.917</b>
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	0	0	0	1.886.309	0	<b>1.886.309</b>
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	0	0	575.983		173.750	<b>749.733</b>

#### **NOT 10 – STOKLAR**

	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
İlk Madde ve Malzeme	1.294.532	1.851.840
Yarı Mamuller	1.746.738	911.874
Mamuller	1.681.038	462.049
<b>TOPLAM</b>	<b>4.722.764</b>	<b>3.225.764</b>

## NOT 11 - MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maliyet	Arazi ve Arsalar	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Binalar	Tesis Makine Cihazlar	Taşıtlar	Demirbaşlar	Finansal Kiralama ile Alınan Varlıklar	Toplam
31.12.2008	353.814	134.078	4.715.708	5.821.671	228.198	256.890	560.895	12.071.254
Giriş			400.000	603.985	183.454	13.923		1.201.362
Çıkış					(21.364)	(1.431)		(22.795)
31.12.2009	353.814	134.078	5.115.708	6.425.656	390.289	269.381	560.895	13.249.821
<b>Birikmiş Amortismanlar</b>								
31.12.2008	0	(27.774)	(473.836)	(1.013.093)	(52.526)	(140.701)	(173.116)	(1.881.046)
Giriş	0	(13.408)	(172.322)	(352.115)	(61.854)	(44.980)	(72.617)	(717.295)
Çıkış								
31.12.2009	0	(41.182)	(646.158)	(1.365.208)	(114.380)	(185.680)	(245.733)	(2.598.341)
31.12.2009								
TOPLAM	353.814	92.896	4.469.550	5.060.448	275.909	83.701	315.162	10.651.480

Maddi duran varlıklar için herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir. Maddi duran varlıklar amortisman giderlerinden, yeraltı ve yerüstü düzenleri, bina amortisman giderinin 152.774 TL'si, tesis makine cihazlar, finansal kiralama ile alınan varlıklar üretim maliyeti ile; bina amortisman giderinin 19.549 TL'si, taşıtlar ve demirbaşlar genel yönetim giderleri içerisinde muhasebeleştirilmiştir.

## NOT 12 - MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maliyet	Haklar	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Toplam
31.12.2008		5.668	30.803
Giriş			
Çıkış			
31.12.2009		5.668	30.803
<b>Birikmiş Amortismanlar</b>			
31.12.2008		(2.835)	(16.274)
Giriş		(1.134)	(6.161)
Çıkış			(7.294)
31.12.2009		(3.969)	(26.403)
31.12.2009 TOPLAM		1.699	8.368

Maddi olmayan duran varlıklar için herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir. Maddi olmayan duran varlıklar itfa payları genel yönetim giderleri içerisinde muhasebeleştirilmiştir.

### **NOT 13 -ERTELENEN VERGİ**

Şirket vergiye esas yasal mali tabloları ile KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardına göre hazırlanmış mali tabloları arasındaki farklılıklardan kaynaklanan geçici zamanlama farkları için ertelenmiş vergi aktifi ve pasifini muhasebelemektedir. Söz konusu farklılıklar genellikle bazı gelir ve gider kalemlerinin vergiye esas tutarları ile KOBİ Standardına göre hazırlanan mali tablolarda farklı dönemlerde yer almasından kaynaklanmakta olup aşağıda açıklanmaktadır.

Zamanlama farklılıkları, muhasebe ve vergi amaçlı kaydedilen gelir ve giderlerin yıllar arasında meydana gelen farklarından kaynaklanmaktadır. Zamanlama farklılıkları, maddi varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, kıdem tazminatı karşılığı, ticari alacak ve borçların bugünkü değere getirilmesi ile kıdem tazminatı karşılığı tutarları üzerinden hesaplanmaktadır.

	<b>Toplam Geçici Farklar</b>		<b>Ertelenen Vergi Varlıkları / (Yükümlülükleri)</b>	
	2009	2008	2009	2008
Şüpheli Alacaklar Karşılığı	115.943	251.313	23.189	50.263
Alacakları İskontosu	77.002	474.809	15.400	94.962
Maddi Duran Varlıklar	207.920	317.551	41.584	63.510
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	(4.800)	(4.800)	(960)	(960)
Borçların İskontosu	(348.414)	(701.668)	(69.683)	(140.334)
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	(2.285.730)	(2.324.448)	(457.146)	(464.890)
Kıdem Tazminatı	67.944	51.624	13.589	10.325
<b>TOPLAM</b>	<b>(2.170.136)</b>	<b>(1.935.620)</b>	<b>(434.027)</b>	<b>(387.124)</b>

## NOT 14 - BANKA VE FİNANS KURUMLARINA BORÇLAR

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Kısa Vadeli Banka Kredileri</b>		
Kredi Kartı Borçları	23.639,47	1.5963,22
Ticari Krediler	1.714.033,09	1.994.839,60
Taksitlendirilmiş Krediler	5.006.775,25	5.674.006,10
Ertelenmiş Finansman Gideri (-)	-256.444,08	-272.083,92
<b>TOPLAM</b>	<b>6.488.003,73</b>	<b>7.412.725,00</b>

Ticari krediler kısa süreli nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanılan kredilerdir.

Taksitlendirilmiş kredilerin faiz oranları yıllık:

- TL kredilerde %9-17 (2008: %13-17),
- USD kredilerde % 6,5 (2008: %8,7).

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Uzun Vadeli Banka Kredileri</b>		
Banka Kredileri	122.081,96	426.560,85
Ertelenmiş Finansman Gideri (-)	-11.952,11	-67.835,94
<b>TOPLAM</b>	<b>110.129,85</b>	<b>358.724,91</b>

Faiz oranları yıllık:

- TL kredilerde %9-17 (2008: %13-17),
- USD kredilerde % 6,5 (2008: %8,7).

## NOT 15 - TİCARİ VE DİĞER BORÇLAR

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Kısa Vadeli Ticari Borçlar</b>		
Ticari Borçlar	2.162.221	3.293.266
Borç Senetleri	3.356.038	7.373.530
Ertelenmiş Finansman Gideri (-)	(104.878)	(440.791)
<b>TOPLAM</b>	<b>5.413.381</b>	<b>10.226.004</b>

Ticari borçların ve borç senetlerinin ortalama vadesi 90 gündür. 31.12.2009 tarihi itibarıyla yıllık % 7,7 (2008:%17) oranı kullanılarak iskonto edilmiştir.

	31.12.2009	31.12.2008
<b>Kısa Vadeli Borçlar</b>		
Alınan Depozito ve Teminatlar	42.035	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	208.595	142.966
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	64.967	50.710
Vadesi Geçmiş, Ertelen. veya Tak. Vergi ve Diğ. Yük.	1.363.521	575.043
Personele Borçlar	127.396	
Diğer Çeşitli Borçlar	31.598	36.541
<b>TOPLAM</b>	<b>1.838.111</b>	<b>805.261</b>

## NOT 16 - KARŞILIKLAR, KOŞULLU VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

### *Koşullu varlık ve yükümlülükler:*

31 Aralık 2009 ve 2008 tarihleri itibariyle verilen teminatlar aşağıdaki gibidir:

	2009	2008
Verilen Teminat Mektupları	1.000.000	633.191
Teminata Verilen Senetler	578.290	378.290
Teminata Verilen Çekler	100.000	0
	<b>1.678.290</b>	<b>1.011.481</b>

31 Aralık 2009 ve 2008 tarihleri itibariyle alınan teminatlar aşağıdaki gibidir:

	2009	2008
Teminat Alınan Çekler	769.348	796.348
Teminat Alınan Senetler	670.500	470.500
	<b>1.439.848</b>	<b>1.266.848</b>

## NOT 17 - ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

	31.12.2009	31.12.2008
Kıdem Tazminatı Karşılığı	144.220	76.276

Türkiye'deki mevcut iş kanunu gereğince koşulların gerçekleşmesi durumunda çalışanlara kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir. Kıdem Tazminatı, şirkette en az bir yıl hizmeti bulunan çalışana, emekliye ayrılma, iş ilişkisinin sonlandırılması, askerlik hizmeti gibi kanunda belirtilen nedenlerin gerçekleşmesi durumunda

ödenmek zorundadır. Ödenecek tutar her hizmet yılı için bir aylık maaş tutarı kadardır. 31 Aralık 2009 tarihi itibariyle ödenecek kıdem tazminatı, aylık 2.365,16TL (31 Aralık 2008: 2.173,19 TL) tavanına tabidir.

Kıdem tazminatı karşılığı, çalışanların emekliliği halinde ödenmesi gerekecek muhtemel yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanarak ayrılır. Buna bağlı olarak, 31 Aralık 2009 ve 2008 tarihleri itibariyle yükümlülüğü hesaplamak için kullanılan aktüer varsayımları aşağıdaki gibidir:

	31.12.2009	31.12.2008
İskonto Oranı	%11,4	%12
Enflasyon Oranı	%4,8	%5,4

#### NOT 18 - FİNANSAL KİRALAMA

	31.12.2009	31.12.2008
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	445,44	445,44
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	-445,44	-445,44

#### NOT 19 - FAALİYET KİRALAMASI

Yoktur. ( 31.12.2008: Yoktur. )

#### NOT 20 - SERMAYE PAYLARI

31 Aralık 2009 ve 2008 tarihleri itibariyle, Şirket'in hisselerini elinde bulunduran hissedarlar ve hisse oranları aşağıdaki gibidir.

Ad-Soyad Unvan	31.12.2009		31.12.2008	
	Pay Oranı (%)	Pay Tutarı (YTL)	Pay Oranı (%)	Pay Tutarı (YTL)
A	49	5.620.300,00	49	5.620.300,00
B	48	5.505.600,00	48	5.505.600,00
C	1	114.700,00	1	114.700,00
D	1	114.700,00	1	114.700,00
E	1	114.700,00	1	114.700,00
<b>Toplam sermaye</b>	<b>100</b>	<b>11.470.000,00</b>	<b>100</b>	<b>11.470.000,00</b>
Ödenmemiş Sermaye (-)		(172.336,23)		(172.336,23)
<b>Toplam ödenmiş sermaye</b>	<b>100</b>	<b>11.297.663,77</b>	<b>100</b>	<b>11.297.663,77</b>

## NOT 21 - NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

Nakit ve nakit benzeri kalemler, nakit para, vadesiz mevduat ve satın alım tarihinden itibaren hemen nakde çevrilebilecek olan ve önemli tutarda değer değişikliği riskini taşımayan yüksek likiditeye sahip diğer kısa vadeli yatırımlardır.

	31.12.2009	31.12.2008
Kasa	15.670,74	11.460,58
-Türk Lirası	15.670,74	11.460,58
Banka	77.899,61	192.838,26
- Vadesiz TL Mevduat	77.895,98	136.976,57
- Vadesiz TL Mevduat	3,63	55.861,69
<b>TOPLAM</b>	<b>93.570,35</b>	<b>204.298,84</b>

2008 yılında bankalar vadesiz USD mevduatı 55.861,69 TL (Miktar: 36.707,64 \$, TL Kuru: 1,5218 TL); 2009 yılında 3,63 TL (Miktar: 2,45 TL Kuru: 1,4816 TL).

## NOT 22 - BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Bilanço tarihinden sonraki olay bulunmamaktadır.

## NOT 23 - İLİŞKİLİ TARAFLAR

Yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst yöneticilere cari ara dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı 41.266,96 TL (31 Aralık 2008: 0 TL), dönem sonundaki avans ve borcun bakiyesi 5.662,07 TL'dir.

## NOT 24 - FİNANSAL TABLOLARIN ONAYI

Finansal tabloların onaylanarak kesinleştiği tarih 31.03.2010.

## SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı, KOBİ'lerin finansal raporlamalarında uygulama birliği sağlayacak, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun bilgiler sunulmasını sağlayabilecektir.

KOBİ Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre daha basit uygulayabilme imkânı sunan, ancak temelde aynı ilkelere sahip olan, uygulama rahatlığı sağlayabilecek standarttır.

Uluslararası ticaretin gelişmesi, uluslararası yatırım ve finansman olanaklarının artması, uluslararası muhasebeyi ve muhasebede ortak dil kullanımını daha önemli hale getirmiştir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler de uluslararası ekonomilerde ve Türkiye ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Türkiye'deki işletmelerin yaklaşık %99'u KOBİ'lerden oluşmakta, istihdamın ise %82'sini oluşturmaktadır. Avrupa Birliği'nde de işletmelerin yaklaşık %99'unu, istihdamın %67'sini, katma değerinin %60'ını KOBİ'ler oluşturmaktadır.

Ülkemizdeki muhasebe sistemi Vergi Usul Kanunu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılında uygulanmaya başlayan Tekdüzen Hesap Planından oluşan Maliye Bakanlığı düzenlemeleri, Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı standartlardan oluşmaktadır. TMSK'nın yayımladığı standartlar IASB'nin yayımladığı UMS ve UFRS'lerin çevirisi olup, bu standartları, Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi işletmeler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na tabi olanlar, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri uygulamak zorundadırlar.

Ülkemizde KOBİ'ler finansal tablolarını, vergi amaçlı olarak hazırlamaktadır. Vergi Kanunları ile muhasebe standartları arasındaki amaç farklılıkları göz önüne alındığında finansal raporlar gerçeğe uygun bilgi vermek amacıyla



hazırlanamamaktadır. Uluslararası standartlar gerçeğe uygun, anlaşılabilir bilgi üretme amacı taşıırken, vergi kanunlarının amacı vergisel kazançtır.

Tek düzen hesap planı ise mevcut standartlar karşısında yetersiz duruma gelmiş, meslek uzmanları dışındaki muhasebe kullanıcıları için anlaşılması güç bir hâl almıştır. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının daha rahat anlayabileceği raporlama sistemine ihtiyaç vardır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun KOBİ Finansal Raporlama Standardını yayımlaması ve Yeni Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesiyle hem muhasebe standartlarını uygulama hem de Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetim zorunluluğu gelecektir.

Çalışmanın amacı, KOBİ Finansal Raporlama Standardının, KOBİ'lerin mevcut muhasebe sistemine getireceği değişikliklerin finansal tablolarda nasıl raporlanacağını ve finansal tablolar üzerindeki etkilerini ortaya koymaktır.

Bu amaçla mevcut muhasebe uygulamaları ve KOBİ Standardı incelenerek, temel farklılıkların neler olabileceği belirlenmiştir. Belirlenen farklılıklar sonucunda Türkiye'de faaliyet gösteren Galvaniz AŞ incelenerek, faaliyetleri, finansal tabloları, finansal tablolarda yer alan hesapların detayları ve diğer bilgileri doğrultusunda vak'a çalışması geliştirilmiştir.

Vak'a analizinde sınıflandırma sunum ve değerlemeye ilişkin düzeltmeler yapılmıştır. Analiz kapsamında düzeltilen başlıca değerlemeye ilişkin başlıklar; alacaklar, satışlar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, borç hesapları, satışların maliyeti, banka kredileri, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, kıdem tazminatı ve ertelenmiş vergidir.

Sınıflandırmaya ilişkin yapılan düzeltmeler, vadesi gelmemiş çeklerin nakit hesap grubundan alacak ve borç hesaplarına kaydedilmesi, finansal kiralama ile alınan

varlıkların niteliğine göre maddi duran varlık olarak kaydedilmesi, olağandışı hesap grubunda yer alan hesapların olağan hesaplara kaydedilmesidir.

Düzeltilen hesaplardan değerlendirme ile ilgili olan farklar, işletmenin dönem kârını etkilemektedir. Farkların bir kısmı geçici farklar olup, gelecek dönemlerde ortadan kalkması beklenmektedir. Geçici farklar, tahsil edilemeyecek alacaklara karşılık ayrılması, alacakların iskonto edilmiş değerleri ile gösterilmesi, varlıklarda amortisman giderinin hesaplanmasında varlığın ekonomik ömrünün ve kısıt amortisman uygulanmasının esas alınması, gelecekte çalışanlara ödenme ihtimali olan kıdem tazminatı, borç hesaplarının iskonto edilmiş bugünkü değerleri ile gösterilmesi, yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinde ise sözleşmeye ilişkin maliyet ve gelirin, tamamlanma oranı yöntemine göre ilişkili olduğu döneme yansıtılmasından kaynaklanmaktadır. Dönem içindeki vadeli satışlardan dolayı yüksek görünen satışlar tutarı ile vadeli alımlardan kaynaklı yüksek görünen stok tutarları ve satılan mamul maliyetleri etkin faiz oranı ile iskonto edilerek bugünkü değerlerine getirilmiştir.

Değerlemeler ve düzeltmeler yapıldıktan sonra KOBİ Finansal Raporlama Standardına uygun olarak hazırlanan mali tablolar ve mali tablo açıklamaları (dipnotları), finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında gerçeğe daha uygun ve daha fazla finansal bilgi sunmaktadır.

Finansal tablo açıklamalarında şirket hakkında genel bilgiler, faaliyet konusu, finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar, muhasebe politikaları, finansal tabloda yer alan hesaplara ilişkin detaylar ve finansal tabloda yer almayan koşullu varlık ve yükümlülükler açıklanmıştır.

Düzeltilen başlıca konular Galvaniz AŞ'nin uygulamasıyla ilgilidir. Bunlar dışında şirketin uygulamaları kapsamında olmayan başka farklılıklar da bulunmaktadır.

Galvaniz AŞ kayıtlarında gerekli düzeltmelerden sonra KOBİ Standardına göre yeni mizanlar hazırlanmıştır. Hazırlanan mizanlardan yararlanarak karşılaştırmalı bilanço ve gelir tabloları ile açıklamalar yapılmıştır.

Düzeltilmeler yapılırken Galvaniz AŞ'den mevcut mali tablolarında yer almayan bilgiler öğrenilmiş ve işletmenin gerçek durumunu daha iyi anlatan, standartlarla karşılaştırılabilir olanağı bulunan, aynı zamanda uluslararası faaliyetlerinde kullanabileceği finansal raporları hazırlanmıştır.

Finansal raporlar hazırlanırken mevcut hesap planında yer almayan bazı hesaplar kullanılmış, daha önce raporlanmayan bazı bilgiler raporlanmıştır. KOBİ Standardına göre hazırlanan rapor sonuçları ile işletmenin hazırladığı rapor arasında farklılıklar meydana gelmiştir. Ancak mali tablo hazırlamaktaki amaç gerçeğe uygun, anlaşılabilir raporlar hazırlamak olduğuna göre KOBİ Standardı ilkelerine göre hazırlanan raporlar gerçeğe daha uygun ve anlaşılabilirdir.

KOBİ Standardının ülkemizde uygulanmaya başlanmasının, Türk Muhasebe Sistemi açısından önemli bir gelişme olacağı düşünülmektedir. Çünkü vergi amaçlı muhasebeden bilgi amaçlı muhasebeye geçiş sağlanmış olacaktır. Yapılacak düzenlemeler ile vergisel kazancın hesaplanabilmesi için vergi beyannamesi ile vergi matrahının hesaplanması yeterli olacaktır.

Ancak KOBİ Standardının niteliği ne olursa olsun denetimi yapılmadıktan sonra ekonomiye sunulan bilgilerin niteliği değişmeyecektir. Muhasebe bilimi ekonomiye veri sağlamaktadır. Bu nedenle muhasebe verilerinin ekonomi biliminin yararlanacağı şekilde gerçeğe uygun ve tarafsız olarak sunulması gerekmektedir. Ancak kayıt dışı ekonominin varlığı, gerçeğe uygun bilgi sunumunu engellemektedir.

Yeni Ticaret Kanunu ile Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetim yapılacak olması, standardın etkin kullanımını sağlayacaktır. Denetimin yapılması ile mali bilgileri denetlenmiş işletmelere vergi incelemesi yapmak, vergi denetimindeki

etkinliği de artıracak, daha fazla işletmenin beyan ettiği verginin incelenmesine olanak sağlayacaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarında öngörölmemiş olmasına rağmen Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Hesap Planı çalışmasının, ölkemizdeki muhasebe uygulamalarını kolaylaştıracadı düşünölmektedir. Meslek odalarının vermekte olduğu eğitim faaliyetleri ve yayımlanan yol gösterici eğitim dokümanları bu sürecin sorunsuz atlatılacadı göstermektedir. Yapılan yasal düzenlemeler ve güncel gelişmeler de KOBİ Finansal Raporlama Standardının kararlılıkla uygulanacadı göstermektedir.

## KAYNAKÇA

- Altuğ, Osman: **Kayıtdışı Ekonomi**, Türkmen Kitabevi, 2.bs., İstanbul, 1999.
- Ashbaugh, Hollis, Morton Pincus: “Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings,” **Journal of Accounting Research**, Vol.39, No.3, December 2001, pp.417-433.
- Aslan, Nurdan, Sinan Aslan, Nuray Terzi: **Muhasebe-Ekonomi İlişkisi**, İstanbul, Beta Yayım, 2008.
- Aysan, Mustafa: “Ekonomi ve Muhasebe” **Radikal Gazetesi**, 30.07.2008.
- Aysan, Mustafa: “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü,” **7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2005.
- Aysan, A. Mustafa: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum: Türkiye Örneği,” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:40, 2008, s.44-53.
- Bilginoğlu, Fahir: “Türk Muhasebe Hukuku’nun Kavramsal Çerçevesi,” **Sosyal Bilimler Dergisi**, II (2-3), 1996.
- Bilginoğlu, Fahir: “Uluslararası Muhasebe,” **İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi**, C:22, Sayı:1, Nisan 1993.
- Bové, José Maria: **SME Financial Reporting**, **Wold Bank**, 2006.
- Christensen, Hans B., Edward Lee, Martin Walker: “Cross-Sectional Variation in the Economic Consequences of International Accounting Harmonization: The case of Mandptory IFRS Adoption in the UK,” **The Internentional Journal of Accounting**, 42, 2007, pp.341-379.
- Crain, W. Mark: **The Impact of Regulatory Costs on Small Firms**, The United States Small Business Administration, 2005.
- Çakıl, Adem Utku: “Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler – III, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Örnek Çalışma,” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:236, Aralık 2007.

- Daske, Holger, Gebhardt, Günther: “International Financial Reporting Standards and Experts’ Perceptions of Disclosure Quality,” **Abacus**, Vol.42, No. ¾, 2006, pp.461-498.
- Dumontier, Pascal, Bernard Raffournier: “Why Firms Comply Voluntarily with IAS: an Empirical Analysis with Swiss Data,” **Journal of International Financial Management and Accounting**, 9:3, 1998, pp.216-245.
- Dural, Ali: “Genel Olarak Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın İşletmelere Getirdiği Yenilikler,” TTK Tasarısı ve Basel II’nin Muhasebeye Etkileri, **MODAV 7. Çalıştayı**, Mart 2008.
- Epstein, Barry Jay: “Wrong-Headed Reaction to Information Overload Threaten Sound Decision-Making,” **The CPA Journal**, Mart 2007.
- Erdamar, Cengiz, Feryal Orhon Basık: **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul, Dönence Basım ve Yayın, 2003.
- Erkuş, Hakan, Kadir Karagöz: “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini,” **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, s.126-140.
- Goodwin, John, Karman Ahmed, Richard Heaney: “The Effects of International Financial Reporting Standards on the Accounts and Accounting Quality of Australian Firms: A Retrospective Study,” **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, Volume 4, Issue 2, December 2008, pp.89-119.
- İlgin, Yılmaz: “Kayıt Dışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri ve Türkiye’de Durum” , (Çevrimiçi)  
<http://ekutup.dpt.gov.tr/planlama/42nciyil/ilginy/kayitdis.pdf>, 07.01.2011 s.145-155,
- Kepenek, Yakup, Nurhan Yentürk: **Türkiye Ekonomisi**, 12. bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, 2001.
- Kim, Jeong-Bon, Judy S.L. Tsui, Cheong H. Yi: “The Voluntary Adoption of International Accounting Standards and Loan Contracting Around the World,” **The 2007 Annual Conference of CAAA**, Halifax, Canada.
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk: “UFRS ve Basel II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri,” **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s.21-32.

- Sanlı, Nail: Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsallaşma, Açılış Konuşması, **6. Türkiye Muhasebe Forumu**, Gaziantep, 6 Mayıs 2011.
- Pacter, Paul: “IFRS for SMEs,” **The Future of UK & Irish GAAP**, Consultative Committee of Accountancy Bodies, Ireland, 09.11.2009., (Çevrimiçi)  
[http://www.charteredaccountants.ie/Global/RTP/CCABI\\_A\\_SB\\_Future%20of%20UK%20and%20Irish%20GAAP%20event\\_9%20December%202009.pdf](http://www.charteredaccountants.ie/Global/RTP/CCABI_A_SB_Future%20of%20UK%20and%20Irish%20GAAP%20event_9%20December%202009.pdf), 12.03.2010.
- Sarılı, Mustafa Ali: “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler,” **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, s.32-50.
- Schmiemann, Manfred: **Enterprises By Size Class - Overview of SMEs in The EU, Statistici in Focus**, Eurostat, 2008.
- Schneider, Friedrich: “Size and Measurement of The Informal Economy in 110 Countries Around the World”, 2002.
- Selvi, Yakup, Fatih Yılmaz, Kerem Sarıoğlu: “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması,” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, 2007, s.25-42.
- Tokay, Hüseyin, Ali Deran, Rafet Aktaş: “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Fethiye**, Nisan 2005.
- Ülgen, Sinan, Ulaş Öztürk: “Kayıtdışı Ekonomi: Türkiye Serüveni” **Deloitte CEO Serisi**, (Çevrimiçi)  
[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr\\_ceo\\_kayitdisi\\_ekonomi\\_0702007.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf), 31.01.2011
- Üstündağ, Saim: “Global Muhasebe Standartlarına Doğru,” **Activeline Gazetesi**, Ocak-Şubat 2003, (Çevrimiçi), [www.activegroup.biz/activeline](http://www.activegroup.biz/activeline), 25 Şubat 2006.
- Yüksel, Ayhan: “Basel II’nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri”, **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**, Araştırma Raporları: 2005 / 4.

Yılmaz, Fatih: “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi,” **Yönetim Dergisi**, Yıl:20, Sayı:64, s.8-26, Ekim 2009.

**“10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı (Basel-II)”**, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, (Çevrimiçi)  
[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/125010\\_Soruda\\_Basel-II.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/125010_Soruda_Basel-II.pdf), 08.10.2008.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Basın Açıklaması, BDDK, (Çevrimiçi)  
[http://www.bddk.org.tr/turkce/Duyurular/Basin\\_Aciklamalari/497725\\_06\\_08.pdf](http://www.bddk.org.tr/turkce/Duyurular/Basin_Aciklamalari/497725_06_08.pdf), 06.10.2008.

“Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete, Sayı: 26333, 01.11.2006.

“Basel II’nin Uygulanmasına İlişkin Göz Önünde Tutulması Gereken Hususlar”, Basel Bankacılık Denetim Komitesi, (Çevrimiçi)  
[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/1240basel\\_uygulama.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/1240basel_uygulama.pdf), 17.10.2008.

"Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname", KHK/635, Resmi Gazete, Sayı:27958, 08.06.2011.

**“DTÖ Anlaşmalarının Temel Yapısı”**, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, (Çevrimiçi)  
<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=1225&icerikID=1335&dil=TR>, 10.02.2011.

**“Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)”**, Devlet Planlama Teşkilatı, (Çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan9.pdf>, 20.02.2010.

“2009 Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2010.

“Gateway to the European Union”, (Çevrimiçi)  
[http://europa.eu/pol/singl/index\\_en.htm](http://europa.eu/pol/singl/index_en.htm), 21.02.2011.

**“Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı 2002”**, Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara 2004.

**“Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri”**, Haber Bülteni, Sayı:7, 11 Ocak 2011, Türkiye İstatistik Kurumu, (Çevrimiçi)  
[www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10701](http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10701), 01.08.2011.



“**Globalization, Growth and Poverty**”, The World Bank Policy Research Report 23591, World Bank and Oxford University Press, January 2002.

“Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Kanun Hükmünde Kararname”, KHK/640, Resmi Gazete, Sayı:27958, 08.06.2011.

“Hanehalkı İşgücü Araştırması 2008 Ocak Dönemi Sonuçları (Aralık 2007, Ocak, Şubat 2008)”, Haber Bülteni, Sayı: 66, Türkiye İstatistik Kurumu, Nisan 2008.

“History of the Basel Committee and its Membership, Bank for International Settlements”, (Çevrimiçi),  
<http://www.bis.org/bcbs/history.htm>, 18.10.2008.

IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, Module 8 – Notes to the Financial Statements, IASCF, 2010.

“IFRS for SMEs Fact Sheet”, International Accounting Standards Board, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org>, 08.08.2009.

“International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities”, International Accounting Standards Board, 2009.

International Trade Statistics 2009, (Çevrimiçi)  
[http://www.wto.org/english/res\\_e/statis\\_e/its2011\\_e/its11\\_appendix\\_e.htm](http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/its2011_e/its11_appendix_e.htm),  
05.06.2009.

“**Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 87, Ankara, 2009.

“KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ”, Sıra No:208, Resmi Gazete, Sayı:27746, 1.11.2010.

“**KOBİ Kredileri İzleme Raporu (1999-2005)**”, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2007.

KOBİ TFRS Bilgi Notu, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/>, 10.02.2011.

“Kurumlar Vergisi Kanunu”, Sıra No:5520, Resmi Gazete, Sayı:26205, 21.06.2006.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik (2005/9617), Resmi Gazete, Sayı: 25997, 18.11.2005.

“**Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara, 2000.

**“Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri”**, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ankara 2002.

Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 3.7.2009 Tarihli Genelge.

**OECD SME and Entrepreneurship Outlook 2005**, OECD 2005.

“1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, Resmi Gazete, Mükerrer Sayı: 21447, 26.12.1992.

**“Sektör Bilançoları Değerlendirmesi (2004-2006)”**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Aralık 2007.

“Seri I, No: 1 Sayılı TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğin 1 Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Seri: 1, No:2)”, Resmi Gazete, Sayı:27819, 18.01.2001.

**“Sermaye Ölçümü ve Sermaye Standartlarının Uluslararası Düzeyde Uyumlaştırılması Gözden Geçirilmiş Düzenleme (Yeni Sermaye Uzlaşısı-Kapsamlı Versiyon)”**, International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards, (Türkçe Çeviri), BDDK, Yayın No; YK/ K 02-06, Ankara 2007.

Sermaye Piyasası Kurulu Seri:XI No:29 Sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ”, Resmi Gazete, Sayı:26842, 09.04.2008.

“Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete, Sayı: 26852, 14.07.2007.

Small and Medium Enterprise Agency Japanese Page, (Çevrimiçi)  
[http://www.chusho.meti.go.jp/sme\\_english/outline/07/01.html](http://www.chusho.meti.go.jp/sme_english/outline/07/01.html), 12.04.2008.

Small and Medium Enterprise Agency Japanese Page, (Çevrimiçi)  
[http://www.chusho.meti.go.jp/sme\\_english/outline/02/01.html](http://www.chusho.meti.go.jp/sme_english/outline/02/01.html), 12.04.2008.

**South East Europe Region – Enterprise Policy Performance Assessment, South East Europe Compact for Reform, Investment, Integrity and Growth**, Organisation for Economic Co-Operation and Development and European Bank for Reconstruction and Development, 2003.

**Statistics of U.S. Businesses: Firm Size Data**, Office of Advocacy, U.S. Small Business Administration, (Çevrimiçi)  
[http://www.sba.gov/advo/research/us\\_05ss.pdf](http://www.sba.gov/advo/research/us_05ss.pdf), 14.04.2008.

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, (Çevrimiçi)  
<http://www.dtm.gov.tr>, 12.01.2011.

**The Activities of the European Union for Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs) SME Envoy Report**, Commission Staff Working Paper, Commission of The European Communities, Brussels, 2005.

The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947), (Çevrimiçi)  
<http://www.wto.org>, 10.02.2011.

**The New SME Definition**, User Guide and Model Declaration, European Commission, 2005.

“Türk Ticaret Kanunu”, Sıra No:6102, Resmi Gazete, Sayı: 27846, 14.02.2011.

“Türk Ticaret Kanunu”, Sıra No:6762, Resmi Gazete, Sayı: 9353, 09.07.1956.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/324), Sayı:B.02.0.KKG/196-279/3739, 27.09.2007.

**“Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Kronolojisi”**, T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, (Çevrimiçi)  
<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=112&l=1>, 12.02.2011.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Meclis Haber, (Çevrimiçi)  
[http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber\\_portal.liste?kat=&pTarih=&kelime=ticaret&sira=5](http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber_portal.liste?kat=&pTarih=&kelime=ticaret&sira=5), 2.12.2008.

Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr>, 06.06.2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 30.05.2011 Tarihli Duyuru, (Çevrimiçi)  
[http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/duyuru\\_1.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/duyuru_1.pdf), 03.09.2011.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Aylık Bülteni, Haziran 2011, (Çevrimiçi)  
[http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK\\_bulten\\_haziran.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK_bulten_haziran.pdf), 15.07.2011

**“Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu”**, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 2005.

“TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: 1, No:1)”, Resmi Gazete, Sayı:27746, 1.11.2010.

Use of IFRSs by Jursidiction, (Çevrimiçi)  
<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>, 29.11.2008.

Vergi Denetim Kadroları (2 Şubat 2011), (Çevrimiçi)  
<http://www.gib.gov.tr>, 22.02.2011.

“Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 646 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname”, Resmi Gazete, Sayı:27990, 10.07.2011

“Vergi Usul Kanunu”, Sayı:213, Resmi Gazete, Sayı:10703 – 10705, 10.01.1961.

“Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, Sıra No:238, Resmi Gazete, Sayı: 22218, 02.03.1995.

“Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, Sıra No:319, Resmi Gazete, Sayı: 25155, 01.07.2003.

“Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, Sıra No:334, Resmi Gazete, Sayı: 25453, 05.05.2004.

“**World Economic Outlook**”, IMF, Washington D.C., IMP Press, 2002.

Yıllara Göre Dış Ticaret, Türkiye İstatistik Kurumu, (Çevrimiçi)  
www.tuik.gov.tr, 30.03.2011.

## EKLER

### Ek-1: Galvaniz AŞ'nin Vergi Usul Kanununa Göre Hazırlanan Mizanları

#### Galvaniz AŞ'nin 31.12.2007 Tarihli Mizanı

HESAP ADI	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA HESABI	4.220.034,08	4.187.268,60	32.765,48	
ALINAN ÇEKLER	23.674.260,24	21.721.331,37	1.952.928,87	
BANKALAR	71.719.222,68	71.535.909,96	183.312,72	
VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	11.682.324,83	12.450.530,84		768.206,01
ALICILAR	33.844.527,78	29.964.188,48	3.880.339,30	
ALACAK SENETLERİ	1.501.614,32	1.067.614,32	434.000,00	
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	202.642,52		202.642,52	
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	779.740,85	617.310,05	162.430,80	
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	3.975.870,34	2.690.834,56	1.285.035,78	
İLK MADDE VE MALZEME	14.114.436,08	14.020.817,18	93.618,90	
YARI MAMÜLLER - ÜRETİM	15.800.441,09	15.500.261,20	300.179,89	
MAMÜLLER	15.615.271,30	15.602.621,70	12.649,60	
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.095.492,99	330.307,16	765.185,83	
YILLARA Y. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	3.284.269,32	2.012.357,09	1.271.912,23	
DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	592.431,89	580.809,79	11.622,10	
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	210.535,65	111.187,11	99.348,54	
İŞ AVANSLARI	270.783,92	181.628,63	89.155,29	
ARAZİ VE ARSALAR	353.813,56		353.813,56	
YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	134.077,82		134.077,82	
BİNALAR	4.835.708,18		4.835.708,18	
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5.777.033,09		5.777.033,09	
TAŞITLAR	138.331,60		138.331,60	
DEMİRBAŞLAR	244.585,96		244.585,96	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	0,00	665.621,22		665.621,22
HAKLAR	5.667,92		5.667,92	
FİNANSAL KİRALAMA MALİYETİ	560.895,09		560.895,09	
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	30.802,79		30.802,79	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	0,00	250.723,13		250.723,13
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	466.026,46		466.026,46	
BANKA KREDİLERİ	14.398.102,31	20.021.692,62		5.623.590,31
SATICILAR	23.893.480,53	24.467.394,88		573.914,35
BORÇ SENETLERİ (KISA VADELİ Y.K.)	4.031.058,97	4.121.892,91		90.833,94
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	2.436.974,96	2.804.093,82		367.118,86
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)	1.400.737,11	1.535.375,62		134.638,51
YILLARA Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BED.	4.676.997,15	6.508.723,88		1.831.726,73
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	303.415,03	315.563,71		12.148,68
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	264.664,89	289.190,48		24.525,59
VADESİ GEÇMİŞ, ERTELEN. VEYA TAKS. VER.	610.776,14	976.246,01		365.469,87
BANKA KREDİLERİ	1.275.443,06	1.766.206,77		490.763,71
FİNANSAL KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		229.352,43		229.352,43
ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ.MAL.	23.997,43		23.997,43	
SERMAYE	28.500.000,00	59.500.000,00		31.000.000,00
ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	37.604.672,46	17.902.336,23	19.702.336,23	

GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		327.072,61		327.072,61
DÖNEM NET KARI		185.236,90		185.236,90
YURTIÇİ SATIŞLAR		18.380.956,39		18.380.956,39
YURTDIŞI SATIŞLAR		161.690,92		161.690,92
DİĞER GELİRLER		1.966.295,72		1.966.295,72
SATIŞTAN İADELER (-)	19.552,88		19.552,88	
SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	8.961.483,65		8.961.483,65	
DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	9.514.737,87		9.514.737,87	
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	180.952,48		180.952,48	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	810.218,51		810.218,51	
FAİZ GELİRLERİ		1,16		1,16
KAMBİYO KARLARI		190.327,10		190.327,10
FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR		11.803,33		11.803,33
KAMBİYO ZARARLARI (-)	57.396,63		57.396,63	
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	1.049.294,21		1.049.294,21	
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		818,25		818,25
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	7.310,73		7.310,73	
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	1.484,78		1.484,78	

### Galvaniz AŞ'nin 31.12.2008 Tarihli Mizanı

HESAP ADI	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA HESABI	4.063.889,33	4.052.428,75	11.460,58	
ALINAN ÇEKLER	32.647.985,06	30.781.022,59	1.866.962,47	
BANKALAR	58.601.576,48	58.408.738,22	192.838,26	
ALICILAR	44.050.169,23	32.370.432,13	11.679.737,10	
ALACAK SENETLERİ	477.979,00	43.979,00	434.000,00	
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	703.302,60	95.393,38	607.909,22	
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	933.192,61	417.456,70	515.735,91	
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	5.912.841,25	5.782.091,87	130.749,38	
İLK MADDE VE MALZEME	17.292.157,98	15.360.494,44	1.931.663,54	
YARI MAMÜLLER - ÜRETİM	18.524.058,75	17.612.184,52	911.874,23	
MAMÜLLER	17.840.392,52	17.378.343,32	462.049,20	
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	948.689,22	707.187,89	241.501,33	
YILLARA Y. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	6.985.388,37	1.271.912,23	5.713.476,14	
GELİR TAHAKKUKLARI	74.131,79	19.439,29	54.692,50	
İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	3.682.731,27	3.682.731,27		
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	339.130,87	192.995,16	146.135,71	
İŞ AVANSLARI	619.260,56	603.579,49	15.681,07	
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	3.224.827,58		3.224.827,58	
ARAZİ VE ARSALAR	353.813,56		353.813,56	
YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	134.077,82		134.077,82	
BİNALAR	4.835.708,18	120.000,00	4.715.708,18	
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5.821.670,93		5.821.670,93	
TAŞITLAR	270.970,77	42.772,28	228.198,49	
DEMİRBAŞLAR	256.890,12		256.890,12	
BİRİKMİŞ AMOTİSMANLAR (-)	71.978,62	998.317,18	0,00	926.338,56
HAKLAR	5.667,92		5.667,92	
FİNANSAL KİRALAMA MALİYETİ	560.895,09		560.895,09	
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	30.802,79		30.802,79	

BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		331.088,35		331.088,35
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	1.275.738,96	540.773,11	734.965,85	
BANKA KREDİLERİ	17.712.555,90	23.228.441,30		5.515.885,40
SATICILAR	25.364.629,05	28.657.894,57		3.293.265,52
BORÇ SENETLERİ (KISA VADELİ Y.K.)	1.263.727,81	8.637.257,86		7.373.530,05
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	3.934.972,48	3.972.294,46		37.321,98
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)	1.481.719,64	1.882.932,93		401.213,29
YILLARA Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BED.	2.254.295,17	9.135.644,04		6.881.348,87
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	429.671,03	584.698,96		155.027,93
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	408.444,21	459.154,52		50.710,31
VADESİ GEÇMİŞ,ERTELEN,VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ	1.357.135,90	1.932.179,21		575.043,31
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM.KARŞILIKLARI	65.586,39	247.758,72		182.172,33
DÖN.KARININ PEŞ.ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜM. (-)	163.216,00	35.807,23	127.408,77	
BANKA KREDİLERİ	41.283,45	2.636.767,82		2.595.484,37
FİNANSAL KİR.İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	228.896,99	229.352,43		455,44
ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	23.997,43	23.541,99	455,44	
SERMAYE	39.146.000,00	50.616.000,00		11.470.000,00
ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	22.427.706,23	22.255.370,00	172.336,23	
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		924.221,26		924.221,26
DÖNEM NET KARI	182.140,55	753.218,99		571.078,44
YURTIÇİ SATIŞLAR		17.413.139,13		17.413.139,13
YURTDİŞİ SATIŞLAR		678.096,51		678.096,51
DİĞER GELİRLER		1.138.393,11		1.138.393,11
SATIŞTAN İADELER (-)	54.854,74		54.854,74	
SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	11.408.325,35		11.408.325,35	
SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	4.090.163,59		4.090.163,59	
DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	434.302,05		434.302,05	
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	185.075,36		185.075,36	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	812.189,33		812.189,33	
KAMBİYO KARLARI		540.247,15		540.247,15
KAMBİYO ZARARLARI (-)	996.800,80		996.800,80	
DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	26.352,46		26.352,46	
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	1.057.900,70		1.057.900,70	
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		1.929,19		1.929,19
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	12.873,69		12.873,69	
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	27,43		27,43	

**Galvaniz AŞ'nin 31.12.2009 Tarihli Mizanı**

HESAP ADI	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA HESABI	4.708.728,59	4.693.057,85	15.670,74	
ALINAN ÇEKLER	27.366.069,59	25.344.405,25	2.021.664,34	
BANKALAR	85.564.252,97	85.486.353,36	77.899,61	
ALICILAR	37.583.073,12	34.428.577,47	3.154.495,65	
ALACAK SENETLERİ	548.210,80	536.910,80	11.300,00	
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	1.095.487,73	91.000,00	1.004.487,73	
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	753.118,65	308.216,37	444.902,28	
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	4.564.275,93	4.439.745,78	124.530,15	
İLK MADDE VE MALZEME	15.751.223,86	14.431.611,50	1.319.612,36	
YARI MAMÜLLER - ÜRETİM	18.155.524,64	16.408.786,64	1.746.738,00	
MAMÜLLER	16.870.835,84	16.189.798,34	681.037,50	
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	492.384,15	334.341,73	158.042,42	
YILLARA Y. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	18.834.581,81	5.885.246,02	12.949.335,79	
İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	2.939.290,26	2.939.290,26	0,00	
DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	297.393,46		297.393,46	
İŞ AVANSLARI	562.744,35	550.666,85	12.077,50	
PERSONEL AVANSLARI	91.868,12	80.600,12	11.268,00	
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	5.675.079,98	3.270.252,40	2.404.827,58	
ARAZİ VE ARSALAR	353.813,56		353.813,56	
YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	134.077,82		134.077,82	
BİNALAR	5.115.708,18		5.115.708,18	
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	6.425.655,86		6.425.655,86	
TAŞITLAR	411.652,81	21.363,50	390.289,31	
DEMİRBAŞLAR	270.812,78	1.431,30	269.381,48	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	3.707,25	1.371.150,84		1.367.443,59
HAKLAR	5.667,92		5.667,92	
FİNANSAL KİRALAMA MALİYETİ	560.895,09		560.895,09	
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	30.802,79		30.802,79	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		411.453,57		411.453,57
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	1.415.056,86	1.319.360,69	95.696,17	
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	266.914,35		266.914,35	
BANKA KREDİLERİ	20.928.377,29	26.792.909,62		5.864.532,33
SATICILAR	27.609.623,49	29.771.844,17		2.162.220,68
BORÇ SENETLERİ (KISA VADELİ Y.K.)	2.467.283,04	5.823.321,16		3.356.038,12
ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	0,00	42.034,97		42.034,97
PERSONELE BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	1.372.716,57	1.500.112,61		127.396,04
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	7.387.105,33	7.418.923,39		31.818,06
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)	1.922.121,83	2.166.824,31		244.702,48
YILLARA Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BED.	743.897,35	11.651.236,68		10.907.339,33
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	831.179,62	1.039.774,14		208.594,52
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	680.396,91	745.363,83		64.966,92
VADESİ GEÇMİŞ, ERTELEN. VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ	2.534.572,06	3.898.092,93		1.363.520,87
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	170.110,10	312.892,98		142.782,88
DÖN. KARININ PEŞ. ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜM. (-)	246.067,13	103.284,25	142.782,88	
BANKA KREDİLERİ	36.354,52	1.038.351,96		1.001.997,44
FİNANSAL KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		455,44		455,44



ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	455,44		455,44	0,00
SERMAYE		11.470.000,00	0,00	11.470.000,00
ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	172.336,23	0,00	172.336,23	
ÖZEL FONLAR		229.771,20		229.771,20
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		1.277.590,73		1.277.590,73
DÖNEM NET KARI	522.829,49	647.930,51		125.101,02
YURTIÇİ SATIŞLAR		13.748.724,71		13.748.724,71
YURTDIŞI SATIŞLAR		957.306,53		957.306,53
DİĞER GELİRLER		1.693.818,95		1.693.818,95
SATIŞTAN İADELER (-)	21.420,72		21.420,72	
SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	11.028.269,68		11.028.269,68	
SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	848.064,51		848.064,51	
DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	1.209.766,06		1.209.766,06	
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	288.753,08		288.753,08	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	1.394.829,09		1.394.829,09	
FAİZ GELİRLERİ		3.513,35		3.513,35
KAMBİYO KARLARI		474.796,73		474.796,73
KAMBİYO ZARARLARI (-)	651.803,02		651.803,02	
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	1.058.316,18		1.058.316,18	
ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI		31.601,45		31.601,45
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		2.151,48		2.151,48
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	142.161,13		142.161,13	

## Ek-2: Banka Kredileri Ödeme Planları

2007		2008		2009	
<b>KISA VADELİ KREDİLER</b>					
<b>A BANK Faiz Oranı: %14(Yıllık)</b>		<b>A BANK Faiz Oranı: %15(Yıllık)</b>		<b>A BANK Faiz Oranı: %15(Yıllık)</b>	
30/1/2008	390.528,87	30/1/2009	332.043,95	30/1/2009	173.988,54
28/2/2008	344.332,25	28/2/2009	325.247,60	28/2/2009	492.614,90
30/3/2008	310.741,93	30/3/2009	293.850,70	30/3/2009	518.194,33
30/4/2008	303.297,00	30/4/2009	353.316,99	30/4/2009	689.701,40
30/5/2008	319.632,00	30/5/2009	308.070,17	30/5/2009	739.162,83
30/6/2008	293.852,85	30/6/2009	300.674,70	30/6/2009	611.601,73
30/7/2008	293.601,90	30/7/2009	266.001,48	30/7/2009	557.844,88
30/8/2008	281.892,25	30/8/2009	209.379,19	30/8/2009	323.750,36
30/9/2008	298.971,37	30/9/2009	155.784,95		<b>4.106.858,97</b>
30/10/2008	179.346,88	30/10/2009	165.930,46	<b>D BANK Faiz Oranı: %13(Yıllık)</b>	
30/11/2008	94.134,95	30/11/2009	96.826,70		
30/12/2008	69.970,52	30/12/2009	150.962,45	30/1/2010	5.000,20
	<b>3.180.302,77</b>	28/2/2010	66.824,15	28/2/2010	5.000,20
<b>C BANK Faiz Oranı: %16(Yıllık)</b>		30/3/2010	66.713,50	30/3/2010	5.000,20
		30/4/2010	66.625,50	30/4/2010	5.000,20
30/1/2008	61.226,53	30/5/2010	66.575,58		<b>20.000,80</b>
28/2/2008	73.846,44		<b>3.224.828,07</b>		
30/3/2008	53.833,99	<b>C BANK Faiz Oranı: %15(Yıllık)</b>			
30/4/2008	33.821,38				
30/5/2008	19.900,07	30/1/2009	41.904,82		
30/6/2008	14.515,53	28/2/2009	41.904,82		
30/7/2008	14.515,54	30/3/2009	41.904,82		
30/8/2008	14.515,53	30/4/2009	41.904,44		
30/9/2008	14.515,53	30/5/2009	14.218,97		
30/10/2008	14.515,43		<b>181.837,87</b>		
	<b>315.205,97</b>	<b>D BANK Faiz Oranı: %13(Yıllık)</b>			
<b>A BANK USD Faiz Oranı: %7,5(Yıllık)</b>				30/1/2009	6.151,04
		30/1/2008	171.266,14	28/2/2009	6.151,04
28/2/2008	171.200,24	30/3/2009	6.151,04		
30/3/2008	171.115,60	30/4/2009	6.151,04		
30/4/2008	82.998,34	30/5/2009	6.151,04		
30/5/2008	84.760,64	30/6/2009	6.151,04		
30/6/2008	64.621,75	30/7/2009	6.151,04		
30/7/2008	84.709,11	30/8/2009	6.151,04		
30/8/2008	74.635,55	30/9/2009	6.151,04		

30/9/2008	64.553,26	30/10/2009	6.151,04		
30/10/2008	64.505,16	30/11/2009	6.151,04		
30/11/2008	64.497,24	30/12/2009	6.151,04		
30/12/2008	64.488,18	30/1/2010	6.151,04		
	<b>1.163.351,21</b>	28/2/2010	6.151,04		
<b>B BANK USD</b> <b>Faiz Oranı: %8(Yıllık)</b>		30/3/2010	6.151,04		
		30/4/2010	6.151,04		
30/1/2008	11.974,80		<b>98.416,64</b>		
28/2/2008	11.974,80				
30/3/2008	11.974,80				
30/4/2008	11.974,70				
	<b>47.899,10</b>				

**UZUN VADELİ KREDİLER**

2007		2008		2009	
<b>A BANK USD</b> <b>Faiz Oranı: 7,5(Yıllık)</b>		<b>E BANK</b> <b>Faiz Oranı: %17(Yıllık)</b>		<b>E BANK</b> <b>Faiz Oranı: %17(Yıllık)</b>	
30/1/2009	64.430,97	30/1/2009	24.305,33	28/2/2010	24.305,33
28/2/2009	64.428,41	28/2/2009	24.305,33	30/3/2010	24.305,33
30/3/2009	64.388,40	30/3/2009	24.305,33	30/4/2010	24.305,33
30/4/2009	64.373,49	30/4/2009	24.305,33		<b>72.915,99</b>
30/5/2009	64.348,51	30/5/2009	24.305,33	<b>Z BANK Faiz Oranı:</b> <b>%9(Yıllık)</b>	
30/6/2009	64.327,54	30/6/2009	24.305,33		
30/7/2009	64.182,92	30/7/2009	24.305,33	30/1/2010	3.436,89
	450.480,24	30/8/2009	24.305,33	28/2/2010	3.436,89
		30/9/2009	24.305,33	30/3/2010	3.436,89
		30/10/2009	24.305,33	30/4/2010	3.436,89
		30/11/2009	24.305,33	30/5/2010	3.436,89
		30/12/2009	24.305,33	30/6/2010	3.436,89
		30/1/2010	24.305,33	30/7/2010	3.436,89
		28/2/2010	24.305,33	30/8/2010	3.436,89
		30/3/2010	24.305,33	30/9/2010	3.436,89
		30/4/2010	24.305,29	30/10/2010	3.436,89
			<b>388.885,24</b>	30/11/2010	3.436,89
		<b>A BANK USD</b> <b>Faiz Oranı: %8,7(Yıllık)</b>		30/12/2010	3.436,89
				30/1/2011	3.436,89
		30/1/2009	237.671,38	28/2/2011	3.436,89
		28/2/2009	249.979,92	30/3/2011	3.436,89
		30/3/2009	249.829,95	30/4/2011	3.436,89
		30/4/2009	249.757,82	30/5/2011	3.436,89
		30/5/2009	249.668,11	30/6/2011	3.436,89
		30/6/2009	263.064,59	30/7/2011	3.436,89
		30/7/2009	350.613,82	30/8/2011	3.436,89

		30/8/2009	99.770,58	30/9/2011	3.436,89
		30/9/2009	71.544,76	30/10/2011	3.436,89
		30/10/2009	71.520,49	30/11/2011	3.436,89
		30/11/2009	43.399,45	30/12/2011	3.436,89
		30/12/2009	31.781,58	30/1/2012	3.436,89
		28/2/2010	9.509,42	29/2/2012	3.436,89
		30/3/2010	9.502,35	30/3/2012	3.466,29
		30/4/2010	9.496,87		<b>92.825,43</b>
		30/5/2010	9.488,04	<b>A BANK USD Faiz Oranı: %6,5(Yıllık)</b>	
			<b>2.206.599,13</b>		
				30/9/2010	316.939,96
				30/10/2010	265.143,28
				30/11/2010	135.355,04
				30/12/2010	48.318,57
				30/1/2011	33.605,40
				28/2/2011	9.197,93
				30/3/2011	9.214,46
				30/4/2011	9.232,91
				30/5/2011	9.248,51
					<b>836.256,06</b>

**Ek-3: Galvaniz AŞ'nin Maddi Duran Varlıklarının KOBİ Standardına Göre Amortismanına Tabi Tutarları**

Maddi Duran Varlık	Tarih	Bilanço Değeri	Yararlı Ömür	Kalıntı Değeri	Amortismanına Tabi Tutar
<b>Arazi ve Arsalar</b>					<b>0,00</b>
Fabrika İdari Bina Arsası	01.01.2009	353.813,56			0,00
<b>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenler</b>					<b>134.077,82</b>
Fabrika Sahası	16.08.2006	93.500,00	10	0,00	93.500,00
Fabrika Sahası	30.09.2007	12.712,34	10	0,00	12.712,34
Fabrika Sahası	26.10.2007	27.865,48	10	0,00	27.865,48
<b>Binalar</b>					<b>5.165.708,18</b>
İdari Bina	15.04.2006	781.944,67	40	0,00	781.944,67
Fabrika Binası	15.04.2006	3.628.606,21	25	0,00	3.628.606,21
Soyunma Binası	15.04.2006	133.439,76	40	0,00	133.439,76
Kantar Binası	01.06.2006	171.717,54	40	0,00	171.717,54
A.Paşa Daire	30.09.2007	120.000,00	50	20.000,00	100.000,00
Antalya Daire	31.12.2009	400.000,00	40	50.000,00	350.000,00
<b>Tesis, Makine ve Cihazlar</b>					<b>6.327.685,86</b>
Doğalgaz Reglaj İstasyonu	01.07.2005	19.447,82	5	1.000,00	18.447,82
Doğalgaz Reglaj İstasyonu	06.01.2007	59.323,00	5	5.000,00	54.323,00
Galvaniz Kazanı	19.05.2006	3.000,00	12	0,00	3.000,00
Galvaniz Kazanı	16.11.2006	1.200,00	12	0,00	1.200,00
Galvaniz Kazanı	31.08.2009	190.175,33	15	1.000,00	189.175,33
Havalandırma Sistemleri	04.09.2005	2.400,00	6	0,00	2.400,00
Havalandırma Sistemleri	07.10.2009	55.000,00	6	0,00	55.000,00
Jeneratörler	15.01.2008	4.500,00	8	250,00	4.250,00
Jeneratörler	23.08.2009	5.508,48	8	100,00	5.408,48
Kalıplar	15.06.2005	39.500,00	10	1.000,00	38.500,00
Kalıplar	24.08.2006	64.976,70	10	3.000,00	61.976,70
Kalıplar	01.11.2006	2.700,00	5	300,00	2.400,00
Kalıplar	09.11.2006	750	5	0,00	750,00
Kalıplar	07.12.2006	8.100,00	5	1.000,00	7.100,00
Kalıplar	15.12.2006	2.050,00	5	0,00	2.050,00
Kalıplar	15.02.2008	6.798,00	5	750,00	6.048,00
Kalıplar	31.10.2008	7.500,00	5	100,00	7.400,00
Kalıplar	30.11.2008	8.000,00	5	200,00	7.800,00
Kalıplar	28.02.2009	1.000,00	5	0,00	1.000,00
Kalıplar	07.03.2009	2.600,00	5	100,00	2.500,00
Kalıplar	31.05.2009	48.400,00	5	2.000,00	46.400,00
Kalıplar	31.08.2009	23.434,77	5	300,00	23.134,77
Kalıplar	23.10.2009	1.800,00	5	0,00	1.800,00
Kalıplar	15.11.2009	2.000,00	5	100,00	1.900,00
Kalıplar	31.12.2009	32.813,53	5	1.500,00	31.313,53
Konteyner	31.10.2008	15.400,00	10	1.000,00	14.400,00
Makine ve Cihazlar	31.05.2005	16.666,00	15	800,00	15.866,00
Makine ve Cihazlar	03.07.2005	15.333,00	15	600,00	14.733,00
Makine ve Cihazlar	01.09.2005	5.439.938,38	20	70.000,00	5.369.938,38
Makine ve Cihazlar	10.06.2006	1.164,16	10	0,00	1.164,16
Makine ve Cihazlar	22.06.2006	12.800,00	10	250,00	12.550,00
Makine ve Cihazlar	13.07.2006	13.259,31	10	1.000,00	12.259,31
Makine ve Cihazlar	24.08.2006	15.076,52	7	150,00	14.926,52

Makine ve Cihazlar	30.04.2008	652,74	10	0,00	652,74
Makine ve Cihazlar	07.07.2009	1.289,82	10	0,00	1.289,82
Motorlar	14.06.2005	765	6	0,00	765,00
Motorlar	07.12.2007	920	6	0,00	920,00
Motorlar	07.07.2008	890,74	6	30,00	860,74
Motorlar	15.11.2008	896,36	6	0,00	896,36
Pres Makas ve Komprösörler	01.06.2005	2.500,00	8	200,00	2.300,00
Pres Makas ve Komprösörler	10.06.2005	18.044,28	8	290,00	17.754,28
Pres Makas ve Komprösörler	07.02.2009	27.000,00	8	3.000,00	24.000,00
Pres Makas ve Komprösörler	30.06.2009	212.963,00	8	1.000,00	211.963,00
Vinçler	18.06.2005	30.000,00	7	1.500,00	28.500,00
Vinçler	25.04.2006	2.613,92	7	150,00	2.463,92
Yol Bariyer Bandları	23.05.2006	4.505,00	10	300,00	4.205,00
<b>Taşıtlar</b>					<b>376.561,59</b>
Ford Kango 1994 Kamyon	24.05.2005	16.288,14	6	1.500,00	14.788,14
Ford Kango Kamyon	24.05.2005	21.000,00	6	2.000,00	19.000,00
Man Kamyon 1997 Model	13.04.2006	762,71	4	250,00	512,71
Peugeot J.9 Otobüs	23.08.2006	8.474,58	4	750,00	7.724,58
Nissan Pick-Up	07.12.2007	24.322,03	4	2.500,00	21.822,03
Ford Minibüs	07.12.2007	24.711,86	4	2.500,00	22.211,86
Hyundai Accent	07.12.2007	21.386,14	5	3.000,00	18.386,14
Hyundai Accent	07.12.2007	21.386,14	5	3.000,00	18.386,14
Renault Symbol Exterme 1.5	06.05.2008	25.483,43	7	2.500,00	22.983,43
Renault Symbol Exterme 1.5	06.05.2008	25.483,43	7	2.500,00	22.983,43
Renault Symbol Exterme 1.5	06.05.2008	25.483,43	7	2.500,00	22.983,43
Renault Megane2 Exterme2	06.05.2008	34.825,38	4	3.000,00	31.825,38
Renault Kango	06.05.2008	21.363,50	5	3.000,00	18.363,50
Audi	23.03.2009	123.147,95	4	20.000,00	103.147,95
Ford Transit Connect	31.05.2009	19.790,87	6	3.500,00	16.290,87
Ford Transit Connect	31.05.2009	19.790,87	6	3.500,00	16.290,87
Ford Transit Connect	31.12.2009	20.724,63	6	3.500,00	17.224,63
<b>Demirbaşlar</b>					<b>256.741,48</b>
Bilgisayar ve Yazıcılar	15.03.2005	21.369,49	5	2.000	19.369,49
Bilgisayar ve Yazıcılar	26.05.2005	644,73	5	50	594,73
Bilgisayar ve Yazıcılar	30.05.2005	74.632,24	5	3.000	71.632,24
Bilgisayar ve Yazıcılar	19.07.2006	9.879,15	5	250	9.629,15
Bilgisayar ve Yazıcılar	15.11.2006	433,62	5	0	433,62
Bilgisayar ve Yazıcılar	30.11.2006	55,32	5	0	55,32
Bilgisayar ve Yazıcılar	30.06.2007	9.259,18	5	1.000	8.259,18
Bilgisayar ve Yazıcılar	15.10.2007	1.550,32	5	50	1.500,32
Bilgisayar ve Yazıcılar	31.10.2007	2.700,34	5	0	2.700,34
Bilgisayar ve Yazıcılar	23.04.2008	1.942,76	5	0	1.942,76
Bilgisayar ve Yazıcılar	07.05.2008	1.944,03	5	0	1.944,03
Bilgisayar ve Yazıcılar	23.09.2008	1.685,00	5	80	1.605,00
Bilgisayar ve Yazıcılar	07.05.2009	417,24	5	50	367,24
Bilgisayar ve Yazıcılar	23.05.2009	829,03	5	80	749,03
Bilgisayar ve Yazıcılar	31.10.2009	1.994,74	5	200	1.794,74
Diğer Demirbaşlar	21.05.2005	5.655,91	6	500	5.155,91
Diğer Demirbaşlar	24.05.2005	1.112,45	6	100	1.012,45
Diğer Demirbaşlar	30.07.2005	6.180,30	6	300	5.880,30
Diğer Demirbaşlar	30.04.2008	572,03	6	25	547,03
Diğer Demirbaşlar	31.01.2009	1.271,18	6	100	1.171,18
Diğer Demirbaşlar	30.06.2005	3.931,49	6	300	3.631,49
Klimalar	09.05.2005	2.264,92	3	0	2.264,92

Klimalar	24.07.2006	474,58	3	0	474,58
Klimalar	24.07.2006	961,86	3	30	931,86
Klimalar	03.08.2006	822,03	3	0	822,03
Klimalar	31.07.2007	1.372,89	3	100	1.272,89
Klimalar	06.08.2009	550,84	3	25	525,84
Mobilya ve Mefruşatlar	26.05.2005	37.248,78	8	1.000	36.248,78
Mobilya ve Mefruşatlar	25.07.2005	8.047,73	8	250	7.797,73
Mobilya ve Mefruşatlar	30.07.2005	19.921,02	8	500	19.421,02
Mobilya ve Mefruşatlar	31.07.2006	1.864,41	8	20	1.844,41
Mobilya ve Mefruşatlar	04.08.2006	722	8	0	722,00
Mobilya ve Mefruşatlar	01.11.2006	1.000,00	8	0	1.000,00
Mobilya ve Mefruşatlar	27.12.2006	423,73	8	0	423,73
Mobilya ve Mefruşatlar	30.11.2008	2600	8	200	2.400,00
Mobilya ve Mefruşatlar	30.04.2009	4.630,00	8	500	4.130,00
Mobilya ve Mefruşatlar	07.10.2009	833,35	8	50	783,35
Mutfak Demirbaşları	28.09.2005	5.380,43	15	0	5.380,43
Mutfak Demirbaşları	31.10.2007	1.675,00	15	0	1.675,00
Mutfak Demirbaşları	15.07.2009	279,66	7	0	279,66
Telefon Santral İletişim	10.02.2005	15.890,21	4	1.000	14.890,21
Telefon Santral İletişim	26.05.2005	1466,49	4	0	1.466,49
Telefon Santral İletişim	30.05.2005	2527,67	4	500	2.027,67
Telefon Santral İletişim	01.08.2006	211,86	4	0	211,86
Telefon Santral İletişim	07.08.2006	1.860,20	4	50	1.810,20
Telefon Santral İletişim	15.03.2007	927,12	4	0	927,12
Telefon Santral İletişim	15.09.2007	480	4	50	430,00
Telefon Santral İletişim	22.09.2007	220,34	4	0	220,34
Telefon Santral İletişim	23.11.2008	1.080,51	4	0	1.080,51
Telefon Santral İletişim	30.11.2008	1.124,75	4	200	924,75
Telefon Santral İletişim	07.05.2009	1.283,00	4	5	1.278,00
Telefon Santral İletişim	31.05.2009	402,32	4	0	402,32
Televizyonlar	15.12.2007	1.418,15	10	25	1.393,15
Televizyonlar	15.03.2008	1.355,08	10	50	1.305,08
<b>Finansal Kiralama Maliyeti</b>					<b>558.395,09</b>
Bariyer kalıbı	10/10/2006	70,000.00	5	0.00	70.000,00
Daldırma galvaniz Tankları	11/8/2006	142,435.99	10	0.00	142.435,99
Poligon direk otm.kaynak mak.	28/7/2006	111,919.50	5	0.00	111.919,50
Çoklu başlı hidrolik zımba	28/7/2006	46,039.60	10	500.00	45.539,60
500 m3 reglaj istasyonu	20/9/2006	60,000.00	15	1,000.00	59.000,00
Doğalgaz ekipmanları	20/9/2006	12,474.00	10	0.00	12.474,00
Açık alevli radyan ısıtıcı	20/9/2006	52,836.00	10	500.00	52.336,00
Doğalgaz sayacı ve ekipmanları	20/9/2006	9,168.00	10	0.00	9.168,00
Gaz kaçak alarm sistemi	20/9/2006	1,772.00	5	0.00	1.772,00
Doğalgaz paslanmaz çelik baca	20/9/2006	3,750.00	5	0.00	3.750,00
100 ton eksantrik pres	10/11/2006	50,500.00	10	500.00	50.000,00

**Ek-4: Galvaniz AŞ'nin Maddi Duran Varlıklarının KOBİ Standardına Göre Hesaplanan Amortisman Giderleri**

Maddi Duran Varlık	Tarih	Amortisman Tabi Tutar	Yararlı Ömür	Amortisman Tutarı			
				2006	2007	2008	2009
<b>Arazi ve Arsalar</b>							<b>0</b>
Fabrika İdari Bina Arsası	01.02.2006	0,00					0
<b>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri</b>		<b>134.077,82</b>		<b>3.895,83</b>	<b>10.470,38</b>	<b>13.407,78</b>	<b>13.407,78</b>
Fabrika Sahası	16.08.2006	93.500,00	10	3.895,83	9.350,00	9.350,00	9.350,00
Fabrika Sahası	30.09.2007	12.712,34	10	0,00	423,74	1.271,23	1.271,23
Fabrika Sahası	26.10.2007	27.865,48	10	0,00	696,64	2.786,55	2.786,55
<b>Binalar</b>		<b>5.165.708,18</b>		<b>128.525,86</b>	<b>172.988,46</b>	<b>172.655,13</b>	<b>172.321,80</b>
İdari Bina	15.04.2006	781.944,67	40	14.661,46	19.548,62	19.548,62	19.548,62
Fabrika Binası	15.04.2006	3.628.606,21	25	108.858,19	145.144,25	145.144,25	145.144,25
Soyunma Binası	15.04.2006	133.439,76	40	2.502,00	3.335,99	3.335,99	3.335,99
Kantar Binası	01.06.2006	171.717,54	40	2.504,21	4.292,94	4.292,94	4.292,94
A.Paşa Daire	30.09.2007	100.000,00	50	0,00	666,67	333,33	0,00
Antalya Daire	31.12.2009	350.000,00	40	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Tesis, Makine ve Cihazlar<sup>120</sup></b>		<b>6.327.685,86</b>		<b>290.846,77</b>	<b>310.160,73</b>	<b>312.946,92</b>	<b>352.115,19</b>
Doğalgaz Reglaj İstasyonu	01.07.2005	18.447,82	5	3.689,56	3.689,56	3.689,56	3.689,56
Doğalgaz Reglaj İstasyonu	06.01.2007	54.323,00	5	0,00	10.864,60	10.864,60	10.864,60
Galvaniz Kazanı	19.05.2006	3.000,00	12	166,67	250,00	250,00	250,00
Galvaniz Kazanı	16.11.2006	1.200,00	12	16,67	100,00	100,00	100,00
Galvaniz Kazanı	31.08.2009	189.175,33	15	0,00	0,00	0,00	5.254,87
Havalandırma Sistemleri	04.09.2005	2.400,00	6	400,00	400,00	400,00	400,00
Havalandırma Sistemleri	07.10.2009	55.000,00	6	0,00	0,00	0,00	2.291,67
Jeneratörler	15.01.2008	4.250,00	8	0,00	0,00	531,25	531,25
Jeneratörler	23.08.2009	5.408,48	8	0,00	0,00	0,00	281,69
Kalıplar	15.06.2005	38.500,00	10	3.850,00	3.850,00	3.850,00	3.850,00
Kalıplar	24.08.2006	61.976,70	10	2.582,36	6.197,67	6.197,67	6.197,67
Kalıplar	01.11.2006	2.400,00	5	80,00	480,00	480,00	480,00
Kalıplar	09.11.2006	750,00	5	25,00	150,00	150,00	150,00
Kalıplar	07.12.2006	7.100,00	5	118,33	1.420,00	1.420,00	1.420,00
Kalıplar	15.12.2006	2.050,00	5	34,17	410,00	410,00	410,00
Kalıplar	15.02.2008	6.048,00	5	0,00	0,00	1.108,80	1.209,60
Kalıplar	31.10.2008	7.400,00	5	0,00	0,00	370,00	1.480,00
Kalıplar	30.11.2008	7.800,00	5	0,00	0,00	130,00	1.560,00
Kalıplar	28.02.2009	1.000,00	5	0,00	0,00	0,00	183,33
Kalıplar	07.03.2009	2.500,00	5	0,00	0,00	0,00	416,67
Kalıplar	31.05.2009	46.400,00	5	0,00	0,00	0,00	6.186,67
Kalıplar	31.08.2009	23.134,77	5	0,00	0,00	0,00	1.927,90
Kalıplar	23.10.2009	1.800,00	5	0,00	0,00	0,00	90,00
Kalıplar	15.11.2009	1.900,00	5	0,00	0,00	0,00	63,33
Kalıplar	31.12.2009	31.313,53	5	0,00	0,00	0,00	521,89
Konteyner	31.10.2008	14.400,00	10	0,00	0,00	360,00	1.440,00
Makine ve Cihazlar	31.05.2005	15.866,00	15	1.057,73	1.057,73	1.057,73	1.057,73
Makine ve Cihazlar	03.07.2005	14.733,00	15	982,20	982,20	982,20	982,20
Makine ve Cihazlar	01.09.2005	5.369.938,38	20	268.496,92	268.496,92	268.496,92	268.496,92
Makine ve Cihazlar	10.06.2006	1.164,16	10	67,91	116,42	116,42	116,42
Makine ve Cihazlar	22.06.2006	12.550,00	10	732,08	1.255,00	1.255,00	1.255,00
Makine ve Cihazlar	13.07.2006	12.259,31	15	408,64	817,29	817,29	817,29

<sup>120</sup> 2005 yılına ait 99.138,31 TL Amortisman Gideri bulunmaktadır.



Makine ve Cihazlar	24.08.2006	14.926,52	7	888,48	2.132,36	2.132,36	2.132,36
Makine ve Cihazlar	30.04.2008	652,74	10	0,00	0,00	48,96	65,27
Makine ve Cihazlar	07.07.2009	1.289,82	10	0,00	0,00	0,00	64,49
Motorlar	14.06.2005	765,00	6	127,50	127,50	127,50	127,50
Motorlar	07.12.2007	920,00	6	0,00	12,78	153,33	153,33
Motorlar	07.07.2008	860,74	6	0,00	0,00	71,73	143,46
Motorlar	15.11.2008	896,36	6	0,00	0,00	24,90	149,39
Pres Makas ve Komprösörler	01.06.2005	2.300,00	8	287,50	287,50	287,50	287,50
Pres Makas ve Komprösörler	10.06.2005	17.754,28	8	2.219,29	2.219,29	2.219,29	2.219,29
Pres Makas ve Komprösörler	07.02.2009	24.000,00	8	0,00	0,00	0,00	2.750,00
Pres Makas ve Komprösörler	30.06.2009	211.963,00	8	0,00	0,00	0,00	15.455,64
Vinçler	18.06.2005	28.500,00	7	4.071,43	4.071,43	4.071,43	4.071,43
Vinçler	25.04.2006	2.463,92	7	263,99	351,99	351,99	351,99
Yol Bariyer Bandları	23.05.2006	4.205,00	10	280,33	420,50	420,50	420,50
<b>Taşıtlar<sup>121</sup></b>		<b>394.925,09</b>		<b>6.532,13</b>	<b>9.220,92</b>	<b>34.857,15</b>	<b>61.854,12</b>
Ford Kango Kamyon	24.05.2005	14.788,14	6	2.464,69	2.464,69	2.464,69	2.464,69
Ford Kango Kamyon	24.05.2005	19.000,00	6	3.166,67	3.166,67	3.166,67	3.166,67
Man Kamyon	13.04.2006	512,71	4	96,13	128,18	128,18	128,18
Peugeot J.9 Otobüs	23.08.2006	7.724,58	4	804,64	1.931,15	1.931,15	1.931,15
Nissan Pick-Up 0	07.12.2007	21.822,03	4	0,00	454,63	5.455,51	5.455,51
Ford Minibüs	07.12.2007	22.211,86	4	0,00	462,75	5.552,97	5.552,97
Hyundai Accent	07.12.2007	18.386,14	5	0,00	306,44	919,31	0,00
Hyundai Accent	07.12.2007	18.386,14	5	0,00	306,44	919,31	0,00
Renault Symbol Exterme	06.05.2008	22.983,43	7	0,00	0,00	2.188,90	3.283,35
Renault Symbol Exterme	06.05.2008	22.983,43	7	0,00	0,00	2.188,90	3.283,35
Renault Symbol Exterme	06.05.2008	22.983,43	7	0,00	0,00	2.188,90	3.283,35
Renault Megane2 Exterme	06.05.2008	31.825,38	4	0,00	0,00	5.304,23	7.956,35
Renault Kango	06.05.2008	18.363,50	5	0,00	0,00	2.448,47	0,00
Audi	23.03.2009	103.147,95	4	0,00	0,00	0,00	21.489,16
Ford Transit Connect	31.05.2009	16.290,87	6	0,00	0,00	0,00	1.810,10
Ford Transit Connect	31.05.2009	16.290,87	6	0,00	0,00	0,00	1.810,10
Ford Transit Connect	31.12.2009	17.224,63	6	0,00	0,00	0,00	239,23
<b>Demirbaşlar<sup>122</sup></b>		<b>256.741,48</b>		<b>35.686,23</b>	<b>39.413,95</b>	<b>40.055,04</b>	<b>44.979,59</b>
Bilgisayar ve Yazıcılar	15.03.2005	19.369,49	5	3.873,90	3.873,90	3.873,90	3.873,90
Bilgisayar ve Yazıcılar	26.05.2005	594,73	5	118,95	118,95	118,95	118,95
Bilgisayar ve Yazıcılar	30.05.2005	71.632,24	5	14.326,45	14.326,45	14.326,45	14.326,45
Bilgisayar ve Yazıcılar	19.07.2006	9.629,15	5	962,92	1.925,83	1.925,83	1.925,83
Bilgisayar ve Yazıcılar	15.11.2006	433,62	5	14,45	86,72	86,72	86,72
Bilgisayar ve Yazıcılar	30.11.2006	55,32	5	0,92	11,06	11,06	11,06
Bilgisayar ve Yazıcılar	30.06.2007	8.259,18	5	0,00	963,57	1.651,84	1.651,84
Bilgisayar ve Yazıcılar	15.10.2007	1.500,32	5	0,00	75,02	300,06	300,06
Bilgisayar ve Yazıcılar	31.10.2007	2.700,34	5	0,00	135,02	540,07	540,07
Bilgisayar ve Yazıcılar	23.04.2008	1.942,76	5	0,00	0,00	291,41	388,55
Bilgisayar ve Yazıcılar	07.05.2008	1.944,03	5	0,00	0,00	259,20	388,81
Bilgisayar ve Yazıcılar	23.09.2008	1.605,00	5	0,00	0,00	107,00	321,00
Bilgisayar ve Yazıcılar	07.05.2009	367,24	5	0,00	0,00	0,00	48,97
Bilgisayar ve Yazıcılar	23.05.2009	749,03	5	0,00	0,00	0,00	99,87
Bilgisayar ve Yazıcılar	31.10.2009	1.794,74	5	0,00	0,00	0,00	89,74
Diğer Demirbaşlar	21.05.2005	5.155,91	6	859,32	859,32	859,32	859,32
Diğer Demirbaşlar	24.05.2005	1.012,45	6	168,74	168,74	168,74	168,74

<sup>121</sup> 2005 yılına ait 3.754,24 TL Amortisman Gideri bulunmaktadır.

<sup>122</sup> 2005 yılına ait 23.373,39 TL Amortisman Gideri bulunmaktadır.

Diğer Demirbaşlar	30.06.2005	3.631,49	6	0,00	0,00	0,00	353,06
Diğer Demirbaşlar	30.07.2005	5.880,30	6	980,05	980,05	980,05	980,05
Diğer Demirbaşlar	30.04.2008	547,03	6	0,00	0,00	68,38	91,17
Diğer Demirbaşlar	31.01.2009	1.171,18	6	0,00	0,00	0,00	178,93
Klimalar	09.05.2005	2.264,92	3	754,97	754,97	754,97	754,97
Klimalar	24.07.2006	474,58	3	79,10	158,19	158,19	158,19
Klimalar	24.07.2006	931,86	3	155,31	310,62	310,62	310,62
Klimalar	03.08.2006	822,03	3	114,17	274,01	274,01	274,01
Klimalar	31.07.2007	1.272,89	3	0,00	212,15	424,30	424,30
Klimalar	06.08.2009	525,84	3	0,00	0,00	0,00	73,03
Mobilya ve Mefruşatlar	26.05.2005	36.248,78	8	4.531,10	4.531,10	4.531,10	4.531,10
Mobilya ve Mefruşatlar	25.07.2005	7.797,73	8	974,72	974,72	974,72	974,72
Mobilya ve Mefruşatlar	30.07.2005	19.421,02	8	2.427,63	2.427,63	2.427,63	2.427,63
Mobilya ve Mefruşatlar	31.07.2006	1.844,41	8	115,28	230,55	230,55	230,55
Mobilya ve Mefruşatlar	04.08.2006	722,00	8	37,60	90,25	90,25	90,25
Mobilya ve Mefruşatlar	01.11.2006	1.000,00	8	20,83	125,00	125,00	125,00
Mobilya ve Mefruşatlar	27.12.2006	423,73	8	4,41	52,97	52,97	52,97
Mobilya ve Mefruşatlar	30.11.2008	2.400,00	8	0,00	0,00	25,00	300,00
Mobilya ve Mefruşatlar	30.04.2009	4.130,00	8	0,00	0,00	0,00	387,19
Mobilya ve Mefruşatlar	07.10.2009	783,35	8	0,00	0,00	0,00	24,48
Mutfak Demirbaşları	28.09.2005	5.380,43	15	358,70	358,70	358,70	358,70
Mutfak Demirbaşları	31.10.2007	1.675,00	15	0,00	27,92	111,67	111,67
Mutfak Demirbaşları	15.07.2009	279,66	7	0,00	0,00	0,00	19,98
Telefon Santral İletişim	10.02.2005	14.890,21	4	3.722,55	3.722,55	3.722,55	3.722,55
Telefon Santral İletişim	26.05.2005	1.466,49	4	366,62	366,62	366,62	366,62
Telefon Santral İletişim	30.05.2005	2.027,67	4	506,92	506,92	506,92	506,92
Telefon Santral İletişim	01.08.2006	211,86	4	22,07	52,97	52,97	52,97
Telefon Santral İletişim	07.08.2006	1.810,20	4	188,56	452,55	452,55	452,55
Telefon Santral İletişim	15.03.2007	927,12	4	0,00	193,15	231,78	231,78
Telefon Santral İletişim	15.09.2007	430,00	4	0,00	35,83	107,50	107,50
Telefon Santral İletişim	22.09.2007	220,34	4	0,00	18,36	55,09	55,09
Telefon Santral İletişim	23.11.2008	1.080,51	4	0,00	0,00	45,02	270,13
Telefon Santral İletişim	30.11.2008	924,75	4	0,00	0,00	19,27	231,19
Telefon Santral İletişim	07.05.2009	1.278,00	4	0,00	0,00	0,00	213,00
Telefon Santral İletişim	31.05.2009	402,32	4	0,00	0,00	0,00	67,05
Televizyonlar	15.12.2007	1.393,15	10	0,00	11,61	139,32	139,32
Televizyonlar	15.03.2008	1.305,08	10	0,00	0,00	108,76	130,51
<b>Finansal Kiralama Varlıkları</b>		<b>560.895,09</b>		<b>27.882,27</b>	<b>72.616,99</b>	<b>72.616,99</b>	<b>72.616,99</b>
Bariyer kalıbı	10.10.2006	70.000,00	5	3.500,00	14.000,00	14.000,00	14.000,00
Daldırma galvaniz ön işl.Tankları	11.08.2006	142.435,99	10	5.934,83	14.243,60	14.243,60	14.243,60
Poligon direk otm.kaynak mak.	28.07.2006	111.919,50	5	11.191,95	22.383,90	22.383,90	22.383,90
Çoklu başlı hidrolik zimba	28.07.2006	45.539,60	10	2.276,98	4.553,96	4.553,96	4.553,96
500 m3 regloj istasyonu	20.09.2006	59.000,00	15	1.311,11	3.933,33	3.933,33	3.933,33
Doğalgaz brülörü ve ekipmanları	20.09.2006	12.474,00	10	415,80	1.247,40	1.247,40	1.247,40
Açık alevli radyan ısıtıcı	20.09.2006	52.336,00	10	1.744,53	5.233,60	5.233,60	5.233,60
Doğalgaz sayacı ve ekipmanları	20.09.2006	9.168,00	10	305,60	916,80	916,80	916,80
Gaz kaçak alarm sistemi	20.09.2006	1.772,00	5	118,13	354,40	354,40	354,40
Doğalgaz paslanmaz çelik baca	20.09.2006	3.750,00	5	250,00	750,00	750,00	750,00
100 ton eksantrik pres	10.11.2006	50.000,00	10	833,33	5.000,00	5.000,00	5.000,00

## ÖZGEÇMİŞ

Hülya Cengiz lisans eğitimini Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde 1999-2002 yılları arasında tamamlamıştır. 2005 yılında Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası ve Borsa yüksek lisans programını “Sermaye Yapısı Analizi ve Zincir Mağazacılık Sektöründe Uygulaması” başlıklı tez çalışması ile tamamlayıp aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe programında doktora eğitimine başlamıştır. 2003 yılından beri Yıldız Teknik Üniversitesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.