

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERE (KOBİ'LERE) YÖNELİK
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DÖNEM
SONU İŞLEMLERİ MUHASEBESİ**

VE

ANKET ÇALIŞMASI

Doktora Tezi

TUĞÇE UZUN KOCAMIŞ

İstanbul, 2015

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERE (KOBİ'LERE) YÖNELİK
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DÖNEM
SONU İŞLEMLERİ MUHASEBESİ**

VE

ANKET ÇALIŞMASI

Doktora Tezi

TUĞÇE UZUN KOCAMIŞ

DANIŞMAN: Prof. Dr. Sinan ASLAN

İstanbul, 2015

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

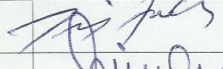
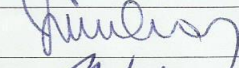
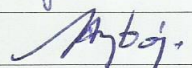
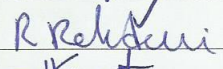
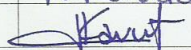
TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi TUĞÇE UZUN KOCAMIŞ'ın KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERE (KOBİ'LERE)YÖNELİK TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ MUHASEBESİ VE ANKET ÇALIŞMASI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 20.03.2015 tarih ve 2015-10/20 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...04.../...05.../...2015

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Prof. Dr. SİNAN ASLAN	
2. Jüri Üyesi Prof. Dr. GÜRBÜZ GÖKÇEN	
3. Jüri Üyesi Prof. Dr. HANİFİ AYBOĞA	
4. Jüri Üyesi Prof. Dr. RECEP PEKDEMİR	
5. Jüri Üyesi Prof. Dr. LERZAN KAVUT	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	:	Tuğçe Uzun Kocamış
Anabilim Dalı	:	İşletme
Programı	:	Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	:	Prof. Dr. Sinan Aslan
Tez Türü ve Tarihi	:	Doktora Tezi – Mayıs 2015
Anahtar Kelimeler	:	KOBİ, KOBİ TFRS, Dönem Sonu İşlemleri, Yan Sanayi Borsası

ÖZET

KOBİ'lerin büyük işletmelerle olan farklılıkları düşünülerek, KOBİ'lere yönelik daha esnek ve basit uygulanabilir standartlar getirmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından bir UFRS seti hazırlanmıştır. Temmuz 2009'da Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ UFRS) adıyla yayınlanan bu set, 2010 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkçe tercüme edilerek KOBİ TFRS adıyla yayınlanmıştır. KOBİ TFRS finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin önemli yenilikler getirmektedir. KOBİ TFRS'nin Türkiye'de uygulama sürecine ilişkin belirsizlikler devam etmekte ve KOBİ TFRS ile Türkiye'deki mevcut uygulamalar arasında farklılıklar bulunması da bu süreci doğrudan etkilemektedir. Bu noktadan hareketle bu çalışmada amaç, KOBİ TFRS'nin işletmelerin dönem sonu işlemlerine etkisini incelemek olup, bunun yanında Türkiye ve dünyadaki KOBİ tanımlarına, KOBİ'lerin dünya ekonomisindeki yerine ve KOBİ Standartlarının tarihsel gelişim sürecine yer verilmiştir. Bunlara ilaveten, teorik çerçeve esas alınarak envanter, değerlendirme kavramları ve KOBİ TFRS'ye göre değerlendirme ölçekleri açıklanarak hesap kalemlerinin KOBİ TFRS'ye göre dönem sonu işlemleri ana kalemler başlığı altında incelenmiş, çalışma örnek uygulamalarla desteklenmiştir. Son olarak, çalışmanın teorik yapısının uygulanabilirliğinin ortaya konabilmesi amacıyla orta ölçekli bir KOBİ üzerinde vaka çalışması yapılmış ve Türkiye'de KOBİ TFRS setinin uygulanması ile birlikte dönem sonu işlemlerinin uygulamadaki etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında, İstanbul Ticaret Odası Yan Sanayi Borsası'nda faaliyet gösteren KOBİ'lerin muhasebe sorumlularının KOBİ TFRS konusundaki bilgi düzeyinin araştırılmasına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Uygulama neticesinde ulaşılan sonuçlar ortaya konarak sürece ilişkin etkiler belirlenmiş ve çeşitli öneriler ile desteklenmeye çalışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	:	Tuğçe Uzun Kocamış
Field :	:	Business
Programme	:	Accounting and Finance
Supervisor :	:	Prof. Dr. Sinan Aslan
Degree Awarded and Date	:	Doctoral Thesis - May 2015
Keywords	:	SME, TFRS for SMEs, year-end transactions, Subcontracting Exchange

ABSTRACT

Because of the differences between SMEs and large enterprises, a set of IFRS has been prepared by the International Accounting Standards Board in order to bring more flexible and simply applicable standards for SMEs (IASB). This set, which was published in July 2009 under the title of International Financial Reporting Standards (IFRS for SMEs), was translated into Turkish by Turkey Accounting Standards Board (TASB) in 2010 and published under the title of TFRS for SMEs. TFRS for SMEs bring significant innovations to the preparation of financial statements. Uncertainties related to the application process of TFRS for SMEs in Turkey has been continuing and the existence of differences between TFRS for SMEs and current practices in Turkey affects this process directly. From this point of view, the aim of this study is to examine the effects of TFRS for SMEs to the year-end transactions of businesses. Besides, this study includes the SMEs definitions in Turkey and in the World, the importance of SMEs in the World economy, and historical evolution of the IFRS for SMEs. Additionally, inventory valuation concepts and valuation scales of TFRS for SMEs are explained in the theoretical framework and examined under the title of year-end transactions main items according to TFRS for SMEs, and finally study is corroborated by model applications. Finally, a case study on a medium scaled SME is made in order to indicate the applicability of the theoretical structure of the study and the effects of the TFRS for SMEs application in Turkey on the year-end transactions are introduced. In the application part of the study, questionnaire study was conducted to investigate the knowledge levels of the accounting supervisors of SMEs operating in the Istanbul Chamber of Commerce Industry Stock Exchange about TFRS for SMEs. Effects related to the process were determined on the basis of the application results and were tried to be supported by several recommendations.

ÖNSÖZ

Son yıllarda çok uluslu şirketler ile hızlı büyüyen küresel ekonomi daha geniş istihdam alanı ve büyük bir tüketici pazarı yaratmıştır. Ekonomik ilişkilerin ulaştığı bu düzey, işletmelerin aynı standartlara uygun olarak finansal tablolarını düzenlemesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası muhasebe standartları, gelişmekte olan ülkelerde finansal piyasaların büyümesinde hayati bir rol oynarken ekonominin dinamosu olan Küçük ve Orta Boy İşletmelerin (KOBİ) bu sürecin dışında kalması beklenemez. Bu çalışmada KOBİ'lere yönelik hazırlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS'nin) işletmelerin dönem sonu işlemlerine etkisi incelenerek, uygulanabilirliğine ilişkin bakış açısı ve konuyla ilgili bilgi düzeyi bilgi düzeyi ortaya konmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Sinan Aslan başta olmak üzere, Sayın Prof. Dr. Hanifi Ayboğa, Sayın Prof. Dr. Lerzan Kavut, Prof.Dr. Recep Pekdemir ve Sayın Prof. Dr. Gürbüz Gökçen'e teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmam boyunca bana karşı daima anlayışlı ve destekleyici olan çok değerli eşime, bugünlere gelmemde sonsuz emekleri olan ve varlıklarından güç aldığım çok sevgili annelerim özelinde tüm aileme teşekkürü bir borç bilirim. Sevgili arkadaşlarım Fatma Baldemir, Ümit Sayan, Gülçin Yıldırım, Ayşegül Güngör, Selma Öner ve Serdar Kuzu şahsında emeği geçen ve bana zamanlarını ayıran tüm arkadaşlarıma teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

Varlıklarına her daim Allah'a şükrettiğim sevgili çocuklarım Kağan ve Zeynep'e ithaf ederim.

İstanbul, 2015

Tuğçe Uzun KOCAMIŞ

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	VI
ŞEKİL LİSTESİ.....	IX
KISALTMA LİSTESİ	X
GİRİŞ 1	
1. KOBİ'LERE YÖNELİK ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ.....	3
1.1 KOBİ'lerin Mevcut Durumu.....	3
1.1.1. KOBİ Tanımı	3
1.1.2. KOBİ'lerin Dünya ve Türkiye Ekonomisindeki Payları ve Temel Özellikleri	6
1.1.2.1 KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri	7
1.1.2.2 KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri	8
1.1.2.3 KOBİ'lerin Ekonomik ve Sosyal Sisteme Katkıları	9
1.1.2.4 KOBİ'lerin Avantaj ve Dezavantajları.....	9
1.2 KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)	12
1.2.1 Tarihsel Gelişim Süreci	12
1.2.1.1. Dünyada KOBİ Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci	12
1.2.1.2. Türkiye'de KOBİ Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci	17
1.2.2 Kapsamı ve İçeriği	18
2. ENVANTER VE DEĞERLEME	22
2.1 Envanter Kavramı	22
2.1.1 Envanter Çıkarma Zamanları.....	23
2.1.2 Envanter İşlemleri.....	24
2.2 Değerleme Kavramı	25
2.2.1 Tanımı.....	25
2.2.2 Aşamaları	26
2.2.3 Değerleme İlkeleri	27
2.2.4 KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme	29
2.2.4.1 KOBİ TFRS'de Yer Alan Değerleme Esasları	29
2.2.4.1.1. Tarihi Maliyet Bedeli (Maliyet Değeri).....	30

2.2.4.1.2. Gerçeğe Uygun Değer	31
2.2.4.1.3. İtfa Edilmiş Maliyet	32
2.2.4.1.4. Net Gerçekleşebilir Değer	34
2.2.4.1.5. Kullanım Değeri	34
2.2.4.1.6. Bugünkü Değer	35
2.2.4.1.7. Kalıntı Değeri	35
2.2.4.1.8. Geri Kazanılabılır Tutar	36
2.2.4.2 KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme İşlemleri.....	36
2.2.4.2.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasındaki Değerleme İşlemleri.....	36
2.2.4.2.2. Sonraki Değerlemeler	36
3. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE İŞLETMEYE DÂHİL VARLIK, KAYNAK ve GELİR – GİDER HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ.....	40
3.1. Dönen Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri	40
3.1.1. Hazır Değerler.....	41
3.1.1.1. Kasa	42
3.1.1.2. Bankalar.....	45
3.1.1.3. Alınan Çekler, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	47
3.1.2. Menkul Kıymetler.....	50
3.1.3. Türev Ürünler	55
3.1.4. Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar	59
3.1.4.1 Ticari Alacaklar.....	59
3.1.4.2 Diğer Alacaklar	65
3.1.5. Stoklar.....	67
3.1.5.1 Stokların Envanteri.....	67
3.1.5.2 Stokların Değerlemesi	68
3.1.6. Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Varlıklar	74
3.2. Duran Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri.....	79
3.2.1 Mali Duran Varlıklar	79
3.2.1.1 İştirakler	81
3.2.1.2 Bağlı Ortaklıklar.....	89

3.2.2	Maddi Duran Varlıklar.....	93
3.2.2.1	Maddi Duran Varlıkların Envanteri	94
3.2.2.2	Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	95
3.2.2.3	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	104
3.2.3	Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye.....	108
3.2.3.1	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Envanteri ve Değerlemesi.....	109
3.2.3.2	Şerefiye	115
3.3.	Yabancı Kaynak Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri	119
3.3.1.	Mali Borçlar	120
3.3.1.1	Krediler	120
3.3.1.2	İhraç Edilen Menkul Kıymetler	122
3.3.2.	Ticari Borçlar	125
3.3.3.	Diğer Borçlar	127
3.3.4.	Borç ve Gider Karşılıkları.....	129
3.3.4.1.	Kıdem Tazminatı Karşılıkları.....	130
3.3.4.2.	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	133
3.4.	Gelir-Gider Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri	135
3.4.1.	Hâsılat - Satışlar ve Diğer Gelirler	136
3.4.1.1.	Hâsılatın Doğumu.....	136
3.4.1.2.	Hâsılatın Ölçümü.....	142
3.4.1.3.	Diğer Gelirler.....	144
3.4.2.	Borçlanma Maliyetlerinin (Finansman Giderleri) Muhasebeleştirilmesi	146
3.5.	Maliyet Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri.....	149
3.6.	Özellik Arz Eden İşlemlerin İncelenmesi	150
3.6.1.	Dönem Ayırıcı Hesaplar	150
3.6.2.	Maden Çıkarma Faaliyetleri	152
3.6.3.	İnşaat Sözleşmeleri	153
3.6.4.	Finansal Kiralama İşlemleri.....	160
3.6.5.	Devlet Teşvikleri.....	169
3.6.6.	Gelir Vergileri.....	171

4. KOBİ TFRS'YE GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN YAPILMASI: VAKA ÇALIŞMASI.....	179
4.1. Uygulamanın Yapılacağı KOBİ'ye İlişkin Genel Bilgiler.....	179
4.2. Uygulamanın Yapılacağı KOBİ İle İlgili Finansal Bilgiler.....	180
4.3. KOBİ TFRS'ye Göre Dönem Sonu İşlemlerinin Yapılması ve Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi.....	190
5. KOBİ TFRS UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI VE SUNULMASINA ETKİLERİNİN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: YAN SANAYİ BORSASI UYGULAMASI.....	215
5.1. Yan Sanayi Borsasına İlişkin Genel Bilgiler.....	215
5.2. Araştırmanın Metodolojisi.....	217
5.2.1. Araştırmanın Amacı.....	218
5.2.2. Araştırmanın Önemi.....	218
5.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	219
5.2.4. Muhasebe Standartları Konusunda Meslek Mensuplarına Yönelik Bazı Araştırmalar.....	220
5.2.5. Araştırmanın Yöntemi.....	227
5.2.5.1. Ana Kütle ve Örneklem Seçimi.....	227
5.2.5.2. Anket Sorularının Hazırlanma Süreci.....	228
5.2.5.3. Anket Uygulaması ve Verilerin Analizi.....	229
5.2.5.4. Güvenilirlik.....	229
5.2.5.5. Verilerin Değerlendirilmesinde Kullanılan İstatistiksel Teknikler.....	230
5.3. Araştırmaya Ait Bulgular ve Sonuçların Değerlendirilmesi.....	234
5.3.1. Frekans Analizine Yönelik Sonuçların Değerlendirilmesi.....	234
5.3.2. Faktör Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	254
5.3.3. Korelasyon Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	262
5.3.4. Verilerin Ortalama ve Standart Değerlerinin Değerlendirilmesi.....	265
5.3.5. Araştırmaya Katılanların Verdikleri Cevaplar Arasındaki Farklılıklar.....	271
5.3.5.1. Cinsiyete Göre Farklılıklar.....	272
5.3.5.2. Eğitim Durumuna Göre Farklılıklar.....	274
5.3.5.3. İşletmenin Sektörüne Göre Farklılıklar.....	277
5.3.5.4. İşletmenin İhracat Faaliyetine Göre Farklılıklar.....	278

5.3.5.5.	İşletmede Yabancı Ortak Bulunup Bulunmamasına Göre Farklılıklar .	278
5.3.5.6.	Ünvana Göre Farklılıklar.....	279
5.3.5.7.	Mesleki Deneyime Göre Farklılıklar.....	280
5.4.	Araştırmanın Sonuçlarının Değerlendirilmesi	282
6.	SONUÇ VE ÖNERİLER.....	285
	EKLER	289
	KAYNAKÇA.....	313

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Avrupa Birliği KOBİ Tanımı	5
Tablo 2 : Türkiye KOBİ Tanımı	6
Tablo 3: KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri.....	7
Tablo 4: KOBİ Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	14
Tablo 5: KOBİ TFRS'nin Bölümleri	19
Tablo 6: KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme Esasları	37
Tablo 7: Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	51
Tablo 8: Yatırım Niteliğinin Tespit Kriterleri	81
Tablo 9: Bağlı Ortaklık Tespit Kriterleri	90
Tablo 10: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilme Şekillerine Göre Değerleme Ölçüsü	110
Tablo 11: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Doğuş Nedenlerinin Gösterimi	175
Tablo 12: Yan Sanayi Borsasına Kayıtlı KOBİ'lerin Dağılımı	217
Tablo 13: Anket Formu Güvenirlilik Katsayıları.....	230
Tablo 14: Genel Kabul Görmüş KMO Değerleri ve Yorumları	231
Tablo 15: Korelasyon Katsayısı İlişki Düzeyi Gücü	233
Tablo 16: Cinsiyet Dağılımı.....	235
Tablo 17: Mezuniyet Dağılımı.....	235
Tablo 18: Çalışma Yılı Dağılımı.....	235
Tablo 19: Ünvan Dağılımı	235
Tablo 20: Çalışma Statüsü Dağılımı	236
Tablo 21: İşletmenin Hukuki Yapısı.....	236
Tablo 22: İşletmenin Hizmet Verdiği Sektör.....	237
Tablo 23: İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Alt Sektör	237
Tablo 24: Yabancı Ortak Durumu	238
Tablo 25: İhracat Durumu.....	238
Tablo 26: İhracat Yapılan Ülkeler	238
Tablo 27: İhracat Aralıkları	239

Tablo 28: Türkiye Finansal Raporlama Standartları-KOBİ TFRS'ye Bakış Açısının Ölçülmesine İlişkin Frekans Dağılımları	239
Tablo 29: TFRS Metinlerinin Anlaşılabilirliği ve Uygulanabilirliğine İlişkin Frekans Dağılımları	240
Tablo 30: TFRS'nin Uygulanmasında Karşılaşılan Engel/Engellere İlişkin Frekans Dağılımları	240
Tablo 31: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tabloları Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin Frekans Dağılımları	242
Tablo 32: KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS) Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin Frekans Dağılımları	247
Tablo 33: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları	250
Tablo 34: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin KMO Yeterlilik Testi Sonucunda Elde Edilen Değerlerin Gösterimi	255
Tablo 35: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi	256
Tablo 36: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Döndürülmüş Faktör Matrisi	257
Tablo 37: KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin KMO Yeterlilik Testi Sonucunda Elde Edilen Değerlerin Gösterimi	258
Tablo 38: KOBİ TFRS'nin MBS Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi	259
Tablo 39: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin KMO Yeterlilik Testi Sonucunda Elde Edilen Değerlerin Gösterimi	260
Tablo 40: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi	260
Tablo 41: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin Döndürülmüş Faktör Matrisi	261
Tablo 42: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Korelayson Analizi	262
Tablo 43: KOBİ TFRS'nin MBS'ye Etki Boyutuna İlişkin Korelayson Analizi	263

Tablo 44: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin Korelasyon Analizi	264
Tablo 45: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	265
Tablo 46: KOBİ TFRS'nin MBS Üzerinde Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	267
Tablo 47: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	269
Tablo 48: Cinsiyete Göre Farklılıklar – t-Testi Sonuçları	272
Tablo 49: Cinsiyete Göre Farklılıklar – Mann-Whitney U-Testi Sonuçları	273
Tablo 50: Eğitim Durumuna Göre Farklılıklar –Likert Soru Grubu Ortalamaları-Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	275
Tablo 51: Eğitim Durumu - KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi Boyutu – Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	275
Tablo 52: Eğitim Durumu - KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etkisi Boyutu – Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	276
Tablo 53: Eğitim Durumu - KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etkisi Boyutu – Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	276
Tablo 54: İşletmenin Sektörüne Göre Farklılıklar – Anova Testi Sonuçları	278
Tablo 55: Ünvana Göre Farklılıklar – Anova Testi Sonuçları.....	279
Tablo 56: Ünvana Göre Farklılıklar – Çoklu Karşılaştırma Tablosu	279
Tablo 57: Mesleki Deneyime Göre Farklılıklar – Anova Testi Sonuçları.....	280
Tablo 58: Mesleki Deneyime Göre Farklılıklar – Çoklu Karşılaştırma Tablosu.....	281

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Tarımsal Faaliyetler Ölçüm Esasları	75
Şekil 2: Mali Duran Varlık Tanımlama Düzeyleri	80
Şekil 3: KOBİ'ler için UFRS/TFRS Kapsamında Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi	117
Şekil 4: Ertelenmiş Verginin Tespiti	173

KISALTMA LİSTESİ

- AB: Avrupa Birliği
BD: Bugünkü Değer
BDDK: Bankacılık Dúzenleme ve Denetleme Kurumu
BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DD: Defter Değer
FIFO: İlk Giren İlk Çıkar
GUD: Gerçeğe Uygun Değer
IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
İVO: İç Verim Oranı
KDV: Katma Değer Vergisi
KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK: Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KV: Kısa Vadeli
KVYK: Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
LIFO: Son Giren İlk Çıkar
MBS: Muhasebe Bilgi Sistemi
MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SME: Small and Medium-Sized Enterprises
SPK: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDMS: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP: Tekdüzen Hesap Planı
TMS: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSMDSF: Tamamlanma ve Satış Maliyetleri Düşülmüş Satış Fiyatı
TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler
Oğaları Birliği

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

UV: Uzun Vadeli

UVYK: Uzun Vadeli Yabancı Kaynak

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletme faaliyetleri hakkındaki bilgilerin erişilebilir, anlaşılabilir, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması muhasebe bilgilerinin belirli standartlara göre üretilmesini gerektirmektedir. Muhasebe bilgilerinin kaliteli ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması uluslararası ölçekte finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır.

Ekonomik ilişkilerin bugün ulaştığı küreselleşme düzeyi, finansal raporlamada işletmelerin aynı dili konuşması, yani aynı standartlara uygun olarak finansal tablolarını düzenlemesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) dünya genelinde kabul görmektedir. Tam Set UFRS olarak adlandırdığımız mevcut UFRS'ler, daha çok sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş işletmeler ile bu işletmelerin finansal tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış ve çok geniş kapsamlı standartlardır. Oysa KOBİ finansal tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçları sermaye piyasalarındaki finansal tablo kullanıcılarına göre daha sınırlıdır.

KOBİ'lerin sayısal ve mali yönden büyük işletmelerle olan farklılıkları düşünülerek bu işletmelere yönelik sadeleştirilmiş ve daha esnek hale getirilen basitleştirilmiş bir UFRS hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası alanda tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması ihtiyacı gündeme gelmiştir.UMSK, bu ihtiyaca karşılık vermek amacıyla KOBİ'lere yönelik daha yalın bir muhasebe seti oluşturmak için çalışmalarına başlamış ve bu doğrultuda, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı(KOBİUFRS) Temmuz 2009'da yayınlanmıştır.

KOBİUFRS, tam set UFRS ile paralel olmakla birlikte, özel olarak KOBİ'lerin finansal raporlama ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış (UMS 39'u uygulama seçeneği hariç) bağımsız bir finansal raporlama standardı seti olarak yapılandırılmış olup toplam 35 bölümden oluşmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) da bu gelişme doğrultusunda Standart'ın Türkçe tercümesini 2010 yılında KOBİ TFRS olarak yayınlamıştır. 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK lav edilerek yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.6102

sayılı kanunda 88. Maddesi ile muhasebe standartlarını hazırlama yetkisi KGK'ya verilmiştir. KGK ilgili kanun maddesi uyarınca değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmış ve KGK'ya daha esnek bir uygulama alanı getirilmiştir. Bu konuda yetkili kuruluş KGK'dır ve KOBİ TFRS'nin uygulanma zamanına ilişkin belirsizlik devam etmektedir. Bu sürecin iyi değerlendirilmesi ülkemiz ve işletmeler açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, KOBİ TFRS'ye göre değerleme ölçülerinin incelenmesi, değerleme farklılıklarının dönem sonu işlemlerini etkileme düzeyini ortaya koyarak KOBİ TFRS'nin Türkiye'deki uygulanabilirliğine ilişkin bilgi düzeyinin tespit edilmesidir.

Bu çalışma altı ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın giriş sonrası ilk bölümünde Türkiye ve Dünyadaki KOBİ tanımlarına, KOBİ'lerin dünya ekonomisindeki yerine ve KOBİ Standartlarının tarihsel gelişim sürecine yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde teorik çerçeve esas alınarak envanter, değerleme kavramları ve KOBİ TFRS'ye göre değerleme ölçekleri açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde KOBİ TFRS'ye göre dönem sonu işlemleri ana kalemler başlığı altında incelenmiş, çalışma örnek uygulamalarla desteklenmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde, çalışmanın teorik yapısının uygulanabilirliğinin ortaya konabilmesi amacıyla orta ölçekli bir KOBİ üzerinde vaka çalışması yapılmış ve Türkiye'de KOBİ TFRS setinin uygulanması ile birlikte dönem sonu işlemlerinin uygulamadaki etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın beşinci bölümünde İstanbul Ticaret Odası Yan Sanayi Borsasında Faaliyet Gösteren KOBİ'lerde Muhasebeden Sorumlu Kişilerin KOBİ TFRS konusundaki Bilgi Düzeyinin Araştırılması'na yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucunda ise tez çalışmasının önemine değinilmiş, yapılan çalışma ile ulaşılan sonuçlar ortaya konmuş, bu sürece ilişkin eleştiriler ve önerilere yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

1. KOBİ'LERE YÖNELİK ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Bu bölümde Türkiye ve dünyadaki KOBİ tanımlarına ve KOBİ'lerin mevcut durumu ve önemine değinilmiş ve KOBİ Standartlarının gelişim süreci kısaca anlatılmıştır.

1.1 KOBİ'lerin Mevcut Durumu

Son yıllarda çok uluslu şirketler ile hızlı büyüyen küresel ekonomi daha geniş iş fırsatları ve büyük bir tüketici pazarı yaratmıştır. Bu sistemde KOBİ'ler ekonominin motoru olarak görülmektedir.¹ Türkiye'de olduğu kadar hemen hemen tüm dünya ülkelerinde KOBİ'lerin; sayısal miktar, istihdam hacmi, üretim değeri, gelişmeye ve mülkiyetin tabana yayılmasına olan katkıları birlikte değerlendirildiğinde ekonomik açıdan serbest rekabete dayalı piyasa ekonomisinin ve sosyal bakımdan toplumsal istikrarın temel unsuru oldukları ifade edilmektedir.²

Türkiye ekonomisinde de önemli bir yere sahip olan KOBİ'ler, ekonomik hareketliliğin göstergesidirler.³

1.1.1. KOBİ Tanımı

KOBİ, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere verilen genel adı ifade etmektedir.⁴ KOBİ tanımı, çoğunlukla çalıştırılan işçi sayısı, sermaye ve bağımsızlık temeline dayalı olarak yapılmaktadır. Hukuki olmaktan çok ekonomik bir anlam taşıyan bu deyim, ülkelerin ekonomik yapılarına göre, aynı ülkede bölgeden bölgeye, sektörden sektöre de değişiklik gösterebilmektedir.⁵

¹Sorin Briciu, Constantin Groza ve Ioan Ganfalean, "International Financial Reporting Standard (IFRS) Will Support Management Accounting System For Small and Medium Enterprise (SME)", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*,11(1), 2009, s. 308.

² Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'LER), http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html (10 Ocak 2012)

³ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'LER), http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html (10 Ocak 2012)

⁴Ercan Alptürk, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) Rehberi*, Ankara: YaklaşımYayıncılık, 2008, s.21.

⁵ Koray Başol, *Türkiye Ekonomisi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s. 305.

KOBİ tanımının net olarak ortaya konamamasının nedeni, tanımı etkileyen birçok faktörün bulunmasıdır. Bu faktörler şu şekilde sıralanabilir:⁶

- Ekonomik gelişmişlik düzeyi,
- Sanayileşme düzeyi,
- Teknolojiye uyum,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği pazarın hacmi,
- İşletmenin faaliyetinde bulunduğu iş kolunun özellikleri,
- İşletmenin üretim tekniği ve ürünlerin özellikleri v.b. gibi.

KOBİ tanımlamasında yukarıdaki sayılan faktörler göz önünde bulundurulmakla beraber farklı faktörlerin olması diğer ülkelerdeki KOBİ'leri birbirleri ile karşılaştırma imkanını güçleştirmektedir.⁷

2005/9617 sayılı “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik’in yürürlüğe konulması, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 28/7/2005 tarihli ve 5674 sayılı yazısı üzerine, 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun Ek 1. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'na 19/10/2005 tarihinde kararlaştırılmıştır. KOBİ Tanımı ve Nitelikleri Belirleyen Yönetmelik yeniden düzenlenerek 4 Kasım 2012 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik kapsamında yapılan değişiklikler arasında, KOBİ tanımının kriterlerinden “Yıllık net satış hâsılatı” ve “Mali bilanço” üst limiti 25 milyon TL'den 40 milyon TL'ye yükseltilirken, yıllık çalışan personel sayısı üst limiti 250 çalışan olarak korunmuştur.⁸

⁶ Tolga Yılmaz ve Lutfihak Alpan, “Türkiye’deki KOBİ’lerin Üretim Yönetimi Alanındaki Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt XXIII, Sayı:1 (2004), s.116.

⁷ Başol, a.g.e., s. 305.

⁸ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18 Kasım 2005 gün ve 25997 sayılı Resmi Gazete, http://www.kosgeb.gov.tr/UserFiles/File/kobi_tanimi.pdf (10 Ocak 2012); Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 4 Kasım 2012 gün ve 28457 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm> (01.12.2012).

Buna göre, KOBİ'ler aşağıda şekilde tanımlamaya tabi olmaktadır:⁹

“Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu bir milyon Türk Lirasını aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler,

c) Orta büyüklükteki işletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Yeni kurulan ve ilk yıl hesapları henüz onaylanmamış işletmelerde sadece çalışan sayısı dikkate alınır.”

Avrupa Birliği Kanunlarına göre KOBİ tanımında çeşitli sınırlar belirlenmiştir.AB'nin tanımına göre alt sınırlar Tablo 1'de gösterilmiştir.¹⁰

Tablo 1 : Avrupa Birliği KOBİ Tanımı

	Tanıtım Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
AB	Çalışan Sayısı	≤10	≤50	≤250
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤50 Milyon Avro
	Yıllık Mali Bilançosu	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤43 Milyon Avro

Kaynak: *What is an SME*, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm (15.02.2013).

⁹*KOBİ Tanımı Değişti*, http://www.kobi.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=239:kob-tanm-deiti&catid=3:kobi-haberler (20.02.2013).

¹⁰*What is an SME*, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm (15.02.2013).

Türkiye’de AB KOBİ tanımında kabul edilen değerlerin altında bir değer belirlenerek KOBİ’lerin çerçevesini oluşturan sınırlar belirlenmiştir. Tanımda geçen alt sınırlar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2 : Türkiye KOBİ Tanımı

	Tanıtım Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
Türkiye	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤1 Milyon TL (606.000 Avro)	≤8 Milyon TL (3 Milyon Avro)	≤40 Milyon TL (15,15 Milyon Avro)
	Yıllık Mali Bilançosu	≤1 Milyon TL (606.000 Avro)	≤8 Milyon TL (3 Milyon Avro)	≤40 Milyon TL (15,15 Milyon Avro)

Kaynak: *Türkiye’deki KOBİ Tanımı*, <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>

Yönetmelik’in amacı, KOBİ tanımının belirlenerek, bu tanımın tüm kurum ve kuruluşların uygulamalarında esas alınmasının sağlanmasıdır.¹¹

1.1.2. KOBİ’lerin Dünya ve Türkiye Ekonomisindeki Payları ve Temel Özellikleri

KOBİ’ler, üretim ve sanayileşmenin yurt geneline yayılmasında öncülük eden ve teknolojik gelişmelerin kırsal bölgelere de ulaşmasını sağlayan, büyük endüstri işletmelerinin girdilerinin ve ara mallarının üreticisi konumuna gelerek ekonomide yan sanayi oluşturabilen, bu yönleri ile de küçük birikimlerin doğrudan yatırıma aktarılmasına öncülük ederek tekelliliği önleyen ve ekonomik yapının çeşitlenmesini sağlayan, daha hızlı karar verebildikleri için daha az faaliyet gideri ile hızlı ve ucuz üretimde bulunabilen, yeni fikir ve buluşların kaynağı olarak endüstride gereken esnekliğin ve yeniliğin sağlanmasına katkı sağlayan, farklı gelir grupları içerisinde denge kurarak bölgesel istihdamın arttırılmasına büyük katkı sağlayan işletmeler olarak tanımlanabilirler.¹²

Bu bölümde kısaca ekonominin canlanmasında önemli rol oynayan KOBİ’lerin Dünya ve Türkiye ekonomisindeki yeri ve önemine değinilecektir.

¹¹Mehmet Cansız, **Türkiye’de KOBİLER ve KOSGEB**, Ankara:Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Yayın No:2782, 2008, s.4.

¹²Adnan Çelik ve Erkan Ozan, “KOBİ’lerde Yeniden Yapılanma Stratejiler Araştırması: Kahramanmaraş Örneği“, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2006/15/ACELIK-EOZAN.PDF (10 Ocak 2013), s.190.

1.1.2.1 KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri

Esnek bir üretim yapısına sahip olan, değişen koşullara hızlı uyum sağlayabilen, istihdama olumlu katkıları olan, ekonomik ve sosyal kalkınmanın araçları olan KOBİ'ler dünyada önemli bir konuma sahiptirler.¹³

Tablo 3: KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri

Ülke	Tüm işletmeler içindeki payı (%)	Toplam istihdam içindeki payı (%)	Katma Değer İçindeki Payı (%)
A.B.D.	98,9	57,9	50
HİNDİSTAN	97,3	66,9	(*)
JAPONYA	98,2	66	49,3
G.KORE	99,9	87,7	49,2
BREZİLYA	99,9	67	(*)
MALEZYA	99,9	65,2	31,2
AB 27	99,8	67,4	57,7
İNGİLTERE	99,6	54,1	51
ALMANYA	99,5	60,4	53,6
İTALYA	99,9	81,1	71,3
TÜRKİYE	99,8	75,8	54,2

Kaynak: KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013, http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf (10 Şubat 2013), s.29.

(*): Belirtilmemiştir.

AB'de bulunan 20 milyondan fazla KOBİ işletmelerin %99'unu temsil etmektedir. KOBİ'ler ekonomik büyüme, inovasyon, istihdam ve sosyal entegrasyon için önemli bir itici güçtür. Avrupa Komisyonu KOBİ'lerin iş ortamının iyileştirilmesini ve işletmelerin küresel ekonomide var olan potansiyellerini açığa çıkarmasını sağlamak için başarılı işletmeleri desteklemektedir.¹⁴

¹³KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı., <http://ekutup.dpt.gov.tr/esnaf/kobi/strateji/2007.pdf>(31.03.2013), s.22.

¹⁴ What is an SME. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm (15.02.2013).

Küresel ekonomide büyümenin ve değişimin temel direği olan KOBİ'lerin önemi artmaktadır. KOBİ'ler ulusal, bölgesel ve küresel düzeyde ekonomik kalkınmanın yönlendiricisi konumundadırlar.¹⁵ İşbirliği eğiliminde olan ve toplumsal ihtiyaçları önemseyen KOBİ'ler üretimlerini devam ettirebilir ve varlıklarını sürdürebilirler.¹⁶ Gelişmiş ülkeler başta olmak üzere hemen bütün ülkeler KOBİ'leri korumak için politikalar geliştirmekte, bu politikaları uygulamakta ve KOBİ'lerin büyümesi ve gelişmesine önem vermektedirler.¹⁷

1.1.2.2 KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

KOBİ'lerin Türkiye ekonomisindeki yerini analiz edebilmek için istihdama katkıları, iş yeri sayıları ve bu işletmelerin ekonomiye katkıları gibi göstergeler önemlidir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) çalışmalarında yer alan Yıllık Sanayi ve Hizmet İstatistikleri, Dış Ticaret İstatistikleri ve Yenilik Araştırması sonuçları kullanılarak çalışan sayısı 250'den az olan girişimlere (KOBİ'lere) ilişkin 2012-2013 yıllarına ait istatistikler aşağıda kısaca özetlenmiştir.

TÜİK Yıllık İş İstatistikleri 2013 yılı verilerine göre Türkiye'de 250'den az çalışanı olan 3.529.541 adet girişim faaliyet göstermektedir. TÜİK Yıllık İş İstatistikleri verisinde 250'den az çalışanı olan girişim sayısı, toplam KOBİ sayısı olarak kabul edilmektedir. Çalışan sayısı 250'den az olmasına rağmen satış hâsılatı veya bilanço kriterleri bakımından KOBİ sayılma eşiğini aşan işletme sayısı 5.210 adettir. Bu itibarla, KOBİ sayısı olarak TÜİK İş Kayıtlarındaki 0 - 250 çalışanı bulunan KOBİ'ler toplam girişim sayısının %99,8'ini, istihdamın %75,8'ini, maaş ve ücretlerin %54,5'ini, cironun %63,3'ünü, faktör maliyetiyle katma değer (FMKD) %54,2'sini ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %53,2'sini oluşturmaktadır.¹⁸

¹⁵ Adele Deaconu, Anuta Buiga ve Jiri Strouhal, "SMEs Financial Reporting: Attitudes Towards IFRS for SMEs", *Studia UBB, OECONOMICA*, Volume 57, Issue 1, 2012, s. 102.

¹⁶ Maria-Gabriella Baldarelli v.d., "Accounting Harmonization For Sme-S In Europe: Some Remarks On IFRS For Sme-S And Empirical Evidences" *Economic Research*, Vol 25, no. 11 (2012), s.41.

¹⁷ *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı*. <http://ekutup.dpt.gov.tr/esnaf/kobi/strateji/2007.pdf>(31.03.2013), s.22.

¹⁸ *Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri*. 2014. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521> (20.12.2014).

2013 yılı TÜİK verilerine göre KOBİ'lerin ihracattaki payı %59,2, ithalattaki payı %39,9'dur. KOBİ'ler ihracatın %45,9'unu Avrupa ülkelerine gerçekleştirmişlerdir.¹⁹KOBİ kredilerinin toplam krediler içindeki payı 2012 yılında %23,5 iken, 2013 yılında bu oran %25'9'a yükselmiştir.²⁰

1.1.2.3 KOBİ'lerin Ekonomik ve Sosyal Sisteme Katkıları

TÜİK verilerine göre toplam istihdamın %75,8'ini oluşturan KOBİ'ler sosyal kalkınmada da önemli bir rol oynamaktadırlar. KOBİ'ler, faaliyet gösterdikleri bölgelerin ekonomik gelişimine katkı sağlamakta, bu bölgelerde istihdam yaratmakta, gelir artışı sağlayarak göçü engellemekte, yeni müteşebbislerin ortaya çıkması ve yeni işletmelerin kurulmasının önünü açmakta ve kalifiye eleman yetiştirilmesine katkı sağlamaktadırlar.²¹

1.1.2.4 KOBİ'lerin Avantaj ve Dezavantajları

KOBİ'lerin ekonomiye katkılarını beş başlıkta toplayabiliriz.²²

- a) İstihdam,
- b) Yenilik,
- c) Girişimcilik,
- d) Özel üretim sayesinde ürün farklılaşması,
- e) Ara malı temini.

Türkiye Sanayi'nde önemli yer tutan KOBİ'lerin(%99,8), uluslararası piyasalara entegre olmaları rekabetçi yaklaşımla mümkündür. Rekabet avantajı yakalayan KOBİ'ler varlıklarını büyüyerek sürdürürken bu avantajı yakalayamayanlar ise zaman içinde kaybolacaklardır.²³

¹⁹ *Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri*. 2014. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521> (20.012.2014).

²⁰ *Türk Bankacılık Sektörü Genel Görünümü*, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Yayını, Aralık 2013, https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Raporlar/TBSGG/12779tbs_genel_gorunumu_aralik_2013.pdf (20.12.2014).

²¹ *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013*. 2011. http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf, (10 Şubat 2013), s.29.

²² Ertan Oktay ve Alptekin Güney, "Türkiye'de KOBİ'lerin Finansman Sorunu ve Çözüm Önerileri", **21.Yüzyılda KOBİ'ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri Sempozyumu**, K.K.T.C.: Doğu Akdeniz Üniversitesi, 03-04 Ocak 2002, s. 2.

²³ Oktay ve Güney, a.g.b., s. 1.

KOBİ'lerin zayıf yönleri aşağıda ana başlıklar altında belirtilmektedir:²⁴

- KOBİ'lerin kırılabilirlikleri yüksektir. Sektörel dalgalanmalardan ve rekabet ortamından çabuk etkilenmektedirler.
- İşletme sahibinin karar almada tek olması süreci olumsuz etkilemektedir.
- Ucuz ve uygun finansman bulma açısından güçlük çekerler.
- Pazarlama fonksiyonunun sadece satış olarak algılanması uzun vadeli planlama yapmalarını engeller.
- Yönetim, muhasebe ve üretim konularında sistem kurmak konusunda istekli değildirler.

KOBİ'lerin varlıklarını devam ettirebilmeleri ve büyümelerinin önünde en önemli engel finansmandır. KOBİ'lerin finansman temininde zorluklarla karşılaştığı, bu durumun KOBİ'lerin faaliyetlerinin sürdürülmesi üzerindeki etkisinin olumsuz olduğu ve katma değer üretmede etkin olamamasına neden olduğu belirtilmektedir.²⁵

Küçük işletmelerin büyük işletmeler karşısındaki kuvvetli yönleri ve ekonomiye katkıları aşağıda belirtilmektedir:²⁶

- Esnek bir yapıya sahip olmaları nedeniyle büyük işletmeler için gerekli olan malzemelerin üretilmesinde hızlıdır,
- Kolay uyum sağlama kabiliyetine sahiptirler,
- Yeniliklere yatkın olmaları sebebiyle teknik değişikliklere açıktırlar ve daha az girdiyle daha çok çıktı alabilirler,
- Rekabetin teşvik edilmesine ve bölgesel kalkınmaya katkıda bulunurlar.
- Bölgesel olarak gelişmiş beşeri ilişkilere sahiptirler,
- Yönetici konumunda çalışan sayısı azdır ve bürokrasi azdır,

²⁴ Aybeniz Akdeniz Ar ve Hüseyin İskender, "TÜRKİYE'de KOBİ'ler ve KOBİ'lerde Planlama, Uygulama ve Denetim, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/03a/06.htm>. (20.02.2013).

²⁵ Zafer Sayar ve Mahmut Okur. "Kobi Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği" 26. **Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23-27 Mayıs 2007.

²⁶ Ar ve İskender, a.g.m., <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/03a/06.htm> (20.02.2013).

Pazarı takip eden, müşterileriyle birebir ilişki kuran, müşterilerin ihtiyaçlarını tahmin eden ve çalışanını yakından tanıyarak kapasitesini bilen KOBİ'ler, büyük işletmelerden daha esnek bir yapıya sahiptirler. Bu esneklik, özellikle işletme dışındaki gelişmelere hızlı uyum gösterebilme olanağı tanımaktadır. KOBİ'lerin ekonomiye katkıları; ekonomiye hareketlilik getirme, istihdamın artırılması ve yeni iş imkânlarının yaratılması ve yeniliklerin teşvik edilerek bölgesel kalkınmayı hızlandırmak olarak ifade edilebilir.²⁷

Finansman ihtiyacı açısından düşünüldüğünde KOBİ UFRS'nin uygulanması işletmelerin uluslararası fırsatları yakalamasını da sağlayacaktır.²⁸ Kısıtlı kaynakları olan işletmelerin yatırımlarını özkaynakları ile finanse etmeye çalışmaları yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ekonominin bel kemiğini oluşturan KOBİ'lerin karşılaştıkları bu güçlükler her kesim tarafından bilinmektedir. Bu amaçla, 2007- 2013 dönemini kapsayan IX. Kalkınma Planında *“İşletmelerin uygun koşullarla finansman kaynaklarına erişimi kolaylaştırılacak ve bu kaynaklarda çeşitlilik sağlanacaktır. Başta KOBİ'ler olmak üzere girişim sermayesi, başlangıç sermayesi ve kredi garanti sistemi geliştirilerek işletmelerin kredi temini kolaylaştırılacaktır.”* plan hükmü yer almaktadır. Bu hükümle; KOBİ'lerin kaynak bulmada karşılaştıkları sorunlarının aşılabilmesi için dünyada uygulaması olan finansman araçlarının Türkiye'de de kullanılabilmesinin önündeki engellerin aşılması hedeflenmektedir.²⁹ Konuya ilişkin hedefler IX. Kalkınma Planında ana başlıklar halinde verilmiştir.³⁰

1- KOBİ'lerin banka kredilerine erişiminin artırılması amacıyla kredi piyasasının genişletilerek, kredi garanti sisteminin geliştirilmesi, kalkınma ve yatırım bankalarının KOBİ'lerin uluslararası finansmana erişimlerine aracılık etmeleri ve ihracat kredi sigortası sistemi konusunda KOBİ'lerin eğitilmesi hedeflenmektedir.

2- Uluslararası kredi kriterleri ve kurumsal yönetim ilkeleri konusunda KOBİ'lerin bilinçlendirilerek KOBİ'lerin uluslararası raporlama standartlarına (finansal ve finansla olmayan) uyumlarının sağlanması hedeflenmektedir.

²⁷ Haşmet Sarıgül, **Basel Düzenlemeleri'nin KOBİ'lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri**, Konya: Eğitim Yayınevi, 2012, s.51.

²⁸ Robert S. Miller, “ Is IFRS for SMEs For Your Company”, **Financial Executive**, Vol 26 Issue 5 (June 2010), s.16.

²⁹ *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013.* 2011. http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf, (10 Şubat 2013), s.70.

³⁰ *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013.* 2011. http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf, (10 Şubat 2013), ss.70-71.

3- Girişim sermayesi ve KOBİ borsası sistemlerinin geliştirilerek KOBİ borsalarının oluşturulması ve KOBİ'lerin bu konuda desteklenmesi sağlanmalıdır.

2014-2018 hedeflerini kapsayan X. Kalkınma Planında da KOBİ'lerin verimlilik artışı, büyüme ve kurumsallaşma ihtiyacı devam ettiği belirtilmekte ve KOBİ'lerin rekabet güçlerinin artırılarak ekonomik büyümeye katkısının yükseltilmesi temel amaç olduğu vurgulanmaktadır.³¹ KOSGEB tarafından hazırlanan 2015-2018 dönemini kapsayan eylem planında bu doğrultuda hedefler tespit edilmekte ve KOBİ'lerde sürdürülebilir büyümenin sağlanması amaçlanmaktadır.³²

Çalışmanın odağı KOBİ Standartlarına göre dönem sonu işlemleri olduğu için KOBİ'lerin durumunu değerlendirmek amacı ile verilen bu detayın ötesine geçilmeyecektir.

1.2 KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)

KOBİ TFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerin finansal raporlama aşamalarını tam sete göre kolaylaştırmak amacıyla yayımlanmıştır.

1.2.1 Tarihsel Gelişim Süreci

Bu bölümde KOBİ'lere yönelik standartların tarihsel gelişim süreci anlatılacaktır.

1.2.1.1. Dünyada KOBİ Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci

Muhasebe sosyal bir bilimdir. Muhasebenin hızla değişen toplumsal ve ticari konjonktüre uyumunun zorunlu olması nedeniyle, muhasebe kurallarının ve dolayısıyla uygulamalarının zamanın şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Sınırlar ötesi ticaretin artması, para ve sermaye pazarlarının birleşmesi gibi nedenler uluslararası muhasebe kavramını ortaya çıkarmıştır.³³

³¹ Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalkinma%20Planlar/Attachments/12/Onuncu%20Kalk%C4%B1nma%20Plan%C4%B1.pdf> (10.03.2015), s.22.92.

³² Kobi Stratejisi ve Eylem Planı 2015-2018 (Taslak Rapor), Cdd.Kosgeb.Gov.Tr/.../File.Axd (31.03.2015).

³³ A. Taylan Altıntaş, "Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku", Sosyal Bilimler Dergisi, (1), (2011), s. 163.

Gelişen ekonomilerde sermaye piyasası katılımcılarının ve finansal bilgi kullanıcılarının beklentisi, ekonomik karar alma süreçlerine etki edecek nitelikteki bilgilerin finansal tablolarda yer almasıdır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin performansını değerlendirmek ve gelecekle ilgili yatırım planlarını yapabilmek için işletmenin finansal tablolarından faydalanmaktadırlar.³⁴ Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılara faydalı olmasını sağlayan nitelikler ise özellikler, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik, zamanlılık, fayda ve maliyet dengesidir.³⁵

Uluslararası yatırımcılar ve kreditorler açısından bakıldığında sermayenin etkin yatırımlara yönelebilmesi için finansal tabloların karşılaştırılabilir olması beklenmektedir.³⁶ Rekabetin arttığı pazarlarda, UFRS'nin uygulanması dünyada aynı alanda faaliyet gösteren benzeri kuruluşlara, ilgili yatırımcılara ve diğer kullanıcılara, global düzeyde rakiplerle işletme performansını karşılaştırma imkanı sağlar.³⁷

Uluslararası muhasebe standartları, gelişmekte olan ülkelerde finansal piyasaların büyümesinde hayati bir rol oynamaktadır.³⁸ Dünya muhasebe kavramının çatısında uluslararası muhasebe, tüm ülkelere uyarlanabilen evrensel bir sistem olarak ele alınmıştır.³⁹ KOBİ Standartlarının amacı global olarak uygun, yüksek kaliteli, anlaşılabilir muhasebe standartlarını geçerli kılmaktır.⁴⁰ KOBİ'ler için, gereksinimlerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan KOBİ'lere özgün daha basit bir standart yayımlanması gündeme gelmiştir.⁴¹ 2001 yılında UMSK bünyesinde KOBİ'ler için muhasebe standartlarının geliştirilmesi amacıyla bir çalışma grubu oluşturulmuş ve UMSK tarafından 2009 yılında KOBİ UFRS yayınlanmıştır. KOBİ UFRS'nin tarihçesine aşağıda yer verilmiştir.

³⁴ Turhan Korkmaz, Halime Temel ve Elif Birkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2007, sayı 37, s. 104.

³⁵ "Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu-2009, http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_lr.pdf (26.05.2012), s. 6.

³⁶ "Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu-2009, http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_lr.pdf (26.05.2012), s.4

³⁷ Mot Ioana, "IFRS In The Small and Medium-Sized Entities Difficulties and Opportunities of The IFRS For SMEs", **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, Vol. 22 Issue 1 (July 2013), s.1248.

³⁸ Fazeena Fazneen Hussain, Privashni Vandana Chand ve Prena Rani, "The Impact Of IFRS For SMEs On The Accounting Profession: Evidence From Fiji", **Accounting and Taxation**, Volume 4, Number 2, 2012, s.108.

³⁹ Ümit Gücenme, **Uluslararası Muhasebe'de Teknik Sorunlar**, İstanbul:Marmara Kitabevi, 1998, s. 5.

⁴⁰ Sinan Aslan, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXXIII, Sayı 2 (2007), s.203.

⁴¹ Nalan Akdoğan, "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı 30 (Ocak 2010), s. 2.

Tablo 4: KOBİ Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Tarih	Açıklama
Temmuz 2003	KOBİ muhasebe standartları projesi UMSK'nın gündemine alındı.
Haziran 2004	KOBİ muhasebe standartları tartışma metninin yayınlanması ve 24 Eylül 2004'e kadar görüşe açılması.
Nisan 2005	KOBİ'ler İçin Olası Kayıtlama ve Ölçüm Değişikliklerine İlişkin Anket'in IASB ekibine uygulanması.
Ekim 2005	Kayıtlama ve ölçüm basitleştirmelerine ilişkin yuvarlak masa toplantıları.
Temmuz 2003 Şubat 2007	31 Kurul toplantısında KOBİ muhasebe standartlarının tartışılması.
Ağustos 2006	UMSK web sayfasında Nihai Taslak'ın ilk taslağının yayınlanması.
Kasım 2006	UMSK web sayfasında Nihai Taslak'ın revize edilmiş taslağının yayınlanması
Şubat 2007	KOBİ muhasebe standartları Nihai Taslak'ın yayınlanması ve 30 Kasım 2007'ye kadar görüşlere açılması
Nisan 2007	Nihai taslak üzerine UMSK ekibinin yaptığı incelemenin yayınlanması
Haziran 2007	20 ülkede 116 küçük işletmenin katılımıyla Nihai Taslak'ın alan testi
Kasım 2007	Yorum döneminin sonu, 162 adet yorum mektubu alındı.
Mart-Nisan 2008	Yorum mektuplarında ve alan testinde karşılaşılan ana konuların Kurul'a sunumu
Nisan 2008	Çalışma Grubu'nun Nihai Taslak üzerindeki olası değişikliklere ilişkin kapsamlı tavsiyelerini sunması
Mayıs 2008	Kurul toplantısında önerilerin yeniden tartışılması
Nisan 2009	Kurul'un Nihai Taslak'ta olduğu gibi standardın adının "KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı" olmasına karar vermesi
Haziran 2009	13 Kurul üyesi kabul oy, bir üye ret oy kullandı.
Temmuz 2009	KOBİ'ler için UFRS'nin yayınlanması

Kaynak: Deloitte (2012), "IFRS in Focus:IASB Issues a Request for Information on the IFRS"file:///C:/Users/tr/Downloads/ifrsinfocus072012.pdf (18 Mart 2013)

KOBİ'ler için UFRS'nin yayınlanması sonrasında projeye ilişkin gelişmeler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tarih	Açıklama
Haziran 2012	KOBİ UFRS kapsamlı inceleme raporunun yayınlanması ve 30 Kasım 2012'ye kadar görüşe açılması
Ekim 2013	KOBİ UFRS için önerilen değişikliklere ilişkin 09/2013 tarihinde yayınlanan taslak metnin 03 Mart 2014' e kadar görüşe açılması

Kaynak:IFRS for SMEs - Comprehensive Review 2012-2014,http://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes (10 Şubat 2015).

Bu süreçte revizyon önerileri UMSK tarafından gündeme alınmaktadır. UMSK KOBİ Uygulama Grubu 2015 yılının ikinci çeyreğinde KOBİ'ler için UFRS düzeltme önerilerinin tamamlanmasını beklemektedir.⁴²

KOBİ UFRS dünya çapında kabul görmektedir.⁴³ Gelişmekte olan ülkelerin, UFRS benimsemeye karar vermelerinde etken olan hususlar aşağıda belirtilmektedir.⁴⁴

- Ekonomik büyüme,
- Eğitim düzeyleri,
- Dış ekonomik açıklık derecesi;
- Kültürel hususlar;
- Sermaye piyasalarının varlığı.

KOBİ UFRS dünyada zorunlu olduğu veya uygulamasına izin verilen ülke sayısı 70'dir. Bu ülkeler:⁴⁵

Anguilla, Antigua ve Barbuda, Arjantin, Ermenistan, Azerbaycan, Bahamalar, Bahreyn, Bangladeş, Barbados, Belize, Butan, Bosna Hersek, Botswana, Brezilya, Kamboçya, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Dominik, Dominik Cumhuriyeti, Ekvator, El Salvador, Fiji, Gürcistan, Gana, Grenada, Guatemala, Guyana, Honduras, Hong Kong, Irak, İrlanda, İsrail, Jamaika, Ürdün, Kenya, Lesotho, Makedonya, Maldivler, Mauritius, Montserrat, Myanmar, Nikaragua, Nijerya, Panama, Peru, Filipinler, Ruanda, St. Lucia, Suudi Arabistan, Sırbistan, Sierra Leone, Singapur, Güney Afrika, Sri Lanka, Saint Kitts ve Nevis, Saint Vincent ve Grenadinler, Svaziland, İsviçre, Tanzania, Trinidad & Tobago, Türkiye, Uganda, Birleşik Arap Emirlikleri, Birleşik Krallık, Uruguay, Venezuela, Yemen, Zambiya ve Zimbabve.

⁴²IFRS for SMEs - Comprehensive Review 2012-2014, <http://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes> (10 Şubat 2015).

⁴³Deaconu, Buiga ve Strouhal, a.g.m., s. 118.

⁴⁴H. Bohusova ve V. Blaskova, "In What Ways Are Countries Which Have Already Adopted IFRS For Smes Different", *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Volume LX Number 2, 2012 s. 40.

⁴⁵*Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SME*, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx> (20.02.2015).

Yukarıda belirtilen ülkelerden :

- 8 ülke; UFRS kullanımının zorunlu olmadığı tüm KOBİ'ler için KOBİ UFRS'yi zorunlu kılmıştır.
- 45 ülke; KOBİ'lere KOBİ UFRS yerine tam set UFRS kullanma seçeneğini sunmaktadır.
- 16 ülke; KOBİ'lere KOBİ UFRS yerine tam set UFRS veya ulusal genel kabul görmüş muhasebe standartlarını kullanma seçeneği sunmaktadır.
- 1 ülke; KOBİ UFRS uygulamasının tercih edilmemesi durumunda, KOBİ'lere ulusal genel kabul görmüş muhasebe standartlarını kullanma zorunluluğu getirmiştir.

KOBİ UFRS kullanımının zorunlu tutulduğu veya uygulamaya izin verilen 70 ülkeden 61 tanesi KOBİ UFRS uygulamasına yönelik herhangi bir değişiklik yapmamışlardır. 8 ülke tarafından yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir;

- Ülkelerden ikisi (Arjantin ve Brezilya) bireysel finansal tablolar hazırlandığı durumlarda, iştiraklere yapılan yatırımlar için özkaynak metodunun kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Yakın zamanda UMSK da tam set UFRS için benzer bir değişiklik yapmıştır.
- Diğer bir ülke (Hong Kong), "Bölüm 29- Gelir Vergileri" standardını "UMS-12Gelir Vergileri" standardı gerekliliklerini karşılayacak şekilde değiştirmiştir.
- Suudi Arabistan, 2014 yılı içinde KOBİ UFRS'nin aktif olarak kullanılmaya başlanmasından hemen önce bir takım değişiklikler yapacağını duyurmuş, ancak söz konusu değişiklikler henüz tamamlanamamıştır.
- İki ülke (İrlanda ve Birleşik Krallık) KOBİ UFRS uygulamasında tam set UFRS kapsamında uygulama izni verilen ancak KOBİ UFRS'nin uygulama izni vermediği bir takım seçenekleri ekleme yolu ile önemli değişiklikler yapmıştır.

- Bangladeş, yüksek enflasyonun ülkeleri için söz konusu olmaması nedeni ile “Bölüm 31- Yüksek Enflasyon” standardını kabul etmemiştir.
- Bosna Hersek, KOBİUFRS kullanılarak hazırlanan bireysel finansal tablolarda öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun hazırlanmasını zorunlu tutmamıştır.
- Son olarak Uruguay, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermektedir. Uruguay ayrıca UMSK'nın tüm ülkelerde KOBİ UFRS içerisine bir seçenek olarak eklemeye karar verdiği gibi maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin uygulanmasına da izin vermektedir.

Görüleceği üzere dünya ölçeğinde KOBİ UFRS'nin öncelikle Orta ve Güney Amerika (Karayipler dahil) ve Afrika'da kullanıldığı söylenebilir. Bununla birlikte ABD ve Avrupa Birliği'nin de içinde bulunduğu ülkelerde KOBİ UFRS adaptasyonu gündemdedir.⁴⁶ Gelişmekte olan ekonomiler tam set KOBİ UFRS'nin uyarlanması veya KOBİ UFRS'nin referans kabul edilerek kendi standartlarını oluşturmaları veya kendi raporlama ihtiyaçlarına yönelik olarak KOBİ UFRS'de belli değişiklikler yaparak kullanmayı göz önünde bulundurmalıdırlar. Bu nedenle, gelişmekte olan ekonomilerde öncelikle ekonomideki düzenleyici kuruluşların KOBİ UFRS'nin uyarlanması konusunu gündeme alması önemlidir.⁴⁷

1.1.2.2. Türkiye'de KOBİ Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci

Türkiye'de yaptırım gücü olan ve devlet desteğinde kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) ile standartlaşma eksikliğini giderilerek, uluslararası platformda geçerli olacak muhasebe standartlarının üretilmesi ve kullanımının sağlanması amaçlanmıştır.⁴⁸ Öncelikle; TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) seti; muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlardan oluşmaktadır. Bu standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS),

⁴⁶ Libor Vasek, “IFRS For SMEs- A New Challenge For Worldwide Financial Reporting”, **International Journal of Management Cases**, Vol. 13 Issue 4 (Dec 2011), s.120.

⁴⁷ Hussain, Chand ve Rani, a.g.m., s. 116.

⁴⁸ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, archive.ismmmo.org.tr/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc, (15 Ekim 2009), s.7.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve yorumların (IFRIC) aynen Türkçeye çevrilmiş şeklidir. TMSK; Kavramsal Çerçeve dışında, 31 adet TMS kodlu ve 7 adet TFRS kodlu muhasebe standardı yayımlamıştır.⁴⁹ Türkiye’de 01.01.2005 tarihinden itibaren SPK’ya tabi şirketlerin UFRS’ye uyumlu şekilde muhasebe kayıtlarını tutmaları zorunlu kılınmıştır.

UMSK tarafından 2009 yılında yayınlanan KOBİ UFRS TMSK tarafından tam set olarak kabul edilerek Türkçeye çevrilmiş ve KOBİ TFRS başlığı altında 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.⁵⁰

TMSK, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile lav edilmiş ve yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.⁵¹ KGK ilgili kanun maddesi uyarınca değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır.⁵²

1.2.2 Kapsamı ve İçeriği

KOBİ TFRS kendi içinde bir bütün olan ve kapsamlı UFRS’nin temeli üzerine kurulmuş olan ve kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanan bir settir. Standart, aşağıdaki bölüm ve eklerden oluşmaktadır:

⁴⁹ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 80 (Mart-Nisan 2007), s.102.

⁵⁰ *KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3.htm> (20 Mart 2012)

⁵¹ “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, 2 Kasım 2011 tarihli, 28103 sayılı Resmi Gazete

⁵² Nalan Akdoğan, “Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Yansımaları”, Ankara Serbest Mali Müşavirler Odası Yayını, **VIII Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-Yeni TTK ve Muhasebe Düzeninde Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ankara: Ankara Serbest Mali Müşavirler Odası, 2013, s-34-38.

Tablo 5:KOBİ TFRS'nin Bölümleri

Bölüm	Bölüm Adı
1	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2	Kavramlar ve Genel İlkeler
3	Finansal Tabloların Sunuluşu
4	Finansal Durum Tablosu
5	Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6	Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu
7	Nakit Akış Tablosu
8	Finansal Tablo Dipnotları
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
11	Temel Finansal Araçlar
12	Diğer Finansal Araçlar
13	Stoklar
14	İştiraklerdeki Yatırımlar
15	İş Ortaklıklarındaki Paylar
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17	Maddi Duran Varlıklar
18	Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
20	Kiralamalar
21	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Ek-Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin uygulama rehberi
22	Borçlar ve Özkaynaklar Ek-İhraç edenin dönüştürülebilir borcu muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek
23	Hâsılat Ek-Bölüm 23 hükümleri uyarınca hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler
24	Devlet Teşvikleri
25	Borçlanma Maliyetleri
26	Hisse Bazlı Ödemeler
27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29	Gelir Vergileri
30	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
31	Yüksek Enflasyon
32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33	İlişkili Taraf Açıklamaları
34	Özellikli Faaliyetler
35	KOBİ TFRS'ye Geçiş

Kaynak:KOBİ TFRS, 2010.

KOBİ'ler için hazırlanan standartlar tam set UFRS'lerden tam olarak bağımsız hazırlanmamıştır.⁵³ KOBİ UFRS, birçok konuda basitleştirmeler içermekte⁵⁴ ve bazı standartlar ve konular, KOBİ'ler için UFRS'de hiç yer almamaktadır.⁵⁵ KOBİ UFRS'nin uygulanabilirliği tam sete göre nispeten kolay ve standart metinleri daha anlaşılırdır.⁵⁶ Bu açıdan Muhasebe standartlarının gerek halka açık şirketlere gerekse de KOBİ'lerin muhasebe düzenlerine büyük yenilikler getireceği açıktır. KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarında kayıtlama, değerlendirme (ölçme) ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması konuları öne çıkmaktadır. Tam set UFRS'de ölçüm esaslarında seçimlik politikalar söz konusu iken KOBİ UFRS'de uygulanması en kolay seçeneğe izin verilmektedir.⁵⁷

Kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenen KOBİ standartları, mikro işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır.⁵⁸ Bu sayede işletmeler büyüdüğünde ve bu nedenle sınıf değiştirdiğinde veya tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır. KOBİ TFRS'yi uygulayan ve sermaye piyasalarında işlem görmeyi hedefleyen işletmelerin tam set TFRS'ye geçişlerinde de büyük kolaylık sağlayacaktır.^{59,60}

KOBİ muhasebe standartları uygulamasının KOBİ'lere sağlaması beklenen faydalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:⁶¹

- a) Ulusal ve uluslararası alanda finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlayacaktır.
- b) Finansal tabloların daha az karmaşık ve daha açıklayıcı olmasını sağlayacaktır.

⁵³ Graham Holt, "IFRS For SMEs", http://www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/pdf/sa_mar10_IFRS_SMEs_INT.pdf (01.03.2013).

⁵⁴ IFRS Foundation and the IASB Organization, "About The IFRS For SMES" <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx#> (04 Mayıs 2014).

⁵⁵ Marco Marcellan, A Guide Through IFRS for Small and Medium-Sized Entities (SMEs) – RSM International, <http://www.rsmi.com/attachments/approved/rsm-international---service-literature/en/FINALIFRSforSMEs.pdf>, (14 Mayıs 2013), ss.10-14.

⁵⁶ Liam McQuaid, "IFRS for SMEs Application in Practice", **Accountancy Ireland**, Ekim 2010, Vol.42 No.5, s.27.

⁵⁷ Miller, a.g.m., s.16.

⁵⁸ Utku ve Gürsoy, a.g.m., s.36.

⁵⁹ Lisa Evans ve diğerleri, "Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper", **Accounting in Europe**, Sayı:2, 2005, ss.30-32.

⁶⁰ Graham Holt, "IFRS For SMEs", http://www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/pdf/sa_mar10_IFRS_SMEs_INT.pdf (01.03.2013).

⁶¹ IFRS for SMEs, <http://www.moorestephens.com/ifrsforsmes.aspx> (18 Mart 2014).

- c) Sınır ötesi şirket birleşmeleri ve işbirliği anlaşmaları için fırsat sağlayacaktır.
- d) Finansman maliyetlerini düşürecek. Uluslararası kredi kurumları ile ilişkilerin güçlenmesini sağlayacaktır.
- e) KOBİ'lerin uluslararası pazarlara ulaşmasını sağlayacaktır.

KOBİ TFRS dünyada ve Türkiye'de özellikle kendi ulusal sınırların ötesinde mal ve hizmet satışı yapan KOBİ'lerin yararına olacaktır. Bu şekilde KOBİ'ler müşterileri ile ilişkilerini geliştirerek işlerini genişletme imkânına sahip olabilirler.⁶² KOBİ'lerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olmasına aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı ihtiyaç duyulmaktadır:⁶³

- Finansal kuruluşlar uluslararası faaliyet göstermektedir ve kredi sağlamaktadırlar. Birçok ülkede KOBİ'ler, finansman sıkıntısı ile karşı karşıyadırlar ve mikro işletmeler dâhil KOBİ'lerin yarısından fazlasının bankalara kredi borçları bulunmaktadır. Bankalar (bankerler), borç verme kararlarını alırken ve bu borçlara ilişkin koşulları ve faiz oranlarını belirlerken finansal tablolara güvenmektedir.
- Uluslararası ticaret finansal tabloları daha da önemli hale getirmektedir. Birçok KOBİ'nin uluslararası tedarikçileri bulunmaktadır. Tedarikçiler, kredili olarak mal ve hizmet satmadan önce diğer ülkelerdeki alıcıların finansal durumunu değerlendirmek istemektedir.
- KOBİ'ler, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarından uluslararası fon sağlamaktadır.

KOBİ TFRS, yatırımcılara, borç verenlere ve diğer ilgi duyanlara KOBİ'lerin, finansal koşullarını, finansal performanslarını ve nakit akışlarını karşılaştırma imkânı vermektedir.⁶⁴ KOBİ UFRS'nin uygulanması ile yüksek oranda finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanarak kullanıcıların KOBİ'lerin finansal raporlamasına olan güven artacak ve bu durum uluslararası pazarlara açılmak isteyen KOBİ'lerin ulusal raporlama maliyetlerini de önemli derece azaltacaktır.⁶⁵

⁶² Jiri Strouhal, Marie Pasekova ve Libuse Mullerova, "Is Harmonization of SMEs Reporting Really Necessary? A Case of Central and Eastern European Countries", **Journal Of Business & Economics**, Jan-June 2010, s.60.

⁶³ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 1- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler, <http://www.ifrs.org/Documents/modul1.pdf>, (10.02.2012), s. 1-2.

⁶⁴ Korkmaz ve diğerleri, a.g.m., s. 104.

⁶⁵ AnaMaria Pascu ve Andreea Vasiliu, "International Financial Reporting Standard For Small And Mediumsized Entities a New Challenge For The European Union", **CES Working Papers**, Vol. III, No. 1(2011), s.128.

2. ENVANTER VE DEĞERLEME

Muhasebenin asli amaç ve görevlerinden biri, faaliyet sonuçlarının ortaya çıkarılması ve bu sonuçların gerekli finansal tablolarda gösterilerek ilgili kişi veya kurumlara işletme hakkında bilgi verilmesidir. İşletmelerin bir yıllık finansal tabloları, dönem sonunda yapılacak envanter ve değerlendirme işlemleri sonucu ortaya çıkacaktır.⁶⁶

İşletmenin genel geçici mizanında gözükken varlık ve kaynaklarının (borçlarının) kaydi tutarları ile bu kaynakların fiili tutarlarının karşılaştırılması ve farklılıklarının giderilmesi gerekir. İşte yapılan bu işlemlere dönem sonu işlemleri denir. Bu varlık ve kaynakların miktar olarak tespitine “Envanter” denilirken”, tespit edilen bu varlık ve kaynakların değerlendirme günündeki değerini tespit etmeye de “değerleme” adı verilir. Bütün bu yapılan işlemler işletmenin dönem sonu işlemlerini oluşturur.⁶⁷

Dönem sonu işlemleri, her bir varlık ve kaynak kaleminin tespit edilmesi ve değerlemesi işlemidir. Dönem sonu işlemlerin amacı “*içinde bulunulan faaliyet dönemi sonucunu, diğer faaliyet dönemlerinden bağımsız olarak*” tespit edilmesini sağlamaktır.⁶⁸

Bu değerlendirme süreci, doğrudan işletmenin faaliyet sonuçlarını etkilediği için son derece önemlidir ve bu sürece ilişkin muhasebe ilkeleri yanında farklı kanuni düzenlemeler de bulunmaktadır.

2.1 Envanter Kavramı

Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terimdir.

⁶⁶ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe-Cilt II**, 16. Basım, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2009, s.11.

⁶⁷ Sinan Aslan, **Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2008, s.39

⁶⁸ Mehmet Erkan, Cemal Elitaş ve Yunus Ceran, **Dönemsonu Muhasebe İşlemleri (TMS/TFRS Uyumlu)**, İstanbul: Ekin Yayınevi, 2014, s.13.

Envanter; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin sayılması, tartılması ve ölçülmesi suretiyle miktarların tespit edilmesi ve uygun bir değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilerek tutarlarının belirlenmesi sürecidir.⁶⁹ Kısaca envanter; ekonomik değer taşıyan bir varlığın kayıtlar ve belgeler üzerinde yapılacak olan çalışmalarla tespit edilmesine denir.⁷⁰

Finansal tablo kalemlerinin gerçeği yansıtabilmesi için dönem sonunda kayıtların envanter esas alınarak düzeltilmesini gerektirmektedir.⁷¹ Envanter işlemleri; sayım, değerlendirme ve envanter kayıtlarının içeren bir süreçtir.⁷²

Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılırken çeşitli mal kullanan ve geniş ürün yelpazesine sahip olan işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Dönem sonunda liste düzenlenmesi durumunda ekonomik değer taşıyan varlıkların toplam değeri toplu olarak envanter defterine kaydedilir.⁷³ Her işletme açılışında bir envanter çıkarmalı ve bunu her hesap dönemi sonunda tekrarlamalıdır.

2.1.1 Envanter Çıkarma Zamanları

Envanter çıkarma zamanları VUK'un 174. Maddesinde tespit edilmiştir. Bu madde gereğince;

- Yeni işe başlayanlar, işe başlama tarihleri itibarıyla,
- İşe başladıktan sonra her hesap dönemi sonunda,
- Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler, özel hesap döneminin son gününde,
- İşin bırakılması durumunda, işin bırakıldığı gün,

envanter çıkarılır.

⁶⁹ İbrahim Lazol, **Genel Muhasebe**, Bursa: Ekin Basım, 2008, s.327.

⁷⁰ Murat Yıldız, **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu**, İstanbul:Türmob&Tesmer Yayınları, 2011, s.11.

⁷¹ Hoyle, Joe B., Schaefer Thomas ve Timothy Douppnik, **Advanced Accounting**, Mc Gray Hill Company, Seventh Edition. 2007, s.9.

⁷² Sürmen, Yusuf, **Muhasebe-2**, Eylül 2007, Trabzon Celepler Baskı, s.1

⁷³ Osman Altuğ, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İstanbul:Türkmen Kitabevi,1999, s. 139.

Büyük mağazalar ve eczaneler VUK'un 190. Maddesi gereğince üç yılda bir envanter çıkarabileceklerdir. Ayrıca büyük sınaî işletmeler Maliye Bakanlığı'ndan izin almak şartıyla iki ya da üç yılda bir envanter çıkarabileceklerdir.⁷⁴

Düzenleme amaçlarına göre envanterin yapılma zamanı şöyledir.⁷⁵

- Kuruluş envanteri; işletmenin kurulduğu tarihte,
- Dönem başı envanteri; hesap dönemi başında yani dönemin ilk gününde,
- Dönem sonu envanteri; faaliyet dönemi sonunda,
- Devir envanteri; işletmenin başka bir işletmeye devredildiği tarihte,
- Tasfiye envanteri; tasfiye işlemlerinin başladığı ve tamamlandığı tarihler itibariyle,
- İflas envanteri; iflas işlemlerinin başladığı ve tamamlandığı tarihlerde yapılır.

2.1.2 Envanter İşlemleri

Her işletme sahibi ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.⁷⁶

Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir.⁷⁷ Yeni TTK'da kullanılan yöntemin TMS'ye uygun olması gerektiği belirtilmiştir.

⁷⁴ Mehmet Civan, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Ankara: Siyasal Yayın Dağıtım, 2010, s.1.

⁷⁵ Abitter Özulucan, **Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.7.

⁷⁶ YTTK Md.66/1

⁷⁷ YTTK Md.67/1

Envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır;⁷⁸

- Genel geçici mizanın düzenlenmesi,
- Muhasebe dışı envanter işlemlerinin yapılması,
- Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizanın karşılaştırılması varsa farkların tespit edilmesi,
- Bulunan farkların sebeplerinin tespiti ve düzeltme kayıtlarının yapılması,
- Muhasebe kayıtları ve envanter sonuçlarının mutabakatının yapılarak genel kesin mizan düzenlenmesi,
- Finansal tabloların düzenlenmesi.

Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.

2.2 Değerleme Kavramı

Envanter işlemlerinin en önemli aşaması varlık ve kaynakların değer olarak belirlenmesidir. Değerleme işlemi ve değerlendirme süreci muhasebe açısından son derece önemlidir.

2.2.1 Tanımı

Değer, bir varlığın değişime esas tutarı veya yükümlülüğün yerine getirilmesi için katlanılan bedeldir.⁷⁹

İşletmeye ilgi duyanlar açısından finansal tablolardaki bilgiler esastır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, doğru, güvenilir, anlamlı, karşılaştırma yapmaya elverişli ve zamanlı olması için her bir varlığın ve kaynağın değeri ölçülebilmelidir.⁸⁰ Değerleme, finansal tablolarda yer alan kalemlerin fiyatlandırılması süreci olarak tanımlanmaktadır.⁸¹

⁷⁸ Yıldız, a.g.e., s.11.

⁷⁹ Hüseyin Tokay, Ali Deran ve Rafet Aktas, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla: Muğla Üniversitesi İİBF, 2005, s. 4.

⁸⁰ Ahmet Doğan, Ş.Güngör Tanç ve Ahmet Tanç, “ Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri”, **E.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, , Sayı 1 (Ocak 2008), s.454.

⁸¹ Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf> (10.02.2012), s.1.

Muhasebede değerleme, ekonomik değerlerin (varlık ve kaynakların) parasal değerinin tayin edilmesi işlemidir.⁸² Değerlemede, varlık ve kaynakların niteliğine göre farklı değerleme yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Değerleme yöntemleri, Vergi Mevzuatı, UMS, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir. Değerleme yöntemlerinden işletmenin faaliyet sonuçları farklı etkilendiğinden seçilen değerleme yöntemi önem kazanmaktadır.

Gerek ulusal gerekse uluslararası düzenlemeler çeşitli değerleme yöntemleri öngörmektedir. Muhasebe standartlarında değerlemenin amacı, işletme varlık ve borçlarının gerçeğe uygun şekilde ölçülmesinin sağlanmasıdır. Finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru hazırlanması ile işletme ilgi duyanlarının doğru karar alabilmelerine yardımcı olacak şeffaf, anlaşılabilir, güvenilir bilgi akışı sağlanması hedeflenmektedir.⁸³

Farklı değerleme yöntemlerinin kullanılması finansal tablo sonuçlarının da farklı olmasına sebep olacaktır. Dolayısıyla, varlık ve borçlara uygulanan farklı değerleme esasları finansal raporlamadan doğrudan ya da dolaylı olarak faydalanan hemen hemen herkesi etkilemektedir.⁸⁴

2.2.2 Aşamaları

Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaının karşılanması doğrudan değerleme süreci ile ilişkilidir. Çünkü muhasebeleştirmede ve değerleme dönemlerinde finansal tablo unsurları değerlemeye tabi tutulur. Değerleme sürecindeki en önemli unsur doğru ölçünün kullanılmasıdır.⁸⁵

⁸² Hüseyin Ergin ve şerafettin Sevim, **Envanter Bilanço**, Kütahya: Ekspres Matbaası, 2007, s.61.

⁸³ Stephen Penman, **Financial Statement Analysis and Security Valuation** (3rd ed.). McGraw-Hill. 2007,s.5.

⁸⁴ Hikmet Ulsan, “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel zellikleri Açısından İncelenmesi”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt/Vol.:8 Sayı:1 (2008), s.130.

⁸⁵ Toktay ve Deran, a.g.m., s.15.

İşletme yönetimi değerlendirme işlemini yaparken farklı çıkar gruplarının amaç ve hedeflerini birleştirerek tarafsız davranmalıdır. Değerleme işlemi iki aşamayı içermektedir:

- Birinci aşama işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar olarak tespit edilmesi,
- İkinci aşama ise miktarı tespit edilen söz konusu kıymetin değerinin bulunması işlemidir.

Miktar olarak tespit aşamasında, işletme varlıklarının ve borçlarının miktar olarak tespiti yapılır. Varlıkların tespiti için sayım ekipleri oluşturulur ve sayımları gerçekleştirilirken, borçların tespiti için doğrulama mektupları kullanılır.

Değerlemede varlıkların ve kaynakların niteliklerine göre farklı değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetiminde varlıkların ve kaynakların değerinin tespitinde objektif kriterler kullanılmalıdır.⁸⁶

2.2.3 Değerleme İlkeleri

Muhasebe açısından bakıldığında değerlemenin amacı işletmenin varlık ve yükümlükleri ile faaliyet sonuçlarının belirli bir tarih itibarıyla parasal tutarlarının gerçeğe en yakın şekilde tespit edebilmektir. Varlık ve yükümlülüklerin değerlerini gerçeğe en yakın bir şekilde belirleyebilmenin temel şartı uygun değerlendirme ölçüsünün seçilmesidir.⁸⁷

⁸⁶Muzaffer Küçük, **Değerleme ve Dönemsonu İşlemleri**, Ankara: YaklaşımYayıncılık, 2004, s.12.

⁸⁷Toktay ve Deran, a.g.m., s.21.

Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS’de öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir.⁸⁸

- a. Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- b. Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- c. Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- d. Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba dahil edilir. İhtiyat ilkesi, bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır.
- e. Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilât tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.
- f. Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Yöntemlerde kararlılık, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir.

Değerleme sürecinde finansal tablo unsurlarının değerlemeye tabi olması nedeniyle değerlendirme işlemi aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerini doğrudan veya dolaylı etkiler. Muhasebe standartlarının uygulanabilmesi ancak şeffaflıkla sağlanabilir.⁸⁹ Standardın uygulanması sürecindeki temel kaygı da budur.⁹⁰

Değerleme kavramının subjektif bir kavram olması bu kavramı muhasebenin en tartışılan konusu durumuna getirmektedir. İktisadi kıymetlerin miktar olarak tespitinde sorun yaşanmazken farklı finansal tablo kalemleri için farklı değerlendirme esaslarının kullanılacak olması bu süreci daha da karmaşık hale getirmektedir.⁹¹

⁸⁸ YTTK Md./78/1

⁸⁹ Selahattin Karabınar ve A.Vecdi CAN, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulayıcı Kesimindeki Muhasebe Kültürü”, **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını, 2007, s.8.

⁹⁰ Toktay ve Deran, a.g.m., s.21.

⁹¹ Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf> (10.02.2012), s.2.

2.2.4 KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme

KOBİ TFRS'de değerlendirme hükümlerine ilgili standartların paragraflarında değinilmiştir. Muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramı kullanılmaktadır. KOBİ TFRS'ye göre ölçme, finansal tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüleceği parasal tutarların belirlenmesi ve belirli bir ölçüm esasının seçilmesi işlemini içerir.⁹² Değerleme, varlık, borç, gelir veya gider tanımına giren kalemlere ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışı veya işletmeden çıkışı olası olması ve söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir olarak ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilmesi sürecidir.⁹³ Bir varlığın finansal tablolarda tanınması, ölçülmesine bağlıdır.⁹⁴

Standart, varlık ve yükümlülüklerin edinildiği tarihteki muhasebeleştirmeyi ilk ölçüm, sonraki dönemlerde yapılacak değerlemeleri ise sonraki ölçümler başlığı altında değinmiştir. Sonraki dönemlerde yapılan ölçümler, muhasebeleştirilmiş olan varlık veya borçların yeniden ölçülmesi sürecidir. Yeniden ölçüm sürecinde varsa değer düşüklüğünü tespiti veya varlık ve borçların kayıtlı değerlerinin cari değerleri yansıtmalarının sağlanması için sonraki dönemlerde de ölçüm yapılmaktadır. Varlıkların ve yükümlüklerin ilk ölçümünde esas olan, KOBİ TFRS 'de ilk ölçümde gerçeğe uygun değer gibi farklı bir ölçüm esası belirtilmemişse, tarihi maliyettir.⁹⁵ İlk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümlerde, cari değer ölçümü esas alınmaktadır.

2.2.4.1 KOBİ TFRS'de Yer Alan Değerleme Esasları

Varlık ve kaynakların değerlemesinde piyasa fiyatı, borsa değeri, net gerçekleştirilebilir değer, cari maliyet değeri, bugünkü değer, gerçeğe uygun değer, kullanım değeri gibi birçok değerlendirme ölçüsü kullanılmaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun, doğru, güvenilir bilgiler olabilmesi her varlık ve kaynak unsuru için uygun değerlendirme ölçülerinin seçilmesine ve kullanılmasına bağlıdır.⁹⁶

⁹²KOBİ TFRS, 2.33, 2010.

⁹³KOBİ TFRS, 2.27, 2010.

⁹⁴ Christopher Nobes ve Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Ninth Edition, Prentice Hall:Hampshire, 2006, s. 329-330.

⁹⁵ EvaK. Jermakowicz ve Barry Jay Epstein, "IFRS for SMEs-An Option for U.S. Private Entities?", **Review of Business**, Vol. 30 Issue 2(Spring2010), s.74.

⁹⁶ Toktay ve Deran, a.g.m., s.17.

İşletmelerin iktisadi kıymetlerinin değerinin tespitinde kullanacakları ölçüm araçlarına karar verirken finansal tabloların niteliksel özelliklerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Kullanıcı ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte finansal tabloların hazırlanması uygun değerleme ölçüleri seçilmesi ile mümkün olacaktır. KOBİ TFRS’de tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer olmak üzere iki genel ölçüm esası kullanılmakla birlikte KOBİ TFRS’nin farklı bölümlerinde kullanılan ve tam set UFRS’de uygulanan değerleme esasları aşağıda ana başlıklar halinde belirtilmektedir.⁹⁷

İlk muhasebeleştirmede:

- Tarihi maliyet (Maliyet Değeri),
- Gerçeğe uygun değer.

Sonraki ölçümler

- Tarihi maliyet,
- Gerçeğe uygun değer,
- İtfa edilmiş maliyet değeri,
- Net gerçekleştirilebilir değer,
- Kullanım değeri,
- Bugünkü değer,
- Kalıntı değeri,
- Geri kazanılabilir değer.

Aşağıda kısaca bu yöntemlere değinilecektir.

2.2.4.1.1. Tarihi Maliyet Bedeli (Maliyet Değeri)

Tarihi maliyet, diğer değerleme yöntemine göre uygulanması ve anlaşılmasının daha kolay ve basit olması, kişisel görüş ve önyargıların etkisi altında kalınmadan yapılabilmesinden dolayı bu yöntem muhasebe teorisinin ortaya çıkışından günümüze kadar temel değerleme yaklaşımı olarak kullanılmaktadır.⁹⁸

⁹⁷ Volkan Demir, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler - Finansal Tabloların Sunuluşu”, www.tmsk.org.tr/makaleler/KOBİlerIcinUFRS/VolkanDemirKibrisTebliğ.pdf (20 Aralık 2010), s. 6.

⁹⁸ Orhan Kahraman, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V**, Ankara: Ankara SMMM Odası, 2006, s. 35.

Varlıklar için tarihi maliyet, edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir. Borçlar için tarihi maliyet, yükümlülüğün gerçekleştiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya (gelir vergisinde olduğu gibi) yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır.⁹⁹

Tarihi maliyet esasına bağlı değer ölçüleri; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti, defter değeri olarak sayılabilir. Karar vericilerin isteği üzerine özellikle de vergi amaçlı olarak tarihi maliyet kullanılmıştır.¹⁰⁰ Tarihi maliyet verileri, tabloları anlaşılabilir kılmaktadır.

2.2.4.1.2. Gerçeğe Uygun Değer

Finansal raporlamada karın doğru olarak tespit edilebilmesi için finansal tablo unsurlarının gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Geleneksel muhasebedeki tarihi maliyet yaklaşımı, finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek bilgiyi üretmediğinden, tarihi maliyet yaklaşımı dışında gerçeğe uygun değer yaklaşımı geliştirilmiştir.¹⁰¹

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşturularak karşılaştırılabilirliğin ve şeffaflığın sağlanması ve bilgi kullanıcılarına ihtiyacına uygun doğru ve güvenilir bilginin sağlanması açısından gerçeğe uygun sunum, muhasebe düzenleyici otoritelerin temel hedefi ve amacı olmuştur.¹⁰²

Gerçeğe uygun değer karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.¹⁰³

⁹⁹KOBİ TFRS, 2.34 (a), 2010.

¹⁰⁰ Necdet Şensoy, "UFRS'deki Değerleme Ölçüleri", **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V** Ankara: Ankara SMMM Odası, 2006, s. 3.

¹⁰¹ Ali İhsan Akgün, "Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti", **Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, , Sayı 2 (2009), s.229.

¹⁰² Akdoğan, "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", s. 2.

¹⁰³KOBİ TFRS, 2.34 (b), 2010.

Gerçeğe uygun değer olarak varsa ilk önce varlığın aktif bir piyasadaki kotasyonlu fiyatı kullanılır. Yoksa benzer bir varlık için yakın bir tarihte gerçekleşmiş olan işlem fiyatı kullanılır. Ancak onun da olmaması durumunda, sıralamada son sırada yer alan, bir değerlendirme tekniği (indirgenmiş nakit akışları analizi veya opsiyon fiyatlama modelleri gibi) kullanılarak tahmin gündeme gelir. Değerleme tekniğinin amacı, normal koşullarda ve karşılıklı pazarlık ortamında, ölçüm tarihindeki işlem fiyatının ne olacağını tahmin edilmesidir.¹⁰⁴ Son birkaç yıldır Amerika Birleşik Devletlerinde gerçeğe uygun değer muhasebesini kullanan şirketlerin sayısında artış olmuştur.¹⁰⁵ Gerçeğe uygun değer ile finansal tablolar daha şeffaf ve sağlıklı bilgiler ile raporlanmasına rağmen ABD’de yaşanan global kriz ile birlikte bu değerlerin tespitine ve ölçümüne ilişkin bazı eleştiriler yapılmaktadır.¹⁰⁶

2.2.4.1.3. İtfa Edilmiş Maliyet

İtfa edilmiş maliyet, her bir raporlama tarihinde finansal bir varlık veya borcun kayıtlara ilk alındığı tutardan, anapara geri ödemeleri düşüldükten sonra; ilk değerle vadedeki değer arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen birikmiş tutarı eklendikten veya çıkarıldıktan sonra değer kaybı veya tahsil edilememeden kaynaklanan değer azalışları düşülerek bulunan değerdir.¹⁰⁷

İtfa edilmiş maliyet hesaplanırken, etkin faiz yöntemi kullanılmakta ve etkin faiz oranı bulunmaktadır. Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Finansal aracın beklenen ömrü boyunca, tahmini nakit giriş ve çıkışlarını, tam olarak finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.¹⁰⁸ Bu yöntem kullanılarak

¹⁰⁴ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, **KOBİ’lerde Finansal Raporlama**, İstanbul:TÜRMOB, 2012, s.198-199.

¹⁰⁵ Robert T. Fahnstock ve Eric D. Bostwick, “An Analysis Of The Fair Value Controversy”, Proceedings of ASBBS Volume 18 Number 1, Şubat 2012, s.912.

¹⁰⁶ Metin Atmaca, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2010, s.331.

¹⁰⁷ Demir ve Bahadır, a.g.e, s.31 ve KOBİ TFRS, 11.15, 2010.

¹⁰⁸ KOBİ TFRS, 11.15., 2010.

bulunan bu değere; reeskont değeri, iskonto edilmiş değer, itfa edilmiş maliyet değeri veya bugünkü değer de denilmektedir.¹⁰⁹

Etkin faiz yönteminin temelinde gelecekteki değer veya bugünkü değer hesaplamasında, bileşik faiz esasına göre hesaplama yapılıyor olması vardır. Etkin faiz oranı, nakit akışları, finansal araçların tüm sözleşmeye dayalı şartları (örneğin, peşin ödeme, geri çağırma ve benzeri opsiyonlar) ve bilinen gerçekleşmiş kredi zararları göz önünde bulundurmak suretiyle ve ancak henüz gerçekleşmemiş gelecekteki olası kredi zararları dikkate alınmaksızın tahmin edilir.¹¹⁰ Etkin faiz oranı yatırımın veya borcun, yatırım veya borçlanma anında veya raporlama (değerleme) tarihinde değerini belirleyen faiz oranıdır. Borçlar dikkate alındığında bu oran borçlanma maliyetini belirleyen faiz oranıdır. Yatırımlar için ise yatırım anındaki getirisi yani iç verim oranı (İVO) olarak kabul edilmektedir. İVO formülü kullanılarak etkin faiz oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:¹¹¹

$$NBD = \sum_{t=1}^n \frac{NA_t}{(1+İVO)^t}$$

BD: Bugünkü Değer

NA: Nakit Akışları

İVO: İç Verim Oranı

n: Vade

t: zaman

Etkin faiz oranını hesaplarken ilgili ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri, işlem maliyetleri ve aracın beklenen ömrü üzerindeki diğer primler veya iskontolar aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, itfa edilir. Ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretleri, işlem maliyetleri, prim ve iskontolar daha kısa bir döneme ilişkinse, söz konusu kısa dönem kullanılır. Bu durum, ücretler, ödenen veya alınan finansman ücretlerinin, işlem maliyetlerinin, prim veya iskontoların bağlı olduğu değişkenin, aracın beklenen vadesinden önce piyasa oranlarına göre yeniden

¹⁰⁹ Yakup Selvi, "Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması", **Yönetim Dergisi**, Sayı:64 (Ekim 2009), s. 49.

¹¹⁰ KOBİ TFRS, 11.17., 2010.

¹¹¹ Selvi, a.g.m., s. 49-51.

fiyatlanması söz konusu olduğunda geçerlidir. Bu tür bir durumda uygun itfa dönemi, bir sonraki böyle bir yeniden fiyatlandırma tarihine kadar olan dönemdir.¹¹²

2.2.4.1.4. Net Gerçekleşebilir Değer

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.¹¹³ Net gerçekleşebilir değerlerin tespitinde, varlığın satışı ve bir yükümlülüğün tasfiyesi için yapılacak giderler tutardan indirilir.¹¹⁴ Net gerçekleşebilir değer kavramı “TMS 2 Stoklar” Standardı’nın tanımlar kısmının 6. Paragrafında: “İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar” olarak tanımlanmıştır.¹¹⁵ KOBİ TFRS’de Net Gerçekleşebilir Değer kavramına Stoklar Bölümü’nde değinilmemiştir.

KOBİ TFRS’de 31. Bölüm: Yüksek Enflasyon Paragraf 31.8’in (a) bendinde “*Bazı parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan tutarlarla izlenirler (örneğin, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer). Bunlar yeniden düzeltilmez. Diğer tüm parasal olmayan varlıklar ve borçlar yeniden düzeltilir*”denmektedir. Net gerçekleşebilir değer KOBİ TFRS’nin bu paragrafı dışında doğrudan kullanılmamış olup, 13. Bölüm Stoklar standardında “Stoklar, maliyet ile tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının düşük olanı üzerinden ölçülür.” ifadesi yer almaktadır.

2.2.4.1.5. Kullanım Değeri

Kullanım değeri; bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir.¹¹⁶ Kullanım değeri, kazançların ortaya çıktığı anda kayıtlara alınmasını öngörmektedir.

¹¹² KOBİ TFRS, 11.18., 2010.

¹¹³ TMS, Kavramsal Çerçeve, 100 (b).

¹¹⁴ Oğuzhan Bahadır, “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından” **Mali Çözüm**, Sayı:109 (Ocak-Şubat 2012), s. 53.

¹¹⁵ Hennie VanGreuning, **International Reporting Standards A Practical Guide**, The World Bank Washington D.C., 2009, s.152

¹¹⁶ KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010.

Bugünkü değerin hesaplamasında iki tahminin yapılması gereklidir. Bunlar; varlığın devamlı kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılması sonucu gelecekte ortaya çıkması beklenen nakit akışlarının tahmin edilmesi ve söz konusu nakit akışlarını bugünkü değerine indirgeyecek iskonto oranıdır.¹¹⁷ Söz konusu kavram, KOBİ-TFRS’de 27. Bölüm Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında karşımıza çıkmaktadır.

2.2.4.1.6. Bugünkü Değer

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.¹¹⁸ Bugünkü değer; işletmenin normal akışı içerisindeki gelecekteki nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin cari tahminidir.¹¹⁹

Söz konusu kavram, KOBİ-TFRS’de, 11. Bölüm- Temel Finansal Araçlar 12. Bölüm-Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar, 16. Bölüm-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 17. Bölüm-Maddi Duran Varlıklar, 20. Bölüm-Kiralamalar, 21. Bölüm-Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, 22. Bölüm-Borçlar ve Özkaynak, 23. Bölüm-Hâsılat, 27. Bölüm-Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 28. Bölüm-Çalışanlara Sağlanan Faydalar bölümlerinde karşımıza çıkmaktadır.

2.2.4.1.7. Kalıntı Değeri

Kalıntı değer;varlığın hâlihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından iktisadi kişiliğin cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.¹²⁰

Kalıntı değer KOBİ-UFRS’de karşımıza 17. Bölüm-Maddi Duran Varlıklar , 18. Bölüm-Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 20. Bölüm-Kiralamalar, 27. Bölüm-Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümlerinde çıkmaktadır.

¹¹⁷ KOBİ TFRS, 27.15 (a)-(b) , 2010.

¹¹⁸ TMS, Kavramsal Çerçeve, 100 (d).

¹¹⁹ KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010.

¹²⁰ KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010.

2.2.4.1.8. Geri Kazanılabilir Tutar

Geri kazanılabilir tutar;varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.¹²¹Söz konusu kavram, KOBİ-TFRS’de, 27. Bölüm- Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünde ve değer düşüklüğü uygulayan diğer ilgili bölümlerde karşımıza çıkmaktadır.

2.2.4.2 KOBİ TFRS’ye Göre Değerleme İşlemleri

Finansal tabloların doğru bir sunum içeriyor olması seçilecek değerlendirme esası ile doğru orantılıdır.¹²² Aşağıda varlıkların ve kaynakların niteliğine göre kullanılacak olan değerlendirme ölçüleri ilk muhasebeleştirme ve sonraki değerlemeler başlığı altında açıklanacaktır.

2.2.4.2.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasındaki Değerleme İşlemleri

KOBİ TFRS’de varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değer gibi diğer bir esasın uygulanmasının gerekmediği durumlarda değerlendirme ölçüsü tarihi maliyet olarak belirtilmiştir.¹²³

Ancak ilk muhasebeleştirme tarihinde sonra yapılan ölçümlerde, cari değer esasına dayalı ölçüm öngörülmektedir. Cari değer esasına dayalı ölçümde ise gerçeğe uygun değer ölçüsü öne çıkmaktadır. Gerçeğe uygun değer ölçüsü, TMS/TFRS’lerde tarihsel maliyeti tamamlayıcı bir ölçü olarak benimsenmiştir.¹²⁴

2.2.4.2.2. Sonraki Değerlemeler

İlk muhasebeleştirme sonrasında dönem sonlarında, varlıkların ve borçların finansal karakterli olup olmamaları önem kazanmaktadır. KOBİ TFRS’ye göre işletme tarafından kayıtlara alınan varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

¹²¹ KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010.

¹²² “Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu-2009, http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_Ir.pdf (26.05.2012), s. 6.

¹²³ KOBİ TFRS, 2.46., 2010.

¹²⁴ Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf> (10.02.2012), s.2.

Tablo 6: KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme Esasları

Varlık veya Kaynak Sınıflandırması	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Ölçümler
Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri		
Kasa (Döviz- TL)	Gerçeğe uygun değer (itibari değer) Yabancı para borsa rayici - Kapanış kuru	Gerçeğe uygun değer (itibari değer) Yabancı para borsa rayici – Kapanış kuru
Bankalar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri)
Bankalardaki Vadeli Mevduat	İşlem maliyetleri dâhil işlem fiyatı	Gerçeğe uygun değer(iskonto edilmiş maliyet değeri)
Finansal Yatırımlar		
Tahvil Alacakları –Finansman Bonosu Alacakları	İşlem fiyatı veya finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)
Hisse Senedi Yatırımları	İşlem Fiyatı	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak) eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları Bazı temel finansal araçlar (adi paylara veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar gibi) için, güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, gerçeğe uygun değer
Diğer Finansal Araçlar	Gerçeğe uygun değer (normalde işlem fiyatı)	Gerçeğe uygun değer Halka açık olarak işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen, özkaynağa dayalı finansal araçlar ve bu araçların teslimine yol açacak sözleşmeler için maliyet eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları
Ticari Alacaklar	İşlem maliyetleri dâhil işlem fiyatı, Finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)
Stoklar	Maliyet Değeri	Maliyet ile tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı

Varlık veya Kaynak Sınıflandırması	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Ölçümler
İştiraklerdeki Yatırımlar	İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede maliyet veya özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri dâhil olmak üzere) İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri hariç olmak üzere)	Maliyet yöntemi: Maliyet eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları Özkaynak yöntemi: Maliyet eksi/artı yatırımcının iştirakin kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtacak düzeltmeler (birikmiş değer düşüklüğü zararları da dâhil) Gerçeğe Uygun Değer
İş Ortaklıklarındaki Paylar	İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede maliyet veya özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri dâhil olmak üzere) İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri hariç olmak üzere)	Maliyet yöntemi: Maliyet eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları Özkaynak yöntemi: Maliyet eksi/artı yatırımcının müştereken kontrol edilen işletmenin kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtacak düzeltmeler (birikmiş değer düşüklüğü zararları da dâhil) Gerçeğe Uygun Değer
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Maliyet Değeri	Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülmesi mümkün olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, her raporlama tarihinde ölçülür. Ancak gerçeğe uygun değer, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan güvenilir biçimde ölçülemiyorsa, varlık Maddi Duran Varlık olarak sınıflandırılır ve maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.
Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Değeri	Her bir maddi duran varlık kalemi maliyetinden tüm birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet Değeri	Bir maddi olmayan duran varlık, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür.

Varlık veya Kaynak Sınıflandırması	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Ölçümler
Şerefiye	İşletme birleşmesinde, edinme tarihinde hesaplanan tutar (Birleşme maliyeti ile edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden)	Maliyet eksi birikmiş itfa eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları
Canlı Varlıklar	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer. Gerçeğe uygun değer, aşırı çaba ve maliyete katlanmadan ölçülemiyorsa, maliyet yöntemi (maliyet eksi birikmiş amortisman eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları)
Tarımsal Ürünler	Hasat/kesim noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	Maliyet ile tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı
Kaynaklar		
Ticari Borçlar	İşlem maliyetleri dâhil işlem fiyatı , Finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)
Uzun Vadeli Borçlanmalar (Tahvil-Finansman Bonusu Borçları)	İşlem fiyatı veya finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)
Banka Kredileri	İşlem Fiyatı	Etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur.
Karşılıklar ve Diğer Finansal Olmayan Borçlar	Yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin (varsa, yapılan harcamalar düşülür)

Kaynak:KOBİ TFRS ve Bruce Mackenzie ve diğerleri, **Applying IFRS for SMEs**, 1. Baskı, Wiley, 2011, s.17'den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye'de faaliyet gösteren KOBİ'ler Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) öngörülen değerlendirme yöntemlerine göre dönem sonunda varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesini yapmaktadırlar.

3. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE İŞLETMEYE DÂHİL VARLIK, KAYNAK ve GELİR – GİDER HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Değerleme işlemleri, muhasebenin en önemli ve karmaşık konularından biridir. Finansal raporlama açısından değerlemenin konusunu işletmeye ait varlık, yükümlülükler ve özkaynak unsurları oluşturmaktadır.¹²⁵

Bu bölümde, ana hesap grupları bazında Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) esas alınarak KOBİ standartlarına göre dönem sonu işlemleri anlatılmıştır. Kamu Gözetim Kurumu Finansal Tablo Örnekler ve Kullanım Rehberi ile Uyumlu olarak hazırlanan TFRS Taslak Hesap Planında¹²⁶ yer alan hesap kodları uygulamaya yönelik olarak dipnot olarak verilmiştir.

3.1. Dönen Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.¹²⁷ Varlık tanımını karşılayan bir kalem, ancak ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışının olası olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda Finansal Tabloda gösterilebilmektedir.¹²⁸

Bir varlığın işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya satılması bekleniyorsa, ticari amaçla elde tutuluyorsa, nakit veya nakit benzeri bir varlık ise veya işletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüşebilecek veya kullanılıp tüketilecek bir varlık ise dönen varlık olarak sınıflandırılır.¹²⁹ Bu özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar ilgili kalemleri itibarıyla duran varlık olarak sınıflandırılır.¹³⁰

¹²⁵ Hüseyin Toktay ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm**, Sayı 90 (2008), s.22.

¹²⁶ *Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği*
Taslağı, http://www.esmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

¹²⁷ KOBİ TFRS, 2.15(a), 2010.

¹²⁸ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013.
http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.36.

¹²⁹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, İstanbul: Lebib Yalkım Yayınları, 1997, s. 62.

¹³⁰ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013.
http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.36.

İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet dönemi açıkça belirlenemiyorsa, süresi oniki ay olarak varsayılır. Dönen varlıklar raporlama döneminden yani örneğin, bilanço tarihinden sonraki oniki ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen (örneğin stoklar ve ticari alacaklar gibi) varlıklar, esas itibarıyla alım satım amaçlı elde tutulan varlıkları ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını da içerir.¹³¹

3.1.1. Hazır Değerler

Hazır değerler işletme varlıklarının en likit olanlarıdır. Bu varlıkların en önemli özelliği herhangi bir değer kaybına uğramaksızın her an nakde çevrilebilme imkânlarının bulunmasıdır.¹³²

Hazır değerler grubu içinde şu varlıklar yer alır;

- Nakit Paralar,
- Bankalar,
- Çekler,
- Bankalarda Bulunan Değerler,
- Diğer Hazır Değerler.

Standartta Hazır Değerler grubu Nakit ve Benzerleri başlığı altında sınıflandırılmaktadır. Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle belirlenebilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır.¹³³

¹³¹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.36.

¹³²Sema Küçük, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.39.

¹³³ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.37.

Nakit ve nakit benzeri varlıklar (para, banka mevduatı, alınan çekler, verilen çekler) Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar standardında finansal araç olarak kabul edilmektedir. Bu standartta finansal araçların (finansal varlıklar ve finansal borçların) muhasebeleştirilmesi, bilanço dışı bırakılması, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin konular ele alınmaktadır. “Temel Finansal Araçlar” bölümü, tüm işletmelerle ilgili olup temel finansal araçları kapsamaktadır. “Diğer Finansal Araçlar” bölümü ise daha karmaşık finansal araçlara ve işlemlere uygulanmaktadır. Diğer taraftan KOBİ TFRS işletmelerin bu bölümler yerine tam set TFRS’deki TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüme standardını ve “Temel Finansal Araçlar” bölümündeki açıklama hususlarını bir arada uygulayabilmelerine olanak tanımaktadır.¹³⁴ Finansal Araçlar standardı dikkate alındığında hesap numaralarını veya hesap isimlerini temel alan bir yaklaşım bulunmadığı görülmektedir.¹³⁵

Hazır değerler grubunda yer alan kalemler ana başlıklar altında açıklanarak, bunlarla ilgili envanter kayıtları yapılacaktır.

3.1.1.1. Kasa

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların Türk lirası karşılığının izlenmesi için kullanılır.¹³⁶ Para(nakit) bir finansal varlıktır; çünkü bir değişim aracını temsil eder ve dolayısıyla, bütün işlemlerin ölçülmesi ve finansal tablolara yansıtılmasında esas teşkil eder.¹³⁷ Yabancı paralı işlemler işlem tarihindeki geçerli kurla kaydedilirler. İşlem kolaylığı sağlamak amacıyla haftalık veya ortalama kurlar da kullanılabilir.¹³⁸

¹³⁴KOBİ TFRS, 11.2., 2010.

¹³⁵ Volkan Demir, “ 8. Bölüm Finansal Araçlar”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/8.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.126.

¹³⁶ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, 2.Basım, İstanbul: Beta Basım, 2009, s. 35.

¹³⁷ İbrahim Güler, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS**, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık: 2013, s.873.

¹³⁸ Fatih Yılmaz, “4. Bölüm TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.72.

İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Fiili envanter kaydı envanterle farklılık gösterirse gerekli düzeltme kaydı yapılarak kaydı envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir.¹³⁹ Kasa hesabı, daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Kasa hesabının hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermemesi gerekir.¹⁴⁰

Nakit ve nakit benzeri varlıklar gerek ilk muhasebeleştirmede, gerekse izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Türk Lirası nakit mevcudunun değerlemesinde itibari değer esas alınmaktadır.¹⁴¹

Standard uyarınca yabancı paraların kasa hareketleri gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulur. Buna göre, döviz cinsinden kasa mevcutları için borsa rayici veya Maliye Bakanlığı ve T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen kurlar gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmektedir.¹⁴² Türkiye’de yabancı paralar için borsa bulunmadığından¹⁴³ standart kapsamında raporlama yapan şirketler yabancı para mevcutlarını T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kuru ile değerlerler.¹⁴⁴

Bu açıklama çerçevesinde bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki geçerli kurdan kayıtlara alınır. Dönem sonunda oluşan kur farkları, Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri standardına göre oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilirler.¹⁴⁵ Bilançodaki nakit kıymetlerin kayıtlı değeri, tahmini gerçeğe uygun değerlerini göstermektedir. Bu kıymetler itibari değerleri ile finansal tablolarda yer alacaktır.¹⁴⁶

¹³⁹Sema Küçük, a.g.e., s.40.

¹⁴⁰Civan, a.g.e., s.5.

¹⁴¹TMSK. **TMS-TFRS**. Ankara: Fersa Matbaası, 2010,s.584..

¹⁴²Yıldız Özerhan Akbulut,, “Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi”, **ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları Vergi Mevuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s.23.

¹⁴³ Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s. 19.

¹⁴⁴Dağhan Alpman, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği” <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> (18.10.2013).

¹⁴⁵ ŞerefDemir, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.530.

¹⁴⁶Volkan Demir, “TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması”, **ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları Vergi Mevuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s.72.

Örnek:¹⁴⁷ X işletmesi, 01.01.2013 tarihinde 1 USD = 1,77 TL'den 10.000 USD almıştır. Dönem sonunda kur 1,78 TL'dir.

01.01.2013 tarihinde alınan döviz o tarihte geçerli olan kur üzerinden TL olarak muhasebeleştirilecektir.

Tarih	Tutar (USD)	Kur	Tutar (TL)
01.01.2013	10.000	1,77	17.700

01.01.2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

100 Kasa	17.700
- Dolar Hesabı	
100 Kasa	17.700
TL Hesabı	

X işletmesi dönem sonunda kasadaki parasını dönem sonu kapanış kurundan değerleyecektir.

Tarih	Tutar (USD)	Kur	Tutar (TL)
Alış değeri	10.000	1,77	17.700
Dönem Sonu Değeri	10.000	1,78	17.800
Fark			100

Kurdaki artıştan dolayı dönem sonunda 100 TL tutarında kur farkı oluşmuştur. İşletme, bu farkı 31.12.2013 tarihinde "Kur Farkı Geliri" olarak muhasebeleştirilecektir.

100 Kasa	100
- Dolar Hesabı	
646 Kambiyo Karları (*)	100

¹⁴⁷Demir ve Bahadır, a.g.e., s.187'de yer alan örnekten uyarlanmıştır.

(*)666 Kur Farkı Karları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

Birçok hesap için geçerli olduğu üzere Kasa hesabında dönem sonunda işletmenin lehinde veya aleyhinde farklar oluşabilir. Fiili kasa sayımında kasa bakiyesine göre tespit edilen noksanlıklar ve fazlalıklar ilgili hesaplara geçici olarak kaydedilir. Farklılıkların nedenlerinin araştırılması için kullanılan geçici hesaplardaki tutarlar, muhasebe işlemlerinde yapılan hatalardan kaynaklanmakta ise muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzeltme işlemleri yapılarak hesap kapatılır. Nedenleri tespit edilemeyen farkların dönem sonunda sonuç hesaplarına alınarak kapatılması gerekir.¹⁴⁸

3.1.1.2. Bankalar

Bu hesap, işletme tarafından yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesi için kullanılmaktadır.¹⁴⁹ Bankalara yatırılan değerler hesaba borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.¹⁵⁰

Bir banka ya da benzeri bir finansal kuruluş nezdindeki nakit mevduat bir finansal varlıktır, çünkü sahibine sözleşmeden doğan, adı geçen kurumdan nakit çekme veya bakiyesine karşı kredi veren lehine bir finansal borcun ödenmesinde kullanılacak çek veya benzer bir araç düzenleme hakkını temsil eder.¹⁵¹

Bankalar hesabının envanteri yapılırken öncelikle muhasebe kayıtlarının banka ekstreleri ile uyumunun sağlanması, farklılık olduğu takdirde bankalar hesabı ile ilgili yanlış ve eksik muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun için bankalar tarafından gönderilen veya işletme tarafından internet üzerinden edinilen hesap özetleri ile her bir bankaya ilişkin hesaplar karşılaştırılır. Farklılıkların tespit edilmesi durumunda farkın nedeni araştırılarak işletmenin yapması gereken kayıt varsa ilgili kayıt yapılarak banka hesap özetleri ile uygunluk sağlanır.

¹⁴⁸ Şeref Demir, a.g.e., s.533.

¹⁴⁹ Aslan, a.g.e., s.51.

¹⁵⁰ Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe ve Vergisel Boyutu, Ocak 2008, http://www.alomaliye.com/donem_sonu_islemleri.pdf, (10.02.2013), s.6.

¹⁵¹ Güler, a.g.e., s.875.

Finansal bir varlık olan vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir.¹⁵² Vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sırasındaki gerçeğe uygun değeri mevduatın anapara tutarı olup, para biriminin nominal değeridir. Bu tutar vadeli banka mevduatının vade sonuna kadar ki getirisi olan işlemiş faizi içermez. Bankadaki vadeli mevduatın gerçeğe uygun değeri iskonto edilmiş maliyet değeridir.¹⁵³

Bankadaki vadeli mevduat ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur.¹⁵⁴ Vadeli mevduatların vadeleri sonunda elde edilecek faiz gelirleri, faiz oranı ile iskonto edilerek bilanço günündeki değerine ulaşılmaktadır.¹⁵⁵ Mevduat hesabı ilk muhasebeleştirmede işlem maliyetleri de dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir.¹⁵⁶

Bankadaki dövizli vadesiz mevduat ilk ölçümünde ve daha sonraki ölçümünde Bölüm 11'e göre gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Dövizli vadeli mevduatlar ise ilk ölçümünde gerçeğe uygun değerle, daha sonraki ölçümünde Bölüm 11'e göre itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilir.

Örnek:¹⁵⁷ A işletmesi, 01 Aralık 2013 tarihinde ABC bankasında 120 gün vadeli mevduat hesabı açtırmış ve bu hesaba 50.000 TL yatırmıştır. Faiz vade sonu ödemeli olup dönem için sabit %10 oranındadır.

Mevduatın vade bitimindeki değeri 1.644 TL artarak 51.644 TL'ye ulaşacaktır.

Süre	Defter Değeri	Faiz Oranı	Faiz Geliri	Vade Sonunda Değeri
120	50.000	10%	1.644	51.644

¹⁵²Hikmet Ulusan, "Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.44 (Ekim 2009), s.151.

¹⁵³ Akbulut, a.g.b. , s. 26-27.

¹⁵⁴ Güler, a.g.e., s.875.

¹⁵⁵ Hasan Kaval,, "Finansal Araç Kavramı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Mayıs 2005), s.50-74.

¹⁵⁶ Demir ve Bahadır, a.g.e., s.166.

¹⁵⁷ Demir ve Bahadır s.180'de yer alan örnekten uyarlanmıştır.

Mevduattan beklenen nakit akışlarını başlangıçtaki defter değerine iskonto eden etkin faiz oranı %3,288'dir (51.644/1,03288=50.000 TL).

İşletmenin dönem sonu olan 31 Aralık 2013 tarihinde, vade başlangıcından 31 gün geçmiştir. Faizin tamamı vade sonunda ödeneceği için toplam 1.644 TL'lik faiz gelirinin günlük eşit tutarlarda olmak üzere 120 günlük döneme dağıtılması ve 31 günlük kısmının 2013 yılı gelir tablosuna aktarılması gerekir.

31 Aralık 2013 tarihinde, bankadaki mevduat 50.425 TL olarak ölçülmeli ve bilançoda bu tutar üzerinden gösterilmelidir.

102 Bankalar	/		425	
642 Faiz Geliri (*)				425
Faiz Geliri	=	$1.644/120 \times 31$	=	425 TL

3.1.1.3. Alınan Çekler, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Çek bir kambiyo senedir ve müşteri tarafından bankayı işletmeye ödeme yapmaya yönlendiren yazılı bir emirdir.¹⁵⁸ Çekler, alınan çekler ve verilen çekler olarak iki ayrı kalem altında bilançoda yer alır. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilen ve tahsil için bankaya ibraz edilmemiş veya ciro edilmemiş olan çekler "Alınan Çekler" hesabında takip edilir.¹⁵⁹

Alınan vadesiz çekler, ilk ölçümlerinde ve daha sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değerle değerlenir. Alınan vadeli çekler ilk kayda alınırken, çekin üzerinde yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, çekin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar hâsılat olarak kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş gelirler hesabına alınır. İşlemiş faizler daha sonra faiz gelirleri hesabına aktararak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır.¹⁶⁰

(*) 660 Mevduat Faiz Gelirleri, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

¹⁵⁸ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 11- Temel Finansal Araçlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul11.pdf>, (10.02.2013), s. 26.

¹⁵⁹ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s. 30.

¹⁶⁰ Güler, a.g.e., s. 876.

Verilen vadesiz çekler, ilk ölçümlerinde ve daha sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Verilen vadeli çekler ilk kayda alınırken, çekin üzerinde yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonto tabii tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, çekin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar gider veya maliyet olarak ilgili hesaba borç kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş giderler hesabına alınır. İşlenmiş faizler daha sonra finansman giderleri hesabına aktarılarak ertelenmiş giderler hesabı kapatılır.¹⁶¹ Alınan çekler ve verilen çeklerin gerçeğe uygun değerleri iskonto edilmiş maliyet değerleridir.¹⁶²

KOBİ TFRS'ye göre vadeli çekler TMS uygulamalarına paralel olarak işletme için vade içeren alacak niteliğindedir.¹⁶³ Dönem içinde bu hesaplarda izlenene vadeli çekler dönem sonlarında alacak ve borç senetleri hesabına aktarılmaz.

Alacak senetlerine aktarılan çekler içinde tahsili şüpheli hale gelmiş veya karşılıksız çekler varsa bu çekler şüpheli ticari alacaklar içerisinde sınıflandırılmalıdır.¹⁶⁴ Vadesi geldiği halde henüz tahsil edilmeyen veya ödenmeyen çekler ise nominal değerleri ile değerlendirilmelidir.¹⁶⁵

Çeklerin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Alınan çeklerin bilançoda raporlanma yeri mevcut çekin niteliğine göre değişmektedir. Envanter işlemleri sırasında vade içeren çekler gerekli kayıt yapılarak, bilançonun alacaklar ve borçlar kalemi içine aktarılmalıdır.¹⁶⁶ Eğer alınan çek mal hizmet satımının dışında başka bir nedenle alınmışsa (iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan finansman amaçlı olarak alınan ve bağlantı senedi niteliğinde olanlar) bunlar ilgili Diğer Alacaklar veya İlişkili Taraftan Alacaklar şeklinde sınıflandırılır.¹⁶⁷

¹⁶¹ Güler, a.g.e., s. 877.

¹⁶² Akbulut, a.g.b., s. 26-27.

¹⁶³ Demir, a.g.b. s.72.

¹⁶⁴ Joanne Horton ve George Serafeim, "Market Reaction To And Valuation Of IFRS Reconciliation Adjustments: First Evidence From The UK", <http://ssrn.com/abstract=923582>. (10.11.2013), s.93-94.

¹⁶⁵ Kaval, a.g.m., s.50-74.

¹⁶⁶ Sema Küçük, a.g.e., s.41.

¹⁶⁷ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları-Uygulama ve Yorumları**, 4.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s. 661.

Örnek:¹⁶⁸ İşletmede alınan çeklerin tamamı müşterilerden alınmıştır. Çeklerin ortalama vadesi 50 gündür, verilen çeklerin ortalama vadesi ise 40 gündür. Piyasa koşullarında geçerli olan faiz oranı %8,20'dir. İşletmenin vadeli satışlarına ilişkin aldığı çeklerin detayı aşağıdaki gibidir:

	Alınan Çekler	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
Vadesi geçmiş	131.018	156.834
30 gün içinde	1.704.152	427.526
31-60 gün	2.079.803	500.405
61-90 gün	432.292	980.148
91-120 gün	1.573.965	862.124
121- 365 gün arası	2.585.740	162.874
Toplam	8.506.970	3.089.911

Vade farkından kaynaklanan tutarlar satışlar içerisinde gösterilmiştir. İşletme ilk madde ve malzemenin alımında değişik vadelerde çekler vermiştir ve bu vadeli alışlara ait vade farkı uygulanmıştır.

Çek (bir kambiyo senedi), müşteri tarafından bankayı işletmeye ödeme yapmaya yönlendiren yazılı bir emirdir. Öncelikle yapılması gereken kayıt Alınan Çekler hesabındaki tutarın Alacak Senetleri hesabına, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabındaki tutarın ise Borç Senetleri hesabına aktarılmasıdır.

121 Alacak Senetleri	8.506.970	
101 Alınan Çekler		8.506.970

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	3.089.911	
321 Borç Senetleri		3.089.911

¹⁶⁸ Mehmet Civan ve diğerleri, **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları**, Gaziantep: G.M. Matbaacılık, 2013, s.395-400.

3.1.2. Menkul Kıymetler

Sermaye Piyasası Kanununun 3.maddesinde; menkul kıymet; ortaklık veya alacaklılık hakkı sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları SPK tarafından belirlenen kıymetli evrak olarak tanımlanmıştır.¹⁶⁹

Finansal varlıklardan, raporlama günü itibarıyla vadesine oniki aydan daha kısa süre kalanlarla, vadesi daha uzun olmakla birlikte oniki ay içinde elden çıkarılması düşünülenler, dönen varlıklar içinde; vadesine oniki aydan daha uzun süre kalanlarla, oniki aydan uzun süre elde tutulması düşünülenler ise duran varlıklar içinde gösterilir.¹⁷⁰

Dönen varlıklar içinde sınıflandırılan finansal varlıklar, kısa vadeli nakit yükümlülüklerin yerine getirilme amacı dışında, atıl fonların değerlendirilmesi, doğrudan faiz, temettü geliri, alım-satım kârı vs. elde edilmesi veya bir zarardan korunma amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır.¹⁷¹

Bu grup, faiz geliri veya kar payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kar elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır.¹⁷²

Menkul kıymetler kıymetli evrak niteliği taşımaktadır. Menkul kıymetler, bir takım sınıflamaya tabi tutulmuştur. Temelde menkul kıymetler elde edilme amaçlarına ve getirilerine göre iki gruba ayrılmıştır:

¹⁶⁹ www.spk.gov.tr

¹⁷⁰ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013.
http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.37.

¹⁷¹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013.
http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.37.

¹⁷² Aslan, a.g.e., s. 54.

Elde Edilme Amaçlarına göre,¹⁷³

- Riskten korunma veya Spekülatif Amaçlı Menkul Kıymetler
- Uzun Vadeli Yatırım Amaçlı Menkul Kıymetler

Elde Edilen Getiriye Göre;

- Sabit Getirili Menkul Kıymetler
- Değişken Getirili Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerin, ortaklık amaçlı ya da alacaklılık amaçlarına göre getirileri farklılaşmaktadır. Ortaklık amaçlı elde edilen menkul kıymetler değişken getirili, alacaklılık amaçlı bazı menkul kıymetler ise sabit getirilidir¹⁷⁴.

Menkul kıymetlere ilişkin hükümler KOBİ Standartları 11. Bölüm altında yer almaktadır. KOBİ TFRS’de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, tam set TMS’de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır. Menkul kıymet türleri itibariyle dönem sonunda yapılacak değerlendirme işlemleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 7: Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Menkul Kıymet Grubu	Değerleme Yöntemi	Değerleme Farkı
Borsada İşlem Gören Hisse Senetleri	Gerçeğe Uygun Değer	Gelir Tablosu
Borsada İşlem Görmeyen ve Gerçeğe Uygun Değeri Tespit Edilemeyen Hisse Senetleri	Maliyet Bedelinden Değer Düşüklüğü Karşılığı Çıkarılır	Bilanço/Özkaynaklar İçerisinde
Sabit Getirili Menkul Kıymetler (Hazine Bonosu-Devlet Tahvili)	İskonto Edilmiş Maliyet	Gelir Tablosu

Kaynak: Demir ve Bahadır, a.g.e., s.162 ve KOBİ TFRS’den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Finansal araçlar ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatları üzerinden ölçülür. Ancak, satış ya da alış anlaşması zımni bir finansman işlemi içeriyorsa, işletme; finansal varlık ya da finansal borcu gelecekteki ödemelerin benzer bir borç aracı için geçerli olan piyasa faiz oranı üzerinden iskonto edilmesiyle ulaşılan bugünkü değerinden ölçmelidir.

175

¹⁷³ Ümmühan Aslan, “Bankalarda “Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Kıymet” İşlemleri ve Etkin Faiz Yöntemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 52 (Ekim 2011), s.99.

¹⁷⁴ Ümmühan Aslan, a.g.m, s.100.

¹⁷⁵KOBİ TFRS, 11.13.,2010.

Zımnî bir finansman işlemi içermeyen finansal araçlar ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı üzerinden muhasebeleştirilir. Halka açık olarak işlem gören adi hisse senetleri ilk muhasebeleştirmeden sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülerek gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtıldığından işlem maliyetleri ilk muhasebeleştirmede dönem gideri olarak kaydedilir. Hisse senedi yatırımlarının ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem fiyatı hisse senedinin elde edilmesi için ödenen nakit tutardır. Tahvil ve bono gibi sabit getirili menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem fiyatı gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri arasındaki fark varsa bugünkü değeridir.¹⁷⁶

Borsada işlem gören veya gerçeğe uygun değerleri aksi belirtilmedikçe güvenilir bir şekilde ölçülebilen dönüştürülemeyen imtiyazlı paylara ve satım opsiyonu bulunmayan adi veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar dışında tüm temel finansal araçlara, ilk muhasebeleştirmeden sonra itfa edilmiş maliyet yöntemi (veya bazı durumlarda maliyet yöntemi) uygulanır. Söz konusu yatırımlar ise bu bölüm uyarınca ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür ve gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılır.¹⁷⁷ Finansal araçlar standardına göre varlıkların ve yükümlüklerin bilançoda gösterilmesinde defter değerlerinden farklı olarak gerçeğe uygun değeri esas alınması sonuçlarda önemli değişikliklere yol açar.¹⁷⁸

Borsada işlem görmeyen ve değer düşüklüğü çıkarılmış maliyet bedeli ile ölçülecek olan bir finansal varlığın elde edilmesiyle ilgili işlem maliyetleri, finansal aracın ilk muhasebeleştirmede ölçülen değeri hesaplanırken dikkate alınır.¹⁷⁹

Her raporlama dönemi sonunda, maliyet veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen herhangi bir finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığı yönünde tarafsız bir kanıt olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir.¹⁸⁰

¹⁷⁶Demir ve Bahadır, a.g.e, s.165.

¹⁷⁷ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 11- Temel Finansal Araçlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul11.pdf>, (10.02.2013), s. 4.

¹⁷⁸ Horton ve Sarafeim, a.g.m., s.19.

¹⁷⁹Demir ve Bahadır, a.g.e., s.166.

¹⁸⁰ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 11- Temel Finansal Araçlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul11.pdf>, (10.02.2013), s. 4.

Örnek:¹⁸¹ A işletmesi, 01 Ocak 2013 tarihinde borsada işlem gören B işletmesine ait hisse senetlerinden 500 adet almış ve karşılığında 20.000 TL ödemiştir. Ayrıca işleme aracılık eden bankaya 2.000 TL ödenmiştir. Yılsonu itibariyle B işletmesine ait bir adet hisse senedinin borsa değeri 50 TL'dir.

01 Ocak 2013 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

110 Hisse Senetleri ^(*)	/	20.000	
653 Komisyon Giderleri ^(**)		2.000	
102 Bankalar	/		22.000

Dönem sonunda, hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi ve gerçeğe uygun değer farkının kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekir. Dönem sonunda bir adet hisse senedinin değeri 50 TL olarak gerçekleşmiştir. Dönem sonunda işletmenin elindeki hisse senetlerinin değeri 25.000 TL'dir ve A işletmesi hisse senedi yatırımların yılsonundaki gerçeğe uygun değerden finansal tablosunda göstermelidir.

31 Aralık 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

110 Hisse Senetleri	/	5.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar ^(***)			5.000

Eğer gerçeğe uygun değerde azalış meydana gelmiş olsa idi, bu azalışın bir gider hesabı vasıtasıyla dönem karı veya zararından düşülmesi gerekecekti.

¹⁸¹Demir ve Bahadır, a.g.e., s.170'de yer alan örnekten uyarlanmıştır.

^(*)110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(**)679 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri , Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(***)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Borsada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri sağlıklı ölçülemeyen hisse senetleri dönem sonunda “maliyetle ölçülen finansal varlıklar” hesabında işlem maliyetiyle beraber yekûn olarak görünecektir. Sadece, hisse senedinde değer düşüklüğü söz konusu ise karşılık ayırma işlemi gerçekleştirilecektir.¹⁸²

Diğer menkul kıymetler hisse senedi gibi ortaklık sağlayan senetlerle, tahvil gibi sabit getirisi olan; kâr zarar ortaklığı belgesi, intifada senedi, hazine bonoları, devlet tahvili, finansman bonusu, gelir ortaklığı senedi, varlığa dayalı menkul kıymet gibi senetlerden oluşur. Bu varlıkların değerlendirme esasları hisse senedi veya tahvile benzerlikleri ölçüsünde aynıdır.

Örnek¹⁸³: X işletmesi, 01.11.2013 tarihinde hisse senetleri borsada işlem görmeyen T işletmesine ait hisse senetlerinden 1.000 adedini 7.000 TL ödeyerek banka kanalıyla satın almıştır. Bu işleme aracılık eden Türkiye Y Bankasına 50 TL komisyon ödemesi yapılmıştır. 31.12.2013 tarihi itibarıyla T işletmesinin hisse senetlerinde 1 TL’lik değer kaybı meydana gelmiştir.

İşletmenin 31.12.2013 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

_____ / _____	
654 Karşılık Giderleri	1.000
119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı ^(*)	1.000
_____ / _____	

Opsiyon, futures, forward ve benzeri türev araçlar ise diğer finansal araçlar bölümünün kapsamına girmektedir.

¹⁸² Civan ve diğerleri, a.g.e., s.129.

¹⁸³ Civan ve diğerleri., a.g.e., s.129.

^(*)119 Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

3.1.3. Türev Ürünler

Sermaye piyasası türev ürünleri, belli tutardaki standart bir malın, menkul kıymetin, finansal göstergenin ya da yabancı paranın işlem anında belirlenmiş fiyattan, belirli bir yerde ve belirli bir tarihte satın alınmasını ya da satılmasını sağlayan araçlardır.¹⁸⁴Türev ürünler; borç maliyetini düşürmek, yeni finansal pazarlara girmek, kur ve faiz değişikliklerinin getirdiği risklere karşı korunmak, borç yapısına esneklik kazandırmak için geliştirilen tekniklerdir¹⁸⁵ ve nitelikleri itibarıyla değeri bir başka varlığa (döviz, hazine bonosu, devlet tahvili, endeksler, faiz, emtia, kredi değerliliği vb.) dayalı olan finansal araçlardır.¹⁸⁶

Türev ürünler riskten kaçınmak isteyen hedgerler tarafından kullanılmaktadır. Gelecekte karşılaşılabilecek riskler, petrol fiyatlarında, kurlardaki oynamalar, borsadaki düşüşler veya diğer değişkenler türev ürünlerinin konusuna girmektedir.¹⁸⁷

Türev ürünlerin fiyatları başka bir ürünün fiyatına bağlı olarak değişir. Başka bir şekilde ifade edersek; türev ürünlerinin değeri, sözleşme süresince ya da vade sonunda sözleşmeye esas varlığın fiyatı tarafından belirlenir. Opsiyon, forward, futures ve swaplar türev ürün olarak bilinir.¹⁸⁸ Finansal risk yönetimi(hedging) fonksiyonu gören türev ürünler, varlık ve yükümlülüklerde oluşacak değer değişikliklerini, birisinin değerindeki değişmeyi bir diğerinin değerindeki değişimle dengelemek amacıyla eşleştirmektedir.¹⁸⁹ İşletmeler muhasebeleştirilmiş bir nakdin (yabancı para), ticari alacağın, ticari alacağın, ticari borcun faiz oranı değişim riski veya döviz kuru riskine karşı korunmak için türev finansal araçlarla riskten korunma yolunu tercih edebilir.¹⁹⁰ Söz konusu ürünler spekülasyon ve arbitraj amacıyla da kullanılır.¹⁹¹

¹⁸⁴ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası Finans**, 4.Baskı, İstanbul:Güzem Can Yayınları, 2003,s.197.

¹⁸⁵ Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, 9. Basım, İstanbul: Avcıol Basın Yayım, 1994, s. 689.

¹⁸⁶ http://www.isbank.com.tr/content/TR/Ticari_Bankacilik/Dis_Ticaret_ve_Finansmani/Turev_Urunler-469-3.aspx

¹⁸⁷ Hull, John C, “**Options,Futures, and The Other Derivatives**” Pearson Prentice Hall, Seventh Edition, 2009,s. 45.

¹⁸⁸ Niyazi Berk, **Finansal Yönetim**, 9. Baskı, İstanbul:Türkmen Kitapevi, 2007, s.364

¹⁸⁹ Ralph Tiffin, **International Financial Reporting Standards**, London: Thorogood, 2004, s. 141.

¹⁹⁰ Aydın Karapınar ve diğerleri, **KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2012, s.202.

¹⁹¹ Berk, a.g.e, s.364.

Türev ürünler diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Yatırım amaçlı türev ürünler, önemli olmaları halinde ayrı bir alt kalemde gösterilir. Korunma amaçlı türev ürünler finansal yatırımlar altında gösterilmez. Bunlar önemli ise ayrı bir kalemde, önemsiz ise diğer dönen/duran varlıklar içinde gösterilir.¹⁹²

Her raporlama döneminin sonunda, diğer finansal araçlar gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki değişimler kar veya zarara yansıtılır. Yalnızca halka açık olarak işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlar ile bunların teslimine yol açacak sözleşmeler, maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı düşülerek ölçülür.¹⁹³

Ticari hayatta çok sayıda işlem, vadeli sözleşmeye konu olabilmektedir. Aşağıda kısaca türev ürünlerinin tanımına yer verilmektedir.¹⁹⁴

Forward

Forward işlemleri, bir alım-satım sözleşmesi olup, para birimlerinin gelecekteki bir tarihte değiştirilmek üzere yapılan bir kontrata dayanır. Bu işlemler forward işlem olarak adlandırılır. Vadeli işlemlerin süresi bir günden birkaç yıla kadar değişebilmektedir.

Opsiyon

Opsiyon, işletmenin herhangi bir yükümlülüğe girmeden bir varlığı bugünden belirlenmiş bir fiyattan gelecekte alma ya da satma hakkı verir. Taraflar opsiyon alıcısı ve opsiyon satıcısıdır.

Futures

Futures sözleşmeleri, ileri bir tarihte ve bugünden belirlenen bir fiyattan, belirli tutardaki menkul değer, döviz veya emtianın taraflar arasında el değiştireceğini hükme bağladıkları sözleşmelerdir. Organize piyasalarda alını-satılan standart ürünlerdir.

¹⁹² Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal Tablo Ornekleri 20.5.2013.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf) (20.12.2013), ss.37-38.

¹⁹³ KOBİ TFRS, 12.8., 2010.

¹⁹⁴ Berk, a.g.e, ss.408-421.

Swap

Tarafların faiz ya da para gibi iki varlığın nakit akımlarının gelecekte belirlenen bir tarihte değişime konu olan sözleşmelerdir. Swap sözleşmeleri genellikle faiz ve dövizle dayalı olarak yapılmaktadır.

Türev finansal araçlar işletmelerin kar elde etmek amacıyla ellerinde bulundukları sözleşmeleri ifade ettiğinden alım satım amaçlı finansal araçlar olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değerdir.¹⁹⁵

Gerçeğe uygun değer olarak varsa ilk önce varlığın aktif bir piyasadaki kotasyonlu fiyatı kullanılır. Yoksa benzer bir varlık için yakın bir tarihte gerçekleşmiş olan işlem fiyatı kullanılır. Ancak onun da olmaması durumunda, sıralamada son sırada yer alan, bir değerlendirme tekniği (indirgenmiş nakit akışları analizi veya opsiyon fiyatlandırma modelleri gibi) kullanılarak tahmin gündeme gelir. Değerleme tekniğinin amacı, normal koşullarda ve karşılıklı pazarlık ortamında, ölçüm tarihindeki işlem fiyatının ne olacağını tahmin edilmesidir.¹⁹⁶

Türev ürünler aslında işletmelerin sermaye yapıları üzerinde bir gider yaratmaktan ziyade gelecekle ilgili belirsizliği azaltarak sermaye yapısı üzerinde daha etkin ve verimli bir yapı sağlamaktadır.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, "UFRS(TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 2007, Sayı. 23, s.79.

¹⁹⁶ Demir ve Bahadır, a.g.e., ss.198-199.

¹⁹⁷ Serdar Kuzu, "Endüstri İşletmelerinde Risk Ölçüm Ve Yönetiminde Riske Maruz Nakit Akış Yönteminin Kullanımı ve Bir Uygulama Örneği" **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2013, s.151.

Örnek:¹⁹⁸ Bir işletmenin 01.11.2013 tarihinde 3 ay vadeli (normal piyasa koşulları) gerçekleşen ticari mal alışına ilişkin 10.000 USD tutarında ticari borcu vardır. 01.11.2013 tarihinde kur 1\$= 1,8 TL'dir.

Tarih	Tutar (USD)	Kur	Tutar (TL)
01.11.2013	10.000	1,80	18.000

01.11.2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

153 Ticari Mallar	/	18.000	
320 Satıcılar	/		18.000

İşletme dolar kurunda artış beklemektedir ve 3 ay vadeli 1\$ = 1,80 TL kuru üzerinden 1.000 USD değerinde 10 adet vadeli işlem sözleşmesi almıştır. Satın alma sırasında sözleşme değerinin %1 oranında komisyon, %10'u oranında teminat yatırmıştır. 3 ay içinde gerçekleşen uzlaşma fiyatları ve spot kur aşağıdaki gibidir:

Tarih	Uzlaşma Fiyatları	Cari Kur (spot kur)
31.12.2013	1\$ = 1,79 TL	1\$ = 1,79 TL
31.01.2014	1\$ = 1,85 TL	1\$ = 1,85 TL

01.11.2013 tarihinde vadeli işlem sözleşmesi teminatının kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

126 Verilen Depozito ve Teminatlar (*)	/	1.800	
100 Kasa	/		1.800

Vadeli işlem sözleşmesine ilişkin komisyonun ödenmesine ilişkin kayıt aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

659 Diğer Gider ve Zararlar (**)	/	180	
100 Kasa	/		180

¹⁹⁸ Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.202-204.

(*)144 Verilen Depozito ve Teminatlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)659 Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Sözleşme tarihinde 18.000 TL olan vadeli işlem sözleşmesinin gerçeğe uygun değeri 31.12.2013 tarihinde 17.900 TL'ye düşmüştür. Her bir raporlama döneminin sonunda, Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar standardı kapsamındaki tüm finansal araçlar gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir. 31.12.2013 tarihinde sözleşme değeri ile cari değer arasındaki olumsuz farkın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

659 Diğer Gider ve Zararlar (*)	100	
309 Diğer Mali Borçlar (**)		100

Borcun dönem sonundaki değerlemesi:

320 Satıcılar	100	
646 Kambiyo Karları (***)		100

3.1.4. Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar

Bu bölümde Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar hesap grupları açıklanacaktır.

3.1.4.1 Ticari Alacaklar

Ticari Alacak; bir hâsılat unsurunun tamamına veya bir kısmına ilişkin olarak finansal tablolara alınan müşterilerden olan alacaklardır.¹⁹⁹Ticari alacaklar vadelerine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılırlar.²⁰⁰Ticari alacakların paraya çevrilmesi için geçen süre, oniki aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ise bu tür alacakların dönen varlıklarda sınıflandırılması esastır.²⁰¹

(*) 658 Türev Finansal Araç Zararları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**) 307 Türev Finansal Borçlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(***) 666 Kur Farkı Karları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

¹⁹⁹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.38.

²⁰⁰ Küçük, a.g.e., s.56.

²⁰¹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.38.

KOBİ TFRS'ye göre şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenebilir.²⁰² Finansal varlık olarak kabul edilen alacakların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için “iskonto edilmiş maliyet” bedelinin hesaplanması gerekmektedir. Ticari alacakların dönem sonu fiili envanterinin çıkartılması ilgili (borçlu) işletmelerle mutabakat sağlanarak yapılır.Hatalı veya eksik işlemler düzeltilir.

Alıcılar hesabı işletmenin, mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacakları için kullanılmaktadır. Satış sözleşmesi hükümlerine göre, satışın gerçekleşmesi üzerine kayda alınmaktadır. Her ne kadar satış neticesinde çek senet gibi ödeme araçları alınmasa da yapılan satış sözleşmesine göre tahsilâtın ne zaman yapılacağı, dolayısıyla vadesi bellidir.²⁰³

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının 11 inci paragrafı uyarınca bir alacağın ticari alacak olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması gerekir. Raporlama tarihi itibarıyla finansal tablolara alınma kriterlerini sağlayan ancak henüz bu şekilde mutabakata varılmamış alacaklar tahakkuk olarak sınıflandırılır.²⁰⁴

Standarda göre satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli senetsiz alacak ayırımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış gelirinden gelecek döneme ait olan vade farkının ayrılmasında ve gelecek döneme kadar bekletilmesinde alacağın senetli veya senetsiz olması değil belirli bir vadeye bağlı olması esas alınmaktadır.²⁰⁵

Bölüm 11: Temel Finansal araçlar standardına göre alıcılar ilk kayda alınırken, satış sözleşmesinde belirlenmiş olan tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, sözleşme bedelinden indirildikten sonra kalan tutar hâsılat olarak kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş gelirler hesabına alınır

²⁰²Demir ve Bahadır, a.g.e., s.162.

²⁰³İbrahim Güler, a.g.e.,s.876.

²⁰⁴Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal Tablo Ornekleri 20.5.2013.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf) (20.12.2013), s.38.

²⁰⁵ Akdoğan ve Tenker, a.g.e. s. 79.

daha sonra işlemiş faizleri faiz gelirleri hesabına aktararak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır.²⁰⁶

Örnek:²⁰⁷ Demir çelik üretim işletmesi, 01.09.2013 tarihinde B inşaat işletmesine 30.000 TL tutarında inşaat demirini 9 ay vadeli olarak satmıştır. 9 ay vadeli benzer krediler için uygulanan piyasa faiz oranı %15'tir. Normal iş koşullarında vade 6 aydır.

Satışın vadesinin 6 ay olması durumunda işlem finansman içeren bir işlem olmayacaktı. Vadenin 9 ay olması işleme finansman işlemi niteliği kazandırmaktadır. Demir çelik üretim işletmesi için satış bedeli finansal varlık, B inşaat işletmesi için ise finansal borç olmaktadır. Her iki durumda da ticari alacağın etkin faiz yöntemiyle hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ilk muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. Dönem sonunda etkin faiz oranı ile ilk kayıta hesaplanan bugünkü değer çarpılarak döneme ilişkin faiz geliri hesaplanır.

01.09.2013 tarihinde satışın peşin değeri (bugünkü değeri);

$$\text{Bugünkü değer} = 30.000 / (1+0,15)^{9/12} = 27.000$$

Ticari alacak bu değer üzerinden kaydedilecektir.

Yıl	Dönem Başı Defter Değeri	Faiz Geliri	Nakit Girişi	Dönem Sonu Defter Değeri
01.09.2013	27.000	-	-	
31.12.2013	27.000	$27.000 \times ((0,15 \times 4) / 12) = 1.350$	-	28.350
01.06.2014	28.350	$27.000 \times ((0,15 \times 5) / 12) = 1.650$	(30.000)	30.000

²⁰⁶İbrahim Güler, a.g.e.,s.876.

²⁰⁷ Aydın Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.184-185.

01.09.2013 tarihinde yapılacak olan kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

120 Alıcılar	/	30.000	
122 Alacak Senetleri Reeskontu (*)			3.000
600 Yurtiçi Satışlar			27.000

31.12.2013 tarihinde yapılacak olan kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

122 Alacak Senetleri Reeskontu	/	1.350	
647 Reeskont Faiz Gelirleri (**)			1.350

Senetli alacakların bilanço günündeki değerine indirilmesi esas alınmıştır. Yabancı paralı senetli alacaklar ortaya çıktıklarında cari olan kur üzerinden hesaplara alınır. Dönem sonlarında dönem sonu kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur.²⁰⁸

Senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme günü itibariyle vadeleri henüz gelmemiş olanların değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesine reeskont işlemi denir.²⁰⁹ Reeskont işleminden amaç, senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme günü itibariyle net değerinin tespiti ve dolayısıyla dönem kar-zararının hesaplanmasında, tespit edilen net değer dikkate alınmasını sağlamaktır. Temel Finansal araçlar standardına göre alacak senetleri ilk kayda alınırken, senet üzerindeki yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayklanır.²¹⁰

Hesaplanan faiz, senedin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar hâsılat olarak kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş gelirler hesabına alınır daha sonra işlemiş faizleri faiz gelirleri hesabına aktararak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır. Satış anında vade farkı (faiz) ayıklanmakta ve ertelenmiş gelirler hesabına alınmaktadır.²¹¹

(*)128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Alacaklar Reeskontu), [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

(**)663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri), [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

²⁰⁸ Akdoğan, "Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", s.105.

²⁰⁹ Civan, a.g.e., s.36.

²¹⁰ Güler, a.g.e., s.876.

²¹¹ Güler, a.g.e., s.876.

Günümüzde ekonomik koşullara paralel olarak işletmelerde vadeli satışlar peşin satışlardan daha yaygın hale gelmiştir. Vadeli satışlarda, alacağın vadesinde tahsil edilememesi veya hiç tahsil edilememesi gibi sorunlar yaşanmaktadır. İşletmenin alacakları değersiz alacak haline gelebileceği gibi, şüpheli nitelikte alabilir. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkanı güçleşmiş alacaklardır.²¹²

İşletme vadeli satışlarında veya verdiği borçlarda ne kadar titiz davranırsa davranırsa alacaklarından bir bölümünü tahsil edememesi doğaldır. Böyle bir riski ortadan kaldırmak için işletme sadece peşin satışlara yönelebilir. Ancak ticaret hayatında bir işletmenin sadece peşin satış yapması pek olası değildir. Alacakların bir kısmının tahsil edilememesi işletmeyi kayba uğratmakta ve varlık tutarını azaltmaktadır.²¹³

Her bir raporlama dönemi sonunda, maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş tüm finansal varlıkların gelecekteki nakit akışlarını olumsuz etkileyecek bir zarar (kayıp) olayının meydana gelmesi durumunda değer düşüklüğüne uğradığı ve dolayısıyla değer düşüş zararının oluştuğu kabul edilmektedir.²¹⁴ Finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığının kabul edilebilmesi için finansal varlığa ilişkin nakit akışlarının olumsuz yönde etkilendiğine dair tarafsız bir göstergenin olması gerekmektedir. Alacaklar da finansal varlık olarak kabul edildiğine göre, Alacaklar vadelerinde tahsil imkânı bakımından incelenmeli ve şüpheli durumda olup olmamam durumları tespit edilmelidir. Şüpheli alacak; belli karinelerle tahsilinin şüpheli hale geldiği kabul edilen alacaklardır. Şüpheli alacağın senetli veya senetsiz olmasının önemi yoktur. Şüpheli alacakların envanteri genellikle kayıtlar üzerinden yapılır. Bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için farklı göstergelerden yararlanılabilmektedir. Bunlar;^{215,216}

- İşletmenin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin özetlenmiş veriler,

²¹² Hanifi Ayboğa ve Suphi Aslanoğlu, "İşletmelerde Şüpheli Ticari Alacaklar ve Karşılıklarının Hesaplanmasında Perakende Satış Yöntemi, **Öneri Dergisi**, Sayı 17 (Ocak 2002), s.53.

²¹³ Özgür Muhittin Esen, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:94 (2009) , s.130. ,

²¹⁴ KOBİ TFRS 11.21, 2010.

²¹⁵ KOBİ TFRS 11.22, 2010.

²¹⁶ Beyhan Marşap, "Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3 (2006), s.25.

- İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı ve borçlunun ödeme yeteneği,
- Faiz veya anapara ödemelerinde bir temerrüt veya ihmal olması durumu gibi, sözleşmenin ihlali durumu,
- Borç verenin borçluya, borçlunun ekonomik veya yasal nedenler sebebiyle yaşadığı finansal sıkıntıdan ötürü aksi halde düşünmeyeceği bir imtiyaz sağlaması veya borçlunun iflas etmesinin veya finansal açıdan başka bir yeniden teşkilatlanma durumunun olası hale gelmesi.
- Grup içerisindeki münferit finansal varlıklara göre henüz tespit edilemese bile, ilgili varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinden itibaren bir grup finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler.

Faaliyet gösterilen sektörde ve genel ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere KOBİ TFRS, tahsili şüpheli alacakların belirlenmesi ve dolayısıyla bu alacaklara ilişkin gider yazılabilmesi için alacakların vadesinin dolmasını veya dava konusu olmasını beklememektedir. Alacakların tahsil edilemeyeceğine dair tarafsız bir kanıt olduğu an, bu alacaklar için gider yazabilmektedir. İlgili paragrafta alacakların ticari ve diğer alacaklar şeklinde ayrıma sokulmamış olması ile her türlü alacağın şüpheli hale gelebileceği, yani her türlü alacağın tahsil edilememe riskinin olduğu kabul edilmektedir. Yani, ticari olsun olmasın her türlü alacağa karşılık ayrılacaktır. İşletmenin finansal durumunu gerçekçi bir şekilde sunmak durumunda olan bilançonun, tahsil edilemeyecek alacakları dikkate alarak, tahsil edilebilecek net alacakları göstermesi gerekir.²¹⁷

Şüpheli alacaklar ilk ölçümünde ve daha sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değerle değerlendirilir.²¹⁸ Alacağa karşılık ayrılarak gider yazılması konusunda gerçeğe uygun değer ve tasarruf değeri arasındaki değerlendirme farkından oluşabilecek farklara dikkat edilmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü zararı, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

²¹⁷ Esen, a.g.m., s.130.

²¹⁸ Güler, a.g.e.,s.877.

Örnek: X işletmesinin, dönem sonunda esas faaliyet konusu ile alakalı satışından 10.000 TL alacaklı bulunmaktadır. Bu alacağın 5.000 TL'lik kısmının müşterinin finansal sıkıntılarından dolayı tahsil edilemeyeceği anlaşılmıştır.

128 Şüpheli Ticari Alacaklar ^(*)	5.000	
121 Alacak Senetleri		5.000
654 Karşılık Giderleri	5.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ^(**)		5.000

Şüpheli alacakları saptama yöntemi, makul ölçülere dayanmak koşuluyla, işletmenin kararına bırakılmıştır.

3.1.4.2 Diğer Alacaklar

Ticari faaliyetle ilgili olmakla birlikte herhangi bir ticari nedene bağlı olmadan gerçekleşmiş alacaklar “Diğer Alacaklar” hesap grubu içinde gösterilir. Verilen depozito ve teminatlar, ilişkili taraflardan diğer alacaklar, cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar dışındaki kamu idarelerinden alacaklar ve diğer çeşitli alacaklar “Diğer Alacaklar” hesabına örnek olarak gösterilebilir.²¹⁹

KOBİ TFRS'nin 33. Bölümü İlişkili Taraf açıklamalarına ayrılmıştır. İlişkili taraf kapsamına bağlı ortaklıklarımız, iştiraklerimiz ve kontrolü altında bulunduğumuz ancak kamuya finansal tablolarının yayımlamayan Ana Ortağımızın kontrolü altında tuttuğu işlemler girmektedir. Yönetim kurulu üyeleri ile kilit personel yöneticileri de ilişkili taraf olarak sınıflandırılmıştır.²²⁰

^(*)127 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(**)129 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

²¹⁹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.39.

²²⁰ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., ss.386-387.

KOBİ TFRS'ye göre şirketler, finansal tablolarında ilişkili taraflardan olan alacaklarını ayrı bir kalem olarak gösterirler.²²¹ Örneğin mal ve hizmet satışlarından doğan alacaklar ticari alacakların içinde, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş alacaklar “Diğer Alacaklar” içinde raporlanır. Bu tutarlar önemlilik koşullarını taşıyor ve rakam olarak oldukça yüksek tutarlara ulaşıyor ise Diğer Alacaklardan ayrılarak “İlişkili Taraflardan Alacaklar” olarak ayrı bir kalem olarak verilebilir.^{222,223}

Standarta göre şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olup raporlama tarihindeki değerine indirgenebilir.²²⁴ İşletmenin diğer alacakları standarta göre bir finansal varlıktır ve diğer alacakların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için “iskonto edilmiş maliyet” bedelinin hesaplanması gerekmektedir.²²⁵

Örnek: X işletmesinin ortağı Y'den 24.950 TL'lik ticari alacağı vardır. Diğer alacaklar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleşmiş ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermemektedir.

İşletmenin ortaklarından olan alacağının finansal tablolarda ilişkili taraflardan alacaklar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

127 Diğer Ticari Alacaklar (*)	24.950
131 Ortaklardan Alacaklar (**)	24.950

İşletmede diğer alacaklar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur.

²²¹ Kemal Karahan, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi ve Değerlemesine İlişkin Esaslar”, SPK Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlik Etüdü, Ekim 2002, Ankara, http://www.spk.gov.tr/yayinlar/araştırmaraaporlari/kye/Kemal_Karahan.pdf , (15.05.2013), s. 41.

²²² Aslan, a.g.e., s.69.

²²³ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.386.

²²⁴ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı 146 (2004), s.42-57.

²²⁵ KOBİ TFRS, 11.14 (a) , 2010.

(*)124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

(**)130 Ortaklardan Alacaklar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

3.1.5. Stoklar

İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkların gösterildiği kalemdir.²²⁶

Stoklar yardımcı grubu, satmak, üretimde kullanmak, tüketmek amacıyla edinilen ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık, hurda gibi dönen varlıkların izlenmesi için kullanılmaktadır. KOBİ TFRS Bölüm 13 Stoklar standardıdır. Stoklar;

- a) İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan,
- b) Bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya
- c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmıştır.

3.1.5.1 Stokların Envanteri

Dönem sonlarında işletme öncelikle kaydi envanteri çıkarır. Sonrasında fiili sayım yapılır ve fiili envanter çıkarılır. Sayım sonuçları kaydi envanterle karşılaştırılarak kayıtlarla fiili durum mutabakatı sağlanır. Fiili envanter ve kaydi envanter arasında farklılık bulunması durumunda kaydi envanter fiili envanter seviyesine getirilerek, farklılıkların nedenleri araştırılır. Değerlemeye esas fiili envanter sonuçlarıdır.

Stokların envanteri yapılırken konsinye olarak başka işletmelere gönderilmiş mallar, temsilciler, şubeler ve satış memurlarının nezdinde olan mallar, mülkiyeti alıcıya geçmiş yoldaki mallar, alıcının kabul şartına bağlı satışlarda alıcıya gönderilen mallar, üretim işletmelerinde mamul mal stoku, yarı mamul ve ilk madde stokları stok mevcudu içinde dikkate alınır.²²⁷

²²⁶ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.39.

²²⁷ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.91.

Stokların envanteri yapılırken konsinye olarak işletmenin nezdinde bulunan mallar, sürüm kabiliyetini yitirmiş mallar, satıcılara verilen sipariş avansları, satın alma bağlantıları ile alımı kararlaştırılan mallar, işletmenin kabul şartlarına bağlı olarak satıcılar tarafından gönderilmiş mallar stok mevcudu içinde dikkate alınır.²²⁸

Verilen sipariş avansları stok niteliğinde olmadığından ilgili stok muhasebeleştirilene kadar “Peşin Ödenmiş Giderler” hesabında gösterilir. TMS uyarınca stoklar Finansal Tabloda ya da dipnotlarda, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamul vb. ve/veya tamamlanmamış hizmet maliyetleri şeklinde sınıflandırılır. Ayrıca, hizmet işletmelerinde; hizmetin üretimi için yapılan maliyetler, hâsılatla eşleştirilinceye kadar tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak bu kalemden gösterilir.²²⁹

3.1.5.2 Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesi girişte, çıkışta ve envantere değerlemeyi kapsamaktadır.

a) Stokların Alış Bedeli ve Maliyet bedelinin Belirlenmesi

Stoklar, alışta maliyet bedelleri üzerinden kayda alınırlar. Stok maliyetini hesaplama yöneticilerin karar verme sürecinde etkin rol oynamaktadır. Yöneticilere planlama, kontrol, performans değerlendirme ve faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesinde yol gösterici olmaktadır.²³⁰

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.²³¹

²²⁸ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.91-92.

²²⁹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.39.

²³⁰ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demircioğlu, “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı:110, (2013), s.22.

²³¹ KOBİ TFRS, 13.5.

i. Satın alma maliyetleri

Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer gider niteliğindeki vergiler (KDV hariç) ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşur. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.²³²

Stok hesaplarında malların stoka girinceye kadar, temin ve tedariki ile ilgili bütün giderler maliyet unsurudur. Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilir. Bazı durumlarda, anlaşma, örneğin, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında bir fark şeklinde, belirtilmemiş bir finansman unsuru içerir. Bu tür durumlarda, fark, finansmanın söz konusu olduğu dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dâhil edilmez.²³³

Örnek: Y üretim işletmesi üretimde kullanılmak üzere fatura bedeli 15.000 TL olan hammadde satın almıştır. Hammaddenin nakliyesi için 300 TL, yükleme boşaltma maliyeti olarak 200 TL, taşıma sigortası olarak da 100 TL ödemiştir (KDV ihmal edilmiştir). Buna göre satın alım sırasında katlanılan bütün giderler hammaddenin maliyetine dâhil edilecektir.

Hammadde maliyeti:

Açıklama	Tutar
Alış Tutarı	15.000
Nakliye Gideri	300
Yükleme Boşaltma	200
Sigorta Gideri	100
Toplam	<u>15.600</u>

150 İlk Madde ve Malzeme	15.600
102 Bankalar	15.000
100 Kasa	600

²³²Yakup Selvi, “6. Bölüm TMS 2 Stoklar”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.92.

²³³KOBİ TFRS, 13.7.

ii. Dönüştürme maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsar. Standarda göre doğrudan üretimle ilgili maliyet unsurları Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşmaktadır.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.²³⁴

iii. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler Maliyetleri

Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlemi veya işlemleri sonucunda ortaya çıkan ve her biri başlı başına bir ana ürün olabilecek çeşitli mamullere ortak ürün denir. Ortak ürünler bileşik ürün olarak da adlandırılmaktadır.²³⁵

Ana mamullerin üretimi sırasında ortaya çıkan, ancak ana mamullere oranla değeri önemsiz olan mamuller, yan mamuller adıyla anılır. Yan mamuller için ayrılma noktasına kadar maliyet hesaplanmaması ana kuraldır.²³⁶

Yan ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında değişik yöntemler uygulanmaktadır. Yan ürünlere maliyetten pay verilmesini esas alan yöntemler şunlardır.²³⁷

- Brüt Satış Hâsılatı Yöntemi
- Net Satış Hâsılatı Yöntemi
- Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi
- Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi

²³⁴KOBİ TFRS, 13.8.

²³⁵ Veli Öztürk, “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, (2), 2002, s.149.

²³⁶H.KamilBüyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 15.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2010, s.307..

²³⁷ Nalan Akdoğan, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2000, s.418.

Örnek:²³⁸ X işletmesinin birleşik maliyetleri toplamı 97.600 TL'dir. Üretilen mamullerin satış hâsılatları ve diğer bilgiler aşağıda verilmiştir.

Ürünler	Üretim miktarı (kg)	Satış Hâsılatı (TL)	Ek Giderler (TL)	Net Satış Hâsılatı	Net Satış Hâsılatı %	Birleşik Giderlerin Ürünlere Dağıtımı
A	500.000	115.000	30.000	85.000	70%	97.600 * 0,70 =
B	10.000	10.000	6.000	4.000	3%	97.600 * 0,03 =
C	5.000	4.000	-	4.000	3%	97.600 * 0,03 =
D	9.000	30.000	1.000	29.000	24%	97.600 * 0,24 =
Toplam		159.000	37.000	122.000	100%	97.600

iv. Diğer maliyetler

Standardın 13.11. maddesi gereği diğer maliyetlerin stokların maliyetine eklenebilmesi ancak stokları mevcut konum ve durumuna getirdikleri ölçüde söz konusu olabilmektedir. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. Aksi durumda satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır.

v. Hizmet maliyeti

Hizmet işletmelerinde, maliyetin güvenilir olarak ölçülmesi, gelecekte ekonomik fayda sağlaması özelliklerine sahip olunması durumunda hizmet maliyetleri aktifleştirilebilir.²³⁹

“Hizmet İşletmeleri” açısından stok maliyeti standart kapsamında aşağıdaki gibi belirlenmiştir: Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Hizmet sağlayan işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından genellikle fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan genel maliyetleri içermez.

²³⁸ Süleyman Yükçü, **Çözümlü Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Problemleri**, 4. Baskı, İzmir: Birleşik Matbaa, 2007, s.192.

²³⁹ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.49

Üretilen hizmetler çoğunlukla stoklanamaz. Standardın öngördüğü aktifleştirme, daha çok bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde söz konusu olmaktadır. Bu tip hizmetlerde ise, çoğunlukla, belirli müşterilere özgün olarak gerçekleştirilmektedir. Üretilen hizmetin müşterisi belirli ise, aktifleştirme yapmadan önce, Hâsılat Standardını da göz önünde bulundurmak gereklidir. Buna göre, eğer hizmetin sonuçları güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise, tamamlanma esasına göre maliyetin gider olarak kayda alınması gereklidir. Belirli bir müşteriye yönelik olarak hazırlanmayan hizmetlerin maliyetlerinde ise aktifleştirme söz konusu olabilmektedir. Bu tür işlerde de, çoğunlukla hizmetin tüm kullanım hakkının satışı gereklidir. Eğer, kiraya verme söz konusu ise, bu durumda hizmet maliyetinin stok olarak değil, maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması daha uygun olacaktır.²⁴⁰

vi. Maliyetlere alınmayacak unsurlar

Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri ve stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken maliyetlere örnek olarak verilebilir.

KOBİ TFRS'de borçlanma maliyetlerinin tümü dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Tam set TFRS'de borçlanma maliyetleri özellikli varlıkla ilgiliyse, bu varlığın maliyetine verilmektedir. KOBİ TFRS'de özellikli varlıklara ilişkin bir açıklama bulunmadığından stoklara ilişkin olsun olmasın tüm borçlanma maliyetleri, tahakkuk ettiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilecektir.

b) Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

KOBİ TFRS Stoklar Standardına göre stok maliyetleri ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür. Standart, Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir.²⁴¹ Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile

²⁴⁰ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e, s.50

²⁴¹ KOBİ TFRS, 13.18, 2010.

özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak ölçülür.²⁴²

c) Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesinde esas amaç, ticari ve mali kâr açısından işletmenin dönem kârı veya zararını doğru ve güvenilir bir şekilde tespit etmektir. Karın veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi içinse stokların değerinin doğru olarak hesaplanması gereklidir. Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değer düşük olanı üzerinden değerlendirilir.²⁴³

Stoklar maliyet değeri ile satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı ile değerlendirileceğinden varlıklarda değer düşüklüğü standardının 27.2-27.4 paragrafları uyarınca, her bir raporlama döneminin sonunda, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığının kontrol edilmesi ve stokların elde etme maliyetlerinin, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilmesi gerekir. Eğer bir stok kalemi (veya bir grup kalem) değer düşüklüğüne uğramışsa, söz konusu paragraflar uyarınca, ilgili stok kaleminin, satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir. Ayrıca sözkonusu paragraflar uyarınca, bazı durumlarda da önceki değer düşüklüğü zararlarının iptali gerekir.²⁴⁴ Böylece stoklar maliyet ve satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olur.²⁴⁵

Daha önce stok maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşullar ortadan kalktığı anda, stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir.²⁴⁶ Maliyet değerinden ve yeniden gözden geçirilmiş tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından düşük olanı, yeni defter değeri olur.²⁴⁷

²⁴² KOBİ TFRS, 13.17, 2010.

²⁴³ KOBİ TFRS, 13.4., 2010.

²⁴⁴ KOBİ TFRS, 13.19., 2010,

²⁴⁵ Selvi, a.g.e., s.97., 2010.

²⁴⁶ Erkan, Elitaş ve Ceran, 2010, s.106.

²⁴⁷ KOBİ TFRS, 27.4., 2010.

Örnek:²⁴⁸ X işletmesinin elinde birim maliyeti 700 TL olan 20 adet plazma TV bulunmaktadır. İşletme bu televizyonları modası geçtiği satılamayacağını düşünmektedir. İşletme aynı zamanda başka bir semtte mobilya mağazasına sahiptir. İşletme mobilya mağazasında bu televizyonları 6.000 TL üzeri alışverişlerde 400 TL'ye satabileceğini düşünmektedir. Televizyonların mobilya mağazasına götürülmesinin birim maliyeti 45 TL'dir.

Stoklar maliyet değeri ile satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı ile değerlendirilir.

Açıklama	Tutar
Satış Fiyatı	400 TL
Nakliye Maliyeti	(45 TL)
Net Gerçekleşebilir Değer	<u>355 TL</u>

Televizyonların maliyeti 700 TL, net gerçekleşebilir değeri ise 355 TL'dir. Stoklardaki her bir plazma TV için 345 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır. Toplam 6.900TL (345 TL/adet*20 Adet) değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.

654 Karşılık Giderleri ^(*)	/	6.900	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı ^(**)	/		6.900

3.1.6. Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Varlıklar

Tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır.²⁴⁹ Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilebilmeleri için, varlığın geçmişteki işlemlerin sonucunda işletme tarafından kontrol ediliyor olması, varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamanın olası olması ve varlığın maliyetinin ve gerçeğe uygun değerinin aşırı maliyete ve çabaya katlanılmadan güvenilir olarak ölçülebiliyor olması gerekmektedir.²⁵⁰

²⁴⁸ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.162-163.

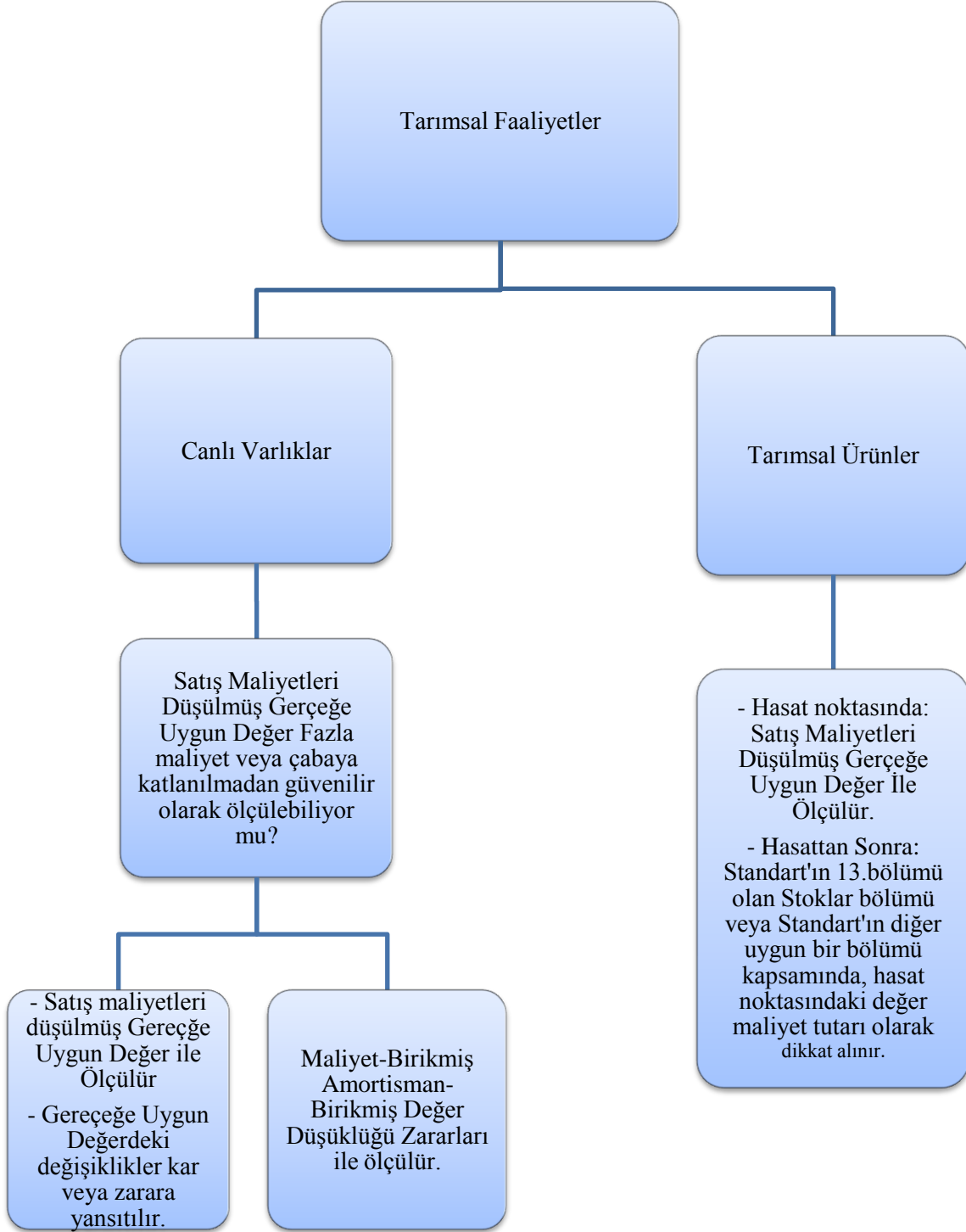
^(*)626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

^(**)158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

²⁴⁹Hacı Arif Tunçez, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması", Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2 / Cilt: 1 (2011),s. 83.

²⁵⁰ KOBİ TFRS, 34.3., 2010.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili ölçüm esasları aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



Şekil 1: Tarımsal Faaliyetler Ölçüm Esasları
Kaynak: Mackenzie ve diğerleri, s.446-447.

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için gerçeğe uygun değer belirlenirken, canlı varlığın veya tarımsal ürünün aktif bir piyasası varsa, bu piyasadaki kayıtlı fiyat esas alınır. Aktif bir piyasa yoksa işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında çok önemli bir ekonomik değişiklik olmazsa en güncel piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatları ve sektörel veriler (sığır etinin kilogram cinsinden değeri, meyve bahçesinin hektar cinsinden değeri vb.) dikkate alınır. Canlı varlıklar, işletmede tutulduğu süreçte değişime uğrama özelliğine sahip olmaları nedeniyle, diğer dönen ve duran varlık kalemlerine göre farklılık arz etmektedir. Canlı varlıklar, kullanım amaçlarına göre, örneğin büyükbaş hayvanların kesim amacıyla besiyeye alınmış olması veya sürüye katılacak olması, dönen veya duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır.²⁵¹

Canlı varlıkların aktif bir piyasasının bulunmamasından dolayı ilk muhasebeleştirmede ve takip eden her raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.²⁵²

İşletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür. Hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Canlı varlıklardan hasatı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona erenler “Canlı Varlıklar” hesabında değil “Stoklar” hesabında gösterilir. Biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar stoklar içinde gösterilir.²⁵³ Ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, Bölüm 13 Stoklar veya bu Standardın diğer uygun bir bölümünün uygulandığı tarihte hesaplanan maliyet tutarıdır.²⁵⁴

²⁵¹ Raif Parlakkaya ve Hacı Arif Tunçez, “TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:13, Sayı:4 (2011), s.144-145.

²⁵² KOBİ TFRS 34.4., 2010.

²⁵³ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.39.

²⁵⁴ KOBİ TFRS 34.5.

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut konumu ve yeri itibariyle aktif bir piyasasının bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. Değişik aktif piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.²⁵⁵ En son işlem fiyatına göre, işlem tarihi ile ilk bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması durumunda canlı varlığa ilişkin en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değer belirlenmesi için esas alınabilir.²⁵⁶

Örnek:²⁵⁷ ABC İşletmesi, 1 Mayıs'ta 20 adet inek satın almıştır. İneklerin her biri için 2.500 TL ödeme banka kanalıyla yapılmıştır. Dönem boyunca 35 adet buzağı doğmuş olup, 0-6 aylık buzağının piyasa fiyatından yola çıkılarak gerçeğe uygun değeri 1.000 TL olarak tespit edilmiştir. İşletmenin, satın aldığı ineklerle ilgili yapacağı kayıtlar şu şekildedir:

153 Ticari Mallar (*)	/	50.000	
102 Bankalar	/		50.000

Buzağuların aktif bir piyasası bulunduğu ve fazla çaba ve maliyete katlanılmadan güvenilir bir biçimde ölçüm yapılabildiğinden, buzağular gerçeğe uygun değerleri üzerinden kaydedilecektir:

153 Ticari Mallar	/	35.000	
649 Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar (**)	/		50.000

Canlı varlığın aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlası gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılır:²⁵⁸

- İşlem tarihi ile raporlama döneminin sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması halinde en güncel piyasa işlem fiyatı,

²⁵⁵ KOBİ TFRS, 34.6.- a

²⁵⁶ Ömer Faruk Demirkol, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt. 1, Sayı. 2, (Eylül 2008), s.117.

²⁵⁷ Mackenzie vd., a.g.e., s.448.

(*) 162 Büyükbaş Hayvanlar, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

(**) 647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

(*) 647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

²⁵⁸ KOBİ TFRS, 34.6.-b, 2010.

- ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- iii. Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

Bilgi kaynaklarının farklı olması canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurularak varlığın değeri belirlenir.²⁵⁹

Burada özellikli konu, canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasanın oluşmamasından dolayı, aktif olmayan piyasadaki fiyatı belirlemeye çalışmak ve bu nedenle bir önceki seçenekte canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşüme ilave olarak ekonomik koşullardaki değişimi de dikkate almaktır.²⁶⁰

Piyasada oluşmuş bir fiyatı ve değeri bulunmamakla birlikte, canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı çaba ve maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi suretiyle bulunan gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülüp ölçülmediği değerlendirilir ve bu değer kullanılır.²⁶¹

Örnek:²⁶²XYZ Ltd. Şti balık ticareti olan bir işletmedir. İşletmenin stoklarında bulunan balıklara ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

Balık Türü	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Piyasa Fiyatı (TL)	Pazara Götürme ve Pazar Yeri Maliyeti (TL)	Net Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Kayıtlı Değer (TL)	Fark (TL)
Çipura	40.000	0,35	14.000	1500	12.500	10.500	2.000
Levrek	50.000	0,25	12.500	750	11.750	10.000	1.750
Mezgit	70.000	0,4	28.000	900	27.100	23.000	4.100
Sarıağız	30.000	0,55	16.500	500	16.000	13.800	2.200
Minekop	40.000	0,15	6.000	1000	5.000	2.200	2.800
Toplam			77.000	4.650	72.350	59.500	12.850

²⁵⁹ KOBİ TFRS, 34.6. – c, 2010.

²⁶⁰ Demirkol, a.g.m., s. 118.

²⁶¹ KOBİ TFRS, 34.6. – d, 2010.

²⁶² Hilmi Kırılıoğlu ve Ahmet Gökgöz, “ TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2 (2012), s.122-123.

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere üretimi yapılan balıklar aynı cins, yaş ve kiloda balıkla karşılaştırıldığında oluşan piyasa fiyatı ile pazara götürme ve pazar yeri maliyetleri arasında fark oluşmaktadır. Üretimi yapılan balıkların net gerçeğe uygun değerleri kayıtlı değerleri ile karşılaştırıldığında 12.850 TL değer artışı tespit edilmiştir. Değer artışına ilişkin kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

153 Ticari Mallar (*)	/	12.850	
649 Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar(**)			12.850

3.2. Duran Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Bu bölümde duran varlık hesaplarının dönem sonu işlemleri açıklanacaktır.

3.2.1 Mali Duran Varlıklar

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluk nedeniyle edinilen menkul kıymetlerin izlendiği hesap grubudur.²⁶³ Ayrıca, diğer işletmelere ve bağlı ortaklıklara ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu hesap grubunda izlenir.²⁶⁴

Bağlı ortaklık, iştirak, bağlı menkul kıymet ve iş ortaklıkları arasındaki ayırımın yapılması, yatırımların ve payların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda doğru sunumu açısından önem taşımaktadır. Uzun vadeli özkaynak yatırımlarının ayırımında önemli olan kavram, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikaları üzerindeki etki düzeyidir.²⁶⁵ Yatırım yapılan işletmedeki etki düzeyi konusunda dört durum söz konusu olabilmektedir. Bunlar, kontrol, eş düzey etki, önemli etki ve önemsiz etkidir.²⁶⁶

(*)162 Büyükbaş Hayvanlar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

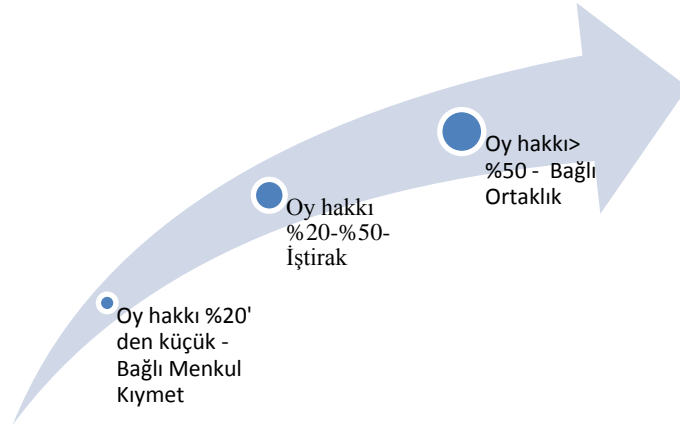
(**)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

²⁶³ Lazol, a.g.e., s.160.

²⁶⁴ Özulucan, a.g.e., s.84.

²⁶⁵ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.380.

²⁶⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.380.



Şekil 2: Mali Duran Varlık Tanımlama Düzeyleri

Kaynak: Mackenzie ve diğerleri, s.108 ve Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, 2011, s.374'deki tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Kontrol, bir kuruluşun veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla o işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünü ifade eder.²⁶⁷ Kontrol gücünün bulunduğu işletmelere bağlı ortaklık denir.

Eş düzey etki, bir ekonomik işletmenin veya ekonomik faaliyetin sözleşmeler çerçevesinde kontrolünün iki veya daha fazla tarafça paylaşılmasıdır. Burada herhangi bir tarafın kontrol gücü söz konusu değildir. Eş düzeyde etkiye sahip olunan işletmeye veya ekonomik faaliyete iş ortaklığı denir.²⁶⁸

Önemli etki, kontrol veya eş düzey etki gücü olmaksızın, bir işletmenin finansal ve faaliyet kararlarına katılma gücüdür. Önemli etkinin bulunduğu işletmelere, iştirak adı verilir. İştirak, ana şirketin bir adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan bir işletme de dâhil olmak üzere, iş ortaklığı ya da bir bağlı şirket niteliğinde olmayan üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler olarak tanımlanabilir.²⁶⁹

Önemsiz etki, bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol, eş düzey etki ve önemli etki gücü olmamasını ifade eder. Bu tür bir yatırım, satışa hazır finansal varlık olarak adlandırılır.²⁷⁰

²⁶⁷ KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010.

²⁶⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 380.

²⁶⁹ Yavuz Çiftçi, "Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması", <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf> (04 Mayıs 2013), s. 44.

²⁷⁰ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 380.

Etki düzeyine göre, özkaynak yatırımları farklı isimler almakta ve farklı muhasebeleştirme ve raporlama esaslarına tabi olmaktadır. Bu durum aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 8: Yatırım Niteliğinin Tespit Kriterleri

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırımın Niteliği	İlgili	Muhasebe Yöntemi
%20'den küçük	“Kontrol gücü” veya “önemli etki” yok	Bağlı Menkul Kıymet	KOBİ TFRS Bölüm 11	Maliyet veya Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme
%20 -%50 arası	“Önemli etki” var	İştirak	KOBİ TFRS Bölüm 14	Maliyet yöntemi Özkaynak yöntemi, Gerçeğe uygun değer modeli.
%50'den büyük	“Kontrol gücü” var	Bağlı Ortaklık	KOBİ TFRS Bölüm 9	Konsolidasyon
-	Müşterek kontrol(sözleşmeye bağlı)	İş Ortaklığı	KOBİ TFRS Bölüm 15	Maliyet yöntemi Özkaynak yöntemi, Gerçeğe uygun değer modeli.

Kaynak:Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı,**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**,İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.374; Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 381., Vasfi Haftacı ve Yavuz Kılınç, “KOBİ TFRS’lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2013, s.81 ve Mackenzie ve diğerleri, a.g.e., s.108 ‘den yararlanılarak hazırlanmıştır.

3.2.1.1 İştirakler

İştirak, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, işletmedir.²⁷¹ Bir işletmeye iştirak edilmesi demek; özkaynakların bir kısmının başka bir işletme bünyesinde kullanılması demektir. Dolayısıyla iştirak edilen işletmenin kâr veya zarar etmesi yatırım yapan işletmenin özkaynağını etkilemektedir. Bu etki iştirak edilen işletmenin kârlı olması durumunda olumlu, zararlı olması durumunda ise olumsuz olmaktadır.²⁷² Burada temel husus, önemli etkinin ne zaman var olduğunun belirlenmesidir. Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını duran varlık olarak sınıflandırır.²⁷³

²⁷¹ KOBİ TFRS, 14.2., 2010.

²⁷² Ahmet Gökçöz, “İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 58 (Nisan 2013), s.2.

²⁷³KOBİ TFRS, 14.11., 2010.

Önemli etki; yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına kontrol etme ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücü değildir. Yatırımcının doğrudan ya da bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak iştirakin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ispat edilemediği sürece, söz konusu yatırımcının işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi sürecine önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir.²⁷⁴

Örnek: ²⁷⁵X işletmesi sermayesi 500.000 TL olan Y işletmesinin hisselerinin %25'lik kısmını A Bankası aracılığıyla satın almıştır.

X işletmesi Y işletmesinin hisselerinin %25'ini satın aldığından aksine bir durum bulunmadığı durumda, Y işletmesi üzerinde X işletmesinin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Bu durumda, Y işletmesi, X işletmesinin iştirakidir.

242 İştirakler ^(*)	/	125.000
102 Bankalar	/	125.000

KOBİ TFRS, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki yöntemlerden birinin uygulanmasına izin vermektedir.

- Maliyet yöntemi,
- Özkaynak yöntemi,
- Gerçeğe uygun değer modeli.

Aşağıda kısaca yöntemler açıklanacaktır.

a) Maliyet yöntemi

Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere yatırımın maliyetinden, Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer. Yatırımcı, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iştiraklerdeki yatırımları, gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçer.²⁷⁶

²⁷⁴KOBİ TFRS, 14.3., 2010.

²⁷⁵ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.168-169.

^(*)224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler, http://www.esmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

²⁷⁶KOBİ TFRS, 14.5., 14.7., 2010.

Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve yatırım yapılan işletme tarafından dağıtılan diğer tutarları, söz konusu tutarların, dağıtımların iştirakin edinme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın, gelir olarak muhasebeleştirir.²⁷⁷

Örnek:²⁷⁸ 1 Mart 2013’de X İşletmesi, Y İşletmesinin ortaklar genel kurul toplantılarında oy hakkı veren hisselerinin %30’unu 300.000 TL’ye satın almıştır. 31 Aralık 2013 tarihinde Y İşletmesi, 2012 yılına ilişkin olarak 100.000 TL tutarında temettü dağıtacağını ilan etmiştir. Y İşletmesinin 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak raporlamış olduğu kâr tutarı 80.000 TL’dir. 31 Aralık 2013 tarihinde X İşletmesinin, Y İşletmesindeki yatırımının geri kazanılabilir tutarı 290.000 TL’dir (gerçeğe uygun değer (293.000 TL) – satış maliyetleri (3.000 TL)). X işletmesine ilişkin yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunmamaktadır. X işletmesi yatırımında maliyet yöntemini seçmiştir.

01 Mart 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

_____ / _____	
242 İştirakler ^(*)	300.000
102 Bankalar	300.000
_____ / _____	

X işletmesi Y işletmesinin %30’unu satın aldığından Y işletmesi üzerinde önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Dolayısıyla Y işletmesi, X işletmesinin iştirakidir. X işletmesi, dağıtımların iştirakin ediniminden sonra ortaya çıkan birikmiş karlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın 31.12.2013 tarihinde 30.000 TL tutarında temettü gelirini muhasebeleştirmelidir.

_____ / _____	
132 İştiraklerden Alacaklar	30.000
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri ^(**)	30.000
_____ / _____	

Maliyet yöntemini seçen X işletmesi, Y işletmesi için yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunmadığından iştirak yatırımını maliyet-değer düşüklüğü yöntemini

²⁷⁷KOBİ TFRS, 14.6., 2010.

²⁷⁸ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul1.pdf>, (10.02.2013), s. 14 ve Civan ve diğerleri, ss.169-171 deki örneklerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

^(*)224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

^(**)640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

kullanmak suretiyle muhasebeleştirir. 31 Aralık 2013 tarihinde X İşletmesi, Y İşletmesindeki (iştirakindeki) yatırımını 290.000 TL (maliyet değeri – birikmiş değer düşüklüğü zararı) üzerinden raporlamalıdır.

2013 yılında Y işletmesinin karının 2012 yılına ilişkin dağıttığı 100.000 TL tutarındaki temettü gelirin altına düşmesi, Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre, 31 Aralık 2013’de değer düşüklüğü testi yapılmasını gerekli kılacak bir göstergesi olabilir. Bu nedenle, Aralık 2013 tarihinde yatırımın defter değeri, 290.000 TL’ye (yatırımın geri kazanılabilir tutarı ile değer düşüklüğüne uğramadan önceki defter değerinden (300.000 TL) küçük olanına) düşürülmüştür.

$$\begin{aligned} \text{Değer Düşüklüğü Zararı} &= \text{Yatırımın Maliyet Değeri-Geri Kazanılabilir Tutar} \\ &= 300.000-290.000 \\ &= 10.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

X İşletmesi, 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak kâr veya zararında 10.000 TL tutarında değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirir.

654 Karşılık Giderleri	/	10.000	
244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı ^(*)	/	10.000	

b) Özkaynak yöntemi

Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmede, özkaynak yatırımı, ilk olarak işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir (işlem maliyetleri dahil); daha sonra yatırımcının iştirakin kâr veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtabilecek şekilde düzeltilir.²⁷⁹ Söz konusu kâr ya da zararın, yatırım yapılan iştirakin özkaynaklarında ortaya çıkardığı değişikliklerin, yatırımcının iştirakteki payı oranında, iştirakçinin defter değerinde yapılacak düzeltmeler bilançoya yansıtacağı için özkaynaklarla ilgili hesapları da ilgilendirmektedir.²⁸⁰

(*)229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları,
http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)

²⁷⁹KOBİ TFRS, 14.8., 2010.

²⁸⁰ Kudret Şevket Sayın, “İştirak Yatırımlarının “Özkaynak Yöntemi”ne Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Review of Social, Economic & Business Studies**, Vol.9/10 (Eylül 2008), s.447.

Bu açıklamalar doğrultusunda İştirakler hesabının borcuna ve alacağına yazılacak işlemler aşağıdaki gibi gösterilebilir,²⁸¹

BORCUNA	ALACAĞINA
- Elde etme maliyeti	- Yatırım yapılan işletmeden alınan temettüleri
- Yatırım yapılan işletmenin özkaynağındaki artış payları	- Yatırım yapılan işletmenin zararından, iştirakçi işletmeye düşen pay
- Yatırım yapılan işletmedeki kar payları	

İştirak hissesine düşen kar payı eğer iştirakçi işletmeye temettü olarak ödenmemişse, yatırımcı işletmenin iştirak yatırımı değerine eklenmektedir. Bunun özkaynaklar gurubuna pozitif bir değer olarak kaydına bu yöntem olarak vermektedir. Bu yöntem, iştirak hisselerini bir anlamda fiziksel yatırım olarak değerlendirmekte ve alınan iştirak kar payı temettülerini, defter değerini azaltan bir unsur olarak kayda almaktadır. Bu uygulama maddi duran varlıkların amortisman yoluyla kendini finanse etmesine benzetilebilir.²⁸²

Örnek²⁸³: A İşletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde B İşletmesinin genel kurulunda oy kullanma A hakkı veren hisse senetlerinin % 25'ini 500.000 TL karşılığında satın almıştır. A İşletmesi B İşletmesindeki yatırımını özkaynak yöntemi uygulayarak muhasebeleştirilmeye karar vermiştir. B İşletmesi 31 Aralık 2013 tarihinde 2013 yılı için 200.000 TL kar payı dağıtacağını açıklamıştır. İşletmenin 31 Aralık 2013 tarihiyle biten dönemde 300.000 TL kar elde ettiği bilinmektedir.

İştirakteki yatırım satılmadan önce; iştirakin karındaki pay iştirakteki yatırımın değerine eklenirken, iştiraktan elde edilen kar payı iştirakteki yatırımın değerinden düşülür. Böylelikle iştirakin defter değeri 525.000 TL'ye ulaşır.

Açıklama	Tutar (TL)	
İşlem fiyatı (İşlem maliyetleri dâhil)	500.000	
İştirakin karındaki pay (+)	75.000	(300.000 x % 25)
İştiraktan elde edilen kar payı (-)	<u>(50.000)</u>	(200.000 x % 25)
İştirakteki yatırımın defter değeri (31 Aralık 2013)	<u>525.000</u>	

²⁸¹ Sayın, a.g.m., ss. 447-448.

²⁸² Sayın, a.g.m., s.457.

²⁸³ Demir ve Bahadır, a.g.e., s.290(örnekten uyarlanmıştır.)

01 Ocak 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

242 İştirakler ^(*)	/	500.000	
102 Bankalar			500.000

İşletme 31.12.2013 tarihinde iştirakindeki yatırımını 525.000 TL olarak raporlamalıdır. Yöntemin özü, dağıtılsın veya dağıtılmasın iştirak karlarının (veya zararlarının) ana şirkete isabet eden kısmının bir taraftan gelir tablosuna, diğer taraftan bilançodaki iştirakler kalemine yansıtılmasıdır. İştiraklerin dağıttığı temettü ise, mükerrer biçimde gelir tablosuna yazılmadan, bilançodaki iştiraklerden düşülmelidir.²⁸⁴

242 İştirakler	/	75.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar ^(**)			75.000

Temettü geliri aşağıda belirtilen şekilde muhasebeleştirilecektir.

132 İştiraklerden Alacaklar	/	50.000	
242 İştirakler ^(*)			50.000

Yatırımcı önemli etkinin sona erdiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır. Özkaynak yönteminin sonlandırılması:²⁸⁵

- İştirak bağlı ortaklığa veya iş ortaklığına dönüşürse, yatırımcı, daha önce elinde bulundurduğu özkaynak payını gerçeğe uygun değerle yeniden ölçer ve bunun sonucunda ortaya çıkan kazanç ya da kaybı, kâr veya zararda muhasebeleştirir.
- Yatırımcı tamamen veya kısmen elden çıkarmanın bir sonucu olarak iştirakteki önemli etkisini kaybederse, bu iştiraki finansal durum tablosu dışı bırakır ve elde edilenlerin toplamı artı kalan payın gerçeğe uygun değeri ile önemli etkinin kaybedildiği tarihte iştirakteki yatırımın defter değeri arasındaki farkı kâr veya zararda muhasebeleştirir. Daha sonra yatırımcı, kalan payı, uygun bir

(*)224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

²⁸⁴Göksel Yücel ve diğerleri, **TMS ve KOBİ TFRS Uygulamalar, Örnekler, Vak'alar**. Ankara: TÜRMOB, 2012, s. 54.

(**)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(*)224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

²⁸⁵ KOBİ TFRS, 14.8 (i), 2010.

biçimde, Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar ve Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar standartlarına göre muhasebeleştirir.

- Yatırımcı önemli etkiyi yatırımın elden çıkarılması dışında bir yolla kaybettiyse, yatırımın o tarihteki defter değerini yeni maliyet esası olarak alır ve yatırımını, Bölüm 11 ve Bölüm 12 hükümleri uyarınca muhasebeleştirir.

c) Gerçeğe uygun değer yöntemi

İştirakteki yatırım ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, yatırımcı, söz konusu yatırımını işlem fiyatı ile ölçer. İşlem fiyatına, işlem maliyetleri dâhil değildir.²⁸⁶ Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmayı tercih eden bir işletme, iştiraklerdeki yatırımlarının ölçümünü Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar Standardının 11.27-11.32 Paragraflarında yer alan ilkeleri kullanarak yapar.²⁸⁷

Yatırımcı, gerçeğe uygun değeri, aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olmayan iştiraklerdeki yatırımları açısından maliyet yöntemini kullanır.²⁸⁸

İştiraklerdeki yatırımların özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesi tercih edildiğinde veya özkaynak payları aktif bir piyasada işlem görmeyen yatırıma veya yatırımlara sahip olduğu bir durumda iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi tercih edildiğinde, iştiraklerdeki yatırımların ölçümünde önemli değerlendirmelerin yapılması gerekli olmaktadır.²⁸⁹

Makul sınırlar çerçevesinde tüm çabalar gerçekleştirilmiş olmasına rağmen bir hüküm uygulanamıyorsa, hükmün uygulanması mümkün değil demektir. Aşırı maliyetin veya çabanın sınırının belirlenmesi ise muhakeme gerektiren bir husustur.²⁹⁰

²⁸⁶KOBİ TFRS, 14.9., 2010.

²⁸⁷ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul14.pdf>, (10.02.2013), s. 24.

²⁸⁸KOBİ TFRS, 14.10., 2010.

²⁸⁹ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul14.pdf>, (10.02.2013), s. 2.

²⁹⁰ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul14.pdf>, (10.02.2013), s. 23.

Örnek:²⁹¹ 01 Ocak 2013 tarihinde A İşletmesi B İşletmesinin genel kurulunda oy kullanma hakkı veren hisse senetlerinin % 40'ını 2.000.000 TL karşılığında satın almıştır. B işletmesi 2013 yılı için 200.000 TL kar dağıtacağını açıklamıştır. İşletmenin 31 Aralık 2013 tarihiyle biten dönemde 500.000 TL kar elde ettiği bilinmektedir. B işletmesi için yayınlanmış fiyat kotasyonu bulunmamaktadır. Fakat aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan yatırımın gerçeğe uygun değeri tespit edilmiştir. Yatırımın gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2013	2.500.000 TL
31 Aralık 2014	2.400.000 TL

Bu doğrultuda işletme gerçeğe uygun değer yöntemini kullanacaktır. İşletmenin 01 Ocak 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

242 İştirakler ^(*)	/	2.000.000	
102 Bankalar			2.000.000
/			

31.12.2013 tarihinde iştiraklerdeki değer artışının kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

242 İştirakler	/	500.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar ^(**)			500.000
/			
(2.500.000-2.000.000)			

31.12.2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin temettü geliri kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Bankalar	/	80.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri ^(***)			80.000
/			
(200.000 x %40)			

²⁹¹ Mackenzie ve diğerleri, a.g.e., s. 111-112, Civan ve diğerleri, a.g.e., s.172-173 örneklerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

^(*)224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

^(**)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

^(***)640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

31.12.2014 tarihinde yapılacak kayıtlar:

İştirakler hesabındaki değer düşüklüğü kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

654 Karşılık Gideri ^(****)	/	100.000	
242 İştirakler			100.000
<hr/>			
(2.400.000-2.500.000)	/		

31.12.2014 tarihinde sona eren döneme ilişkin temettü geliri kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Banka	/	200.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri			200.000
<hr/>			
(500.000 x %40)	/		

3.2.1.2 Bağlı Ortaklıklar

Özellikle 2000’li yıllardan sonra artan teknolojik gelişmeler eşliğinde işletmelerin, faaliyette buldukları sektörlerde güçlü kalabilmeleri ve pazar payını koruyabilmeleri için finansal açıdan güçlü olmaları gerekir. Bu durum, işletmeleri gerek kendi sektörlerinde gerekse diğer sektörlerde faaliyette bulunan işletmelere ortak olmaya ve onlar üzerinde etkin kontrol gücü oluşturmaya yöneltmiştir.²⁹²

İşletmenin doğrudan veya dolaylı % 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları bağlı ortaklıklar hesabında izlenir.²⁹³ Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeyi ifade eder.²⁹⁴

^(****)657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

²⁹²Haftacı ve Kılınc, a.g.m., s.93.

²⁹³Aslan, Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi, s.90.

²⁹⁴KOBİ TFRS, 9.4.,2010.

Kontrol gücünün ve önemli etkinliğin var olduğu durumlar aşağıdaki tabloda örneklerle açıklanmaktadır.

Tablo 9:Bağlı Ortaklık Tespit Kriterleri

Durum	Kontrol Gücü	Önemli Etkinlik	Etkinlik Yok
A İşletmesi B işletmesinin yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu atama ve görevden alma gücünü ele geçirmiştir. Ayrıca A İşletmesi B İşletmesinin oy hakkı veren hisse senetlerinin %35'ine sahiptir.	X		
A İşletmesi bir süredir B işletmesinin yönetim kurulunda temsil edilme gücüne erişmeye çalışmaktadır. Ayrıca A işletmesi B işletmesinin oy hakkı veren hisse senetlerinin %14'üne sahiptir.			X
A İşletmesi B İşletmesinin oy hakkı veren hisse senetlerinin %18'ini satın almış ve B İşletmesine diğer işletmelerle rekabet etmeksizin hammadde satma hakkını elde etmiştir.		X	
A İşletmesi B İşletmesinin oy hakkı veren hisse senetlerinin %19'unu satın almış ve diğer yatırımcılarla yaptığı anlaşma sonucunda ek %9'luk payı da alma hakkını ele geçirmiştir. Ancak, bu ek pay A işletmesine B işletmesinin finansal ve operasyonel politikalarını yönetme gücü vermemektedir.		X	

Kaynak:Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon, Ankara: Nobel Yayın, 2008, s.39.

Muhasebe bilgi kullanıcıları açısından yayınlanan finansal raporların karşılaştırılabilir, gereksinmelere uygun, güvenilir olması için, işletmelerin başka işletmelere yapmış oldukları yatırımlarını finansal raporlarında bu ilkelere uygun biçimde raporlamaları gerekir. Sözgelimi yatırımcı işletmenin, kontrolünü önemli ölçüde elinde bulundurduğu bir işletmeyi finansal tablosunda sadece Bağlı Ortaklıklar hesabında göstermesi, bilgi kullanıcılarının gereksinmelerini karşılamaz. Bu durum, işletmenin finansal durumunun yanlış bildirim demektir. Bu nedenle yapılan yatırımın bütün etkilerinin ortaya konacak şekilde konsolidasyon işleminin yapılması işletmenin finansal durumunun en doğru biçimde ortaya konması gerekir. İşletmelerin diğer işletmeler üzerinde etkin bir kontrol gücü bulundurması konsolidasyon işlemlerini gerçekleştirmesini ve konsolide finansal tablo düzenlemesini gerekli kılar.²⁹⁵

²⁹⁵ Haftacı ve Kılınç, a.g.m., s.93.

Konsolide finansal tablolar, gruba ilişkin finansal bilgilerin tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi sunulduğu tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler uygulanır:²⁹⁶

- (a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları, bunlarda kayıtlı bulunan benzer varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
- (b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.
- (c) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların raporlama dönemi kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.
- (d) Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar;
 - (i) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla Bölüm19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*'ye göre hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan ve
 - (ii) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten itibaren özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlardan oluşur.

Konsolidasyon uygulamasında kullanılacak olan konsolidasyona tabi işletmelere ilişkin bilginin toplanması süreci önem arz etmektedir. Topluluğun yapısını, iştirak paylarını ve azınlık ortaklarını, ikinci ve üçüncü kademe dolaylı bağlı işletmeleri topluluk içi ilişkileri ve işlemleri gösteren organizasyon şemaları konsolide tablolara ilişkin bilgi toplama sürecini hızlandıracaktır.²⁹⁷

²⁹⁶ KOBİ TFRS, 9.13.,2010.

²⁹⁷ F. Lerzan Kavut, "Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Denetim Teknikleri", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt 17 Sayı 1 (Nisan 1988), s.14.

Kâr veya zararın ve özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarları mevcut paylar dikkate alınarak belirlenir.²⁹⁸

Örnek: ²⁹⁹A işletmesi B işletmesinin %80'ini 9.600 TL ödeyerek 31.12.2013 tarihinde satın almıştır. Bu tarih itibariyle, B işletmesinin özkaynaklar toplamı 12.000 TL'dir (Sermaye 7.000 TL, Dağıtılmamış Karlar 5.000 TL).

Eliminasyon					
Bilanço	A İşletmesi	B İşletmesi	Borç	Alacak	Konsolide Tutar
Nakit ve Benzerleri	2.000	4.000			6.000
Stoklar	12.000	10.000			22.000
Bağlı Ortaklıklar	9.600	0		9.600	0
Diğer Varlıklar	3.000	1.000			4.000
Varlıklar Toplamı	26.600	15.000	0	9.600	32.000
Ticari Borçlar	6.600	3.000			9.600
Sermaye	15.000	7.000	5.600		15.000
			1.400		
Dağıtılmamış Karlar	5.000	5.000	4.000		5.000
			1.000		
Azınlık Payları				2.400	2.400
Kaynaklar Toplamı	26.600	15.000	12.000	2.400	32.000

Eliminasyon işlemlerinde bağlı ortaklıklar hesabı ile B işletmesinin özkaynaklarından A'ya düşen pay tutarı elimine edilir. B işletmesinin özkaynakları, 12.000 TL'dir. Bundan A'ya düşen pay ise 9.600 TL'dir.

500 Sermaye	5.600
570 Geçmiş Yıllar Karları	4.000
245 Bağlı Ortaklıklar	9.600

²⁹⁸ KOBİ TFRS, 9.14.,2010.

²⁹⁹ Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.122-123.

B'nin özkaynaklarından, A dışındaki ortaklara düşen pay 2.400 TL'dir (12.000x %20).

500 Sermaye	1.400
570 Geçmiş Yıllar Karları	1.000
529 Diğer Sermaye Yedekleri	2.400

Bağlı ortaklıkların gelir ve giderleri edinme tarihinden itibaren konsolide finansal tablolara dâhil edilir. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiği tarihe kadar, bağlı ortaklık gelir ve giderlerinin konsolide finansal tablolara yansıtılmasına devam edilir.³⁰⁰Bağlı ortaklık elden çıkarıldığında; elden çıkarmadan sağlanan bedel ile bağlı ortaklığın elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, kazanç veya kayıp olarak konsolide kapsamlı gelir tablosuna (veya sunulmuş olması durumunda konsolide gelir tablosuna) yansıtılır. Bağlı ortaklığın yabancı bir bağlı ortaklık olduğu durumlarda, söz konusu kazanç veya kayıp tutarının hesaplanmasında, Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri uyarınca özkaynakta muhasebeleştirilmiş olan bağlı ortaklığa ilişkin birikmiş kur farkları dikkate alınmaz.³⁰¹

Bağlı ortaklığın bağlı ortaklık olma niteliğini kaybettiği ancak yatırımcının söz konusu eski bağlı ortaklık üzerindeki yatırımını sürdürdüğü durumlarda, söz konusu yatırım, iştirak veya müştereken kontrol edilen işletme niteliği kazanmadığı sürece, bağlı ortaklık niteliğini kaybettiği tarihten itibaren Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar veya Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirilir. Yatırımın, işletmenin bağlı ortaklığı olma niteliğini kaybettiği tarihteki defter değeri, finansal varlığın ilk ölçümünde maliyet bedeli olarak kabul edilir.³⁰²

3.2.2 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçlarla kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş veya birden fazla dönemde kullanılması beklenen varlıklar olarak tanımlanmaktadır.³⁰³ Maddi duran varlıklar hesap grubu işletme

³⁰⁰ KOBİ TFRS, 9.18.,2010.

³⁰¹ KOBİ TFRS, 9.18.,2010.

³⁰² KOBİ TFRS, 9.19.,2010.

³⁰³ KOBİ TFRS, 17.2.,2010.

faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süreleri bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin izlendiği hesap grubudur.³⁰⁴

Bir varlığın bu bölümdeki hesaplarda yer alması için;³⁰⁵

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine sahip olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde sürekli kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere edinilmiş olması,
- İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumlar dışında, bir yıl olarak belirlenen etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.

Maddi duran varlıklar arazi ve arsalar, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, yapılmakta olan yatırımlar, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin varlıklar, diğer maddi varlıklar vb. şeklinde sınıflandırılabilir.³⁰⁶ Yedek parça ve malzemelerinden önemli olanları ve birden fazla dönemde kullanılması beklenenleri de, stoklar yerine maddi duran varlık olarak kayıt edilir.³⁰⁷ Maddi duran varlıklar, yalnızca işletmenin gelecekte elde etmesi beklenen ekonomik faydalar olası ise ve maddi duran varlığın maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa muhasebeleştirilir ve finansal tablolara alınır.³⁰⁸

3.2.2.1 Maddi Duran Varlıkların Envanteri

Duran varlıkların bir kısmı fiili envanter yapılmasını gerektirmez. Ancak demirbaşlar gibi belli bir yerde sabit olmayan, taşınması kolay kıymetlerin dönem sonu fiili envanterinin yapılması ve kaydi envanter sonuçları ile karşılaştırılması gerekir.

³⁰⁴ İslam Çankaya, **Ayrıntılı Tek Düzen Hesap Planı**, 3.Baskı, Ankara: Meslek Yapıtları, 2004, s.123.

³⁰⁵ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 11.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.233.

³⁰⁶ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.41.

³⁰⁷ Hülya Cengiz ve Ferhan Emin Tuncay, “Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 290 (Kasım 2012), s. 144.

³⁰⁸ KOBİ TFRS, 17.4., 2010.

Sabit kıymet noksanlığı ya teknik yok olmadan ya da hırsızlık vb. olaylarla kıymetin işletme dışına çıkmış olmasından kaynaklanır.

Bu iktisadi kıymetler kullanıldıkça aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalırlar. Bu nedenle kullanım süreleri içinde amortismanına tabi tutulurlar.³⁰⁹

3.2.2.2 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli üzerinden ölçülür.³¹⁰ Maliyet yöntemi, maddi duran varlıkların bilançoda maliyet eksi birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları üzerinden gösterilmesini ifade etmektedir. Maliyet bedeli aşağıdakileri içerir:³¹¹

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilemeyen alış vergileri dâhil edilen satınalma fiyatı.
- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesi ile direkt olarak ilişkili her türlü maliyet. Bunlara, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma, kurulum ve montaj ve işlerlik testi maliyetleri dâhil edilir.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri geri kazanılabilir değerinden büyükse, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlıklarda değer düşüklüğü olarak finansal tablolara yansımaktadır.³¹²

³⁰⁹Çankaya, a.g.e.,s.123.

³¹⁰KOBİ TFRS, 17.9., 2010.

³¹¹KOBİ TFRS, 17.10., 2010.

³¹²Ali İhsan Akgün, *Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti*, s.239.

Aşağıdaki maliyetler, maddi duran varlık maliyetleri değildir ve işletme bunları gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirir.³¹³

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler,
- Borçlanma maliyetleri.
- Bir maddi duran varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasındaki arıza faaliyetlerden kaynaklanan gelir ve ilgili giderler, ilgili varlığın amaçlanan konum ve işletim durumuna getirilmesi için gerekli olmaması durumunda kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir.³¹⁴

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Ödemenin normal kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir.³¹⁵

Örnek:³¹⁶ A işletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde 75.000 TL +%18 KDV karşılığında 2 yıl vadeli olarak makine satın almış, KDV tutarını bankadaki mevduat hesabından havale yaparak ödemiştir. Benzer borçlanmalarda uygulanan faiz oranı yıllık %5'tir.

Maddi duran varlık vadeli olarak satın alındığı için maliyet bedeli içinde finansman gideri yer almaz. Vadeli alım fiyatı ile gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri arasındaki fark finansman unsuru olarak değerlendirilmekte ve maliyet bedeline dâhil edilmemektedir. Bu durumda arada oluşacak fark ertelenmiş faiz gideri olarak ilgili hesapta muhasebeleştirilecektir.

³¹³ KOBİ TFRS, 17.11.,2010.

³¹⁴ KOBİ TFRS, 17.12.,2010.

³¹⁵ KOBİ TFRS, 17.13.,2010.

³¹⁶ Demir ve Bahadır, a.g.e., s.339-341 (örnekten uyarlanmıştır).

01 Ocak 2013 tarihinde kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

Gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri (maliyet bedeli) = $75.000/(1,05)^2 = 68.027$ TL

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	68.027	
191 İndirilecek KDV (*)	13.500	
322 Borç Senetleri Reeskontu (**)	6.973	
102 Bankalar		13.500
329 Diğer Ticari Borçlar (***)		75.000

Dönem	Defter Değeri 01 Ocak	Faiz Gideri	Nakit Çıkışı	Defter Değeri 31 Aralık
2013	68.027,21	3.401	-	71.429
2014	71.428,57	3.571	(75.000,00)	-

Faiz Gideri = $68.027 * \%5 = 3.401$ TL

Birinci yılın sonunda 3.401 TL tutarındaki faiz gideri Ertelenmiş Faiz Gideri hesabından dönemin Finansman Giderleri hesabına aktarılır.

657 Reeskont Faiz Giderleri (****)	3.401	
322 Borç Senetleri Reeskontu		3.401

İmal veya inşa edilen maddi duran varlıklarda satın alma maliyeti yerine üretim maliyeti geçmektedir. Üretim maliyeti de sarf edilen bütün malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamından oluşur.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bu durumda, işletme bu kalemin yenilenme maliyetini, masraf yapıldığı zaman, ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine ekler ve yenilenen parçaların

(*)171 İndirilecek KDV, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(***)326 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(****)673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

defter değerini bilanço dışı bırakır. Ayrıca, maddi duran varlık kalemlerinin önemli parçaları ekonomik faydaları önemli ölçüde değişik bir şekilde tüketiyorsa işletmenin varlığın maliyetini önemli parçalarına bölüştürmesi ve her bir parçayı kendi faydalı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutması gerekir³¹⁷.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamının sağlanması (örneğin bir otobüs gibi), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli bakım kontrollerinin yapılmasıyla mümkün olabilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir.³¹⁸

Örnek:³¹⁹ İşletmenin üç yıldan beri kullanmakta olduğu ekonomik ömrü 10yıl olan makine ayda 3.000 parça üretim kapasitesine sahiptir. Teknolojideki yenilikler ışığında mevcut makineye eklenen 1.000 TL'lik yeni bir parçayla makinenin aylık işleme kapasitesi 4.000 parçaya çıkarılmıştır. Eklenen yeni parçanın ekonomik ömrü 4 yıldır. Bu durumda yeni parça eklenmesi eldeki makinenin önceden belirlenmiş kapasitesinin artırılmasına neden olduğundan 1.000 TL aktifleştirilerek, mevcut makinenin ekonomik ömründen bağımsız olmak üzere 4 yıl boyunca ayrıca amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Bir maddi duran varlık kalemi parasal olmayan bir varlık veya varlıklar veya parasal olan ve parasal olmayan varlıkların bir kombinasyonu karşılığında edinilebilir. İşletme değişim işleminin ticari özü olmadığına veya alınan veya verilen varlıkların her ikisinin de gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar hariç edinilen varlığın maliyetini gerçeğe uygun değer ile ölçer:³²⁰ Bu durumda varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın defter değeri olarak ölçülür. Değeri düşen maddi duran varlıkların maliyet yöntemiyle değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, söz konusu duran varlık gerçeğe uygun değeri ile bilançooya yansıtılmaktadır.³²¹

³¹⁷ KOBİ TFRS, 17.6., 2010.

³¹⁸ KOBİ TFRS, 17.7., 2010.

³¹⁹ Barış Sipahi, "9. Bölüm TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/9.bolum.pdf>, mdv(30 Nisan 2013), s.152.

³²⁰ KOBİ TFRS, 17.14., 2010.

³²¹ Ali İhsan Akgün, *Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti*, s.239.

Örnek:³²² A işletmesi maliyet bedeli 300.000 TL, birikmiş amortismanı 120.000 TL olan bir makineyi Y İşletmesi ile yaptığı anlaşma sonucu;

- a. Gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen bir makine ile takas etmiştir.
- b. Takas edilen makinenin gerçeğe uygun değerinin 200.000 TL olup, yeni makinenin gerçeğe uygun değeri belirlenememektedir.

A işletmesinin yapacağı işlemler aşağıda belirtilen şekilde olacaktır:

- a. Takas işlemi sonucu alınan makinenin gerçeğe uygun değerinin ölçülememesi durumunda yapılacak kayıt şöyledir:

Bu durumda takas işlemi ile edinilen makinenin maliyeti elden çıkarılan makinenin defter değeri olacaktır.

Makinenin Defter Değeri	=	Makinenin Maliyet Bedeli-	Birikmiş
Amortisman			
	=	300.000-120.000	
	=	180.000 TL	
_____ / _____			
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		180.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		120.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar			300.000
_____ / _____			

- b. Takas işlemi verilen makinenin gerçeğe uygun değerine göre kaydının yapılması:

_____ / _____			
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		200.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		120.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar			300.000
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar ^(*)			20.000
_____ / _____			

³²²Raif Parlakkaya, **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, , Ankara:Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s. 27.

^(*)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Maddi duran varlıklar dönem sonunda, maliyet modeli kullanılarak değerlendirilir. Her bir maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirilmeden sonra, söz konusu duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir.³²³

Maddi duran varlıklar amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdir. İşletme sermayesini korumak ve değerini zamanla kaybeden duran varlıkların tamamen veya kısmen karşılanmasını sağlamak amacıyla, ilgili varlığın kullanıldığı süre boyunca aşınma, yıpranma ve zamanla yok olmalarına karşılık olarak, varlık maliyetinin gidere dönüştürülmesine amortisman denir.³²⁴ Maddi duran varlıkların maliyet bedellerinin kullanım dönemlerine maliyet ya da gider olarak paylaştırılması sonucunda amortisman kavramı ortaya çıkar.³²⁵

İşletme her bir unsurun maliyetini ayrı hesaplamalı ve yine her bir unsurun faydalı ömrüne göre amortisman ayırmalıdır. Arazi ve binalar birlikte alındıklarında bile ayrılabilirler ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binalar ise sınırlı yararlı ömrü olması nedeniyle amortismanına tabi varlıktır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde böyle bir ayrı hesaplama yapılmasına gerek yoktur, faydalı ömür esasına göre amortisman ayrılmalıdır.³²⁶

Maddi duran varlıkların değerlemesi iki açıdan önem kazanmaktadır: Bunlardan ilki, duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi; diğeri ise, duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır.

³²³KOBİ TFRS 17.15., 2010.

³²⁴Özulucan, a.g.e., s.90.

³²⁵Parlakaya, a.g.e., s. 35.

³²⁶Muhsin Çelik, "KOBİ TFRS Kapsamında Üretim Maliyeti ve Maliyetleme Yöntemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 290 (Kasım 2012), s. 99.

Amortisman paylarının doğru hesaplanması, amortisman yöntemlerinin seçimi ve iktisadi kıymetin hizmet ömrünün doğru öngörülmesi kadar maddi duran varlıkların doğru değerlendirilmesine bağlı olmaktadır. Amortisman, KOBİ Standartlarında dönemsellik ilkesi gereği varlığın aktife girdiği tarihten itibaren ayrılmaya başlanır. Amortisman tabi değer varlığın maliyet değeridir.³²⁷

Maddi duran varlıkların amortisman tabi tutarlarının sistematik biçimde varlığın faydalı ömrüne dağıtılması gerekir.³²⁸ Faydalı ömür maddi olmayan duran varlıktan ekonomik fayda beklenen dönemdir.³²⁹ Amortisman tabi tutar, varlığın maliyet bedeli ile hurda değeri (kalıntı değer) arasındaki farktır. Varlığın kullanım şeklindeki değişiklikler, beklenmedik önemli yıpranmalar, teknolojik ilerlemeler ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler gibi faktörler maddi duran varlıkların hurda değerinin ve faydalı ömrünün en son raporlama tarihinden itibaren değiştiğini gösterebilir. Bu durumda, işletmenin önceki tahminlerini gözden geçirmesi ve hurda değeri, amortisman yöntemini veya faydalı ömrü yeni beklentilere uygun şekilde değiştirmesi gerekir. Hurda değerde, amortisman yönteminde ve faydalı ömürdeki söz konusu değişikliklerin etkileri muhasebe politikasındaki değişiklik olarak standardın“Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümü kapsamında muhasebeleştirilir.³³⁰ Bakım onarım faaliyetlerine ilişkin maliyetlerinin tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilmeleri esastır.³³¹ Bir varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler;

- a. Doğrusal (normal) amortisman yöntemi,
- b. Azalan bakiyeler yöntemi,
- c. Üretim miktarı yöntemidir.

İşletme, bu yöntemler arasında varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak olan bir yöntemi seçmelidir.³³²

³²⁷ Küçük, a.g.e. s. 90.

³²⁸ KOBİ TFRS 17.14., 2010.

³²⁹ Epstein, Barry J., ve Eva K. Jermakowicz. **Interpretation and Application Of International Financial Reporting Standards**. New Jersey: WILEY, 2009, s. 385.

³³⁰ KOBİ TFRS 17.19., 2010.

³³¹ KOBİ TFRS 17.15., 2010.

³³² KOBİ TFRS, 17.22., 2010.

Örnek³³³: A işletmesi 01.10.2009 tarihinde 100.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl ve ekonomik ömür sonundaki hurda değeri 15.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu makine için normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplayınız.

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplama

Amortisman Tabi Tutar = (Makinenin Maliyeti – Hurda Değeri)

Amortisman Tabi Tutar = 100.000 TL. – 15.000 TL. = 85.000 TL.

Yıllık Amortisman = (Makinenin Maliyeti – Hurda Değeri) / Ekonomik Ömür

Yıllık Amortisman = 100.000 TL. - 15.000 TL / 5 yıl = 17.000 TL / yıl

İlk yıl (2009) = (17.000/12)x3 = 4.250 TL

Son Yıl (2014) = (17.000/12)x9 = 12.750 TL

Yıllar	Amortisman Tutarı
2009	4.250,00
2010	17.000,00
2011	17.000,00
2012	17.000,00
2013	17.000,00
2014	12.750,00
Toplam	85.000,00

31.12.2013 tarihindeki kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

730 Genel Üretim Giderleri	17.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		17.000

³³³ İbrahim Sarıay, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Cilt 2, Sayı1(Mayıs 2013), http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2013/pdf/10.pdf(30 Nisan 2013), s.120-121.

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Hesaplama

Yıllar	Hesaplama	Amortisman Tutarı
2009	- 3 aylık dönem $(85.000 \times 0,40/12) \times 3$	8.500,00
2010	- 9 aylık dönem $(85.000 \times 0,40/12) \times 9$ - 3 aylık dönem $(51.000 \times 0,40/12) \times 3$	25.500,00 <u>5.100,00</u> 30.600,00
2011	- 9 aylık dönem $(51.000 \times 0,40/12) \times 9$ - 3 aylık dönem $(30.600 \times 0,40/12) \times 3$	15.300,00 <u>3.060,00</u> 18.360,00
2012	- 9 aylık dönem $(30.600 \times 0,40/12) \times 9$ - 3 aylık dönem $(18.360 \times 0,40/12) \times 3$	9.180,00 <u>1.836,00</u> 11.016,00
2013	- 9 aylık dönem $(18.360 \times 0,40/12) \times 9$ - 3 aylık dönem $(11.016/12) \times 3$ (*)	5.508,00 <u>2.754,00</u> 8.262,00
2014	9 aylık dönem $(11.016/12) \times 9$	8.262,00

31.12.2013 tarihindeki kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

730 Genel Üretim Giderleri	8.262	
257 Birikmiş Amortismanlar		8.262

Her raporlama tarihinde, işletme maddi duran varlıklarının değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığını belirlemek ve eğer değer düşüklüğü söz konusu ise bu değer düşüklüğünü nasıl hesaplayacağı konusunda standardın “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümüne başvurmalıdır. Varlıklarda değer düşüklüğü; işletmenin üretim talebindeki eksiklik, modası geçme ya da eskime, kusur ya da işletmenin kötü yönetimi sonucu meydana gelmektedir ve işletme varlıklarının fayda veya değerinde önemli bir kaybı ifade etmektedir.³³⁴

Örnek:³³⁵ İşletmenin maddi duran varlıkları içerisinde yer alan defter değeri 6.100 TL ve ekonomik ömrü 5 yıl olan 30.09.2013 tarihinde satın alınan cihazın, yanlış kullanım nedeniyle değerinin 3.500 TL’ye düştüğü tespit edilmiştir.

³³⁴ Ali İhsan Akgün, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (18) sayı: 2 (2009), s.5.

³³⁵ Cengiz ve Tuncay, a.g.m., s.145-147.

İşletme varlığında meydana gelen değer düşüklüğünü KOBİ TFRS Bölüm 17 Paragraf 24'e göre, 2014 yılı raporlama döneminde gözden geçirip değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirecektir.

Maddi Duran Varlığın Amortismanına Tabi Tutarı	6.100
Birikmiş Amortisman (2013 yılı 305 TL, 2014 yılı için 1.220 TL)	<u>(1.525)</u>
31.12.2014 Amortisman Sonrası Değeri	4.575
2014yılsonu değeri	<u>3.500</u>
Değer Düşüklüğü Zararı	<u>(1.075)</u>

İşletmenin 31.12.2014 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

654 Karşılık Gideri (*)	/	1.075
295 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklükleri Karşılıkları (**)	/	1.075

Maddi duran varlık, elden çıkarıldığında ya da kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmediğinde bilanço dışı bırakılır. Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ya da zarar, varlığın bilanço dışı bıraktığı dönemde kar veya zarara yansıtılır ancak bu kazanç ya da zararlar hâsılat olarak sınıflandırılmaz.³³⁶ Kazanç ya da zararlar, elden çıkarmadan elde edilen tutarlar ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanır.³³⁷

3.2.2.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan varlıklardır. Yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan

(*)657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)256 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

³³⁶ KOBİ TFRS, 17.29., 2010.

³³⁷ KOBİ TFRS, 17.30., 2010.

gayrimenkullerden ayırır. Standarda göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklar sınıfından ayrı olarak sınıflandırılır.³³⁸

Yatırım amaçlı gayrimenkul, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşur. Ödeme, normal kredi şartlarının ötesine ertelenmişse maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir.³³⁹

Örnek:³⁴⁰ 01 Ocak 2013 tarihinde işletme 1.000.000 TL'ye yatırım amaçlı bir bina edinmiştir. Binanın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın güvenilir olarak sürekli şekilde ölçülememektedir. Yönetim binanın faydalı ömrünü edinim tarihinden itibaren 20 yıl olarak tahmin etmektedir.

Söz konusu binanın kalıntı değeri gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenemediği için sıfır olarak kabul edilir. İşletme yönetimi doğrusal amortisman yönteminin, binanın gelecek ekonomik faydasını tüketmeyi beklediği kullanım şeklini yansıttığını düşünmektedir.

Yönetim aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın gayrimenkulü gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak ölçemediğinden, söz konusu gayrimenkul Bölüm 17'de yer alan maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesine karar vermiştir.

01.01.2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

252 Binalar ^(*)	/	1.000.000	
102 Bankalar			1.000.000

³³⁸ Gücenme, a.g.e., s.261.

³³⁹ KOBİ TFRS, 16.5., 2010.

³⁴⁰ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 16 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, <http://www.ifrs.org/Documents/modul16.pdf>, (10.02.2012), s. 17.

^(*)244 Yatırım Amaçlı Binalar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

31.12.2013 de binanın defter değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Tanım	Hesaplama veya Gerekçe	TL
Maliyet	Satın alma fiyatı	1.000.000
Kalıntı değer		-
Amortisman tabi tutar	Maliyet eksi kalıntı değer	1.000.000
Yıllık amortisman	Amortisman tabi tutar / 20	50.000
Defter değeri		950.000

Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

770 Genel Yönetim Giderleri ^(**)	50.000
- Amortisman Gideri	
257 Birikmiş Amortismanlar	50.000

Yatırım amaçlı gayrimenkulün ölçülmesinde koşullar yöntemi belirlemektedir. Eğer gerçeğe uygun değer aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan güvenilir olarak ölçülebiliyorsa, varlığın gerçeğe uygun değerle değerlenmesi zorunludur. Gerçeğe uygun değer aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün oluncaya kadar, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul, Bölüm 17 uyarınca maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün bu tarihteki defter değeri Bölüm 17 uyarınca söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetidir. Söz konusu değişiklik, muhasebe politikasında bir değişiklik değil, koşullardaki bir değişiklikdir.³⁴¹

Her raporlama döneminde yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri tespit edilip raporlandığından, gerçeğe uygun değerle değerlenen söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkullere ayrıca amortisman ayrılması söz konusu olmamaktadır.³⁴² Koşulların değişmesi durumunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümleme yöntemleri de değişebilmektedir.³⁴³

^(**)652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider ve Zararları , Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

³⁴¹ KOBİ TFRS, 16.8. , 2010.

³⁴²Funda Kulaşı, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı”, <http://www.batiymm.com.tr/?p=880> (10 Haziran 2013).

³⁴³ Karapınar ve diğerleri, s.282-284.

Gerçeğe uygun değerinin ölçülmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler tam set TMS 40 madde 59’da düzenlenmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edileceği konusunda hukuken geçerli bir öngörü olmakla birlikte karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu ve gerçeğe uygun değerinin güvenilir yollarla (örneğin, indirgenmiş nakit akımları yöntemi) tahmin edilemediği durumlarda gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemeyebilir.³⁴⁴Bu durumda maliyet yöntemi kullanılır. Maliyet yönteminde, yatırım amaçlı gayrimenkulün, kalıntı değeri sıfır kabul edilir.³⁴⁵

Maliyet değeri ile değerlendirilen gayrimenkuller, finansal durum tablosunda maddi duran varlıklar grubu içerisinde raporlanır. Gerçeğe uygun değeri ile ölçülmeye başlandığında ise yatırım amaçlı gayrimenkuller bir grup olur ve bu grup adı ile raporlanmaya başlanır.³⁴⁶

Örnek:³⁴⁷ X A.Ş.’nin sahip olduğu faaliyet kiralaması sözleşmesiyle kiraya verilen 14 katlı binanın bir katı işletmenin idari merkezi olarak kullanılmaktadır. Bina ancak bütün kısımlarıyla satılabilmektedir. Gayrimenkulün değeri ve üzerinde yapılan işlemler ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Tutar (TL)
Binalar	41.000
Binaya yapılan kapasite artırıcı gelişmeler	8.000
Yatırım amaçlı gayrimenkulün yıllık bakım onarımı	500
Yıllık alınan kira toplamı	4.000

Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan binanın değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır. 31 Aralık 2013’de işletme bağımsız değerlendirme uzmanlarından binanın gerçeğe uygun değerinin 55.000 TL olduğu bilgisini almıştır.

³⁴⁴ Ender Güler, TMS/TFRS Kapsamında Gayrimenkul ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkul İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Ankara:Gazi Kitabevi, 2013, s. 52.

³⁴⁵ Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.282.

³⁴⁶ Karapınar ve diğerleri, s.284.

³⁴⁷ Süleyman Yükçü ve İlker Karakelleoğlu, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: IAS 40/TMS 40 Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulamalar”, Vergi Dünyası, Sayı 377 (Ocak 2013), s. 8.

İşletmenin izlemesi gereken muhasebe politikalarını incelersek:

Söz edilen binanın: kira geliri sağlıyor olması, işletme faaliyet alanı içinde ticaretinin yapılamıyor olması binanın kısımlarının ayrı ayrı satılamıyor olması sebebiyle KOBİ TFRS Bölüm 16 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması mümkündür.

Binanın bilanço tarihinde bağımsız uzman tarafından belirlenen 55.000 TL'lik gerçeğe uygun değerinden yola çıkarak X A.Ş'nin sonuç hesaplarında yapması gereken kayıtlar ve gelir tablosunda göstereceği değişiklikler aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Tutar (TL)
Binalar	41.000
Yapılan kapasite artırıcı geliştirme	8.000
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Kayıtlı Değeri	<u>49.000</u>
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün GUD'ü	55.000
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Kayıtlı Değeri	(49.000)
Gelir Tablosunda gösterilecek değer artışları	<u>6.000</u>

Sonuç hesaplarında gösterilecek bu değer artışına ilişkin yapılması gereken kayıt:

252 Binalar (*)	/	6.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar (**)			6.000

3.2.3 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderler ile kullanımları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış doğuran bir kısım haklar ve işletmeye ticari fayda sağlayan ayrıcalıkların izlendiği hesap grubudur.³⁴⁸

Maddi olmayan duran varlıklar, gelecekte olası ekonomik kâr yaratan, fiziksel varlığı olmayan, geçmişteki olay ve işlemlerin bir sonucu olarak işletme tarafından

(*)241 Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen) , Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

³⁴⁸Örten ve Karapınar,a.g.e., s.184.

kontrol edilebilen(ya da en azından etkilenebilen) ve diğer işletme varlıklarından ayrı olarak satılabilen ya da satılmayan parasal olmayan kaynak olarak tanımlanmıştır.³⁴⁹ Maddi olmayan duran varlıklar İşletmeden ayrılabilir olduğunda; örneğin satılabilir, transfer edilebilir, kiralanabilir veya değiştirilebilir olduğunda ve Sözleşmeye dayalı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa tanımlanabilir niteliktedir.³⁵⁰

Bu varlıklardan şerefiye, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik faydaları simgeleyen varlık olup Bilançoda ayrıca gösterilir. Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar, haklar, geliştirme giderleri, yazılım programları, petrol, doğal gaz gibi yenilenemeyen kaynaklara ilişkin haklar ve rezervler, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin varlıklar, diğer maddi olmayan varlıklar şeklinde sınıflandırılabilir.³⁵¹

3.2.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Envanteri ve Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıkların envanteri kayıtlar üzerinden yapılır ve ancak aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilmelidir:³⁵²

- Varlığa ilişkin gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletmeye akışı olası ise,
- Varlığın maliyeti ya da değeri güvenilir biçimde ölçülebiliyor ise,
- Varlık bir maddi olmayan duran kalem üzerinde içsel olarak gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmıyor ise.

Bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık, gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülebildiği için varlık olarak muhasebeleştirilir.

³⁴⁹ Hikmet Uluşan, “Maddi Olmayan ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar İle İlgili Bir Araştırma”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı. 10 (Haziran 2005), s. 72.

³⁵⁰ KOBİ TFRS, 18.2., 2010.

³⁵¹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.41.

³⁵² KOBİ TFRS, 18.4., 2010.

İşletme birleşmesi, ayrı teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturması amacıyla bir araya gelmesi olarak tanımlanmaktadır.³⁵³

Ancak, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülememesi halinde, işletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Bu tür maddi olmayan duran varlıklar, şerefiyeden ayrılamayan varlıklar ve şerefiyeden ayrılabilmelerine rağmen benzer varlıklar için işlemlere ilişkin bilgi elde bulunmadığından gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemeyen varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyet bedelleri ile ölçülür.³⁵⁴ Maddi olmayan duran varlıkların elde edilme şekline göre değerlendirme ölçüleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 10: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilme Şekillerine Göre Değerleme Ölçüsü

Maddi Olmayan Duran Varlığın Elde Edilme Şekli	Değerleme Ölçüsü
Ayrı Olarak Elde Edilmesi	Maliyet Bedeli
İşletme Birleşmeleri Yoluyla Elde Edilmesi	Gerçeğe Uygun Değer
Devlet Teşviki Yoluyla Elde Edilmesi	Gerçeğe Uygun Değer
Varlıkların Takas Suretiyle Elde Edilmesi	- Alınan Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri biliniyorsa- Alınan Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri - Bilinmiyorsa Verilen Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri - İkisi de bilinmiyorsa bırakılan varlığın defter değeri

Kaynak: Karapınar ve diğerleri, ss.308-312 ve KOBİ TFRS'den den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti; satın alma fiyatından (satın alma fiyatına gümrükte ödenen vergiler ve diğer indirilemeyen vergiler dâhil edilir, ancak ticari iskontolar ve indirimler satın alma fiyatından düşülür) ve varlığı kullanıma hazır hale getirmek için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur.³⁵⁵

Bazı maddi olmayan duran varlıklar, parasal olmayan varlıklar karşılığında elde edilebilir. Bu durumda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti yine gerçeğe uygun

³⁵³ Abbas Ali Mirza, ve Graham J. Holt. **Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS**. New Jersey: WILEY, 2011, s.463.

³⁵⁴ KOBİ TFRS, 18.9., 2010.

³⁵⁵ KOBİ TFRS, 18.10., 2010.

değer ile ölçülür. Ancak, değişim işlemi ticari nitelik taşıyor ve hem verilen hem de alınan varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemiyorsa, verilen varlığın defter değeri maddi olmayan duran varlığın maliyeti olarak kabul edilir.³⁵⁶

İşletmenin içsel olarak yarattığı maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar tahakkuk ettikleri dönemde gider olarak kaydedilmelidir.³⁵⁷ Gider olarak kaydedilmesi gereken maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir:³⁵⁸

- Araştırma ve geliştirme harcamaları,
- İçsel olarak yaratılmış marka, logo, yayın hakları ve müşteri listeleri,
- Başlama faaliyetlerine ilişkin maliyetler (işletme kuruluşunda ortaya çıkan yasal ve sekreterlik maliyetleri gibi kurulum maliyetleri, yeni bir fabrika veya iş kolu açmak için yapılan harcamalar, yeni faaliyetlere başlamak yada yeni ürünleri piyasaya sürmek amacıyla yapılan harcamalar gibi),
- Eğitim maliyetleri,
- Reklam ve promosyon maliyetleri,
- İçsel olarak yaratılmış şerefiye.

İlk muhasebeleştirme sonrası maddi olmayan duran varlıklar, maliyetten, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülürler. Maddi olmayan duran varlıklar, yararlı ömürleri boyunca itfa edilirler.³⁵⁹

KOBİ TFRS, tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı faydalı ömre sahip olduklarını varsaymaktadır. Sözleşmeye dayalı haklardan ya da diğer yasal haklardan doğan maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri bu hakların süresini geçemez, ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği döneme göre daha kısa olabilir.³⁶⁰ Yararlı ömür hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, yararlı ömür 10 yıl³⁶¹ olarak kabul edilir. İşletmeler maddi olmayan duran varlıklarının itfaya tabi tutarlarını sistematik biçimde varlıkların faydalı ömürlerine dağıtmalıdır. Her bir dönem içi hesaplanan itfa tutarı, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.³⁶²

³⁵⁶ KOBİ TFRS, 18.13., 2010.

³⁵⁷ KOBİ TFRS, 18.14., 2010.

³⁵⁸ KOBİ TFRS, 18.15., 2010.

³⁵⁹ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.218.

³⁶⁰ KOBİ TFRS, 18.19.

³⁶¹ KOBİ TFRS, 18.20.

³⁶² KOBİ TFRS, 18.21.

İtfa ayırma işlemi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlamalı, varlık finansal tablo dışı bırakıldığında sona erdirilmelidir. Seçilen itfa yönteminin varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının tüketimine ilişkin beklentiyi yansıtması gerekir. Söz konusu beklenti güvenilir biçimde belirlenemiyorsa, doğrusal yöntem benimsenir.³⁶³

Maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarlarını hesaplamak için varlığın maliyet değerinden kalıntı değeri çıkarılır. Ancak genellikle maddi olmayan duran varlıklar için kalıntı değeri aşağıdaki durumlar haricinde sıfır olarak kabul edilir.³⁶⁴

- Üçüncü bir kişi tarafından varlığın faydalı ömür sonunda satın alınacağına dair bir taahhüt varsa veya
- Varlık için aktif bir piyasa varsa ve kalıntı değer bu piyasaya göre belirlenebiliyorsa.

Maddi olmayan duran varlığın kullanımındaki değişiklikler, teknolojik gelişmeler ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler gibi faktörler en son raporlama tarihinden beri varlığın hurda değeri ya da faydalı ömründe değişiklik meydana geldiğini gösterebilir. Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altında olduğundan yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.³⁶⁵ Bu durumda, işletmenin önceki tahminlerini gözden geçirerek faydalı ömrü, kalıntı değerini veya itfa yöntemini yeni beklentilere göre değiştirmelidir. Söz konusu değişiklikler, muhasebe tahminindeki değişiklik olarak ele alınmalı ve standardın “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümüne uygun olarak muhasebeleştirilir.³⁶⁶

Standart, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin tahakkuk ettikleri dönemde gider olarak kaydedilmesini zorunlu kılmaktadır.

³⁶³ KOBİ TFRS, 18.22.

³⁶⁴ KOBİ TFRS, 18.23., 2010.

³⁶⁵ Barış Sipahi, “10 Bölüm TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.181.

³⁶⁶ KOBİ TFRS, 18.24., 2010.

Örnek:³⁶⁷ KOBİ D, yerel bir şehirde taksi işletmesini kurmak için aşağıdaki harcamalara katlanmıştır.

Tarih	Tutar	Açıklama
1 Mayıs 2013	3.000	Kuruluş ve örgütlenme giderleri
30 Haziran 2013	20.000	Diğer yasal maliyetler
30 Haziran 2013	118.000	Taksi lisansları için yapılan ödeme (%18 KDV dahil)
1 Temmuz 2013	1.000	Sürücülerin kartvizitlerinin basılması
1 Temmuz 2013	15.000	Reklam Ödemesi (12 Aylık döneme ilişkin)

31 Aralık 2013 tarihinde KOBİ D aşağıdaki değerlendirmelerde bulunmuştur:

- Taksi plakasının ekonomik ömrü: 30 Haziran 2013(elde etme tarihi) tarihinden itibaren beş yıl.İşletme söz konusu taksi plakalarının gelecekteki ekonomik faydasını elde etme tarihinden itibaren beş yıl boyunca eşit olarak tüketmeyi beklemektedir.
- Taksi plakalarının kalıntı değeri: sıfır
- Taksi plakalarının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir gösterge yoktur.

KOBİ D'nin taksi plakaları ile faaliyet gösteren taksi sürücüleri, kendi araçlarının sahibidirler. Taksi plakaları işletmeye ait olan maddi olmayan duran varlıklardır. İşletme taksi ücretlerinden gelecekte ekonomik fayda sağlamak amacıyla yasal hak ile plakalar üzerinde kontrole sahip olduğundan plakalar işletmenin varlığı konumundadırlar.

Standart, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilmesini zorunlu kıldığından taksi faaliyetleri için katlanılan başlangıç maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır. İşletmenin 01 Mayıs 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

770 Genel Yönetim Giderleri	3.000	
100 Kasa		3.000

³⁶⁷IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 18- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul18.pdf>, (10.02.2013), s.57-59.

Taksi plakalarının edinilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilir yasal maliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır. İşletmenin 30 Haziran 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

260 Haklar ^(*)	/		20.000	
100 Kasa				20.000

Taksi plakalarının elde edilmesinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

260 Haklar	/		100.000	
191 İndirilecek KDV ^(**)			18.000	
100 Kasa				118.000

Taksi sürücülerinin kartvizitlerinin basılmasına ilişkin maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır. İşletmenin 01 Temmuz 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir

770 Genel Yönetim Giderleri	/		1.000	
100 Kasa				1.000

1 Temmuz 2013 tarihinde ödenen ve 30 Haziran 2013 tarihinde sona eren 12 aylık döneme ilişkin reklam maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

180 Gelecek Aylara Ait Giderler	/		15.000	
100 Kasa				15.000

31 Aralık 2013 tarihinde sona eren altı aylık döneme ilişkin olarak 1 Temmuz 2013 tarihinde peşin ödenen tutarın gider olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

770 Genel Yönetim Giderleri	/		7.500	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler				7.500

^(*)261 Haklar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(**) 171 İndirilecek KDV, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014)

31.12.2013 tarihinde itfa payının hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır:

İtfaya Tabi Tutar = (Taksi Plakalarının Maliyeti – Hurda Değeri)

İtfaya Tabi Tutar = 120.000 TL. – 0 TL. = 120.000 TL.

Yıllık İtfa Payı = (Taksi Plakalarının Maliyeti – Hurda Değeri) /

Ekonomik Ömür

Yıllık İtfa Payı = 120.000 / 5 yıl = 24.000 TL / yıl

İtfa Payı (2011) = (24.000/12) x 6 = 12.000 TL

Taksi plakasının kullanıma hazır olduğu tarihten itibaren söz konusu varlığın itfa payının muhasebeleştirilmesi (31 Aralık 2013 tarihinde sona eren altı aylık dönem için) aşağıdaki şekilde olacaktır.

770 Genel Yönetim Giderleri	/	12.000
268 Birikmiş Amortismanlar ^(*)	/	12.000

Maddi olmayan duran varlıklardan mübadele değeri olanlar (haklar, imtiyazlar) edinilmeleri için yapılan harcamaların toplamından oluşan maliyet bedeli ile değerlendirirken, mübadele değeri olmayanlar ise mukayyet değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur.³⁶⁸ Yani hak ve imtiyazların bir bedel karşılığında edinilmeleri halinde değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır.

3.2.3.2 Şerefiye

Kuramsal olarak, bir işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu değere şerefiye denilmektedir. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin piyasa payı, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır.³⁶⁹ Şerefiye, şirketin kredi değerinin tespitinde dikkate alınmaması ve bilançoda maddi olmayan varlık unsuru olduğundan şirkette fiziksel olarak gözükmeyen bilanço varlıkları arasında gizli değerdir.³⁷⁰

^(*)267 Birikmiş Amortismanlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

³⁶⁸ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.266.

³⁶⁹ Ali İhsan Akgün, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi*, s.17.

³⁷⁰ Ali İhsan Akgün, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi", *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, (2011), s. 42.

Şerefiye devir alınan işletmenin, devir alım bedeli ile devir tarihi itibarıyla rayiç bedele göre hesaplanan işletme değeri arasındaki olumlu farktır.³⁷¹ İşletmenin varlıklarına ait rayiç değerinin hesaplanmasındaki esas amaç, varlıkların defter değerlerinin, iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelini göstermesinden dolayı alıcı ve satıcı için anlamını yitirmiş olmasıdır. Şerefiye'nin kaynağı devralınan şirket üzerinden ortalama üzeri kar beklentisidir.³⁷²

KOBİ TFRS'ye göre varlığı edinen işletme edinim tarihinde işletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve Şerefiyeyi başlangıçta, birleşme maliyetinin, muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden ölçer.³⁷³

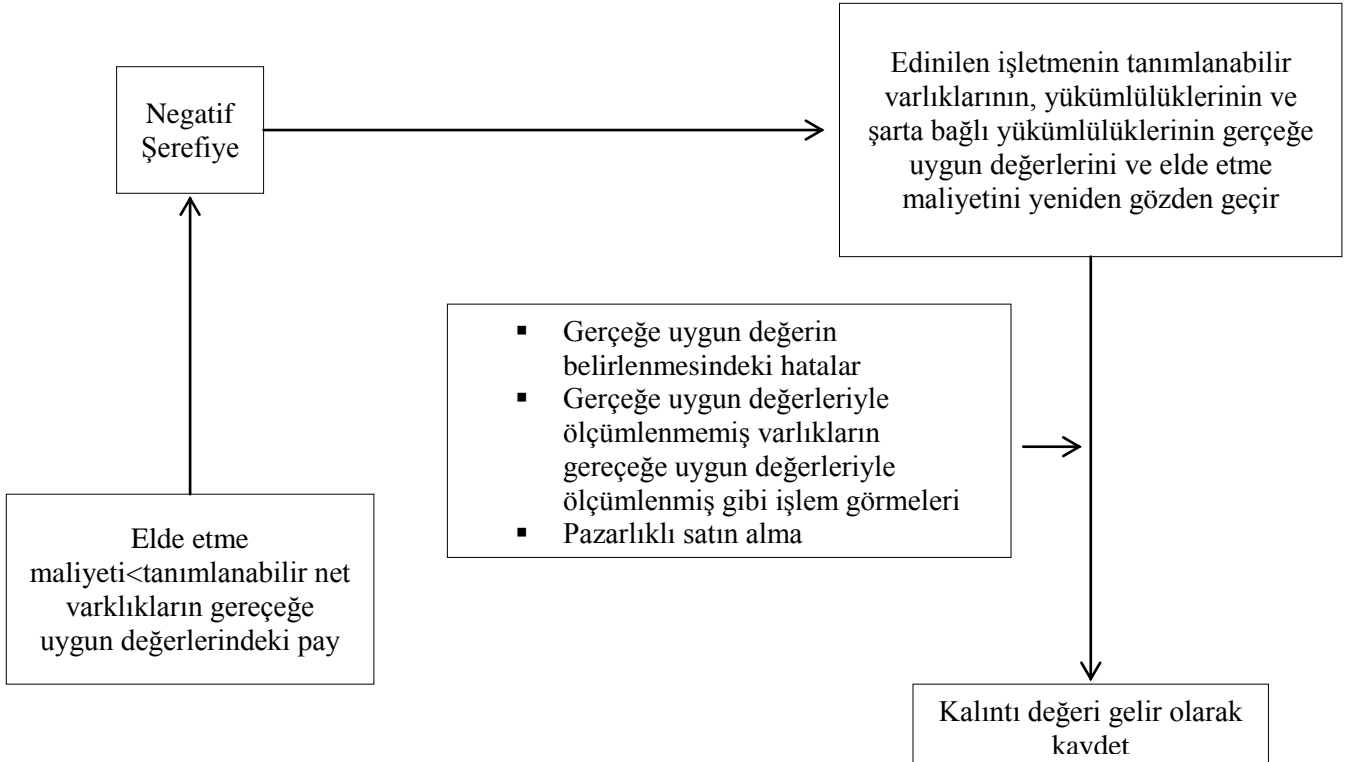
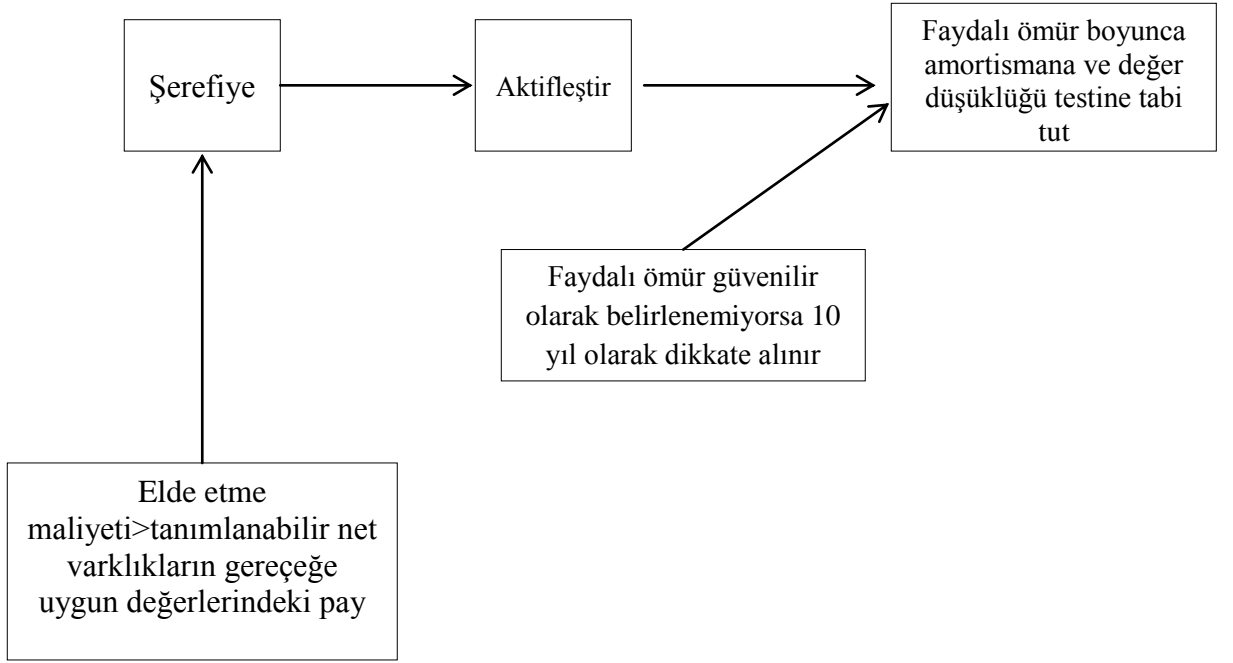
Birleşme maliyeti ile muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıkların, yükümlülüklerin ve koşullu yükümlülüklerle ilişkin karşılıkların net gerçeğe uygun değeri üzerindeki payı arasındaki fark, “Şerefiye” veya “Negatif Şerefiye” olarak muhasebeleştirilir.³⁷⁴ KOBİUFRS/TFRS Kapsamında Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ilkeleri aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

³⁷¹ Küçük, a.g.e., s.130.

³⁷² Ali İhsan Akgün, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi”, s.20.

³⁷³ KOBİ TFRS, 19.22., 2010.

³⁷⁴ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.227.



Şekil 3: KOBİ'ler için UFRS/IFRS Kapsamında Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi
Kaynak: Demir ve Bahadır, *KOBİ'lerde Finansal Raporlama*, s.411.

Şerefiye, değer düşüklüğü testi iki ayrı aşamada yapılır.³⁷⁵

Birinci aşama: Değerlenecek birimin gerçeğe uygun değeri hesaplanır. Bu değerlendirme, her yıl aynı zamanda tekrar yapılır. Piyasa değeri ile kayıtlı değer karşılaştırılır. Eğer piyasa değeri kayıtlı değerden eşit veya büyükse şerefiyenin değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmez. İşlem burada sonuçlanır.

İkinci aşama: Bu adımda, şerefiyenin gerçeğe uygun değeri kayıtlı değeri ile karşılaştırılır. Şerefiye kayıtlı değeri, piyasa değerini aşarsa, bu fazlalığı eşit bir değer düşüklüğü zararı kaydedilir. Ayrılacak değer düşüklüğü şerefiyenin defter değerini aşamaz.

Örnek:³⁷⁶ A işletmesi B işletmesini 2.000.000 TL'ye satın almıştır. B A.Ş.'nin varlık toplamı 1.730.000 TL, borç toplamı ise 250.000 TL'dir. B A.Ş.'nin varlıklarının nakit tamamı hazır değerlerden oluşmaktadır. Borçlarının tamamı ise kısa vadeli banka kredisi şeklindedir.

Buna göre işletme iktisap tarihinde aşağıdaki işlemleri yapacaktır. Öncelikle şerefiye varsa tespit edilecektir.

$$\begin{aligned}\text{Şerefiye} &= \text{Katlanılan Maliyet-İşletmenin Net Varlığı} \\ &= 2.000.000-(1.730.000-250.000) \\ &= 520.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

A işletmesi B işletmesini satın alarak onun tüm varlıklarını kendi varlığı, tüm borçlarını da kendi borcu haline getirmiştir. A işletmesinin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

10 Hazır Değerler (*)	1.730.000	
261 Şerefiye (**)	520.000	
10 Hazır Değerler		2.000.000
300 Banka Kredileri		250.000

³⁷⁵ Stanley Jay Feldman, "A Primer on Calculating Goodwill Impairment", <http://www.axiomvaluation.com/documents/2004.04.27-GoodwillImpairmentPrimer.pdf> (20.03.2013), s. 5.

³⁷⁶ Cemal Elitaş, **Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFRS'ye Geçiş Rehberi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2012, ss. 338-339'daki örnekten uyarlanmıştır.

(*)10 Nakit ve Nakit Benzerleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)260 Şerefiye, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Şerefiyenin yararlanma süresi belli olmadığından KOBİ TFRS 19.23'e göre faydalı ömrün on yıl kabul edileceğini belirtmiştik. Bu çerçevede dönem sonunda şerefiyenin faydalı ömrü on yıl kabul edilerek döneme ilişkin amortisman karşılığı ayrılacaktır.

Maliyet (TL)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Payı (Yıllık)
520.000	10	52.000

Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

770 Genel Yönetim Giderleri	52.000
268 Birikmiş Amortismanlar ^(*)	52.000

3.3. Yabancı Kaynak Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Borç, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ifası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir.³⁷⁷

Yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem ancak aşağıdaki kriterleri sağlaması halinde Bilançoda gösterilebilmektedir:³⁷⁸

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeden çıkışının olası olması ve
- Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Yabancı kaynaklar, kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Bir borcun kısa vadeli borç olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki özelliklerden birini taşıması gerekmektedir:³⁷⁹

- İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi bekleniyorsa,
- Alım satım (ticari) amacıyla elde tutuluyorsa,

^(*)267 Birikmiş Amortismanlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(*)267 Birikmiş Amortismanlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

³⁷⁷ KOBİ TFRS, 22.3, 2010.

³⁷⁸ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.42.

³⁷⁹ Civan ve diğerleri, a.g.e, s. 36.

- Raporlama tarihinden itibaren oniki ay içinde ödenmesi bekleniyorsa,
- İşletmenin raporlama döneminden sonraki en az oniki ay boyunca borcun ertelenmesi konusunda koşulsuz bir hakkı bulunmuyorsa.

İşletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.

3.3.1. Mali Borçlar

Mali borçlar, finansal kiralama borçları hariç olmak üzere temel olarak iki işleminden oluşmaktadır:³⁸⁰

- Alınan krediler ve
- İhraç edilen menkul kıymetlerdir.

TMS 32’de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olan, diğer bir ifadeyle ilk muhasebeleştirilmeden sonra etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen banka kredileri, ihraç edilmiş tahvil, bono ve senetler, bunlardan uzun dönemli olanların anapara taksitleri ve faizleri, finansal kiralama işlemlerinden borçlar gibi finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde gösterilir.³⁸¹

Finansal borçlanmalardan kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin yukarıda yer verilen özellikleri taşıyanlar kısa vadeli, diğerleri uzun vadeli olarak sınıflandırılır.

3.3.1.1 Krediler

Banka kredileri Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar standardına göre gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır. Yani anapara değeri ile muhasebeleştirilir. Daha sonra (değerleme günü itibariyle) ise etkin faiz yöntemine göre işlemiş faiz hesaplanır.³⁸² Kredi almaya ilişkin taahhütler, değer düşüklüğü tutarı düşülmüş maliyet değeri ile ölçülür.

Dönem sonlarında, banka kredileri ile ilgili olarak yapılabilecek işlemler aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.³⁸³

³⁸⁰ Örtten ve Karapınar, a.g.e., s.190.

³⁸¹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal Tablo Ornekleri 20.5.2013.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf) (20.12.2013), s.42..

³⁸² İbrahim Güler, a.g.e., s.878.

³⁸³ Örtten ve Karapınar, a.g.e., s.191.

- Banka hesap özetleri ile kayıtlı değerler karşılaştırılır.
- Bankanın dönem sonunda hesaba tahakkuk ettirmiş olduğu faiz giderleri kayda alınır. Kayıtlarla mutabakatsızlık varsa, bu mutabakatsızlığın nedeni araştırılmak üzere gerekli işlemler yapılır.
- Ertesi döneme sarkan, banka kredileri için faiz gideri tahakkuku yapılır.

Banka kredisi başlangıçta işlem maliyeti üzerinden kaydedilir. Banka kredisine ilişkin faiz giderinin ve banka kredisinin dönem sonu itfa edilmiş maliyet bedelinin hesaplanması için; etkin faiz yönteminin uygulanması gerekir. Etkin faiz oranı, kredinin gelecekteki nakit çıkışlarını bugünkü değere eşitleyen orandır.³⁸⁴ Dönemin finansman giderleri gelir tablosunda raporlanmalıdır.³⁸⁵

Örnek:³⁸⁶ A işletmesi 01 Aralık 2013 tarihinde X Bankasından 6 ay vadeli 200.000 TL tutarında kredi kullanmıştır. Kredinin ödeme tablosu aşağıdaki gibidir:

Ödenecek Taksit	Ödenecek Faiz	Ödenecek Anapara	Kalan
42.870,11 TL	15.400,00 TL	27.470,11 TL	172.529,89 TL
42.870,11 TL	13.284,80 TL	29.585,30 TL	142.944,59 TL
42.870,11 TL	11.006,73 TL	31.863,37 TL	111.081,22 TL
42.870,11 TL	8.553,25 TL	34.316,85 TL	76.764,36 TL
42.870,11 TL	5.910,86 TL	36.959,25 TL	39.805,11 TL
42.870,11 TL	3.064,99 TL	39.805,11 TL	0,00 TL

Banka kredisine ilişkin faiz ve itfa edilmiş maliyet bedeli hesaplaması aşağıdaki tabloda görülmektedir. Her ay sonunda, o aya ilişkin faiz gideri bir taraftan finansman gideri olarak kaydedilip dönemin kar veya zararından düşülürken diğer taraftan banka kredileri hesabının alacağına kaydedilmelidir. Diğer taraftan her ay yapılan ödeme tutarı ise banka kredileri hesabına borç kaydedilir. Böylelikle banka kredileri dönem sonunda itfa edilmiş maliyet değeri ile raporlanmış olur.

³⁸⁴ Excel’de Rate formülüyle hesaplanabilir.

³⁸⁵ Barış Sipahi, “5. Bölüm TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/5.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.85.

³⁸⁶ Oğuzhan Bahadır, “KOBİ’ler İçin UFRS/IFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm”, **Mali Çözüm**, sayı 111 (Mayıs-Haziran 2013), ss.56-58.

Dönem Başı İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli	Faiz Gideri	Nakit Çıkışı	Dönem Sonu İtfa Edilmiş Maliyet
200.000,00 TL	15.400,00 TL	42.870,11 TL	172.529,89 TL
172.529,89 TL	13.284,80 TL	42.870,11 TL	142.944,59 TL
142.944,59 TL	11.006,73 TL	42.870,11 TL	111.081,22 TL
111.081,22 TL	8.553,25 TL	42.870,11 TL	76.764,36 TL
76.764,36 TL	5.910,86 TL	42.870,11 TL	39.805,11 TL
39.805,11 TL	3.064,99 TL	42.870,11 TL	0,00 TL
	54.155,64 TL	214.350,53 TL	

31.12.2013 tarihinde faiz gideri kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

_____ / _____		
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (*)	15.400,00	
300 Banka Kredileri		15.400,00
_____ / _____		

Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

_____ / _____		
300 Banka Kredileri	42.870,11	
102 Bankalar		42.870,11
_____ / _____		

3.3.1.2 İhraç Edilen Menkul Kıymetler

İhraç edilen menkul kıymetleri iki başlıkta incelemek mümkündür. Bunlar, finansman bonoları ve tahvillerdir:

a) Finansman Bonoları

Finansman bonoları, ihraççıların borçlu sıfatıyla düzenleyip Kurul kaydına alınmak suretiyle ihraç ederek sattıkları emre veya hamiline yazılı menkul kıymet niteliğindeki kıymetli evraktır. Finansman bonolarının vadesi 60 günden az 720 günden çok olmamak üzere ihraççı tarafından belirlenir. İskontolu olarak ihraç edilir. Finansman bonolarının nominal değeri anapara ile faizi içerir.³⁸⁷

(*)670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

³⁸⁷Sermaye Piyasası Araçları, <http://borsaistanbul.com/data/egitimklavuzlari/KLVZ10SPA.PDF> (20.08.2013), s.202.

b) Tahviller

Anonim şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine "tahvil" denir.³⁸⁸ Bir finansal borçlanma aracı olarak çıkarılan tahviller işletmelerin fon temini bakımından çıkardıkları ve uzun vadeli fon sağlayan finansman araçlarındandır.³⁸⁹

Finansal borçlar, etkin bir piyasalarının olmaması veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi durumunda, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.³⁹⁰

Çıkarılan tahviller açısından standart, ilk muhasebeleştirme sırasında tahvillerin gerçeğe uygun değerinden ölçüleceğini bununla birlikte ilgili finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilmeyeceğini belirtmektedir. Bu tür maliyetler gider olarak raporlanırlar. İlk muhasebeleştirmenin ardından çıkarılan tahviller, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülürler. Ödenecek faizler eşit tutarlı olsa da gelir tablosunda raporlanacak faiz giderleri ilgili dönemlere etkin faiz oranı üzerinden itfa edilmiş maliyet esas alınarak dağıtılırlar.³⁹¹

Örnek:³⁹² İşletme 01 Ocak 2013 tarihinde 31 Aralık 2017 vadeli, nominal değeri 60.000 TL, yıllık dönemlerde kupon ödemeli ve nominal faiz oranı % 10 olan devlet tahvilini ihraç etmiştir. Tahvilin satış fiyatı 53.600 TL'dir. Satın alan işletme ayrıca 60 TL işlem maliyeti ödemiştir.

Tahvil çıkaran işletme açısından dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Etkin faiz oranı aşağıda belirtilen şekilde hesaplanacaktır.

$$53.660 \text{ TL} = [6.000 \text{ TL} / (1+i)^1] + [6.000 \text{ TL} / (1+i)^2] + [6.000 \text{ TL} / (1+i)^3] \\ + [6.000 \text{ TL} / (1+i)^4] + [66.000 \text{ TL} / (1+i)^5]$$

³⁸⁸ Sermaye Piyasası Araçları, <http://borsaistanbul.com/data/egitimklavuzlari/KLVZ10SPA.PDF> (20.08.2013), s.191.

³⁸⁹ Fahri Ayçiçek, "TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı 50 (Nisan 2011), s. 75.

³⁹⁰ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.192.

³⁹¹ Ayçiçek, a.g.m., s. 75.

³⁹² Ayçiçek, a.g.m., ss.65-74.

Etkin faiz oranı yukarıdaki formülden %13 olarak hesaplanmıştır. Tahvile ait iskonto edilmiş bugünkü değer tutarları bir iskonto itfa tablosu yardımıyla aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Yıllar	Nakit Olarak Tahsil Edilecek Faizler (a)	Faiz Giderleri (b)	İskonto Tutarları (c)	Tahvilin Taşıdığı Değer (d)
	60.000 x %10	(D)x %13	(B-A)	
01.01.2013				53.660
31.12.2013	6.000	6.976	976	54.636
31.12.2014	6.000	7.103	1.103	55.738
31.12.2015	6.000	7.246	1.246	56.984
31.12.2016	6.000	7.408	1.408	58.392
31.12.2017	6.000	7.608	1.608	60.000
	30.000	36.340	6.340	

İlk muhasebeleştirmede tahvilin gerçeğe uygun değeri 53.600 TL'dir. Tahvil, çıkaran işletme açısından finansal borç olduğundan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden düşülerek gider olarak kaydedilirler.

Yukarıdaki iskonto tablosuna göre tahvile ilişkin ilk muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar	53.600	
405 Çıkarılmış Tahviller ^(*)		53.600
31.12.2013 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.		
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri ^(**)	6.976	
304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri		6.000
405 Çıkarılmış Tahviller		976

Tahvilin 31.12.2013 tarihindeki değeri 54.636 TL (53.660+976)'dir.

^(*)404 Çıkarılmış Tahviller, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(**)671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

3.3.2. Ticari Borçlar

İşletmenin ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçları kapsayan hesap grubudur.³⁹³ Üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla bulunan borçlardır. KOBİ'ler için UFRS/TFRS, ticari işlemlerden kaynaklanan borçları finansal araç olarak kabul etmektedir.³⁹⁴

TMS 37'nin 11 inci paragrafı uyarınca bir borcun ticari borç olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde tedarikçiyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması gerekir. Raporlama tarihi itibarıyla finansal tablolara alınma kriterlerini sağlayan ancak henüz bu şekilde mutabakata varılmamış borçlar, aynı paragrafta tahakkuk olarak sınıflandırılmıştır.³⁹⁵

KOBİ Bölüm 11'e göre borçlar ilk kayda alınırken, alış sözleşmesinde belirlenmiş olan tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, sözleşme bedelinden indirildikten sonra kalan tutar gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilir. Faiz ise, önce ertelenmiş giderler hesabına alınır daha sonra işlemiş faizler, finansman giderlerine aktarılarak ertelenmiş giderler hesabı kapatılır.³⁹⁶

Senetli borçlar bilanço günündeki değerine indirilmesi esas alınmıştır.³⁹⁷ KOBİ Bölüm 11'e göre borç senetleri ilk kayda alınırken, senet üzerindeki yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, senedin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilir. Faiz ise, önce ertelenmiş giderler hesabına alınır daha sonra işlemiş faizler, finansman giderlerine aktarılarak ertelenmiş giderler hesabı kapatılır.³⁹⁸

³⁹³Lazol, a.g.e., s.199.

³⁹⁴Demir ve Bahadır, a.g.e., s.162.

³⁹⁵ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.43.

³⁹⁶İbrahim Güler, a.g.e., s.878.

³⁹⁷ Akdoğan, "Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözümler ve Önerileri", s.105.

³⁹⁸İbrahim Güler, a.g.e., s.878.

Örnek: ³⁹⁹ X işletmesi, 01.01.2013 tarihinde tedarikçisi C işletmesinden 15.000TL+ %8 KDV tutarında ticari mal almış KDV'sini banka hesabından ödemiştir. İşletme ticari malı 2 yıl vadeli borca almıştır. Ancak malın peşin bedeli bilinmemektedir. Piyasada bu sektör için uygulanan faiz oranı yaklaşık yıllık %5'tir.

KDV hariç malın maliyeti 15.000 TL' dir.Malın peşin fiyatı belirlenemediği durumlarda piyasada kullanılan en uygun faiz oranı (i) üzerinden alış bedelinin şimdiki değeri hesaplanmalıdır. Hesaplama şöyle olacaktır:

$$P = F / (1+i)^n$$

P: İndirgenmiş Bugünkü Değeri

F: Gelecekteki Nakit Girişleri

i: Etkin Faiz Oranı

n: Vade

$$P = F / (1+i)^n$$

$$P = 15.000 (1+0,05)^2$$

$$P = 13.600 \text{ TL}$$

Belirlenen şartlar çerçevesinde alışın bugünkü değeri 13.600 TL ve ertelenmiş gider tutarı ise 15.000-13.600 = 1.400 TL'dir.

Bu durumda muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi olacaktır:

153 Ticari Mallar	13.600	
191 İndirilecek KDV	1.200	
322 Borç Senetleri Reeskontu (*)	1.400	
320 Satıcılar		15.000
102 Bankalar		1.200

³⁹⁹Civan ve diğerleri, a.g.e., ss.122-123

(*) 329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Faiz tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır.

Dönem	Defter Değeri 01 Ocak	Faiz Gideri	Nakit Çıkışı	Defter Değeri 31 Aralık
2013	13.600	680	-	14.280
2014	14.280	720	(15.000)	-

Burada kullanılan “ertelenmiş faiz gideri hesabı” pasifte bulunan düzenleyici bir hesaptır. Dönem sonunda faiz gideri tahakkuk ettirilerek aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

657 Reeskont Faiz Giderleri (**)	680	
322 Borç Senetleri Reeskontu		680

Ticari borçların varsa vade farkları, faiz vb. karşılığında yapılan tahakkuklar da ticari borçlarda gösterilir ve bunlara ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılır. Ticari borçlar vadeleri oniki aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ise bu tür borçların kısa vadeli yükümlülüklerde sınıflandırılması esastır.⁴⁰⁰

3.3.3. Diğer Borçlar

Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş borçlar diğer borçlar grubu içinde gösterilir.⁴⁰¹ Ticari borçlar dışında kalan ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan borçlardır. Tedarikçi veya müşteri sıfatı taşımayan ilişkili taraflara borçlar, alınan depozito ve teminatlar, kamu idarelerinden borçlar, diğer çeşitli borçlar örnek olarak gösterilebilir.⁴⁰²

KOBİ TFRS'nin 33. Bölümü İlişkili Taraf açıklamalarına ayrılmıştır. İlişkili taraf kapsamına bağlı ortaklıklarımız, iştiraklerimiz ve kontrolü altında bulunduğumuz ancak kamuya finansal tablolarını yayımlamayan Ana Ortağımızın kontrolü altında

(**) 673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁴⁰⁰ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), ss.43-44.

⁴⁰¹ Aslan, Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi, s.123.

⁴⁰² Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.44.

tuttuğu işlemler girmektedir. Yönetim kurulu üyeleri ile kilit personel yöneticileri de ilişkili taraf olarak sınıflandırılmıştır.⁴⁰³

KOBİ Standartlarına göre raporlama yapan şirketler, finansal tablolarında ilişkili taraflardan olan borçlarını ayrı ticari faaliyetlerinden doğan borçlarını ayrı bir kalem olarak gösterirler.⁴⁰⁴

KOBİ Standartları kapsamında raporlama yapan şirketlerde, şirketin her türlü borcu Bölüm 11: Temel Finansal araçlar standardına göre bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenmesi gerekmektedir.⁴⁰⁵ İşletmenin diğer borçları, standarda göre bir finansal varlıktır ve diğer borçların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için “iskonto edilmiş maliyet” bedelinin hesaplanması gerekmektedir.⁴⁰⁶ İlişkili taraflardan finansman sağlama amacıyla finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde değil vadelerine göre kısa veya uzun vadeli borçlanmalar altında gösterilir. Tutarların önemli olması durumunda, bunlar için ayrı kalemler açılır.⁴⁰⁷

Örnek: Diğer borçlarda yer alan 100.000 TL tutarındaki bakiye incelendiğinde bu tutarın ortaklara borçların toplamından oluştuğu ve ticari faaliyetten kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Bu tutarın İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı gereğince “İlişkili Taraflara Borçlar” olarak bilançoda gösterilmesi gerekmektedir. Diğer borçlar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur.

331 Ortaklara Borçlar (*)	/	100.000	
329 Diğer Ticari Borçlar			100.000
İlişkili Taraflara Borçlar (**)	/		

⁴⁰³ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., ss.386-387.

⁴⁰⁴ Karahan, a.g.m., s. 21.

⁴⁰⁵ Başpınar, a.g.m., s.42-57.

⁴⁰⁶ KOBİ TFRS, 11.14 (a), 2010.

⁴⁰⁷ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s. 44.

(*) 324 İlişkili Taraflara Esas Faaliyet (Ticari) Borçlar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

(**) 330 Ortaklara Borçlar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

3.3.4. Borç ve Gider Karşılıkları

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi için karşılık ayrılması, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. Muhasebe teorisinde karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel ilkelerinden olan “ihtiyatlılık” kavramından alır.⁴⁰⁸

Karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.⁴⁰⁹ Başka bir deyişle, zamanlaması veya tutarı belirli olmayan borçlar olarak da ifade edilmektedir. Bilanço tarihi itibarıyla doğmuş olmakla birlikte, alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmeyen, tutarının ne olacağı tam olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen borçlar veya giderler için ayrılan karşılıklar bu hesap grubunda takip edilir.⁴¹⁰ Karşılık muhtemel bir borçtur.⁴¹¹ Standartta bahsedildiği gibi karşılığa konu olan borcun; gelecekle ilgili olması ve tutarının ve zamanının belirsiz olması gerekmektedir.⁴¹²

Borç; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda içeren değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Karşılıklar; borçların içinde yer almakla birlikte ne zaman ortaya çıkacakları ya da ne tutarda olacaklarına ilişkin belirsizlik taşımaları nedeniyle ticari borçlar ve gider tahakkukları gibi borçlardan ayrılmaktadır. Karşılıklar ancak aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilir:⁴¹³

- Raporlama tarihi itibarıyla işletmenin geçmiş dönemde gerçekleşen bir olay sonucunda cari bir yükümlülüğünün olması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik faydaların işletmeden çıkışının olası olması,
- Yükümlülüğün tutarının güvenilir biçimde tahmin ediliyor olması.

⁴⁰⁸ Aydın Gerşil, Feriştah Sönmez, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı: 79 (Ocak-Şubat 2007), s. 122.

⁴⁰⁹ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2006, s. 327.

⁴¹⁰ Örtten ve Karapınar, a.g.e., s. 205.

⁴¹¹ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 560.

⁴¹² Semra Karacaer, "TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktişer Standardı Kapsamında Garanti Gider Karşılıklarının İncelenmesi", **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 4 (Aralık 2002), s. 32.

⁴¹³ KOBİ TFRS, 21.4., 2010.

Karşılık kelimesi bazen amortismanlar, varlıkların değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar için kullanılmasına rağmen bu kalemler borçların muhasebeleştirilmesinden ziyade varlıkların defter değerlerindeki düzeltmeler oldukları için bu bölüm kapsamında değildir.⁴¹⁴Karşılıklar, güvenilir bir şekilde ölçülmelidir. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelir. Bir karşılık için tahakkuk ettirilecek tutar, bilanço tarihinde, mevcut yükümlülüğü yerine getirmek için yapılacak harcamanın en iyi tahminini yansıtmalıdır.⁴¹⁵Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelmektedir. Hem uluslararası hem de Türk standardında karşılık olarak kullanılacak üç yöntemden söz edilmektedir. Bunlar;⁴¹⁶

- i) Beklenen Değer Yöntemi
- ii) Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek (Muhtemel) Sonuç Yöntemi
- iii)Bugünkü Değer Yöntemi

Standarda göre karşılık olarak ölçülen ve kayıtlanması gereken tutar, üç yöntemden biri kullanılarak en iyi şekilde tahmin edilir. 417

3.3.4.1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Türkiye’de, çalışanlara sağlanan faydaların en önemlisi kıdem tazminatıdır. Kıdem tazminatı, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak, tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir duruma gelen faydalardır.⁴¹⁸

Kıdem tazminatı KOBİ’ler için TFRS , “Bölüm-28, Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında düzenlenmiştir. Standarda göre çalışanlara sağlanan faydalar:⁴¹⁹

- a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- b) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde kullanılması beklenen kısa süreli ücretli izinler (örneğin; ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni),

⁴¹⁴ KOBİ TFRS, 21.1.,2010.

⁴¹⁵ Gökçen, Ataman Akgül, Çakıcı, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, 2006, s.328.

⁴¹⁶ Gerşil ve Sönmez, a.g.m., s. 130.

⁴¹⁷Hikmet Ulsan, “Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 69, 2004, s. 206.

⁴¹⁸ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, “Kıdem Tazminatı Hesaplamasında İş Kanunu İle Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”,**Muhasebe veDenetime Bakış**, Nisan 2011, s. 71.

⁴¹⁹KOBİ TFRS, 28.4, 2010.

- c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir duruma gelecek kâr paylaşımı ve ikramiyeler ile
- d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz ya da indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

Kıdem tazminatı yükümlülüğü tamamen işletmenin üzerindedir. İşletmeler; kanundan, çalışanları veya çalışanların temsilcileri ile yapmış olduğu sözleşmeden veya başka bir düzenlemeden ya da işletmenin kendi uygulamaları, gelenek veya adil davranma isteğinden kaynaklanan zımni kabulden doğan bir yükümlülük dolayısıyla, çalışanlarının işlerine son vermesi durumunda kendilerine belirli bir ödeme yapmayı (ya da diğer bazı faydalar sağlamayı) taahhüt etmiş olabilir. Bu tür ödemeler, işten çıkarma tazminatı⁴²⁰ yani kıdem tazminatı olarak nitelendirilir.

Standart kıdem tazminatını işçinin çalışması karşılığı olduğunu ifade ederek, çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içinde yorumlamaktadır. Bu nedenle işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük de doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanarak finansal tablolara alınması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, standart kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir.⁴²¹

İşten çıkarma tazminatları, raporlama dönemi sonundan itibaren on iki aydan fazla bir sürede ödenecek olmaları durumunda, iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden ölçülür.⁴²² Çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibariyle kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, bilanço tarihindeki yüksek kaliteli kurumsal senetlerin getirileri, bunun uygun olmadığı ülkelerde de devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınarak tespit edilmektedir.⁴²³

⁴²⁰KOBİ TFRS, 28.31, 2010

⁴²¹Volkan Demir, “12. Bölüm TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.213.

⁴²²KOBİ TFRS, 28.37, 2010.

⁴²³Deloitte, **International Financial Reporting Standards, Model Financial Statements, An IAS Plus Guide**. London: Deloitte Touche Thomatsu, 2006, s.4-6.

Kıdem (işten çıkarma) tazminatlarının, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken ödemeye ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülmesi esastır.⁴²⁴Tazminat yükümlülüğü her bir çalışan için aşağıdaki adımlar takip edilerek hesaplanır.⁴²⁵

- Çalışanın hizmet süresi bulunur.
- Muhtemel emeklilik tarihi tahmin edilir.
- Muhtemel emeklilik süresindeki maaş tahmin edilir.
- Tahmini maaşın bugünkü değeri hesaplanır.
- Emeklilik tazminatı almaya hak kazananların oranı tahmin edilir.
- Kıdem tazminatı yükü hesaplanır ve kayda alınır.

Kıdem tazminatı yükümlülüğü kayda alındıktan sonra her dönem sonunda, yükümlülük yeniden hesaplanır. Yükümlülük tutarındaki değişimin kayda alınmasında değişimin nedeni önem kazanmaktadır. Bu değişimin nedenleri şunlardır:⁴²⁶

- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Finansman maliyeti,
- Aktüeryal kazanç veya kayıplar,
- Raporlama döneminde yeni bir planın başlaması veya mevcut planın değiştirilmesi,
- Raporlama döneminde mevcut bir planın azaltılması veya ödenmesi.

Cari hizmet maliyeti, cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden bir dönem boyunca gelen artıştır.⁴²⁷ Aktüeryal kazanç veya kayıp, cari dönem ve geçmiş dönem yükümlülükleri arasında, varsayımlardaki değişimlerden kaynaklanan farkları ifade eder.⁴²⁸Tüm aktüeryal kazanç veya kayıp, kar veya zarar olarak ya da diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilir.⁴²⁹

⁴²⁴KOBİ TFRS, 28.36, 2010.

⁴²⁵Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.492.

⁴²⁶Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.495.

⁴²⁷Örten, Kaval ve Karapınar, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, s.311.

⁴²⁸Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.495.

⁴²⁹Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.495.

Çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmalarının teklif edilmesi durumunda, işten çıkarma tazminatları, teklifi kabul etmesi beklenen çalışan sayısına göre ölçülür.⁴³⁰ İşten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları nedeniyle gerçekleştikleri anda kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek⁴³¹: ABC işletmesi 31.12.2013 tarihinde 31.12.2014 tarihinde A şubesini kapatma kararı almıştır. Bu şubede çalışanlar için 400.000 TL işten çıkarma tazminatı hesaplanmıştır. Bu dönem için uygun indirim faktörü %15'dir.

İşten çıkarma tazminatları, raporlama dönemi sonundan itibaren on iki aydan fazla bir sürede ödenecek olmaları durumunda, iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden ölçülmesi gerektiği için 400.000 TL'nin net bugünkü değeri 302.457 TL olarak hesaplanarak muhasebeleştirilmelidir.

$$\text{Net bugünkü değer} = 400.000 / (1+0,15)^2 = 302.457 \text{ TL}$$

770 Genel Yönetim Giderleri	302.457
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	302.457

3.3.4.2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Tüm karşılıklar, doğası gereği, zaman ve tutar açısından kesin olmadıkları için “koşulludur”. Standart kapsamında bu kelime, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile söz konusu olacak olan ve bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır.⁴³²

KOBİ TFRS Bölüm 21 uyarınca işletmeler aşağıda belirtilen konularda karşılık ayırmalıdır.

Garantiler

Satılan malın kullanıcı hatası dışında, üretim hatasından veya gerekli kalitenin sağlanmamasından dolayı ortaya çıkabilecek zararların, satıcı işletme tarafından karşılanması için ayrılan karşılıklardır. Ancak karşılıklar bütün bir sınıf için tahmin edilmelidir sadece tek bir talep için değil. Bu durumda açık bir yasal yükümlülük vardır.

⁴³⁰KOBİ TFRS, 28.36, 2010.

⁴³¹ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.329-330.

⁴³² Yakup Selvi, “13. Bölüm TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/13.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s. 215.

Çevre Kirliliği

Eğer işletmenin, diğer ilgililer tarafından herhangi bir çevre kirliliğini temizlemesini beklediği bir çevre politikası varsa veya işletme geçerli bir çevre yasasını ihlal etmişse çevre zararı için bir karşılık söz konusudur.

Özellikle kimya sektöründe ve nükleer atıkların olduğu fabrikalarda bir kısım maddelerin bekletilip imha edilmesi gerekebilir. Bu maddelerin daha sonraki imha edilmelerinde katlanılan maliyet aslında önceki yıllara aittir. O bakımdan daha sonra ortaya çıkacak ama bu döneme ait giderler için karşılık ayrılır.

Davalar

İşletmenin herhangi bir sebeple dava aşamasına gelmiş yükümlülükleri olabilir. İşte dava aşamasındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi ihtimali varsa bu durumda dava ve icra karşılıkları adı altında bir karşılık ayrılabilir.

Örnek: ⁴³³ Bir işletme satmış olduğu ürünlerle ilgili müşterilerine alım tarihinden itibaren ilk 6 ay içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin olarak onarım maliyetlerini karşılama garantisi vermektedir. Satılmış olan tüm ürünlerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetlerinin 1 milyon TL'yi bulması beklenirken büyük hasarların ortaya çıkması durumunda onarım maliyetlerinin 4 milyon TL'yi bulması beklenmektedir.

İşletme geçmiş yıllardaki verilerden hareketle üretim hatasına ilişkin olarak onarım maliyetlerini aşağıdaki şekilde tahmin etmektedir:

- Ürünlerin %75'inde hiçbir sorun çıkmamaktadır.
- Ürünlerin %20'sinde küçük hatalar çıkmaktadır.
- Ürünlerin %5'inde büyük hatalar çıkmaktadır.

Bu verilere göre işletmenin dönem sonunda onarım maliyetinin beklenen değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$(% 75 \times 0) + (% 20 \times 1.000.000 \text{ TL}) + (% 5 \times 4.000.000 \text{ TL}) = 400.000 \text{ TL'dir.}$$

İşletmenin dönem sonunda yapması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	400.000
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları (*)	400.000

⁴³³ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, 2006, s.337.

(*)375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

3.4. Gelir-Gider Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Gelirler, özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışlar ya da borçlarda oluşan azalışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan artışlardır. Gelirin tanımı, hâsılat ve kazancı birlikte içermektedir.⁴³⁴

Giderler ise, özkaynak yatırımcılarına yapılan dağıtımlarla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeden çıkan varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen azalışlar ya da yükümlülüklerde oluşan artışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının azalmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan azalışları ifade eder.⁴³⁵

Gelir ve gider tanımına giren kalemlerden ancak ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi şartlarını karşılayanlar Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda gösterilir.

Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu örneğinde gelirler ve giderler, işletmelerin performansı ile gelecek tahminlerine ilişkin değerlendirmelerin daha sağlıklı yapılabilmesini teminen esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla sınıflandırılmıştır.⁴³⁶

Aşağıda gelir tablosu kalemlerinin KOBİ TFRS'ye göre muhasebeleştirme işlemleri anlatılmıştır.

⁴³⁴IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 23 – Hasılat, <http://www.ifrs.org/Documents/modul23.pdf>, (10.02.2013), s. 2.

⁴³⁵ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.49.

⁴³⁶ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.49.

3.4.1. Hâsılat - Satışlar ve Diğer Gelirler

Hâsılat kelimesinin Büyük Türkçe Sözlükte gelir, kazanç⁴³⁷ olarak tanımlanmaktadır.

Bir başka tanıma göre hâsılat; kurum ya da işletmenin bir zaman dilimi içinde elde ettiği satış bedelleri ile öteki gelirlerin toplamı veya mal satışı, hizmet satışı, işletmenin kaynaklarının çeşitli gelir yaratmak için kullanılması gibi işletmelerin normal faaliyetleri sonucu doğan nakit, alacak ve diğer unsurların brüt akışıdır. Hâsılat, işletmenin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan geliri ifade etmekte olup, satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kirayı içeren çeşitli adlarla anılır.⁴³⁸ Hâsılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.⁴³⁹

3.4.1.1. Hâsılatın Doğumu

Hâsılat doğmadan finansal tablolara alınamaz. Hâsılatın doğumu mal satışları ve hizmet sunumlarına göre farklılık göstermektedir.

Hâsılat ticari veya üretilen mamullerin satışından, hizmetlerin yerine getirilmesinden, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden doğar.

a) Mal Satışı

Mal kavramı, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri, satılmak üzere alınan ticari malları ve satılmak üzere elde bulundurulmuş arazi, arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar.⁴⁴⁰

⁴³⁷ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5156dcd11007e7.21892124 (20.02.2013).

⁴³⁸ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 23 – Hâsılat, <http://www.ifrs.org/Documents/modul23.pdf>, (10.02.2013), s. 5.

⁴³⁹ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 23 – Hâsılat, <http://www.ifrs.org/Documents/modul23.pdf>, (10.02.2013), s. 5.

⁴⁴⁰ Serdar Özkan, “UMS-18 Hâsılat Standardı ve A.B.D. düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hâsılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”, **Mali Çözüm**, sayı 72, s.67.

Mal satışına ilişkin hâsılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilir:⁴⁴¹

- Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
- Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğinin sürdürülmemesi.
- Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilme olasılığının olması.
- İşleme ilişkin gerçekleşen veya gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Yukarıda sayılan sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyet veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Diğer durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.⁴⁴²

Sahiplikle ilgili önemli risklerin elde tutulduğu durumlarda, hâsılat muhasebeleştirilmez. Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:⁴⁴³

(a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında kalan, yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması.

(b) Belirli bir satışa ilişkin hâsılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması.

(c) Satışın, ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz tamamlanmamış olması.

(d) Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

⁴⁴¹KOBİ TFRS, 23.10, 2010.

⁴⁴²KOBİ TFRS, 23.11, 2010.

⁴⁴³KOBİ TFRS, 23.12, 2010.

Sahiplikle ilgili önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hâsılat muhasebeleştirilir. Örneğin; yalnızca vadesi gelen alacak tutarının tahsilâtının güvence altına alınması amacıyla hukuki mülkiyet muhafaza edildiğinde, hâsılat muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edebiliyorsa, hâsılat muhasebeleştirilir.⁴⁴⁴

Örnek⁴⁴⁵: X işletmesi ayakkabı üretimi yapan bir şirkettir. Ayakkabılar takım olarak üretilmektedir. Bir takım ayakkabının içinde 8 çift ayakkabı bulunmaktadır. İşletme, müşterisi Y işletmesi ile belli satış koşullarında anlaşmıştır. İşletme her ay müşterisine STK-1 kodu ile başlayan tüm ürünleri, çifti 45 TL'den %8 KDV hariç satmaktadır. Müşteri işletme, 50 takım veya daha fazla alırsa %15 iskonto yapılacaktır. Dönem sonlarında yıllık mal alış toplamı 750 takım ve üzerine çıkarsa ekstradan %7 miktar iskontosu yapılacaktır.

X işletmesi, her ay müşterisine 70 takım mal satmaktadır. Ayrıca işletme, 31.12.2013 tarihinde Y işletmesinin cari hesaplarına baktığında, toplam mal alışının yıllık 800 takım olduğunu tespit etmiştir. Ödemeler KDV peşin alınmakta; geri kalan kısım cari hesaba kaydedilmektedir. Buna göre;

- a) İşletmenin her ay yapması gereken muhasebe kaydını,
- b) İşletmenin 31.12.2013 tarihinde yapacağı kaydı gösteriniz.

Her ay sonunda işletme, hâsılatını hesaplayarak kayıtlar altına almalıdır. İşletmenin hâsılatına ilişkin aylık hesaplamaları şöyle gerçekleşmiştir:

Hesap Kalemleri	Hesaplamalar	Tutar
Brüt Satış Hâsılatı	45 TL/çift x 8 çift x 70 takım	25.200
Satış İskontoları (-)	25.200*%15	(3.780)
Net Satış Hâsılatı	25.200-3780	21.420
KDV tutarı	21.420 x %8	1.714

⁴⁴⁴KOBİ TFRS, 23.13, 2010.

⁴⁴⁵Civan ve diğerleri, a.g.e., ss.278-280.

İşletme satış kaydını, net satış hâsılatı üzerinden gerçekleştirmelidir. KDV de net satış hâsılatı üzerinden hesaplanmalıdır. Bu paralelde yapılacak muhasebe kaydı şöyledir:

100 Kasa	1.714	
120 Alıcılar	21.420	
600 Yurtiçi Satışlar		21.420
391 Hesaplanan KDV (*)		1.714

31.12.2013 tarihinde miktar iskontosu hesaplanmalıdır. Müşteri işletmenin yıllık alım miktarı belirtilen sınırı aşmıştır. Müşterinin alacağı miktar iskontosu aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Hesap Kalemleri	Hesaplamalar	Tutar
Miktar İskontosu	800 çift x 12 ay x 45 TL x %7	30.240
KDV tutarı	30.240 x % 8	2.419

İşletmenin, dönem sonunda hesaplamış olduğu iskonto tutarını, KDV oranını da dikkate almak suretiyle müşterinin cari hesabından mahsup etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

611 Satış İskontoları	30.240	
191 İndirilecek KDV (**)	2.419	
120 Alıcılar		32.659

Bu işlemle birlikte işletmenin net satışları gelir tablosunda net değeri ile gösterilmiş bulunmaktadır. İşletmenin yıllık brüt hâsılatı (21.420x12) 257.040TL, iskonto toplamı 30.240 TL, net satışları 226.800 TL'dir. Dönem sonunda işletmenin ayrıntılı gelir tablosunda 226.800 TL net değer gözükecektir.

Satıcının, malın alıcıya taahhüt edilen özellikleri taşıdığına ilişkin inancı güçlü ise, iade hakkının normal garanti koşulları dahilinde verilen haklardan olduğu düşünülebilir. Buna göre bu tür satış işlemlerine satıcılar hâsılatı teslim anında kayıtlara alabilirler.⁴⁴⁶

(*) 368 Hesaplanan KDV, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**) 171 İndirilecek KDV, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁴⁴⁶Epstein ve Mirza, a.g.e., s. 238.

b) Hizmet Sunumu (Satışı)

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hâsılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi (tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak da bilinir) dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçlar güvenilir biçimde tahmin edilebilir:⁴⁴⁷

- a. Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- b. İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi olasılığının olması.
- c. Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- d. İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.⁴⁴⁸

Bir dönemin gelir ve karları, bunları elde etmek için katlanılan maliyetler ile karşılaştırılacağından, giderlerin saptanamadığı durumlarda gelir tahakkuk ettirilmemelidir.⁴⁴⁹ İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hâsılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi olarak tanımlanır.⁴⁵⁰ Tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:⁴⁵¹

- 1) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- 2) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- 3) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; diğer herhangi bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hâsılat, söz konusu belirli dönem boyunca

⁴⁴⁷ Dimitris Chorofas, **IFRS, Fair Value and Corporate Governance**, Elsevier, Cima publishing, First edition, 2006, s.91-93.

⁴⁴⁸ KOBİ TFRS, 23.14, 2010.

⁴⁴⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.164.

⁴⁵⁰ Gücenme, a.g.e., s.165.

⁴⁵¹ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, 2011, s.269.

eşit tutarlarda muhasebeleştirilir. Belirli bir eylemin, diğer bütün eylemlerden çok daha önemli olması durumunda, hâsılatın muhasebeleştirilmesi, diğer eylemlerden çok daha fazla önem arz eden eylemin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.⁴⁵²

Örnek:⁴⁵³ Bakım onarım işleri ile uğraşan ABC işletmesi, 2013 yılının başında bir bakım işi almış ve sözleşme imzalamıştır. Bakım işi 50.000 TL olup işletme 20.000 TL avans almıştır. 31.12.2013 tarihine gelindiğinde sözleşmeye konu bakım işin %45 oranında tamamlandığı ve 10.000 TL'lik maliyet katlandı olduğu tespit edilmiştir.

İşletme avans aldığı anda aşağıdaki kaydı yapacaktır:

102 Bankalar	/	20.000		
340 Alınan Sipariş Avansları (*)				20.000

Dönem içinde yapılan harcamaların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

740 Hizmet Üretim Maliyeti	/	10.000		
102 Bankalar				10.000

Dönem sonunda taahhüt edilen işin %55'i tamamlanmıştır.

İşin Toplam Bedeli	Tamamlanma Yüzdesi	Döneme İlişkin Gelir
50.000	%45	22.500

Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır .

622 Satılan Hizmet Maliyeti	/	10.000		
741 Hizmet Üretim Mal. Yansıtma				10.000
340 Alınan Sipariş Avansları		20.000		
120 Alıcılar		2.500		
600 Yurt İçi Satışlar				22.500

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hâsılat, yalnızca, muhasebeleştirilmiş giderlerin geri kazanılabilir tutarı ölçüsünde finansal tablolara yansıtılır.⁴⁵⁴

⁴⁵²KOBİ TFRS, 23.15, 2010.

⁴⁵³ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **IFRS /IAS İle Uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara:TÜRMOB Yayınları, 2. Baskı, 2012, s.113-114 deki örnekten uyarlanmıştır.

(*)350 Alınan Sipariş Avansları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

3.4.1.2. Hâsılâtın Ölçümü

Hâsılât, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hâsılât tutarı içerisinde, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda girişleri dâhil edilir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarların hiçbiri, hâsılât tutarına dâhil edilmez. Bir acente ilişkisinde de yalnızca komisyon tutarı hâsılâta dahil edilir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları hâsılât değildir.

İskonto ve İndirimlerin Olması Durumunda Hâsılâtın Ölçümü

Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır.⁴⁵⁵ Özellikle pazarlık iskontosu gibi alış anında yapılan indirimler hâsılât olarak kaydedilmez.⁴⁵⁶

Vadeli Satışlarda Hâsılâtın Ölçümü

Hâsılât tutarı alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşmanın esasında bir finansman işlemi niteliği taşıdığı durumlarda; özellikle, faizlerin yüksek olduğu dönemlerde, asıl kazancını vadeli satışların faizine dayandıran işletmeler açısından finansal tablolarda faiz gelirinin ayrıştırılarak ayrı ayrı raporlanması büyük önem taşımaktadır.⁴⁵⁷

Vadeli satışların faiz tutarı içerdiği varsayılmaktadır. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir.⁴⁵⁸ Standart hükümlerine göre faiz tutarı emsal faiz oranı kullanılarak toplam vadeli satış tutarından ayrıştırılarak, hâsılât geriye kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilmelidir.⁴⁵⁹ Emsal faiz oranı; benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz

⁴⁵⁴ KOBİ TFRS, 23.16, 2010.

⁴⁵⁵ KOBİ TFRS, 23.3, 2010.

⁴⁵⁶ Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.397.

⁴⁵⁷ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, sayı:80 (Mart-Nisan 2007), s.40.

⁴⁵⁸ Greuning, a.g.e. s.167.

⁴⁵⁹ Kerem Sarıoğlu, “7. Bölüm TMS 18 Hasılat”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/7.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.114.

oranı olmak üzere ikisinden biri olarak tespit edilebilir.⁴⁶⁰ Bu tür ayrıştırma işlemi bu tür işletmelerin finansal tablolarının doğru bir şekilde analiz edilmesini ve yorumlanmasını sağlayacaktır.⁴⁶¹

Gelecekte elde edilecek tüm tahsilatların bugünkü değeri ile bedelin nominal değeri arasındaki fark, Bölüm 23 Hasılat Standardı ve Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar Standardı hükümlerine göre, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.⁴⁶²

Örnek:⁴⁶³ A işletmesi 1 Aralık 2013 tarihinde peşin satış fiyatı 2.000 TL olan yedek parçayı B işletmesine, 01 Mart 2014 tarihinde ödenmek üzere 2.090 TL'ye kredili olarak satmıştır.

Satışla ilgili olan hâsılat tutarı 2.000 TL olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Yapılan işlem faiz içerdiğinden ve faiz satış anında henüz gerçekleşmemiş olduğundan kredili satış bedeli ile peşin satış bedeli arasındaki farkın tamamı gerçekleşmemiş faiz olarak muhasebeleştirilmelidir.

01.12.2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

120 Alıcılar	/	2.090	
600 Yurtiçi Satışlar			2.000
122 Alacak Senetleri Reeskontu ^(*)			90

Dönem sonunda bilançoda yer alacak gerçekleşmemiş faiz tutarını hesaplayabilmek için öncelikle söz konusu finansal olayda geçerli olan efektif faiz oranının hesaplanması gerekmektedir. Bugünkü değer formülünden $(BD=GD/(1+i)^n)$ efektif faiz oranı aylık %1,1 olarak hesaplanır. Buna göre 2013 dönemi sonuna kadar gerçekleşen faiz tutarı 22,13 TL olarak ve dönem sonunda gerçekleşmemiş faiz tutarı da 67,87 TL olarak hesaplanacaktır.

⁴⁶⁰KOBİ TFRS, 23.5, 2010.

⁴⁶¹Selvi ve diğerleri., a.g.m., s.40.

⁴⁶²Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.398.

⁴⁶³Selvi, Yılmaz ve Sarioğlu, a.g.m., ss.28-33.

^(*)128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

A işletmesinin 31.12.2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

122 Alacak Senetleri Reeskontu	22,13	
647 Reeskont Faiz Gelirleri (**)		22,13

A işletmesinin 2013 dönemine ait Gelir Tablosunda Satışlar tutarı 2.000 TL ve Faiz Geliri tutarı da 22,13 TL olarak raporlanacaktır.

3.4.1.3. Diğer Gelirler

Standartta gelir olarak tanımlanan diğer olağan gelir ve kar unsurları işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, temettü, isim hakları gibi gelirlerdir. Diğer olağan gelir ve karlar işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının olması ve hâsılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.⁴⁶⁴

Hâsılat, sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hâsılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi mümkün olmaktan çıkan tutar, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.⁴⁶⁵

Faiz Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Faiz gelirleri etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.⁴⁶⁶ Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısmı hâsılat olarak finansal tablolara yansıtılır.⁴⁶⁷

Örnek :⁴⁶⁸ İşletme faiz dönemi 1 Haziran-31 Aralık, nominal bedeli 15.000 TL olan özel kesim tahvilini işlemiş faizi ile birlikte 01 Temmuz da 15.500 TL'ye satın almıştır. Dönem isabet eden faiz tutarı 1.467 TL'dir.

(**) ⁶⁶³ Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁴⁶⁴ KOBİ TFRS, 23.28, 2010.

⁴⁶⁵ Güler, a.g.e, s.159.

⁴⁶⁶ KOBİ TFRS, 23.28 (a), 2010.

⁴⁶⁷ İbrahim Güler, a.g.e., s.159

⁴⁶⁸ Cemal Elitaş ve Bilge Leyli ELitaş, TMS /TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s.122-123.

Tahvillerin alışıta işlenmiş faizleri ayrılarak aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları (*)	15.000	
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar (**)	500	
102 Bankalar		15.500

Tahvilin faiz itfasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

102 Bankalar	1.967	
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar		500
642 Faiz Gelirleri (***)		1.467

İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi

Patent, yazılım, telif hakları, filmler gibi işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan ücret ve isim hakları, sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir.⁴⁶⁹ İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.⁴⁷⁰

Örnek :⁴⁷¹ Bir boya firması patenti kendine ait olan bir boyanın haklarını yurtdışında faaliyet gösteren bir firmaya 3 yıllığına 3.500.000 TL'ye peşin satmıştır.

102 Bankalar	3.500.000	
601 Yurt Dışı Satışlar		3.500.000

(*)112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)178 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(***)661 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁴⁶⁹Halis Kalmış ve Feyza Dereköy, "TMS-18'e Göre Hâsılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2010, Cilt: XII, S. 1, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf. (20.02.2013), s.132.

⁴⁷⁰KOBİ TFRS, 23.28 (b), 2010.

⁴⁷¹Özerhan ve Yanık, a.g.e., s.118-119.

Temettülerin Muhasebeleştirilmesi

Standart faiz getirili menkul kıymet ile kar payı getirili menkul kıymeti ayırmıştır. Bunun nedeni de hisse senetlerinde kar paylarını ifade eden kuponların menkul kıymetten ayrılabilir olmasıdır. Standart hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise hisse senetlerinin satın alındığı tarihte edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettülerinin bu menkul kıymetlerin net değerinden indirileceği hükmü getirilmiştir.⁴⁷² Temettüler, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda muhasebeleştirilir.⁴⁷³ Bu da karın ortaklara dağıtımının genel kurul tarafından onaylanması durumunda söz konusudur.⁴⁷⁴

Örnek :⁴⁷⁵ İşletme 01.01.2013 tarihinde bir anonim şirketin hisse senetlerini satın almıştır. Anonim şirket genel kurulda kar dağıtım kararı almıştır. İşletmeye düşen kar payı 17.000 TL'dir.

Dönem sonunda temettü gelir kaydı aşağıda belirtilen şekilde yapılacaktır:

_____ / _____		
132 İştiraklerden Alacaklar	17.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri (*)		17.000
_____ / _____		

Tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hâsılat olarak muhasebeleştirildiğinden hâsılat düzeltmesi yapılmaz bu tutar gider olarak kaydedilir.⁴⁷⁶

3.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin (Finansman Giderleri) Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler ihtiyaç duydukları finansal kaynağı özkaynaklar dışındaki herhangi bir kaynaktan sağlamaları durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yük genellikle “borçlanma maliyetleri” adı altında ele alınmaktadır.⁴⁷⁷

⁴⁷²Kalmış ve Dereköy, a.g.m., s.132.

⁴⁷³KOBİ TFRS, 23.28 (c), 2010.

⁴⁷⁴Hamide Özyürek, “TMS 18’e Göre Hâsılatın Muhasebeleştirilmesi”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1 2013, s.136.

⁴⁷⁵Cemal Elitaş ve Bilge Leyli Elitaş, a.g.e., s.124.

(*)640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁴⁷⁶İbrahim Güler, a.g.e., s.161.

İşletmeler faaliyet konularına göre içinde buldukları sektörün gereklerine uygun olarak mal ve hizmet satın almak ya da bu malı veya hizmeti üretmek için gerekli yatırımları yapmak zorundadır. Bu yatırımların gerçekleştirilebilmesi ancak yeterli finansal kaynağın sağlanması ile mümkün olmaktadır. Bazı işletmeler kaynak ihtiyaçları için özkaynaklarını kullanırken, bazı işletmeler de özkaynaklarının yetersiz kalması durumunda borçlanmayı tercih etmektedir. Bu bağlamda; borçlanma maliyetleri işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için, özkaynaklarındaki yetersizlikten dolayı kullandığı yabancı kaynaklara bağlı olarak yüklendiği giderlerdir.⁴⁷⁸ Finansman faaliyetleri, özkaynaklar ile yabancı kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir.⁴⁷⁹

Borçlanma maliyetleri, işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan faiz, kredi komisyonları, kur farkları ve benzeri giderlerden oluşur.⁴⁸⁰

Örnek:⁴⁸¹ A işletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde Almanya’da faaliyet gösteren bir bankadan 300.000 Euro tutarında kredi almıştır. Bu tarihte 1 Euro=2 TL’dir. Kredi yıllık sabit %2 faiz oranlı olup, faiz ödemeleri her yılın 31 Aralık tarihinde, anapara ödemesi ise 31 Aralık 2020 tarihinde yapılacaktır. Diğer taraftan A işletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde yurtiçinde faaliyet gösteren bir bankadan 200.000 TL tutarında kredi almış ve 10.000 TL işlem masrafı ödemiştir. Kredinin faizi yıllık %8(bileşik faiz) olup kredinin hem faizi hem de anaparası 31 Aralık 2016 tarihinde ödenecektir. A işletmesinin fonksiyonel para birimi TL’dir. 31 Aralık 2013 tarihinde 1 Euro=2,04 TL’dir.

01 Ocak 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

Euro Kredi için yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

$$300.000 \text{ Euro} \times 2,00 = 600.000 \text{ TL}$$

102 Bankalar	/	600.000	
400 Banka Kredileri			600.000

⁴⁷⁷ Karataş, a.g.m., s.120.

⁴⁷⁸ Muharrem Karataş, “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:98 (2010), s.120.

⁴⁷⁹ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.51.

⁴⁸⁰ Karataş, a.g.m., s.139.

⁴⁸¹ Demir ve Bahadır, a.g.e., ss.528-529.

TL Kredi için yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

102 Bankalar	/	210.000	
400 Banka Kredileri	/		210.000

10.000 TL tutarındaki işlem masrafının kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

400 Banka Kredileri	/	10.000	
102 Bankalar	/		10.000

31 Aralık 2013 tarihinde (yabancı para cinsinden kredi için) yapılacak kur farkı hesaplaması ve kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\text{Faiz giderleri ve faize ilişkin kur farkı} = 300.000 \times \%2 \times 2,04 = 12.240$$

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (*)	/	12.240	
400 Banka Kredileri	/		12.240

Kredinin Defter Değeri (31.12.2013 tarihli)	=	300.000 x 2,04	=	612.00
Kredinin Defter Değeri (01 Ocak 2013 tarihli)	=	300.000 x 2,00	=	600.00
Kredinin anaparasına ilişkin kur farkı gideri	=	612.000-600.000	=	12.000

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	/	12.000	
400 Banka Kredileri	/		12.000

31 Aralık 2013 tarihinde (TL cinsinden kredi için);

Kredinin Defter Değeri (02 Ocak 2013 tarihli)	=	200.000-10.000	=	190.000
5 yılsonunda kredinin anaparası+bileşik faizi	=	200.000 x (1,08) ⁵	=	293.865,62
Etkin Faiz Oranı	=	(293.865,92/190.000) ^{1/5} -1	=	%9,11
Faiz Gideri (Borçlanma Maliyeti)	=	190.000x%9,114	=	17.316

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	/	17.316	
400 Banka Kredileri	/		17.316

(*)671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Borçlanma maliyetlerinin hiçbir şekilde aktifleştirilmesi mümkün değildir. Niteliği ne olursa olsun stoklara, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara borçlanma maliyetlerinden pay verilmez.⁴⁸² Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.⁴⁸³

3.5. Maliyet Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmaktadır. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

İşletmelerin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarını diğer işletmelerle ve işletmenin geçmiş dönemleriyle karşılaştırılabilir olmasını sağlayan muhasebe standartları olmasına karşın, maliyet muhasebesine ilişkin standartlar bulunmamaktadır.

Finansal tabloların stoklar, satılan mamuller maliyeti ve kar gibi finansal tablo kalemlerini etkilemesi üretim maliyetinin doğru hesaplanmasını gerektirmektedir. Üretim maliyeti direkt ilk madde ve malzeme, direk işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Söz konusu hesaplar üretilen mamuller ve satılan mamulün maliyetine ve dolayısıyla kara etki etmektedir.⁴⁸⁴ Üretim maliyetlerinin imalat işletmelerinin karlılığı üzerindeki etkisinden dolayı üretim maliyetlerinin hesaplanması, mali durumun, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının doğru olarak izlenebilmesinde önemlidir. KOBİ TFRS’de yer alan düzenlemelerin, üretim maliyeti bağlamında direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direk işçilik maliyeti, genel üretim maliyeti üzerinden üretilen mamuller ve satılan mamulün maliyetine doğrudan ve dolaylı olarak etkileri bulunmaktadır. Söz konusu hesaplar üzerinde en fazla etkisi bulunan bölümler; 13

(*) 671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁴⁸² Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.439.

⁴⁸³ KOBİ TFRS, 25.2, 2010.

⁴⁸⁴ Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik , “Esnek Üretim Sistemleri Uygulayan İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Değerlendirilmesi”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt:4 Sayı:1-2 (Ocak-Temmuz 2004), http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyaları/51/PDF2004_1_13.pdf (15 Mart 2013), s. 140.

stoklar, 17 maddi duran varlıklar, 20 kiralama, 27 varlıklarda değer düşüklüğü ve 28 çalışanlara sağlanan faydalar bölümleridir.

Örnek: ⁴⁸⁵X hizmet işletmesinin döneme ait bilgileri aşağıdaki gibidir.

Dönem Giderleri		Dönem Gelirleri	
Malzeme	3.000	Satış Gelirleri	20.000
İşçilik (Hizmet Üretimi)	4.000		
Memur Ücretleri	1.000		
Genel Yönetim Giderleri (Hizmet)	2.000		
Genel Yönetim Giderleri (Yönetim)	1.000		
Satış Giderleri	2.500		
Toplam	13.500	Toplam	20.000

Dönemde katlanılan hizmet üretim maliyetinin 4.000 TL'lik kısmının hâsılatı gelir tablosuna yansımamıştır.

740 Hizmet Üretim Maliyeti	9.000	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	2.500	
770 Genel Yönetim Giderleri	2.000	
150 İlk Madde ve Malzeme		3.000
335 Personele Borçlar		5.000
102 Bankalar		5.500
157 Diğer Stoklar ^(*)	9.000	
741 Hizmet Üretim Mal. Yans.		9.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	5.000	
157 Diğer Stoklar		5.000

3.6. Özellik Arz Eden İşlemlerin İncelenmesi

Bu bölümde özellik arz eden konular genel başlıklar altında ele alınacaktır.

3.6.1. Dönem Ayırıcı Hesaplar

Dönem ayırıcı hesapların kullanılması, dönemsellik kavramına göre, gelirlerin ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Varlıklar hesaplarında kullanılan dönem ayırıcı hesaplar, varlıkların sınıflandırma esaslarına uygun olarak dönen ve duran varlıklarda yer almaktadır. Kaynaklarda kullanılan dönem

⁴⁸⁵ Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, "TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", **Vergi Dünyası**, Sayı 319 (Mart 2008), s. 4-5.

^(*)154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

ayırıcı hesaplarda, yabancı kaynakların sınıflandırma kriterine paralel olarak kısa vadeli yabancı kaynaklarda ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer almaktadır.⁴⁸⁶

Dönem ayırıcı hesaplar, Gelecek Dönemlere Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları, Gelecek Dönemlere Ait Gelirler ve Giderler hesap gruplarından oluşmakta olup hesaplar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Gelecek Dönemlere Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Gelecek dönemlere ait giderler cari hesap dönemi içinde peşin ödenmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren giderlerdir. Genellikle tedarikçilere yapılan ve daha sonraki bir dönemde (veya dönemlerde) gider ve maliyet hesaplarına aktarılacak tutarlar bu kalemden gösterilir. Kalemin önemsiz olması durumunda ilgili tutarlar diğer dönen/duran varlıklar içinde sunulur.⁴⁸⁷

Gelecek dönemlere ait giderler, miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olan giderlerdir. Bu giderlerden, cari hesap dönemini ilgilendirmeyen kısmının, kıst dönem hesaplaması yapılmak suretiyle ayıklanarak, dönem giderleri içinden çıkartılması gerekmektedir.

Gelir tahakkukları hesabı gelecek hesap döneminde tahsil edilecek hâsılatın dönem sonunda içinde bulunan hesap dönemini ilgilendiren kısmının kıst gelir hesaplaması yapılmak suretiyle ayıklanarak cari dönemi ilgilendirmeyen kısmının dönem gelirleri içinden çıkartılarak takip edildiği hesaptır.

Gelecek Dönemlere Ait Gelirler ve Giderler

Gelecek dönemlere ait gelirler, peşin tahsil olunmuş gelirlerin ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınmak üzere kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir.

Gider tahakkukları hesabı, gelecek dönemlerde ödenecek olmalarına rağmen ait oldukları cari hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınması gereken, cari hesap dönemine ait ve kesinlikle belgeye dayalı giderlerdir.

⁴⁸⁶ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.137.

⁴⁸⁷ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. 2013. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20.12.2013), s.39.

3.6.2. Maden Çıkarma Faaliyetleri

Madenler tabii kaynaklar olup, maden kaynaklarının iki önemli özelliği; varlığın tüketilerek yok olması ve varlığın yerine konulmasının tabiata ait bir süreç olmasıdır.⁴⁸⁸ Maden çıkarma faaliyeti maden kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi veya çıkarılmasını içerir.⁴⁸⁹

Maliyet bedeline, araştırma haklarının elde edilmesi, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler dahil edilirler.

Maden kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi veya çıkarılması faaliyetlerinde (maden çıkarma faaliyetleri) kullanılmak üzere maddi ve maddi olmayan varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde sırasıyla Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar ve Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar uygulanır. Söz konusu varlıkların sökülmesine, taşınmasına veya yerleştirildiği alanı yenilemeye ilişkin yükümlülüklerin bulunduğu durumlarda, bu tür yükümlülükler ve maliyetler Bölüm 17 ve Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.⁴⁹⁰ Maddi duran varlıklar zaman içerisinde amorti edilirken, maden kaynakları çıkarılan rezerv miktarına bağlı olarak azaltılırlar.⁴⁹¹

Araştırma faaliyetleri kapsamında iki tür varlık ortaya çıkmaktadır. Birincisi maddi duran varlıklardır. Araştırma ve değerlendirme faaliyetlerinde kullanılan ve bir dönemden uzun yararlı ömre sahip varlıklar maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bu durumda; delme, sondaj hakları gibi bazı araştırma ve değerlendirme varlıkları

⁴⁸⁸ K.R. Subramanyam ve John J. Wild, **Financial Statement Analysis**, Tenth Edition, Singapore: Mc Graw-Hill, 2008, s. 240.

⁴⁸⁹ Mackenzie ve diğerleri, s.450.

⁴⁹⁰ KOBİ TFRS, 34.11.

⁴⁹¹ Can Sınga Muğan ve Nazlı Hosal Akman. **Principles of Financial Accounting**, Ankara: Akademi Yayın Hizmetleri, 2001, s. 395-403.

maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilirken bu faaliyetleri yapan ekipman ve cihazlar maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir.⁴⁹²

Örnek:⁴⁹³ ABC işletmesi petrol arama ve rol ve mineral hakkını satın almak için nakit 3.000.000 TL, arama sondajı için ise 2.000.000 TL ödemiştir. Araştırma ve değerlendirme varlığının defter değeri 5.000.000 TL olup geri kazanılabilir değeri işletme için 2.000.000 TL'dir.

Petrol ve mineral hakkının satın alınması sırasında aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

271 Arama Giderleri	5.000.000
- Petrol ve Mineral Hakkı	3.000.000
- Arama Sondajı	2.000.000
102 Bankalar	5.000.000

Defter değeri 5.000.000 TL olan varlığın değeri 2.000.000 TL'ye düşmüştür. İşletme açısından 3.000.000 TL değer düşüklüğü oluşmuştur. Dönem sonunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

659 Diğer Gider ve Zararlar ^(*)	3.000.000
271 Arama Giderleri	3.000.000

3.6.3. İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmeleri, proje yöneticileri ve mimarlarının hizmetlerine ilişkin sözleşmeler gibi varlıkların inşası ile doğrudan ilgili olan hizmetlerin kiralanmasına özgü sözleşmeler ve varlıkların yıkım veya restorasyonu sonrasındaki çevresel düzenlemelere yönelik sözleşmelerdir.⁴⁹⁴ KOBİ Standartlarında inşaat sözleşmeleri ayrı bir standart olarak ele alınmamış, Hâsılat standardı ana başlığı altında incelenmiştir.

⁴⁹² Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.613.

⁴⁹³ Ayşe Nur Buyruk, "Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi", *International Journal of Social Science*, Volume 6 Issue 3 (Mart 2013), s. 85.

^(*)659 Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014)

⁴⁹⁴ Ali İhsan Akgün, "İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2013, s.78.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için aranan şartlar aşağıdaki gibidir:⁴⁹⁵

- İşin konusu inşaat veya dekupaj işi olmalıdır.
- İşin, başkaları hesabına ve taahhüdüne bağlı olarak yapılması gerekmektedir.
- İşin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

İnşaat işletmelerinde esas faaliyet konularını oluşturan bir inşaatın tamamlanması bir takvim yılından daha uzun sürebilmektedir.⁴⁹⁶ Bu durum, işletme faaliyetinin, bir takvim yılı olan muhasebe dönemi içinde finansal tablolara alınmasında bazı sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların başında inşaat yapım sözleşmesine ilişkin hâsılatın gelir tablosuna alınmasının ne zaman ve nasıl olacağı, dolayısıyla kâr / zarar hesaplaması gelmektedir.⁴⁹⁷ İnşaat taahhüt işletmelerinin maliyet unsurlarını dört ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar: ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, taşeron giderleri ve diğer giderler şeklindedir.⁴⁹⁸

İnşaat sözleşmesinin sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmesi olmak üzere iki türü vardır.⁴⁹⁹ Sabit fiyatlı sözleşme; bu sözleşme türünde iş toplam bir bedel üzerinden anlaşılır. Bu durumda dönem sonunda maliyetin ne olacağı ve özellikle de hâsılatın nasıl hesaplanacağı önemlidir.⁵⁰⁰ Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kâr / zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hâsılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır.⁵⁰¹ KOBİ TFRS Hâsılat standardı uyarınca, inşaat sözleşmelerinde hâsılatın ölçümü, tamamlanma yüzdesi yöntemi adı verilen ve işlemin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması biçiminde ifade edilen yöntem kullanılarak yapılır.⁵⁰²

⁴⁹⁵ Civan, *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, s. 61-62.

⁴⁹⁶ Modul 23, s. 28.

⁴⁹⁷ Fatih Yılmaz, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi", *Yönetim Dergisi*, Sayı: 64 (Ekim 2009), s.10.

⁴⁹⁸ Hayrettin Usul, *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013,s.27.

⁴⁹⁹ TMS 11,2010.

⁵⁰⁰ Akpınar ve diğerleri, a.g.e., s.416.

⁵⁰¹ Gürbüz, Akgül Ataman ve Çakıcı, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, 2006, s.121., 2006

⁵⁰² KOBİ TFRS, 23.21., 2010.

Tamamlanma yüzdesi özellikle uzun sürelerde yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak her döneme gelir ve giderleri kaydedebilmek için geliştirilmiş bir yöntemdir. Tahakkuk esasına göre her dönemin gideri ve geliri ilgili döneme kaydedilmelidir. İnşaat işlerinde bu tamamlanma yüzdesi yöntemi ile sağlanmaktadır.⁵⁰³

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde, sözleşmeye ilişkin hâsılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyine göre sırasıyla hâsılat ve gider olarak muhasebeleştirilir. Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.⁵⁰⁴

Standart hükümleri genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.⁵⁰⁵

Yüklenici işletmenin bir sözleşmenin tamamlanma aşamasıyla ilgili “Tamamlanma Yüzdesi”ni çeşitli yollarla tespit etmesi söz konusu olup, yapılan yapım işine ait tamamlanma yüzdesini “güvenilir biçimde” ölçen yöntem kullanması konusundaki seçim yükleniciye bırakılmıştır. Çünkü bu konu yapım işinin niteliği, hacmi, kapsamı, sektörüne göre değişiklik arz etmektedir.⁵⁰⁶

Bir işlem veya sözleşmenin tamamlanma aşaması, yapılan işi en güvenilir biçimde ölçen yöntem kullanılarak belirlenmelidir.⁵⁰⁷ Hâsılat ve maliyet tutarlarına ilişkin tahminler, hizmet işlemi veya inşaat sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde revize edilir.⁵⁰⁸

⁵⁰³ Akpınar ve diğerleri,a.g.e., s.417.

⁵⁰⁴ KOBİ TFRS, 23.17., 2010.

⁵⁰⁵ KOBİ TFRS, 23.18., 2010.

⁵⁰⁶ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demirlioğlu, “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:13 sayı 3 (2011), s.121.

⁵⁰⁷ KOBİ TFRS, 23.22., 2010.

⁵⁰⁸ KOBİ TFRS, 23.21., 2010.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, her bilanço döneminde gerçekleşen proje gelirleri ile toplam maliyetlerinin finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir.⁵⁰⁹ Bir işin sözleşme geliri, işin yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilirken, sözleşme maliyetleri ise ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilmelidir. Bir yüklenicinin sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanması ve bu maliyetlerin geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve yapılmakta olan işler olarak sınıflandırılır.⁵¹⁰

Maliyetlerin geri kazanılması olasılığının olması durumunda, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler gibi, işlem veya sözleşme kapsamındaki gelecekteki faaliyetlere ilişkin maliyetler, bir varlık olarak muhasebeleştirilir.⁵¹¹ Geri kazanılma olasılığı olmayan maliyetler anında gider olarak muhasebeleştirilir.⁵¹²

Örnek:⁵¹³ A işletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde, bir müşteriyle 7.000.000 TL bedelli sabit fiyatlı bir inşaat sözleşmesi imzalayarak bir okul inşaatı işine başlamıştır. İnşaatın iki yıl içinde tamamlanması öngörülmektedir. Hakediş bedelleri 01 Haziran 2013 tarihinde ve 01 Haziran 2014 tarihinde sırasıyla 6.000.000 TL ve 1.000.000 TL olarak alınacaktır. 2013 yılsonunda toplam 3.750.000 TL maliyet ortaya çıkmış olup işletme yönetimi 2014 yılında da toplam 1.250.000 TL maliyete katlanacağını tahmin etmektedir.

2013 yılında katlanılan 3.750.000 TL tutarındaki maliyetin ana kalemler bazında dağılımı aşağıdaki gibidir:

	2013
İnşaatta kullanılan madde ve malzeme	2.000.000
İşçilere ödenen ücret	500.000
Diğer Giderler	1.250.000
Toplam Maliyet	3.750.000

⁵⁰⁹ Greuning, a.g.e., s.214

⁵¹⁰ Akgün, *İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış.*, ss. 84-85.

⁵¹¹ KOBİ TFRS, 23.23., 2010.

⁵¹² KOBİ TFRS, 23.24., 2010.

⁵¹³ Demir ve Bahadır, a.g.e., ss. 507-509.

2013 yılı içinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

740 Hizmet Üretim Maliyeti	3.750.000	
İlgili Hesaplar		3.750.000

01 Haziran 2013 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

102 Bankalar	6.000.000	
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri (*)		6.000.000

31 Aralık 2013 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

Tamamlanma Yüzdesi	=	Fiili Toplam Maliyet / Tahmini Toplam Maliyet
Tamamlanma Yüzdesi	=	3.750.000/5.000.000
	=	%75

Sözleşmenin %75'lik bölümü tamamlandığına göre, toplam beklenen gelirin %75'i hâsılat olarak kaydedilmelidir. 2013 yılsonu itibariyle yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri (*)	5.250.000	
600 Yurtiçi Satışlar		5.250.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	3.750.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yans.		3.750.000
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	3.750.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti		3.750.000

2014 yılı içinde inşaat işleri tamamlandığında toplam beklenen gelirin %25'i hâsılat olarak kaydedilir.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilme olasılığı olan kısmı kadar hâsılat muhasebeleştirilir ve sözleşme maliyetleri, oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir⁵¹⁴.

Bir inşaat sözleşmesinde, işverenin bütün yükümlülüklerini aksatmadan yerine

(*)381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(*)381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵¹⁴ KOBİ TFRS, 23.25., 2010.

getiriyor olmasına rağmen yüklenici işletmenin hatalı hesaplama yapmış olması, ihaleyi alabilmek için aşırı fiyat kırmış olması v.b. ⁵¹⁵ nedenlerle toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hâsılatını aşma olasılığı mevcutsa, beklenen zarar tutarı, söz konusu tutara karşılık gelen ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme için ayrılan karşılık tutarı ile birlikte, Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.⁵¹⁶

Örnek: ⁵¹⁷ A işletmesi 2 yılda tamamlamayı planladığı bir inşaat taahhüt sözleşmesi imzalamıştır. İş 01.01.2013'de başlamıştır. Sözleşme bedeli 30.000 TL olup, başlangıçta 25.000 TL tahmini toplam maliyetle işin bitirileceği planlanmıştır. 2013 yılı sonuna gelindiğinde gerçekleşen verileri ve maliyet tahmini şöyledir. Hakediş bedelleri 19.000 TL, yapılan fiili üretim maliyeti 18.150 TL olarak gerçekleşmiştir. Tahmini toplam tamamlama maliyeti 33.000 TL olarak hesaplanmıştır. İşletme tarafından 25.000 TL'ye tamamlanması planlanan işin maliyetinin 33.000 TL'ye çıkmıştır. Bu tür sözleşmelere ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme denmektedir.

Bu duruma göre 2013 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

2013 yılı hesaplamaları:

Tamamlanma Yüzdesi	=	Fiili Toplam Maliyet /Tahmini Toplam Maliyet
Tamamlanma Yüzdesi	=	18.150/33.000
	=	%55
2013 yılı satış hâsılatı	=	Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi
	=	30.000 x %55
	=	16.500
2013 yılı kar/zarar	=	Hâsılat-Maliyet
	=	16.500-18.150
	=	(1.650)

⁵¹⁵ Akpınar ve diğerleri, a.g.e., s.422.

⁵¹⁶ KOBİ TFRS, 23.26., 2010.

⁵¹⁷ Akpınar ve diğerleri, a.g.e., ss.422-424.

2013 yılı için hesaplanan zarar 1.650 TL'dir. Tahmini toplam zarar ise toplam 3.000 TL'dir. 2013 yılı içinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

102 Bankalar	19.000	
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri (*)		19.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti İlgili Hesaplar	18.150	18.150

31.12.2013 tarihinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bed. (*)	16.500	
600 Yurtiçi Satışlar		16.500
622 Satılan Hizmet Maliyeti	18.150	
741 Hizmet Üretim Maliyeti		18.150

Toplam 3.000 TL'lik zararın 1.650 TL'si bu yıla kaydedilir. 1.350 TL tutarında kalan zarar gerçekleşme ihtimali olan geleceğe yönelik zarar olduğu için Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı uyarınca karşılık ayrılarak bu dönemde zarar yazılmalıdır.

740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.350	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		1.350
623 Diğer Satışların Maliyeti	1.350	
741 Hizmet Üretim Maliyeti		1.350

Standardın 27. Maddesinde ⁵¹⁸ sözleşme hâsılatı olarak hâlihazırda muhasebeleştirilmiş tutarın artık tahsil edilme olasılığının kalmadığı durumlarda, söz konusu tutarın, sözleşme hâsılatı tutarındaki bir düzeltme yerine, bir gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir. Bu konu genel muhasebe uygulamalarında çok sık karşılaştığımız şüpheli alacaklar ve karşılığı konusudur. ⁵¹⁹

(*)381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵¹⁸ KOBİ TFRS, 23.27., 2010.

⁵¹⁹ Akpınar ve diğerleri, a.g.e., s.424.

3.6.4. Finansal Kiralama İşlemleri

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralama, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralama ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.⁵²⁰

a) Finansal Kiralama

Finansal kiralama; herhangi bir varlığın mülkiyetini almadan, sadece kullanım hakkının belirli bir süre devralınmasına imkân veren bir finansman tekniğidir.⁵²¹ Kiralama işlemi, kiraya verenin, bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca karşılaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.⁵²²

Aşağıdaki koşulların herhangi birinin varlığı durumunda da kiralama işlemi finansal kiralama sayılır.⁵²³

- a) Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.
- b) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması (örneğin; kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin çoğuna eşit bir kira indirimi şeklinde).
- c) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile ikinci bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

Finansal kiralama, sabit varlıkların borçlanmak suretiyle edinilmesi imkânını sağlayan orta ve uzun vadeli bir finansman türüdür. Finansal kiralama sözleşmesine taşınır veya taşınmaz varlıklar konu olabilir; ancak patent gibi fikri ve sınaî haklar bu sözleşmeye konu olamazlar.⁵²⁴

⁵²⁰ KOBİ TFRS, 20.4., 2010.

⁵²¹ Ali Tuğlu ve Özkan Atilla, **Finansal Kiralama İşlemleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 20.

⁵²² Civan vd, a.g.e., s.233.

⁵²³ KOBİ TFRS, 20.6., 2010.

⁵²⁴ Taylan Altıntaş, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kiraya Veren ve Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı: 66 (Ocak-Subat-Mart 2004), ss. 170-171.

Finansal kiralama sözleşmelerinde üç taraf bulunmaktadır. Bunlar, satıcı işletme, kiracı işletme ve finansal kiralama şirketidir.⁵²⁵ Finansal kiralama, finansal kiralama işlemine ait kira ödemelerinin gider olarak vergi matrahında indirim kalemi olarak kabul edilmesi sebebiyle vergi yükünü hafifletmesi; teknolojik gelişmelere uyum sağlaması; kiralanan varlığı, kira dönemi sonunda sembolik bir bedelle sahip alma opsiyonu kazandırması ve nakit şeklindeki banka kredilerine göre daha kolay ve ucuz maliyetle elde edilmesi gibi avantajları nedeniyle, işletmeler tarafından yaygın bir finansman aracı olarak kabul edilmektedir.⁵²⁶

Finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi kiracı açısından ve kiraya veren açısından farklılık arz etmektedir.

Finansal Kiralamada Kiracının Yapacağı Muhasebe İşlemleri

Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin kullanım haklarını ve yükümlülüklerini, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Kiracının başlangıçtaki her çeşit doğrudan maliyetleri (finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler), varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.⁵²⁷

Kiralamalar üretim faaliyetlerinde kullanılmaları durumunda, sabit maliyet olup genel üretim maliyetleri olarak mamul maliyetine yüklenir. Kiralama maliyetleri bir mamule özgü olmadığından mamule yüklenmeleri faaliyet ölçütleri ile mümkün olur. Ayrıca, kiralama maliyetlerinin mamule yükleneceği zaman sorun oluşturmaktadır. Çünkü üretim dönemi ile maliyet dönemi farklı olabilmektedir. Maliyetlerin yüklenme zamanı ile mamullerin üretim dönemleri arasındaki farklılıklar kiralaların belli dönemler boyunca aktifleştirilmelerini gerektirmektedir. Kiralanan bir maddi duran varlık için

⁵²⁵ Suat Yıldırım, Abdulkadir Albez ve Orhan Küçük, “KOBİ’lerde Finansal Kiralamadan (Leasing) Yararlanma Düzeyi: Bir Uygulama”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8 , Sayı 2 (Haziran-Aralık 2006, s.363.

⁵²⁶ Ali Alagöz ve Tefik Eren, “Satış ve Geri Kiralama İşleminin TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Yürürlükteki Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi uygulamaları Dergisi**, sayı 2 (2010), s.29.

⁵²⁷ KOBİ TFRS, 20.9., 2010.

gelecek dönemlerin ödemesi peşin yapıldığında gelecek aylara ait giderler, ya da gelecek yıllara ait giderler hesaplarında aktifleştirilirler. Dönemi ilgilendiren kira ödemeleri üretim yapıldıkça kira tutarları üretim maliyetlerine genel üretim maliyeti olarak yüklenecektir. Böylece üretilen mamulle ilgili maliyetler, satıldığında satılan malın maliyeti vasıtasıyla dönem gideri olarak raporlanacaktır.⁵²⁸

Kiralanan varlıklara ilişkin borçların, kiralanan varlığın bedelinden bir indirim şeklinde gösterilmeleri doğru değildir. Borçların bilançolarda gösterilmesi açısından kısa ve uzun vadeli olanlar arasında bir ayırım yapılmış olması durumunda, aynı ayırımın kiralama işlemine ilişkin borçlar için de yapılması gerekir.⁵²⁹

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralama zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının ek borçlanma faiz oranı kullanılır.⁵³⁰

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak etkin faiz yöntemi kullanılarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit dönemsel bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Kiracı, koşullu kiraları, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alır.⁵³¹ Finansal kiralama işlemi her bir hesap dönemi itibarıyla ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır.

Kiracı, bir finansal kiralama kapsamında kiralanan bir varlığı, bu Standardın söz konusu türdeki varlığa ilişkin bölümü uyarınca, örneğin Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar, Bölüm 18 veya Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye, amortisman tabi tutar.⁵³² Kiralanan varlığın amortisman tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılmalıdır.

⁵²⁸ Çelik, a.g.m., s. 100.

⁵²⁹ International Accounting Standards Committee Foundation, **IFRS**, Annual Report, International Accounting Standards Board, 2006, s.2.

⁵³⁰ KOBİ TFRS, 20.10., 2010.

⁵³¹ KOBİ TFRS, 20.11., 2010.

⁵³² KOBİ TFRS, 20.12., 2010.

Kiracının, kiralama süresi sonunda mülkiyeti elde edeceğine dair makul bir kesinlik yoksa söz konusu varlık, kiralama süresi ve yararlı ömürden daha kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilir.⁵³³

Kiralama konusu varlığın amortisman gideri ve herhangi bir dönem finansman giderlerinin toplamı ile yine aynı dönem ilgili varlığa ilişkin olarak yapılması gereken kira ödemeleri genelde birbirlerinden farklı olduğundan, ödenmesi gereken kira bedellerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi uygun olmaz.⁵³⁴ Kiracı, ayrıca her bir raporlama tarihinde bir finansal kiralama kapsamında kiralanmış olan bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre değerlendirir.⁵³⁵

Finansal Kiralamada Kiraya Veren Yapacağı Muhasebe İşlemleri

Kiraya veren, bir finansal kiralama kapsamında bulunan varlıkları finansal durum tablolarında muhasebeleştirir ve bunları kiralamadaki net yatırıma eşit bir tutar ile alacak olarak gösterir. Kiralamadaki net yatırım, kiraya verenin, zımni faiz oranı ile iskonto edilmiş, kiralamadaki brüt yatırımdır. Kiralamadaki brüt yatırım tutarı, bir finansal kiralama kapsamında kiraya veren tarafından alınacak asgari kira ödemeleri ve kiraya verene tahakkuk eden garanti edilmemiş kalıntı değer toplamıdır.⁵³⁶

Kiraya verenlerin üretici veya satıcı konumunda olduğu finansal kiralamalar dışındaki diğer finansal kiralamalarda ilk direkt maliyetler (finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler) finansal kiralama alacağının ilk ölçümüne dâhil edilir ve kiralama dönemi boyunca muhasebeleştirilen gelir tutarını azaltır.⁵³⁷

Kira ödemeleri banka kredisinin geri ödemesi gibi, anapara ve faiz ödemesi şeklinde muhasebeleştirilir.⁵³⁸

⁵³³ KOBİ TFRS, 20.12., 2010.

⁵³⁴ Deloitte, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı**. Beşinci Basım, 2006, s.3-4.

⁵³⁵ KOBİ TFRS, 20.12., 2010.

⁵³⁶ KOBİ TFRS, 20.17., 2010.

⁵³⁷ KOBİ TFRS, 20.18., 2010.

⁵³⁸ Fatih Yılmaz, “11. Bölüm TMS 17 Kiralama İşlemleri”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/11.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s.191.

Örnek: ⁵³⁹1 Ocak 2013 tarihinde bir işletme kiracı olarak ekonomik ömrü on yıl ve kalıntı değeri sıfır olan bir makinenin kiralanmasına ilişkin olarak, beş yıllığına feshedilemez nitelikte kiralama sözleşmesi yapmıştır. değeri sıfır olması beklenen bir makinenin kiralanmasına ilişkin olarak, beş yıllığına feshedilemez nitelikte bir kiralama sözleşmesi yapmıştır. Kiralama işleminin başlangıcında, makinenin gerçeğe uygun değeri (nakit-peşin maliyeti) 25.000 TL'dir. Kira süresi beş yıldır. Kiralama süresi boyunca her 31 Aralık'ta kiracının, kiraya verene 5.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kira süresinin sonunda son kira ödemesi olan 5.000 TL'nin ödenmesi ile makinenin mülkiyeti kiracıya geçecektir. Kiralama işleminde zımni faiz oranı, kiracının ek borçlanma oranına yakın bir şekilde, yıllık %10'dur.

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenmemesi durumunda, kiracının ek borçlanma faiz oranı kullanılır.

Yıllar	Bugünkü Değer	
2013	5.000	4.545
2013	5.000	4.132
2014	5.000	3.757
2015	5.000	3.415
2016	5.000	3.105
Toplam	25.000	18.954

Kiralayan Açısından muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

Kiracılar, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

⁵³⁹ IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 20 – Kiralamalar, <http://www.ifrs.org/Documents/modul20.pdf>, (10.02.2013), s.14 ve Tuğlu ve Atila, a.g.e., ss.169-173'ten uyarlanmıştır.

01 Ocak 2013 tarihinde kiralanan varlığı 18.954 TL olarak muhasebeleştirilecektir. İşletmenin 01 Ocak 2013 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	18.954	
- Finansal Kiralamadan Edinilen Varlık		
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	1.895	
402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	4.151	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (KV)		5.000
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (UV)		20.000

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak etkin faiz yöntemi kullanılarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit dönemsel bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Kiracı, koşullu kiraları, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alır.

Yıllar	Kalan Tutar	Finansman Gideri ⁵⁴⁰	Ödemeler	Anapara Tutarı	Kiranın BD
2013	18.954	1.895	-5.000	-3.105	15.849
2013	15.849	1.585	-5.000	-3.415	12.434
2014	12.434	1.243	-5.000	-3.757	8.678
2015	8.678	868	-5.000	-4.132	4.545
2016	4.545	455	-5.000	-4.545	0
Toplam		6.046	-25.000	-18.954	

2013 yılı sonunda finansal kiralama işleminin ödenmesinin kaydı aşağıda gösterilmiştir.

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	5.000	
780 Finansman Gideri	1.895	
102 Bankalar		5.000
302 Ertelenmiş Finansal Kir. Borç. Mal.		1.895

⁵⁴⁰ Excel'de IPMT formülüyle hesaplanabilir.

31.12.2013 tarihinde uzun vadeli olan finansal kiralama işlemlerinden borçlar hesabının kısa vadeli gruba aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (UV)	5.000	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (KV)		5.000

Finansal Kiralama Şirketinin Kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

01 Ocak 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

120 Alıcılar	5.000	
220 Alıcılar	20.000	
124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri		1.895
224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri		4.151
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		18.954

Finansman gelirinin muhasebeleştirilmesi, kiraya verenin finansal kiralamadaki net yatırımının sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtabilecek şekilde gerçekleştirilir. Hizmetlere ilişkin maliyetler dışındaki döneme ait kiralama ödemeleri, kiralamadaki brüt yatırıma karşı hem anaparayı hem de kazanılmamış finansman gelirini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. Kiraya verenin brüt yatırımını hesaplamada kullanılan garanti edilmemiş tahmini kalıntı değerinin önemli ölçüde değiştiğine dair bir gösterge varsa, gelirin dağıtımı, kiralama dönemi boyunca gözden geçirilir ve tahakkuk eden tutarlara ilişkin olarak gerçekleşen tüm azalmalar, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.⁵⁴¹

⁵⁴¹ KOBİ TFRS, 20.19., 2010.

Finansal kiralama ödemelerinin; dönemsel sabit faiz oranı ile faiz gelirinin hesaplanması aşağıda verilmiştir.

Yıllar	Kalan Tutar	Faiz Geliri ⁵⁴²	Tahsilâtlar	Anapara Tutarı	Kiranın BD
2013	18.954	1.895	-5.000	-3.105	15.849
2013	15.849	1.585	-5.000	-3.415	12.434
2014	12.434	1.243	-5.000	-3.757	8.678
2015	8.678	868	-5.000	-4.132	4.545
2016	4.545	455	-5.000	-4.545	0
Toplam		6.046	-25.000	-18.954	

2013 yılı sonunda finansal kiralama ödemelerinin finansman geliri ile kalan alacaktan mahsubu arasında paylaştırılmasının kaydı aşağıda gösterilmiştir.

102 Bankalar	5.000	
124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri	1.895	
120 Alıcılar		5.000
600 Yurtiçi Satışlar		1.895

b) Faaliyet Kiralaması

Bir kiralama işleminde varlığın mülkiyetine bağlı bütün risk ve yararlar önemli ölçüde devrediliyorsa bu bir finansal kiralama değildir. Bunun dışındaki kiralama işlemleri faaliyet kiralaması olarak kabul edilir.

Kiracı, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini (sigorta ve bakım gibi hizmet maliyetleri hariç olmak üzere), doğrusal yönteme göre gider olarak muhasebeleştirir.

Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar. Kiraya veren, faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira gelirini (sigorta ve bakım hizmetleri gibi hizmetlerden kaynaklananlar hariç olmak üzere), doğrusal yönteme göre gelir olarak muhasebeleştirir.⁵⁴³

⁵⁴² Excel'de IPMT formülüyle hesaplanabilir.

⁵⁴³ KOBİ TFRS, 20.25., 2010.

Kiraya veren, kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetleri, amortisman da dâhil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirir. Amortisman tabi kiralanan varlıklar için amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklar için uygulamakta olduğu normal amortisman politikası ile uyumlu olarak uygulanır.⁵⁴⁴ Ayrıca, kiraya veren, faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan tüm başlangıç doğrudan maliyetlerini, kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kira geliri ile aynı esasa dayanarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.⁵⁴⁵

Örnek:⁵⁴⁶ X İşletmesi bir faaliyet kiralaması kapsamında ABC işletmesinden 1 yıllık bir kiralama sözleşmesi ile bir büro kiralamıştır. Kira sözleşmesi 01.09.2013 tarihinde yapılmıştır. Sözleşme kapsamında kira ödemeleri üç aylık olarak ABC işletmesinin banka hesabına ödenecektir. Kira ödemeleri ay sonlarına denk gelen günlerde yapılacaktır.

01.09.2013-31.12.2013 tarihleri arasında kira bedeli = 120.000 TL

Örnekte geçen kiralama işlemi faaliyet kiralamasıdır. Faaliyet kiralamasında kiraya verenin sadece kira geliri elde etmesi, kiracının sadece kira gideri yapması söz konusu olur. Bu durumda, 31.12.2013 tarihinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır:

Kiralayan Açısından muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

Bu kiralama sözleşmesi kapsamında X işletmesinin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

_____ / _____		
770 Genel Yönetim Giderleri	120.000	
102 Bankalar		120.000
_____ / _____		

⁵⁴⁴ KOBİ TFRS, 20.26., 2010.

⁵⁴⁵ KOBİ TFRS, 20.27., 2010.

⁵⁴⁶ Karapınar ve diğerleri, a.g.e, s.364.

Kiraya Veren açısından muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Bankalar	/	120.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar (*)			120.000

Kiralanan varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Kiraya verenin, kiralama konusu bir varlığın üreticisi veya satıcısı konumunda bulunduğu bir kiralamada, kiraya veren, söz konusu işlem satış işlemi gibi düşünülemeyeceğinden, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak herhangi bir satış kârı muhasebeleştirmez.⁵⁴⁷

3.6.5. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır.⁵⁴⁸

Ekonomi sistemlerinde önemli bir olgu olarak teşvikler ile toplam yatırım hacminin artırılması, yatırımların verimli alanlara yapılmasının sağlanması, toplam yatırımlar içinde öz kaynakların çoğaltılması, geri kalmış bölgelere yatırımların özendirilerek gelişmişlik farkının minimuma indirilmesi, teknolojik gelişmelere adaptasyon ve dış rekabete dayanıklılığın artırılması gibi yararlar amaçlanmıştır.⁵⁴⁹

Ülkeler çok farklı gerekçelerle teşvik politikaları geliştirip uygulamaktadırlar. Teşvikler “amaçlarına”, “kapsamına”, “kullanılan araçlarına”, “kaynaklarına” ve “veriliş aşamalarına” göre beş ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından teşviklerin kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun olmaktadır. Kullanılan araçlara göre teşvikler kendi içinde Parasal teşvikler, Ayni teşvikler, Vergi teşvikleri, Garanti ve kefalet teşvikleri ve Diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir.⁵⁵⁰

(*)649 Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵⁴⁷ KOBİ TFRS, 20.29., 2010.

⁵⁴⁸ KOBİ TFRS, 24.1., 2010.

⁵⁴⁹ Feriştah Sönmez, “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı 28 (2005), s. 126.

⁵⁵⁰ Haşmet Yıldırım, “Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar-Mali Kar Karşılaştırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 33, (2013), s. 139.

KOBİ'ler İçin TFRS de devlet teşvikleri için farklı model geliştirilmiştir. Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:⁵⁵¹

- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
- Hâsılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler, borç olarak muhasebeleştirilir.

Teşvik, alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. ⁵⁵² KOBİ'ler isterlerse TMS 20-Devlet Teşvikleri hükümlerini uygulayabilirler.⁵⁵³

Örnek: ⁵⁵⁴ Yürürlüğe giren teşvik modeline göre işletmelerin finansman olanaklarının zor olduğu Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerindeki faaliyetlerini artırmaları için devlet bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere 10 yıl vadeli faizsiz kredi kullanma olanağı tanımaktadır. Devletin teşvik modeli kapsamında A İşletmesi Doğu Anadolu Bölgesi'nde kurulu kauçuk fabrikasını büyütmek için devletten 800.000 TL tutarında 5 yıl vadeli faizsiz kredi kullanmıştır. Benzer kredinin piyasa faiz oranı yıllık %6'dır.

A işletmesi piyasa faiz oranı üzerinden faiz ödemediği ve devlet piyasa faiz oranı üzerinden faiz geliri elde etmekten feragat ettiği için faizsiz kredi kullanımı, devletin A işletmesine kaynak transfer ettiğini göstermektedir. Ayrıca, A İşletmesinin yerine getirmesi gereken koşul da alınan kredinin Doğu Anadolu bölgesindeki fabrikasını büyütmek amacıyla kullanılmasıdır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir nokta, kredinin anaparasının devlet teşviki kapsamında olmadığı, teşvikin sadece faiz unsuru ile sınırlı olduğudur. Dolayısıyla, A işletmesi kredinin faiz unsurunu devlet teşviki olarak muhasebeleştirmelidir.

⁵⁵¹ KOBİ TFRS, 24.4., 2010.

⁵⁵² KOBİ TFRS, 24.5., 2010.

⁵⁵³ Ahmet Kızıl ve diğerleri, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul: Der Yayınları, 2013, s.210.

⁵⁵⁴ Demir ve Bahadır, a.g.e, s.516.

Devlet teşvikinin tutarı, kredinin nominal değeri ile kredinin piyasa faiz oranı ile iskonto edilmesiyle ulaşılan bugünkü değeri arasındaki fark olarak hesaplanır.

$$\begin{aligned} \text{Kredinin (finansal borcun) bugünkü değeri} &= 800.000 / 1,06^5 = 597.806,54 \\ \text{Devlet Teşviki} &= \text{Kredinin nominal değeri} - \text{Kredinin bugünkü değeri} \\ \text{Devlet Teşviki} &= 800.000 - 597.806,54 = 202.193,46 \end{aligned}$$

202.193, 46 TL tutarındaki devlet teşviki, gelecekteki performans koşulları söz konusu olmadığı için, teşvikin alındığı anda gelir olarak kaydedilir. Diğer taraftan, standardın “Temel Finansal Araçlar” bölümü, kredinin başlangıçta 597.806, 54 TL olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir.

102 Bankalar	800.000
400 Banka Kredileri	597.806,54
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar ^(*)	202.193,46

3.6.6. Gelir Vergileri

Vergi otoritesi; vergi mükelleflerinin muhtemel vergi istismarlarını önlemek, vergi alacağını teminat altına almak, bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldırmak, istihdamı artırmak veya bazı sektörleri desteklemek gibi çeşitli sebeplerle işletmelere vergi istisna ve indirimleri uygulayabilir. Bazı gelirlerin tanınma zamanını farklı bir döneme alabilir. Bazı giderleri hiç kabul etmeyebilir veya kabul etme zamanını farklı bir döneme bırakabilir. İşletmelerin sahip oldukları varlık ve borçlara muhasebe ilkelerinin kabul etmiş olduğu değerlendirme ölçülerinin dışında değerlendirme ölçüleri koyabilir. Tüm bu faktörler muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak hesaplanan kar (muhasebe karı) ile vergi mevzuatı göz önüne alınarak hesaplanan kar (mali kar) tutarını farklılaştırır.⁵⁵⁵

(*)643 Devlet Teşvik Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵⁵⁵ Azzem Özkan, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:32 (Ocak-Haziran 2009), s.97.

Bir döneme ilişkin vergiye tabi kar, muhasebe karından genellikle farklıdır. Gelir vergisi, vergi otoriteleri tarafından işletmeler ve bireyler tarafından kazanılan gelirleri üzerinden alınır. Gelir, vergiye tabi hâsılat tutarından vergiden indirilebilir giderlere ilişkin tutarlar düşüldükten sonraki net tutardır.⁵⁵⁶

Vergiye Tabi Kar = Vergiye Tabi Gelir-Vergiye Tabi Gelire İlişkin İndirilebilir Tutar

Finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve diğer olayların mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları dönem vergisi ve ertelenmiş vergiden oluşur. Ertelenmiş vergiler; varlıkların defter değerinin geri kazanılması, borçların defter değeri üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanan vergi etkisi sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri alınacak vergilerdir.⁵⁵⁷

Sürekli ve Geçici Farklar

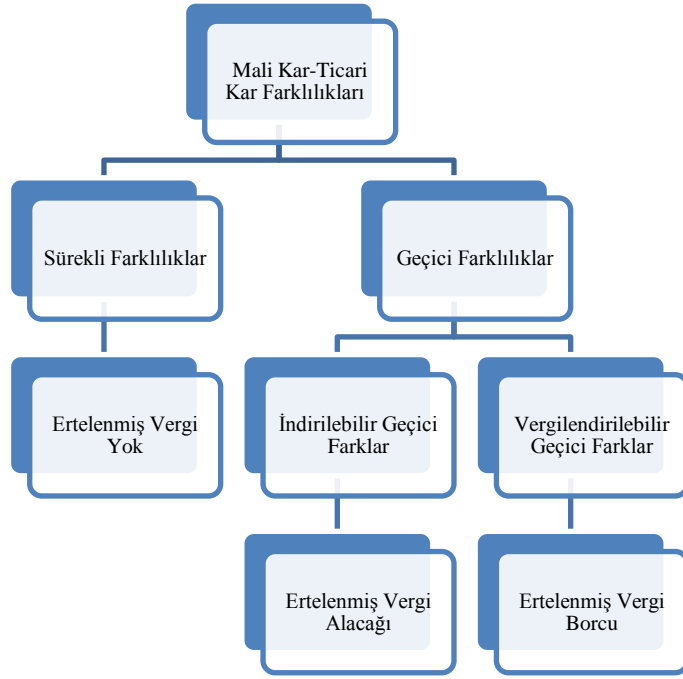
Türkiye'deki vergi kurallarının gelir ve giderlerinin, varlıkların ve borçların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin KOBİ TFRS tarafından ortaya konan hükümlerden farklı olması vergi hesaplamasında farklılıklara neden olmaktadır.⁵⁵⁸ Söz konusu farklılıklar ikiye ayrılmaktadır. Bunlar,

- Sürekli farklılıklar ve
- Geçici farklılıklardır.

⁵⁵⁶ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.335.

⁵⁵⁷ KOBİ TFRS, 29.2., 2010.

⁵⁵⁸ Civan ve diğerleri, a.g.e., s.335.



Şekil 4:Ertelenmiş Verginin Tespiti
Kaynak: Karapınar ve diğerleri, s.511.

Vergi kanunlarına göre mali karın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilemeyecek gelirler muhasebe karı ile mali karın sürekli olarak farklılaşmasına neden olur ve bu fark sonraki dönemlerde ortadan kalkmaz.⁵⁵⁹Sürekli farklar ticari ve mali karın sadece birinin hesaplanmasında dikkate alınan, diğerlerinde hesaplamaya dahil edilmeyen ve izleyen dönemlerde de dikkate alınmayarak kar hesabında ticari ve mali yönden sürekli farklılık yaratan istisna kazançlar ve kanunen kabul edilmeyen giderler gibi gelir ve gider kalemlerinden oluşan ve dönemsel değil kesin farklardır.⁵⁶⁰ Bu farkların sonraki dönemlerde ortadan kalkmadıkları için vergilendirilebilir karın belirlenmesinde dikkate alınmazlar ve ertelenmiş vergi varlığı ve borcu oluşmaz.⁵⁶¹ Farka neden olan başka bir unsurun olmaması durumunda vergi sonrası ticari kar ile muhasebe karı eşitlenmiş olurlar.

⁵⁵⁹ Gençoğlu, a.g.e., s.91

⁵⁶⁰ Volkan Aksoyoğlu, “Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Vergiden İstisna Edilen Kazançlar”, **e-Yaklaşım Dergisi**, 2010, www.yaklasim.com, (30.07.2013).

⁵⁶¹ Barry J. Epstein ve Abbas Ali Mirza, **Interpretation and Application of International Accounting Standards**, Wiley and Sons, New Jersey, 2010, s. 238.

Geçici farklar varlıkların yada borçların vergiye tabi işlemlere konu olan değerleri ile defter kayıtlarında yer alan değerleri arasında oluşan ve izleyen yıllarda dönem safi kurum kazancını (Matrah) arttırıcı ya da azaltıcı işlev gören farklardır. Sürekli farklılıkların aksine geçici farklılıklar gelecek yıllarda vergiye tabi veya indirilebilir geçici farklara neden olacak sonuçlar doğuracaktır.⁵⁶² Geçici farklar aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar:⁵⁶³

- a. Varlıkların veya borçların ilk muhasebeleştirilmelerinde vergiye esas değerlerinin başlangıç defter değerlerinden farklı olduğu veya vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmemiş kalemler için vergiye esas değer belirlendiği durumlarda.
- b. Gelir veya giderlerin bir raporlama döneminde kapsamlı gelire veya özkaynağa yansıtılması söz konusu iken başka bir dönemde vergiye tabi kâra yansıtılması nedeniyle, bu kalemlerin ilk muhasebeleştirilmelerinin ardından defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında farkların ortaya çıktığı durumlarda.
- c. Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin değiştiği ve söz konusu değişikliğin herhangi bir dönemde varlığın veya borcun defter değerine yansıtılmadığı durumlarda.

Geçici farklara neden olan gelirler; meydana geldikleri dönemde ticari açıdan gelir kaydedilirler. Ancak aynı dönemde vergiye tabi tutulmazlar. Bunların örnekleri şunlardır;

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar (devlet tahvili, hazine bonoları hariç)

⁵⁶² Şeref Demir, "IAS 12-Uluslar arası Muhasebe Standardı 12", Yaklaşım Dergisi, www.yaklasim.com.tr (30.07.2013),

⁵⁶³ KOBİ TFRS, 29.14., 2010.

Bu gelirler hesaba girdiklerinde aktiflerde vergi yasalarına göre artış yaratırlar. Pasiflerde ise vergi yasalarına göre azalış yaratırlar. Vergi Matrahından indirildiklerinde Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğururlar. İzleyen dönemlerde vergi matrahına eklendiklerinde bu yükümlülük ortadan kalkar.⁵⁶⁴

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğü

Ertelenme, gelir veya giderin tahsil edilmiş veya ödenmiş olmasına rağmen henüz tahakkuk etmediğinden ötürü gerçekleşmemesi sebebiyle gelir tablosuna alınmamasını ve bilançoda raporlanmasını ifade eder.⁵⁶⁵ Ertelenmiş vergi varlıkları kısaca, vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali karından yüksek olması nedeniyle ilgili dönem matrahından indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerin vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarıdır. Bir başka ifadeyle indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve mevcut vergi indirim ve istisnalarının ileriye taşınmasıyla elde edilen gelecek dönemlerde kazanılabilir vergi tutarıdır. Söz konusu tutarlar, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını da ifade etmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenen giderlerden oluşmaktadır. Ertelenmiş vergi yükümlülükleri, vergiye tabi geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergilerdir. Bu yükümlülükler peşin tahsil edilmiş gelirlerden oluşmaktadır.⁵⁶⁶

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 11: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Doğuş Nedenlerinin Gösterimi

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Handan Sümer Göğüş, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2010, s. 21.

⁵⁶⁴ Örtün, Kaval ve Karapınar , a.g.e., ss.149-150,

⁵⁶⁵ Özkan, a.g.m., s.99.

⁵⁶⁶ Ömer Tekşen, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2 (2010), ss.303-307.

Ancak ertelenmiş vergi varlığı yaratan durumlar sadece bilançoda değerlendirilme açısından geçici farklar değildir. Eğer ilerideki bir tarihte vergi tasarrufu sağlayacak bir olay meydana gelmiş ise, bu olayın meydana geldiği dönemde ileride sağlanacak vergi tasarrufu bir ertelenmiş vergi alacağı olarak kayda alınır. Örneğin herhangi bir hesap döneminde mali zarar varsa ve bu zarar ileriye taşınarak kazanılacak karlardan düşme olasılığı yüksekse bu durumda yine Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak kayda alınır.⁵⁶⁷

Ertelenmiş verginin hesaplanması için öncelikle aktif ve pasifte yer alan her bir bilanço kalemi geçici farklar açısından incelenmelidir.⁵⁶⁸ Ertelenmiş vergi varlığının hesaba alınabilmesi için, ileride bu alacağı mahsup edebilecek karların doğumu zorunludur. Bir başka ifade ile ileriki tarihlerde aktifleştirilecek vergi kadar, mali kar üzerinden vergi doğmayacak ise bu alacak tahsil edilemeyecek demektir ve aktifleştirilemez.⁵⁶⁹

Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.⁵⁷⁰ Standartta ifade edilen işletme birleşmelerinde oluşan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilemeyeceği değil, işletme birleşmelerinde oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilemeyeceğidir.⁵⁷¹

Sonuç olarak, sürekli farkların vergi etkisi sadece ait olduğu dönem için geçerlidir. Diğer dönemlere yansımalarının söz konusu olmaması nedeniyle vergi ertelemesine sebep teşkil etmezler. Geçici farklar ise ticaret ve vergi yasaları arasında bazı gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesindeki dönem farklılıklarından ve/veya söz konusu yasalar tarafından bazı bilanço kalemlerinin farklı değerlendirilmesinden, kullanılmamış vergi zararı ve yatırım indirimi gibi bilançoda yer almayan unsurlardan kaynaklanmaktadır. Bu farkları sürekli farklardan ayıran temel özellik gelecek dönemlerde vergi etkisi oluşturmalarıdır.⁵⁷²

⁵⁶⁷ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.148,

⁵⁶⁸ Göğüş, a.g.m., s. 22.

⁵⁶⁹ Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.517.

⁵⁷⁰ KOBİ TFRS, 29.16. (b), 2010.

⁵⁷¹ Hilmi Kırhoğlu ve Ahmet Gündoğan Şişman, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98 (2010), s.78.

⁵⁷² Göğüş, a.g.m., s. 21.

Ertelenmiş vergi borcu (varlığı) raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve vergi kanunları uygulanarak ölçülür.⁵⁷³

Örnek:⁵⁷⁴ XYZ Şirketi'nin 31.12.2012 ve 31.12.2013 yıllarına ait mali bilgileri şöyledir:

Açıklama	31.12.2012
Vergi Öncesi Geliri :	250.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar :	28.000 TL
İndirilebilir Geçici Farklar :	8.000 TL
Vergi oranı :	%40

Önceki dönemden ertelenmiş vergi alacağı veya borcu bulunmamaktadır.

Açıklama	31.12.2013
Vergi Öncesi Geliri :	450.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar :	75.000 TL
İndirilebilir Geçici Farklar :	36.000 TL
Vergi oranı :	%40

31.12.2012 tarihinde vergilendirilecek gelir aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Açıklama	31.12.2012
Vergi Öncesi Gelir :	250.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar :	(28.000 TL)
İndirilebilir Geçici Farklar :	8.000 TL
Vergilendirilecek Gelir	230.000 TL

⁵⁷³ KOBİ TFRS, 29.18., 2010.

⁵⁷⁴ Gökçen, Ataman Akgül, Çakıcı, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, 2006, s. 139.

Muhasebe kaydı için gerekli vergi hesaplamalarının yapılması:

Cari Vergi Gideri (230.000 YTLx40/100)	92.000 TL
Ertelenmiş Vergi Alacağı (8.000x%40)	3.200 TL
Ertelenmiş Vergi Borcu (28.000x%40)	11.200 TL
Ertelenmiş Vergi yükümlülüğü Net (11.200 TL -3.200 TL)	8.000 TL

İşletmenin 31.12.2011 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

----- / -----	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	
Cari Yıl Yasal Vergi Karşılıkları	92.000
Ert. Vergi Yük. Gider Etkisi (*)	8.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler (**)	
Ertelenmiş Vergi Alacağı	3.200
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler (***)	
Ertelenmiş Vergi Borcu	11.200
371 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	92.000
----- / -----	

Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise kalan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir. Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağını olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir.⁵⁷⁵

(*)289 Ertelenmiş Vergi Varlığı, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(***)489 Ertelenmiş Vergi Borcu, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵⁷⁵ Cemal İbiş, "14. Bölüm TMS 12 Gelir Vergileri", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013), s. 241.

4. KOBİ TFRS'YE GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN YAPILMASI: VAKA ÇALIŞMASI

Vaka çalışmasının amacı, Türkiye’de KOBİ TFRS setinin uygulanması ile birlikte dönem sonu işlemlerinin uygulamadaki etkilerinin ortaya konmasıdır.

Uygulama sürecinde karşılaşılabilecek zorlukların tespit edilebilmesi için gerçek bir işletme üzerinde yapılan çalışmanın daha doğru ve gerçekçi olacağı düşünülmüştür. Bu doğrultuda, yapılacak çalışma için yan sanayi borsasından orta büyüklükteki bir KOBİ seçilmiştir.

4.1. Uygulamannın Yapılacağı KOBİ’ye İlişkin Genel Bilgiler

XYZ Sanayi ve Ticaret A.Ş.⁵⁷⁶, Türkiye’de yerleşik, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolara yayımlayan bir işletmedir.

XYZ Sanayi ve Ticaret A.Ş. (bundan sonra işletme olarak anılacaktır), 1980 yılında kurulmuş, imalat sektöründe faaliyet gösteren 33 yıllık bir işletmedir. Faaliyet konusu, sac işleme, yedek parça imalatı olup kurulduğu günden bu yana ana firmalar için üretim yapmaktadır. İlk yıllarda Taral’la başlayan müşteri portföyüne Mercedes,MAN gibi firmalar eklenmişse de 1995 yılından bu yana Taral ve Otokar firmanın çalıştığı iki ana işletme olmuştur.

İşletme, 2002-2003 yılları arasında bir AR-GE yatırımı gerçekleştirmiştir. Yapılan projede TTGV ve TÜBİTAK ile çalışılmış AR-GE kredisi alınmış ve bunun sonucunda malzemeleri korozyondan korumaya yönelik “termal sprey” denilen püskürtme ile çinko kaplama yönteminin hammaddesi olan çinko tel üretimi gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de üreticisi bulunmayan ve yurt dışından ithal edilen bu malzeme böylelikle Türkiye’de üretilmeye ilerleyen zamanlarda da yurt dışına ihraç edilmeye başlanmıştır. Bu malzemenin Türkiye’deki ana kullanıcısı başta Aygaz olmak üzere tüp imal eden işletmelerdir. Proje tamamlandıktan sonra ürün talebi ve müşteri potansiyeli artmıştır.

⁵⁷⁶ İşletme isminin açıklanmasını istememiştir.

İşletme, bütün dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler nedeniyle, 2011 yılını durağan geçirmiş, bu dönemde eleman veya üretimin azaltılması gibi önlemleri uygulayarak, kriz sürecini başarıyla yönetmiştir.

1998 yılında İkitelli Organize Sanayi Bölgesindeki binasında faaliyetine devam eden işletme, 2008 yılında İstanbul Tuzla Organize Sanayi Bölgesinde yeni bir fabrika yatırımına başlamış 2013 Ocak ayı itibari ile fabrika tamamlanarak üretim bölümü fabrika binasına taşınmıştır. 2013 yılı sonu itibarı ile taşınmanın tamamlanması planlanmıştır.

Taşınma tamamlandığında işletmenin 3000 metrekare kapalı alan içinde üretimlerine devam etmesi ve İkitelli Organize Sanayi Bölgesindeki binanın ise işletmenin Avrupa şubesi olarak faaliyet göstermesi planlanmaktadır. İşletme bünyesinde 52 kişi çalışmaktadır. Şirketin İtalya, Portekiz, Mısır, Almanya ülkelerine ihracatı bulunmaktadır.

İşletme, finansman için finansal kurumların çoğunun TFRS'ye uygun finansal tablo talep etmesi, yurtdışına açılma hedefinin olması ve ilerleyen yıllarda işletmenin daha da büyümesini takiben halka açılmayı düşünebileceğinden KOBİ TFRS'nin finansal tablolar üzerindeki etkisini görmek amacıyla hazırlık niteliğinde KOBİ TFRS uygulamasına geçmeye karar vermiştir. İşletme ilk defa 31 Aralık 2013'de KOBİ TFRS'ye uygun finansal tablolar sunacaktır.

Bu durumda, işletmenin en az 1 yıl için karşılaştırmalı bilgiler sunması gerektiğinden, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi 1 Ocak 2014 olacaktır. İşletmenin 31.12.2013 tarihli Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve VUK esas alınarak hazırlanmış olan 31.12.2013 tarihli bilançosu ve 2013 yılına ait gelir tablosu esas alınarak dönem sonu düzeltme işlemleri yapılmıştır.

4.2. Uygulamanın Yapılacağı KOBİ İle İlgili Finansal Bilgiler

Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türk Vergi Kanunları Çerçevesinde Hazırlanmış Olan Finansal Tablolar

XYZ Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli yasal bilançosu ve 2013 yılına ait gelir tablosu aşağıda verilmiştir:

BİLANÇO		TL
DÖNEN VARLIKLAR		
A- HAZIR DEĞERLER		977.415
Kasa	28.750	
Alınan Çekler	798.000	
Bankalar	870.665	
Verilen Çekler ve Ödeme Em.	-720.000	
B- MENKUL KIYMETLER		45.000
Hisse Senetleri	45.000	
C- TİCARİ ALACAKLAR		1.312.582
Alicılar	1.226.614	
Şüpheli Ticari Alacaklar	311.185	
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	225.217	
D- DİĞER ALACAKLAR		413.600
Ortaklardan Alacaklar	275.000	
Diğer Çeşitli Alacaklar	138.600	
E- STOKLAR		1.827.643
İlk Madde ve Malzeme	822.557	
Yarı Mamuller	130.226	
Mamuller	829.147	
Diğer Stoklar	45.713	
G- GEL.YIL.AİT GİD VE GELİR		185.869
Gelecek Aylara Ait Giderler	185.869	
H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		181.051
Devreden KDV	123.077	
Peşin Öd.Vergi ve Fonlar	57.974	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		4.943.160
DURAN VARLIKLAR		
D- MADDİ DURAN VARLIKLAR		3.873.495
Binalar	3.956.406	
Tesis Makine ve Cihazlar	1.528.203	
Taşıtlar	382.500	
Demirbaşlar	793.121	
Birikmiş Amortismanlar(-)	2.786.735	
E- MADDİ OLMAYAN DURAN		251.068
Haklar	102.854	
Özel Maliyetler	345.394	
Birikmiş Amortismanlar	197.180	
G- GELECEK YIL.AİT GİD.VE GELİR		19.612
Gelecek Yıllara Ait Giderler	19.612	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		4.144.175
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		9.087.335

I- KISA VAD.YAB. KAYNAKLAR		TL
A- MALİ BORÇLAR		1.350.000
Banka Kredileri	1.350.000	
B- TİCARİ BORÇLAR		1.321.145
C- DİĞER BORÇLAR		365.554
Ortaklara Borçlar	140.000	
Personele Borçlar	225.554	
F- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		173.942
Ödenecek Vergi ve Fonlar	106.435	
Ödenecek Sosyal Güv.Kesintileri	67.507	
KISA VAD. YAB.KAYNAKLAR TOPLAMI		3.210.641
II- UZUN VAD.YAB. KAYNAKLAR		
A- MALİ BORÇLAR		2.350.000
Banka Kredileri	2.350.000	
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		2.350.000
III- ÖZ KAYNAKLAR		
A- ÖDENMİŞ SERMAYE		2.800.000
Sermaye	2.800.000	
C- KAR YEDEKLERİ		173.618
Yasal Yedekler	173.618	
D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		131.498
Geçmiş Yıllar Karları	131.498	
E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		-263.628
Geçmiş Yıllar Zararları(-)	263.628	
F- DÖNEM NET KARI (ZARARI)		685.206
Dönem Net Karı	685.206	
Dönem Net Zararı(-)		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI		3.526.694
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		9.087.335

GELİR TABLOSU		31.12.2013
A- BRÜT SATIŞLAR		12.913.532
Yurt İçi Satışlar	10.768.322	
Yurt Dışı Satışlar	2.145.210	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ		135.790
Satış İskontoları(-)	135.790	
C- NET SATIŞLAR		12.777.742
D- SATIŞLARIN MALİYETİ		8.875.637
Satılan Mamuller Maliyeti(-)	8.875.637	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		3.902.105
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)		3.633.483
Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	275.750	
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2.249.986	
Genel Yönetim Giderleri(-)	1.107.747	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		268.622
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		619.852
Faiz Gelirleri	120.980	
Menkul Kıymet Satış Karları	1.460	
Kambiyo Karları	10.700	
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	486.712	
G- DİĞER FAALİY.OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		78.250
Karşılık Giderleri(-)	9.570	
Kambiyo Zararları(-)	16.932	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	51.748	
H- FİNANSMAN GİDERLERİ		125.018
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	125.018	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		685.206
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (-)		685.206
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ. (-)		
DÖNEM NET KARI VE ZARARI (-)		685.206

Uygulamanın Yapılacağı KOBİ'ye İlişkin Açıklamalar

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla XYZ A.Ş.'nin KOBİ TFRS'ye geçiş amacıyla yapılan incelemelerde aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.⁵⁷⁷ Bu verilere göre dönem sonu işlemleri yapılarak finansal tablolar KOBİ TFRS'ye göre düzenlenecektir.

XYZ A.Ş. 'nin 31.12.2013 tarihindeki muhasebe dışı envanter ve değerlendirme bilgileri aşağıdaki gibidir:

1- Hazır Değerler

- İşletmenin kasasında dönem sonunda bulunan yabancı paraların aktiflere kayıtlı kur fiyatı, miktarları ve 31.12.2013 tarihindeki kurlar aşağıdaki gibidir:

	Alış Kuru	Miktar	31.12.2013 Tarihli Kur
USD	1,70	5.000	1,78
EURO	2,16	1.500	2,35

- İşletmede alınan çeklerin tamamı müşterilerden alınmıştır. İşletme çeklerine reeskont işlemi yapmamıştır. Çeklerin vade bazında dökümünü gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Hesap	Kayıt	Defter	Vade
Çek 1	06.10.2013	42.000	20.11.2013
Çek 2	11.01.2013	102.000	25.02.2014
Çek 3	04.01.2013	65.000	18.02.2014
Çek 4	04.01.2013	86.000	05.03.2014
Çek 5	05.12.2013	70.000	04.04.2014
Çek 6	23.12.2013	94.000	22.04.2014
Çek 7	26.12.2013	132.000	25.04.2014
Çek 8	31.12.2013	92.000	30.04.2014
Çek 9	21.12.2013	115.000	20.04.2014
Toplam		798.000	

⁵⁷⁷ Vaka analizinde, Mehmet Civan ve diğerleri, "KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları"; Tuba Şavlı, "Türkiye Muhasebe Standartları Üretim Şirketi Uygulama Örneği", http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/tuba_savli.pdf, (26 Nisan 2012); Serkan Terzi, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 88, 2008; "UFRS / UMS'ler ile İlgili Uygulama Örnekleri", http://www.denetimnet.net/Pages/UFRS_UMS.aspx, (02 Haziran 2013), Volkan Demir ve Barış Sipahi, "15. Bölüm Uygulamalar", <http://archive.ismimo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/15.bolum.pdf>, (30 Nisan 2013) kaynaklarından faydalanılmıştır.

- 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle 870.665 TL'lik banka bakiyesinin 800.000 TL'si vadeli mevduatlardan oluşmaktadır. İşletme yasal kayıtlarında vadeli mevduatlarına ilişkin gelir tahakkuku hesaplaması yapmamıştır. Vadeli mevduat bilgileri aşağıdaki gibidir:

Hesap	Vadeli Mevduat Tanımı	Vade Başlangıcı	Vade Bitişi	Faiz Oranı (%)
YKB	450.000 TL Vadeli Mevduat Hs.	05.10.2013	05.02.2013	8,25
TEB	350.000 TL Vadeli Mevduat Hs.	01.11.2013	01.03.2013	8,50

- İşletmede verilen çeklerin tamamı ticari mal alımına ilişkin verilmiştir. İşletme çeklerine reeskont işlemi yapmamıştır. Çeklerin vade bazında dökümünü gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Hesap	Kayıt	Defter	Vade
Çek 1	01.12.2013	154.000	10.01.2014
Çek 2	18.12.2013	117.000	01.02.2014
Çek 3	19.12.2013	94.000	02.02.2014
Çek 4	11.12.2013	115.000	09.02.2014
Çek 5	15.12.2013	185.000	15.03.2014
Çek 6	24.12.2013	55.000	23.04.2014
Toplam		720.000	

2- Menkul Kıymetler

- İşletme 01.06.2013 tarihinde borsada işlem gören ABC işletmesine ait 10.000 adet hisse senedini 45.000 TL'ye almıştır. 31.12.2013. tarihi itibariyle hisse senedinin borsa rayıcı 5,00 TL'dir.

3- Ticari ve Diğer Alacaklar

- Faaliyet gösterilen sektörde 45 gün vade normal iş koşulu olarak kabul edilmektedir. Alıcılara ait detaylar aşağıdaki gibidir:

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Bakiye (TL)
Alıcı 1	04.12.2013	45 gün	64.300
Alıcı 2	20.12.2013	45 gün	63.650
Alıcı 3	21.12.2013	45 gün	212.000
Alıcı 4	27.12.2013	45 gün	189.798
Alıcı 5	14.12.2013	60 gün	249.000
Alıcı 6	20.12.2013	60 gün	36.400
Alıcı 7	20.11.2013	90 gün	47.840
Alıcı 8	08.12.2013	120 gün	93.739
Alıcı 9	11.12.2013	120 gün	32.032
Alıcı 10	16.12.2013	120 gün	142.990
Alıcı 11	06.12.2013	120 gün	94.865
Toplam			1.226.614

- İşletme, alıcılarıyla yaşadığı sorunlar nedeniyle tahsil kabiliyetinin zayıf olduğunu düşündüğü alacaklarını şüpheli alacaklar hesabında takip etmektedir. İşletmenin alıcılar hesabı içinde şüpheli duruma düşen ve bugüne kadar ayrılan karşılığın tutarı aşağıdaki gibidir:

31.12.2013	
Şüpheli Ticari Alacaklar	311.185
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-225.217
Toplam	85.968

- İşletmede diğer alacaklar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleşmiş ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermemektedir.

4- Stoklar

- Stoklar kaleminde raporlanan ilk madde ve malzemeler, mamuller, ticari mallar ve diğer stoklarla ilgili olarak satış fiyatlarının tespit edilmesi amacıyla satış listeleri kullanılmış ve ayrıca pazar araştırması yapılmıştır. Bu stokların satılmasına ilişkin işletmenin katlanacağı tahmin edilen tamamlanma ve satış maliyetleri de araştırılmıştır. Yapılan çalışmanın sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Stok Grubu Adı	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Tamamlanma ve Satış Maliyetleri
İlk Madde ve Malz.	1.028.196	123.384
Yarı Mamuller	162.783	19.534
Mamuller	953.519	95.352
Diğer Stoklar	38.094	3.809

Stoklarını sürekli envanter yöntemine göre takip eden işletme FIFO yöntemine göre stoklarını değerlemektedir.

5- Maddi Duran Varlıklar

İşletmenin maddi duran varlıklarıyla ilgili detayları aşağıdaki gibidir:

Maddi Duran Varlıklar	Faydalı Ömür	Defter Değeri	Birikmiş Amortismanlar
Binalar	50	3.956.406	(1.186.922)
Tesis, Makine ve Cihazlar	10	1.528.203	(764.102)
Taşıtlar	5	382.500	(382.500)
Demirbaşlar	3-10	793.121	(453.212)
Toplam		6.660.230	(2.786.735)

İşletmedeki maddi duran varlıklar, yukarıda belirtilen yararlı ömürleri üzerinden amortisman tabii tutulmuştur. İşletmenin yaptırdığı ekspertiz sonucu binaların arsadan aldıkları payın %40 olduğu tespit edilmiştir. İşletmede doğrusal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. İşletme gayrimenkullerini olağan iş koşulları nedeniyle elinde tutmaktadır. İşletmede raporlama tarihinde herhangi bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğramasına ilişkin bir gösterge tespit edilememiştir.

6- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- Maddi olmayan duran varlıklara yönelik yapılan çalışmaya ilişkin tablo aşağıdadır. KOBİ TFRS'ye göre birikmiş amortisman hesaplamasında dikkate alınan faydalı ömürler V.U.K.'a göre farklılık göstermektedir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Defter Değeri	Birikmiş Amortisman
Özel Maliyetler	345.394	145.672
Haklar	102.854	51.508
Toplam	448.248	197.180

- Şirket, stok ve envanter kontrolüne ilişkin bir bilgisayar yazılım programı satın almak ve KOSGEB Destekleri Yönetmeliği kapsamında yer alan bilgisayar yazılımı desteğinden faydalanmak için KOSGEB ile bir sözleşme imzalamıştır. KOSGEB tarafından uygun görülen bir işletmeden 01.01.2013 tarihinde yazılım programını %18 KDV hariç 450.000 TL bedelle satın almış ve bu bedeli haklar hesabına kaydetmiştir. İşletme durumu KOSGEB'e bildirmiştir. KOSGEB fatura bedelinin %80'ini işletmeye ödemiştir. İşletmeye 01.02.2013 tarihinde 360.000 TL gönderilmiş ve İşletme bu bakiyenin tamamını ilgili dönem gelirlerine kaydetmiştir. Maddi olmayan duran varlık olan bilgisayar yazılım programları işletme tarafından %33,33 oranında ve 3 yılda doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulmaktadır.

7- Krediler

İşletmenin kısa ve uzun vadeli kredilerinin detayı aşağıda verilmiştir.

Banka Adı	Açıklama	Alınış Tarihi	Vade Tarihi	TL Tutarı	Faiz Oranı
VAKIFBANK	Vade sonunda anapara+ faiz ödemeli	18.12.2013	18.12.2014	1.350.000	10
YAPI KREDİ	Vade Sonunda anapara+Faiz ödemeli	14.12.2013	31.01.2014	2.350.000	11

8- Ticari ve Diğer Borçlar

- Faaliyet gösterilen sektörde 45 gün vade normal iş koşulu olarak kabul edilmektedir. Borçlar için ne kadar vade farkı uygulandığı bilinmemektedir. Bu borçlar gizli finansman içerdiğinden iskonto edilmesi gerekmektedir. İşletme ne satıcıları için, ne de borç senetleri için reeskont işlemi yapmamıştır. İşletmede diğer borçlar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleşmiş ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermemektedir. Satıcılara ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir:

Tedarikçi Adı	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Bakiye (TL)
Tedarikçi 1	04.12.2013	45 gün	144.253
Tedarikçi 2	20.12.2013	45 gün	122.423
Tedarikçi 3	24.12.2013	45 gün	144.423
Tedarikçi 4	21.12.2013	60 gün	253.658
Tedarikçi 5	31.12.2013	61 gün	286.249
Tedarikçi 6	23.12.2013	90 gün	64.556
Tedarikçi 7	08.01.2013	90 gün	88.756
Tedarikçi 8	24.12.2013	90 gün	54.151
Tedarikçi 9	11.12.2013	120 gün	20.240
Tedarikçi 10	27.12.2013	120 gün	142.436
Toplam			1.321.145

9- Borç ve Gider Karşılıkları

- İşletme aleyhine yıl içerisinde işten çıkarılan personel tarafından işe iade davası açılmış olup, Şirket'in davayı kaybetme ihtimali %80 olarak bildirilmiştir. Bu dava sonucunda Şirket'in 40.000 TL'lik yükümlülük altına gireceği tespit edilmiştir.
- İşletme, mamul satın alan müşterilerine garanti vermektedir. İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak satışların %1'i oranında garanti masrafları oluşacağını tahmin etmektedir.
- KOBİ TFRS kapsamında çalışanlar için kıdem tazminatı ve izin karşılığı ayrılacaktır.

10- Ertelenmiş Vergi

İşletme Türk Vergi Mevzuatı gereğince Kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisi oranı %20'dir.

4.3. KOBİ TFRS'ye Göre Dönem Sonu İşlemlerinin Yapılması ve Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi

1- Hazır Değerler

Kasa

Standartta göre işletmeler, yabancı para cinsinden işlemlerini KOBİ TFRS Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri kapsamında, işlem tarihindeki kurdan muhasebeleştirilmelidirler. Dönem sonunda oluşan kur farklarını yine aynı standarda göre oluştukları dönemde kar veya zararda gösterirler.⁵⁷⁸ KOBİ TFRS'ye uygunluk açısından geçerli kur olarak bilanço tarihindeki TCMB'nin alış kurları kullanılmaktadır.

Kasadaki efektifin çevriminde TCMB kuru kullanılmıştır.

$$\text{USD} = (1,78-1,70) \times 5.000 = 400 \text{ TL}$$

$$\text{EURO} = (2,35-2,16) \times 1.500 = 285 \text{ TL}$$

Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

100 Kasa	/		685
- USD 400			
- EURO 285			
646 Kambiyo Karları ^(*)			685

Alınan Çekler

Standart kapsamında finansal tabloların hazırlanmasında öncelikli olarak likidite sınıflandırmasına dikkat edilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle çeklerin vadeli olması nakde dönüşme sürelerini uzatan bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Alınan çekler bilançoda özün önceliği kavramı gereği "Alacak Senetleri" hesabına aktarılmalıdır.

Alınan çekler hesabı ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

121 Alacak Senetleri	/	798.000	
101 Alınan Çekler			798.000

⁵⁷⁸ KOBİ TFRS, 30.9 -30.10, 2010.

^(*)666 Kur Farkı Karları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

Bankalar

Bankadaki, mevduatın gerçeğe uygun değerinin tespitinde iskonto edilmiş maliyet değeri esas alınmaktadır. Vadeli mevduatların vadeleri sonunda elde edilecek faiz gelirleri, faiz oranı ile iskonto edilerek bilanço günündeki değerine ulaşılmaktadır.

İşletmenin vadeli mevduat hesabından 2013 yılına ait tahakkuk eden faiz aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Hesap	Anapara	Vade Başlangıcı	Vade Bitişi	Faiz Oranı (%)	Raporlama Dönemi	Vadeye Kalan Gün	Gelir Tahakkuku
YKB	450.000 TL	05.10.2013	05.02.2014	8,25	31.12.2013	36	3.662 TL
TEB	350.000 TL	01.11.2013	01.03.2014	8,5	01.01.2014	59	4.809 TL
Toplam							8.471 TL

181 Gelir Tahakkukları (*)	/		8.471	
642 Faiz Gelirleri (**)	/			8.471

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Verilen çekler ve ödeme emirleri bilançoda özün önceliği kavramı gereği “Borç Senetleri” hesabına aktarılmalıdır. Verilen çekler ve ödeme emirleri ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	/		720.000	
321 Borç Senetleri	/			720.000

2- Menkul Kıymetler

Dönem sonunda, hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi ve gerçeğe uygun değer farkının kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekir. Menkul kıymetin gerçeğe uygun değeri hisse senedinin borsa değeridir. Borsa değeri olarak da değerlendirme günündeki en iyi alış değeri, eğer en iyi alış değeri yoksa en iyi satış değeri dikkate alınmaktadır. Eğer hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, hisse senetleri elde etme maliyetleri üzerinden değerlendirilmektedir.

(*) 185 Gelir Tahakkukları, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

(**) 660 Mevduat Faiz Gelirleri, [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf\(30.09.2014\)](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014)).

$$\begin{aligned}
\text{Gerçeğe Uygun Değer Farkı K/Z} &= (\text{Borsa Rayici-Alış Fiyatı}) \times \text{HS Sayısı} \\
&= (5,00-4,50) \times 10.000 \\
&= 5.000
\end{aligned}$$

110 Hisse Senetleri (*)	/	5.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar(**)	/		5.000

3- Ticari ve Diğer Alacaklar

Alıcılar

Hâsılat standardına göre satış tutarı peşin değer üzerinden kayda alınmalıdır. Vadeli satışlara ilişkin vade farkları ise ayrıca bir hesapta izlenmeli ve tahsil edildikçe de faiz geliri olarak kayda alınmalıdır. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde 45 gün vade normal iş koşulu olarak kabul edilmeli ve satış tutarının içerisindeki faiz geliri çıkarılmalıdır.

Peşin satış fiyatı bilinmediğinden emsal faiz oranı üzerinden bugünkü değer hesaplanması gerekir. Peşin değerleri bilinmeyen alacaklar için etkin faiz oranı olarak % 10 kullanılmıştır.

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Defter Değeri	Tahsil Tarihi	Gün Sayısı	BD ^(*)	Reeskont Tutarı
Alıcı 1	04.12.2013	45 gün	64.300	18.01.2014	18	64.300	0
Alıcı 2	20.12.2013	45 gün	63.650	03.02.2014	34	63.650	0
Alıcı 3	21.12.2013	45 gün	212.000	04.02.2014	35	212.000	0
Alıcı 4	27.12.2013	45 gün	189.798	10.02.2014	41	189.798	0
Alıcı 5	14.12.2013	60 gün	249.000	12.02.2014	43	246.181	2.819
Alıcı 6	20.12.2013	60 gün	36.400	18.02.2014	49	35.931	469
Alıcı 7	20.11.2013	90 gün	47.840	20.03.2014	79	46.850	990
Alıcı 8	08.12.2013	120 gün	93.739	07.04.2014	97	91.362	2.377
Alıcı 9	11.12.2013	120 gün	32.032	10.04.2014	100	31.195	837
Alıcı 10	16.12.2013	120 gün	142.990	15.04.2014	105	139.070	3.920
Alıcı 11	06.12.2013	120 gün	94.865	05.04.2014	95	92.509	2.356
Toplam			1.226.614			1.212.846	13.768

^(*) Bugünkü Değer = Tahsil edilecek değer / (1+i)^{vadeye kalan gün/360}

^(*)110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar , Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

^(**)647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Bu oran üzerinden kayıt (satış) tarihindeki peşin fiyatları ve vadeli değerlerinin 31.12.2013 tarihine indirgenmiş tutarları hesaplanmıştır.

Reeskont tutarı = Vadeli değer-Bugünkü değer
Reeskont Tutarı = 1.226.614 TL -1.212.946 TL
= 13.768 TL

Vade farklarının satışlar içerisinde değil Bilançoda “Ertelenmiş Faizi Gelirleri” hesabında raporlanması gerekmektedir. Bu durumda satışlar içinde yer alan 13.768 TL’lik vade farkı için kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

600 Yurtiçi Satışlar	/		13.768	
122 Alacak Senetleri Reeskontu (*)	/			13.768

Alacak Senetleri

Alacak senetlerine aktarılan çekler içinde tahsili şüpheli hale gelmiş olanlar varsa onlar için karşılık ayrılacak, daha sonra da raporlama tarihi itibariyle reeskont tutarı hesaplanarak bu tutarın raporlama tarihindeki itfa edilmiş maliyetleri üzerinden raporlanmaları sağlanacaktır.

Bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için işletmeler,⁵⁷⁹

- İşletmenin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler,
- Borçlunun ödeme yeteneği,
- İşletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar,

gibi değişik göstergelerden yararlanabilmektedir. Vadesi geçmiş olup tahsil edilemeyen alacaklar şüpheli olacaktır.

(*)128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵⁷⁹ Sami Karacan, **KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama**, 1. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2009, s.227.

İşletmenin vadesi geçmiş çeklerinin tutarı 42.000 TL olup, bu çeklerin tahsil imkânı kalmadığı düşünülmektedir. Bu nedenle bu tutar 31.12.2013 tarihinde şüpheli ticari alacaklar hesabına alınarak karşılık ayrılmıştır.

128 Şüpheli Ticari Alacaklar (*)	42.000	
121 Alacak Senetleri		42.000
654 Karşılık Giderleri	42.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (**)		42.000

Alacak senetleri hesabı içinden tahsili şüpheli olanlar ayrıldıktan sonra kalan tutar reeskonta tabi tutulacaktır.

Hesap	Kayıt	Defter	Vade	Gün	BD	Reeskont
Çek 1	04.01.2013	65.000	18.02.2014	49	64.162	838
Çek 2	11.01.2013	102.000	25.02.2014	56	100.499	1.501
Çek 3	04.01.2013	86.000	05.03.2014	64	84.555	1.445
Çek 4	05.12.2013	70.000	04.04.2014	94	68.279	1.721
Çek 5	23.12.2013	94.000	22.04.2014	112	91.254	2.746
Çek 6	26.12.2013	132.000	25.04.2014	115	128.042	3.958
Çek 7	31.12.2013	92.000	30.04.2014	120	89.123	2.877
Çek 8	21.12.2013	115.000	20.04.2014	110	111.699	3.301
Toplam		756.000			737.613	18.387

Reeskont Tutarı = Vadeli değer-Bugünkü değer
Reeskont Tutarı = 756.000 TL -737.613 TL
= 18.387

600 Yurtiçi Satışlar	18.387	
122 Alacak Senetleri Reeskontu (***)		18.387

(*)127 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)129 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(***)128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu), Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Şüpheli Alacaklar

Şüpheli Alacaklar Karşılığı şüpheli alacaklar için ayrılan ve gider yazılan karşılıklardan oluşmaktadır. Bu karşılıklar tahmini olarak ve ileride ekonomik koşullara ve diğer risklere bağlı olarak mevcut alacaklardan, tahsil edilemez duruma düşmesi dolayısıyla gelecek yıllarda doğacak zararları karşılamaya yönelik Şirket yönetimince yeterli görülen tutarlarda hesaplanmaktadır. İşletmenin vadesi geçen ve tahsili şüpheli olan alacaklarına ilişkin detay aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Vadeli	
		Fiyat	Vade
Kalender Ltd.	28.02.2013	46.430	30 gün
Işıksan Ltd.	30.06.2013	39.538	45 gün
Toplam		85.968	

Dönem sonunda şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrılacaktır.

654 Karşılık Giderleri	/	85.968	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (*)			85.968

Şirket tarafından değer düşüklüğü ayrıldıktan sonra, gerçekleşen bir tahsilât dolayısıyla karşılık tutarı azalırsa, söz konusu tutar cari dönemde diğer olağan gelirler hesabına aktarılmaktadır.

Diğer Alacaklar

Diğer Alacaklar hesabında yer alan tutar incelendiğinde bu alacakların ortaklardan ticari alacaklar olduğu anlaşılmıştır. Diğer alacaklar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur. Bu tutarın İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı gereğince “İlişkili Taraflardan Alacaklar” olarak bilançoda gösterilmesi gerekmektedir.

127 Diğer Ticari Alacaklar (**)	/	275.000	
131 Ortaklardan Alacaklar (***)			275.000

(*)129 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

(***)130 Ortaklardan Alacaklar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

4- Stoklar

KOBİ TFRS 13. Bölüm “Stoklar” standardında stoklara ilişkin maliyet unsurları, değerlendirme yöntemleri, net gerçekleşebilir değer analizi ve dipnot açıklamaları gibi finansal tablolar hazırlanırken dikkat edilmesi gerek hususlar açıklanmıştır. Standarda göre stok kalemleri maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş değerini düşük olanıyla değerlendirilir.

İşletmenin 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla elinde bulunan stok kalemleri için yapılmış olduğu net gerçekleşebilir değer analizi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Stok Grubu Adı	Tahmini Satış	Tahmini	c= a-b	Maliyet	Değer
	Fiyatı	Tamamlanma ve			
	(a)	Satış Maliyetleri		Değeri	Artış/Azalışı
İlk Madde ve Malz.	1.028.196	123.384	904.813	822.557	82.256
Yarı Mamuller	162.783	19.534	143.249	130.226	13.023
Mamuller	953.519	95.352	858.167	829.147	29.020
Diğer Stoklar	38.094	3.809	34.285	45.713	-11.428

Bu analiz yapılırken ürünlerin maliyet değerleri, satış fiyatından satışa hazır hale getirmek için yapılacak masrafların düşülmesi suretiyle bulunan net gerçekleşebilir değerleri ile karşılaştırılmıştır. Tabloda görüldüğü üzere diğer stoklarda 11.428 TL değer düşüklüğü mevcuttur. Bu tutarla ilgili karşılık ayrılması gerekmektedir.

620 Satılan Mamuller Maliyeti	/	11.428
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	/	11.428

5- Maddi Duran Varlıklar

Binalar

İşletmenin yaptırdığı ekspertiz sonucu binaların arsadan aldıkları payın %40 olduğu tespit edilmiştir. KOBİ TFRS paragraf 17.8 uyarınca arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır. Söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsalar bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir. KOBİ TFRS paragraf 17.16 uyarınca arazilerin ömrünün sınırsız olmaları nedeniyle amortismanına tabi tutulamaz.

Öncelikle, ekspertiz raporu sonucunda, binaların arsadan aldıkları %40'lık pay bina maliyeti içinden çıkartılmalıdır.

$$\text{Bina maliyetindeki arsa payı} = 3.956.406 \times \%40 = 1.582.562$$

250 Arazi ve Arsalar	/	1.582.562	
252 Binalar			1.582.562

KOBİ TFRS uyarınca arazi ve arsalar hesabına alınan bu pay için ayrılan amortismanın iptali gerekmektedir. Amortisman düzeltme kaydı aşağıda yapılmıştır.

Amortisman

V.U.K.'a göre düzenlenen finansal tablolarda amortisman hesabına esas olan süre yasal süredir. KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda ise amortisman hesabına esas olan süre yararlı ömürdür. V.U.K. ve KOBİ TFRS'ye göre genel üretim giderleri ile genel yönetim giderlerine ait amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Maddi Duran Varlıklar	VUK	KOBİ TFRS	Fark
Binalar	1.186.922	712.153	474.769
Tesis, Makine ve Cihazlar	764.102	611.282	152.820
Taşıtlar	382.500	344.250	38.250
Demirbaşlar	453.212	339.909	113.303
Toplam	2.786.735	2.007.593	779.142

KOBİ TFRS'ye ve V.U.K.'a göre hesaplanan birikmiş amortisman tutarları arasındaki farkın birikmiş amortismanları azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İşletme yöneticisinden alınan bilgiye göre Binaların ve demirbaşların %70'i üretimle ilgilidir.

257 Birikmiş Amortismanlar	/	779.142	
620 Satılan Mamuller Maliyeti			77.124
770 Genel Yönetim Giderleri			26.151
570 Geçmiş Yıllar Karları			675.867

6- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Haklar

Şirket, stok ve envanter kontrolüne ilişkin KOSGEB desteği ile aldığı bilgisayar yazılım programını 01.01.2013 tarihinde %18 KDV hariç 450.000 TL bedelle satın almış ve bu bedeli haklar hesabına kaydetmiştir.

Bölüm 24 Devlet Teşvikleri standardına göre teşvik alınan yada alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlık olan bilgisayar yazılım programları işletme tarafından %33,33 oranında ve 3 yılda doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutulmaktadır. İşletme KOSGEB tarafından para yatırıldığında 360.000 TL'yi dönem geliri olarak kayıtlarına almıştır. Devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Dönem sonunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

649 Diğer Gelir ve Karlar (*)	240.000	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		120.000
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler		120.000

Yukarıda yapılan düzeltme kaydı ile 2013 yılına ilişkin diğer gelir ve karlar rakamı 120.000 TL olarak görünecektir. Yılsonunda amortisman kaydı yapılmıştır. Amortisman kaydına ilişkin düzeltme işlemi aşağıda gösterilmiştir.

(*)643 Devlet Teşvik Gelirleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Amortisman

KOBİ TFRS'ye göre birikmiş amortisman hesaplamasında dikkate alınan faydalı ömürler V.U.K.'a göre farklılık göstermektedir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Defter Değeri	Birikmiş Amortisman
Özel Maliyetler	345.394	145.672
Haklar	102.854	51.508
Toplam	448.248	197.180

İşletmedeki özel maliyetler, kiralanan gayrimenkullerin yeniden yapılandırılmasında yapılan giderlerden oluşmaktadır. Özel maliyetler, KOBİ TFRS paragraf 18.15 (e) uyarınca maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez, gider olarak muhasebeleştirilir. Düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

268 Birikmiş Amortismanlar (*)	145.672	
570 Geçmiş Yıllar Karları	199.722	
264 Özel Maliyetler(**)		345.394

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	VUK	UFRS	Fark
Haklar	51.508	36.475	15.033

KOBİ TFRS'ye ve V.U.K.'a göre hesaplanan birikmiş amortisman tutarları arasındaki fark olan 15.033 TL'nin birikmiş amortismanları azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

268 Birikmiş Amortismanlar	15.033	
570 Geçmiş Yıllar Karları		15.033

Maddi olmayan duran varlıklar ilgili olarak değer düşüklüğü konusunda herhangi bir gösterge bulunmadığından, haklar hesabı için tahmin yapılmamıştır.

(*)267 Birikmiş Amortismanlar, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**)Taslak Hesap Planında yer almamaktadır.

7- Krediler

İşletmeye kredi piyasa faiz koşulları altında verildiğinden kullanılan kredi işlem fiyatı üzerinden kaydedilir. Bankalardan alınan krediler, ilk muhasebeleştirilmeden sonra itfa edilmiş maliyet yöntemiyle ölçülen finansal araçlar kapsamındadır.

Kısa Vadeli Krediler

Vakıfbank'tan alınan kredi vade sonunda anapara ve faiz ödemeli olarak 18.12.2013 tarihinde kullanılmıştır. Kullanılan kredi dosya masrafsız bir kredidir.

Kredi Faizi	=	1.350.000x10x360/36000	=	135.000 TL
Toplam faiz + BSMV	=	135.000 +%5 BSMV	=	<u>141.750 TL</u>
Toplam Ödenecek Tutar				1.491.750 TL

KOBİ TFRS uyarınca, krediler için etkin faiz oranının hesaplanması gerekmektedir. Etkin faiz oranı, kredinin gelecekteki nakit çıkışlarını bugünkü değere eşitleyen orandır. Etkin faiz oranı %10,50 olarak bulunmuştur. Kredinin bugünkü değeri 1.354.810 TL olarak hesaplanır.⁵⁸⁰

KOBİ TFRS kapsamında, raporlama tarihine kadar anaparaya işlemiş olan faiz ve faizle ilgili vergi toplamının anaparaya eklenmesi gerekir. 31.12.2013 tarihinde banka kredilerinde raporlanması gereken tutar 1.354.810 TL'dir.

$$1.354.810 \text{ TL} - 1.350.000 \text{ TL} = 4.810 \text{ TL}$$

İşletme yılsonunda faiz tahakkuku kaydı yapmadığından 4.810 TL tutarındaki farkın tamamı banka kredilerine eklenecektir.

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ^(*)	4.810
300 Banka Kredileri	4.810

⁵⁸⁰ Bugünkü Değer = $1.491.750 / (1 + 10,50)^{\text{Vadeye kadar gün sayısı}/365}$

^(*)670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Uzun Vadeli Krediler

İşletme 31.01.2014 vadeli olarak 14.12.2013 tarihinde vergi hariç yıllık %11 faiz oranı ile 2.350.000 TL kredi kullanmıştır. Anapara, faiz ve vergi toplamı vadede ödenecektir. Bu kredi için herhangi bir dosya masrafı ödenmemiştir.

Kredi Faizi	=	2.350.000x11x360/36000	=	258.500 TL
Toplam faiz + BSMV	=	258.500 +%5 BSMV	=	271.425 TL
Toplam Ödenecek Tutar	=	2.350.000 + 271.425	=	2.621.425 TL

Etkin faiz oranı = % 11,55 Bu oran kullanılarak kredinin 31.01.2014 tarihindeki toplam bakiyesi olan 2.621.425 TL, 31.12.2013 tarihine iskonto edilecektir.⁵⁸¹ Kredinin bugünkü değeri 2.360.597 TL olarak hesaplanır.

KOBİ TFRS kapsamında, raporlama tarihine kadar anaparaya işlemiş olan faiz ve faizle ilgili vergi toplamının anaparaya eklenmesi gerekir. 31.12.2013 tarihinde uzun vadeli banka kredilerinde raporlanması gereken tutar 2.360.597 TL'dir.

$$2.360.597 \text{ TL} - 2.350.000 \text{ TL} = 10.597 \text{ TL}$$

Uzun vadeli krediye ilişkin kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (*)	10.597
303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	10.597

⁵⁸¹ Bugünkü Değer = $2.621.425 / (1 + 11,50)^{\text{Vadeye kadar gün sayısı}/365}$

(*)671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

8- Ticari ve Diğer Borçlar

Ticari Borçlar

Ticari borçlar hesabındaki vade farkları tespit edilecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde 45 gün vade normal iş koşulu olarak kabul edilmektedir. 45 günden az vadesi olan alacakların vade farkı içermediği düşünülebilir. Peşin satış fiyatı bilinmediğinden emsal faiz oranı üzerinden bugünkü değer hesaplanması gerekir.

Peşin değerleri bilinmeyen borçların bugünkü değerine indirgenmesinde ticari alacaklar bölümündeki gibi etkin faiz oranı olarak % 10 kullanılmıştır. Bu oran üzerinden kayıt (alış) tarihindeki peşin fiyatları ve vadeli değerlerinin 31.12.2013 tarihine indirgenmiş tutarları hesaplanmıştır.

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

Tedarikçi Adı	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Defter Değeri	Ödeme Tarihi	Gün Sayısı	BD	Reeskont Tutarı
Tedarikçi 1	04.12.2013	45 gün	144.253	18.01.2013	18	144.253	0
Tedarikçi 2	20.12.2013	45 gün	122.423	03.02.2013	34	122.423	0
Tedarikçi 3	24.12.2013	45 gün	144.423	07.02.2013	38	144.423	0
Tedarikçi 4	21.12.2013	60 gün	253.658	19.02.2013	50	250.322	3.336
Tedarikçi 5	31.12.2013	61 gün	286.249	01.03.2013	60	281.738	4.511
Tedarikçi 6	23.12.2013	90 gün	64.556	23.03.2013	82	63.170	1.386
Tedarikçi 7	08.01.2013	90 gün	88.756	08.04.2013	98	86.483	2.273
Tedarikçi 8	24.12.2013	90 gün	54.151	24.03.2013	83	52.974	1.177
Tedarikçi 9	11.12.2013	120 gün	20.240	10.04.2013	100	19.711	529
Tedarikçi 10	27.12.2013	120 gün	142.436	26.04.2013	116	138.128	4.308
1.321.145						1.303.625	17.520

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere satıcılar hesabı içinde 17.520 TL (1.321.145 TL - 1.303.625 TL) vade farkı bulunmaktadır. Standarda göre söz konusu vade farklarının ertelenmiş faiz giderleri (veya ticari borçlar reeskontu) hesabında raporlanması gerekmektedir. Bu vade farklarının tamamı 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla satılmış olan mamullere ait olduğundan bu hesaba kaydedilecektir.

322 Borç Senetleri Reeskontu (*)	17.520
620 Satılan Mamul Maliyeti	17.520

(*)329 Ertelenmiş Faiz Giderleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Borç Senetleri

Borç senetleri hesabına aktarılan verilen çekler için de aynı işlemler yapılacak olup öncelikle çeklerin içindeki vade farkı tespit edilecektir.

Hesap	Kayıt Tarihi	Defter Değeri	Vade Tarihi	Ödeme Tarihi	Gün Sayısı	BD	Reeskont Tutarı
Çek 1	01.12.2013	154.000	10.01.2013	10.01.2013	10	153.593	407
Çek 2	18.12.2013	117.000	01.02.2013	01.02.2013	32	116.013	987
Çek 3	19.12.2013	94.000	02.02.2013	02.02.2013	33	93.182	818
Çek 4	11.12.2013	115.000	09.02.2013	09.02.2013	40	113.789	1.211
Çek 5	15.12.2013	185.000	15.03.2013	15.03.2013	74	181.411	3.589
Çek 6	24.12.2013	55.000	23.04.2013	23.04.2013	113	53.379	1.621
Toplam		720.000				711.366	8.634

Standarda göre söz konusu vade farklarının ticari borçlar reeskontu hesabında raporlanması gerekmektedir. Senetlerin tamamı mamul maliyetine dahil edilen alışlarda kullanılmış olduğundan, bu alışlar vadeli alış gibi değerlendirilmeli ve söz konusu vade farklarının tamamı stok kalemlerine kaydedilmelidir.

322 Borç Senetleri Reeskontu ^(*)	8.634
15 Stoklar ⁵⁸²	8.634

Diğer Borçlar

Diğer borçlarda yer alan tutarlar incelendiğinde bu borçların ortaklara borç olduğu ve ticari faaliyetten kaynaklandığı anlaşılmıştır. Diğer borçlar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur. Bu tutarın İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı gereğince “İlişkili Tarafalara Borçlar” olarak bilançoda gösterilmesi gerekmektedir.

331 Ortaklara Borçlar ^(**)	140.000
329 Diğer Ticari Borçlar ^(***)	140.000

^(*)329 Ertelenmiş Faiz Giderleri, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

⁵⁸² Stoklar detayına inilmemiş ana hesap olarak gösterilmiştir

^(**)324 İlişkili Tarafalara Esas Faaliyet (Ticari) Borçlar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

^(***)330 Ortaklara Borçlar, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf(30.09.2014).

9- Borç ve Gider Karşılıkları

Dava Karşılıkları

İşletme aleyhine yıl içerisinde işten çıkarılan personel tarafından açılan işe iade davasında Şirket'in davayı kaybetme ihtimali %80 olarak bildirilmiştir. Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar standardında bir karşılık, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması durumunda finansal tablolara yansıtılmaktadır. İşe iade davaları genellikle işçi lehine sonuçlanmakta, işçi işe iadesi olmasa bile en az 4 maaşlık bir tazminata hak kazanmaktadır.

Şirket yöneticisi de avukattan aldığı bilgiye dayanarak bu davanın kaybedilme olasılığının yüksek olduğunu belirtmiştir. Şirketin yükümlülüğünü yerine getirmesi için ekonomik fayda içeren kaynaklarından çıkış olacağını muhtemel olması nedeniyle bu tutar için karşılık ayrılacaktır.

654 Karşılık Giderleri	/	40.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	/		40.000

Garanti Karşılıkları

İşletme daha önceki tecrübelerinden hareketle, yapmış olduğu bir yıllık satış tutarı olan 10.768.322 TL üzerinden %1 garanti karşılığı gideri olacağını öngörmüştür. Dönem sonunda ayrılması gereken karşılık tutarı:

$$10.768.322 \times \% 1 = 107.683$$

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	/	107.683	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları (*)	/		107.683

(*)375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

Kıdem Tazminatı Karşılıkları

KOBİ TFRS kapsamında çalışanlar için kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir. Standart, ayrılacak kıdem tazminatı karşılıkların hesaplanmasında geleceğe ilişkin ücret artışlarının tahmin edilip, etkin faizle iskonto edilmeleri sonucu, geçmişte ve cari dönemde ayrılan karşılıkların düzeltilmesi biçiminde özetlenebilecek bir yöntem kullanmaktadır. Tazminat yükümlülüğü her bir çalışan için aşağıdaki adımlar takip edilerek hesaplanmıştır.⁵⁸³

- Çalışanın hizmet süresi bulunmuştur.
- Çalışanların muhtemel emeklilik tarihleri tahmin edilmiştir.
- Muhtemel emeklilik süresindeki maaş tahmin edilmiştir. Yıllık enflasyon oranında zam olacağı varsayımıyla kişinin emekli olacağı tarihe kadar yıllık ortalama %5 zam alacağı varsayımında bulunulmuştur.
- İskonto oranı %10 olarak belirlenmiştir (uzun vadeli devlet iç borçlanma senetlerinin faiz oranları) ve tahmini maaşın bugünkü değeri hesaplanır.
- Emeklilik tazminatı almaya hak kazananların oranı tahmin edilir.
- Kıdem tazminatı yükü hesaplanır ve kayda alınır.

KOBİ TFRS uyarınca yukarıda belirtilen varsayımlara göre personelin kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmıştır. Şirket yasal kayıtlarında kıdem tazminatı karşılığını hesaplarına yansıtmamıştır. 31.12.2013 tarihi itibarıyla yapılan hesaplamalar sonucunda kıdem tazminatı karşılığı 381.052 TL olarak hesaplanmıştır (Ek 1).Kıdem tazminatının bölümlere göre dağılımı şöyledir:

Departman	31.12.2013	Geçmiş Dönemlerde Ayrılması Gereken Kıdem Tazminatı	Cari Dönemde Ayrılması Gereken Kıdem Tazminatı
Üretim	169.908	120.997	48.911
Yönetim, Mali ve İdari İşler	145.227	115.465	29.762
Pazarlama, Satış	53.901	37.324	16.577
Araştırma ve Geliştirme	12.017	5.386	6.631
Toplam	381.052	279.171	101.881

⁵⁸³ Karapınar ve diğerleri, a.g.e., s.492.

Aktüeryal yöntemlere göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarına ait ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

620 Satılan Mamuller Maliyeti	48.911	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	6.631	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	16.577	
770 Genel Yönetim Giderleri	29.762	
Birikmiş Karlar	279.171	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		381.052

İzin Karşılığı

Çalışanlara yıllık ücretli izin ve hastalık izni gibi çeşitli nedenlerle işte bulunmadıkları dönemler için de ödeme yapılabilir. Çalışanların gelecekteki ücretli izin haklarını artıran hizmetleri sunmaları durumunda, biriken ücretli izinlerin beklenen maliyetleri Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca, işletmenin raporlama dönemi sonunda kullanılmamış hakkın bir sonucu olarak ödemeyi beklediği iskonto edilmemiş ek tutar üzerinden ölçülür ve KVB olarak muhasebeleştirilir.⁵⁸⁴

31 Aralık 2013 tarihinde kullanılmayan izinler için karşılık ayrılacaktır. Bu izinlerin bir sene içinde kullanılması zorunlu tutulduğundan brüt rakam üzerinden muhasebeleştirilmesine karar verilmiştir. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla kullanılmayan izinlerin tutarı 34.227 TL'dir. İzinlerin bölümlere göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Departman	31.12.2013
Üretim	9.664
Yönetim, Mali ve İdari İşler	15.075
Pazarlama, Satış	5.950
Araştırma ve Geliştirme	3.538
Toplam	34.227

31.12. 2013 tarihinde kullanılmayan izine ilişkin aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

620 Satılan Mamuller Maliyeti	9.664	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	3.538	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.950	
770 Genel Yönetim Giderleri	15.075	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		34.227

⁵⁸⁴ KOBİ TFRS, 28.6., 2010.

10- Ertelenmiş Vergi

KOBİ TFRS Bölüm 29 Gelir Vergileri uyarınca mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları tespit edilerek bunların finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İşletmenin ertelenen vergi tablosu aşağıdaki gibidir:

	Geçici Fark	31.12.2013
Ertelenen Vergi Varlıkları		
Ticari Alacaklar Reeskontu (Ertelenmiş Faiz Gelirleri)	13.768	2.754
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	42.000	8.400
Alacak Senetleri Reeskontu	18.387	3.677
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	11.428	2.286
Kazanılmamış Gelirlere İlişkin Düzeltme	240.000	48.000
Kredi Faiz Tahakkuku	15.407	3.081
Dava Karşılıkları	40.000	8.000
Garanti Karşılıkları	107.683	21.537
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	381.052	76.210
Kullanılmayan İzin Karşılığı	34.227	6.845
Brüt Ertelenen Vergi Varlığı		180.790
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri		
Kasa-Değerleme	685	137
Tahakkuk Eden Faiz Geliri	8.471	1.694
Finansal Varlıklar (Hisse Senetleri)	5.000	1.000
MDV-Birikmiş Amortisman	779.142	155.828
MODV -Birikmiş Amortisman	160.705	32.141
Özel Maliyetlerin Bilançodan Çıkartılması	199.722	39.944
Ticari Borçlar Reeskontu (Ertelenmiş Faiz Gideri)	17.520	3.504
Borç Senetleri Reeskontu	8.634	1.727
Brüt Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		235.976
Ertelenen Vergi Varlığı/(Yükümlülüğü), Net		55.185

Yukarıdaki tabloda dökümü verilen ertelenen vergi karşılıklarına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler ^(*)		
Ertelenen Vergi Varlığı	180.790	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.		
Ertelenen Vergi Etkisi ^(**)	55.185	
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ^(***)		
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		235.976

(*) 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(**) 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

(***) 489 Ertelenmiş Vergi Borcu, Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30.09.2014).

	DÜZELTME KAYITLARININ HESAPLARA ETKİSİ														
	31.12.2013	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Kasa	28.750	685													
Alınan Çekler	798.000		(798.00)												
Bankalar	870.665														
Verilen Çekler ve Ödeme Em.	(720.000)								720.000						
Hisse Senetleri	45.000														
GUD Farkı Kar veya Zarar Yansıtılan								5.000							
Alıcılar	1.226.614														
Alacak Senetleri	0		798.00	(42.000)											
Alacak Senetleri Reeskontu(-)-	0					(18.387)				(13.768)					
İlişkili Şirketlerden Alacaklar	0											275.00			
Şüpheli Ticari Alacaklar	311.185			42.000											
Şüpheli Alacaklar	(225.217)				(42.000)						(85.968)				
Ortaklardan Alacaklar	275.000											(275.00)			
Diğer Çeşitli Alacaklar	138.600														
İlk Madde ve Malzeme	822.557														
Yarı Mamuller	130.226														
Mamuller	829.147														
Diğer Stoklar	45.713														
Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)	0												(11.428)		
Gelecek Aylara Ait Giderler	185.869														
Gelir Tahakkukları	0							8.471							
Devreden KDV	123.077														
Peşin Öd.Vergi ve Fonlar	57.974														
Arazi ve Arsalar	0													1.582.562	
Binalar	3.956.406													(1.582.562)	
Tesis Makine ve Cihazlar	1.528.203														
Taşıtlar	382.500														
Demirbaşlar	793.121														
Birikmiş Amortismanlar(-)	(2.786.735)														779.142
Haklar	102.854														
Özel Maliyetler	345.394														
Birikmiş Amortismanlar	(197.180)														
Gelecek Yıllara Ait Giderler	19.612														
Ertelenmiş Vergi Varlığı	0														
Banka Kredileri	(1.350.000)														

Uzun Vad.Krediler Anapara Tak.ve	9														
Satıcılar	(1.321.145)														
Borç Senetleri	0							(720.000)							
Borç Senetleri Reeskontu (-)/Ertelen	0														
İlişkili Şirketlere Borçlar	0														
Ortaklara Borçlar	(140.000)														
Personele Borçlar	(225.554)														
Ödenecek Vergi ve Fonlar	(106.435)														
Ödenecek Sosyal Güv.Kesintileri	(67.507)														
Diğer Borç ve Gider Karşılığı	0														
Gelecek Aylara Ait Gelirler	0														
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0														
Banka Kredileri	(2.350.000)														
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0														
Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0														
Sermaye	(2.800.000)														
Yasal Yedekler	(173.618)														
Geçmiş Yıllar Karları	(131.498)														(675.867)
Geçmiş Yıllar Zararları(-)	263.628														
Yurt İçi Satışlar	(10.768.32)					18.387				13.768					
Yurt Dışı Satışlar	(2.145.210)														
Satış İskontoları(-)	135.790														
Satılan Mamuller Maliyeti(-)	8.875.637											11.428			(77.124)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	275.750														
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2.249.986														
Genel Yönetim Giderleri(-)	1.107.747														(26.151)
Faiz Gelirleri	(120.980)						(8.471)	(5.000)							
Menkul Kıymet Satış Karları	(1.460)														
Kambiyo Karları	(10.700)	(685)													
Reeskont Faiz Gelirleri	0														
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	(486.712)														
Karşılık Giderleri(-)	9.570					42.000					85.968				
Kambiyo Zararları(-)	16.932														
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0														
Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	51.748														
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	125.018														
Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri	0														

	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	Düzeltilmel	31.12.2013
Kasa														685	29.435
Alınan Çekler														(798.000)	0
Bankalar														0	870.665
Verilen Çekler ve Ödeme Em.														720.000	0
Hisse Senetleri														0	45.000
GUD Farkı Kar veya Zarar Yansıtılan														5.000	5.000
Alıcılar														0	1.226.614
Alacak Senetleri														756.000	737.613
Alacak Senetleri Reeskontu(-)-														(32.155)	(32.155)
İlişkili Şirketlerden Alacaklar														275.000	275.000
Şüpheli Ticari Alacaklar														42.000	353.185
Şüpheli Alacaklar														(127.968)	(353.185)
Ortaklardan Alacaklar														(275.000)	0
Diğer Çeşitli Alacaklar														0	138.600
İlk Madde ve Malzeme							(8.634)							(8.634)	813.923
Yarı Mamuller														0	130.226
Mamuller														0	829.147
Diğer Stoklar														0	45.713
Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)														(11.428)	(11.428)
Gelecek Aylara Ait Giderler														0	185.869
Gelir Tahakkukları														8.471	8.471
Devreden KDV														0	123.077
Peşin Öd.Vergi ve Fonlar														0	57.974
Arazi ve Arsalar														1.582.562	1.582.562
Binalar														(1.582.562)	2.373.844
Tesis Makine ve Cihazlar														0	1.528.203
Taşıtlar														0	382.500
Demirbaşlar														0	793.121
Birikmiş Amortismanlar(-)														779.142	(2.007.593)
Haklar														0	102.854
Özel Maliyetler		(345.												(345.394)	(0)
Birikmiş Amortismanlar		145.6	15.033											160.705	(36.475)
Gelecek Yıllara Ait Giderler														0	19.612
Ertelenmiş Vergi Varlığı													180.790	180.790	180.790
Banka Kredileri				(4.810)										(4.810)	(1.354.810)
Uzun Vad.Krediler Anapara Tak.ve					(10.597)									(10.597)	(10.597)

Satıcılar																					0	(1.321.145)						
Borç Senetleri																					(720.000)	(720.000)						
Borç Senetleri Reeskontu (-)/Ertelen Fa					17.520	8.634															26.154	26.154						
İlişkili Şirketlere Borçlar																					(140.000)	(140.000)						
Ortaklara Borçlar																					140.000	0						
Personele Borçlar																					0	(225.554)						
Ödenecek Vergi ve Fonlar																					0	(106.435)						
Ödenecek Sosyal Güv.Kesintileri																					0	(67.507)						
Diğer Borç ve Gider Karşılığı																					(40.000)	(107.68)	(34.227)	(181.910)	(181.910)			
Gelecek Aylara Ait Gelirler	(120.000)																						(120.000)	(120.000)				
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü																							(235.976)	(235.976)	(235.976)			
Banka Kredileri																							0	(2.350.000)				
Kıdem Tazminatı Karşılıkları																							(381.052)	(381.052)	(381.052)			
Gelecek Yıllara Ait Gelirler	(120.000)																						(120.000)	(120.000)				
Sermaye																							0	(2.800.000)				
Yasal Yedekler																							0	(173.618)				
Geçmiş Yıllar Karları			199.7	(15.033)																			279.171	(212.007)	(343.505)			
Geçmiş Yıllar Zararları(-)																							0	263.628				
Yurt İçi Satışlar																							32.155	(10.736.16)				
Yurt Dışı Satışlar																							0	(2.145.210)				
Satış İskontoları(-)																							0	135.790				
Satılan Mamuller Maliyeti(-)					(17.520)																		48.911	9.664	(24.641)	8.850.996		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)																							6.631	3.538	10.169	285.919		
Pazarlama Satış ve Dağıtım																							107.68	16.577	5.950	130.210	2.380.196	
Genel Yönetim Giderleri(-)																							29.762	15.075	18.686	1.126.433		
Faiz Gelirleri																									(13.471)	(134.451)		
Menkul Kıymet Satış Karları																								0	(1.460)			
Kambiyo Karları																									(685)	(11.385)		
Reeskont Faiz Gelirleri																									(13.768)	(13.768)		
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	240.000																								240.000	(246.712)		
Karşılık Giderleri(-)																									40.000	167.968	177.538	
Kambiyo Zararları(-)																									0	16.932		
Reeskont Faiz Giderleri (-)																										17.520		
Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)																									0	51.748		
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)							4.810	10.597																		15.407	140.425	
Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri																										55.185	55.185	55.185
Toplam	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(0)	(0)	

FİNANSAL DURUM TABLOSU		TL
DÖNEN VARLIKLAR		
A- NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		900.100
Kasa	29.435	
Bankalar	870.665	
B- FİNANSAL YATIRIMLAR		50.000
Hisse Senetleri	45.000	
GUD Farkı Kar veya Zarara Yans. Fin. V.	5.000	
C- TİCARİ ALACAKLAR		2.225.459
Alıcılar	1.226.614	
Alacak Senetleri	756.000	
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	32.155	
İlişkili Şirketlerden Alacaklar	275.000	
Şüpheli Ticari Alacaklar	353.185	
Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	353.185	
D- DİĞER ALACAKLAR		138.600
Diğer Çeşitli Alacaklar	138.600	
E- STOKLAR		1.807.581
İlk Madde ve Malzeme	813.923	
Yarı Mamuller	130.226	
Mamuller	829.147	
Diğer Stoklar	45.713	
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	11.428	
G- GEL.YIL.AİT GİD VE GELİR TAH.		194.340
Gelecek Aylara Ait Giderler	185.869	
Gelir Tahakkukları	8.471	
H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		181.051
Devreden KDV	123.077	
Peşin Öd.Vergi ve Fonlar	57.974	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMA		5.497.131
DURAN VARLIKLAR		
D- MADDİ DURAN VARLIKLAR		4.652.637
Arazi ve Arsalar	1.582.562	
Binalar	2.373.844	
Tesis Makine ve Cihazlar	1.528.203	
Taşıtlar	382.500	
Demirbaşlar	793.121	
Birikmiş Amortismanlar(-)	2.007.593	
E- MADDİ OLMAYAN DURAN V.		66.379
Haklar	102.854	
Birikmiş Amortismanlar (-)	36.475	
G- GELECEK YIL.AİT GİD.VE GELİR		19.612
Gelecek Yıllara Ait Giderler	19.612	
H- DİĞER DURAN VARLIKLAR		180.790
Ertelenmiş Vergi Varlığı	180.790	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		4.919.418

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		10.416.549
I- KISA VAD.YAB. KAYNAKLAR		TL
A- FİNANSAL BORÇLAR		1.365.407
Banka Kredileri	1.354.810	
Uzun Vad. Krediler Anapara Tak.ve Faizleri	10.597	
B- TİCARİ BORÇLAR		2.154.991
Satıcılar	1.321.145	
Borç Senetleri	720.000	
Borç Senetleri Reeskontu (-)	26.154	
İlişkili Şirketlere Borçlar	140.000	
C- DİĞER BORÇLAR		225.554
Personele Borçlar	225.554	
F- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜK.		173.942
Ödenecek Vergi ve Fonlar	106.435	
Ödenecek Sosyal Güv.Kesintileri	67.507	
G- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		181.910
Diğer Borç ve Gider Karşılığı	181.910	
H- GELECEK AYLARA AİT GEL. VE GİD.TAH.		120.000
Gelecek Aylara Ait Gelirler	120.000	
KISA VAD. YAB.KAYNAKLAR		4.221.804
II- UZUN VAD.YAB. KAYNAKLAR		
A- FİNANSAL BORÇLAR		2.350.000
Banka Kredileri	2.350.000	
E- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		381.052
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	381.052	
H- GELECEK YILLARA AİT GEL. VE GİD.TAH		120.000
Gelecek Yıllara Ait Gelirler	120.000	
H- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		235.976
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	235.976	
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		3.087.028
III- ÖZ KAYNAKLAR		
A- ÖDENMİŞ SERMAYE		2.800.000
Sermaye	2.800.000	
C- KAR YEDEKLERİ		173.618
Yasal Yedekler	173.618	
D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		343.505
Geçmiş Yıllar Karları	343.505	
E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		263.628
Geçmiş Yıllar Zararları(-)	263.628	
F- DÖNEM NET KARI (ZARARI)		54.223
Dönem Net Karı	54.223	
ÖZKAYNAKLAR		3.107.718
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		10.416.549

KAPSAMLI GELİR TABLOSU		01.01.2013-31.12.2013
A- ESAS FAALİYET GELİRLERİ		12.881.377
Yurt İçi Satışlar	10.736.167	
Yurt Dışı Satışlar	2.145.210	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ		135.790
Satış İskontoları(-)	135.790	
C- NET SATIŞLAR		12.745.587
D- ESAS FAALİYET MALİYETLERİ (-)		8.850.996
Satılan Mamuller Maliyeti(-)	8.850.996	
BRÜT KAR VEYA ZARAR		3.894.591
E- ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)		3.792.548
Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	285.919	
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2.380.196	
Genel Yönetim Giderleri(-)	1.126.433	
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)		102.043
F- DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR		248.172
Menkul Kıymet Satış Karları	1.460	
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	246.712	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR(-)		229.286
Karşılık Giderleri(-)	177.538	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	51.748	
FİNANSAL GELİR GİDER ÖNCESİ FAALİYET KARI (ZARARI)		120.929
H- FİNANSAL GELİRLER		145.836
Faiz Gelirleri	134.451	
Kambiyo Karları	11.385	
I- FİNANSAL GİDERLER		157.357
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	140.425	
Kambiyo Zararları (-)	16.932	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)		109.408
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI (-)		55.185
Ertelenmiş Vergi Karşılığı (-)	55.185	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDÖNEM NET K/Z		54.223

5. KOBİ TFRS UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI VE SUNULMASINA ETKİLERİNİN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: YAN SANAYİ BORSASI UYGULAMASI

Çalışmanın bu bölümünde, Yan Sanayi Borsasında Faaliyet Gösteren KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya KOBİ'lerin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren KOBİ TFRS'nin uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarını tespit etmek ve uygulamada karşılaşılmaması muhtemel aksaklıkları belirlemek amacıyla yapılan anket çalışmasından elde edilen bulgular değerlendirilmektedir.

5.1. Yan Sanayi Borsasına İlişkin Genel Bilgiler

Yan sanayi kavramı, sanayi işletmelerinin, üretim maliyetlerinin yüksek olması, teknolojilerinin veya kapasitelerinin yetersiz kalması nedeniyle kendi imalat programlarına alamadıkları belirli ürün, parça ve hizmetleri diğer üreticilerden tedarik etmelerini ifade etmektedir. Yan sanayiciler, belirli ürün, parça ve hizmetleri, ana sanayici tarafından belirlenen ölçü, şekil ve standartlara uygun olarak üretirler.⁵⁸⁵

İstanbul Ticaret Odası bünyesinde 1990 yılında, Birleşmiş Milletler Sınâî Kalkınma Teşkilatı (UNIDO)'nın işbirliği ile kurulmuş olan Türk Yan Sanayi Borsası, yan sanayi sektörlerinde çalışan küçük ve orta ölçekli işletmeleri ihracata yönlendirmek, ihracatlarını arttırmak, yurtdışından gelen taleplerin uygun yan sanayici işletmelere ulaşmasını temin etmek ve söz konusu taleplerin takibini gerçekleştirmek üzere hizmet vermektedir. Yan Sanayi Borsası bilgi bankasında metal işleme, plastik, kauçuk, elektrik ve elektronik sektörlerinde yan sanayici olarak çalışan 2796 adet işletme⁵⁸⁶ bulunmakta olup üyeler otomotiv, makine, elektrik-elektronik, inşaat, ev aletleri, çimento ve maden sektörleri yan sanayici olarak faaliyet göstermektedirler.⁵⁸⁷

⁵⁸⁵ http://www.ito.org.tr/wps/portal!/lut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwODUA9zA093YxNHQ3cvY4NgU_2CbEdFAGVpqS8! (30.04.2013).

⁵⁸⁶ 31.03.2013 tarihli verilere göre.

⁵⁸⁷ <http://www.ito.org.tr/wps/portal/tysb>, (30.04.2013).

Türk Yan Sanayi Borsası Üyelerinin Profili;⁵⁸⁸

- Üyelerinin %67'sini KOBİ'lerin oluşturduğu Yan Sanayi Borsası metal eşya, plastik, kauçuk, elektrik ve elektronik sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır.
- Üye işletmelerin %77,5'i metal işleme, yüzde %9,2'si plastik&kauçuk, %3,4'ü elektrik-elektronik-elektromekanik sektöründe yoğunlaşmaktadır.
- Otomotiv sektörü hizmet verilen sektörlerin içinde %50,26 ile ilk sırayı almaktadır. Otomotiv sektörünü, makine imalatı, beyaz eşya, inşaat, elektrik, elektronik sektörleri izlemektedir.
- Üye yan sanayicilerin %82'si ihracatçı konumundadırlar. Bu üyelerin %20'si ihracat pazarlamasında Türk Yan Sanayi Borsasını tercih etmektedirler.

Türk Yan Sanayi Borsasının Avantajları;⁵⁸⁹

- Türk Yan Sanayi Borsası üyelerine yeni pazarlara ve yurtdışı taleplere erişim imkânı sağlarken profesyonel talep eşleştirme hizmeti vererek, üyelerine zamandan tasarruf sağlamaktadır.
- Periyodik bültenler yayınlanmakta, ücretsiz teknik destek ve danışmanlık hizmetleri verilmektedir.
- Yurtdışı pazarlara inceleme gezileri düzenlenmekte ve uluslararası yan sanayi fuarlarına katılım imkânı sunulmaktadır.

Bu doğrultuda İstanbul Ticaret Odası Yan Sanayi Borsasında işlem gören 2796 adet işletmenin 1836 adeti KOBİ Yönetmeliğine göre KOBİ tanımına girmektedir.⁵⁹⁰

⁵⁸⁸ <http://www.subconturkey.com/2010/ Temmuz/ haber-ITO-Yan-Sanayi-Borsasi-20-Yasinda.html>, (30.04.2013).

⁵⁸⁹ <http://www.subconturkey.com/2010/ Temmuz/ haber-ITO-Yan-Sanayi-Borsasi-20-Yasinda.html>, (30.04.2013).

⁵⁹⁰ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 4 Kasım 2012 gün ve 28457 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm> (01.12.2012).

1836 adet işletmenin bu yönetmelik çerçevesinde büyüklüklerine göre dağılımını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 12: Yan Sanayi Borsasına Kayıtlı KOBİ'lerin Dağılımı

Ölçek	Adet
Mikro	114
Küçük	1278
Orta	444
1836	

Kaynak: İTO Yan Sanayi Borsası

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte, sermaye hareketleri hızlanmış, uluslararası yatırım kararları artmıştır. Bu gelişmeler uluslararası şirket alımsatımları ve birleşmelerinin her geçen gün artmasına neden olmuştur. KOBİ'lerin bu gelişmelerin dışında kalması beklenemez. Bu hızlı değişim ve gelişim süreci içerisinde KOBİ'lerin yapması gereken birçok işlem ve faaliyet vardır. Yan Sanayi Borsası, KOBİ'lere yurtdışı pazarlara açılmaları konusunda destek vermektedir.

Bu süreçte, farklı muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıkların uyumlu hale getirilmesi özellikle yurtdışı pazarlara açılmak isteyen KOBİ'ler açısından önem arz etmektedir.

Anket çalışması, çalışan sayısı 50-250 arası ve cirosu 8 milyon TL- 40 milyon TL arasında orta büyüklükteki işletmeler üzerinde yapılmıştır.

Bu bölümde öncelikle araştırmanın metodolojisi sunulmuş olup daha sonra istatistiksel yöntemler aracılığıyla sonuçlar analiz edilip, yorumlanmıştır.

5.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, kısıtları, araştırmaya dahil edilen işletmelerin seçilmesi, anket formlarının hazırlanması ve gönderilmesi, cevaplanan anketlerin kodlanması ve verilerin istatistikî olarak analiz edilmesinde kullanılan yöntemler hakkında bilgiler verilmektedir.

5.2.1. Araştırmanın Amacı

KOBİ TFRS finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin önemli yenilikler getirmiştir. KOBİ TFRS'nin henüz uygulama aşamasına gelmemesi ile birlikte uluslararası piyasalara entegre olmak isteyen büyüme potansiyeli olan işletmeler bu standartların finansal tablolarına etkilerini görmek isteyeceklerdir. Meslek mensuplarının bu gelişmelerin gerisinde kalmak istemeyecekleri ortadadır. Meslek odaları bu yönde eğitimler düzenlemektedirler. Meslek mensuplarına yeni iş fırsatları açan düzenlemelerin yanında yüklediği ağır sorumluluklarla da meslek mensubu olmanın önemi giderek artmaktadır.

Bu çerçevede araştırmanın temel amacı, uygulama öncesinde KOBİ TFRS'nin işletmeler ve finansal tablolar, muhasebe bilgi sistemi ve muhasebeleştirme esasları üzerindeki etkilerine ilişkin finansal tablo hazırlayıcılarının bakış açılarının tespit edilmesidir.

Dünyanın çeşitli yerlerinde yaşanan krizler ve şirket skandalları, işletmelerin ve çıkar gruplarının endişelerini arttırmakta ve bu durum beraberinde işletme yönetimlerinin şeffaf olması yönünde bir talep oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim ve hesap verilebilirlik gerekliliği yaygınlaşmakta ve kurumsal sürdürülebilirlik önem kazanmaktadır.⁵⁹¹

5.2.2. Araştırmanın Önemi

UFRS'nin gün geçtikçe dünya ve dolayısıyla Türkiye'de uygulama alanını genişletmesi ile birlikte muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında önemli değişimler yaşanmaktadır. KOBİ'ler için bu değişime paralel eğitim, kurumsallaşma, uzmanlaşma, güçleri birleştirme ve paylaşma dönemi başlayacaktır.

⁵⁹¹ F.Lerzan Kavut, "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi", *Yönetim*, Yıl: 21, Sayı: 66 (Haziran 2010), s.12.

Kurumsallaşmada asıl olan çalışanların kişisel yöntemlerine bağlı olmadan, işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için kendi yöntemlerini üretip geliştirmesi ve çalışanların işletmeden ayrılması durumunda da işlerin aksamadan yürütmesi için ilgili yapı ve organizasyonun oluşturulması sürecidir.⁵⁹²

KOBİ ölçeğindeki işletmelerin, genellikle kendi örgütleri içinde meslek mensubu istihdamı yoluna gitmedikleri, bunun yerine dışarıdan müşavirlik hizmeti satın aldıkları düşünüldüğünde KOBİ TFRS uygulanması sürecinin bu işletmelerde daha zor olacağı ifade edilebilmektedir.

Bu bağlamda araştırma, İTO Yan Sanayi Borsasında Faaliyet Gösteren Orta Ölçekteki KOBİ'lerde bağımlı ya da bağımsız olarak çalışan Yeminli Mali Müşavir, SMMM, SM, SMMM stajyer ve muhasebe sorumlularının KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecine bakış açılarının ortaya konulması ve değerlendirilmesi, bu süreçte karşılaşılabilecek sorunların tespit edilmesi ve geçiş aşamasının planlanması açısından önem taşımaktadır.

5.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırmanın kapsamını, İstanbul Ticaret Odası (İTO) Yan Sanayi Borsasına kayıtlı 1836 adet KOBİ'den 444 adet Orta Büyüklükteki KOBİ oluşturmaktadır. Çalışma konusunun çok kapsamlı olması ve KOBİ TFRS'nin henüz uygulama aşamasında olmaması araştırmanın değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken kısıtlardan biridir.

Araştırmanın sınırını oluşturan İTO Yan Sanayi Borsasına kayıtlı 444 Orta Büyüklükteki işletmeye ulaşılmaya çalışılmış, 190 işletme anket çalışmasına iştirak etmiştir. Anket uygulanan işletmelerin ve katılımcıların listesi Ek 3'te yer almaktadır.

⁵⁹² KOBİ'lerde İç Denetim, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> (20.09.2013), s.12.

5.2.4. Muhasebe Standartları Konusunda Meslek Mensuplarına Yönelik Bazı Araştırmalar

Son yıllarda meslek mensuplarına yönelik ve muhasebe standartlarını konu alan ulusal ve uluslararası ili çalışmalar incelenmiştir.

Deloitte 2009 Haziran ayında KOBİ UFRS'ye ilgi düzeyini belirlemek amacıyla 225 özel şirket çalışanına anket uygulamıştır. Araştırmaya katılanların %43'ünün KOBİ UFRS'den habersiz oldukları, katılımcıların üçte ikisinin ise zorunlu olmadıkça UFRS uyarlamasını düşünmediklerini belirtmişlerdir. Bununla birlikte daha küçük firmaların ayrı bir UFRS setinin hazırlanmasına daha istekli oldukları tespit edilmiştir.⁵⁹³

Avrupa Komisyonu (2010) tarafından KOBİ UFRS'nin uygulanma olasılığına bakış açılarının ölçülmesine ilişkin 26 Avrupa Birliği 4 Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkeden 210 katılımcının yer aldığı bir araştırma yapılmıştır. Araştırmaya katılanlar, KOBİ UFRS'nin Avrupa'da kullanılmasına olumlu yaklaştıklarını özellikle orta ölçekli ve büyük işletmelerde uygulanmasının daha uygun olacağını belirtmişlerdir. KOBİ UFRS'nin uygulanmasının finansal tabloların analizi ve uluslararası boyutta karşılaştırılmasında faydalı olacağı, uluslararası ticaretin artması ve işletmelerin uluslararası alanda büyümelerinin önünün açılacağı ve işletme birleşmelerinin ve satın almalarının artacağı ve bu durumun sermaye maliyetlerin düşmesi ve sermayenin tabana yayılmasına faydası olacağını ifade etmişlerdir. Katılımcılar KOBİ UFRS'nin uygulanması yönünde görüş bildirirken bu uygulamanın AB muhasebe çevresinde olması gerektiğini vurgulamaktadırlar. Son olarak, katılımcılar genel muhasebe ilkelerinin AB muhasebe yönetmeliği paralelinde oluşturularak direktiflerin basitleştirilmesi ve revize direktiflerin KOBİ paydaşlarının bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasının sağlanmasının yönelik olması gerektiğini belirtmişlerdir.⁵⁹⁴

⁵⁹³ Deloitte, IFRS Survey 2009 for Private Companies, <http://www.iasplus.com/usa/0907deloittesmesurvey.pdf> (20 Temmuz 2013).

⁵⁹⁴ European Commission, Summary Report of the Responses Received to the Commission's Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities, Mayıs 2010, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ifrs/2010-05-31_ifrs_sme_consultation_summary_en.pdf, (10 Şubat 2013), ss.2-10.

Atik(2010) KOBİ'lerin mevcut muhasebe ve finansal raporlama durumunu göstermek ve KOBİ'lerin KOBİ UFRS uyarlanması ve uygulanması sürecine ilişkin düşüncelerini ortaya koymak üzere 216 KOBİ üzerinde bir anket çalışması yapmıştır. Anket çalışması sonucunda ankete katılanlar yürürlükte olan uygulamanın yeterli olduğunu, bununla birlikte KOBİ'ler için UFRS uygulamasına ilgi duyduklarını belirtmişlerdir. Araştırmanın diğer bir sonucu da katılımcılar KOBİ UFRS uygulamasının zorunlu olmaması gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir.⁵⁹⁵

Albu ve diğ. (2010) Romanya'da küçük işletmelerin mevcut muhasebe uygulamalarını "KOBİ'ler için UFRS" ile karşılaştırmışlardır. Araştırma sonucunda iki uygulama arasında kavramsal ve normatif düzeyde birçok farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir. Muhasebeciler, denetçiler ve düzenleyiciler ile yaptıkları görüşmeler neticesinde Romanya'da mevcut uygulamaların üzerine KOBİ UFRS'nin uyarlanmasının zor olduğu, küçük işletmelerin kural bazlı yaklaşımlarının ve mesleki yargı eksikliğinin KOBİ UFRS uygulanmasında en tehditkar faktörler olduğu sonucuna varmışlardır.⁵⁹⁶

Kurcan ve diğerleri (2011) Antalya ve Alanya SMMM odalarına kayıtlı 250 meslek mensubuna yaptıkları çalışmada meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyesinin sınırlı ve düşük olduğunu ve bundan dolayı; muhasebe standartlarının zor, karmaşık ve uygulamasının zor olarak algılandığını ifade etmektedirler. Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının muhasebe standartları ve diğer güncel mevzuat sürekli olarak izlemesi, muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyelerinin artırılabilmesi için eğitim programlarına katılması, muhasebe sürecinde kurumsallığın sağlanması ve sektör uzmanlığının artırılması amacıyla da ortaklık yapılarının artırılması gerektiğini belirtmişlerdir.⁵⁹⁷

⁵⁹⁵ Asuman Atik, "SME's Views on the Adoption and Application of "IFRS for SMEs" in Turkey", European Research Studies, Volume XIII, Issue (4), 2010, ss. 19-32.

⁵⁹⁶ Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, Szilveszter Fekete, "The Context of the Possible IFRS for SMEs Implementation in Romania: An Exploratory Study", **Accounting and Management Information Systems**, Vol 9 No. 1 (2010), ss. 45 -71.

⁵⁹⁷ Fatma Kurcan, Süleyman Uyar ve Nilüfer Tetik, "Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi**, (4), 3 (2011), ss. 15-28.

Kırılıoğlu ve Őenol (2011) Doğu Marmara’da faaliyet gösteren KOBİ’lerde UFRS ve BASEL II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması konulu çalışmalarında 363 KOBİ’ye yüzyüze anket yapmışlardır. Yaptıkları alışmada Türkiye’de yer alan KOBİ’lerin çoğunluğunun UFRS ile ilgili herhangi bir çalışma yapmadıkları, konu hakkında pek fazla bilgiye sahip olmadıkları, BASEL II ve UFRS hakkında farkındalık düzeylerinin oldukça düşük düzeylerde olduğu sonucuna varmışlardır.⁵⁹⁸

Kara (2011) KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Araştırma konulu çalışmasında 348 KOBİ’ye anket yapmıştır. Yapılan alışmada KOBİ’ler için UFRS’nin küçük ve orta boy işletmelerde uygulanabileceği, mikro işletmelerde ise uygulamanın zor olacağını ve özellikle mikro işletmelerin hem ortaklık yapısından hem de kalifiyeli elaman eksikliğinden dolayı KOBİ’ler için UFRS setinden muaf tutulmaları gerektiğini ve mikro işletmelerde standardın uygulanmasının zorunlu hale getirilmesinin işletmelere maliyet getireceği sonucuna varmıştır.⁵⁹⁹

Can ve Gr (2011)’n çalışmasında, Ankara ve ankırı illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, TMS-TFRS’ye ilişkin bilgi düzeylerinin tespiti amaçlanmış ve 142 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Yapılan alışma sonucunda meslek mensupları TMS metinlerinin anlatım dilinin yeterince açık olmadığını, bununla birlikte TMS ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin artacağını, muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanacağını, standartlar ile denetim mekanizmasının daha kolay işleyeceğini düşünmektedirler. Meslek mensuplarının sistematik bir eğitime ihtiyaçları olduğu araştırmanın diğer bir sonucu olarak vurgulanmaktadır.⁶⁰⁰

Din ve Atabay (2011), Trabzon ve çevresindeki mali müşavirlerin standartlar konusundaki bilgi düzeylerini ve standartların uygulanmasında etkili olması muhtemel

⁵⁹⁸ Hilmi Kırılıoğlu ve Aydın Őenol, “KOBİ’lerde UFRS ve Basel II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması: Doğu Marmara rneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 52 (Ekim 2011), <http://journal.mufad.org/index.php/arsiv/933-sayi-52-ekim-2011-/638-kobilerde-ufrs-ve-basel-ii-duzenlemelerinin-farkindaliginin-arastirilmesi-dogu-marmara-ornegi> (10.06.2013), ss. 25-46.

⁵⁹⁹ Ekrem Kara, “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Araştırma”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 32 (2013), ss. 209-211.

⁶⁰⁰ İsmail Can ve Yusuf Gr, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini lmeye Yönelik Bir Araştırma- Ankara ve ankırı illeri rneği”, *World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, Sayı 5 (Ekim 2011), <http://dergi.mumeyek.org/pdfiler/3186c.pdf> (23.06.2013).

faktörleri belirlemeyi amaçlayan çalışmaları sonucunda meslek mensuplarının iş yükü ve zaman azlığı gibi nedenlerle, standartlar konusunda yeterli derecede bilgi seviyesine ulaşamadıkları ve mesleki bilgi ve tecrübenin, standartların uygulama başarısında olumlu etkisinin olacağı düşünüldüğünü belirtmişlerdir.⁶⁰¹

Güneş, Durmuş ve Solak (2011), Elazığ ve Malatya illerinde gerçekleştirdikleri anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin oldukça yetersiz olduğu görülmüştür. Ayrıca meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin zamanında ve başarı ile uygulanabileceği konusunda oldukça zayıf bir inanç taşıdıkları araştırmanın sonuçlarındandır.⁶⁰²

Kılıç v.d. (2013) Türkiye'de çeşitli muhasebe kuruluşlarının listelerinden rastgele seçtikleri 210 muhasebe uzmanının KOBİ UFRS ile ilgili farkındalıkları, bilgi düzeyleri, hazırlıkları ve algılarını analiz etmek üzere bir anket çalışması yapmışlardır. Muhasebe uzmanların KOBİ UFRS uygulama sürecinin farkında olduklarını, KOBİ UFRS'ler hakkında orta düzeyde bilgi sahibi oldukları, KOBİ UFRS ile ilgili eğitimlere katıldıkları ve KOBİ UFRS'nin uygulanmasına pozitif yaklaşım gösterdikleri tespit edilmiştir. Katılımcılar KOBİ TFRS uygulamasının avantajlarını karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik, şeffaflık, anlaşılabilirlik ve etkin finansal raporlama olarak sıralamışlardır. Bununla birlikte KOBİ TFRS eğitimlerinin ve uygulamanın beraberinde getireceği maliyetlerin standartların uygulanmasının önündeki en önemli engeller olduğu sonucuna varmışlardır.⁶⁰³

Albu (2013) Romanya'da KOBİ'ler üzerinde işletme büyüklüklerinin KOBİ UFRS uygulamaları arasındaki ilişkiyi analiz etmek üzere 194 işletme üzerinde bir anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda KOBİ'lerinin büyüklükleri ile birlikte işletmelerin coğrafi konumlarının, kullanıcılar tarafından finansal tabloların kullanımının, finansman çeşitliliğinin ile KOBİ UFRS'ye bakış açıları arasında ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.⁶⁰⁴

⁶⁰¹ Engin Dinç ve Esra Atabay, "Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma-Trabzon Alt Bölgesi Örneği", World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi (Ekim 2011), <http://dergi.mumeyek.org/pdfiler/5b543.pdf> (01.05.2013), ss. 1-13.

⁶⁰² Recep Güneş, Ahmet Fatih Durmuş ve Bilal Solak, "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği", World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi (Kasım 2011), <http://dergi.mumeyek.org/pdfiler/5e3c8.pdf> (10.06.2013).

⁶⁰³ Merve Kılıç, Ali Uyar ve Başak Ataman, "Preparedness For And Perception Of IFRS For Smes: Evidence From Turkey", Accounting and Management Information Systems, Vol. 13, No. 3 (2014), ss. 492-519.

⁶⁰⁴ Catalin Nicolae Albu, "How Relevant Is Size For Setting The Scope Of The IFRS For Smes?", **Accounting and Management Information Systems**, Vol. 12, No. 3 (2013), ss. 424-439.

Hacıhasanoğlu vd. (2012), KOBİ'ler ile ilgili Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması öncesinde, temel uygulayıcılar konumundaki muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS konusunda bilgi düzeylerinin belirlenmesi ve meslek mensuplarının bakış açılarının tespit edilmesi amacıyla Ankara ilinde bir anket çalışması yapmışlardır. Yapılan anket sonucunda; standartlar hakkında meslek mensupları bilgi düzeylerinin düşük olduğu belirlenmiştir. Mesleki tecrübe ile tekdüzen muhasebe sistemi hakkında verilen cevaplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Aynı şekilde mesleki tecrübe ile KOBİ TFR SİLE ilgili ifadeler verilen cevaplar arasında da yine anlamlı farklılıkların olduğu görülmüştür. Farklılığın kaynağına bakıldığında, daha genç meslek mensupları ile yaşlı meslek mensupları ve mesleki tecrübesi düşük meslek mensupları ile mesleki tecrübesi yüksek meslek mensupları arasında bu konular ile ilgili görüş ayrılıklarının olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının genel olarak UFRS ile ilgili standart yorumlarını takip etmedikleri, ama UFRS'nin, mesleğin gelişimine olumlu katkılarının olduğu, işletmelerin uluslararası sermaye ve para piyasalarına uyumunu kolaylaştırdığı, UFRS paralelinde oluşturulan, ulusal muhasebe standartlarının irili ufaklı tüm işletmelerde zorunlu olarak uygulanmasının ülkemize ve işletme sahiplerine önemli faydalar sağladığı görüşünü destekledikleri belirlenmiştir.⁶⁰⁵

Özkan ve Özşahin (2012) Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları araştırmada KOBİ'ler için TFRS'nin sağlayacağı faydalar, muhtemel sakıncalar ve bu standardın uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan çalışmada, meslek mensuplarının KOBİ'ler için TFRS konusunda eğitim alıp almadıklarını, söz konusu TFRS standartlarını uygulayabilecek bilgi düzeyine sahip olup olmadıklarını belirlemek ve meslek mensuplarının demografik özellikleri itibariyle verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılıkları olup olmadığını ortaya koymaya çalışmışlardır. Standartların uygulamaya geçmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacakları, güvenilirliğinin artacağı, dil birliği sağlanacağı, muhasebe mesleğinin öneminin artacağı, iş yükünün

⁶⁰⁵ Tansel Hacıhasanoğlu, Nevran Karaca ve Şuayyip Doğu Demirci, "KOBİ'ler İçin TFRS'nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma", **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Aralık 2013, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/33017.pdf> (01.05.2013).

artacağı ve meslek mensuplarının eğitilmesi gerektiği konularında hemfikir olunduğu ortaya konulmuştur.⁶⁰⁶

Özdemir (2012) yaptığı çalışmada muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulanması öncesinde ilgi düzeylerinin ölçülmesini amaçlamıştır. Çalışma sonucunda Meslek mensuplarına yönelik KOBİ TFRS'nin öğrenilmesi ve uygulanma isteğinin belirli bir düzeye ulaştırılmasının arzulandığı bir dönemde özellikle lisansüstü öğrenime sahip meslek mensuplarının KOBİ TFRS standardına daha yüksek ilgi duyduklarını belirtmişlerdir. Ayrıca, meslekte yeni olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin meslekte görece daha kıdemli meslek mensuplarına göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.⁶⁰⁷

Arsoy ve Bora (2012), Bursa ilinde SWOT analizi ile Türkiye'de KOBİ muhasebe standartları uygulamasının güçlü-zayıf yönleri ile fırsat ve tehditlerinin neler olacağını belirlemeye çalışmıştır. Yapılan çalışmada meslek mensupları KOBİ'lerin kurumsallaşması için KOBİ muhasebe standartlarını önemli bir fırsat olarak gördükleri, bununla birlikte Vergi mevzuatı ve KOBİ standartları arasında uygulamaya yönelik farklılıkların olmasının önemli tehditler arasında olduğunu belirtmişlerdir.⁶⁰⁸

Üçoğlu (2012), "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Türkiye'de Uygulanabilirliğinin ve Olası Etkilerinin İncelenmesi" konulu doktora tez çalışmasında nitel araştırma yöntemlerinden kanaat araştırması kapsamında yüz yüze mülakat tekniği kullanılarak alanlarında uzman ve KOBİ TFRS konusunda bilgi sahibi olan 22 kişi ile görüşme yapmıştır. Yapılan çalışmada, mülakatta yer alan katılımcıların tamamının KOBİ TFRS'nin uygulanması konusunda hemfikir oldukları, geçiş sürecinde sıkıntılar yaşanabileceği bununla birlikte katlanılacak maliyetlerin faydaları aşmayacağı konusunda aynı görüşte oldukları sonucuna ulaşılmıştır.⁶⁰⁹

⁶⁰⁶ Azzem Özkan ve Filiz Özşahin, "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma" **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl 12, Sayı 37, (Eylül 2012), ss: 47-68.

⁶⁰⁷ Fevzi Serkan Özdemir, "KOBİLER İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgi Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış** (Kasım 2013), ss. 57-77.

⁶⁰⁸ Aylin Poroy Arsoy ve Tuba Bora, "KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 56 (Ekim 2012), ss. 17-28,

⁶⁰⁹ Derya Üçoğlu, "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Türkiye'de Uygulanabilirliğinin ve Olası Etkilerinin İncelenmesi ", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2012, ss.280-286.

Fidan ve Cinit (2013) Bursa ilinde 01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı konulu anket çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS'ye ilgi düzeylerini ve demografik özellikleri bakımından aralarında fark olup olmadığını tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan anket sonucunda meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracağını düşündükleri, KOBİ TFRS uygulamalarını kendi çabalarıyla öğrenebileceklerini düşünmedikleri, meslek odalarının bu konuda destek olması gerektiği konusunda hemfikir oldukları ve KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı sonuçlarına ulaşmışlardır.⁶¹⁰

Fidan ve Cinit'in (2013) Eskişehir ilinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine yönelik olarak yaptıkları anket çalışmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında KOBİ Muhasebe Standartları'nın muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirlik düzeylerini belirlemeye ve demografik özellikleri bakımından aralarında fark olup olmadığını tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan anket sonucunda meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkında bilgilerinin az olduğu, KOBİ TFRS uygulamalarını kendi çabalarıyla öğrenebileceklerini düşünmedikleri ve KOBİ TFRS uygulanmasında mevcut muhasebe hesap planının yeterli olacağı konusuna da katılmadıkları sonuçlarına ulaşmışlardır.⁶¹¹

Yine Fidan ve Cinit'in (2013) Marmara Bölgesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri İle Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişkin Üzerine yaptıkları anket çalışmasında Türkiye'de KOBİ'lerin ve muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık yarısının faaliyet gösterdiği Marmara Bölgesi'nde meslek mensuplarının tecrübe süreleri açısından TFRS ve KOBİ TFRS'yi algılanma seviyesinin ortaya çıkartılması, tecrübe değişkeni açısından algı farklılığı olup olmadığını belirlenmesi ve meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS

⁶¹⁰ Meral Erol Fidan ve Hasan Cinit, "01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 40 (2013), ss. 63-82.

⁶¹¹ Meral Erol Fidan ve Hasan Cinit, "1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Eskişehir İli Örneği)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 59, (2013), ss. 39-60.

hakkındaki bilgi seviyeleri tecrübe seviyeleri açısından belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan anket sonucunda meslek mensuplarının verdikleri cevaplar incelenmiş ve 0-15 yıl tecrübesi olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkında bilgilerinin az olduğu yönünde görüş bildirdikleri, bununla birlikte meslek tecrübesi 16 yıldan fazla olan meslek mensupları KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tabloları anlamanın daha kolay olacağını ifade etmişlerdir.⁶¹²

5.2.5. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışma için gerekli verilerin elde edilebilmesi için veri toplama tekniği olarak, anket tekniği kullanılmasına karar verilmiştir.

Anket birincil kaynaklardan bilgi toplamak üzere hazırlanan sistematik bir soru formudur. Anket yönteminde, çalışmanın problemini çözecek ve ele alınan hipotezleri test edecek bilgileri sistematik biçimde toplama ve saklama amaçlanmaktadır.⁶¹³

5.2.5.1. Ana Kütle ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütleleri olarak Yan Sanayi Borsasında işlem gören 1836 adet KOBİ içerisinde çalışan sayısı 50-250 arası, cirosu 8 milyon TL- 40 milyon TL arasında ve büyüme hedefi olan orta büyüklükteki işletmeler seçilmiştir. Yan Sanayi borsasında işlem gören belirtilen tanıma uyan 444 orta büyüklükteki işletme araştırmanın ana kütlelerini oluşturmaktadır.

Çalışma sonucunda yapılan çeşitli eliminasyonlar sonucunda basit tesadüfî örneklem yöntemine göre %95 güven aralığında %5 hata payı ile ana kütleleri temsil eden işletme sayısı 190 adet olarak tespit edilmiştir.

⁶¹² Meral Erol Fidan ve Hasan Cinit, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri İle Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği", Muhasebe ve Finansman Dergisi (Ekim 2013), <http://journal.mufad.org.tr/index.php/tr/son-sayi/724-muhasebe-meslek-mensuplarinin-mesleki-tecrubeleri-ile-muhasebe-standartlarina-yonelik-algilari-arasindaki-iliski-uzerine-bir-arastirma-marmara-bolgesi-ornegi> (10.01.2014), ss. 1-24.

⁶¹³ A. Hamdi İslamoğlu, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri-SPSS Uygulamalı**, İzmit:Beta Basım Yayım Dağıtım, 2009, s.113.

5.2.5.2. Anket Sorularının Hazırlanma Süreci

Anket formu, KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya KOBİ'lerin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren finansal raporlama standartları ve bu standartların uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarının tespit edilmesine yönelik oluşturulmuştur.

Anket sorularının hazırlanması sürecinde ilgili kişilere sorulacak soruların oluşturulmasında Dinç ve Atabay (2011)'ın "Trabzon ve Çevre İllerdeki SMMM Odalarına Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS'leri Konusundaki Bilgi Düzeyinin Araştırılması", Güneş, Durmuş ve Solak (2011)'ın "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği", Can ve Gör (2011)'ün "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma" çalışmalarındaki anket soruları, konuya ilişkin makale, bildiri, internet kaynakları incelenmek suretiyle ve profesyonel görüşler çerçevesinde hazırlanmıştır.⁶¹⁴ Anket sorularının hazırlanması sürecinde konunun uzmanı akademisyenlere ve bazı meslek mensuplarına sunulularak görüşleri alınmıştır. Alınan görüşler üzerine ankette gerekli düzenlemeler yapılarak anket formu son haline getirilmiştir (Ek 2). Anket uygulanan işletmelerin listesi Ek 3'de yer almaktadır.

Anket altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik bilgiler, ikinci bölümde işletmenin genel yapısı, üçüncü bölümde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) – KOBİ TFRS'ye Bakış Açısının Ölçülmesi, dördüncü bölümde KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu, beşinci bölümde KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etki Boyutu, altıncı bölümde KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki boyutları ele alınmaktadır.

⁶¹⁴ Dinç ve Atabay, a.g.m., Güneş, Durmuş ve Solak, a.g.m., Hacıhasanoğlu, Karaca ve Demirci, a.g.m., Can ve Gör a.g.m., Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, 2. Baskı, s.204-237, *Consultation On The International Financial Reporting Standard For Small and Medium-Sized Entities*, <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/SME%20questionnaire.mh> (20 Temmuz 2012); Trabzon ve Çevre İllerdeki SMMM Odalarına Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS'leri Konusundaki Bilgi Düzeyinin Araştırılması, <http://www.narbilisim.net/anket/> (20 Temmuz 2012).

Anketin dördüncü, beşinci ve altıncı bölümlerinde 5’li likert ölçeği kullanılmış olup bu şıklar (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir.

Araştırmanın bağımlı değişkeni, KOBİ’lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya KOBİ’lerin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren finansal raporlama standartları ve bu standartların uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkileri hakkındaki görüşleridir. Katılımcıların cinsiyeti, eğitim durumu, ünvanları, işletmenin sektörü, ihracat durumu gibi değişkenlerin bağımsız değişkenler olarak kullanılmasına karar verilmiştir.

5.2.5.3. Anket Uygulaması ve Verilerin Analizi

Araştırmada önem denetimi düzeyi (güvenirlilik düzeyi) 0,05 olarak belirlenmiştir. Araştırmada elde edilen verilerin kodlanması, çözümlenmesi sürecinde SPSS 17.0 (Statistical Package For Social Sciences) programından yararlanılmış ve hipotezleri sınamak için bazı istatistik analizler kullanılmıştır.

5.2.5.4. Güvenilirlik

Bir ölçekte belirli sayıdaki sorulara verilen cevapların değerleri toplandığında bu ölçekte yer alan soruların birbirleri ile yakınlıklarının derecesini ortaya koymak için güvenilirlik analizi yapılmaktadır. Buna iç tutarlılık da denilmektedir.⁶¹⁵ Güvenirlilik analizi yapılırken Alpha modelinin kullanılmasına karar verilmiştir. Cronbach’s Alpha değeri, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach’s Alpha değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini ifade etmektedir. Bu değer $\geq 0,70$ olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda $\geq 0,60$ değeri kabul edilebilir bir seviye olabilmektedir.⁶¹⁶

Güvenirlilik testi sonucunda tüm ölçeğin güvenilirlik derecesi Alpha = 0,93 olarak bulunmuştur. Cronbach Alfa değeri her bir alt seviyelerde-boyutlarda ayrı ayrı hesaplanmış olup Tablo 13’de gösterilmiştir.

⁶¹⁵Şeref Kalaycı, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2008, s.405.

⁶¹⁶Beril Sipahi, E.SerraYurtkoru ve Murat Çinko, *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi*, İstanbul: Beta Basım, 2010, s. 89.

Tablo 13: Anket Formu Güvenirlilik Katsayıları

	Cronbach Alfa Güvenirlik Katsayısı
KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu	0,93
KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etki Boyutu	0,92
KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki boyutu	0,93
Tüm Ölçek	0,93

Alfa, standart değişim ortalaması olup 0 ile 1 arasında değişmektedir. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanmaktadır;⁶¹⁷

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güveniliridir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güveniliridir.

Tablo 13'de gösterilen Alfa değerleri oluşturulan anketin kullanılabilir olduğunu göstermektedir.

5.2.5.5. Verilerin Değerlendirilmesinde Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Araştırma kapsamında öncelikle değişkenlerin frekans dağılımlarını ortaya koymak için frekans analizinden faydalanılmıştır. Değişkenlerin belirli bir seviyede normal dağılım gösterip göstermediğini ölçmek üzere faktör analizi ve korelasyon analizi testleri yapılmıştır. Araştırmanın hipotezleri test edilirken normal dağılıma uygunluk varsayımı altında varyansların eşitliğinin test edilebilmesi hususunda parametrik testlerden bağımsız örneklem için t-testi (Independent Samples T-test), ikiden fazla grup arasındaki farklılıkların incelenmesinde de One-Way Anova (F testi) uygulanmıştır. Çalışmada parametrik olmayan testlerden; iki bağımsız grup karşılaştırması için Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Ayrıca, ilgili değişkenlerin aralarındaki ilişkinin derecesini ve yönünü belirlemek amacıyla da Ki-Kare (crosstabs) testinden yararlanılmıştır.

⁶¹⁷ Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.89.

Araştırmada kullanılan istatistiksel tekniklerin tanımı ve araştırmada kullanılma nedenleri aşağıda ifade edilmeye çalışılmıştır;

Frekans analizi: Değişkenlerin frekans dağılımlarını ortaya koymak için frekans analizinden faydalanılmıştır. Bu analiz yöntemiyle anket hakkında genel bilgi edinilmesi mümkündür. Bu sayede gerek demografik özellikler gerekse sorulan soruların cevaplarının ayrıntılı biçimde sayısal değerleri ve yüzdelerle dağılımları ortaya konabilmektedir. Bazı durumlarda faydalı olacağı düşünülen kümülatif yüzdelerle dağılımları ise tabloların son sütunlarında yer almakta olup bu dağılımlardan faydalanarak çeşitli çıkarımlar ortaya konabilmektedir.

Faktör Analizi : Faktör analizi, bir ölçme aracında yer alan her bir uyarana (maddeye) cevaplayıcıların verdiği tepkiler arasında belli bir düzen olup olmadığını ortaya koymak için yapılan bir analiz türüdür. Bu amaçla kullanılan faktör analizi sosyal bilimlerde, başta psikolojik boyutların tanınmasında ve boyutların içeriği ile ilgili bilgi edinilmesinde kullanılan çok değişkenli analiz tekniklerinden biridir.⁶¹⁸

Faktör analizi yapabilmenin ön şartı değişkenler arasında belli bir oranda korelasyon derecesinin bulunmasıdır. Bu amaçla kullanılan Barlett küresellik testi bize değişkenler arasında yeterli oranda ilişki olup olmadığını gösterir. Eğer Barlett testinin p değeri 0,05 anlamlılık derecesinden düşük ise değişkenler arasında faktör analizi yapılmasında herhangi bir kısıt olmayacağını ifade etmektedir.⁶¹⁹

Benzer şekilde Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) analizinde değişkenler arası korelasyon derecesinin faktör analizine uygunluğunu test eder. KMO değeri 0 ile 1 arasında değişir. Genel kabul görmüş KMO değerleri ve yorumları aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 14: Genel Kabul Görmüş KMO Değerleri ve Yorumları

KMO Değeri	Yorumu
0,80 ve yukarısı	Mükemmel
0,70 - 0,80 arası	İyi
0,60 - 0,70 arası	Orta
0,50 - 0,60 arası	Kötü
0,50'den aşağı	Kabul edilemez

Kaynak: Kalaycı, a.g.e., s. 322.

⁶¹⁸Ezel Tavşancıl, **Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.89.

⁶¹⁹Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.80.

Faktör analizi sonrasında her bir alt boyutun (faktörün) güvenilirliğinin sayısal olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Korelasyon Analizi: İki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki veya daha çok değişken ile olan ilişkisini test etmek ve varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir.⁶²⁰ Neden durumundaki (kontrol edilebilen) değişkenlere bağımsız değişken denir. Sonuç durumundaki (kontrol edilemeyen) değişkenlere bağımlı değişken denir.

Korelasyon analizinde amaç; bağımsız değişken (X) değiştiğinde, bağımlı değişkenin (Y) ne yönde değişeceğini görebilmektir. Korelasyon analizini yapabilmek için her iki değişkenin de sürekli olmaları ve normal dağılım göstermeleri gerekmektedir. Pozitif bir ilişkinin olması X değişkeninin değerlerinin artması durumunda Y değişkeninin değerlerinin de artması, yada X değişkeninin değerlerinin düşmesi durumunda Y değişkenine ait değerlerin de düşme eğiliminde olduğunu gösterir.

Korelasyon analizi sonucunda, doğrusal ilişki olup olmadığı ve bu ilişkinin derecesi korelasyon katsayısı ile hesaplanır. Korelasyon katsayısı “r” ile ifade edilmekte ve -1 ile +1 arasında değerler almaktadır.

Pearson Korelasyon Katsayısı, iki sürekli değişkenin doğrusal ilişkisinin derecesinin tespitinde kullanılmaktadır. İki değişken arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı sorusunun cevabı aranır. Veriler normal dağılım gösteriyorsa Pearson Korelasyon Katsayısı, normal dağılım göstermiyorsa Sperman Sıra Korelasyonu kullanılmaktadır.⁶²¹

Korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında değerler alır. Eğer değişkenler arasında;⁶²²

$r=-1$ ise Tam negatif doğrusal bir ilişki vardır.

$r=+1$ ise, Tam pozitif doğrusal bir ilişki vardır.

$r=0$ ise, iki değişken arasında ilişki yoktur.

⁶²⁰ Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.143.

⁶²¹ Kalaycı, a.g.e., s. 116.

⁶²² Kalaycı, a.g.e., s. 116.

Korelasyon katsayısının işareti ilişkinin yönünü, sayı değeri ise ilişkinin gücünü gösterir.

Tablo 15: Korelasyon Katsayısı İlişki Düzeyi Gücü

r	İlişki
0,00-0,25	Çok zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Anket çalışmasında bu analiz yardımıyla değişkenler arasında ilişkinin yönü ve gücü belirlenmeye çalışılmıştır.

Bağımsız Gruplar t-Testi :Bağımsız gruplar t-testi iki bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemidir.⁶²³

T testi istatistiğinin p değerine bakılarak H_0 hipotezi kabul veya reddedilir. H_0 kabul edildiğinde grupların test edilen değişken için ortalamalarının birbirinden farklı olmadığına karar verilir. H_1 kabul edildiğinde ($p < 0,05$) ise test edilen değişken için ortalamalarının birbirinden farklı olduğuna karar verilir.⁶²⁴

H_0 = Değişkenler arasında herhangi bir farklılık yoktur.

H_1 = Değişkenler arasında herhangi bir farklılık vardır.

Bağımsız gruplar t-testi, test istatistiği gruplar arası varyansın eşit olup olmamasına göre farklılık göstereceğinden t-testi yapılmadan önce grupların varyansları test edilmelidir. Grupların varyansların eşitliği Levene testi ile yapılır. Homojenlik testi olarak bilinen Levene testinin kabul edilmesi durumunda hesaplanan t istatistiği değeri ile reddedilmesi durumundaki t istatistiği değeri farklılık gösterir.

⁶²³ Kalaycı, a.g.e., s. 74.

⁶²⁴ Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.118.

Mann-Whitney U: Bu test parametrik bağımsız gruplar t-testinin parametrik olmayan alternatifidir. İki grup karşılaştırılması yapılırken t-testinde olduğu gibi bu yöntemde de iki grubun ortalaması değil ortanca değerleri karşılaştırılır. Mann-whitney U test istatistiği iki grubun aldığı değerleri sıralı hale dönüştürerek iki grup arasındaki sıralamanın farklı olmadığını ifade eder.⁶²⁵

Kruskal-Wallis: Kruskal-Wallis H testi test tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifidir. Bu analiz sürekli değişkenlere sahip üç yada daha fazla grup için karşılaştırma yapmayı sağlar. Değerler sıralı hale çevrilerek, her grup için sıralı ortalamalar karşılaştırılır.⁶²⁶

Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA): İki'den fazla bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemine Anova denir. Bu analizin yapılabilmesi için karşılaştırılacak olan grupların birbirinden bağımsız olması ve bu gruplardan elde edilen ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekmektedir.⁶²⁷

Ki Kare Bağımsızlık Testi: İki veya daha fazla sınıflı ölçekle ölçülmüş değişkenler arasında bağımlılık olup olmadığını tespit etmek için kullanılır.⁶²⁸

5.3. Araştırmaya Ait Bulgular ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında toplanan veriler yukarıda detaylı olarak açıklanan istatistiksel analizlere tabi tutulmuştur. Bu şekilde ankete ilişkin veriler analize tabi tutularak yararlı çeşitli çıkarımlar yapabilmemizi sağlayacak bilgiler haline getirilmiştir. Bu süreçte elde edilen veriler karşılaştırmalı tablolar halinde ortaya konarak ayrıntılı ve açıklayıcı bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Analizlerden çıkan sonuçlar istatistiksel teknikler aracılığıyla yorumlanmıştır.

5.3.1. Frekans Analizine Yönelik Sonuçların Değerlendirilmesi

Anket formunda yer alan genel amaçlı sorulara ilişkin frekans dağılımları sırasıyla aşağıda yer almaktadır.

⁶²⁵Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.188.

⁶²⁶Kalaycı, a.g.e., s. 106.

⁶²⁷Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.124.

⁶²⁸Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.184.

Demografik Faktörler

Tablo 16: Cinsiyet Dağılımı

	N	%
Erkek	64	33,7
Kadın	126	66,3
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılanların %66,3'ü kadın, %33,7'si erkektir. Araştırmaya katılanların ağırlıklı olarak kadın oldukları görülmektedir.

Tablo 17: Mezuniyet Dağılımı

	N	%
Lise	7	3,7
Ön lisans	13	6,8
Lisans	161	84,7
Yüksek Lisans	9	4,7
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılanların %84,7'si lisans, %6,8'i ön lisans, %4,7'si yüksek lisans, %3,7'si ise lise mezunudur.

Tablo 18: Çalışma Yılı Dağılımı

	n	%
5 Yıl Altı	4	2,1
5-10 Yıl	46	24,2
11-15 Yıl	77	40,5
16-20 Yıl	41	21,6
21-25 Yıl	16	8,4
25 Yıl ve Üzeri	6	3,2
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılanların mesleki deneyimlerine baktığımızda %40,5'nin 11-15 yıl arasında, %24,2'sinin 5-10 yıl arasında, %21,6'sının 16-20 yıl arasında, %8,4'ünün 21-25 yıl arasında, %6'sının 25 yıl ve üzerinde, %2,1'nin 5 yılın altında olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların %98'inin 5 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 19: Ünvan Dağılımı

	N	%
--	---	---

Yeminli Mali Müşavir	17	8,9
SMMM	41	21,6
SM	98	51,6
Stajyer	4	2,1
Muhasebe sorumlusu	30	15,8
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılanların %51,6'sı SM, %21,6'sı SMMM, %15,8'i muhasebe sorumlusu, %8,9'u Yeminli Mali Müşavir, %2,1'i SMMM stajyeridir. Anket çalışmasına katılanların büyük çoğunluğunun SM olduğu görülmektedir.

Tablo 20: Çalışma Statüsü Dağılımı

	n	%
İşletmede istihdam ediliyorum	173	91,1
İşletmeden bağımsız çalışıyorum	17	8,9
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılanların %91,1'i işletmede istihdam ediliyorken, %8,9'u işletmeden bağımsız çalışmaktadır. Araştırmamıza katılanların büyük çoğunluğunu işletmede istihdam edilenler oluşturmaktadır.

İşletmenin Genel Yapısı

Tablo 21: İşletmenin Hukuki Yapısı

	n	%
Anonim Şirket	69	36,3
Limited Şirket	108	56,8
Kolektif Şirket	12	6,3
Şahıs Şirketi	1	0,5
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılan işletmelerin hukuki yapısına baktığımızda %56,8'i limited, %36,3'ü anonim, %6,3'ü Kollektif ve %5'i şahıs şirkettir.

Tablo 22: İşletmenin Hizmet Verdiği Sektör

	n	%
Otomotiv	49	25,8
İnşaat	26	13,7
Beyaz Eşya	24	12,6
Makine İmalatı	20	10,5
Elektrik	19	10,0
Elektronik	5	2,6
Diğer	47	24,7
Total	190	100,0

İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektörün muhasebe uygulamalarını etkileyen faktörlerden biri olduğu bir gerçektir. Araştırmaya katılan işletmelerin %25,8'i otomotiv sektöründe, %13,7'si inşaat sektöründe, %12,6'sı beyaz eşya sektöründe, %10,5'i makine imalatı, %10'u elektrik, %2,6'sı elektronik sektöründe faaliyet göstermektedir. %24,7'si diğer(kimya, metal, demir çelik) sektörlerde faaliyet göstermektedir.

Tablo 23: İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Alt Sektör

	n	%
Kalıp İmalatı	17	8,9
Talaşlı İmalat	10	5,3
Saç Parça İşleme	15	7,9
Plastik	29	15,3
Demir & Demir Dışı Döküm	28	14,7
Elektrik& Elektrik Komponentler	20	10,5
Diğer	32	16,8
Yok	39	20,5
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılan işletmelerin %15,3'ü Plastik, %14,7'si Demir&Demir Dışı Döküm, %10,5'i elektrik-elektrik komponentleri, %8,9'u kalıp imalatı, %7,9'u Saç Parça İşleme, %5,3'ü Talaşlı İmalat, %16,8'i diğer (çelik tel üretimi, motor imalatı, boya, alüminyum imalatı) sektörlerde faaliyet göstermektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin %20,5'i herhangi bir alt sektörde faaliyet göstermemektedir.

Tablo 24: Yabancı Ortak Durumu

	N	%
Evet	24	12,6
Hayır	166	87,4
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılan işletmelerin %12,6'sında yabancı ortak bulunuyorken, %87,4'ünde yabancı ortak bulunmamaktadır.

Tablo 25: İhracat Durumu

	N	%
Evet	46	24,2
Hayır	144	75,8
Toplam	190	100,0

Araştırmaya katılan işletmelerin %24,2'si (46 işletme) ihracat faaliyetinde bulunuyorken, %75,8'i ihracat faaliyetinde bulunmamaktadır.

İhracat yapan işletmelerin ihracatta bulunduğu ülkeler ve ihracatlarına ilişkin bilgiler Tablo 26 ve Tablo 27'de gösterilmektedir. Birden fazla cevap verilen soruların frekans analizleri çoklu frekans yöntemiyle yapılmıştır.

Tablo 26: İhracat Yapılan Ülkeler

	n	%
Avrupa Birliği	36	47,4
Afrika Ülkeleri	13	17,1
Amerika Ülkeleri	13	17,1
Asya Ülkeleri ve Orta Doğu Ülkeleri	14	18,4
Toplam	76	100,0

İhracat faaliyetinde bulunan işletmelerin %47,4'ü Avrupa Birliğine, %18,4'ü Asya Ülkeleri ve Orta Doğu Ülkelerine, %17'si Amerika Ülkelerine, %17'si de Afrika ülkelerine ihracatlarını gerçekleştirdikleri görülmektedir.

Tablo 27: İhracat Aralıkları

	n	%
0-100.000 USD	6	13,0
100.001 USD-200.000 USD	6	13,0
200.001 USD-300.000 USD	8	17,4
300.001 USD-400.000 USD	8	17,4
400.001 USD-500.000 USD	3	6,5
500.001 USD+	15	32,6
Toplam	46	100,0

İhracat yapan işletmelerin %32,6'sı 500.000 USD'in üzerinde ihracat gerçekleştirmektedir. %6,5'u 400.001-500.000 USD aralığında, %17,4'ü 200.001-300.000 USD aralığında, %17,4'ü 300.001-400.000 USD aralığında, %13'ü 100.001-200.000 USD aralığında ve %13'ü de 100.000 USD altında ihracat gerçekleştirmektedirler.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) - KOBİ TFRS'ye Bakış Açısının Ölçülmesi

Tablo 28: Türkiye Finansal Raporlama Standartları-KOBİ TFRS'ye Bakış Açısının Ölçülmesine İlişkin Frekans Dağılımları

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
TFRS hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	5,8	30,5	23,7	34,7	5,3	100
KOBİ TFRS seti hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	17,9	31,1	20,5	27,4	3,1	100

Araştırmaya katılanların yukarıda belirtilen sorulara verdikleri cevapları incelediğimizde TFRS hakkında bilgili oldukları fikrine %36,3 ile katılmıyorken, KOBİ TFRS hakkında bilgili oldukları fikrine katılmayanların (kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplamı) %49'dur. TFRS daha fazla gündemde olduğundan katılımcılar TFRS hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları yönünde görüş bildirilmişlerdir.

Tablo 29: TFRS Metinlerinin Anlaşılabilirliği ve Uygulanabilirliğine İlişkin Frekans Dağılımları

	n	%
Fikrim Yok	11	3,5
Basit	11	3,5
Anlaşılır	30	9,6
Uygulaması kolay	43	13,7
Zor	85	27,2
Karmaşık	100	31,9
Uygulaması güç	33	10,5
Toplam	313	100,00

Araştırmaya katılan işletmelerin TFRS metinlerinin anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğine ilişkin cevapları incelendiğinde %31,9'u karmaşık, %27,2'si zor ve %10,5'si ise, uygulaması güç olarak değerlendirmişlerdir. Buna karşılık %13,7'lik kısmı standartlarının uygulamasının kolay olduğunu belirtmiştir. Araştırmaya katılanların %9,6'sı standartları anlaşılır bulurken sadece %3,5'lik kısmı basit cevabını vermiştir. Standartların anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğine ilişkin fikri olmayanların oranı ise %3,5'dir. KOBİ TFRS metinleri ana set TFRS metinleri ile karşılaştırıldıklarında daha basit ve anlaşılır olmasına rağmen standartın uygulamadaki mevzuatta farklılıklar içeriyor olması standartın kavranmasını zorlaştırmaktadır. Standartların uygulanmaya konması sürecine paralel yürütülecek KOBİ TFRS ile ilgili eğitim çalışmalarına ağırlık verilmesi ile bu sorunlar ortadan kalkacaktır. Bu süreçte meslek odalarına önemli görevler düşmektedir.

Tablo 30: TFRS'nin Uygulanmasında Karşılaşılan Engel/Engellere İlişkin Frekans Dağılımları

	n	Yüzde
Bürokratik engeller	53	12,3
Yeni personel istihdam etme gerekliliği	54	12,5
Kalifiye eleman bulmada yaşanacak sıkıntılar	72	16,7
Eğitim maliyeti	87	20,2
Vergi Usul Kanunu ile uyumsuzluk	88	20,4
İç Raporlama ve Dış Raporlamanın Uyumsuzluğu	67	15,5
Diğer	10	2,3
Toplam	431	100,00

Araştırmaya katılanların TFRS'nin uygulanmasında karşılaşılan engellere ilişkin cevapları incelendiğinde Vergi Usul Kanunu (VUK) ile uyumsuzluk %20,4 ile ilk sırada yer almıştır. İkinci sırada %20, 2 ile eğitim maliyeti, üçüncü sırada %16,7 ile kalifiye eleman bulmada yaşanacak sıkıntılar, dördüncü sırada %15,5 ile iç raporlama ve dış raporlamanın uyumsuzluğu, beşinci sırada %12,5 ile yeni personel istihdam gerekliliği ve son olarak %12,3 ile bürokratik engeller gelmektedir. %2,3'ü standartların anlaşılabilir olmaması ve karmaşık olmasının standardın uygulanmasının önünde önemli bir engel olduğunu belirtmişlerdir.

İşletmelerin düzenledikleri finansal tablolar ile vergi ve ticaret yasaları arasında sıkı bir ilişki vardır. Türkiye'de yıllardır vergi için muhasebe anlayışı hakim olmuştur. Vergi amaçlı muhasebe geleneğinden vazgeçilmesinin kolay olmaması ve uygulamacıların KOBİ TFRS konusundaki bilgi eksiklikleri KOBİ TFRS'nin uygulanmasının önündeki önemli engellerdendir. Bu anlayışın değişmesi için meslek mensuplarının öncelikle finansal raporlamanın vergi amaçlı değil doğru finansal bilgi sunmak amaçlı olduğu konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir. Vergi bazlı muhasebe uygulamalarının standartlarla uyumlu hale getirilmesi ve konuya ilişkin eğitim çalışmalarına ağırlık verilmesi ile standartların uygulanabilirliği önündeki en önemli engel kalkmış olacak ve finansal raporlama ve kayıt sürecinde olumlu gelişmeler sağlanacaktır.

Araştırmaya katılanların TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine ilişkin verdikleri cevaplar arasında cinsiyet, ünvan, işletmede yabancı ortak bulunup bulunmaması ve işletmenin ihracat durumu gibi değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığını ölçmeye yönelik ki-kare testi yapılmış ve verilen cevaplar ile değişkenler arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Yapılan teste ilişkin sonuçlar EK 4'de yer almaktadır.

Anket formunda yer alan 5'li likert ölçekli sorularda; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum şeklinde bir kodlama yapılmıştır. Buna göre anket formunda yer alan 5'li likert ölçekli sorulara ilişkin frekans dağılımları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 31: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tabloları Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin Frekans Dağılımları

	Sorular	(1) %	(2) %	(3) %	(4) %	(5) %	Toplam
1	KOBİ'ler için ayrı standartlar hazırlanması doğrudur.	12,60	9,50	4,70	30,00	43,20	100
2	KOBİ TFRS uygulamada karışıklığa yol açacaktır.	5,80	19,50	5,80	24,20	44,70	100
3	Tek tip muhasebe standartlarının olması KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme esnekliğini kısıtlamaktadır.	11,10	12,60	12,60	23,70	40,00	100
4	KOBİ TFRS'yi uygulayan KOBİ'lerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır.	11,60	16,30	8,40	23,20	40,50	100
5	KOBİ TFRS'nin uygulanması ile denetim etkin hale gelecektir.	10,50	15,30	12,60	26,30	35,30	100
6	KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ yönetiminde kurumsallaşma sağlanacaktır.	4,20	15,30	13,20	28,40	38,90	100
7	KOBİ TFRS'yi uygulamak işletme maliyetlerini arttıracaktır.	7,90	14,20	15,30	27,40	35,20	100
8	KOBİ TFRS'nin uygulanması ile işletmelerin birbirlerine karşı yaratabilecekleri haksız rekabet ortadan kalkacaktır.	10,50	14,70	17,40	22,60	34,80	100
9	KOBİ TFRS'nin finansal tablolara uyarlanması sürecinde sorun yaşanacaktır.	10,00	15,80	10,50	27,90	35,80	100
10	KOBİ TFRS uygulamaları halinde KOBİ'lerin finansal tabloları şeffaflaşacaktır.	8,40	12,10	10,50	27,90	41,10	100
11	KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tabloların ilgililer tarafından okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.	11,10	12,10	11,10	28,40	37,30	100
12	Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ TFRS seti konusundaki bilgileri yeterlidir.	14,70	22,10	14,20	17,40	31,60	100
13	KOBİ TFRS'nin uygulanması kayıt dışılıktan uzaklaşmaya neden olacaktır.	6,80	15,30	15,80	26,80	35,30	100
14	KOBİ TFRS finansal tabloların hazırlanmasında farklılık getirecektir.	7,40	14,20	8,40	29,50	40,50	100
15	KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolar işletmenin ulusal ve uluslararası KOBİ işletmeleriyle finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır.	6,80	11,10	13,20	28,90	40,00	100

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tabloları Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin değişkenlerin frekans dağılımlarından yararlanılarak ortaya konabilecek çeşitli çıkarımlar aşağıda yer almaktadır.

Araştırmaya katılanların “KOBİ’ler için ayrı standartlar hazırlanması doğrudur” ifadesine yüksek bir oranda katılım gösterdikleri görülmektedir. Buna göre kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum oranlarının toplamı yaklaşık %73 civarındadır. Bununla birlikte “KOBİ TFRS'nin uygulamada karışıklığa yol açacaktır” sorusuna kesinlikle katılıyorum diyenler %45 civarında, katılıyorum diyenler %24 civarındadır. Bu sorulara ilişkin kararsızların oranı düşük düzeyde kalmıştır. Araştırmaya katılanlar KOBİ’ler için ayrı bir standart setinin hazırlanmasını doğru bulmakla birlikte uygulamada karışıklığa yol açacağı konusuna pozitif yönde katılım göstermektedirler.

Bu alanda yer alan üçüncü soruya ilişkin kesinlikle katılıyorum oranı %40, katılıyorum oranı %23,70’dir. Araştırmaya katılanlar, tek tip muhasebe standartlarının olmasının KOBİ’lerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme esnekliğini kısıtlayacağını düşünmektedirler.

Araştırmaya katılanların “KOBİ TFRS’yi uygulayan KOBİ’lerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır” sorusuna verdikleri cevaplar ağırlıklı olarak pozitif yönlü yani kesinlikle katılıyorum (%40,50) ve katılıyorum(%23,20) şeklindedir. KOBİ TFRS’ye göre finansal tablolarını düzenlemeleri KOBİ’lerin kredibilitelerini olumlu yönde etkileyecek ve bu durum daha uygun koşullarda kredi bulmalarını sağlayacaktır. KOBİ’ler kredi maliyetlerini azaltmak için finansal yapılarını daha güçlü göstermek isteyeceklerinden bu durum kayıt dışı ekonominin azalmasında neden olacaktır.

“KOBİ TFRS'nin uygulanması ile denetim etkin hale gelecektir” sorusuna katılanların oranı %26,30, kesinlikle katılanların oranı % 35,30’dur. Kararsızların oranı % 12,60 olup, olumsuz cevap verenlerin oranı %25 seviyesindedir. KOBİ TFRS’ye uygun düzenlenmiş finansal tabloların güvenilirliğini arttıran en önemli unsur “bağımsız

denetim”dir. Muhasebeyi ilgilendiren işlemlerin tamamen sistemler tarafından yapılıyor olması muhasebe mesleğini denetim mesleğine dönüştürecektir.⁶²⁹

KOBİ’lerin kurumsallaşma derecesinin düşük olmasının KOBİ TFRS uyarlanması süreci üzerindeki etkisinin olumsuz olması muhtemeldir. Araştırmaya katılan işletmeler “KOBİ TFRS’nin uygulanması ile KOBİ yönetiminde kurumsallaşma sağlanacaktır” sorusuna %28,40 katılıyorum, %38,90 kesinlikle katılıyorum olarak katılım göstermişlerdir. Kararsızların oranı % 13,20 olup, olumsuz cevap verenlerin oranı % 19,50 seviyesindedir. KOBİ TFRS’nin uygulanması süreci şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal raporlama başta olmak üzere kurumsallaşma bakımından işletmeler açısından önem taşımaktadır.

İşletmelerin standartlara bakış açısını etkileyen önemli bir konuda standartların işletme maliyetlerine etkisidir. Buna ilişkin olarak “KOBİ TFRS’yi uygulamak işletme maliyetlerini arttıracaktır” sorusuna araştırmaya katılan işletmeler %35,20 ile kesinlikle katılıyorum, %27,40 katılıyorum olarak cevap vermişlerdir. Konuya ilişkin olarak kararsız kalanların oranı %15,3, herhangi bir etkisi olmayacağını düşünenlerin oranı %22,10’dur. KOBİ TFRS kapsamında muhasebe politika ve tahminlerinin oluşturulması, politika seçimlerinin veya yapılan tahmin ve varsayımların olası etkilerinin analiz edilmesi ve sonrasında da KOBİ TFRS’ye uygun finansal tabloların hazırlanması gerekecektir. Bununla birlikte, işletmedeki ilgili personellerin teorik ve pratik eğitimden geçmesinin gerekliliği, özellikle daha küçük ve kurumsal olmayan KOBİ’ler için zorluk ve maliyet yaratacağı ortadadır.

Sekizinci soruya verilen cevapları incelediğimizde araştırmaya katılan işletmelerin “KOBİ TFRS’nin uygulanması ile işletmelerin birbirlerine karşı yaratabilecekleri haksız rekabet ortadan kalkacaktır” ifadesine katılımlarının orta düzeyde olduğu görülmektedir. Buna göre kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum oranlarının toplamı %57,40’dır. Ayrıca bu sorulara ilişkin kararsızların oranı da %22,60 seviyelerindedir. Bu oranlar araştırmaya katılanların konuya ilişkin görüşlerinin net olmadığını göstermektedir.

⁶²⁹ Recep Pekdemir ve M.Mete Önal, “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, **Yönetim**, Yıl 10, Sayı 34 Ekim 1999, s.-7-14.

“KOBİ TFRS’nin finansal tablolara uyarlanması sürecinde sorun yaşanacaktır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %35,80, katılanların oranı ise %27,90’dır. KOBİ TFRS’nin uygulamada karışıklığa yol açacağını düşünenlerin oranı ile birlikte değerlendirdiğimizde bu süreçte sorun yaşanacağını düşünenlerin oranının yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmada 10,11,14 ve 15 numaralı sorular KOBİ TFRS’nin finansal tablolara etkisine bakış açısını ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “KOBİ’lerin Standartları uygulamaları halinde KOBİ’lerin finansal tabloları şeffaflaşacaktır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %41,10 katılanların oranı ise %27,90’dır. “KOBİ TFRS’ye uygun hazırlanmış finansal tabloların ilgililer tarafından okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %37,30, katılanların oranı ise %28,40’dır. “KOBİ TFRS finansal tabloların hazırlanmasında farklılık getirecektir” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %40,50, katılanların oranı ise %29,50’dir. “KOBİ Standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolar işletmenin ulusal ve uluslararası KOBİ işletmeleriyle finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %40,00, katılanların oranı ise %28,90’dır. Bu sorulara olumlu cevap verenlerin oranları %65-70 aralığında gerçekleşmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin, KOBİ TFRS’ye göre düzenlenen finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacağı konularına yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir.

“Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ TFRS seti konusundaki bilgileri yeterlidir” ifadesine diğer ifadelerin aksine katılım derecesi %50’nin altında gerçekleşmiştir. Bu sorulara ilişkin kararsızların oranı %14,20 iken katılmayanların oranı %36,80’dır. Bu sonuç söz konusu standartların uygulanabilmesi için eğitime ihtiyaç olduğunun ve mevcut eğitim çalışmalarının yetersiz kaldığının göstergesidir. Bu bakımdan söz konusu standartların öncelikle eğitim çalışmalarıyla desteklenmesi halinde standartların uygulama başarısının artacağı söylenebilir.

“KOBİ TFRS’nin uygulanması kayıt dışılıktan uzaklaşmaya neden olacaktır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %35,30, katılanların oranı ise %26,80’dir. Ayrıca bu sorulara ilişkin kararsızların oranı %15,80 olarak gerçekleşmiştir. Kayıt dışı ekonominin varlığının finansal raporlamanın kalitesini düşüreceği açıktır.

Çalışmada elde edilen bu sonuçlar doğrultusunda öne çıkan noktaları şu şekilde özetlemek mümkündür;

- KOBİ'ler için ayrı standartların hazırlanması doğru olmakla birlikte standartların uygulamada karışıklıklara yol açacağı,
- Finansal tablolar açısından KOBİ TFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacağı,
- KOBİ TFRS ile birlikte KOBİ yönetiminde kurumsallaşma sağlanacağı,
- KOBİ TFRS'yi uygulayan KOBİ'lerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmalarının kolaylaşacağı,
- KOBİ TFRS'ye uygun düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olmasının finansal tabloların güvenilirliğini arttıracığı,
- Muhasebe mesleği mensuplarının tecrübe ve bilgi eksikliğinin ve bu süreci olumsuz etkileyeceği,
- İşletmedeki ilgili personellerin teorik ve pratik eğitimden geçmesi, KOBİ TFRS kapsamında muhasebe politika ve tahminlerinin oluşturulması, politika seçimlerinin veya yapılan tahmin ve varsayımların olası etkilerinin analiz edilmesi ve sonrasında da KOBİ TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması, özellikle daha küçük ve kurumsal olmayan KOBİ'ler için zorluk ve maliyet yaratacağı,

sonuçları ortaya çıkmıştır.

Tablo 32: KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS) Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin Frekans Dağılımları

Sorular	(1) %	(2) %	(3) %	(4) %	(5) %	Toplam
1 KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'ler belgelendirme konusunda daha titiz davranacaklardır.	12,10	5,30	8,40	30,00	44,20	100,00
2 KOBİ TFRS'nin uygulanması kayıt düzenini olumlu yönde etkileyecektir.	4,20	14,20	7,90	32,10	41,60	100,00
3 KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile hesap planı değişecektir.	5,80	13,20	11,10	25,30	44,60	100,00
4 KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin raporlama düzeni değişecektir.	5,30	12,10	9,50	31,10	42,00	100,00
5 KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'lerin muhasebe organizasyonu yapılarında reorganizasyona ihtiyaç duyulacaktır.	3,70	14,70	11,10	30,00	40,50	100,00
6 KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin muhasebe bilgi sistemlerinde değişiklik olacaktır.	4,70	9,50	12,10	33,20	40,50	100,00
7 KOBİ TFRS'nin uygulanması ile finansal analiz daha gerçekçi olur ve analizin kalitesi artar.	4,20	10,00	12,10	30,00	43,70	100,00
8 Tekdüzen hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesi, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.	6,80	7,90	12,10	27,90	45,30	100,00

Muhasebe bilgi sistemi (MBS) daha çok mali olayların gözlemlenmesi, temel muhasebe prensipleri, standartlar ve kanunlar çerçevesinde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması, saklanması ve ilgili kişilere bu faaliyetlerle ilgili bilgilerin iletilmesi ile ilgili eylemlerden oluşmaktadır.⁶³⁰ Muhasebe sistemlerinden beklenen işletmelerde gereksinim duyulan konulardaki unsurların ölçülmesi, raporlanması ile birlikte işletmede karşılaşılabilecek sorunlara cevap verebilecek şekilde bir veri tabanı oluşturmaktır.⁶³¹

⁶³⁰ Sarıgül, a.g.e., s.58.

⁶³¹ Recep Pekdemir, "Kobiler İçin TFRS/UFRS Kim ve Ne İçin?", Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2013, Sayı 290, s. 19.

KOBİ TFRS'nin MBS üzerinde etki boyutuna ilişkin değişkenlerin frekans dağılımlarından yararlanılarak ortaya konabilecek çeşitli çıkarımlar aşıaıda yer almaktadır.

Araştırmaya katılanların %74,20'si KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'lerin belgelendirme konusunda daha titiz davranacaklarını düşünmektedirler. Bu soruda kararsızların oranı ise %8,40 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Çalışmada 2. 4. ve 7. sorular KOBİ TFRS'nin muhasebeleştirme sürecine etkisini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. "KOBİ TFRS'nin uygulanması kayıt düzenini olumlu yönde etkileyecektir" ifadesine katılanların oranı %73,70'dir. Bu soruda kararsızların oranının düşük olduğu gözlemlenmiştir. "KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin raporlama düzeni değişecektir" ifadesine katılanların oranı %73,10 olarak gerçekleşmiştir. Bu soruda kararsızların oranının düşük olduğu gözlemlenmiştir. "KOBİ TFRS'nin uygulanması ile finansal analiz daha gerçekçi olur ve analizin kalitesi artar" ifadesine kesinlikle katılanların oranı %43,70, katılanların oranı ise %30,00'dur. Bu sonuçlar göre araştırmaya katılan işletmeler, KOBİ TFRS'nin kayıt, raporlama düzeni ve finansal analizin kalitesini olumlu etkileyeceği hususuna yüksek oranda bir katılım gösterdikleri gözlemlenmiştir.

Çalışmada 3. ve 8. sorular KOBİ TFRS'nin hesap planına etkisini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır"KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile hesap planı değişecektir" ifadesine kesinlikle katılanların oranı %44,60, katılanların oranı ise %25,30'dur. Ayrıca bu sorulara ilişkin kararsızların oranı ise %11,10 olarak gerçekleşmiştir."Tekdüzen hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesi, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir" ifadesine kesinlikle katılanların oranı %45,30, katılanların oranı ise %27,90'dır. Bu sorulara olumlu cevap verenlerin oranı ise %70-%75 civarında gerçekleşmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler, KOBİ TFRS'ye göre hesap planının değişmesi gerektiği ve hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesinin uygulamayı olumlu etkileyeceği konularına yüksek bir oranda katılım göstermektedirler. Uygulama sürecine paralel olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Hesap Planının gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesinin bir gereklilik olduğu ortadadır.

Çalışmada 5. ve 6. sorular KOBİ TFRS'nin uygulanmasının muhasebe sistemine etkisini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. KOBİ TFRS'nin uygulanması ile "KOBİ'lerin muhasebe organizasyonu yapılarında reorganizasyona ihtiyaç duyulacaktır" ifadesine kesinlikle katılanların oranı %40,50, katılanların oranı ise %30,00'dur. Ayrıca bu sorulara ilişkin kararsızların oranı ise %11,10 olarak gerçekleşmiştir. "KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin MBS'de değişiklik olacaktır" ifadesine kesinlikle katılanların oranı %40,50, katılanların oranı ise %33,20'dir. Bu sorulara olumlu cevap verenlerin oranı ise %70-%75 civarında gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler KOBİ TFRS'nin uygulanması ile MBS'de değişiklik olacağına ve muhasebe organizasyonunda reorganizasyona ihtiyaç duyulacağı konularına yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir.

Çalışmada elde edilen bu sonuçlar doğrultusunda öne çıkan noktaları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'ler belgelendirme konusunda daha titiz davranacakları,
- KOBİ TFRS'nin uygulanmasının kayıt, raporlama düzeni ve finansal analizin kalitesini olumlu yönde etkileyeceği,
- KOBİ TFRS'ye göre hesap planının değişmesi gerektiği ve hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesinin uygulamayı olumlu etkileyeceği,
- KOBİ TFRS'nin uygulanması ile MBS'de değişiklik olacağı,
- Muhasebe organizasyonunda reorganizasyona ihtiyaç duyulacağı sonuçları ortaya çıkmıştır.

Tablo 33: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları

	Sorular	(1) %	(2) %	(3) %	(4) %	(5) %	Toplam
1	Alacakları bugünkü değerleri ile bilançoda göstermek finansal tablolara olumlu etki yaratır.	15,80	6,30	5,80	32,60	39,50	100,00
2	Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürlerinin belirlenmesi ve amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	7,40	12,10	9,50	34,20	36,80	100,00
3	Stok, özellikli varlık olsun ya da olmasın, borçlanma maliyetleri söz konusu ise bu maliyetlerin olduğu dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi ve stok maliyetine verilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	11,10	11,10	13,70	28,40	35,70	100,00
4	Bir işletme iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirmede Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini uygulayabilme serbestliği finansal tablolara olumlu etki yaratır.	10,50	10,50	10,00	34,20	34,80	100,00
5	Yatırım amaçlı gayrimenkulün edinilmesi sırasında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede vadeli olarak ediniliyorsa ve bu yatırım amaçlı gayrimenkul özellikli varlık olup olmamasına bakılmaksızın söz konusu vade farkları oluştukları dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	10,00	11,60	12,60	31,60	34,20	100,00
6	Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	12,10	10,50	13,70	27,40	36,30	100,00
7	Şerefiye maliyet eksi birikmiş amortisman eksi değer düşüklüğü yöntemiyle muhasebeleştirilmesi ve faydalı ömür tespit edilerek amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	10,00	10,00	15,80	31,10	33,10	100,00
8	Satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi üçüncü taraflar adına toplanan tutarların hâsıllata dahil edilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	9,50	11,60	12,60	30,50	35,80	100,00
9	Mal alımlarında katlanılan vade farklarının faiz gideri olarak dikkate alınması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	8,90	13,20	13,70	31,10	33,10	100,00

10	Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkullerin ayrı bir hesapta takip edilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	10,00	13,20	13,70	30,50	32,60	100,00
11	Garantiler sebebiyle gelecekte doğabilecek zararlar sebebiyle bugünden karşılık ayrılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	9,50	14,70	8,40	30,50	36,90	100,00
12	Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	11,60	11,10	8,40	28,90	40,00	100,00
13	Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişikliklerin kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	14,20	8,90	12,10	26,30	38,50	100,00

KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin değişkenlerin frekans dağılımlarından yararlanılarak ortaya konabilecek çeşitli çıkarımlar aşağıda yer almaktadır.

Çalışmada 1,4,10. sorular muhasebeleştirme işlemlerinin KOBİ TFRS'nin baz alınarak yapılması durumunda bilanço kalemleri üzerinde etkisini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “Alacakları bugünkü değerleri ile bilançoda göstermek finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %39,50, katılanların oranı ise %32,60'dır. Bu soruya ilişkin kararsızların oranının düşük kaldığı görülmüştür. “Bir işletme iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirmede maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini uygulayabilme serbestliği finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %34,80, katılanların oranı ise %34,20'dir. “Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkullerin ayrı bir hesapta takip edilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %32,60, katılanların oranı ise %30,50'dir. Bu sorulara olumlu cevap verenlerin oranı ise %70 civarında gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmelerin, muhasebeleştirme işlemlerinin KOBİ TFRS'ye göre yapılmasının bilanço kalemlerini olumlu etkileyeceği hususunda fikir birliği içinde oldukları görülmüştür.

Çalışmada 2,3,5,6,7,8,9,11,12,13. sorular muhasebeleştirme işlemlerinin KOBİ TFRS'ye göre yapılması durumunda gelir tablosu kalemleri üzerinde etkisini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır.

Çalışmada 2. ve 7. sorular amortisman hesaplanmasının gelir tablosuna etkisini ölçmeye yönelik hazırlanmıştır. “Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürlerinin belirlenmesi ve amortisman tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %36,80, katılanların oranı ise %34,20'dir. “Şerefiyenin maliyet eksi birikmiş amortisman eksi değer düşüklüğü yöntemiyle muhasebeleştirilmesi ve faydalı ömrünün tespit edilerek amortisman tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %33,10, katılanların oranı ise %31,10'dur. İkinci soruya ilişkin kararsızların oranı %9,50 iken, yedinci soruya ilişkin kararsızların oranının %15,80'lerde kaldığı görülmüştür. Bu durum işletme çalışanlarının şerefiye konusunda net bir fikre sahip olmadıklarını da göstermektedir. Bu sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler, varlıklarının sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürlerinin belirlenmesi ve amortisman tabi tutulmalarının finansal tabloları olumlu etkileyeceği konusuna orta düzeyde katılım göstermektedirler.

Çalışmada 3. ve 12. sorular borçlanma maliyetlerinin hesaplanmasının gelir tablosuna etkisini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “Stok, özellikli varlık olsun ya da olmasın, borçlanma maliyetleri söz konusu ise bu maliyetlerin oluştuğu dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi ve stok maliyetine verilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %35,70 katılanların oranı ise %28,40'dır. “Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %40,00, katılanların oranı ise %28,90'dır. Üçüncü soruya ilişkin kararsızların oranı %13,70 iken, 12.soruya ilişkin kararsızların oranı ise %8,40'dır. Bu sorulara olumlu cevap verenlerin oranı ise %65-70 civarında gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler, borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak

muhasebeleştirilmesinin finansal tabloları olumlu etkileyeceği konusuna yüksek düzeyde katılım göstermektedirler.

Çalışmada 5. ve 9.sorular vade farkının muhasebeleştirilme esaslarının gelir tablosuna etkisini ölçmeye yönelik hazırlanmıştır. “Yatırım amaçlı gayrimenkulün edinilmesi sırasında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede vadeli olarak ediniliyorsa ve bu yatırım amaçlı gayrimenkulün özellikli varlık olup olmamasına bakılmaksızın söz konusu vade farklarının oluştukları dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %34,20 iken katılanların oranı ise %31,60’dır. “Mal alımlarında katılan vade farklarının faiz gideri olarak dikkate alınması finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %33,10, iken katılanların oranı ise %31,10’dur. Bu sorulara olumlu cevap verenlerin oranı ise %65 civarında gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre araştırmaya katılanlar, vade farklarının oluştukları dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesinin finansal tabloları olumlu etkileyeceği konusuna yüksek düzeyde katılım göstermektedirler.

KOBİ TFRS’ de yer alan muhasebeleştirme esasları Türkiye’de 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlükte olan 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT)’nde yer alan Bölüm 23- Hasılat standardında yer alan satış vergileri ile ilgili kısım hariç olmak üzere farklılık göstermektedir. Buna rağmen “satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi üçüncü taraflar adına toplanan tutarların hâsılatı dahil edilmemesinin finansal tablolara olumlu etki yaratır” sorusuna verilen kesinlikle katılan ve katılanların oranlarının toplamın %76,30 seviyelerinde kalması muhasebe meslek mensuplarının konuya ilişkin bilgi düzeylerinin düşük olduğunun göstergesidir.

“Garantiler sebebiyle gelecekte doğabilecek zararlar sebebiyle bugünden karşılık ayrılması finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %36,90 iken katılanların oranı ise %30,50’dir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır ifadesine kesinlikle katılanların oranı %36,30 iken katılanların oranı ise %27,40’dır.

“Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişikliklerin kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır” ifadesine kesinlikle katılanların oranı %36,30 iken katılanların oranı ise %27,40’dır.

Çalışmada elde edilen bu sonuçlar doğrultusunda öne çıkan noktaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- Muhasebeleştirme işlemlerinin KOBİ TFRS’ye göre yapılmasının işletme bilançolarını olumlu etkileyeceği,
 - Varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürlerinin belirlenmesi ve amortismanına tabi tutulmasının finansal tabloları olumlu etkileyeceği konusuna orta düzeyde katılım gösterdikleri,
 - Borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesinin finansal tabloları olumlu etkileyeceği,
 - Garantiler sebebiyle gelecekte doğabilecek zararlar sebebiyle bugünden karşılık ayrılmasının finansal tabloları olumlu etkileyeceği,
 - Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde gider yazılmasının finansal tabloları olumlu etkileyeceği,
 - Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişikliklerin kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilmesinin finansal tabloları olumlu etkileyeceği,
- sonuçları ortaya çıkmıştır.

5.3.2. Faktör Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bu çalışmada anket sorularına ilişkin cevapların likert tipi ölçek gruplarına göre kaç alt gruba ayrılabileceğini görmek adına faktör analizi yapılmıştır.

Anket formunda yer alan sorular, KOBİ’lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya KOBİ’lerin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının KOBİ TFRS’nin işletmeleri finansal tablolarına etkileri konusundaki bakış açılarının tespit edilmesine yönelik olarak üç bölüm altında toplanmıştır.

Birinci bölümde yer alan anket soruları KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna bakış açılarının ölçülmesine yönelik olarak hazırlanmıştır. Birinci bölümde yer alan anket cevapları için yapılan faktör analizi sonucunda iki boyuta ulaşılmıştır. Birinci boyutta KOBİ TFRS'nin işletmeler üzerinde etkisi, ikinci boyutta KOBİ TFRS'nin finansal tablolara etkisi ifade edilmektedir. Bu bağlamda faktör analizi sonucunda elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 34:KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin KMO Yeterlilik Testi Sonucunda Elde Edilen Değerlerin Gösterimi

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,916
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1696,172
	df	105
	Sig.	,000

Yapılan KMO yeterlik testi (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling adequacy) neticesinde KMO değeri 0,916 olarak bulunmuştur. Bu değer 0,50'den büyük olması veri seti kümesinin faktör analizi için mükemmel seviyede olduğunu göstermektedir. Bunun yanında tabloda yer alan Keiser-Meyer-Olkin (KMO) kavramı, örnekleme yeterliliği testi olarak ifade edilmektedir. Faktör analizi yapılabilmesi için ön şart olarak değişkenler arasında belli bir oranda korelasyon ilişkisi bulunması gereklidir. Değişkenler arasında p değeri, 0,05 anlamlılık derecesinden düşük olması, değişkenler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde bir ilişkinin olduğu anlamına gelmektedir. p değerinin sıfır olması ise, istenen bir durumdur. KMO değerlerinin, 0.60-0.70 arasında olması orta derecede, 0.70-0.80 arasında olması ise iyi derecede bir ilişkinin olduğu söylenebilir.⁶³²

⁶³²Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., ss.79-80.

Temel bileşenler yöntemi ve Varimax döndürme yöntemi kullanılarak sorular analiz edilmiştir. Faktör analizi sonucunda ölçeğin (ana kütleinin) kaç faktörden oluştuğu ve bu faktörlerde ölçülmek istenen olguyu ne derecede ölçtüğü görülmektedir.

SPSS çıktısındaki Total Variance Explained (Açıklanan Toplam Varyans) tablosu bize anketin kaç boyuttan oluştuğu bilgisini vermektedir. KOBİ TFRS'nin işletme ve finansal tablolara etki boyutlarının toplam içerisindeki açıkladıkları varyans aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 35:KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi

Component ⁶³³	Initial Eigenvalues ⁶³⁴			Rotation Sums of Squared Loadings ⁶³⁵		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7,508	50,051	50,051	4,732	31,548	31,548
2	1,639	10,928	60,978	4,415	29,430	60,978
3	,841	5,605	66,584			
4	,818	5,456	72,039			
5	,660	4,398	76,437			
6	,563	3,753	80,190			
7	,496	3,309	83,499			
8	,445	2,967	86,466			
9	,388	2,590	89,056			
10	,359	2,393	91,449			
11	,344	2,291	93,740			
12	,290	1,932	95,672			
13	,258	1,718	97,390			
14	,203	1,352	98,742			
15	,189	1,258	100,000			

Total Variance Explained (Açıklanan Toplam Varyans) tablosunda ölçeğin (ana kütleinin) kaç faktörden oluştuğu ve bu faktörlerde ölçülmek istenen olguyu ne derecede ölçtüğü görülmektedir.

⁶³³ Component: Anketimizde faktör analizine girmiş soruların herbirini göstermektedir.

⁶³⁴ Initial Eigenvalues (Başlangıç Özdeğerleri): Total(toplam) sütununda yer alan özdeğerlerin sayısı anketin kaç alt boyuttan oluştuğunu göstermektedir.

⁶³⁵ Rotation Sums of Squared Loadings (Dönüştürülmüş Kareli Ağırlıklar Toplamı): İkinci sütunda bulunan % of variance (açıklanan varyans %) ilgili faktörün, varyansın yüzde kaçının açıkladığını göstermektedir. Bu sütunun en son satırında yer alan değer araştırmacının elde ettiği alt boyutlarla incelediği konunun varyansının yüzde kaçını açıkladığını gösterir.

Tablo 36: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Döndürülmüş Faktör Matrisi

Rotated Component Matrix^{a636}

	Component	
	1	2
Var0004	0,75	
Var0005	0,725	
Var0003	0,72	
Var0006	0,717	
Var0001	0,714	
Var0007	0,694	
Var0002	0,674	
Var0008	0,608	
Var0009	0,585	
Var0013		0,867
Var0015		0,809
Var0010		0,771
Var0014		0,771
Var0011		0,749
Var0012		0,622

Yapılan faktör analizi sonucunda ankete verilen cevapların işletmelere etki boyutu; ilk dokuz değişken içerisinde ele alınmıştır. İşletme Finansal tablolarına etki boyutu ise son altı değişken içerisinde ele alınmıştır.

Faktör analizi sonucunda 1. Faktörün ölçtüğümüz olguyu % 50, 2. Faktörün % 11; oranında ölçtüğü görülmektedir. Her iki boyut KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkilerini %61 oranında açıklamaktadır. Bu sonuç iki boyutun açıklama düzeylerinin yeterli seviyede olduğunu göstermektedir.

⁶³⁶ İlk sütününde soruları diğer sütünlarda ise var olan faktörleri göstermektedir.

Güvenirlilik düzeyleri açısından bakıldığında, işletmeye etki boyutu %90; finansal tablolara etki boyutu için ise, % 89 olarak gerçekleşmiş olup her iki boyut için güvenilirliğin yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Güvenirlilik katsayısını gösteren Cronbach Alpha'nın 0,60 çıkması kabul edilebilir düzeyini; 0,60-0,80 çıkması yüksek güvenilirlik düzeyini; 0,80 üzeri çıkması oldukça yüksek güvenilirlik düzeyini ifade etmektedir. Bu faktör için KMO düzeyi yüksek çıkmıştır.

İkinci bölüm finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etki Boyutuna bakış açılarının ölçülmesine yönelik olarak hazırlanmıştır.

Tablo 37:KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin KMO Yeterlilik Testi Sonucunda Elde Edilen Değerlerin Gösterimi

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,912
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	966,852
	df	28
	Sig.	,000

Yapılan KMO yeterlik testi (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of samplingadequacy) neticesinde KMO değeri 0,912 olarak bulunmuştur. Bu değer 0,50'den büyük olması veri seti kümesinin faktör analizi için mükemmel seviyede uygun olduğunu göstermektedir.

KOBİ TFRS'nin MBS'ye etki boyutlarının toplam içerisindeki açıkladıkları varyans aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 38:KOBİ TFRS'nin MBS Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5,152	64,404	64,404	5,152	64,404	64,404
2	,735	9,192	73,596			
3	,511	6,389	79,985			
4	,446	5,579	85,564			
5	,374	4,680	90,244			
6	,325	4,065	94,309			
7	,261	3,265	97,574			
8	,194	2,426	100,000			

Total Variance Explained tablosunda ölçeğin kaç faktörden oluştuğu ve bu faktörlerin ölçülmek istenen olguyu ne derecede ölçtükleri görülmektedir. İkinci bölüm için yapılan faktör analizinde tüm sorular tek bir faktör altında toplanmaktadır.

Güvenirlilik Analizi

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,919	,921	8

Güvenirlilik düzeyleri açısından bakıldığında değerimiz 0,921 olarak bulunmuş ve ölçekten çıkartılması gereken uç değerli soru bulunamamıştır.

Üçüncü bölüm muhasebeleştirme esaslarına etkinin ölçülmesine ilişkin değişkenlerden oluşmaktadır.

Tablo 39: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin KMO Yeterlilik Testi Sonucunda Elde Edilen Değerlerin Gösterimi

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,925
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1648,856
	df	91
	Sig.	,000

Yapılan KMO yeterlik testi (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of samplingadequacy) neticesinde KMO değeri 0,925 olarak bulunmuştur. Bu değer 0,50'den büyük olması veri seti kümesinin faktör analizi için mükemmel seviyede uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 40: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi

Component	Initial Eigenvalues			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7,525	53,753	53,753	5,130	36,645	36,645
2	1,397	9,980	63,733	3,792	27,088	63,733
3	,821	5,862	69,596			
4	,616	4,402	73,997			
5	,599	4,275	78,273			
6	,518	3,700	81,972			
7	,427	3,053	85,026			
8	,399	2,847	87,872			
9	,349	2,491	90,363			
10	,326	2,326	92,689			
11	,315	2,248	94,937			
12	,295	2,106	97,043			
13	,230	1,644	98,687			
14	,184	1,313	100,000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 41: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin Döndürülmüş Faktör Matrisi

Rotated Component Matrix

	Component	
	1	2
Var0012	0,804	
Var0010	0,791	
Var0011	0,775	
Var0009	0,754	
Var0007	0,744	
Var0013	0,677	
Var0005	0,635	
Var0006	0,629	
Var0008	0,62	
Var0002		0,816
Var0003		0,741
Var0001		0,65
Var0004		0,638

Tablodaki her bir sorunun bileşenler altındaki değerleri incelendiğinde; ilk 9 sorunun 1. Faktörü, son 4 sorunun ise 2.Faktör altında en yüksek yükleme değerine sahip oldukları görülmektedir.

Faktörlerin güvenilirlik düzeyleri açısından bakıldığında, gelir tablosuna etki boyutu %90,7; bilançoya etki boyutu ise, % 80,7 olarak gerçekleşmiş olup her iki boyut için güvenilirlik seviyelerinin yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

Bu analiz sürecinde ortaya çıkan sonuçlar şu şekilde değerlendirilmiştir:

Araştırmaya katılanlar, KOBİ TFRS'nin işletmeleri ve finansal tablolarını olumlu yönde etkileyeceği görüşüne sahiptirler. Özellikle KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacağı ve bu tabloların sonucunda üretilen finansal bilgilere güven düzeylerinin oldukça yüksek

olduğu görülmektedir. KOBİ TFRS'nin uygulanmaya başlanması ile MBS'nin değişeceği ve reorganizasyona ihtiyaç duyulacağına olumlu yönde katılım göstermektedirler. Aynı zamanda araştırmaya katılan işletmeler, muhasebeleştirme esaslarındaki değişikliklerin finansal tabloların sunumu açısından olumlu sonuçlar getireceği görüşündedirler. Her üç bölüm içinde istatistiki olarak açıklanan varyans hem de güvenilirlik düzeyinin yüksek olması araştırmaya katılan işletmelerin KOBİ TFRS'ye ve bu standartların uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarının olumlu olduğunu göstermektedir.

5.3.3. Korelasyon Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Anket çalışmasında korelasyon analizi yardımıyla değişkenler arasında ilişkinin yönü ve gücü belirlenmeye çalışılmıştır. Anket verilerine ilişkin korelasyon analizinde, hata payı ve olasılık düzeyleri esas alınarak ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki tablolarda ortaya konarak ilgili boyutlara ilişkin yorumlamalar yapılmıştır.

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki boyutuna ilişkin korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 42: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna İlişkin Korelasyon Analizi

		İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu	Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutu	Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutu
İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu	Pearson Correlation	1	,701**	,621**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	190	190	190

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki boyutuna ilişkin korelasyon analizi sonuçları şu şekilde yorumlanabilir;

Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar ile KOBİ TFRS'nin **Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutuna** ilişkin likert

soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar arasında pozitif yönde yüksek derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,701$).

Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar ile KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin verdikleri cevaplar arasında pozitif yönde orta derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,621$).

KOBİ TFRS'nin **MBS'ye Etki Boyutuna** ilişkin korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 43:KOBİ TFRS'nin MBS'ye Etki Boyutuna İlişkin Korelasyon Analizi

	İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu	Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutu	Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutu
Muhasebe Bilgi Sistemine	Pearson Correlation	,701**	,577**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000
	N	189	189

KOBİ TFRS'nin **Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutuna** ilişkin korelasyon analizi sonuçları şu şekilde yorumlanabilir;

Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalamasıyla KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalaması arasında pozitif yönde orta derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,577$).

Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalamasıyla KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalaması arasında pozitif yönde yüksek derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,701$).

KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna** ilişkin korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 44:KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna İlişkin Korelasyon Analizi

		İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu	Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutu	Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutu
Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutu	Pearson Correlation	,621**	,577**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	190	189	190

KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esaslarına Etki Boyutuna** ilişkin korelasyon analizi sonuçları şu şekilde yorumlanabilir;

Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalamasıyla KOBİ TFRS'nin **Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalaması arasında pozitif yönde orta derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,577$). Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalamasıyla KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevapların soru grubu ortalaması arasında pozitif yönde orta derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,621$).

Sonuç olarak araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar ile KOBİ TFRS'nin **Muhasebe Bilgi Sistemine Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar arasında pozitif yönde yüksek derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,701$). Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin likert soru grubunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar ile KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin verdikleri cevaplar arasında pozitif yönde orta derecede ilişki bulunmaktadır ($r=0,621$). Söz konusu boyutlara katılımcılar pozitif yönde katılım göstermiş olup her üç boyuta verilen cevaplar paralellik arz etmektedir.

5.3.4. Verilerin Ortalama ve Standart Değerlerinin Değerlendirilmesi

Değişkenlerin ortalama ve standart sapma değeri de analize tabi tutulmuştur.

Tablo 45: KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi Açısından	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation	Variance
KOBİ'ler için ayrı standartlar hazırlanması doğrudur.	190	1	5	3,29	1,475	2,175
KOBİ TFRS uygulamada karışıklığa yol açacaktır.	190	1	5	3,56	1,37	1,877
Tek tip muhasebe standartlarının olması KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme esnekliğini kısıtlamaktadır.	190	1	5	3,61	1,375	1,891
KOBİ TFRS'yi uygulayan KOBİ'lerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır.	190	1	5	3,64	1,368	1,873
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile denetim etkin hale gelecektir.	190	1	5	3,65	1,439	2,071
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ yönetiminde kurumsallaşma sağlanacaktır.	190	1	5	3,68	1,3	1,69
KOBİ TFRS'yi uygulamak işletme maliyetlerini arttıracaktır.	190	1	5	3,68	1,283	1,646
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile işletmelerin birbirlerine karşı yaratabilecekleri haksız rekabet ortadan kalkacaktır.	190	1	5	3,69	1,393	1,94
KOBİ TFRS'nin finansal tablolara uyarlanması sürecinde sorun yaşanacaktır.	190	1	5	3,69	1,37	1,877
KOBİ TFRS uygulamaları halinde KOBİ'lerin finansal tabloları şeffaflaşacaktır.	190	1	5	3,81	1,316	1,731
KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tabloların ilgililer tarafından okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.	190	1	5	3,82	1,404	1,971
Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ TFRS seti konusundaki bilgileri yeterlidir.	190	1	5	3,82	1,302	1,696
KOBİ TFRS'nin uygulanması kayıt dışılıktan uzaklaşmaya neden olacaktır.	190	1	5	3,83	1,336	1,784
KOBİ TFRS finansal tabloların hazırlanmasında farklılık getirecektir.	190	1	5	3,83	1,22	1,488

KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolar işletmenin ulusal ve uluslararası KOBİ işletmeleriyle finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır.	190	1	5	3,84	1,254	1,573
---	-----	---	---	------	-------	-------

Tablo 45'deyen alan değişkenler istatistiki açıdan değerlendirildiğinde soruların genelinde standart sapma değerlerinin hemen hemen aynı seviyelerde olduğu görölmektedir. Bu bakımdan yapılan tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar üzerinde etki boyutu altında yer alan sorularda, ortalamalar (mean) dikkate alınarak araştırmaya katılanların en az “*Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ TFRS seti konusundaki bilgileri yeterlidir*” görüşünde birleştikleri görölmektedir (3,29). “*KOBİ TFRS'nin uygulanması ile işletmelerin birbirlerine karşı yaratabilecekleri haksız rekabet ortadan kalkacaktır.*” görüşü ikinci sırada yer almaktadır(3,56). Üçüncü sırada ise, 3,61 ortalama ile “*KOBİ'ler için TFRS'nin uygulanması ile denetim etkin hale gelecektir.*” ifadesi bulunmaktadır.

Araştırmaya katılanların KOBİ TFRS konusunda genel yaklaşımları dikkate alındığında, en fazla 3,84 ortalama ile “*KOBİ Standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolar işletmenin ulusal ve uluslararası KOBİ işletmeleriyle finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır.*” ifadesine katıldıkları görölmektedir. Bu ifadeyi ikinci olarak 3,83 ile “*KOBİ standartları uygulamada karışıklığa yol açacaktır.*” ve “*KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ yönetiminde kurumsallaşma sağlanacaktır.*” ifadeleri izlemektedir. Üçüncü sırada ise, 3,82 ortalama sağlayan “*KOBİ'ler için ayrı standartlar hazırlanması doğrudur.*” ve “*KOBİ Standartları finansal tabloların hazırlanmasında farklılık getirecektir.*” görüşleri yer almaktadır.

Bu bulgular bir bütün olarak değerlendirildiğinde KOBİ TFRS'nin uygulanmasıyla muhasebe ve finansal raporlama alanında önemli gelişmeler olacağı, ancak söz konusu standartların hakkıyla uygulanabilmesi için eğitime ihtiyaç olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Söz konusu standartların öncelikle eğitim çalışmalarıyla desteklenerek meslek mensuplarına öğretilmesi ve yapılan uygulamaların da denetlenmesi halinde standartların uygulama başarısının artacağı söylenebilir.

Tablo 46:KOBİ TFRS'nin MBS Üzerinde Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KOBİ TFRS'nin MBS Üzerinde Etkisi Açısından	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation	Variance
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'ler belgelendirme konusunda daha titiz davranacaklardır.	190	1	5	3,88	1,35	1,824
KOBİ TFRS'nin uygulanması kayıt düzenini olumlu yönde etkileyecektir.	190	1	5	3,89	1,197	1,432
KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile hesap planı değişecektir.	190	1	5	3,90	1,266	1,604
KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin raporlama düzeni değişecektir.	190	1	5	3,93	1,202	1,444
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'lerin muhasebe organizasyonu yapılarında reorganizasyona ihtiyaç duyulacaktır.	190	1	5	3,93	1,215	1,476
KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin muhasebe bilgi sistemlerinde değişiklik olacaktır.	190	1	5	3,95	1,156	1,336
Tekdüzen hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesi, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.	190	1	5	3,97	1,23	1,512
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile finansal analiz daha gerçekçi olur ve analizin kalitesi artar.	190	1	5	3,99	1,159	1,344

Tablo 46'da yer alan değişkenler istatistiki açıdan değerlendirildiğinde soruların genelinde standart sapma değerleri hemen hemen aynı değerler aldığı görülmektedir. Bu bakımdan yapılan tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre KOBİ TFRS'nin MBS'ye etkisini ölçmeye yönelik hazırlanan sorularda, ortalamalar (mean) dikkate alınarak araştırmaya katılanların en az 3,88 ortalama ile "*KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'ler belgelendirme konusunda daha titiz davranacaklardır.*" görüşünde birleştikleri görülmektedir. İkinci olarak 3,89 ortalama ile "*KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'lerin muhasebe organizasyonu yapılarında reorganizasyona ihtiyaç duyulacaktır.*" ifadesi yer almaktadır. Üçüncü sırada ise, 3,90 ortalama ile

“KOBİ TFRS’nin uygulanmaya konması ile hesap planı değişecektir.” görüşü bulunmaktadır.

MBS açısından KOBİ TFRS’nin etkileri dikkate alındığında, araştırmaya katılanlar en fazla 3,99 ortalama ile *“KOBİ TFRS’nin uygulanması ile finansal analiz daha gerçekçi olur ve analizin kalitesi artar.”* ifadesine katıldıkları görülmektedir. Bu ifadeyi ikinci olarak 3,97 ile *“Tekdüzen hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesi, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.”* ifadesi izlemektedir. Üçüncü sırada ise, 3,95 ortalama sağlayan *“KOBİ’lerin muhasebe bilgi sistemlerinde değişiklik olacaktır.”* görüşü bulunmaktadır.

Muhasebe standartları uygulamasının en önemli amacının yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama sistemi kurmak olduğu düşünüldüğünde araştırmaya katılanların bu amacı benimsediği anlaşılmaktadır.

Tablo 47: KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etkisi Açısından	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation	Variance
Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkuller ayrı bir hesapta takip edilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,63	1,326	1,759
Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,65	1,378	1,9
Mal alımlarında katlanılan vade farklarının faiz gideri olarak dikkate alınması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,66	1,302	1,695
Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişiklikler kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,66	1,427	2,036
Stok, özellikle varlık olsun ya da olmasın, borçlanma maliyetleri söz konusu ise bu maliyetlerin oluştuğu dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi ve stok maliyetine verilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,67	1,353	1,831
Şerefiye maliyet eksi birikmiş amortisman eksi değer düşüklüğü yöntemiyle muhasebeleştirilmesi ve faydalı ömür tespit edilerek amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,67	1,301	1,692
Yatırım amaçlı gayrimenkulün edinilmesi sırasında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede vadeli olarak ediniliyorsa ve bu yatırım amaçlı gayrimenkulün özellikli varlık olup olmamasına bakılmaksızın söz konusu vade farkları oluştukları	190	1	5	3,68	1,319	1,741
Garantiler sebebiyle gelecekte doğabilecek zararlar sebebiyle bugünden karşılık ayrılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,71	1,348	1,817

Bir işletme iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirmede Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini uygulayabilme serbestliği finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,72	1,322	1,747
Satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi üçüncü taraflar adına toplanan tutarların hâsıllata dahil edilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,72	1,315	1,728
Alacakları bugünkü değerleri ile bilançoda göstermek finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,74	1,438	2,068
Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,75	1,384	1,915
Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürleri belirlenmesi ve amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.	190	1	5	3,81	1,258	1,583

Tablo 47’de yer alan değişkenler istatistiki açıdan değerlendirildiğinde soruların genelinde standart sapma değerleri hemen hemen aynı seviyelerde olduğu görülmektedir. Bu bakımdan yapılan tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre *KOBİ TFRS’nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna* bakış açılarını ölçmeye yönelik hazırlanan sorularda, ortalamalar (mean) dikkate alınarak araştırmaya katılanların en az 3,63 ortalama ile “*Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkuller ayrı bir hesapta takip edilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.*” görüşünde birleştikleri görülmektedir. İkinci olarak 3,65 ortalama ile “*Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.*” ifadesi yer almaktadır. Üçüncü sırada ise, 3,66 ortalama ile “*Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişiklikler kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.*” görüşü bulunmaktadır.

KOBİ TFRS’nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki Boyutuna dikkate alındığında, araştırmaya katılanların en fazla 3,81 ortalama ile “Tüm maddi olmayan

duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürleri belirlenmesi ve amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.” ifadesine katıldıkları görülmektedir. Bu ifadeyi ikinci olarak 3,75 ile *“Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.”* ifadesi izlemektedir. Üçüncü sırada ise, 3,72 ortalama sağlayan *“Bir işletme iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirmede Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini uygulayabilme serbestliği finansal tablolara olumlu etki yaratır.”* görüşü bulunmaktadır.

5.3.5. Araştırmaya Katılanların Verdikleri Cevaplar Arasındaki Farklılıklar

Araştırmaya katılanların verdikleri cevaplar arasında farklılık olup olmadığı aşağıdaki başlıklar itibariyle analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

Araştırmaya katılanların “KOBİ TFRS’nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi, “KOBİ TFRS’nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etkisi” ve “KOBİ TFRS’nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etkisi” başlıklı soru gruplarına verdikleri cevaplar arasında cinsiyet, eğitim durumu, ünvan, mesleki deneyim, işletmenin sektörü ve işletmenin ihracat durumu itibariyle istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına yönelik testler yapılmıştır.

Aşağıda belirtilen değişkenler için grupların sahip oldukları ortalama değerler karşılaştırılarak yorum yapılmıştır.

5.3.5.1. Cinsiyete Göre Farklılıklar

KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliğine yönelik bakış açısının katılımcıların cinsiyetine göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için bağımsız gruplar t testi yapılmıştır. Aşağıdaki hipotez test edilmiştir.

H_0 =Kadın ve erkek katılımcıların KOBİ TFRS'nin işletmeye ve finansal tablolara yönelik etkisini ölçmeye yönelik sorulara verdikleri cevapların ortalamaları birbirine eşittir.

H_1 =Kadın ve erkek katılımcıların KOBİ TFRS'nin işletmeye ve finansal tablolara yönelik etkisini ölçmeye yönelik sorulara verdikleri cevapların ortalamaları birbirine eşit değildir.

Öncelikle normallik varsayımını 3 değişken içinde incelememiz gerekmektedir.

H_0 Hipotezi normal dağılımı göstermektedir. ($\alpha=0,05$ anlamlılık düzeyinde)

Tablo 48: Cinsiyete Göre Farklılıklar – t-Testi Sonuçları

		liker1ort	liker2ort	liker3ort
N		190	190	190
Normal Parameters ^{a,b}	Ortalama	55,4211	35,0794	51,7737
	Std. Sapma	14,24879	8,71286	13,72968
Most Extreme Differences	Mutlak değer	,087	,127	,141
	Pozitif	,085	,127	,092
	Negatif	-,087	-,121	-,141
Kolmogorov-Smirnov Z		1,197	1,752	1,939
Asymp. Sig. (2-tailed)-p		,114	,004	,001

Yukarıdaki tablodan hareketle p değeri 0,05 den büyük olduğu için Likert 1 soru grubuna t testi diğer iki gruba da Mann -Whitney U testi uygulanacaktır. t testinin bir diğer varsayımı da homojenliktir onu da Levene testiyle kontrol ettiğimizde Kadın ve erkeklerin likert 1 ortalama değerleri arasında homojenlik olduğu **Ek 5** de yer alan tabloda görülmektedir.

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi Açısından katılımcıların verdikleri cevaplar cinsiyete göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır

($p < 0,05$). Erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde etki boyutuna ilişkin ifadelerle daha fazla katılım göstermektedirler.

KOBİ TFRS'nin MBS'ye ve muhasebeleştirme esaslarına etki boyutlarına ilişkin hipotez normal dağılıma uymadığından katılımcıların verdikleri cevaplar arasında cinsiyet bakımından fark olup olmadığı Mann-Whitney U-Testi ile analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda elde edilen sonuçlar aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 49: Cinsiyete Göre Farklılıklar – Mann-Whitney U-Testi Sonuçları

	Cinsiyet	Ortalama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P
liker2ort	Kadın	81,09	3109,5	5189,5	-2,507	0,012
	Erkek	102,12				
liker3ort	Kadın	88,51	3584,5	5664,5	-1,25	0,211
	Erkek	99,05				

$p < 0,05$

Analiz sonuçlarından erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre KOBİ TFRS'nin MBS'ye etki boyutuna ilişkin ifadelerle daha fazla katılım gösterdikleri anlaşılmaktadır.

Erkek ve kadın katılımcıların KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına etki boyutuna ilişkin sorulara verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Sonuç olarak: katılımcıların cinsiyetinin cevaplar üzerinde etkisini incelediğimizde çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır. Bunlar;

- KOBİ TFRS'nin **İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutuna** ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplar cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde etki boyutuna ilişkin ifadelerle daha fazla katılım göstermektedirler.
- KOBİ TFRS'nin **MBS'ye Etki Boyutuna** ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplar cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Erkek

katılımcılar kadın katılımcılara göre KOBİ TFRS'nin MBS'ye etki boyutuna ilişkin ifadelerle daha fazla katılım göstermektedirler.

- KOBİ TFRS'nin **Muhasebeleştirme Esaslarına Üzerinde Etki Boyutuna** katılımcıların verdikleri cevaplar, cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır. Erkek ve kadın katılımcılar KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin ifadelerle aynı ölçüde katılım göstermektedirler.

5.3.5.2. Eğitim Durumuna Göre Farklılıklar

Araştırmaya katılanların anket sorularına vermiş oldukları cevapların “eğitim durumları” itibarıyla farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Kruskal Wallis testi yapılmıştır.

Kruskal-Wallis H Testi parametrik olmayan verilere sahip ikiden fazla grubun ölçümlerinin karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntemdir. Bu test tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifidir.

H₀: Eğitim durumu farklı olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin uygulanmasının işletmeye ve finansal tablolara yönelik etkisine bakış açıları aynıdır.

H₁: Eğitim durumu farklı olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin uygulanmasının işletmeye ve finansal tablolara yönelik etkisine bakış açıları farklıdır.

Her üç nicel değişken içinde hipotez testleri aynıdır.

H₀: M_{lise} = M_{önlisans} = M_{y.lisans} = M_{lisans} = M_{diğer}

H₁: Gruplardan en az bir tanesinin ortalaması diğerlerinden farklıdır.

SPSS çıktısında yer alan ki-kare ve p değeri incelendiğinde, p değeri 0,05'den küçük olduğundan H₀ hipotezi ret, 0,05'den büyük olduğunda ise H₀ hipotezi kabul edilecektir.

Tablo 50: Eğitim Durumuna Göre Farklılıklar –Likert Soru Grubu Ortalamaları-Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

	liker1ort	liker2ort	liker3ort
Chi-Square	12,004	7,035	8,004
Df	4	4	4
Asymp. Sig. (p değeri)	,017	,134	,091

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi Açısından

SPSS çıktısında yer alan ki-kare ve p değeri incelendiğinde, p değeri 0,05'den küçük olduğundan H_0 hipotezi reddedilecektir.

Tablo 51:Eğitim Durumu - KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi Boyutu –Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Soru Grubu	Eğitim	N	Mean Rank
likert 1 Ort.	Lise	7	76,07
	Önlisans	13	55,96
	Lisans	161	100,97
	Yüksek Lisans	9	66,83
	Total	190	

Bu doğrultuda yukarıda yer alan Ranks sonuçları incelendiğinde farklı eğitim seviyeleri için bu soru grubunun ortalama değerlerinin birbirinden farklı değerler aldığı, eğitim durumu farklı olan katılımcıların KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tabloları Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin verilen cevapların eğitim düzeyine göre değiştiği görülmektedir.

KOBİ TFRS'nin MBS Üzerinde Etkisi Açısından

SPSS çıktısında yer alan ki-kare ve p değeri incelendiğinde, p değeri 0,05'den büyük olduğundan H_0 hipotezi kabul edilecektir. KOBİ TFRS'nin MBS'ye yönelik etkisine bakış açılarının eğitim durumuna göre değişiklik göstermediği görülmüştür.

Tablo 52: Eğitim Durumu - KOBİ TFRS'nin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerinde Etkisi Boyutu –Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Soru Grubu	Eğitim	N	Mean Rank
likert 2 Ort.	Lise	7	60,00
	Önlisans	13	69,77
	Lisans	161	99,21
	Yüksek Lisans	9	78,72
	Total	190	

Yani bu soru grubuna verilen cevapların tüm eğitim düzeyleri için istatistiksel olarak değişiklik göstermemektedir. Bu doğrultuda yukarıda yer alan Ranks sonuçları incelendiğinde eğitim seviyeleri için bu soru grubunun ortalama değerlerinin birbirine yakın değerler aldığı görülmektedir.

KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etkisi Açısından

SPSS çıktısında yer alan ki-kare ve p değeri incelendiğinde, p değeri 0,05'den büyük olduğundan H_0 hipotezi kabul edilecektir. KOBİ TFRS'nin muhasebeleştirme esaslarının finansal tablolara etkisine bakış açılarının eğitim durumuna göre değişiklik göstermediği görülmüştür.

Tablo 53: Eğitim Durumu - KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esaslarına Etkisi Boyutu –Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Soru Grubu	Eğitim	N	Mean Rank
likert 3 Ort.	Lise	7	81,29
	Önlisans	13	61,73
	Lisans	161	97,99
	Yüksek Lisans	9	102,00
	Total	190	

Yani bu soru grubuna verilen cevaplar tüm eğitim düzeyleri için istatistiksel olarak aynıdır. Bu doğrultuda yukarıda yer alan Ranks sonuçları incelendiğinde eğitim seviyeleri için bu soru grubunun ortalama sıra değerlerinin birbirine yakın değerler aldığı görülmektedir.

Sonuç olarak: katılımcıların eğitim durumlarının cevaplar üzerinde etkisini incelediğimizde çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır. Bunlar;

- KOBİ TFRS'nin işletmeye ve finansal tablolara yönelik etkisine bakış açılarının eğitim durumuna göre değiştiği görülmektedir.
- KOBİ TFRS'nin MBS'ye etkisine bakış açılarının eğitim durumuna göre değişmediği görülmektedir .
- KOBİ TFRS'nin muhasebeleştirme esaslarının finansal tablolara yönelik etkisine bakış açılarının eğitim durumuna göre değişmediği görülmektedir.

KOBİ TFRS uygulama sürecinde eğitim önemli bir faktördür.

5.3.5.3. İşletmenin Sektörüne Göre Farklılıklar

KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliğine bakış açısının işletmenin sektörüne göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Anova testi yapılmıştır.

İşletmenin sektörüne göre KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu, KOBİ TFRS'NİN MBS Üzerinde Etki Boyutu ve KOBİ TFRS'nin Muhasebeleştirme Esasları Üzerinde Etki boyutu ilişkisini ölçmeye yönelik olarak anova testi yapılmıştır.

$$H_0: M_{\text{otomotiv}} = M_{\text{makine imalatı}} = M_{\text{Beyaz Eşya}} = M_{\text{İnşaat}} = M_{\text{elek.}} = \\ M_{\text{elektronik}} = M_{\text{diğer}}$$

H_1 : Gruplardan en az bir tanesinin ortalaması diğerlerinden farklıdır.

Anova testi sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 54:İşletmenin Sektörüne Göre Farklılıklar–Anova Testi Sonuçları

		Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
liker1ort	Gruplar arası	607,735	2	303,868	1,505	,225
	Grup içi	37764,581	187	201,950		
	Toplam	38372,316	189			
liker2ort	Gruplar arası	351,521	2	175,761	2,348	,098
	Grup içi	13920,288	186	74,840		
	Toplam	14271,810	188			
liker3ort	Gruplar arası	200,380	2	100,190	,529	,590
	Grup içi	35426,889	187	189,449		
	Toplam	35627,268	189			

Yukarıda detayı verilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında işletmenin bulunduğu sektöre göre verilen cevapların ortalaması anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır. Her sektörün ortalamasının istatistiksel olarak birbirine eşit olduğu gözlemlenmiştir.

5.3.5.4. İşletmenin İhracat Faaliyetine Göre Farklılıklar

KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliğine bakış açısının işletmenin ihracat faaliyetine göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için bağımsız gruplar t testi yapılmıştır. Soru grupları bazında verilen yanıtların ortalamalarının işletmelerin ihracat faaliyetlerinden etkilenmediği görülmüştür (Bkz: Ek 6).

5.3.5.5. İşletmede Yabancı Ortak Bulunup Bulunmamasına Göre Farklılıklar

KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliğine bakış açısının işletmede yabancı ortak durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için bağımsız gruplar t testi yapılmıştır. Soru grupları bazında verilen yanıtların ortalamalarını, işletmede yabancı ortak bulunması durumunun etkilemediği görülmüştür (Bkz: Ek7).

5.3.5.6. Ünvana Göre Farklılıklar

Araştırmaya katılanların kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları cevaplar arasında “ mesleki ünvan” bakımından farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Anova testi yapılmıştır.

Tablo 55:Ünvana Göre Farklılıklar – Anova Testi Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
liker1ort	Gruplar arası	1236,369	4	309,092	1,540	,192
	Grup içi	37135,947	186	200,735		
	Toplam	38372,316	190			
liker2ort	Gruplar arası	589,684	4	147,421	1,983	,099
	Grup içi	13682,126	186	74,359		
	Toplam	14271,810	190			
liker3ort	Gruplar arası	828,156	4	207,039	1,101	,358
	Grup içi	34799,113	186	188,103		
	Toplam	35627,268	190			

Yukarıdaki tabloda gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında katılımcıların ünvanına göre sorulara verilen cevaplar anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır. Bununla birlikte, likert soru grupları ortalamaları ile ünvan değişkenin ortalama ve standart sapma değeri de analize tabi tutulmuştur.

Tablo 56:Ünvana Göre Farklılıklar – Çoklu Karşılaştırma Tablosu

Soru Grupları	Ünvan	Ortalama	Standart	Minimum	Maksimum	
		Farkı	Hata			
liker1ort	YMM	50,7059	16,1391	3,91431	27	72
	SMMM	53,0732	14,32199	2,23672	19	73
	SM	57,5408	15,00596	1,51583	22	75
liker2ort	YMM	30,8235	10,13802	2,45883	14	45
	SMMM	35,2439	7,69669	1,20202	15	45
	SM	36,3265	9,21426	0,93078	9	45
liker3ort	YMM	48,7647	13,8091	3,3492	25	70
	SMMM	49,561	14,066	2,19674	22	70
	SM	52,5102	14,90053	1,50518	14	70

Ünvana göre yapılan tanımlayıcı istatistik sonuçları incelendiğinde en fazla Serbest Muhasebecilerin aynı görüşte birleştikleri görülmektedir. Yeni TTK işletmelerimiz hakkında çok önemli düzenlemeler getirmektedir. Bu süreçte SM ve SMMM'lere önemli görevler düşmektedir.

5.3.5.7. Mesleki Deneyime Göre Farklılıklar

Araştırmaya katılanların kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları cevaplar arasında “mesleki deneyim” bakımından farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Anova testi yapılmıştır.

Tablo 57:Mesleki Deneyime Göre Farklılıklar – Anova Testi Sonuçları

		Kareler		Kareler		
		Toplamı	df	Ortalaması	F	P
liker1ort	Gruplar arası	648,330	5	129,666	5,202	,000
	Grup içi	4586,033	184	24,924		
	Toplam	5234,363	189			
liker2ort	Gruplar arası	206,689	5	41,338	3,871	,002
	Grup içi	1965,106	184	10,680		
	Toplam	2171,795	189			
liker3ort	Gruplar arası	394,438	5	78,888	3,583	,004
	Grup içi	4051,225	184	22,018		
	Toplam	4445,663	189			

Yukarıdaki tabloda gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında katılımcıların ünvanına göre sorulara verilen cevaplar anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır($p < 0,005$).

Likert soru grupları ortalamaları ile mesleki deneyim değişkeninin ortalama ve standart sapma değeri de analize tabi tutulmuştur.

Tablo 58:Mesleki Deneyime Göre Farklılıklar – Çoklu Karşılaştırma Tablosu

Soru Grupları	Mesleki Süre	Ortalama		Standart	Minimum	Maksimum
		Ortalama	Farkı	Hata		
Likert1ort	5 Yıl Altı	1,5000	,57735	,28868	1,00	2,00
	5-10 Yıl	4,4783	4,55455	,67153	0,00	15,00
	11-15 Yıl	7,6883	5,37602	,61265	0,00	15,00
	16-20 Yıl	5,5610	5,46831	,85401	0,00	15,00
	21-25 Yıl	2,9375	3,64177	,91044	0,00	11,00
	25 Yıl ve Üzeri	2,0000	3,46410	1,41421	0,00	9,00
Likert2ort	5 Yıl Altı	,5000	,57735	,28868	0,00	1,00
	5-10 Yıl	3,0217	3,44151	,50742	0,00	9,00
	11-15 Yıl	4,8182	3,42870	,39074	0,00	9,00
	16-20 Yıl	3,9512	3,18552	,49750	0,00	9,00
	21-25 Yıl	2,1875	2,34432	,58608	0,00	7,00
	25 Yıl ve Üzeri	2,3333	3,14113	1,28236	0,00	8,00
Likert3ort	5 Yıl Altı	2,7500	3,77492	1,88746	0,00	8,00
	5-10 Yıl	3,5870	4,50962	,66491	0,00	14,00
	11-15 Yıl	6,4286	4,78327	,54510	0,00	14,00
	16-20 Yıl	5,5366	5,09459	,79564	0,00	14,00
	21-25 Yıl	2,6875	3,30088	,82522	0,00	9,00
	25 Yıl ve Üzeri	2,8333	5,52871	2,25709	0,00	14,00

Mesleki deneyime göre yapılan tanımlayıcı istatistik sonuçları incelendiğinde 11-15 yıl arasında deneyim sahibi olan meslek mensuplarının aynı görüşte birleştikleri görülmektedir. Bunun nedeni ise; 11-15 yıl arasında deneyim sahibi olan meslek mensuplarının mevcut TMS/TFRS setinin Türkiye’de muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelere ve Tekdüzen muhasebe uygulamalarına etkisine ilişkin olarak mesleki bilgi ve tecrübelerinden kaynaklanabilecek daha doğru ve yeterli bilgiye sahip olmaları gösterilebilir. Türkiye’de standartların uygulamaya geçilmesi ile sektörler itibariyle standartlaşma sağlanarak işletmelerin ulusal ve uluslararası düzeyde rekabet üstünlüğü artacak, muhasebenin ürettiği bilginin kalitesinin artması ile birlikte muhasebe mesleğinin gelişimine önemli katkısı olacaktır.⁶³⁷

⁶³⁷ Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”,Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayını, Sosyal Bilimler Dergisi (Journal of Social Sciences) , Sayı: 8, (Aralık 2002), s.53-54.

5.4. Araştırmanın Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Yan Sanayi Borsasında Faaliyet Gösteren KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya KOBİ'lerin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren KOBİ TFRS'nin uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarını tespit etmek amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmektedir:

Araştırmaya katılanlar, TFRS hakkında bilgili oldukları fikrine %36,3 ile katılmıyorken, KOBİ TFRS hakkında bilgili oldukları fikrine katılmayanların oranı (kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplamı) %49'dur. TFRS daha fazla gündemde olduğundan katılımcılar TFRS hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları yönünde görüş bildirilmişlerdir.

Anket sonuçlarına göre araştırmaya katılanların sadece %9,6'sı standartların anlaşılır olduğunu belirtmişlerdir. KOBİ TFRS metinleri tam set TFRS metinleri ile karşılaştırıldıklarında daha basit ve anlaşılır olmasına rağmen standartların herhangi bir bölümü okunduğunda, işletme çalışanları veya muhasebecileri standart hükümleri doğrultusunda tam olarak ne yapmaları gerektiği konusunu kavrayamamaktadırlar.

Araştırmaya katılanların TFRS'nin uygulanmasında karşılaşılan engellere ilişkin cevapları incelendiğinde Vergi Usul Kanunu (VUK) ile uyumsuzluk %20,4 ile ilk sırada yer almıştır. İşletmelerin düzenledikleri finansal tablolar ile vergi ve ticaret yasaları arasında sıkı bir ilişki vardır. Türkiye'de hakim olan anlayış vergi için muhasebedir. Vergi amaçlı muhasebe geleneğinden vazgeçilmesinin kolay olmaması ve uygulamacıların KOBİ TFRS konusundaki bilgi eksiklikleri KOBİ TFRS'nin uygulanmasının önünde önemli engellere sahiptir. Bu anlayışın değişmesi için meslek mensuplarının öncelikle finansal raporlamanın vergi amaçlı değil doğru finansal bilgi sunmak amaçlı olduğu konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir. Vergi bazlı muhasebe uygulamalarının standartlarla uyumlu hale getirilmesi ve konuya ilişkin eğitim çalışmalarına ağırlık verilmesi ile standartların uygulanabilirliği önündeki en önemli engel kalkmış olacak ve finansal raporlama ve kayıt sürecinde olumlu gelişmeler sağlanacaktır.

KOBİ TFRS'nin İşletmeler ve Finansal Tabloları Üzerinde Etki Boyutuna ilişkin olarak araştırmaya katılanlar, KOBİ TFRS'ye uygun düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olmasının finansal tabloların güvenilirliğini arttıracığı ve finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacağını düşünürken, standartların uygulamada karışıklıklara yol açacağı ve mesleği icra edenlerin tecrübe ve bilgi eksikliğinin bu süreci olumsuz etkileyeceği görüşünde birleşmektedirler. Araştırmaya katılanlar KOBİ'ler için en önemli sorunun finansman sıkıntısı olduğunu belirtmişlerdir. Bu aşamada araştırmaya katılanlar işletmedeki ilgili personellerin teorik ve pratik eğitimden geçmesi, KOBİ TFRS kapsamında muhasebe politika ve tahminlerinin oluşturulması, politika seçimlerinin veya yapılan tahmin ve varsayımların olası etkilerinin analiz edilmesi ve sonrasında da KOBİ TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması, özellikle daha küçük ve kurumsal olmayan KOBİ'ler için zorluk ve maliyet yaratacağı kanaatindedirler. Bununla birlikte araştırmaya katılanlar KOBİ TFRS ile birlikte KOBİ'lerin para ve sermaye piyasalarından fon bulmalarının kolaylaşacağı ve yönetimde kurumsallaşmanın sağlanacağı görüşündedirler. İşletmeler açısından güvenilir bir finansal raporlama sürecinin hem kredi kaynaklarının artması hem de ucuz kredi bulunması açısından çok önemli hale geleceği açıktır.

KOBİ TFRS'NİN MBS üzerinde etki boyutuna ilişkin olarak araştırmaya katılanlar, KOBİ Standartlarının uygulanması ile KOBİ'lerin belgelendirme konusunda daha titiz davranacaklarını düşünmektedirler. Ayrıca, KOBİ standartlarının kayıt, raporlama düzeni ve finansal analizin kalitesini olumlu yönde etkileyeceği görüşünde olanların oranı yüksektir(%74). KOBİ TFRS'ye göre hesap planının değişmesi gerektiği ve hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesinin uygulamayı olumlu etkileyeceği ve KOBİ TFRS'nin uygulanması ile muhasebe bilgi sistemlerinde reorganizasyona ihtiyaç duyulacağı ankete katılanların üzerinde görüş birliğine vardığı konulardır. Bu bağlamda, KOBİ TFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için işletmelerde uygun bir mali işler yapısının organize edilerek iş akışlarının uygun hale getirilmesi, finansal tablo kullanıcılarının KOBİ TFRS'ye uygun düzenlenmiş finansal tablolara göre analiz ve karar verme süreçleri geliştirmeleri KOBİ TFRS'ye geçiş sürecini kolaylaştıracaktır.

KOBİ TFRS kullanıcıların, finansal tablo hazırlayanların ve denetçilerin ihtiyaçlarına cevap verdiği ölçüde başarılı olacaktır. ⁶³⁸ Muhasebe uygulayıcıları açısından konuyu değerlendirecek olursak, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'deki uygulamalara aktarılabilmesi muhasebe uygulayıcılarının konuya hakim olmaları ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle de muhasebe uygulayıcılarının konu hakkındaki bilgi düzeyleri ve farkındalıkları önem arz etmektedir

Bu bulgular bir bütün olarak değerlendirildiğinde KOBİ TFRS'nin uygulanmasıyla muhasebe ve finansal raporlama alanında önemli gelişmeler olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

⁶³⁸ Jermakowicz ve Epstein, "IFRS for SMEs-An Option for U.S. Private Entities?", s.79.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile sermaye hareketleri ve buna bağlı olarak uluslararası yatırım kararları artmıştır. Bu gelişmeler uluslararası şirket birleşmelerini de beraberinde getirmiştir. Büyüme hedefi olan, uluslararası pazarlarda faaliyet göstermek isteyen KOBİ'lerin bu gelişmelerin dışında kalması beklenemez. Bu gelişmelerin dışında kalmak istemeyen işletmeler için finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanması önem taşımaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve güvenilirliği, ortak muhasebe dilinin kullanılması ile mümkün olacaktır.

Geçiş sürecinde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıklar işletmeler açısından önemli sorunlar olarak görülmektedir. İşte bu farklılıkların birbirlerine uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Çalışmada Türkiye'de KOBİ TFRS setinin uygulanması ile birlikte dönem sonu işlemlerinin uygulamadaki etkilerinin ortaya konması amacıyla yan sanayi borsasından orta büyüklükteki bir KOBİ üzerinde vaka çalışması yapılmış ve bu süreçte karşılaşılabilecek olumsuzluklar daha doğru ve gerçekçi bir şekilde ortaya konmaya çalışılmıştır.

Vaka analizinde özellikle işletmenin muhasebe politika ve tahminlerini belirlemesi sürecinde özellikle vade farkları ve faydalı ömür tespitleri konularında sıkıntılarla karşılaşmıştır. KOBİ TFRS için verilerin bir araya getirilmesi kolay olmayıp standartların sağlıklı uygulanabilmesi için muhasebe programlarının standartlara uyumlu hale getirilmesinin bu süreci olumlu etkileyeceği öngörülmektedir.

Bu çalışmada vaka çalışması ile birlikte İstanbul Ticaret Odası bünyesinde 1990 yılında, Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı (UNIDO)'nın işbirliği ile kurulmuş olan Türk Yan Sanayi Borsasında Faaliyet Gösteren kayıtlı 444 adet Orta Büyüklükteki KOBİ'den 190'nına anket yapılmıştır. Yan Sanayi Borsası yan sanayi sektörlerinde çalışan küçük ve orta ölçekli işletmeleri ihracata yönlendirmek ve ihracatlarını artırmak üzere hizmet vermektedir. Yan Sanayi Borsasının temel işlevi yurtdışından gelen taleplerin uygun yan sanayici işletmelere ulaşmasını temin etmek ve söz konusu taleplerin takibini gerçekleştirmektir. Uluslararası piyasalara entegre olmak

isteyen KOBİ'ler açısından muhasebeleştirme esasları ve finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıklar önemli sorunlar olarak görülmektedir.

UMS'nin Türkiye'deki uygulamalara aktarılabilmesi muhasebe uygulayıcılarının konuya hakim olmaları ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle de muhasebe uygulayıcılarının konu hakkındaki bilgi düzeyleri ve farkındalıkları önem arz etmektedir. Muhasebe standartları uygulamasının en önemli amacının yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama sistemi kurmak olduğu düşünüldüğünde araştırmaya katılanların bu amacı benimsediği ve muhasebe geleneğimizde köklü değişiklikler olacağı söylenebilir. KOBİ'lerin büyüme ve gelişme gösterebilmeleri finansal bilgi yönetimi ve finansal raporlamaya yeterince önem vermelerine bağlıdır. Özellikle yurtdışı pazarlara açılmak isteyen KOBİ'ler açısından konu daha fazla önem arz etmektedir. KOBİ TFRS'nin uygulanmasının KOBİ'lere getireceği faydalar gözardı edilmemeli ve yeterli donanımın sağlanabilmesi için eğitim çalışmalarına ağırlık verilmelidir. Uygulamaların da denetlenmesi halinde, standartların uygulama başarısının artacağı söylenebilir.

Yeni TTK işletmelerimiz hakkında çok önemli düzenlemeler getirmiştir. TTK 69 maddesine göre yılsonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmesi gerektiği belirtilmişçe KOBİ TFRS'ye de yer verilmiştir.⁶³⁹ Sonrasında yapılan düzenlemelerle TMS'ye geçiş zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. KOBİ TFRS Türkiye'de 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve KOBİ'lerin 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bu kapsamda finansal raporlar sunacağı belirtilmiştir. Standartların yayınlanması ile yalnızca halka açık şirketler için değil, KOBİ'ler için de tüm dünya ile aynı ortak muhasebe dilinin kullanılması hedeflenmiştir. Ancak standartların Türkiye'de uygulanması sürecindeki belirsizlikler devam etmektedir.

⁶³⁹ Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 11, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-23.htm> (20.02.2014).

KGK tarafından bağımsız denetime tabi olacak işletmelere ilişkin genel ölçütler yeniden belirlenmiştir.⁶⁴⁰ KGK'nin yaptığı son düzenleme ile Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası, Yıllık net satış hâsılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası, Çalışan sayısı 200 ve üzerinde olan ve bu üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlayan şirketler⁶⁴¹ bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme ile denetim tabi olan şirketlerin sayısının artırılması hedeflenmektedir. Bununla birlikte 2014-2015 dönemine ilişkin hazırlanan X. Kalkınma Planı'na paralel KOSGEB tarafından hazırlanan ve 2015-2018 dönemini kapsayan raporda KOBİ'lerde UFRS konusunda farkındalık artırılması ve uygulamasının yaygınlaştırılması konusunda KGK, KOSGEB, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nı kapsayan bir eylem planı oluşturulacağı belirtilmektedir. Bu süreçte TMS'ye geçiş zorunluluğu ortadan kalkmakla birlikte son düzenlemeler ve hedefler çerçevesinde izleyen dönemlerde bağımsız denetime tabi kurumların kademeli olarak finansal tablolarını TMS'ye göre düzenlemesinin zorunlu hale getirileceği öngörülmektedir.

İşletmelerin düzenledikleri finansal tablolar ile vergi ve ticaret yasaları arasında sıkı bir ilişki vardır. Türkiye'de yıllardır vergi için muhasebe anlayışı hakim olmuştur. Vergi amaçlı muhasebe geleneğinden vazgeçilmesinin kolay olmaması ve uygulamacıların KOBİ TFRS konusundaki bilgi eksiklikleri KOBİ TFRS'nin uygulanmasının önünde önemli engellerdendir. Bu anlayışın değişmesi için meslek mensuplarının öncelikle finansal raporlamanın vergi amaçlı değil doğru finansal bilgi sunma amacı taşıdığı konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir. Vergi bazlı muhasebe uygulamalarının standartlarla uyumlu hale getirilmesi ve konuya ilişkin eğitim çalışmalarına ağırlık verilmesi ile standartların uygulanabilirliği önündeki en önemli engel kalkmış olacak ve finansal raporlama ve kayıt sürecinde olumlu gelişmeler sağlanacaktır.

Son olarak uluslararası piyasalara entegre olmak, dünyayla bütünleşmek isteyen şirketler bu değişimin gerisinde kalmak istemeyeceklerdir. Hiç şüphesiz finansal

⁶⁴⁰ Bağımsız Denetim Yapılacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm) (20.12.2014).

⁶⁴¹ Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul Ve Esaslar, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150220-20.htm> (20.02.2015).

raporlama ile ortak bir dil sağlanarak dñnyaya açılımın önündeki engellerden biri kaldırılmış olacaktır. KOBİ TFRS'nin Orta Ölçekteki KOBİ'lere uygulanmasının sağlanması, mikro ve küçük KOBİ'lerin kapsam dışı bırakılması bu süreci olumlu etkileyecektir. KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde KGK'nin yaklaşımı ve muhasebe sistemini uluslararası düzeye taşıma isteği belirleyici olacaktır. Konunun bu yönüyle de ele alınması gerekmektedir.

EKLER

EK 1: XYZ Sanayi ve Ticaret A.Ş. Kıdem Tazminatı Hesaplama Tablosu

Sicil No	Adı	Departman	Emeklilik Süresi	Cinsiyet	İşe Giriş Tarihi	Sigorta Giriş Tarihi	Doğum Tarihi	Tahmini Emeklilik Tarihi	Brüt Ücret / YZ	Kıdeme Esas Zamlı Ücret	Çalıştığı Süreye Ait Kıdem Tazminatı	Kıdem Tazminatının Bugünkü Değeri
1	Çalışan 1	M	25	ERKEK	01.10.1995	01.10.1995	26.06.1965	24.09.2020	900	1.379	22.416	9.745
2	Çalışan 2	M	25	ERKEK	10.12.1992	23.01.1992	20.12.1974	16.01.2017	5.000	6.397	121.977	75.383
3	Çalışan 3	M	25	ERKEK	21.10.2001	14.07.1994	18.07.1976	08.07.2019	3.809	5.498	56.076	27.376
4	Çalışan 4	M	25	ERKEK	23.10.2011	30.01.1992	03.02.1974	23.01.2017	5.067	6.489	1.227	757
5	Çalışan 5	Ü	25	ERKEK	22.10.2009	21.08.1988	26.08.1970	15.08.2013	3.109	3.366	7.377	6.319
6	Çalışan 6	Ü	25	ERKEK	08.11.1990	30.05.1983	03.06.1965	23.05.2008	2.829	2.373	50.204	70.809
7	Çalışan 7	Ü	25	ERKEK	09.12.2004	24.09.1994	28.09.1976	18.09.2019	2.130	3.104	21.927	10.505
8	Çalışan 8	P	25	ERKEK	18.06.1997	12.10.1995	16.10.1977	05.10.2020	2.500	3.835	55.781	24.181
9	Çalışan 9	Ü	25	ERKEK	01.09.2009	28.05.1997	02.06.1979	22.05.2022	2.130	3.538	8.248	3.062
10	Çalışan 10	S	25	ERKEK	22.10.2009	02.11.1996	07.11.1978	27.10.2021	4.000	6.462	14.163	5.550
11	Çalışan 11	S	25	ERKEK	03.11.2010	11.07.2008	16.07.1990	05.07.2033	3.500	10.004	11.594	1.490
12	Çalışan 12	S	25	ERKEK	23.10.2010	18.02.1988	22.02.1970	11.02.2013	3.249	3.431	4.080	3.668
13	Çalışan 13	A	25	ERKEK	18.12.2010	14.12.2000	19.12.1982	08.12.2025	4.368	8.627	8.934	2.364
14	Çalışan 14	Ü	25	ERKEK	05.10.2010	24.12.2004	29.12.1986	18.12.2029	1.459	3.507	4.342	783
15	Çalışan 15	A	25	ERKEK	16.02.2011	02.04.1999	06.04.1981	26.03.2024	5.000	9.087	7.917	2.465
16	Çalışan 16	Ü	25	ERKEK	21.04.2011	27.04.1991	01.05.1973	20.04.2016	2.500	3.085	2.147	1.424
17	Çalışan 17	Ü	25	ERKEK	06.04.2011	22.10.1990	26.10.1972	16.10.2015	2.750	3.309	2.439	1.699
18	Çalışan 18	Ü	25	ERKEK	22.04.2011	12.07.1996	17.07.1978	06.07.2021	4.000	6.365	4.412	1.780
19	Çalışan 19	Ü	25	ERKEK	02.05.2011	29.03.2000	03.04.1982	23.03.2025	2.700	5.150	3.429	971
20	Çalışan 20	Ü	20	KADIN	04.05.2011	03.04.2000	08.04.1982	29.03.2020	2.720	4.068	2.686	1.224
21	Çalışan 21	Ü	25	ERKEK	12.07.2012	16.09.2006	20.09.1988	10.09.2031	2.850	7.455		0

22	Çalışan 22	Ü	25	ERKEK	09.06.2011	03.12.2007	07.12.1989	26.11.2032	3.800	10.546	5.923	806
23	Çalışan 23	Y	20	KADIN	06.06.2011	04.10.2004	09.10.1986	29.09.2024	7.000	13.043	7.433	2.204
24	Çalışan 24	A	25	ERKEK	01.06.2011	24.11.2002	28.11.1984	18.11.2027	2.000	4.343	2.534	557
25	Çalışan 25	P	25	ERKEK	18.07.2011	25.02.2000	01.03.1982	18.02.2025	4.000	7.596	3.455	987
26	Çalışan 26	P	20	KADIN	26.07.2011	20.08.2000	25.08.1982	15.08.2020	5.000	7.618	3.298	1.449
27	Çalışan 27	Ü	20	KADIN	23.02.2012	05.05.2006	09.05.1988	30.04.2026	1.900	3.825		0
28	Çalışan 28	Y	20	KADIN	05.03.2012	14.04.2003	18.04.1985	09.04.2023	5.000	8.669		0
Sicil No	Adı	Departman	Emeklilik Süresi	Cinsiyet	İşe Giriş Tarihi	Sigorta Giriş Tarihi	Doğum Tarihi	Tahmini Emeklilik Tarihi	Brüt Ücret / Zammı	Kıdeme Esas Zamlı Ücret	Çalıştığı Süreye Ait Kıdem Tazminatı	Kıdem Tazminatının Bugünkü Değeri
29	Çalışan 29	Ü	20	KADIN	12.03.2012	26.08.1994	30.08.1976	21.08.2014	2.250	2.559		0
30	Çalışan 30	Ü	25	ERKEK	01.04.2012	26.08.1994	30.08.1976	20.08.2019	2.700	3.920		0
31	Çalışan 31	Ü	25	ERKEK	19.09.2012	13.08.2005	18.08.1987	07.08.2030	2.650	6.571		0
32	Çalışan 32	Ü	25	ERKEK	27.09.2012	27.06.2006	01.07.1988	21.06.2031	2.750	7.115		0
33	Çalışan 33	Ü	25	ERKEK	24.12.2012	07.04.2005	12.04.1987	01.04.2030	2.400	5.850		0
34	Çalışan 34	Ü	25	ERKEK	15.02.2012	08.07.2002	12.07.1984	02.07.2027	2.000	4.264		0
35	Çalışan 35	Y	25	ERKEK	25.02.2012	04.11.2004	09.11.1986	29.10.2029	15.000	35.820		0
36	Çalışan 36	Ü	25	ERKEK	01.04.2012	30.09.2006	04.10.1988	24.09.2031	2.350	6.158		0
37	Çalışan 37	Ü	25	ERKEK	04.04.2012	13.11.1990	17.11.1972	07.11.2015	2.210	2.667		0
38	Çalışan 38	Ü	25	ERKEK	08.04.2012	22.04.2006	26.04.1988	16.04.2031	2.630	6.744		0
39	Çalışan 39	Ü	25	ERKEK	08.04.2008	18.02.2005	23.02.1987	12.02.2030	2.130	5.159	19.251	3.419
40	Çalışan 40	Ü	25	ERKEK	02.05.2008	01.05.2006	05.05.1988	25.04.2031	2.130	5.469	20.050	3.177
41	Çalışan 41	Ü	25	ERKEK	02.07.2009	03.01.2006	08.01.1988	28.12.2030	2.350	5.940	14.841	2.425
42	Çalışan 42	Ü	25	ERKEK	15.07.2008	05.02.2005	10.02.1987	30.01.2030	2.130	5.150	17.835	3.179
43	Çalışan 43	Ü	25	ERKEK	18.07.2006	30.09.2006	04.10.1988	24.09.2031	2.130	5.582	30.462	4.639
44	Çalışan 44	Ü	20	KADIN	12.08.2007	11.06.2006	15.06.1988	06.06.2026	2.130	4.309	18.912	4.775
45	Çalışan 45	Ü	25	ERKEK	01.04.2012	30.09.2006	04.10.1988	24.09.2031	2.130	5.582		0
46	Çalışan 46	Ü	25	ERKEK	04.04.2012	13.11.1990	17.11.1972	07.11.2015	2.130	2.571		0

47	Çalışan 47	Ü	25	ERKEK	08.04.2012	22.04.2006	26.04.1988	16.04.2031	2.130	5.463	0
48	Çalışan 48	Ü	25	ERKEK	09.04.2012	23.04.2006	27.04.1988	17.04.2031	2.131	5.466	0
49	Çalışan 49	Ü	25	ERKEK	10.04.2012	24.04.2003	28.04.1985	17.04.2028	2.132	4.724	0
50	Çalışan 50	Ü	25	ERKEK	11.04.2012	24.04.2008	29.04.1990	18.04.2033	2.133	6.034	0
51	Çalışan 51	Ü	25	ERKEK	12.04.2012	25.04.2012	30.04.1994	19.04.2037	2.134	7.339	0
52	Çalışan 52	Ü	25	ERKEK	26.04.2012	26.04.2013	01.05.1995	20.04.2038	2.135	7.711	0

Departman	31.12.2013	31.12.2012	Fark
Üretim	169.908	120.997	48.911
GYG	145.227	115.465	29.762
Pazarlama, Satış ve Dağ.	53.901	37.324	16.577
Araştırma	12.017	5.386	6.631
Toplam	381.052	279.171	101.881

EK 2: Anket Formu

KOBİ Yan Sanayi Borsasında Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Boy İşletme(KOBİ)' lerde Muhasebeden Sorumlu Kişilerin Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) Konusundaki Bilgi Düzeyinin Araştırılması

Araştırmamız KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin veya KOBİ'lerin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu meslek mensuplarının, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren finansal raporlama standartları ve bu standartların uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarının tespit edilmesi ile uygulamada olabilecek aksaklıkların tanımlanması amacıyla yapılmaktadır.

1. Demografik Faktörler

1. Cinsiyetiniz?

Erkek	
Kadın	

2. Eğitim durumunuz?

Lise	
Önlisans	
Lisans	
Yüksek Lisans	
Doktora	
Diğer (Belirtiniz)	

3. Mesleki deneyiminiz?

5 Yıl Altı	
5-10 Yıl	
11-15 Yıl	
16-20 Yıl	
21-25 Yıl	
25 Yıl ve Üzeri	

4. Ünvanınız?

Yeminli Mali Müşavir	
SMMM	
SM	
Stajyer	
Diğer(Belirtiniz)	

5. Çalışma Statünüz?

Firmada istihdam ediliyorum	
Firmadan bağımsız çalışıyorum	
Diğer(Belirtiniz)	

2. İşletmenin Genel Yapısı

1. İşletmenin hukuki yapısı nedir?

Anonim Şirket	
Limited Şirket	
Kollektif Şirket	
Şahıs Şirketi	
Diğer(Belirtiniz)	

2. İşletmenin hizmet verdiği sektör aşağıdakilerden hangisidir?

Otomotiv	
Makine İmalatı	
Beyaz Eşya	
İnşaat	
Elektrik	
Elektronik	
Diğer (Belirtiniz)	

3. İşletmenin faaliyet gösterdiği alt sektör aşağıdakilerden hangisidir?

Kalıp İmalatı	
Talaşlı İmalat	
Saç Parça İşleme	
Plastik	
Demir & Demir Dışı Döküm	
Elektirik& Elektrik Komponentler	
Diğer (Belirtiniz)	

4. İşletmenizde yabancı ortak bulunuyor mu?

Evet	
Hayır	

5. İhracat faaliyetinde bulunuyor musunuz?

Evet	
Hayır	

6. İhracat aralığınız.

0-100.000 USD	
100.000 USD-200.000 USD	
200.001 USD-300.000 USD	
300.001 USD-400.000 USD	
400.001 USD-500.000 USD	
500.001 USD-	

7. İhracatta bulunduğunuz ülke gruplarını belirtiniz.

Avrupa Birliği	
Afrika Ülkeleri	
Amerika Ülkeleri	
Asya Ülkeleri ve Orta Doğu Ülkeleri	
Diğer Ülkeler (Avusturalya, Yeni Zellanda,...)	

3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) - KOBİ TFRS'ye Bakış Açısının Ölçülmesi

1. TFRS hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?

Kesinlikle Katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle Katılıyorum	

2. TFRS metinlerinin anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini nasıl tanımlarsınız(Birden fazla seçim yapabilirsiniz)?

Fikrim Yok	
Basit	
Anlaşılır	
Uygulaması kolay	
Zor	
Karmaşık	
Uygulaması güç	

3. TFRS'nin uygulanmasında karşılaşılan engel/engeller hangisi/hangileridir?(Birden fazla seçim yapabilirsiniz)

Bürokratik engeller	
Yeni personel istihdam etme gerekliliği	
Kalifiye eleman bulmada yaşanacak sıkıntılar	
Eğitim maliyeti	
Vergi Usul Kanunu ile uyumsuzluk	
İç Raporlama ve Dış Raporlamanın Uyumsuzluğu	
Diğer	

4. KOBİ TFRS seti hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?

Kesinlikle Katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle Katılıyorum	

Bu bölümde “beşli likert ölçek” kullanılarak katılımcıların **KOBİ’ler için TFRS** hakkındaki görüşlerinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Derecelendirme aşağıdaki gibidir:

- (1) Kesinlikle Katılmıyorum
- (2) Katılmıyorum
- (3) Kararsızım
- (4) Katılıyorum
- (5) Kesinlikle Katılıyorum

KOBİ Standartlarına Bakış Açısının Değerlendirilmesi için Aşağıda Durumlara Katılım Durumunu Belirtiniz.

- I. Aşağıda KOBİ TFRS’ye ilişkin çeşitli ifadeler yer almaktadır. Bu ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
KOBİ’ler için ayrı standartlar hazırlanması doğrudur.					
KOBİ TFRS uygulamada karışıklığa yol açacaktır.					
Tek tip muhasebe standartlarının olması KOBİ’lerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme esnekliğini kısıtlamaktadır.					
KOBİ TFRS’yi uygulayan KOBİ’lerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır.					
KOBİ TFRS’nin uygulanması ile denetim etkin hale gelecektir.					
KOBİ TFRS’nin uygulanması ile KOBİ yönetiminde kurumsallaşma sağlanacaktır.					
KOBİ TFRS’yi uygulamak işletme maliyetlerini arttıracaktır.					
KOBİ TFRS’nin uygulanması ile işletmelerin birbirlerine karşı yaratabilecekleri haksız rekabet ortadan kalkacaktır.					
KOBİ TFRS’nin finansal tablolara uyarlanması sürecinde sorun yaşanacaktır.					
KOBİ TFRS uygulamaları halinde KOBİ’lerin finansal tabloları şeffaflaşacaktır.					
KOBİ TFRS’ye uygun hazırlanmış finansal tabloların ilgililer tarafından okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.					
Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ TFRS seti konusundaki bilgileri yeterlidir.					
KOBİ TFRS ‘nin uygulanması kayıt dışılıktan uzaklaşmaya neden olacaktır.					
KOBİ TFRS finansal tabloların hazırlanmasında farklılık getirecektir.					
KOBİ TFRS’ye uygun hazırlanan finansal tablolar işletmenin ulusal ve uluslararası KOBİ işletmeleriyle finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır.					

II. Aşağıda KOBİ TFRS'ye ilişkin olarak belirtilen konular hakkında ne ölçüde bilgi sahibi olduğunuzu belirtiniz.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'ler belgelendirme konusunda daha titiz davranacaklardır.					
KOBİ TFRS'nin uygulanması kayıt düzenini olumlu yönde etkileyecektir.					
KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile hesap planı değişecektir.					
KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin raporlama düzeni değişecektir.					
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile KOBİ'lerin muhasebe organizasyonu yapılarında reorganizasyona ihtiyaç duyulacaktır.					
KOBİ TFRS'nin uygulanmaya konması ile KOBİ'lerin muhasebe bilgi sistemlerinde değişiklik olacaktır.					
Tekdüzen hesap planının standartlarla uyumlu hale getirilmesi, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.					
KOBİ TFRS'nin uygulanması ile finansal analiz daha gerçekçi olur ve analizin kalitesi artar.					

III. Aşağıdaki bilgilerin uygulanması durumunda KOBİ'lerin finansal tablolarına yaratacakları etkinin olumlu olduğu varsayımına yönelik düşüncelerinizi belirtiniz.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Alacakları bugünkü değerleri ile bilançoda göstermek finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürlerinin belirlenmesi ve amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Stok, özellikli varlık olsun ya da olmasın, borçlanma maliyetleri söz konusu ise bu maliyetlerin olduğu dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi ve stok maliyetine verilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Bir işletme iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirmede Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini uygulayabilme serbestliği finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Yatırım amaçlı gayrimenkulün edinilmesi sırasında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede vadeli olarak ediniliyorsa ve bu yatırım amaçlı gayrimenkul özellikli varlık olup olmamasına bakılmaksızın söz konusu vade farkları oluştuğu dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştuğu dönemde gider yazılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Şerhiye maliyet eksi birikmiş amortisman eksi değer düşüklüğü yöntemiyle muhasebeleştirilmesi ve faydalı ömür tespit edilerek amortismanına tabi tutulması finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi üçüncü taraflar adına toplanan tutarların hâsılata dahil edilmemesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Mal alımlarında katlanılan vade farklarının faiz gideri olarak dikkate alınması finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkullerin ayrı bir hesapta takip edilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Garantiler sebebiyle gelecekte doğabilecek zararlar sebebiyle bugünden karşılık ayrılması finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Tüm borçlanma maliyetleri, oluştuğu dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.					
Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişikliklerin kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilmesi finansal tablolara olumlu etki yaratır.					

Ek 3: Anket Yapılan KOBİ'lerin Listesi

No	İşletme Adı
1	AKGÜN RADYATÖR SANAYİ TİCARET LTD.ŞTİ.
2	AKZO NOBEL KEMİPOL A.Ş.
3	ALKOR MAKİNA KALIP SANAYİİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.
4	ALPSAN ALUMİNYUM VE PLASTİK PROFİL SAN.TİC.A.Ş.
5	ANADOLU DÖKÜM SANAYİ A.Ş.
6	ANADOLU MOTOR ÜRETİM VE PAZARLAMA ANONİM ŞTİ.
7	ARMA FİLTRE SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
8	ARSAN KAÇUK PLASTİK MAKİNA SAN.VE TİC.A.Ş.
9	ASKON DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
10	ASMAŞ AĞIR SANAYİ MAKİNALARI A.Ş.
11	ASPİLSAN-ASKERİ PİL SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞTİ.
12	ASSAN HANİL OTOMASYON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
13	ASTOR TRANSFORMATÖR SAN.VE TİC. A.Ş.
14	ATAYLAR MAKİNA SANAYİ TİCARET LTD.ŞTİ.
15	AUTOLIV CANKOR OTOMOTİV EMNİYET SİSTEMLERİ SAN.
16	AYFAR OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
17	AYGERSAN AYDINLATMA GEREÇLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
18	B.L.S. BİRLEŞİK LASTİK SANAYİ VE TİCARET ANONİM Ş.
19	BANT-BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
20	BARIŞ ELEKTRİK ENDÜSTRİ A.Ş.
21	BAŞKENT OTO EMNİYET CAMLARI SAN. VE TİC.A.Ş.
22	BAŞKURT MOTOR VE KABLO SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ
23	BEST KALE CİVATA MAKİNE SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
24	BOYPLAST BOYA VE PLASTİK MALZEME SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
25	CAN ALÜMİNYUM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
26	CANOVATE ELEKTRONİK ENDÜSTRİ TİCARET ANONİM ŞTİ
27	CAVO OTOMOTİV TİC. VE SAN. A.Ş.
28	CHEMETALL SANAYİ KİMYASALLARI SAN. VE TİC. A.Ş.
29	ÇARKIT ELEKTRİK KABLO SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.
30	ÇELİK HALAT VE TEL SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ
31	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ
32	ÇETİN ELEKTRO PLASTİK A.Ş.
33	DOĞAN LASTİKÇİLİK SAN. VE TİC. A.Ş.
34	DOĞU PRES OTOMOTİV VE TEKNİK SAN. VE TİC. A.Ş.
35	ECEM OTOMOTİV KAÇUK MAKİNA VE YEDEK PARÇA SAN.
36	EGE BANT ZIMPARA VE POLİSAJ MALZ. SANAYİ TİC. A.Ş.
37	ELATEK KAÇUK PLASTİK VE KİMYEVİ MAD.SAN.LTD.ŞTİ.
38	ELEKTROSAN ELEKTROBAKIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
39	ELİMKO ELEKTRONİK İMALAT VE KONTROL TİC. LTD.ŞTİ.
40	ELİZ YAPIŞKANLI BANT VE İZOLASYON MALZ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.

No	İşletme Adı
41	ELSAN ELEKTRİK GEREÇLERİ A.Ş.
42	ELSAN HAMMADDE SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ
43	ELTEK ÇELİK KONSTRÜKSİYON İNŞAAT TURİZM METAL TİC.
44	ENTİL ENDÜSTRİ YATIRIMLARI VE TİCARET A.Ş.
45	ERİKOĞLU EMAYE BAKIR TEL SANAYİ A.Ş.
46	ERKURT TEKSTİL VE YALITIM ÜRÜNLERİ SAN VE TİC A.Ş.
47	ERTANLAR MAKİNA VE SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.
48	ESALBA METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
49	ESEN PLASTİK SAN. VE TİC. A.Ş.
50	EVREN ZİNCİR İMALAT MAK. SAN. TİC. A.Ş.
51	FAH-LER YEDEK PARÇA VE MAK.İML.SAN.TİC.A.Ş.
52	FAZ ELEKTRİK MOTOR MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
53	FEKA OTOMOTİV MAMULLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
54	FERRO DÖKÜM SAN. VE TİC.A.Ş.
55	FKK GÜNEY OTO LASTİK TAKOZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
56	FLAMMASSTEK TEKNİK MONTAJ SANAYİ VE TİC. A.Ş.
57	FORMPART OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
58	GALSAN PLASTİK VE KALIP SANAYİ A.Ş.
59	GAMAK MAKİNA SANAYİ A.Ş.
60	GEDİK DÖKÜM VE VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
61	GERSAN ELEKTRİK TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ
62	GİMAS GİRGİN MAKİNA İMAL.MONT.MÜH.SAN.VE TİC. A.Ş.
63	GİMSAN MADENİYAT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞTİ.
64	GÖKTAŞ YASSI HADDE MAMULLERİ SAN. VE TİC. AŞ.
65	GÜLSAN PROFİL BORU VE CAM İŞLEME SAN. TİC. LTD.ŞTİ
66	GÜNGÖR OTOMOTİV YAN SANAYİ A.Ş.
67	GÜRSAN CAM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
68	HARS MAKİNA OTOMOTİV YEDEK PARÇA İML. SAN. TİC.LTD
69	HAS ÇELİK VE HALAT SAN. TİC. A.Ş.
70	HİDROAN-LMT LTD. ŞTİ.
71	HİSAR ÇELİK DÖKÜM SAN.VE TİC. A.Ş.
72	HONDA ANADOLU MOTOSİKLET ÜRETİM VE PAZ. A.Ş.
73	HÜNER KRİKO VE YEDEK PARÇA SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
74	İNFORM ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞTİ.
75	İNKA YAPI BAĞLANTI ELEMANLARI SANAYİ TİC. VE LTD.Ş
76	İSTANBUL FRUEHAUF TAŞIT ARAÇLARI SAN. VE TİC. A.Ş.
77	KAHVECİ OTOMOTİV ANONİM ŞİRKETİ
78	KALE BALATA OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
79	KANCA EL ALETLERİ DÖVME ÇELİK VE MAKİNA SAN. A.Ş
80	KARÇEL KARABÜK ÇELİK YAPI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
81	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SAN. VE TİC. A.Ş.

No	İşletme Adı
82	KARPEK AMBALAJ SANAYİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
83	MAKTEL MAKİNA VE TEL SANAYİİ A.Ş.
84	MA-PA MAKİNA PARÇALARI ENDÜSTRİSİ ANONİM ŞİRKETİ
85	MEBANT İZOLASYON VE BANT SANAYİ TİC.LTD.ŞTİ.
86	MEMSAN MAUSER METAL MAMULLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
87	MENZOLİT-FİBRON SENTETİK REÇİNE ÜRÜNLERİ SAN. A.Ş.
88	METAL VE YAPI SİSTEMLERİ TİCARET A.Ş.
89	ÇELİKİŞ YEDEK PARÇA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.
90	ÇELİK KARDEŞLER PETROL İNŞ. TAAH. VE TİC. SAN. LTD. ŞTİ.
91	DATA HİDROLİK MAKİNA SANAYİ A.Ş.
92	DE-GA OTOMOTİV A.Ş.
93	DİKTAŞ SOĞUTMA VE METAL İMALAT SAN. TİC. A. Ş.
94	DUYAR VANA MAK.SAN.A.Ş.
95	EGEMET EGE METAL DÖVME SANAYİ LTD.ŞTİ.
96	EGE REDÜKTÖR MAKİNA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.
97	ELKİ ELEKTRİK KABLO SAN. A.Ş.
98	ELTESAN ELEKTROMEKANİK SOĞUTMA SAN. VE TİC. .A.Ş.
99	E POLİMER PLASTİK BOYA KİMYA SAN. TİC. A.Ş.
100	EROĞLU MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
101	GATE ELEKRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
102	GİMSAN BAĞLANTI ELEMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
103	GÜNEŞ TEL ÇEKME VE TRANSMİSYON SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
104	GÜNGÖR OTOMOTİV YAN SANAYİ A.Ş.
105	GÜVEN ÇELİK MAKİNA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
106	HAVATEK MAKİNA SAN. A. Ş.
107	HEMA DIŞLI SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
108	İNŞAATÇILAR YAPI MALZEMELERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
109	İSTİKAMET DÖKÜM VE İNŞAAT SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.
110	KARDELEN MÜHENDİSLİK MAKİNA OTOMASYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
111	KES KLİMA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
112	KMS MOBİLYA BAĞLANTI SİSTEMLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
113	KODSAN KAZAN A.Ş.
114	KOMPOZİT KİMYA VE ELEKTROMEKANİK MALZ. SAN. VE TİC. A.Ş.
115	MAYA MEKANİK SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
116	MEKİSAN ASANSÖR VE ÇELİK KONSTRÜKSİYON SANAYİ LTD.
117	MEKRA LANG OTOMOTİV YAN SANAYİ A.Ş.
118	MERKAD MAKİNA KALIP SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.
119	MESAN KİLİT VE YEDEK PARÇA SANAYİ TİCARET LTD.ŞTİ.
120	ORVEN KAUÇUK MAKİNA YEDEK PARÇA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.

No	İşletme Adı
121	OTO TRİM OTOMOTİV SAN VE TİC LTD ŞTİ
122	ÖZKÖSEOĞLU ISI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
123	Pİ MAKİNA OTOMOTİV İNŞ. MAK. SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.
124	SANİCA ISI SANAYİ A.Ş.
125	SANTES SANAYİ TESİSLERİ İMAL. MONT. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
126	SİPİL İNŞAAT MÜHENDİSLİK PLASTİK SAN. VE TİC. A.Ş.
127	ŞAHİN METAL İMALAT SAN. TİC. A.Ş.
128	TANATAR KALIP PRES İŞLERİ SANAYİ VE TİC. LTD.ŞTİ.
129	TERBAY MAKİNA ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.
130	TERMOKAR ISITMA SOĞUTMA KLİMA CİHAZ. SAN. VE TİC. A. Ş.
131	TOPÇESAN TOPBAŞ ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
132	TÜRKAR DEMİR ÇELİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
133	ÜNALDILAR SAC SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
134	VİNÇSAN VİNÇ SAN. VE TİC. A. Ş.
135	YILDIZ KALIP METAL FORM SANAYİ VE TİCARET LTD ŞTİ.
136	YILMAZ MAKİNE SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
137	ANADOLU HİDROLİK SANAYİ -AHMET ŞİŞMANOĞLU
138	ARKPRES EMNİYET KEMERİ A.Ş.
139	BİLSAN KAUCUK VE PLASTİK GERİ DÖNÜŞÜM SAN. VE TİC. A.Ş.
140	CANEL OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
141	ERDİREN DİŞLİ VE MAKİNA SANAYİ A.Ş.
142	GİSAŞ GEMİ İNŞA SANAYİ A.Ş
143	İŞIKLAR PAZARLAMA A.Ş.
144	KALE KAYIŞLARI SAN.VE TİC. LTD. ŞTİ.
145	OTO TRİM OTOMOTİV SAN VE TİC LTD ŞTİ
146	ÖZEN MAKİNA A.Ş.
147	ÖZLER KABLO İÇ VE DIŞ TİC. A.Ş.
148	SENKRON PLASTİK İNŞ. TEKS. SAN. TİC. A.Ş.
149	ŞİTEKS ŞİŞMANLAR TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
150	AJAN ELEKTRONİK SERVİS SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
151	ALTINAY ROBOT TEKNOLOJİLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
152	ŞAHİN MOTOR YATAKLARI SANAYİ VE TİCARET ANONİM Ş.
153	SAMPA OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.
154	ŞAMPİYON FİLTRE PAZ. TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞTİ.
155	ŞESAN YEDEK PARÇA SANAYİ VE TİC.A.Ş.
156	TOKSAN YEDEK PARÇA İMALAT TİCARET SANAYİ A.Ş.
157	TURAŞ GAZ ARMATÜRLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
158	YALÇIN MAKİNA KALIP VE PLASTİK SANAYİ TİC. A.Ş.
159	YILDIZ KALIP METAL FORM SANAYİ VE TİCARET LTD ŞTİ.
160	YILMAZ REDÜKTÖR A.Ş.

No	İşletme Adı
161	AKSAN ELEKTRİK İNŞAAT TAAHHÜT VE TİCARET LTD. ŞTİ.
162	AKSANTAŞ OTOMOTİV METAL SAN. VE TİC .LTD. ŞTİ.
163	ALTINOK TARIM VE ORM. ÜRNL. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
164	ANSAN METAL VE PLASTİK SAN. VE TİC. LTD .ŞTİ.
165	AYM AMBALAJ SANAYİ TİCARET A.Ş.
166	MGI COUTIER MAKİNA YEDEK PARÇA İML. VE SAN. A.Ş.
167	MKEK AÇELSAN AĞIR SİLAH VE ÇELİK SAN. VE TİC. AŞ.
168	MOPİSAN MOTOR GÖMLEK PİSTON SAN.VE TİC.A.Ş.
169	MURAT TİCARET KABLO SANAYİ LİMİTED ŞİRKETİ
170	NBR MAKİNA SANAYİ VETİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
171	PARSAT-PİSTON DAĞITIM TİCARET SANAYİ ANONİM ŞTİ.
172	PROFLEKS PLASTİK PROFİL SANAYİ A.Ş.
173	SCHMALBACH LUBECA AMBALAJ SANAYİ VE TİC. A.Ş.
174	SELCOM ASFEN ASANSÖR SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
175	SERDAR PLASTİK SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
176	SOM CİVATA SOMUN SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞTİ.
177	SÖĞÜT PLASTİK VE KALIP SAN. VE TİC.A.Ş.
178	SÜLEYMAN ÖNSEVER-PMS ALÜMİNYUM SANAYİ
179	ŞAHİNKUL OTOMATÇILIK SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞTİ.
180	ŞAHİNLER METAL MAKİNA ENDÜSTRİ A.Ş.
181	ŞAMPİYON FİLTRE PAZ. TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞTİ.
182	ŞESAN YEDEK PARÇA SANAYİ VE TİC.A.Ş.
183	TOKSAN YEDEK PARÇA İMALAT TİCARET SANAYİ A.Ş.
184	TURAŞ GAZ ARMATÜRLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
185	YALÇIN MAKİNA KALIP VE PLASTİK SANAYİ TİC. A.Ş.
186	YILDIZ KALIP METAL FORM SANAYİ VE TİCARET LTD ŞTİ.
187	YILMAZ REDÜKTÖR A.Ş.
188	AKSAN ELEKTRİK İNŞAAT TAAHHÜT VE TİCARET LTD. ŞTİ.
189	AKSANTAŞ OTOMOTİV METAL SAN. VE TİC .LTD. ŞTİ.
190	ALTINOK TARIM VE ORM. ÜRNL. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.

Ek 4: Ki-Kare Bağımsızlık Test Değerleri Sonuçları

Ki –Kare Bağımsızlık Test Değerlerinin Değerlendirilmesi

Ki –kare bağımsızlık testi iki veya daha fazla sınıflı ölçekle ölçülmüş değişkenler arasında bağımlılık olup olmadığını tespit etmek için kullanılır.⁶⁴² Aşağıda belirtilen sorular için ki-kare bağımsızlık testleri yapılmıştır.

2) TFRS Hakkında Bilgi Düzeyinin Ölçülmesi

Cinsiyete Göre

TFRS hakkında bilgili olduğuna katılıyor musunuz sorusuna cinsiyete göre verilen cevapların yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

			Cinsiyetiniz?		Total
			Erkek	Kadın	
TFRS hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	Kesinlikle Katılmıyorum	Count	4	7	11
		% within	6,2%	5,6%	5,8%
	Katılmıyorum	Count	19	39	58
		% within	29,7%	31,0%	30,5%
	Kararsızım	Count	17	28	45
		% within	26,6%	22,2%	23,7%
	Katılıyorum	Count	19	47	66
		% within	29,7%	37,3%	34,7%
	Kesinlikle Katılıyorum	Count	5	5	10
		% within	7,8%	4,0%	5,3%
	Total	Count	64	126	190
		% within	100,0%	100,0%	100,0%

Cinsiyete göre TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine yönelik olarak ki-kare testi yapılmıştır. Hipotezimiz aşağıdaki gibi olacaktır:

H₀: TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile kişilerin erkek ya da kadın olma durumları arasında bir ilişki yoktur.

H₁: TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile kişilerin erkek ya da kadın olma durumları arasında bir ilişki vardır.

⁶⁴² Sipahi v.d., s.184.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-
Pearson Chi-Square	2,295 ^a	4	,682
Likelihood Ratio	2,242	4	,691
Linear-by-Linear Association	,000	1	,998
N of Valid Cases	190		

Sig=0,682 > 0.05 olduğu için H0 kabul edilir. Yani TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile kişilerin erkek ya da kadın olma durumları arasında bir ilişki yoktur.

İşletmede Yabancı Ortak Bulunup Bulunmamasına Göre

TFRS hakkında bilgili olduğuna katılıyor musunuz sorusuna işletmede yabancı ortak bulunup bulunmamasına göre verilen cevapların yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

			İşletmenizde yabancı ortak		Total
			Evet	Hayır	
1. TFRS hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	Kesinlikle Katılmıyorum	Count	2	9	11
		% within	8,3%	5,4%	5,8%
	Katılmıyorum	Count	6	52	58
		% within	25,0%	31,3%	30,5%
	Kararsızım	Count	5	40	45
		% within	20,8%	24,1%	23,7%
	Katılıyorum	Count	10	56	66
		% within	41,7%	33,7%	34,7%
	Kesinlikle Katılıyorum	Count	1	9	10
		% within	4,2%	5,4%	5,3%
	Total	Count	24	166	190
		% within	100,0%	100,0%	100,0%

İşletmede yabancı ortak bulunup bulunmama durumuna göre TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine yönelik olarak ki-kare testi yapılmıştır. Hipotezimiz aşağıdaki gibi olacaktır:

H₀: TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerde yabancı ortak olup olmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

H₁: TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerde yabancı ortak olup olmama durumları arasında bir ilişki vardır.

	Value	df	Asymp. Sig.
PearsonChi-Square	1,119 ^a	4	,891
Likelihood Ratio	1,091	4	,896
Linear-by-	,067	1	,796
N of ValidCases	190		

Sig=0,891 > 0.05 olduğu için H0 kabul edilir. Yani TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerde yabancı ortak olup olmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

İşletmenin İhracat Durumuna Göre

TFRS hakkında bilgili olduğuna katılıyor musunuz sorusuna işletmenin ihracat durumuna göre verilen cevapların yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

			İhracat faaliyetinde		Total
			Evet	Hayır	
TFRS hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	Kesinlikle Katılmıyorum	Count	5	6	11
		% within	10,9	4,2%	5,8%
	Katılmıyorum	Count	15	43	58
		% within	32,6	29,9%	30,5%
	Kararsızım	Count	6	39	45
		% within	13,0	27,1%	23,7%
	Katılıyorum	Count	17	49	66
		% within	37,0	34,0%	34,7%
	Kesinlikle Katılıyorum	Count	3	7	10
		% within	6,5%	4,9%	5,3%
Total		Count	46	144	190
		% within	100,0	100,0	100,0%

İşletmenin ihracat durumuna göre TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine yönelik olarak ki-kare testi yapılmıştır. Hipotezimiz aşağıdaki gibi olacaktır:

H₀: TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

H₁: TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki vardır.

	Value	df	Asymp. Sig.
PearsonChi-Square	5,962 ^a	4	,202
LikelihoodRatio	5,998	4	,199
Linear-by-	,311	1	,577
N of ValidCases	190		

Sig=0,202 > 0.05 olduğu için H₀ kabul edilir. TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

3) KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Düzeyinin Ölçülmesi

Cinsiyete Göre

KOBİ TFRS hakkında bilgili olduğuna katılıyor musunuz sorusuna cinsiyete göre verilen cevapların yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

			Cinsiyetiniz?		Total	
			Erkek	Kadın		
KOBİ TFRS seti hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	Kesinlikle Katılmıyorum	Count	10	24	34	
		% within	15,6%	19,0%	17,9%	
	Katılmıyorum	Count	16	43	59	
		% within	25,0%	34,1%	31,1%	
	Kararsızım	Count	17	22	39	
		% within	26,6%	17,5%	20,5%	
	Katılıyorum	Count	17	35	52	
		% within	26,6%	27,8%	27,4%	
	Kesinlikle Katılıyorum	Count	4	2	6	
		% within	6,2%	1,6%	3,2%	
	Total		Count	64	126	190
			% within	100,0%	100,0%	100,0%

Cinsiyete göre KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine yönelik olarak ki-kare testi yapılmıştır. Hipotezimiz aşağıdaki gibi olacaktır:

H_0 : KOBİ TFRS seti hakkında bilgi sahibi olma durumları ile cinsiyet durumu arasında bir ilişki yoktur.

H_1 : KOBİ TFRS seti hakkında bilgi ile cinsiyet durumu arasında bir ilişki vardır.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,074 ^a	4	,194
Likelihood Ratio	5,845	4	,211
Linear-by-Linear Association	1,860	1	,173
N of Valid Cases	190		

Sig=0,196 > 0.05 olduğu için H_0 kabul edilir. TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

İşletmenin İhracat Durumuna Göre

KOBİ TFRS hakkında bilgili olduğuna katılıyor musunuz sorusuna işletmenin ihracat durumuna göre verilen cevapların yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

		İhracat faaliyetinde bulunuyor musunuz?		Total	
		Evet	Hayır		
KOBİ TFRS seti hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	Kesinlikle Katılmıyorum	Count	6	28	34
		% within	13,0%	19,4%	17,9%
	Katılmıyorum	Count	15	44	59
		% within	32,6%	30,6%	31,1%
	Kararsızım	Count	8	31	39
		% within	17,4%	21,5%	20,5%
	Katılıyorum	Count	15	37	52
		% within	32,6%	25,7%	27,4%
Kesinlikle Katılıyorum	Count	2	4	6	
	% within	4,3%	2,8%	3,2%	
Total		Count	46	144	190
		% within	100,0%	100,0%	100,0%

İşletmenin ihracat durumuna göre TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine yönelik olarak ki-kare testi yapılmıştır. Hipotezimiz aşağıdaki gibi olacaktır:

H₀: KOBİ TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

H₁: KOBİ TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki vardır.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
PearsonChi-Square	2,017 ^a	4	,733
LikelihoodRatio	2,043	4	,728
Linear-by-LinearAssociation	1,140	1	,286
N of ValidCases	190		

Sig=0,733 > 0.05 olduğu için H₀ kabul edilir. TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

- İşletmede Yabancı Ortak Bulunup Bulunmamasına Göre

KOBİ TFRS hakkında bilgili olduğuna katılıyor musunuz sorusuna işletmede yabancı ortak bulunup bulunmamasına göre verilen cevapların yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

		İşletmenizde yabancı ortak bulunuyor mu?		Total	
		Evet	Hayır		
4.KOBİ TFRS seti hakkında bilgili olduğunuz fikrine katılıyor musunuz?	Kesinlikle Katılmıyorum	Count	4	30	34
		% within	16,7%	18,1%	17,9%
	Katılmıyorum	Count	6	53	59
		% within	25,0%	31,9%	31,1%
	Kararsızım	Count	5	34	39
		% within	20,8%	20,5%	20,5%
	Katılıyorum	Count	8	44	52
		% within	33,3%	26,5%	27,4%
Kesinlikle Katılıyorum	Count	1	5	6	
	% within	4,2%	3,0%	3,2%	

Total	Count	24	166	190
	% within	100,0%	100,0%	100,0%

İşletmede yabancı ortak bulunup bulunmama durumuna göre KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeyinin ölçülmesine yönelik olarak ki-kare testi yapılmıştır. Hipotezimiz aşağıdaki gibi olacaktır:

H₀: KOBİ TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerde yabancı ortak olup olmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

H₁: KOBİ TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerde yabancı ortak olup olmama durumları arasında bir ilişki vardır.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
PearsonChi-Square	,794 ^a	4	,939
LikelihoodRatio	,788	4	,940
Linear-by-LinearAssociation	,565	1	,452
N of ValidCases	190		

Sig=0,939 > 0.05 olduğu için H₀ kabul edilir. TFRS hakkında bilgi sahibi olma durumları ile işletmelerin ihracat faaliyetlerinde bulunup bulunmama durumları arasında bir ilişki yoktur.

**Ek 5 : Araştırmaya Katılanların Verdikleri Cevaplar Arasındaki Farklılıklar-
Cinsiyete Göre Farklılıkların Test Sonuçları**

**Kadın ve Erkek Katılımcıların Likert 1 Soru Grubuna Verdikleri Cevapların
Homojenlik Testi**

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	P	Ortalama	Std. Hata	95%	
								Lower	Upper
Equal variance assumed	1,889	,171	-2,773	188	,006	-5,95982	2,14946	-10,19997	-1,71967
Equal variances not assumed			-2,627	109,93	,010	-5,95982	2,26875	-10,45598	-1,46366

H_0 red edilemez. Homojenlik varsayımı sağlandı. T testine devam edilebilir.

T testi

H_0 : Kadın ve erkeklerin liker1ort ortalamaları eşittir.

$p < 0,05$ H_0 red edilir. Kadın ve erkeklerin 1.Grup Likert sorularına verdikleri cevap ortalamaları birbirine eşit değildir.

KOBİ standartlarının işletmeye ve finansal tablolara etkisine yönelik hipotez için H_0 red edilemez. Normal dağılıma uymaktadır. Katılımcıların cinsiyetine göre KOBİ TFRS'lerin İşletmeler ve Finansal Tablolar Üzerinde Etki Boyutu ilişkisi anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır ($p < 0,05$).

Ek 6: Araştırmaya Katılanların Verdikleri Cevaplar Arasındaki Farklılıklar-İşletmenin İhracat Faaliyetine Göre Farklılıkların Test Sonuçları

H_0 : “İhracat faaliyetinde bulunuyor musunuz?” sorusuna likert sorularına göre verilen cevaplar aynıdır.

H_1 :“İhracat faaliyetinde bulunuyor musunuz?” sorusuna likert sorularına göre verilen cevaplar aynı değildir.

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
liker1ort	Equal Variances assumed	10,156	,002	-1,895	188	,060	-4,54257	2,39683
	Equal variances not assumed			-2,167	97,776	,033	-4,54257	2,09649
liker2ort	Equal Variances assumed	10,293	,002	-1,070	187	,286	-1,59167	1,48743
	Equal variances not assumed			-1,321	112,176	,189	-1,59167	1,20526
liker3ort	Equal Variances assumed	10,157	,002	-,290	188	,772	-,67663	2,33094
	Equal variances not assumed			-,342	104,489	,733	-,67663	1,97897

T-testi sonucuna göre;

- $H_0: 0,060 > 0,05$
- $H_0: 0,286 > 0,05$
- $H_0: 0,772 > 0,05$

Her bir likert için kabul edilir.

Sonuç olarak: Soru grupları bazında verilen yanıtların ortalamasını işletme ihracat faaliyetleri etkilememiştir.

Ek 7: Araştırmaya Katılanların Verdikleri Cevaplar Arasındaki Farklılıklar-İşletmede Yabancı Ortak Bulunup Bulunmamasına Göre Farklılıkların Test Sonuçları

H_0 : “İşletmenizde yabancı ortak bulunuyor mu?” sorusuna likert sorularına göre verilen cevaplar aynıdır.

H_α : “İşletmenizde yabancı ortak bulunuyor mu?” sorusuna likert sorularına göre verilen cevaplar aynı değildir.

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
liker1ort	Equal variance assumed	,628	,429	,397	187	,692	1,23788	3,11840
	Equal variances not assumed			,416	31,103	,680	1,23788	2,97380
liker2ort	Equal variance assumed	,446	,505	-,112	186	,911	-,21240	1,90448
	Equal variances not assumed			-,120	31,727	,905	-,21240	1,77347
liker3ort	Equal variance assumed	3,263	,072	,630	187	,529	1,89394	3,00419
	Equal variances not assumed			,734	33,937	,468	1,89394	2,58052

T-testi sonucuna göre:

- $H_0:0,692>0,05$
- $H_0:0,911>0,05$
- $H_0:0,529>0,05$

Her bir likert için kabul edilir. Cevaplar arası fark yoktur.

Sonuç olarak: Soru grupları bazında verilen yanıtların ortalamasını işletmede yabancı ortak bulunması durumu etkilememiştir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, Nalan. *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2000.
- Akdoğan, Nalan, ve Nejat Tenker. *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. İstanbul: Lebib Yalkım Yayınları, 1997.
- Akdoğan, Nalan, ve Orhan Sevilengül. *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- Akgüç, Öztin. *Finansal Yönetim*. İstanbul: Avcıol Basın Yayım, 1994.
- Alptürk, Ercan. *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) Rehberi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Altuğ, Osman. *Muhasebe Hukuk İlişkileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Aslan, Sinan. *Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008.
- Ataman Akgül, Başak, ve Hüseyin Akay. *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye' de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.
- Ataman, Ümit. *Genel Muhasebe Cilt II*. 16. Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.
- Başol, Koray. *Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012.
- Berk, Niyazi. *Finansal Yönetim*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.
- Büyükmirza, H. Kamil. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2010.
- Cansız, Mehmet. *Türkiye' de KOBİ' ler ve KOSGEB*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, 2008.
- Chorafas, Dimitris N. *IFRS, Fair Value and Corporate Governance*. Oxford: Elsevier Ltd., 2006.
- Civan, Mehmet. *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. Ankara: Siyasal Yayın Dağıtım, 2010.
- Civan, Mehmet, Ekrem Kara, Mehmet Körpi ve Cengizhan Karaca. *KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları*. Gaziantep: G.M. Matbaacılık, 2012.

- Çankaya, İslam. *Ayrıntılı Tek Düzen Hesap Planı*. Ankara: Meslek Yapıtları, 2004.
- Deloitte. *International Financial Reporting Standards, Model Financial Statements, An IAS Plus Guide*. London: Deloitte Touche Thomatsu, 2006.
- . *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı*. 5. Basım. Deloitte, 2006.
- Demir, Şeref. *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Demir, Volkan, ve Oğuzhan Bahadır. *KOBİ' lerde Finansal Raporlama*. İstanbul: TÜRMOB Yayınları , 2012.
- . *UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon*. Ankara: Nobel Yayın, 2008.
- Elitaş, Cemal. *Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFRS' ye Geçiş Rehberi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2012.
- Elitaş, Cemal, ve Bilge Leyli Elitaş. *Cemal Elitaş ve Bilge Leyli ELitaş, TMS /TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.
- Epstein, Barry J., ve Abbas Ali Mirza. *Interpretation and Application of International Accounting Standards*. New Jersey: Wiley and Sons, 2010.
- Epstein, Barry J., ve Eva K. Jermakowicz. *Interpretation and Application Of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: WILEY, 2009.
- Ergin, Hüseyin, ve Şerafettin Sevim. *Envanter Bilanço*. Kütahya: Ekspres Matbaası, 2007.
- Erkan, Mehmet, Cemal Elitaş, ve Yunus Ceran. *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri (TMS/TFRS Uyumlu)*. İstanbul: Ekin Yayınevi, 2014.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme. *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi , 2007.
- Gökçen, Gürbüz. *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım, 2009.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül, ve Cemal Çakıcı. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım , 2006.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman, ve Cemal Çakıcı. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

- Greuning, Van Hennie. *International Reporting Standards A Practical Guide*. Washington D.C.: The World Bank, 2009.
- Gücenme, Ümit. *Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar*. İstanbul: Marmara Kitabevi, 1998.
- Güler, Ender. *TMS/TFRS Kapsamında Gayrimenkul ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkul İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Güler, İbrahim. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- Hoyle, Joe B., Schaefer Thomas, ve Timothy Douplik. *Advanced Accounting*. New York: Mcgraw- Hill Company, 2007.
- Hull, John C. *Futures, and The Other Derivative "Options,s"*. Seventh Edition. Pearson Prentice Hall, 2009.
- International Accounting Standards Committee Foundation. *IFRS*. Annual Report, International Accounting Standards Board, 2006.
- İslamoğlu, A. Hamdi. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri-SPSS Uygulamalı*. İzmit: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2009.
- Kalaycı, Şeref. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2008.
- Karacan, Sami. *KOBİ' lerde UFRS' ye Uygun Finansal Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2009.
- Karapınar, Aydın, Figen Ayıkoğlu Zaif, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay, ve Salih Torun. *KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2012.
- Kızıllı, Ahmet, Mehmet M. Fidan, Cevdet Kızıllı ve İrem Keskin. *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Yayınları, 2013.
- Küçük, Muzaffer. *Değerleme ve Dönemsonu İşlemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004.
- Küçük, Sema. *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Lazol, İbrahim. *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım , 2009.
- Mackenzie, Bruce, Allan Lombard, Danie Coetsee, Tapiwa Njikizana, Raymond Chamboko ve Edwin Selbst. *Applying IFRS for SMEs*. New Jersey: Wiley, 2011.

- Mirza, Abbas Ali, ve Graham J. Holt. *Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS*. New Jersey: WILEY, 2011.
- Muğan, Can Sınga, ve Nazlı Hosal Akman. *Principles of Financial Accounting*. Ankara: Akademi Yayın Hizmetleri, 2001.
- Nobes, Christopher, ve Robert Parker. *Comparative International Accounting*. Hampshire: Prentice Hall, 2006.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval, ve Aydın Karapınar. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- . *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.
- Örten, Remzi, ve Aydın Karapınar. *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.
- Özerhan, Yıldız, ve Serap Yanık. *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2012.
- Özulucan, Abitter. *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.
- Parlakkaya, Raif. *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.
- Penman, Stephen. *Financial Statement Analysis and Security Valuation*. New York: McGraw-Hill, 2007.
- Sarıgül, Haşmet. *Basel Düzenlemelerinin KOBİ'lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri*. Konya: Eğitim Yayınevi, 2012.
- Seyidoğlu, Halil. *Uluslararası Finans*. İstanbul: Güzem Can Yayınları, 2003.
- Sipahi, Beril, E. Serra Yurtkoru, ve Murat Çinko. *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi*. İstanbul: Beta Basım, 2010.
- Subramanyam, K.R., ve John J. Wild. *Financial Statement Analysis*. Singapore: McGraw-Hill, 2008.
- Sürmen, Yusuf. *Muhasebe-2*. Trabzon: Celepler Baskı, 2007.
- Tavşancıl, Ezel. *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS İle Veri Analizi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.
- Tiffin, Ralph. *International Financial Reporting Standards*. London: Thorogood, 2004.

TMSK. *TMS-TFRS*. Ankara: Fersa Matbaası, 2010.

Tuğlu, Ali, ve Özkan Atiila. *Finansal Kiralama İşlemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Usul, Hayrettin. *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık, 2012.

Yıldız, Murat. *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*. İstanbul: Türmob&Tesmer Yayınları, 2011.

Yücel, Göksel, Kerem Sarıoğlu, Taylan Altıntaş ve Nalan Altıntaş. *TMS ve KOBİ TFRS Uygulamalar, Örnekler, Vak'alar*. Ankara: TÜRMOB , 2012.

Yükü, Süleyman. *Çözümlü Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri*. İzmir: Birleşik Matbaa, 2007.

Makaleler ve Bildiriler

Akbulut, Yıldız Özerhan. "Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi." *ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Antalya, 2008.

Akdoğan, Nalan. "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, no. 30 (2010): 1-26.

—. "Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Yansımaları." Düzenleyen Ankara Serbest Mali Müşavirler Odası. *VIII Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu -Yeni TTK ve Muhasebe Düzeninde Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Ankara: Ankara Serbest Mali Müşavirler Odası, 2013. 3-45.

Akdoğan, Nalan. "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri." *Mali Çözüm*, no. 80 (2007): 101-118.

Akgün, Ali İhsan. "Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerın Tespiti." *Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi XI*, no. 2 (2009): 229-253.

Akgün, Ali İhsan. "İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2013: 77-95.

Akgün, Ali İhsan. "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi." *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, no. 18 (2009): 1-34.

- Akgün, Ali İhsan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi.” *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* XII, no. 2 (2011): 39-61.
- Alagöz, Ali, ve Tevfik Eren. “Satış ve Geri Kiralama İşleminin TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Yürürlükteki Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi.” *Muhasebe ve Vergi uygulamaları Dergisi*, no. 2 (2010): 27-46.
- Albu, Catalin Nicolae, Nadia Albu, ve Szilveszter Fekete. “The Context of the Possible IFRS for SMEs Implementation in Romania: An Exploratory Study.” *Accounting and Management Information Systems* 9, no. 1 (2010): 45-71.
- Albu, Nicolae Albu. “How Relevant Is Size For Setting The Scope Of The IFRS For Smes?” *Accounting And Management Information Systems* 12, no. 3 (2013): 424-439.
- Altıntaş, Taylan. “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kiraya Veren ve Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.” *Mali Çözüm*, no. 66 (Ocak-Şubat-Mart 2004): 170-192.
- Altıntaş, Taylan. “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’ de Muhasebe Hukuku.” *Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 1 (2011): 162-174.
- Arsoy, Aylin Poroy, ve Tuba Bora. “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2012: 17-27.
- Aslan, Sinan. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci.” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* XXXIII, no. 2 (2007): 203-221.
- Aslan, Ümmühan. “Bankalarda “Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Kıymet” İşlemleri ve Etkin Faiz Yöntemi”.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, no. 52 (Ekim 2011): 95-120.
- Atik, Asuman. “SME’s Views on the Adoption and Application of “IFRS for SMEs” in Turkey”.” *European Research Studies* XIII, no. 4 (2010): 19-32.
- Ayboğa, Hanifi. “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumunu .” *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayını Sosyal Bilimler Dergisi (Journal of Social Sciences)*, no. 8 (Aralık 2002): 39-55.
- Ayboğa, Hanifi, ve Suphi Aslanoğlu. “İşletmelerde Şüpheli Ticari Alacaklar ve Karşılıklarının Hesaplanmasında Perakende Satış Yöntemi.” *Öneri Dergisi*, no. 17 (Ocak 2002): 53-67.

- Ayçiçek, Fahri. "TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, no. 50 (Nisan 2011): 59-76.
- Bahadır, Oğuzhan. "KOBİ' ler İçin UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm." *Mali Çözüm*, no. 111 (Mayıs-Haziran 2012): 43-60.
- Bahadır, Oğuzhan. "Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından." *Mali Çözüm*, no. 109 (Ocak-Şubat 2012): 51-67.
- Baldarelli, Maria-Gabriella, Paola Demartini, Lorena Mosnja-Skare, ve Paola Paoloni. "Accounting Harmonization For Sme-S In Europe: Some Remarks On IFRS For Sme-S And Empirical Evidences." *Economic Research* 25, no. 11 (2012): 1-26.
- Başpınar, Ahmet. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış." *Maliye Dergisi*, no. 146 (2004): 42-57.
- Bohusova, H., ve V. Blaskova. "In What Ways Are Countries Which Have Already Adopted IFRS For Smes Different." *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis* LX, no. 2 (2012): 37-43.
- Briciu, Sorin, Constantin Groza, ve Ioan Ganfalen. "International Financial Reporting Standard (IFRS) Will Support Management Accounting System For Small and Medium Enterprise (SME)?" *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11, no. 1 (2009): 308-317.
- Buyruk, Ayşe Nur. "Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi." *International Journal Of Social Science*, no. 6 (Mart 2013): 77-90.
- Cengiz, Hülya, ve Ferhat Emin Tuncay. "Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama." *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 290 (2012): 142-149.
- Çelik, Adnan, ve Erkan Ozan. "KOBİ' lerde Yeniden Yapılanma Stratejiler Araştırması: Kahramanmaraş Örneği." *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, no. 15 (2006): 189-213.
- Çelik, Muhsin. "KOBİ TFRS Kapsamında Üretim Maliyeti ve Maliyetleme Yöntemi." *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 290 (2012): 95-105.
- Deaconu, Adele, Anuta Buiga, ve Jiri Strouhal. "SMEs Financial Reporting: Attitudes Towars IFRS for SMEs." *Studia UBB, OECONOMICA* 57, no. 1 (2012): 102-122.

- Demir, Volkan. "TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması." *ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Antalya, 2008.
- Demir, Volkan, ve Oğuzhan Bahadır. "UFRS(TFRS)' deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı." *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, no. 23 (2007): 65-79.
- Demirkol, Ömer Faruk. "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi." *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* I, no. 2 (Eylül 2008): 115-121.
- Doğan, Ahmet, Şükran Güngör Tanç, ve Ahmet Tanç. "Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri." *E.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 22, no. 1 (Ocak 2008): 453-473.
- Erol Fidan, Meral, ve Hasan Cinit. "1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)." *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Haziran 2013: 63-82.
- Erol Fidan, Meral, ve Hasan Cinit. "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)." *Muhasebe ve Finansman*, Temmuz 2013: 39-60.
- Esen, Özgür Muhuttin. "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi." *Mali Çözüm Dergisi*, no. 94 (2009): 127-154.
- Gerşil, Aydın, ve Feriştah Sönmez. "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar." *Mali Çözüm*, no. 79 (Ocak-Şubat 2007): 121-140.
- Göğüş, Handan Sümer. "Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi." *Mali Çözüm*, no. 21 (Eylül-Ekim 2010): 13-29.
- Gökgöz, Ahmet. "İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, no. 58 (Nisan 2013): 1-20.
- Güngörmüş, Ali Haydar, ve Ender Boyar. "TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi." *Vergi Dünyası*, no. 322 (Haziran 2008).

- Hussain, Fazeena Fazneen, Privashni Vandana Chand, ve Prena Rani. "The Impact Of IFRS For SMEs On The Accounting Profession: Evidence From Fiji." *Accounting and Taxation* 4, no. 2 (2012): 107-118.
- İnanç, Mustafa. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbrahim Yükümlülüğü." *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2011: 227-246.
- Ioana, Mot. "IFRS In The Small and Medium-Sized Entities Difficulties and Opportunities of The IFRS For SMEs." *Annals of the University of Oradea Economic Science Series* 22, no. 1 (Temmuz 2013): 1240-1249.
- Jermakowicz, Eva K., ve Barry Jay Epstein. "IFRS for SMEs-An Option for U.S. Private Entities?" *Review of Business* 30, no. 2 (Spring 2010): 72-79.
- Kahraman, Orhan. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması." *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V*. Ankara: Ankara SMMM Odası, 2006.
- Kara, Ekrem. "KOBİ' ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Araştırma." *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* I, no. 32 (Nisan 2012): 209-215.
- Karabınar, Selahattin, ve A.Vecdi Can. "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulayıcı Kesimindeki Muhasebe Kültürü." *XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını, 2007.
- Karataş, Muharrem. "Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ' ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi." *Mali Çözüm*, no. 98 (2010): 117-141.
- Kaval, Hasan. "Finansal Araç Kavramı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması." *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2005: 50-74.
- Kavut, F. Lerzan. "Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Denetim Teknikleri." *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi* XVII, no. 1 (Nisan 1988): 11-23.
- Kavut, F. Lerzan. "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi." *Yönetim*, no. 66 (Haziran 2010): 9-43.

- Kılıç, Merve, Ali Uyar, ve Başak Ataman. "Preparedness For And Perception Of IFRS For Smes: Evidence From Turkey." *Accounting and Management Information Systems* 13, no. 3 (2014): 492-519.
- Kırlıoğlu, Hilmi, ve Ahmet Gökğöz. "TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması." *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 26, no. 2 (2012): 107-127.
- Kırlıoğlu, Hilmi, ve Ahmet Gündoğan Şişman. "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler." *Mali Çözüm Dergisi*, no. 98 (2010): 71-87.
- Korkmaz, Turhan, Halime Temel, ve Elif Birkan. "Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ' lere Etkileri." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, no. 36 (Ekim 2007): 95-106.
- Kurcan, Fatma, Süleyman Uyar, ve Nilüfer Tetik. "Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma." *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* IV, no. 3 (2011): 15-28.
- McQuaid, Liam. "IFRS for SMEs Application in Practice." *Accountancy Ireland* 42, no. 5 (2010): 26-27.
- Miller, Robert S. "Is IFRS for SMEs For Your Company." *Financial Executive*, 2010: 16-16.
- Okay, Ertan, ve Alptekin Güney. "Türkiye'de KOBİ'lerin Finansman Sorunu ve Çözüm Önerileri." *21.Yüzyılda KOBİ'ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri Sempozyumu*. K.K.T.C.: Doğu Akdeniz Üniversitesi, 3-4 Ocak 2002.
- Özdemir, Fevzi Serkan. "KOBİLER İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgil Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Kasım 2012: 57-77.
- Özkan, Azzem. "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları." *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, no. 32 (Ocak-Haziran 2009): 97-112.
- Özkan, Azzem, ve Filiz Özşahin. "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, no. 37 (Eylül 2012): 47-68.

- Özkan, Serdar. “UMS-18 Hâsılat Standardı ve A.B.D. düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hâsılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler.” *Mali Çözüm*, no. 72: 66-85.
- Öztürk, Veli. “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi.” *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2002: 147-165.
- Özyürek, Hamide. “TMS 18’ e Göre Hâsılatın Muhasebeleştirilmesi.” *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi* IV, no. 1 (2012): 131-141.
- Pamukçu, Fatma, ve Nevzat Pamukçu. “Kıdem Tazminatı Hesaplamasında İş Kanunu İle Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması.” *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Nisan 2011: 65-78.
- Parlakkaya, Raif, ve Hacı Arif Tunçez. “TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması.” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 13, no. 4 (2011): 143-174.
- Pascu, Ana Maria, ve Andreea Vasiliu. “International Financial Reporting Standard For Small And Mediumsized Entities a New Challenge For The European Union.” *CES Working Papers* III, no. 1 (2011): 121-134.
- Pekdemir, Recep. “Kobiler İçin TFRS/UFRS Kim ve Ne İçin?” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 290 (Kasım 2012): 17-23.
- Pekdemir, Recep, ve M. Mete Önal. “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri.” *Yönetim*, no. 34 (Ekim 1999): 7-14.
- Sayar, Zafer, ve Mahmut Okur. “Kobi Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği.” *26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya, 23-27 Mayıs 2007.
- Sayın, Kudret Şevket. “İştirak Yatırımlarının “Özkaynak Yöntemi”ne Göre Muhasebeleştirilmesi.” *Review of Social, Economic & Business Studies* 9, no. 10 (Eylül 2008): 439-458.
- Selvi, Yakup. “Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önem Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması.” *Yönetim Dergisi*, no. 64 (Ekim 2009): 41-61.

- Selvi, Yakup, Fatih Yılmaz, ve Kerem Sarioğlu. “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırması.” *Mali Çözüm*, Mart-Nisan 2007: 25-42.
- Şensoy, Nejdet, ve Atilla Perek. “KOBİLER İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış.” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2010: 47-73.
- Sönmez, Feriştah. “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, no. 28 (2005): 125-140.
- Strouhal, Jiri, Marie Pasekova, ve Libuse Mullerova. “Is Harmonization of SMEs Reporting Really Necessary? A Case of Central and Eastern European Countries.” *Journal Of Business&Economics*, Jan-June 2010: 48-63.
- Şensoy, Necdet. “UFRS’deki Değerleme Ölçüleri”, .” *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V*. Ankara: Ankara SMMM odası, 2006.
- Tekşen, Ömer. “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi.” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi XV*, no. 2 (2010): 297-317.
- Terzi, Serkan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği.” *Mali Çözüm*, no. 88 (Temmuz-Ağustos 2008): 59-85.
- Tokay, Hüseyin, Ali Deran, ve Rafet Aktaş. “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.” *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Muğla: Muğla Üniversitesi İİBF, 2005.
- Tokay, Semih Hüseyin, ve Ali Deran. “Türkiye Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri.” *Mali Çözüm*, no. 90 (2008): 15-48.
- Tunçez, Hacı Arif. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması.” *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 2 (2011): 69-84.
- Ulusan, Hikmet. “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi.” *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi XIII*, no. 1 (2008): 129-154.

- Ulusan, Hikmet. "Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II)." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, no. 44 (Ekim 2009): 149-164.
- Ulusan, Hikmet. "Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu." *Mali Çözüm*, no. 69 (2004): 200-219.
- Ulusan, Hikmet. "Maddi Olmayan ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar İle İlgili Bir Araştırma." *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, no. 10 (Haziran 2005): 69-103.
- Utku, Burcu Demirel, ve Kemal Gürsoy. "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Tam Set IFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi." *Mali Çözüm*, 2011: 19-42.
- Uyar, Baykal. "TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme." *Muhasebe ve Denetim Bakış*, no. 28 (2009): 131-144.
- Vasek, Libor. "IFRS For SMEs- A New Challenge For Worldwide Financial Reporting." *International Journal of Management Cases* 13, no. 4 (Dec 2011): 115-120.
- Yereli, Ayşe N., Nilgün Kayalı, ve Nilgün Demircioğlu. "Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması." *Mali Çözüm*, no. 110 (2012): 21-43.
- Yereli, Ayşe N., Nilgün Kayalı, ve Nilgün Demiroğlu. "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi." *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* VIII, no. 3 (2011): 113-135.
- Yıldırım, Haşmet. "Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar-Mali Kar Karşılaştırması." *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 33 (2013): 136-149.
- Yıldırım, Suat, Abdülkadir Albez, ve Orhan Küçük. "KOBİ' lerde Finansal Kiralamadan (Leasing) Yararlanma Düzeyi: Bir Uygulama." *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* VIII, no. 2 (Haziran-Aralık 2006): 361-376.
- Yılmaz, Fatih. "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB' de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi." *Yönetim Dergisi*, no. 64 (Ekim 2009): 8-26.

Yılmaz, Tolga, ve Lutfihak Alpkan. "Türkiye'deki KOBİ'lerin Üretim Yönetimi Alanındaki Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler." *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi* XXIII, no. 1 (2004): 80-116.

Yükçü, Süleyman, ve İlker Karakelleoğlu. "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: IAS 40/TMS 40 Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulamalar." *Vergi Dünyası*, no. 377 (Ocak 2013): 4-13.

İnternet Kaynakları

Deloitte. "IFRS Survey 2009 for Private Companies." <http://www.iasplus.com/usa/0907deloittesmesurvey.pdf> (20 Temmuz 2013).

Akdeniz, Aybeniz, ve Hüseyin İskender. "Türkiye'de KOBİ'ler ve KOBİ'lerde Planlama, Uygulama ve Denetim." <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/03a/06.htm>. (20 Şubat 2013).

Aksoyoğlu, Volkan. "Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Vergiden İstisna Edilen Kazançları." 2010. www.yaklaşım.com (30 Temmuz 2013).

Alpman, Dağhan. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği." <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> (18 Ekim 2013).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Yayını. *Türk Bankacılık Sektörü Genel Görünümü*. Aralık 2013. https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Raporlar/TBSSGG/12779tbs_genel_gorunumu_aralik_2013.pdf (20 Aralık 2014).

Bostancı, Serpil. "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu." archive.ismmmo.org.tr/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc (15 Ekim 2009).

Can, İsmail, ve Yusuf Gör. "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma-Ankara ve Çankırı illeri örneği." *World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, Sayı 5. Ekim 2011. <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/3186c.pdf> (23 Haziran 2013).

Çiftçi, Yavuz. "Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamadaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması." <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf> (4 Mayıs 2013).

- Deloitte. “IFRS in Focus:IASB Issues a Request for Information on the IFRS for SMEs.” Temmuz 2012. <file:///C:/Users/tr/Downloads/ifrsinfocus072012.pdf> (18 Mart2013).
- Demir, Volkan. “12. Bölüm TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.” , <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf> (30 Nisan2013).
- . “8. Bölüm Finansal Araçlar.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/8.bolum.pdf>(30 Nisan 2013).
- . “KOBİ' ler İçin UFRS' de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu.” www.tmsk.org.tr/makaleler/KOBİlerIcinUFRS/VolkanDemirKibrisTebliğ.pdf (20 Aralık2010).
- Demir, Volkan, ve Barış Sipahi. “15. Bölüm Uygulamalar.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/15.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).
- Dinç, Engin, ve Esra Atabay. “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma-Trabzon Alt Bölgesi Örneği.” World Of IFRS-UFRS Dünya Dergisi. Ekim 2011. <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/5b543.pdf> (1 Mayıs2013).
- “Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi ve Vergisel Boyutu .” Ocak 2008. http://www.alomaliye.com/donem_sonu_islemleri.pdf (10 Şubat2013).
- European Commission. “Summary Report of the Responses Received to the Commission’s Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities.” Mayıs 2010. http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ifrs/2010 (20 Şubat 2013).
- Feldman, Stanley Jay. “A Primer on Calculating Goodwill Impairment.” <http://www.axiomvaluation.com/documents/2004.04.27GoodwillImpairmentPrimer.pdf> (20 Mart 2013).
- Fidan, Meral Erol, ve Hasan Cinit. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri İle Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği.” Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ekim 2013. <http://journal.mufad.org.tr/index.php/tr/son-sayi/724-muhasebe-meslek-mensuplarinin-mesleki-tecrubeleri-ile-muhasebe-standartlarina-yonelik-algilari-arasindaki-iliski> uzerine-bir-arastirma-marmara-bolgesi-orneği (10 Ocak 2014).

- “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi .” 2013.
http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (20 Aralık 2013).
- Gönen, Seçkin, ve Muhsin Çelik. “Esnek Üretim Sistemleri Uygulayan İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Değerlendirilmesi .” Ege Akademik Bakış Dergisi. Ocak-Temmuz 2004.
http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyalari/51/PDF2004_1_13.pdf (15 Mart 2013).
- Güneş, Recep, Ahmet Fatih Durmuş, ve Bilal Solak. “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği.” World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi. Kasım 2011. <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/5e3c8.pdf> (10 Haziran 2013).
- Hacıhasanoğlu, Tansel, Nevran Karaca, ve Şuayyip Doğuş Demirci. “KOBİ’ler İçin TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma.” World Of IFRS-UFRS Dünya Dergisi. Aralık 2012. <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/33017.pdf> (1 Mayıs 2013).
- Haftacı, Vasfi, ve Yavuz Kılınç. “KOBİ TFRS’ lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi.” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. <http://kosbed.kocaeli.edu.tr/sayi25/5.pdf> (30 Eylül 2013).
- Holt, Graham. “IFRS For SMEs.” http://www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/pdf/sa_mar10_IFRS_SMEs_INT.pdf (01 Mart 2013).
- “Consultation On The International Financial Reorting Standard For Small and Medium-Sized Entities”<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/SME%20questionnaire.mh>. (20 Temmuz 2012).
- “Trabzon ve Çevre İllerdeki SMMM Odalarına Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS'leri Konusundaki Bilgi Düzeyinin Araştırılması.”<http://www.narbilisim.net/anket/>(20 Temmuz2012).
- İbiş, Cemal. “14. Bölüm TMS 12 Gelir Vergileri.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).
- “IFRS for SMEs - Project History.” <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/histroy/History.htm> (18 Mart2012).
- “IFRS for SMEs.” <http://www.moorestephens.com/ifrsforsmes.aspx> (18 Mart 2014).

- IFRS Foundation and the IASB Organization. “About The IFRS For SMES.” <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx#> (4 Mayıs 2014).
- IFRS for SMEs — Comprehensive review 2012-2014; <http://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes> (10 Şubat 2015).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 1- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul1.pdf> (10 Şubat 2012).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 11- Temel Finansal Araçlar.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul11.pdf> (10 Şubat 2012).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul14.pdf> (10 Şubat 2012).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 16 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul16.pdf> (10 Şubat 2012).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 18- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul18.pdf> (10 Şubat 2012).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 20 – Kiralamalar.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul20.pdf> (10 Şubat 2012).
- “IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 23 – Hasılat.” <http://www.ifrs.org/Documents/modul23.pdf> (10 Şubat 2012).
- “Türk Yan Sanayi Borsası” <http://www.ito.org.tr/wps/portal/tysb> (30 Nisan 2013).
- Kalmış, Halis, ve Feyza Dereköy. “TMS-18’ e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması” Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 2010. http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf (20 Şubat 2013).
- Karahan, Kemal. “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi ve Değerlemesine İlişkin Esaslar.” SPK Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü. Ekim 2002. http://www.spk.gov.tr/yayinlar/arastirmaraporlari/kye/Kemal_Karahan.pdf (15 Mayıs 2013).

- Kırılıoğlu, Hilmi, ve Aydın Őenol. “KOBİ’ lerde UFRS ve Basel II Dzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması: Doğu Marmara Orneği.” Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ekim 2011. <http://journal.mufad.org/index.php/arsiv/933-sayi-52-ekim-2011-/638-kobilerde-ufrs-ve-basel-ii-duzenlemelerinin-farkindaliginin-arastirilmesi-dogu-marmara-ornegi> (10 Haziran2013).
- “KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı .” <http://ekutup.dpt.gov.tr/esnaf/kobi/strateji/2007.pdf> (31 Mart 2013).
- “KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013.” 2011. http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf (10 Şubat 2013).
- "KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2015-2018 (Taslak Rapor)." <Cdd.Kosgeb.Gov.Tr/.../File.Axd> (31 Mart 2015).
- “KOBİ’ lerde İç Denetim.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> (20 Eylul 2013).
- KulaŇı, Funda. “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı.” <http://www.batiymm.com.tr/?p=880>(10 Haziran2013).
- “Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri.” 2014. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521> (20 Aralık 2014).
- “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ’ LER).” http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html (Ocak 10, 2012).
- “Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu-2009.” http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_lr.pdf (26 Mayıs 2012).
- Marcellan, Marco. “A Guide Through IFRS for Small and Medium-Sized Entities (SMEs).” RSM International. <http://www.rsmi.com/attachments/approved/rsm-internationalservice-literature/en/FINALIFRSforSMEs.pdf> (14 Mayıs 2013).
- “Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları.” <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf> (10 Şubat 2012).
- Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalkinma%20Planlar/Attachments/12/Onuncu%20Kalk%20C4%B1nma%20Plan%C4%B1.pdf> (10 Mart 2015).

- Sarıay, İbrahim. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar.” Electronic Journal of Vocational Colleges. Mayıs 2012. http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/10.pdf (30 Nisan 2013).
- Sarıoğlu, Kerem. “7. Bölüm TMS 18 Hasılat.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/7.bolum.pdf> (30 Nisan2013).
- Selvi, Yakup. “13. Bölüm TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/13.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).
- . “6. Bölüm TMS 2 Stoklar.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf> (30 Nisan2013).
- “Sermaye Piyasası Araçları.” <http://borsaistanbul.com/data/egitimklavuzlari/KLVZ10SPA.PDF> (20 Ağustos 2013).
- Sipahi, Barış. “10 Bölüm TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).
- . “5. Bölüm TMS 23 Borçlanma Maliyetleri.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/5.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).
- . “9. Bölüm TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/9.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).
- Şavlı, Tuba. “Türkiye Muhasebe Standartları Üretim Şirketi Uygulama Örneği.” http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/tuba_savli.pdf (26 Nisan 2012).
- “UFRS / UMS’ler ile İlgili Uygulama Örnekleri.” http://www.denetimnet.net/Pages/UFRS_UMS.aspx (Haziran 2, 2013).
- “What is an SME .” http://ec.europa.eu/enterprise/po44444licies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm (15 Şubat2013).

Yıldırım, Suat, Abdülkadir Albez, ve Orhan Küçük. “KOBİ’ lerde Finansal Kiralamadan (Leasing) Yararlanma Düzeyi: Bir Uygulama.” Haziran-Aralık 2006. <http://e-dergi.atauni.edu.tr/atau> (15 Mart 2013).

Yılmaz, Fatih. “11. Bölüm TMS 17 Kiralama İşlemleri.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/11.bolum.pdf> (30 Nisan 2013).

—. “4. Bölüm TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf> (30 Nisan2013).

Tezler

Atmaca, Metin. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2010.

Kuzu, Serdar. "Endüstri İşletmelerinde Risk Ölçüm Ve Yönetiminde Riske Maruz Nakit Akış Yönteminin Kullanımı ve Bir Uygulama Örneği", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2013.

Üçoğlu, Derya. "KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Türkiye’ de Uygulanabilirliğinin ve Olası Etkilerinin İncelenmesi", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2012.

DİĞER KAYNAKLAR

“Bağımsız Denetim Yapılacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar.” [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/20) (20 Aralık 2014).

“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar.” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-23.htm> (20 Şubat 2014).

“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul Ve Esaslar.” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150220-20.htm> (20 Şubat2015).

“Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı.” http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf (30 Eylül 2014).

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>(30 Haziran 2013).

“KOBİ Tanımı Değişti.” http://www.kobi.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=239:kobi-tanm-deiti&catid=3:kobi-haberler (20 Şubat2013).

“KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ.” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3.htm> (20 Mart 2012).

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18 Kasım 2005 gün ve 25997 sayılı Resmi Gazete. http://www.kosgeb.gov.tr/UserFiles/File/kobi_tanimi.pdf (2 Haziran 2013).

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 4 Kasım 2012 gün ve 28457 sayılı Resmi Gazete. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm> (1 Aralık 2012).

www.spk.gov.tr.