

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**KOBİ'LER İÇİN TFRS'DE FİNANSAL TABLOLARIN
SUNULUŞU VE BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ
ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET KÖRPI

GAZİANTEP
KASIM 2011

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**KOBİ'LER İÇİN TFRS'DE FİNANSAL TABLOLARIN
SUNULUŞU VE BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET KÖRPI

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mehmet CİVAN

GAZİANTEP
KASIM 2011

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

“KOBİ’ler İçin TFRS’de Finansal Tabloların Sunuluşu ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği”

Mehmet KÖRPİ

Tez Savunma Tarihi: 14.11.2011

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Yrd. Doç. Dr. Ahmet AĞIR

SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.

Yrd. Doç. Dr. Nurettin İBRAHİMOĞLU
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Mehmet CİVAN
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

İmzası

Doç. Dr. Mehmet CİVAN

Doç. Dr. İbrahim ARSLAN

Yrd. Doç. Dr. Ekrem KARA

ÖZET

KOBİ'LER İÇİN TFRS'DE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

KÖRPI, Mehmet
Yüksek Lisans Tezi, İşletme ABD
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mehmet CİVAN
Kasım 2011, 133 sayfa

Dünyada ve Ülkemizdeki ekonomilerin % 95'lik kısmını Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) oluşturmaktadır. Şirketler kesiminde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapılarının varlığı zorunlu olmuştur. Bu özel yapılardan biri de finansal raporlamadır. Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygınlaşması KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanacağını gündeme getirmiştir ve bu soruna yönelik IASB tarafından 2009 yılında KOBİ'ler için UFRS yayımlanmıştır. KOBİ'ler İçin UFRS, küçük düzeydeki işletmelerin kapasiteleri ve ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmış, 239 sayfadan oluşan, müstakil bir Standarttır. Tam set UFRS'lerdeki varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmelerine ilişkin ilkeler basitleştirilmiş, KOBİ'leri ilgilendirmeyecek olan bölümler çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamalar azaltılmıştır. KOBİ'lerin raporlama yükünün daha da azaltılması amacıyla, söz konusu KOBİ'ler İçin UFRS her yıl (veya daha yakın aralıklar) yerine, üç yılda bir gözden geçirilmesi öngörülmüştür. Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu yasal düzenlemeler yapılmış, Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bu çalışmada; Dünyanın çeşitli ülkelerinde uygulanan ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları giderecek, finansal raporların karşılaştırılabilirliğini sağlayacak KOBİ'ler için TFRS'nin neler getirdiği araştırılacak. KOBİ'ler için TFRS'nin sunum standartlarına ilişkin bölümleri(1-2-3-4-5-6-7-8-9-10.Bölümler)oluşturan kavramlar ve ilkeler, finansal tabloların sunumu ve finansal tablolar ile ilgili konular üzerinde durulacak ve bir endüstri işletmesinde uygulama yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),KOBİ'ler için TFRS, Sunum Standartları

ABSTRACT**PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN TFRS for SMEs AND
A CASE STUDY IN A BUSINESS ORGANIZATION**

KORPI, Mehmet

M. A. Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Associate. Prof. Dr. Mehmet Civan

November 2011, 133 Pages

Small and medium-sized Enterprises (SMEs) constitute the 95% of economies in the world including Turkey. It has become mandatory that SMEs which have the largest share in business world must have their own specific structures. One of the most important structures is financial reporting. The increasing prevalence of Financial Reporting Standards has led to the following question: How can these standards be applied to SMEs? In order to address this issue, IASB (International Accounting Standards Board) published IFRS (International Financial Reporting Standards) for SMEs. IFRSs for SMEs consisting of 239 pages were prepared to consider the capacities and needs of small enterprises. Assets, liabilities, income and expenditure measure guidelines and principles existing in full set of IFRSs were simplified, sections which are not directly related to SMEs discarded and mandatory descriptions were also reduced. In order to further reduce the reporting burden of SMEs, it was agreed to review IFRSs for SMEs every three years rather than annually or within closer intervals. During the process of harmonization with European Union (EU), legal arrangements in Turkey, which are compatible with international accounting standards have been more developed. In order to put an end to multi-headed application of accounting and financial reporting in Turkey and to create and publish national accounting standards, Turkey Accounting Standards Board (TASB) was established. In this study; the differences between national accounting systems used in various countries around the world will be resolved and advantages of TFRSs for SMEs will be explored. Concepts and principles concerning presentation standards in Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) for SMEs will be explained. Issues related to financial statements and their presentation will be mentioned and finally an application made in a business organization will be illustrated.

Keywords: Small and Medium Enterprises (SMEs), International Financial Reporting Standards (IFRS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) for SMEs, Presentation Standards.

TEŞEKKÜRLER

Öncelikle tezimin hazırlanmasında değerli görüşleriyle katkıda bulunduğu ve desteğini hiçbir zaman esirgemediği için değerli danışman hocam Doç. Dr. Mehmet CİVAN'a; tüm araştırmalarımnda yardımlarını esirgemeyen İşletme Bölümü Öğretim Üyesi Yrd. Doç. Dr. Ekrem KARA'ya; uygulama imkânı sunan Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret AŞ'nin sahip ve çalışanlarına; tezimin hazırlanmasında bana sonsuz destek olan değerli aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Kasım 2011
Mehmet KÖRPİ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜRLER	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
BİRİNCİ BÖLÜM	1
GİRİŞ	1
İKİNCİ BÖLÜM	4
LİTERATÜR	4
2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	4
2.1.1. UFRS'nin Kullanılmasının Sağlayacağı Yararlar.....	5
2.1.2. UFRS Çalışmalarında Karşılaşılan Sorunlar.....	7
2.1.2.1. UFRS'nin teknik ve karmaşık yapısı.....	8
2.1.2.2. UFRS'yi bilen eğitimli personel gereksinimi.....	8
2.1.2.3. Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş zorlukları.....	8
2.1.2.4. Şeffaflık sorunları.....	8
2.1.2.5. Gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması.....	9
2.1.2.6. UFRS'nin sık aralıklarla revize edilmesinin uygulamayı zorlaştırması.....	9
2.1.2.7. Vergi odaklılıktan kurtulma.....	9
2.1.2.8. Yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesi.....	9
2.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARI.....	10
2.2.1. Dünyada UFRS Çalışmaları.....	10
2.2.2. ABD'de UFRS Çalışmaları.....	11
2.2.3. IOSCO'nın UFRS Çalışmaları.....	11
2.2.4. Basel Komitesi UFRS Çalışmaları.....	11
2.2.5. Avrupa Birliği'nde UFRS Çalışmaları.....	12
2.2.6. Türkiye'de UFRS Çalışmaları.....	13

2.2.6.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) tarafından yapılan çalışmalar	14
2.2.6.2. Türkiye Bankalar Birliği tarafından yapılan çalışmalar	14
2.2.6.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) tarafından yapılan çalışmalar	14
2.2.6.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yapılan çalışmalar	15
2.2.6.5. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) tarafından yapılan çalışmalar	15
2.2.6.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK) tarafından yapılan çalışmalar.....	15
2.2.6.7. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan çalışmalar	16
2.2.6.8. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı(TTKT)	16
2.3. YAYIMLANAN STANDART VE YORUMLAR	17
2.4. KOBİLER İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	17
2.4.1. KOBİ Tanımı	17
2.4.2. KOBİ'lerin Üstün ve Zayıf Yönleri.....	20
2.4.2.1. Üstün yönleri.....	20
2.4.2.2. Zayıf yönleri.....	21
2.5. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI.....	22
2.5.1. KOBİ'lerde Finansal Raporlama İhtiyacı	22
2.5.2. KOBİ'ler İçin UFRS' nin Hazırlanma Süreci.....	23
2.5.2.1. AB'de KOBİ'ler için UFRS çalışmaları	25
2.5.2.2. Türkiye'nin KOBİ'ler için UFRS çalışmaları.....	26
2.5.2.3. KOBİ'ler için UFRS'nin Türkiye'deki ilgi odakları.....	28
2.5.3. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Dünya Genelinde Uygulanma Durumu	29
2.5.4. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Özellikleri	30
2.5.5. KOBİ'ler İçin UFRS'nin İçeriği	30
2.5.5.1. KOBİ'ler için UFRS'nin bölümleri	31
2.5.5.2. KOBİ'ler İçin UFRS kapsamına alınmayan IAS/IFRS'ler	32
2.5.6. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Tam Set UFRS'den Farklılıkları	32
2.5.6.1. KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları. 33	
2.5.6.2. Basit olan seçenekler.....	33
2.5.6.3. Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinin basitleştirilmesi	34
2.6. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE KOBİ TFRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLOLAR.....	36
2.6.1. KOBİ'lerin Finansal Tablolarının Amacı	37
2.6.2. Finansal Tabloların Bilgi Kullanıcıları	37
2.6.3. Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Nitelikleri	38
2.6.3.1. Anlaşılabilirlik	39
2.6.3.2. İhtiyaca uygunluk.....	39
2.6.3.3. Önemlilik	39
2.6.3.4. Güvenirlik	39
2.6.3.5. Özün önceliği	40
2.6.3.6. İhtiyatlık	40
2.6.3.7. Tam açıklama	40
2.6.3.8. Karşılaştırılabilirlik	40
2.6.3.9. Zamanında sunum	41
2.6.3.10. Fayda ve maliyet dengesi	41
2.6.4. Finansal Tabloların Unsurları	41
2.6.4.1. Finansal durum.....	41

2.6.4.2. Faaliyet sonuçları	41
2.6.5. Finansal Tabloların Unsurlarının Değerleme Ölçüleri	42
2.6.6. Finansal Tabloların Sunuluşu	44
2.6.6.1. Gerçeğe uygun sunum	44
2.6.6.2. KOBİ TFRS ile uyum	44
2.6.6.3. İşletmenin sürekliliği	44
2.6.6.4. Raporlamanın sıklığı	44
2.6.6.5. Sunumun tutarlılığı	45
2.6.6.6. Karşılaştırmalı bilgi	45
2.6.6.7. Önemlilik ve toplulaştırma	45
2.6.6.8. Finansal tabloların tanımlanması	45
2.6.6.9. Tam bir finansal tablo seti	46
2.6.7. Finansal Durum Tablosu	46
2.6.8. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	48
2.6.9. Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu ...	51
2.6.9.1. Özkaynak değişim tablosu	51
2.6.9.2. Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu	54
2.6.10. Nakit Akış Tablosu	54
2.6.10.1. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları	54
2.6.10.2. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları	55
2.6.10.3. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları	55
2.6.10.4. Nakit akışlarının raporlanması	56
2.6.11. Finansal Tablo Dipnotları	57
2.6.12. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	57
2.6.13. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	58
2.6.13.1. Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması	58
2.6.13.2. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanması	58
2.6.13.3. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler	59
2.6.13.4. Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi	59
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	66
MATERYAL VE YÖNTEM	66
3.1. GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş HAKKINDA GENEL BİLGİ	61
3.2. V.U.K' NA GÖRE DÜZENLENMİŞ MALİ TABLOLAR	62
3.2.1. Bilanço	62
3.2.2. Gelir Tablosu	63
3.3. UYGULANAN KOBİ TFRS BÖLÜMLERİ	64
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	71
BULGULAR VE TARTIŞMA	71
4.1. HAZIR DEĞERLER	71
4.1.1. Kasa	71
4.1.2. Alınan Çekler	71
4.1.3. Bankalar	66
4.1.4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	66
4.2. MENKUL KIYMETLER	67
4.3. TİCARİ ALACAKLAR	68
4.3.1. Alıcılar	68
4.3.2. Alacak Senetleri	69

4.4. DİĞER ALACAKLAR	71
4.5. STOKLAR.....	71
4.6. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI....	73
4.7. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR.....	73
4.8. MALİ DURAN VARLIKLAR	73
4.9. MADDİ DURAN VARLIKLAR	75
4.10. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR.....	78
4.11. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI..	80
4.12. MALİ BORÇLAR	80
4.13. TİCARİ BORÇLAR.....	83
4.13.1. Satıcılar	83
4.13.2. Borç Senetleri	83
4.14. DİĞER BORÇLAR	84
4.15. ALINAN AVANSLAR	84
4.16. KIDEM TAZMİNATI.....	84
4.17. HÂSILAT	86
4.18. TAAHHÜT VE YÜKÜMLÜLÜKLER	87
4.19. KARŞILIKLAR	88
4.20. DEVLET TEŞVİKLERİ	89
4.21. BORÇLANMA MALİYETLERİ.....	89
4.22. VERGİ KARŞILIGI.....	89
4.23. KOBİ TFRS'YE GÖRE DÜZELTİLMİŞ BİLANÇO	92
4.24. KOBİ TFRS'YE GÖRE DÜZELTİLMİŞ GELİR TABLOSU.....	96
4.25. KOBİ TFRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	97
4.25.1. Finansal Durum Tablosu.....	97
4.25.2. Kapsamlı Gelir Tablosu	102
4.25.3. Özkaynak Değişim Tablosu.....	104
4.25.4. Nakit Akış Tablosu	106
4.25.5. Dipnotlar	108
4.25.5.1. Dipnot 1 organizasyon yapısı ve faaliyetler.....	108
4.25.5.2. Dipnot 2 mali tabloların sunuluş şekilleri	108
4.25.5.3. Dipnot 3 uygulanan belli başlı muhasebe prensipleri	108
SONUÇ	111
KAYNAKLAR	115
EKLER	123
EK 1. IFRS(TFRS) KODU İLE YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI	124
EK 2. IAS(TMS) KODU İLE YAYINLANAN STANDARTLAR	125
EK 3. TMSK TARAFINDAN YAYINLANAN VE YAYIMLANACAK YORUMLAR	127
EK 4. REESKONT FAİZ TUTARININ HESAPLAMASI	129
EK 5. AMORTİSMANIN HESAPLANMASI	130
EK 6. BANKA KREDİLERİ	131
EK 7. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIGI	132
ÖZGEÇMİŞ	133

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. Dünya Genelinde UFRS'ye Geçişin Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkiler ve Temel Yararları	7
Tablo 2.2. AB'de Uygulanma Kapsamı	12
Tablo 2.3. AB'ye göre 2005'den İtibaren Geçerli KOBİ Kriterleri.....	19
Tablo 2.4. Sanayi ve Ticaret Bakanlığına göre KOBİ Kriterleri	19
Tablo 2.5. Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları.....	28
Tablo 2.6. Varlıkların Değerlemesi.....	43
Tablo 2.7. Gelir Tablosu (Finansal Performans Tablosu).....	49
Tablo 2.8. Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	52

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. UFRS'nin Dünya Genelinde Kullanım Durumu.....	10
Şekil 2.2. AB'de IFRS'lerin Kabul Süreci.....	13
Şekil 2.3. TTK Göre Türkiye'de UFRS Uygulamasının Çerçevesi.....	26
Şekil 2.4. TTK Tasarısına Göre TFRS Uygulamasının Kapsamı	27
Şekil 2.5. Tarihi Maliyet ile Gerçeğe Uygun Değer Arasındaki İlişki.....	43

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
EFRAG	: European Financial Reporting Advisory Group
FASB	: Financial Accounting Standards Board(Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IOSCO	: The International Organization Of Securities Commission
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
SAC	: Standart Advisory Committee
SEC	: Securities and Exchange Commission(ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SME	: Small and Medium-sized Entities
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
t.y	: Basım Tarihi Yok
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usûl Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

21.yüzyıl bilgi çağında; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmış, uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ekonomileri birbirlerine bağımlı hale getirmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuştur. Bu hızlı değişim ve ilerleyiş birçok konuda olduğu gibi ülkelerin muhasebe bilgi sistemlerini de etkilemiştir.

Finansal raporlamanın en önemli koşulu, muhasebenin ürettiği bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, şeffaf, karşılaştırılabilir ve bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun olmasıdır. Uluslararası bir finansal tablo hazırlama rehberinin olmaması ve ülkeler arasında farklı finansal tablo hazırlama yükümlülüklerinin olması şeffaflığı zedelemektedir. Ayrıca farklı ülkelerde farklı muhasebe politikalarının uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır.

Uluslararası finansal piyasalarda da yaşanan değişim ve gelişmelere bağlı olarak uluslararası alanda tek bir finansal raporlama dilinin kullanılması kaçınılmaz bir hal almıştır. Birçok ülke bir çalışmanın içine girerek ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması için çaba göstermiş, Türkiye’de bu çalışmalara katılmıştır. Konuyla ilgili yapılan çalışmaların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından hazırlanarak dünya çapında kabul görmüş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) gelmektedir. Ülkeler uygulanan yerel muhasebe standartları terk etmiş ve herkesin benimsediği, uygulama taahhüdü verdiği uluslar arası muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır.

UFRS'nin kullanımı tüm dünyada giderek yaygınlaşmaktadır. Birçok ülke kendi muhasebe standartları ile UFRS'ler arasında harmonizasyon yapmaktadır. Günümüzde uluslar arası alanda ortak muhasebe raporlama dili UFRS’dir.

Avrupa'da hisse senetleri borsada işlem gören birçok işletme finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaya başlamıştır. Avrupa Birliği'ne aday ülke sıfatı taşıyan bir ülke olarak Türkiye'de de söz konusu standartların hızla benimsenmesi ve uygulanmasına ilişkin uyum çalışmalarına ilgili kurum ve taraflar tarafından başlanmıştır. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 01.01.2005 tarihinden itibaren SPK'ya tabi şirketlerin UFRS'ye uyumlu şekilde muhasebe kayıtları tutmasını zorunlu kılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) çıkardığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile UFRS'leri tam set olarak kabul etmiştir.

Bu standartlarla rapor elde edebilmek maliyetlidir ve oldukça fazla zaman gerektirir. UFRS uygulamalarının sonucunda ortaya çıkan raporların detayları işletmenin büyüklüğüne göre değişmektedir. Küçük işletmelerin raporlama sürecinde daha sade ilkeler gerekmektedir.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) kamusal sorumluluğu az olan, halka açık olmayan, üretimin artırılmasında, işsizliğin önlenmesinde ve ülke kalkınmasında önemli bir yere sahiptir. Ancak KOBİ'lerin beklentileri yerine getirmesi noktasında sıkıntılar mevcuttur, bunların başında da kaynak yetersizliği gelmektedir. KOBİ'lerin teknolojik gelişmelere ve büyük pazarlara ulaşamadıkları ve rekabet edemedikleri görülmektedir. KOBİ'lerin faaliyetlerine devam ederken ihtiyaç duydukları kredileri temin etmek için bankalara sunacakları mali tablolarının uluslararası muhasebe standartlara uyumlu olmasına yönelik talepleri ve gerekse Avrupa Birliği müktesebatına uyum ile Basel II kriterleri çerçevesinde bankaların talep ettikleri derecelendirme çalışmalarında mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uyumunu zorunlu hale getirmektedir. Bu durum KOBİ'leri standartlara uymaya zorlamaktadır.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin(KOBİ) kamusal sorumluluğu tam set UFRS kullanması zorunlu olan işletmelere nazaran çok daha az olan, halka açık olmayan işletmelerdir. Bu işletmelere yönelik sadeleştirilmiş ve daha esnek hale getirilerek basitleştirilmiş bir UFRS hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası alanda tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması ihtiyacı gündeme gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), KOBİ'ler için muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesine yönelik bir proje başlatmıştır. Söz konusu proje ile ilgili olarak, Haziran 2004'te KOBİ'ler için finansal

raporlama standartlarının kapsam ve içeriğine ilişkin bir görüş UMSK tarafından kamuoyunun görüşlerine açılmış ve dünya üzerindeki pek çok ilgi grubunun söz konusu projeye destek ve katılımının sağlanması amaçlanmıştır. Nisan 2005'te ise KOBİ Muhasebe Standartlarında yer alacak muhasebeleştirme ve ölçme esaslarına ilişkin bir anket yapılarak anket sonucu alınan görüşler doğrultusunda taslak bir metin üzerindeki çalışmalara hız verilmiştir. Şubat 2007'de kamuoyunun görüşlerine açılan taslak metin için görüş alma süresi 30 Kasım 2007 tarihine kadar uzatılmış, uygulamaya ilişkin saha test çalışmalarına ise Haziran 2007'de başlanmış Temmuz 2009 da taslak kabul edilmiştir. Ülkemizde firmaların büyük çoğunluğunun KOBİ olduğu dikkate alındığında KOBİ standartlarının Türkiye açısından önemi büyüktür. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) IFRS KOBİ' yi Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) adında tam set olarak kabul etmiş ve Türkçeye çevirmiştir. Bu standartlar hakkındaki tebliğ 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm giriş yazısından oluşmaktadır.

İkinci bölümde, teorik kısım ele alınmıştır. İlk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın gelişim süreci, bu sürece katılan kurum ve örgütlerin gerçekleştirdikleri çalışmaların neler olduğu, yayımlanan UFRS ve yorumlardan bahsedilmiştir. KOBİ'ler hakkında genel bilgiler verilmiş, KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hazırlanma süreci, dünya genelinde uygulanma durumu, KOBİ TFRS'nin özellikleri ve içeriği üzerinde durulmuştur. Daha sonra KOBİ TFRS'nin sunum standartları açıklanarak, finansal tablolar üzerindeki etkilerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, Gaziantep Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren bir endüstri işletmesine ait V.U.K' na göre hazırlanmış Bilanço ve Gelir Tablosunun KOBİ TFRS'ye göre düzenlenmesine yönelik araştırmanın materyal ve yöntemleri yer almaktadır.

Dördüncü bölümde, araştırmaya ait bulgular ve tartışma yer almaktadır.

Son olarak sonuç ve öneriler bölümünde konunun genel bir değerlendirmesi ile konuya ilişkin öneriler yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM LİTERATÜR

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Ülkelerin muhasebe sistemleri arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklara; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel çevre şartları neden olmaktadır. Özellikle yabancı ülkelerde yatırım yapacaklar için, söz konusu yatırıma konu olacak şirketlerin sermaye yapısının, hisselerin değerlerinin doğru bilinmesi gerekmektedir. Öte yandan çok uluslu şirketler, yabancı ülkelerdeki bağlı şirketlerden gelecek finansal raporların konsolidasyonunu gerçekleştirmelidir. Tüm bağlı şirketlerden gelen finansal raporlar, aynı temel üzerinde hazırlandıkları takdirde bir anlam ifade eder.

Uluslararası işletmelerin sayılarının giderek artması ve sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, işletmelerin finansal bilgilerinin ortak bir dilde kullanıcılara aktarılması ihtiyacını doğurmuştur (Gençoğlu, 2007:2).

Uluslararası muhasebe uygulamalarının benimsenmesi adına 1970'li yıllarda başlayan girişimler, uluslararası ticaretin büyümesi ve çokuluslu işletmelerin ülke sınırlarının ötesine çıkması ile muhasebe bilgilerinin karşılaştırma gereksinimleri daha fazla önem arz etmiştir. Çeşitli kuruluşlar ülkeler arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için çalışmışlardır. Bu kuruluşlardan en önemlisi 1973 yılında on ülkenin(Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşmiş Krallık, İrlanda ve Amerika) muhasebe organları ile kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi IASC (International Accounting Standards Committee)'dir (Nair ve Frank, 1996:93). Kurulun amacı, finansal tabloların sunulmasında gerekli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak ve kamuya açık bir şekilde yayınlamaktır.

Yeni bir muhasebe standartları seti olan Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC) tarafından yayınlanan standartlardır. IASC 1973-2001 yılları arasında toplam 68 tane taslak, 41 adet IAS ve yorumlarını yayınlamıştır. IASC, Nisan 2001 IASB olarak değişmiştir (Muthupandian, 2006:983-987).

Temel amacı uluslararası muhasebe standartlarını oluşturulması olan IASC ile temel amacı meslekî çıkarların temsil edilmesi olan IFAC, uluslararası standartların kullanımı ile dünya çapında muhasebe uygulamalarının niteliğini artırma düşüncesiyle bir araya gelmişlerdir (Uysal, 2006:91).

Uluslararası muhasebe standartları, üç ayrı aşamada oluşturulmaktadır: ilk aşamada kurul üyeleri, bir standarda ilişkin bütün konuları ayrıntılı bir şekilde ele alarak ulusal muhasebe standartları kurullarıyla görüş alışverişinde bulunmaktadır. İkinci aşamada, Kurul, Standart Tavsiye Kurulu'na (SAC) hangi muhasebe sorunlarına yönelik yeni bir standart kapsamında yaklaşılması gerektiği konusunda danışmakta ve görüş alışverişini izleyen evrede bir İcra Komitesi atanmaktadır. Bir tartışma metni hazırlandıktan sonra da kamuoyunun yorumlarına sunulmaktadır. Üçüncü aşamada ise, taslak çalışmayı geliştiren kurul, onu tekrar kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Çalışmanın revize edilmesi ve kurul üyeleri tarafından onaylanmasından sonra, IASB tarafından yayınlanmaktadır (Uysal, 2006:100).

2.1.1. UFRS'nin Kullanılmasının Sağlayacağı Yararlar

Küresel standartlar seti olarak UMS/UFRS, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye imkân sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmakta, çeşitli avantajları da beraberinde getirmektedir.

Bunlardan birkaçını şöyle sıralamak mümkündür (İbiş ve Özkan, 2006:27-28):

1. Finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin artması,
2. Yabancı ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kote ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülkenin mevzuatına uygun ayrı ayrı finansal tablo hazırlamalarına gerek kalmaması,
3. Çokuluslu şirketler açısından; finansal tabloların konsolidasyon işlemlerinin kolaylaşması,
4. Finansal tablolara, muhasebe ve finansal raporlamaya güvenin artması,

5. Söz konusu standartlar, yatırımcılar açısından finansal bilgilerin şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini artırmakta,
6. UMS/UFRS seti, farklı ülkelerde yer alan yabancı işletmelerin finansal sonuç ve durumlarının yabancı kredi sağlayıcılar, finansal analistler ve yatırımcıların anlayabilmesine imkân vermesi sonucu yabancı sermaye'nin elde edilmesini kolaylaştırmakta ve uluslararası yatırım fırsatları arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olması,
7. Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak ve uluslararası finans piyasalarıyla aynı ortak dilin konuşulması,
8. Gelişmekte olan ülkelerin ulusal muhasebe standartları hazırlık maliyetlerini azaltması veya ortadan kaldırması,
9. Sınır ötesi yatırımların artması ve bundan dolayı dünya ekonomisinde büyümenin artırılması,
10. Ülkeler arasında işletmelerde görev yapan muhasebe meslek mensuplarının serbest dolaşımının önündeki engellerin azalması,
11. Ekonomik işbirlikleri oluşturmak amacındaki bölgesel oluşumların (AB) ortak bir dil olarak UMS/UFRS'leri benimsemeleri ile bu oluşumların bütünleşmesinin önündeki en önemli engelin ortadan kaldırılması,

2005 yılının başından bu yana Türkiye, Avrupa Birliği ve Dünya'daki birçok ülke uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamayı kabul etmişlerdir. Uygulamaların şirketlerin finansal tablolarına önemli ölçüde etkiler yaptığı bir gerçektir. En önemli etkilerinden birisi konsolidasyon işlemlerindeki maliyet tasarrufudur. Ayrıca UMS/UFRS'lerin uygulanması ile birlikte yatırımcıların karşılaştırılabilir bilgilere ulaşmaları sağlanmıştır. Devlet veya özel kuruluşlarca verilen denetim hizmetlerinin de yerine getirilmesi kolaylaşmıştır (Selimoğlu, 2008:19).

Küreselleşen ortamdaki artan rekabet koşullarında hem işletmelerin hem de ülkelerin karşılaşılabilecek sorunlarla başa çıkabilmenin tek yolu UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardır. Çünkü UFRS'ler ile finansal tablolardaki istenilen şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik sağlanmış olmaktadır. Ayrıca dünya pazarlarında rekabet gücü kazanmak, yabancı yatırımcıyı yönlendirmek, ekonomik dar boğazlardan çıkabilmek için UFRS'ler bir dünya gerçeği ve zorunluluğudur (Selimoğlu, 2008:20).

Buraya kadar ifade edilenlere ek olarak, 2008 yılında AB ülkelerine yönelik olarak yapılan bir çalışmada ulaşılan sonuçlara göre UFRS'ye geçişin dünya genelinde gösterdiği olumlu, olumsuz etkiler ve temel yararları aşağıda Tablo 2.1'de görülmekte olan başlıklar altında toplanmıştır.

Tablo 2.1. Dünya Genelinde UFRS'ye Geçişin Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkiler ve Temel Yararları (Hatipoğlu, 2009:59)

<p>UFRS'ye Geçişin Olumlu Etkileri</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Genel bir muhasebe diline ihtiyaç olması • Kar ve sermayenin en iyi şekilde sunulması • Çok daha fazla şeffaflık • Geleceğe yönelik uygulama
<p>UFRS'ye Geçişin Olumsuz Etkileri</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ulusal kültürden çok uzak olması • Çok fazla subjektif olması • Finansal raporlamada daha az muhafazakâr olması • Gizli bilgilerin yayınlanması • Sadece ülke içinde faaliyette bulunan şirketler için çok faydalı olmaması
<p>UFRS'ye Geçişten Sağlanan Temel Yararlar</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Karşılaştırılabilirliği artırması • Varlıkların defter değerinin piyasa değerine yakınlaştırması • Kurumsallık imajını geliştirmesi • BASEL II'nin etkilerinin önceden görülmesine katkıda bulunması

2.1.2. UFRS Çalışmalarında Karşılaşılan Sorunlar

Muhasebe standartlarındaki değişim ve gelişmelerde beraberinde önemli bazı sorunları gündeme getirmektedir. Dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve konumunda olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması ile oluşan sorunlar ve söz konusu sorunlara getirilen çözüm önerileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Seçkin ve Uğurluel, yy:5-6).

2.1.2.1. UFRS'nin teknik ve karmaşık yapısı

UFRS'nin kapsamı ve teknik konulardaki anlaşılabilirliği nedeniyle uygulamacılar sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Ayrıca bu sorunların ortaya çıkmasında çeviri güçlüklerinin de önemli bir payı bulunmaktadır. Standartlarda kullanılan dil; teknik ve karmaşık olsa bile bunların uygulanması muhasebe mesleği için yeni fırsatlar doğurabilir.

2.1.2.2. UFRS'yi bilen eğitimli personel gereksinimi

UFRS; bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de yükseltilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle finansal tablo hazırlayıcılarının geniş kapsamlı UFRS eğitimine tabi tutulmaları gerekir. Bu da işletmede ek bir maliyet yükü olabilir. Ayrıca, standartlar sürekli değiştiğinden, meslek mensupları da bilgilerini sürekli yenilemek durumundadır.

2.1.2.3. Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş zorlukları

US GAAP, kural esaslı olup, uygulamaya yönelik katı kurallar içermektedir. FASB'ın benimsediği kural esaslı standartlar yerine uygulamaya yönelik katı hükümler içermeyen, muhasebe politikalarını seçme konusunda uygulayıcılara serbestlik veren ve farklı uygulama seçenekleri içeren bir standart seti IASB tarafından gündeme getirilmiştir. Dolayısıyla kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş beraberinde birtakım zorlukları da getirmektedir. Ancak, IASB ile FASB arasında 18.09.2002 tarihinde imzalanan Norwalk Anlaşması ile UFRS ile US GAAP arasındaki farklılıkların UFRS lehine giderilmesi yönünde bir anlaşmaya varılmış ve dolayısıyla büyük ölçüde, UFRS'lerin FASB nezdindeki akreditasyonu da sağlanmıştır.

2.1.2.4. Şeffaflık sorunları

Şeffaflık; açıklık ve güven ile birlikte düşünülmelidir. Finansal tablolarına yansayan ve yatırımcılar başta olmak üzere tüm hissedarları ilgilendiren bir işlem ve olgunun neden ve nasıl yapıldığının açıkça ortaya konup, kamuoyu ile paylaşılması güven unsurunu da arttırmaktadır. UFRS'yi kullanan bir şirketin, uluslararası ticaret yapması ya da ortaklık kurabilmesi olasılığı tüm dünyada anlaşılabilir bir dil kullanıldığından daha yüksektir.

2.1.2.5. Gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması

TMS 39'a göre; gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgi ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmıştır. Burada vurgulanmak istenen nokta, piyasa fiyatına en yakın değer ile söz konusu finansal bilgilerin raporlanmasıdır. Ancak gerçeğe uygun değer hesaplamaları bazı karışıklıklara yol açmaktadır. Çünkü her piyasa fiyatı gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. UFRS, bir varlığın ya da borcun gerçeğe uygun değerinin, ancak güvenilir olması durumunda raporlamaya konu edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla finansal bir bilginin güvenilirliği temel koşul olarak ortaya konmuştur.

2.1.2.6. UFRS'nin sık aralıklarla revize edilmesinin uygulamayı zorlaştırması

Muhasebe standartlarının IASB tarafından sık güncellenmesi, standartların uygulanmasından beklenen yararların azalmasına yol açmaktadır. Bu nedenle standartların çok büyük bir gereksinim duyulmadıkça, uzun aralıklarla güncellenmesinde yarar bulunmaktadır.

2.1.2.7. Vergi odaklılıktan kurtulma

UFRS' de vergi kanunlarını uygulama yerine yatırımcıların beklentilerini karşılama genelde ön planda olmaktadır. Oysa ülkemizde "vergi için muhasebe" anlayışının yaygın olması nedeniyle UFRS uyumlu TFRS'lerin uygulanmasında sorun yaratacağı beklenmektedir. Çünkü TFRS'lerin hiçbirinde vergisel kaygı ön planda tutulmamaktadır. UFRS; şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alırken, vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının ve keyfiliğin önüne geçilmesini hedeflemektedir.

2.1.2.8. Yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesi

Finansal tabloların şeffaflığının ve karşılaştırılabilirliğinin artması ile yatırımcı istek ve beklentileri de değişecektir. Ancak mevcut düzenlemelere göre hazırlanan finansal tablolar ile UFRS' ye göre hazırlananlar arasında bazı farkların olması normaldir ve bunların nedenlerinin yatırımcılara anlatılması gerekmektedir. Ayrıca UFRS' ye göre finansal tablo hazırlamış bir şirketin geçmişten günümüze performans değerlemesi yapabilmesi için en azından geçmiş iki yıllık finansal tablolarını bu standartlara göre sunmaları gerekmektedir. Böylece yatırımcının bilgilendirilmesi daha etkin bir şekilde gerçekleştirilecektir.

2.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARI

UMSK' nın 2000 yılına kadar yayımlamış olduğu standartlar IAS (UMS) olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra ise UMSK, o güne kadar yayımlanmış olan standartlarla ilgili olarak uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmaları yaparak, yeni yürürlüğe koyduğu standartları IFRS (UFRS) adı altında tanımlamaya başlamıştır.

2.2.1. Dünyada UFRS Çalışmaları

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (US GAAP). Bu iki muhasebe standart seti arasındaki önemli fark ise, IASB standartlarının "ilke bazlı" standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının "kural bazlı" olmasıdır. UFRS' nin "İlke bazlı" standartları, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik yüzünü yansıtmasını temel almaktadır. US GAAP' ın "kural bazlı" standartları ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemeleri içermektedir (İbiş ve Özkan, 2006:30).



Şekil 2.1. UFRS'nin Dünya Geneline Kullanım Durumu (TMSK 2009 Faaliyet Raporu)

Mavi alanlar; Yerel işletmeleri için UFRS'lerin kullanımına izin veren ya da kullanımı zorunlu tutan ülkeler

Gri alanlar; UFRS'lerle yakınsama çalışması yapan ya da UFRS'leri adapte etmeye çalışan ülkeler

2.2.2. ABD'de UFRS Çalışmaları

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) esas alınan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olan US GAAP; uluslararası kabul gören, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce örnek alınan standartlardır. Ancak son dönemde yaşanan Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing vb. muhasebe skandalları etkinlik konusunda US GAAP standartlarının güvenilirliğini sarsmış ve ülkeler birtakım yeni arayışlar içine girmişlerdir. Ancak halen US GAAP birçok ülkede kullanılmaya devam etmektedir (İbiş ve Özkan, 2006:30).

2.2.3. IOSCO' nun UFRS Çalışmaları

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), yüzden fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kurulları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası alanda güçlü bir örgüttür. UMSK'nın çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak; 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçları konusunda kullanılmak üzere UMSK tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır. IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı değildir. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)' nun da IOSCO üyesi olması, muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlamıştır (Karacan, 2009:11).

2.2.4. Basel Komitesi UFRS Çalışmaları

Bankacılık işlemleri düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulmuş olan Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision) 1988 yılında, "Basel-I Standartları" nı 2004 yılında, "Basel-II Standartları" nı yayınlamıştır. Bu standartların temelinde banka ve benzeri finans kuruluşlarının finansal riski en verimli şekilde yönetmek amacıyla oluşturulan standartların uygulanması yer almaktadır. Bunun için finans kuruluşlarının uygulayacakları içsel derecelendirme yöntemlerinde en önemli dayanağı firmalar tarafından düzenlenen finansal tablolar oluşturacaktır. Söz konusu finansal tabloların UFRS ile uyumlu olması gerekmektedir (Mısırlıoğlu, 2006:31).

Basel Komitesi, UFRS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda, Nisan 2000'de UFRS'yi ve uluslararası muhasebe uygulamalarında yakınsama çabalarını desteklediğini açıklamıştır

2.2.5. Avrupa Birliği' nde UFRS alışmaları

Avrupa Birliği'nde (AB) muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması yönündeki ilk çalışmalar 1970'lerde başlamıştır. Bu amaçla ‘‘şirketler Kanunu Yönergeleri’’ başlığıyla yayınlanan Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergelerde belirlenen ilkelerin, ye ülkelerin kendi hukuk sistemlerine dâhil edilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu yönergelerle, AB çerçevesinde muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliği ve uyumu hedeflenmiş ve önemli katkılar sağlanmıştır (Bilginoğlu, 1993:83).

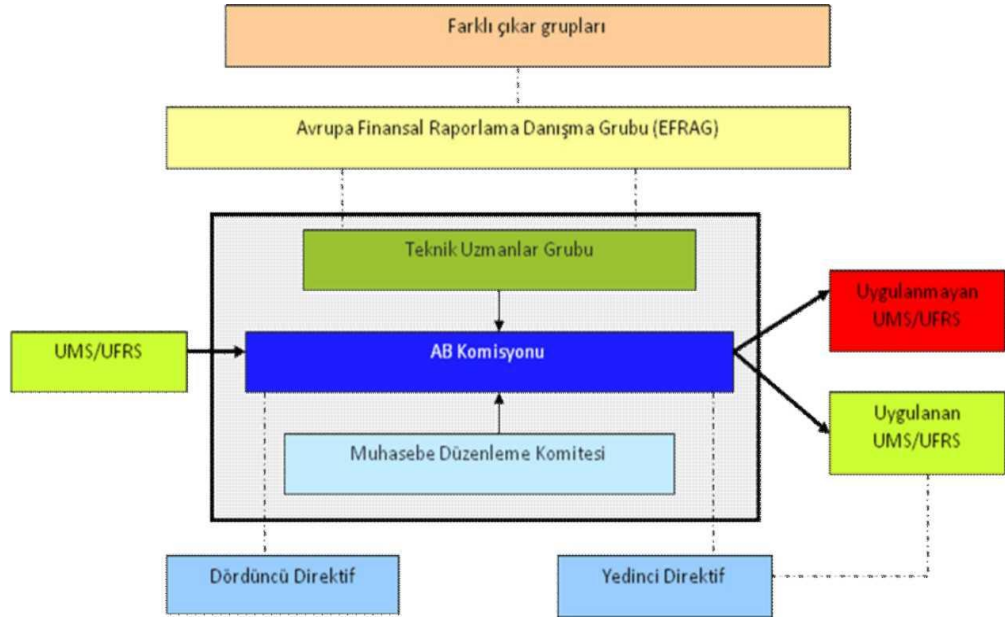
Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de halka açık şirketlerin, 2005 yılından itibaren ise hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören bankalar ve sigorta şirketleri de dâhil olmak üzere şirketlerin konsolide finansal tablolarının UFRS ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenlemeyi yayınlamıştır. Böylece Avrupa Birliği yesi yaklaşık 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları UFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca yapılan düzenlemeye göre, ye ülkeler bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak Şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır (İbiş ve zkan, 2006:31).

Tablo 2.2. AB'de Uygulanma Kapsamı

(www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs_genel_bakis.pdf)

	Bireysel Finansal Tablolar	Konsolide Finansal Tablolar
Borsada işlem gören şirketler	ye ülke tercihi	UMS/UFRS
Borsada işlem görmeyen şirketler	ye ülke tercihi	ye ülke tercihi

AB lkelerinde, UFRS'nin halka açık olmayan şirketlerin konsolide finansal tabloları için uygulanması genellikle serbest bırakılmıştır. Yıllık finansal tablolar için uygulanması ise, ya tamamen yasaklanmış ya da isteğe bırakılmıştır.



Şekil 2.2. AB’de IFRS’lerin Kabul Süreci
(www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs__genel_bakis.pdf)

2.2.6. Türkiye’de UFRS Çalışmaları

Türkiye’de cumhuriyet dönemi boyunca, muhasebe alanındaki düzenlemelerle ilgili bir karmaşa ortamı yaşanmış, tam bir uygulama birliği sağlanamamıştır. Muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesi yakın zamana kadar devam etmiştir (Çiftçi, 2007).

AB’ye giriş sürecinde Türkiye açısından, Türk şirketlerinin dünyaya ayak uydurabilmesi, dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmeleri, finansman kaynaklarına daha kolay erişmeleri, Avrupalı şirketler karşısında rekabetçi olabilmesi için, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına geçişi çok önemlidir (Karacan, 2009:12).

Türkiye’de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticaret ilişkilerinin önemli boyutlara ulaşması UFRS’ye uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, Türkiye’deki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir (İbiş ve Özkan, 2006:32).

Avrupa Birliğine giriş sürecinde, UFRS uyum esası gerektiğinden ve Avrupa Birliğinde, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye’

de kabul edilmesi için zorlayıcı bir faktör olmuştur. Türkiye'de UFRS kullanılması esasının benimsenmesinin nedenleri aşağıdaki gibidir (www.consulta.com.tr):

- Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlamak,
- Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek,
- AB'ye uyum sürecinde Türk şirketlerinin Avrupalı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek,
- Türk şirketlerin finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak
- Yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek.

Türkiye'de UFRS kullanılmasına destek veren kurum ve kuruluşlar ile yapılan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

2.2.6.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) tarafından yapılan çalışmalar

Ülkemizde muhasebe ilkeleri konusundaki ilk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri(İDT) için tekdüzen hesap planının geliştirilmesi sırasında ele alınmış ve Amerikan muhasebe uygulamaları örnek alınarak belirlenen muhasebe kavram ve ilkeleri uygulamalara rehber olmak amacıyla Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayınlanmıştır (Gençoğlu, 2007:4).

2.2.6.2. Türkiye Bankalar Birliği tarafından yapılan çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama birliği sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. 2002 yılı Ekim ayında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Muhasebe Standartları ülkemizde ilk defa bankacılık sektöründe uygulanmaya başlanmıştır ve 2002 yılı ayrı bir dönüm noktası olmuştur. Bu standartlar kapsamında muhasebe ve mali tablo ilkeleri kapsamlı ve açık hale getirilmiş ve mali tabloların asgari unsurları belirlenmiştir (Kötüoğlu, 2008:20).

2.2.6.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) tarafından yapılan çalışmalar

Türkiye'de UFRS çalışmalarının temeli 1979'da Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) bakanlar kurulundan aldığı izinle IASC'a katılmasıyla atılmıştır. Daha sonra 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) katılımı gerçekleşmiştir (www.tmud.org.tr).

2.2.6.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yapılan çalışmalar

Türkiye'de "Ulusal Muhasebe Standartları"nın oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen EK-1'inci madde ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" (TMSK) kurulmuştur. Böylece Türkiye'de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul'un kuruluş gerekçesi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır (İbiş ve Özkan, 2006:33).

2.2.6.5. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) tarafından yapılan çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4.bölümü Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun ilgili madde hükmü kurul'a çeşitli görev ve yetkiler vermiştir (SPK Md.22). Bunlardan birisi de kamunun aydınlatılması amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak özellikle bilanço, kar zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmaktır. Bu amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu örgütü içinde Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur (Ataman Akgül ve Akay, 2003:17).

Sermaye Piyasası Kurulu "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" ile bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarını çevirmiştir. Kurul 2003 yılında yayınlanan bu tebliğ ile 33 adet UFRS ile uyumlu standartları yayınlamıştır (www.spk.gov.tr).

2.2.6.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK) tarafından yapılan çalışmalar

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve

konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002'de "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan ve Ek 4'te yer alan 19 adet muhasebe standardı Türkiye'de uygulamaya konulmuştur (www.bddk.org.tr).

2.2.6.7. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan çalışmalar

Türkiye' de standart oluşturma Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tebliği ve Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliğlerinin gözetimine bırakılmıştır (Gökçen vd, 2006:3).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 26 Aralık 1992 tarihli Tebliği ile ulusal düzeyde bir hesap çerçevesi oluşturulmuştur. Bu Tebliğ' de muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin amacı bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır (Gençoğlu, 2007:5).

2.2.6.8. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı(TTKT)

TBMM Genel Kurulunda, 1535 maddelik Türk Ticaret Kanunu Tasarısı kabul edilerek yasalaşmıştır. Ticari hayata ilişkin birçok önemli düzenleme getiren ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan bu Kanun'un Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili hükümlerinin yürürlük tarihleri aşağıdaki şekilde olacaktır (www.denetimnet.net).

Söz konusu Kanun;

- 1523 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarında tanımlanan büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları;

- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler;
- Bankacılık Kanunu'nun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları;
- 03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri;
- 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleri;

Bakımından 01/01/2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri (KOBİ) ile yukarıda sayılanlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için yayımlanan ve yayımlanacak olan özel Türkiye Muhasebe Standartları 01/01/2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

2.3. YAYIMLANAN STANDART VE YORUMLAR

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından şu ana kadar 1 adet Kavramsal Çerçeve, 9 adet TFRS adıyla, 29 adet TMS adıyla ve 15'i TFRS adıyla, 9'u da TMS adıyla toplam 24 adet Yorum karara bağlanarak Resmi Gazetede yayımlanmış bulunmaktadır. TMSK tarafından TMS/TFRS adıyla yayımlanmakta olan Standartlar, IASB tarafından yayımlanan Standart ve Yorumlarla birebir uyumludur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu olarak yayımlanan ve yürürlükte olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) eklerde verilmiştir.

2.4. KOBİLER İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

KOBİ tanımı IASB' ye göre farklı, AB'ye göre farklı ve Türkiye'ye göre farklılık arz etmektedir. KOBİ tanımında genel olarak üç ölçüt ortaya çıkmaktadır. Bunlar firmada çalışan sayısı, bilanço değeri ve yıllık satış hacmidir.

2.4.1. KOBİ Tanımı

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler için ülkemizde ve uluslararası düzeyde üzerinde anlaşmaya varılmış bir KOBİ tanımı yoktur

(http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/MEVLUT_KARAKAYA.pdf). Ülkemiz mevzuatında Ekim 2005'de yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre KOBİ, "250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hâsılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmeler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Yönetmelikte, KOBİ'ler üç alt kategoride değerlendirilmektedir.

Mikro İşletme: 10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hâsılatı ya da bilançosu 1 milyon TL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

Küçük İşletme: 50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hâsılatı ya da bilançosu 5 milyon TL'yi aşmayan işletmeler,

Orta Büyüklükteki İşletme: 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hâsılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmeler, olarak tanımlanmaktadır.

KOBİ'ler için yayımlanan Finansal raporlama standardı, KOBİ'leri; "Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir" biçiminde tanımlamaktadır (KOBİ TFRS, 2010:1).

Bir işletmenin kamuya hesap verme yükümlülüğü aşağıdaki hallerde vardır (KOBİ TFRS, 2010:1):

- a. Borçlanma araçlarının veya öz kaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması ya da
- b. Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması.

Buna göre;

- Bankalar,
- Yatırım bankaları
- Yatırım fonları
- Kredi birlikleri,
- Sigorta şirketleri,
- Emeklilik şirketleri

- Bireysel emeklilik fonları
- Faktöring şirketleri
- Finansal kiralama şirketleri
- Aracı kuruluşlar ve benzerleri kamuya karşı hesap verme zorunluluğunda olan işletmelerdir. Bunlar, KOBİ sınıflamasında yer almazlar.

Tanımda ifade edilen dış kullanıcılar;

- KOBİ'lere kredi sağlayan bankalar.
- KOBİ'lere satış yapan ve KOBİ'lerin finansal tablolarını, kredili satış ile fiyatlandırma kararı vermek için kullanan tedarikçiler.
- KOBİ'leri derecelendirmek için KOBİ'lerin finansal tablolarını kullanan kredi derecelendirme kuruluşları ve diğer ilgililer.
- Birlikte iş yapma konusunda karar vermek için KOBİ'lerin finansal tablolarını kullanan KOBİ müşterileri.
- KOBİ'lerin, yönetici konumunda olmayan hissedarları gibi bilgi kullanıcılarıdır.

Ülkeler arasında KOBİ kriterleri farklılık göstermektedir. Avrupa Birliğinin ve Türkiye' de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın belirlediği KOBİ kriterleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 2.3. AB'ye göre 2005'den İtibaren Geçerli KOBİ Kriterleri (Akdoğan, 2010:3)

Kriterler	Mikro Ölçekli	Küçük Ölçekli	Orta Ölçekli
Çalışan Sayısı	<10	<50	<250
Satışların tutarı;(Euro)	<2.000.000	<10.000.000	<50.000.000
Aktif Toplamı(Euro)	<2.000.000	<10.000.000	<43.000.000

Tablo 2.4. Sanayi ve Ticaret Bakanlığına göre KOBİ Kriterleri (Akdoğan, 2010:3)

Kriterler	Mikro Ölçekli	Küçük Ölçekli	Orta Ölçekli
Çalışan Sayısı	<10	<50	<250
Satışların Tutarı;(TL)	<1.000.000	<5.000.000	<25.000.000
Aktif Toplamı(TL)	<1.000.000	<5.000.000	<25.000.000

IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlarken çalışan sayısı 50 civarında olan işletmelerde ortaya çıkan finansal olayları dikkate aldığını ve standartları çok küçük

işletmeler için hazırlamadığını belirtmiştir. Bu durumu göz önünde bulundurursak bu standartları Tablo 2.4'te belirtilen KOBİ'lerden üçüncü grup olan "orta büyüklükteki işletmelerden halka açık olmayan ve finansal kuruluş niteliğinde olmayan işletmelerin" uygulanabileceğini söyleyebiliriz. Bazı kaynaklarda bu standartların ülkemizdeki işletmelerin % 99'u tarafından kullanılacağı belirtilmiştir (Sayar ve Okur, 2007:102).

Dünyadaki işletmelerin büyük bir çoğunluğunu oluşturan KOBİ'lerin uygulamakta olduğu farklı ulusal muhasebe sistemleri, yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgililerin karşılaştırma yapabilmelerini güçleştirmektedir. Küresel finansal raporlama standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması, finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Kapsamlı UFRS halka açık şirketler için düşünüldüğünden, bu standartların KOBİ'lere uygulanması pratik değildir. Bu nedenle UMSK tarafından KOBİ'ler için kapsamlı UFRS'nin sadeleştirilmiş bir şekli olan "Kobi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" oluşturulmuştur (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul1.pdf).

2.4.2. KOBİ'lerin Üstün ve Zayıf Yönleri

KOBİ'lerin büyük işletmeler karşısında, özelliklerinden kaynaklanan birçok üstün ve zayıf yönleri bulunmaktadır.

2.4.2.1. Üstün yönleri

KOBİ'lerin üstün yönleri aşağıdaki gibi sıralanabilecektir (Kara, 2010:6)

- Müşterileri ile yakın ilişkiler kurar,
- Her düzeyde çalışanın yeniliklere açık olmasını sağlar,
- Aynı mali harcama ile büyük işletmelere oranla fazla teknik yeniliklerde bulunabilmektedir,
- Çalışanlarıyla yakın ilişki kalite ve verimliliği arttırmaktadır,
- Öz sermaye ile çalışmaları, işlerini büyütmeleri için tasarrufa sevk eder, buda tasarruf sağlar,
- Daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlamaktadır,
- Daha düşük yatırım maliyetleriyle istihdam imkânı yaratmaktadır,
- Emek yoğun teknolojilerle çalışarak ve genelde düşük vasıflı eleman istihdam ederek işsizliğin aşağı çekilmesine katkıda bulunmaktadır,
- Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısıdır,

- Esnek yapıları itibariyle ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmektedir,
- Talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine daha kolay uyum gösterebilmektedir,
- Bölgelerarası dengeli kalkınmayı sağlar,
- Gelir dağılımındaki dengesizlikleri azaltır,
- Ekonominin ve sosyal sistemlerin denge ve istikrar unsurudur.

2.4.2.2. Zayıf yönleri

KOBİ'lerin zayıf yönleri aşağıdaki gibi sıralanabilecektir (Akgemci,2001:16);

- Mali konularda uzman elaman eksikliği,
- Banka ve diğer finansal kurumlardan yeterli desteği görememe,
- Yönetim ve organizasyon yetersizliği,
- Ticari ve pazarlama etkinlikleri sergileyememe,
- Ürün geliştirme eksikliği,
- Kalifiye eleman sağlayamamak,
- Olumsuz rekabet sağlar,
- Özellikle stratejik kararların işletme sahip veya ortaklarınca alınıp, orta ve/veya alt düzey görevlilerin tam katılımının sağlanamaması,
- Sermaye yetersizliği,
- Sermaye piyasasından yeterince yararlanamama,
- İşletmelerin küçük veya orta ölçekli olması sonucu ihale vb. etkinlikleri izleyememek,
- İşyerinin veya yerleşim alanının küçüklüğü,
- Bağımsızlığını kaybetme ve batma riski,

Ayrıca KOBİ'ler

- Teşvik mevzuatının karmaşık ve çelişkili olmasının da etkisiyle mevzuatı iyi bilmemektedirler,
- Kredi temininde güçlük çekmektedirler,
- Devlet teşviklerinden ve diğer finansman araçlarından yeterli ölçüde yararlanamamaktadırlar,
- Kalifiye eleman sıkıntısı çekmektedirler,

- Yurtiçi ve yurtdışı teknik ve ticari gelişmeleri izleyememektedirler,
- Doğru yere, doğru sektöre uygun şekilde yatırım politikaları üretememektedirler,
- Vergiler ile SSK ve BAĞKUR primlerinden kaçınmak için yaygın olarak kayıt dışı çalışmaktadırlar ve bu durum haksız rekabete yol açmaktadır,
- KOBİ'lere hizmet veren kurumlar koordineli çalışmamaktadır.

2.5. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bütün işletmelerin %95'ini oluşturduğu tahmin edilen KOBİ'lerin kullanımı için tasarlanan bir Standart Set 09 Temmuz 2009 tarihinde yayınlanmıştır. KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı, küçük düzeydeki işletmelerin kapasiteleri ve ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmış, 239 sayfalık, müstakil bir Standarttır. Tam set UFRS'lerdeki varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmelerine ilişkin ilkeler basitleştirilmiş, KOBİ'leri ilgilendirmeyecek olan bölümler çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamalar azaltılmış, bu standart ile UFRS setinden ayrı olarak özel çözümler geliştirilmiştir. KOBİ'lerin raporlama yükünün daha da azaltılması amacıyla, söz konusu standardın her yıl yerine, üç yılda bir gözden geçirilmesi öngörülmüştür.

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardının UFRS setine bağlı olmadan uygulanabiliyor olması, güncellemelerin üç yılda bir yapılacak olması, KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları ile ilişkili olmayan bölümlerin kapsam dışında tutulması, uygulanmasında seçim imkânı olan standartlarda basit olan alternatifin tercih edilmesi, muhasebeleştirme ve ölçmede sadeleştirmelerin bulunması taslak versiyona getirilen eleştirileri ortadan kaldırmıştır (Çelik,2010:44).

2.5.1. KOBİ'lerde Finansal Raporlama İhtiyacı

KOBİ'ler için, uluslararası anlaşılabilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçlar genellikle (Yelkikalan ve Kalmış, 2001:393);

- Borsada işlem görmeyen KOBİ'lerin uluslararası piyasada herkesin anlayabileceği bir finansal raporlamaya olan ihtiyaç nedeniyle,

- Bankacılık sisteminin gelişmesi ile birlikte bankalar uluslararası krediler vermektedirler. KOBİ'lere verilen uluslararası krediler için bankaların standart tam açıklamalı finansal tablo taleplerinin olması,
- KOBİ'lerin Uluslararası pazardaki tedarikçilerinin talepleri,
- Kredi kullanılırken kredi derecelendirme kuruluşlarının talepleri,
- Uluslararası muhasebe standartlarının ülkeler tarafından uygulanma önerisinin getirilmesi,
- KOBİ'lerin yurt dışı müşterilerinin daha fazla bilgi edinmesini sağlamak amacıyla zorunlu hale gelmiştir.

KOBİ'ler, yukarıda sıralanan neden ve koşullara uyum sağlamak amacıyla uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaları gerekmektedir (Gelard, 2006: 17).

2.5.2. KOBİ'ler İçin UFRS' nin Hazırlanma Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(UMSK), tam setin uygulanmasının çok karmaşık olması ve maliyetli oluşu eleştirileri karşısında, KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standart seti KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlama gereğini duymuştur. KOBİ'ler için UFRS incelendiğinde; UFRS'lere paralel, sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş olarak hazırlandığı görülmektedir. UMSK'nın amacı; kamu sorumluluğu olmayan işletmeler tarafından kullanılacak, basitleştirme ve sadeleştirme yoluyla tam set UFRS'den türetilmiş bir set hazırlamaktır (IASC Foundation, 2010).

Tam set UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik oluşu ulusal muhasebe standartlarını düzenleyen ve uygulayan kurumları KOBİ standartları projesine destek vermeye sevk etmiştir. Tam set UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik yapısı bu standartların benimsenmesinin ve uygulanmasının maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır.

UMSK'nın KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağını hazırlamasından önce Birleşmiş Milletler nezdinde konuyla ilgili bir çalışma grubu kurulmuştur. Bu çalışma Grubu, KOBİ'lerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılanması için 3 aşamalı bir standart seti yapısı önermiştir (United Nations, 2004).

1. Aşama: Sermaye piyasalarına kayıtlı büyük işletmelerden oluşan işletmelerdir ve bu işletmeler UMSK tarafından hazırlanan UFRS'leri tam set olarak uygulayacaktır.

2. Aşama: Sermaye piyasalarında yer almayan büyük işletmeleri içeren bu aşama için çalışma grubu UFRS'ye sadık kalarak standartlar hazırlamıştır. Ancak bu aşamadaki işletmelerin UFRS'ye uymaları ihtiyaridir.

3. Aşama: Bu aşamada genelde ortak, yönetici ve az sayıda çalışandan oluşan çok küçük işletmeler (mikro işletmeler) yer almaktadır.

UMSK KOBİ'ler için UFRS için ilk kez 2003 yılının ikinci yarısında görüşmelere başlamıştır. UFRS çalışmaları şu şekilde özetlenebilir (www.iasb.org).

- UMSK, 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardını görüşmüştür.
- Haziran 2004'te bir tartışma belgesi hazırlamıştır.
- 2004 yılının sonunda tartışma belgesine 120 cevap verilmiştir.
- Kurul, cevapları 2004 sonunda tartışmıştır. Ocak 2005'te geçici kararlar alınmıştır. Bu kararlar aşağıdaki şekildedir (Pacter, 2006).
 1. IASB' ye KOBİ standartları için açık bir talep mevcuttur.
 2. Dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablolar hazırlayan halka açık olmayan şirketler üzerinde odaklanmalıdır.
 3. Her ülke, hangi kuruluşların bu standartları kullanacağı ile ilgili ayrıntılı kılavuz ilkeler geliştirmelidir.
 4. Kurul kullanıcı ihtiyaçlarına ve fayda/maliyet analizine dayalı olarak kabul ve ölçüm ile ilgili sadeleştirmeler üzerinde düşünecektir.
 5. KOBİ standardının bir soruna hitap edememesi durumunda, tam IFRS' ye "Zorunlu Dönüş".
 6. KOBİ standardının tam IFRS' den farklı olması durumunda tam IFRS' ye "Tercihli Dönüş".
 7. Tam IFRS' den ziyade KOBİ standartlarının takip edildiği açıkça belirtilecek.
 8. KOBİ standartları konuya göre düzenlenecek ve numaralı IAS/IFRS standartlarına çapraz referanslar yer alacak.
 9. Hazırlayıcılar ve kullanıcılar Çalışma Gruplarına dâhil edilecek.

10. Hazırlayıcılarla ve kullanıcılarla yuvarlak masa toplantıları yapılacak (13-14 Ekim 2005'te gerçekleştirilmiştir).

- 1 Nisan 2005'te tartışma belgesi gönderilen tüm taraflara, Standartlar Danışma Kurulu'na ve Çalışma Grubuna kısa bir anket (Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi) gönderilmiş ve bu anket kamuoyunun görüşlerini almak için web sitesinden yayınlanmıştır.
- 28 Haziran 2005'te Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi'ne gelen cevaplar UMSK'nın Danışma Kurulu ile tartışılmıştır ve danışma kurulundan görüşler alınmıştır.
- 29-30 Haziran 2005'te UMSK'nın KOBİ Çalışma Grubu toplanmış, cevaplar tartışılmış ve UMSK'ya tavsiyelerde bulunulmuştur.
- 26 Eylül 2005'te tüm dünyadaki 40'ın üzerinde Standart Belirleyici ile görüşülmüştür.
- 13-14 Ekim 2005'de muhasebeleştirme ve ölçme konusunda muhtemel sadeleştirmeler için yuvarlak masa toplantıları yapılmıştır.43 grup katılmıştır.
- Ocak 2006'da bir taslak üzerinde ilk tartışmalar yapılmıştır.
- Şubat ve Mart 2006'da tartışma taslağı UMSK'da ayrıntılı olarak görüşülmüştür.
- Şubat 2007'de standartlar son taslak olarak kamuoyunun görüşlerine açılmıştır.
- KOBİ'ler için UFRS Temmuz 2009'da yayımlanmış ve yürürlük tarihide ülkelerin hazır olduğu dönemlerde uygulamaya konulmak üzere ülkelerin tercihlerine bırakılmıştır.

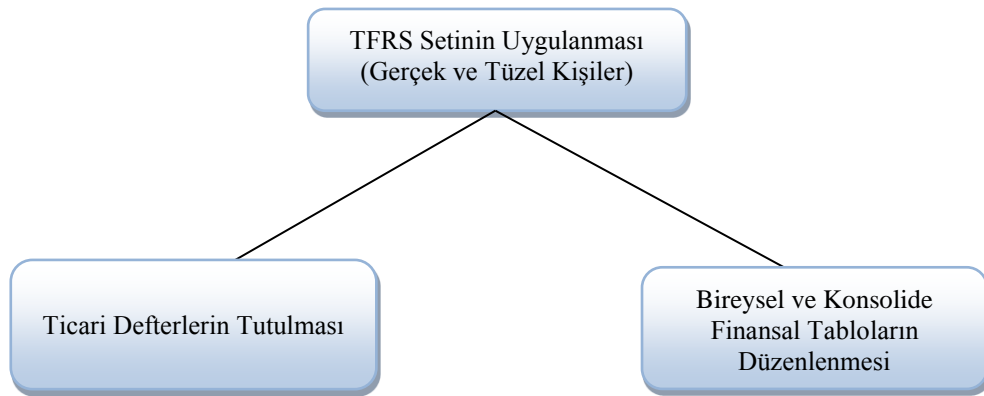
2.5.2.1. AB'de KOBİ'ler için UFRS çalışmaları

Avrupa Birliğine üye 25 ülkede, 23 milyon KOBİ bulunmaktadır. KOBİ'lerde çalışan sayısı, Avrupa Birliğinde çalışanların toplam sayısının %66'sını oluşturmaktadır. KOBİ'ler Avrupa Birliği ekonomisinde önemli rol oynamaktadır (Bohusova,2007).

Avrupa Birliği'nde muhasebe standartlarının uyumuna ilişkin girişimler “direktifler” vasıtasıyla yürütülmektedir. Bu amaçla “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” direktifler yayımlanmıştır (istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform).

2.5.2.2. Türkiye'nin KOBİ'ler için UFRS çalışmaları

Türkiye'nin AB'ye katılım süreci ile 2005 yılından bu yana UFRS ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) uygulanmaktadır. Türkiye'de kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler açısından bir problem yok iken, kamusal hesap verme zorunluluğu olmayan şirketlerde muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağı bir sorundur. Bu sorun TBMM Genel Kurulunda kabul edilerek yasalaşan TTK'nin 88/(1). maddesindeki "gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarlarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır" hükmü ile çözüme kavuşturulmuştur.

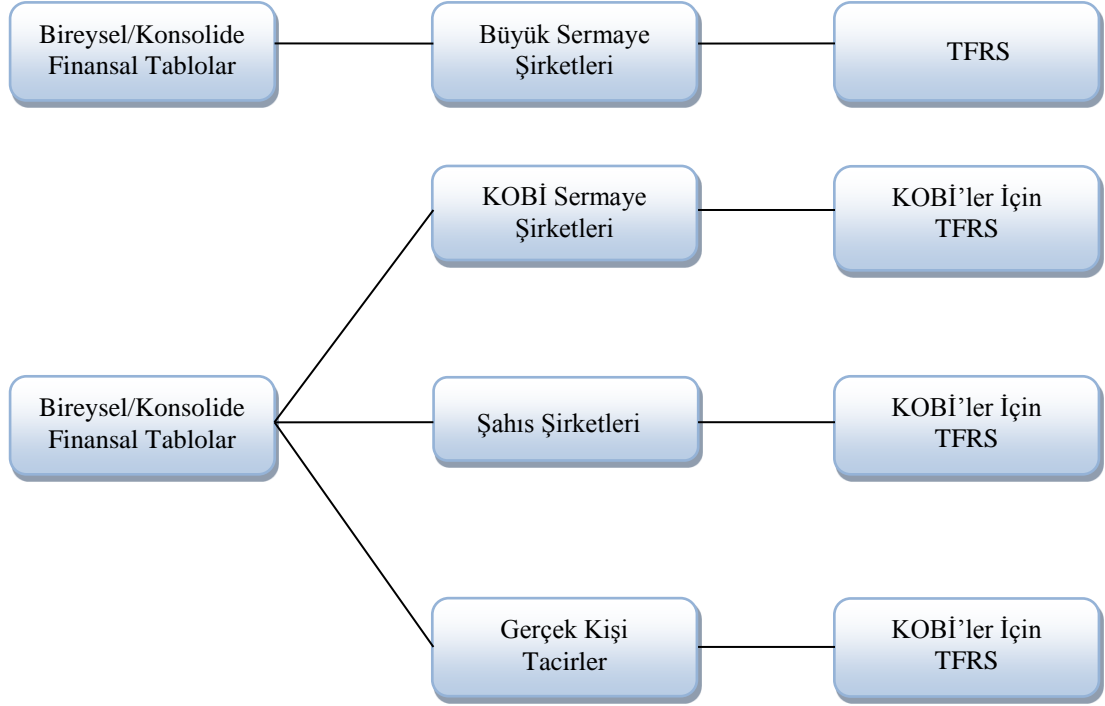


Şekil 2.3. TTK Göre Türkiye'de UFRS Uygulamasının Çerçevesi (Çelik,2010:50)

Kanunun bu hükmüne göre, şirketlerin muhasebe kayıtlarının tutulmasından finansal raporlama aşamasına kadar TFRS setini uygulaması gerekecektir. Aynı maddenin 3. fıkrasında "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar" hükmü yer almaktadır. Kanunun bu düzenlemesi TFRS setinin KOBİ'lerde uygulanmasına ilişkin bir "istisnayı" tanımlamaktadır. Bu hükme göre farklı ölçekteki şirketler için TMSK tarafından özel standartlar geliştirilebilecektir.

Getirilen bu kanuni düzenleme ile IASB tarafından hazırlanan KOBİ'ler için UFRS standardının Türkiye'deki KOBİ şirketlerde uygulanması için TMSK tarafından KOBİ TFRS olarak 01.11.2010 tarihinde yayınlanmıştır.

Aşağıdaki şekilden; kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketlerin tam set TFRS'yi uygulayacağı, KOBİ ölçekli sermaye şirketleri ve şahıs şirketleri ile gerçek kişi tacirlerin ise KOBİ İçin TFRS standardını uygulayacağı görülmektedir.



Şekil 2.4. TTK Tasarısına Göre TFRS Uygulamasının Kapsamı (Çelik, 2010:51)

Kanunun bu düzenlemesine kaç şirketin dâhil olacağı kesin olarak bilinmemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2009 yılı sonu mükellef sayıları dikkate alındığında, toplam sayıları 635.228 olan sermaye şirketlerinin ne kadarının KOBİ sınıfına dâhil olacağını saptanması mümkün değildir. 2009 yılı sonu türleri itibariyle mükellef tür ve sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 2.5. Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları (www.gib.gov.tr)

MÜKELLEF TÜRÜ	FAAL
Gerçek Kişi	3.292.988
Limited Şirket	555.294
Adi Ortaklık	41.416
Anonim Şirket	79.934
Diğer	86.250
Kooperatif	44.422
Kollektif Şirket	3.025
Adi Kom. Şti.	239
Esh.Kom.Şti.	1
TOPLAM	4.103.569

2.5.2.3. KOBİ'ler için UFRS'nin Türkiye'deki ilgi odakları

KOBİ Standartlarından faydalanması muhtemel KOBİ'ler dışındaki kurum ve kuruluşlar ile konuya bakış açıları aşağıda yer almaktadır (Sayar ve Okur, 2011):

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, KOSGEB, TOBB: KOBİ'lerin gelişmesi, finansal raporlama sorunlarının giderilmesi ve bu çerçevede hisse senetlerinin işlem göreceği İMKB dışında ayrı bir "Gelişen İşletmeler Piyasası" kurulmasına yönelik girişimler açısından da Standart, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, KOSGEB ve TOBB' u ilgi grubu haline getirmektedir.

Maliye Bakanlığı: Vergi Yasaları açısından, vergilenebilir gelirin hesabında dikkate alınacak mali tabloların belirlenmesi noktasında Standart Maliye Bakanlığının da gündemine girmiştir.

BDDK: Bankaların kredi taleplerini değerlendirirken Basel II uzlaşısı kapsamında bir derecelendirmeye tabi tutulmaları ve bu faaliyet için standartlara uygun mali tablo gerekliliği bankacılık otoritesi BDDK'yı da bu açıdan önemli bir ilgi grubu haline getirmektedir.

SPK: Borsa dışı halka açık şirketlerin bazılarının KOBİ olabilecekleri ve bunlar için orijinal UFRS uygulamasının güçlükleri değerlendirildiğinde, KOBİ Finansal Raporlama Standartları bu şirketler için uygulanabilecek alternatif bir set haline gelebilecektir. KOBİ hisse senetlerinin işlem göreceği İMKB dışında ayrı bir "Gelişen İşletmeler Piyasası" kurulmasına yönelik girişimler açısından da Standartlar SPK'yı ilgi grubu yapmaktadır.

TÜRMOB: Standardın yayımlanmasından sonra bu standardın uygulanması, benimsenmesi, bu standartlara uygun hazırlanmış mali tabloların denetimi meslek mensuplarına ait olacaktır.

TMSK: Tüm standart koyucular gibi TMSK'da KOBİ TFRS ile ilgili IASB'yi yakından takip etmektedir. Sıklıkla yapılan standart değişikliklerinin yüksek kalitede ve zamanında mevzuata intikal ettirilmesi konusunda büyük önem taşımaktadır.

2.5.3. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Dünya Geneline Uygulanma Durumu

KOBİ standardını uygulama konusunda yapılan anket çalışmasında "gelecek üç yıl içinde bu standardın zorunlu olarak veya izin verilerek uygulanması konusunda bir planlarının olup olmadığı" sorusuna 51 ülkenin verdiği cevaplar aşağıdaki gibidir (Pacter,2009):

- Zorunlu Uygulamayı planlayan 19 ülke
- Uygulanmasına izin verecek 10 ülke
- Zorunlu uygulama veya izin verecek 13 ülke
- Bir planı olmayanlar 9 ülke

Zorunlu uygulamayı planlayan ülkeler

-Baham	- Lübnan	-Swaziland	-El Salvador	-Suudi. Arabistan
-Bahrain	- Malawi	-Panama	-Singapur	-Güney Afrika
-Brezilya	-Malezya	-Türkiye	-İngiltere	-Kosova
-Kıbrıs	-Mongolia	- Uganda	-İrlanda	

İzin vermeyi planlayan ülkeler

-A.B.D	-Sri Lanka	-Arjantin	-Tanzanya	-Avusturya
-Özbekistan	-Şili	-Danimarka	-Namibya	-Nijerya

Zorunlu olabilir veya izin verebilir

-Arnavutluk	-Moldova	-Avustralya	-Norveç
-Hong Kong	-Romanya	-Hollanda	-Slovakya
-İzlanda	-Tayvan -İsrail	-Yeni Zelanda	-İsveç

Zorunlu tutma veya izin verme konusunda bir planı olmayan ülkeler

-Kanada	-Slovenya	-İsviçre	-Fransa
-Almanya	-Japonya	-Malta	-Meksika

Anket sonuçları birçok ülkenin KOBİ'ler İçin UFRS'nin uygulanması için hazırlık yaptığı, üç yıl içinde birçok ülkede KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanacağı görülmektedir.

2.5.4. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Özellikleri

KOBİ TFRS'nin özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Akdoğan, 2010:6):

1. UFRS'lerden bağımsız ayrı bir Standard set hazırlanmıştır.
2. KOBİ'lerle ilgili olmayan standartlar kapsam dışı bırakılmıştır.
3. Muhasebeleştirme ve değerlendirme esasları sadeleştirilmiştir.
4. Seçenekli uygulamalar kaldırılmaya çalışılmıştır.
5. Tam set UFRS'ler 2800 sayfa iken, bu Standard 239 sayfadır.
6. KOBİ TFRS, UFRS olmakla birlikte, diğer tam setten ayrıdır. Tam set finansal raporlama standartlarının parçası değildir. Ancak bu Standartlara paralel hazırlanmıştır.
7. UFRS' de olmayan standartlar vardır.
8. KOBİ finansal raporlama standardında yetkili kurul, tam set finansal raporlama standartlarında olduğu gibi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu'dur.

2.5.5. KOBİ'ler İçin UFRS'nin İçeriği

KOBİ'ler için hazırlanan UFRS seti incelendiğinde üç kısımdan oluştuğu görülmektedir. Şöyle ki;

Birinci kısım; 35 Bölüm ve bir sözlükten oluşmaktadır.

İkinci kısım; uygulama kılavuzu olup, bu kısımda finansal tablo örnekleri ve açıklanacak dipnot bilgileri yer almaktadır.

Üçüncü kısım ise standartların açıklamalarına ilişkin kontrol listesini kapsamaktadır.

KOBİ'ler için UFRS setinde, her bir standart "bölüm" olarak tanımlanmıştır. Bu standart set, belirli bir işletmeyle ilgili tüm konuları kapsamak amacıyla çeşitli bölümlere ayrılmıştır. Standart setinin genel amacı, KOBİ'ler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir küresel standart seti oluşturmaktır.

2.5.5.1. KOBİ'ler için UFRS'nin bölümleri

KOBİ Finansal raporlama standardındaki bölümler aşağıdaki gibidir;

Sunum standartlarına ilişkin bölümler

Bölüm 1: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

Bölüm 2: Kavramlar ve Genel İlkeler

Bölüm 3: Finansal Tabloların Sunumu

Bölüm 4: Finansal Durum Tablosu

Bölüm 5: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

Bölüm 6: Öz kaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Bölüm 7: Nakit Akış Tablosu

Bölüm 8: Finansal Tablo Dipnotları

Bölüm 9: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bölüm 10: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Bilanço ve gelir tablosu standartlarına ilişkin bölümler

Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar

Bölüm 12: Diğer Finansal Araçlar

Bölüm 13: Stoklar

Bölüm 14: İştiraklerdeki Yatırımlar

Bölüm 15: İş Ortaklıklarındaki Paylar

Bölüm 16: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bölüm 17: Maddi Duran Varlıklar

Bölüm 18: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Bölüm 20: Kiralamalar

Bölüm 21: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bölüm 21-EK: Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin uygulama rehberi

Bölüm 22: Borçlar ve Öz kaynak

Bölüm 22-EK: İhraç edenin dönüştürülebilir borcu muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek

Bölüm 23: Hâsılat

Bölüm 23-EK: Bölüm 23 hükümleri uyarınca hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler

- Bölüm 24:Devlet Teşvikleri
- Bölüm 25:Borçlanma Maliyetleri
- Bölüm 26:Hisse Bazlı Ödemeler
- Bölüm 27:Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- Bölüm 28:Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- Bölüm 29:Gelir Vergileri

Özellikli durumlarda finansal raporlama standartlarına ilişkin bölümler

- Bölüm 30:Yabancı Para Çevrim İşlemleri
- Bölüm 31:Yüksek Enflasyon
- Bölüm 32:Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
- Bölüm 33:İlişkili Taraf Açıklamaları
- Bölüm 34:Özellikli Faaliyetler
- Bölüm 35:KOBİ TFRS'ye Geçiş

2.5.5.2. KOBİ'ler İçin UFRS kapsamına alınmayan IAS/IFRS'ler

Aşağıdaki standartlar KOBİ finansal raporlama standart kapsamına alınmamıştır.

- UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar
- UFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- UMS 33 Hisse Başına Kazanç
- UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

2.5.6. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Tam Set UFRS'den Farklılıkları

KOBİ'ler için UFRS'de yer alan ve tam set UFRS'nin içeriğinden farklılık gösteren noktalar finansal tablo kullanıcılarının KOBİ'lerin finansal tablolarındaki ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. UMSK'ya göre, önerilen KOBİ standardı 50 çalışana sahip bir işletme için uygun olacaktır. Aynı zamanda bu standart seti bir ya da bir kaç çalışana sahip işletmeler için de geçerli olacaktır.

Tam set UFRS yaklaşık 2.800 sayfa iken, KOBİ'ler için UFRS 239 sayfadır ve tam set UFRS yaklaşık % 90 oranından daraltılmıştır.

KOBİ'ler için UFRS'nin tam set UFRS'den temel farklılıkları şu şekildedir (Epstein ve Jermakowicz, 2007).

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir.
- Tam set UFRS'deki seçimlik hak tanınan konularda, seçenekleri basit olanları esas alınmıştır.
- Muhasebeleştirme ve Değerleme yöntemleri basitleştirilmiştir.

2.5.6.1. KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları

Tam set UFRS'deki bazı başlıklar KOBİ'ler için anlamlı görülmemiş ve çıkarılmıştır. KOBİ'ler ihtiyaç duyduklarında tam set UFRS'lere başvurabilecekleri için, tam set UFRS'deki herhangi bir standardı da uygulamaları engellenmemektedir. KOBİ'ler için UFRS'den çıkarılan başlıklar şu şekildedir (Türel, 2008:71):

- Enflasyon düzeltmesi,
- Hisse bazlı ödemeler,
- Tarımsal varlıkların gerçeğe uygun değeri,
- Petrol ve maden sektörleri,
- Ara dönem raporlama,
- Kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri,
- Şerefiyedeki değer düşüklüğü testleri,
- Hisse başına kazanç,
- Bölümlere göre raporlama,
- Sigorta sözleşmeleri.

2.5.6.2. Basit olan seçenekler

KOBİ'ler için UFRS'nin içerdiği daha basit olan seçenekler aşağıdaki gibidir (www.iasb.org):

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet-amortisman yönteminin kullanılması,
- Maddi ve maddi olmayan varlıklar için maliyet-amortisman-değer düşüklüğü modelinin kullanılması,
- Borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi,
- Nakit akışlarının raporlanmasında dolaylı yöntemin uygulanması,
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için tek yöntem uygulanması.

2.5.6.3. Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinin basitleştirilmesi

KOBİ'ler için UFRS'de tam set UFRS'de yer alan muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri için, önemli basitleştirmeler getirilmiştir. Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerine ilişkin yapılan basitleştirmeleri aşağıdaki gibidir.

Finansal Tabloların Sunumu: Finansal tabloların kapsadığı dönem içerisinde öz kaynaklardaki değişiklikler sadece kâr veya zarar, temettü ödemeleri, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanıyorsa işletme, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu yerine, tek bir gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunu hazırlayabilir. Tam sette öz kaynaklar değişim tablosu düzenlemesi zorunludur (Akdoğan, 2010: 11).

Finansal Tablo Dipnotları: Kapsamlı UMS/UFRS'lerde 3000 civarında finansal tablo açıklaması yer alırken, KOBİ'ler için UFRS'de 300 civarında finansal tablo açıklaması bulunmaktadır (Epstein ve Jermakowicz, 2007).

Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu: KOBİ'ler için UFRS setinde önceki döneme ait muhasebe hataları, muhasebe politikalarındaki değişimler, kar veya zarardan meydana gelen değişimleri gelir tablosunda ya da kapsamlı gelir tablosunda sunulurken, tam set UFRS'de buna izin verilmemektedir. KOBİ'ler için UFRS setinde Kapsamlı Gelir Tablosunda diğer gelirler üç yerde gösterilirken, tam set UFRS'de daha fazla yerde gösterilmektedir. Tam set UFRS'de üretimi durdurulmuş faaliyet giderleri için daha fazla açıklama yapılırken, KOBİ'ler için UFRS setinde daha az açıklamalar yapılır (IASC Foundation, 2010: 25),

Finansal Araçlar: KOBİ'ler finansal araçların muhasebeleştirilmesinde iki tercih hakkı vardır. Tüm finansal araçlarını muhasebeleştirmek için aşağıdakilerden birini uygula bilirler (Akdoğan, 2010: 16-17):

- Bir bütün olarak Bölüm 11 ve 12 hükümlerinin uygulanması veya
- TMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardının muhasebeleştirme ve ölçme hükümlerinin uygulanması.

KOBİ'ler için UFRS'de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, tam set UFRS'de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır. Temel finansal araçların çoğu amorti edilmiş maliyet ile ölçülürken, karmaşık finansal araçlar genellikle gerçeğe uygun değerle ölçülerek gerçeğe uygun değer farkları kar veya zarara yansıtılmaktadır.

İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar: KOBİ'ler için UFRS setinde iştirak yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde maliyet yöntemi, özkaynak

yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri seçilirken tam set UFRS de öncelikli olarak özkaynak yöntemi kullanılmaktadır (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul14.pdf).

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Tam set UFRS de yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerın kâr veya yansıtılması veya maliyet –amortisman – değer düşüklüğü yönteminin bir muhasebe politikası olarak seçilmesine izin verilirken KOBİ’ler için UFRS setinde ise maliyet yönteminin kullanılmasına izin verilmemektedir (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul16.pdf).

Şerhifinin Değer Düşüklüğü: UFRS 3'te bulunan zorunlu yıllık değer düşüklüğü hesaplamaları yerine, KOBİ standardında gösterge yaklaşımı önerilmiştir.

İşletme Birleşmeleri: Tam set UFRS’de işlem maliyetleri hariç tutulur. Şarta bağlı yükümlülükler ödeme olasılığına bakılmaksızın kaydedilir. KOBİ’ler için UFRS’de ise işlem maliyetleri elde etme maliyetlerine dâhil edilir. Eğer, işletmenin ödeme yapması muhtemelse ve bu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak kaydedilir (IASC Foundation, 2010: 28).

Hâsılat: Kapsamlı UMS/UFRS: UMS 18 Hâsılat standardını kapsar. KOBİ UFRS: UMS 18 kapsamındaki hâsılat yanında UMS 11 kapsamındaki inşaat sözleşmelerini de kapsar.

Devlet Teşvikleri: Kapsamlı UFRS: Devlet teşvikleri öz kaynaklarda ya da gelir olarak muhasebeleştirilir. KOBİ UFRS: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yaklaşımı kullanılmaz.

Borçlanma Maliyetleri: Tam set UFRS özellikli varlıklar için borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, diğer borçlanma maliyetleri dönem gideri yazılır (Akdoğan, 2010: 23).

Araştırma ve Geliştirme Giderleri: UMS 38 araştırma giderlerinin aktifleştirilemeyeceğini ancak geliştirme giderlerinin teknik ve ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilebileceğini öngörmektedir. KOBİ standartları araştırma ve geliştirme giderlerinin tahakkuk ettiğinde gider kaydedilmesini öngörmektedir.

Tarımsal Faaliyetler: UMS 41 bir işletmenin zirai faaliyetleri ile ilgili biyolojik varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin değerinin, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılarak hesaplanmasını

öngörmektedir. KOBİ standardı tarımsal ürünlerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer kullanımını azaltmaktadır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar: KOBİ standardında Tanımlanmış Fayda Planları konusu basitleştirilmiş, UMS 19'daki dört alternatiften yalnızca biri önerilmiştir.

Hisse Bazlı Ödemeler: UFRS 2'deki yöntemlerin yanı sıra, KOBİ standardında gerçek değer yöntemi önerilmektedir.

Ertelenmiş Vergiler: UMS 12'de incelenen gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde, KOBİ standardı Geçici Fark yöntemini önermektedir.

Finansal Kiralama: Kiralayanın haklarının ve yükümlülüklerinin basitleştirilmiş ölçümünü önermektedir.

Standarda İlk Geçiş: UFRS 1'in öngördüğü bilgilerden daha az bilginin geriye dönük yeniden düzenlenmesini öngörmektedir.

2.6. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE KOBİ TFRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLOLAR

Finansal(Mali) tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacaklara sunan araçlardır (Akdoğan ve Tenker,2007:4). Bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerde, mali nitelik taşıyan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilerek, güvenilir bilgi üretilmesini ve bu bilgilerin tutarlı mali tablolar aracılığı ile raporlamasını amaç edinen sisteme "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" denir (Özulucan, 2005:49).

Tekdüzen hesap planı uygulaması, Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği İle zorunlu hale gelmiştir. Çıkarılan 14 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile hissedarlara sunulması gereken bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:3).

Maliye Bakanlığı'nın 1992'de yayımladığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında :

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,

- Finansal tablo ilkeleri,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu,
- Tekdüzen Hesap Planı bulunmaktadır.

Tebliğe göre işletmelerden düzenlenmesi istenen mali tablolar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu
- Öz kaynaklar Değişim Tablosu

2.6.1. KOBİ'lerin Finansal Tablolarının Amacı

KOBİ finansal tablolarının amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır (KOBİ TFRS, 2010:11).

Finansal tabloların diğer amaçları (Elikara, 2006:25):

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler vermek,
- Ortaklara işletmenin parasal olanaklarındaki artış ve azalışı ve yeterli kar dağıtımını yapıldığına ilişkin bilgi vermek,
- Vergi tutarının belirlenmesini sağlamak,
- Makro ekonomik kararlara yardımcı olarak istatistiksel bilgi vermek,
- İşletmenin denetlenmesine olanak vermek,
- Halka açılmada potansiyel yatırımcılara bilgi vermek,
- İşletme yöneticilerinin ileriye yönelik kararlar almasına olanak sağlamak.

2.6.2. Finansal Tabloların Bilgi Kullanıcıları

Finansal tabloların amaçları ortaya konduğunda, finansal tabloların işletme içi gruplar kadar, işletme dışı gruplarında ihtiyaçlarını karşılamak durumunda olduğu görülür.

Finansal tablo kullanıcıları şu biçimde sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker, 2007:33-34):

- İşletme sahipleri(ortaklar),
- Yöneticiler,
- Yatırımcılar,
- Kredi Kurumları ve şirkete borç veren diğer kuruluşlar,
- İşletmeyle iş ilişkisinde bulunanlar,
- İşletmeden alacaklı olanlar,
- İşçi ve İşçi Kuruluşları
- Devlet
- Mali analistler.

Finansal tablo kullanıcılarını dolaysız kullanıcılar ve dolaylı kullanıcılar olarak gruplayabiliriz (Akdoğan ve Tenker, 2007:33-34).

Buna göre;

Dolaysız kullanıcılar

- İşletme sahipleri(ortaklar),
- Kredi Kurumları ve şirkete borç veren diğer kuruluşlar,
- Yönetim,
- İşçiler,
- Müşteriler,

Dolaylı kullanıcılar

- Mali analistler,
- Sermaye borsaları,
- Hukukçular,
- Sermaye piyasasını düzenleme ve denetleme kuruluşları,
- Mali bilgi yayın organları,
- Ticaret birlikleri,
- İşçi birlikleri,

Finansal tabloların kullanıcıları olmaktadır.

2.6.3. Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Nitelikleri

Finansal tabloların niteliksel özellikler taşıması finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcıların işine yaraması anlamına gelir (Gençoğlu, 2007:22). Bu

niteliksel özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirliktir.

2.6.3.1. Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik iş ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında yeterli bilgi sahibi olan ve bu bilgileri makul bir seviyede dikkatli olarak inceleme isteği bulunan kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmasıdır (KOBİ TFRS, 2010:11).

Tam set UFRS’de teknik bir dilin kullanılması ve bu teknik kısımların açıklanmadığı taktirde anlaşılabilmesinin zor olduğu eleştirilmiştir (Damant, 2003:9). KOBİ TFRS’de anlaşılabilirlik konusunda daha hassas davranıldığı görülmektedir.

2.6.3.2. İhtiyaca uygunluk

Finansal tablolarda yer verilen bilginin kullanıcıların karar alma ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Finansal tablolarda sunulan bilginin, geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak veya geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme kabiliyetine sahip olması durumunda, ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir (KOBİ TFRS, 2010:11).

2.6.3.3. Önemlilik

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlar alacak olan kullanıcıların kararlarını etkileyebilecekse, o bilgi önemli bir bilgidir. Önemlilik, eksik veya yanlış sunulan kalemin düzeyine bağlı olup, yapılacak değerlendirmelerde ilgili hata veya eksikliğin taşıdığı özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekir (Elikara, 2006:26-27).

2.6.3.4. Güvenirlik

Mali tablolarda yer alan bilgiler kanıtlanabilir, tarafsız, güvenilir olmalıdır. Bilgi, önemli bir hata ve taraflılık içermediği ve sunduğunu iddia ettiği veya mantık dâhilinde kendisinden sunması bekleneni gerçeğe uygun olarak temsil ettiği durumlarda güvenilirdir (Nuriyev, 2009:10).

2.6.3.5. Özün önceliği

İşlemlerin ve diğer olay ve koşulların sadece yasal görünümüyle değil, özleri ve ekonomik gerçekleri de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir. Bu durum, finansal tabloların güvenilirliğini artırır (KOBİ TFRS, 2010:12).

2.6.3.6. İhtiyatlık

Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler ve gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz (Civan, 2007:18).

2.6.3.7. Tam açıklama

Mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

2.6.3.8. Karşılaştırılabilirlik

Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için, işletme finansal tablolarını karşılaştırma imkânları bulunmalıdır. Bunun yanı sıra, kullanıcıların, farklı işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını birbirleriyle kıyaslayabilmesi için bunlara ait finansal tabloları karşılaştırma olanağına sahip olması gerekir. Dolayısıyla, benzer işlemlerin ve diğer olay ve koşulların finansal etkileri, gerek işletme içerisinde farklı zaman ve yerlerde gerekse diğer işletmelerle tutarlı bir şekilde ölçülmeli ve sunulmalıdır. Ayrıca, kullanıcılar, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmelidir (KOBİ TFRS, 2010:12).

2.6.3.9. Zamanında sunum

Zamanında sunum; finansal bilginin ihtiyaca uygun olması için, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilmesi gerekir. Zamanında sunum, bilginin, karar alma sürecinde sunulmasını gerektirir. Aşırı gecikmeli olarak sunulmuş olan bilgi, ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybedebilir (KOBİ TFRS, 2010:13)

2.6.3.10. Fayda ve maliyet dengesi

Fayda ve maliyet dengesi; bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi elde etmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalıdır. Genellikle bilginin maliyeti ve faydasının değerlendirilmesi, yönetici yargısının kullanılmasını gerektirmektedir.

2.6.4. Finansal Tabloların Unsurları

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır (Nuriyev, 2009:15).

2.6.4.1. Finansal durum

Bir işletmenin finansal durumu, işletmeye ait finansal durum tablosunda yer alan varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibarıyla birbirleriyle olan ilişkilerini gösterir. Sözü edilen unsurlar aşağıda tanımlanmıştır (KOBİ TFRS, 2010:13):

Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

Borçlar, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir.

Özkaynaklar, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır.

2.6.4.2. Faaliyet sonuçları

Faaliyet sonuçlarına ilişkin ana gösterge kardır. Karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir. Faaliyet sonuçları işletmelerin finansal performansı olarak ta adlandırılmaktadır. İşletmelerin faaliyet sonuçları tek bir finansal tabloda (kapsamlı gelir tablosu) sunulabileceği gibi iki ayrı finansal

tabloda (gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu) da sunulabilir. Toplam kapsamlı kâr veya zarar, finansal performansın ölçümünde veya yatırım getirisi ya da hisse başına kâr gibi diğer ölçümlerde sıklıkla kullanılır. Gelir ve giderlerin tanımı aşağıdaki gibidir (KOBİ TFRS, 2010:15):

Gelir, 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.

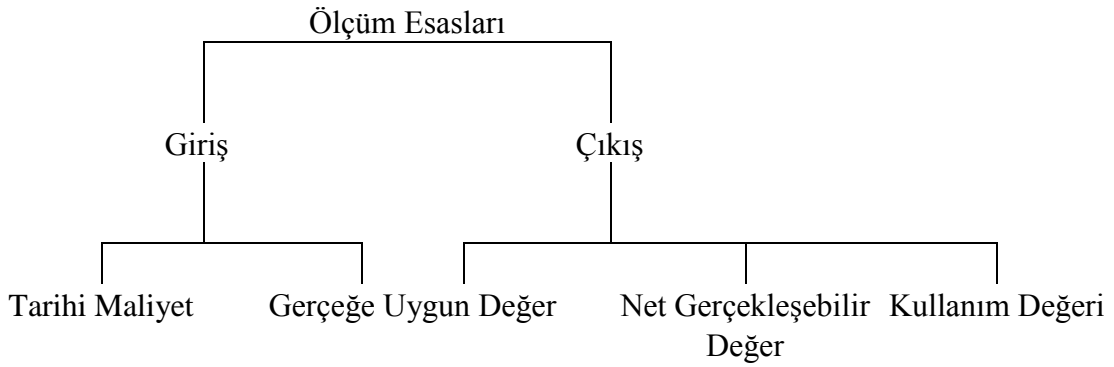
Giderler, özkaynak yatırımcılarına yapılan dağıtımlarla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeden çıkan varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen azalışlar ya da borçlarda oluşan artışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının azalmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan azalışlardır.

2.6.5. Finansal Tabloların Unsurlarının Değerleme Ölçüleri

Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemidir. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir. Birçok varlık, borç, gelir ve gider türü için işletmelerce kullanılacak olan iki genel ölçüm esas, tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerdir.

Tarihi maliyet, edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir (Tokay ve Deran, 2008:25-26). 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. İtfa edilmiş tarihi maliyet ise, bir varlık veya borcun tarihi maliyeti, artı veya eksi, bu tarihi maliyetin daha önceden gider veya gelir olarak muhasebeleştirilen kısmıdır (KOBİ TFRS, 2010:17).

Gerçeğe uygun değer karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır (Şensoy ve Perek, 2009; 15).



Şekil 2.5. Tarihi Maliyet ile Gerçeğe Uygun Değer Arasındaki İlişki (Demir, 2009:7)

Bir varlık veya borç kalemin ilk muhasebeleştirilmesinde, başka bir ölçü belirtilmediği sürece, tarihi maliyet esası ölçüsü kullanılır. İzleyen dönem muhasebeleştirmesinde ise işletme finansal olmayan varlık ve borçlarını maliyet veya itfa edilmiş maliyet ölçüsüyle, finansal varlıklar ve finansal borçlarını ise genellikle gerçeğe uygun değer ile ölçer. Ancak bazı durumlarda finansal olmayan varlıkların da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerekli görülmüştür (Karacan,2009:65).

Tablo 2.6. Varlıkların Değerlemesi (Karacan, 2009:66)

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

Gelirin muhasebeleştirilmesi, doğrudan, varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle ilişkilidir. Varlıklarda meydana gelen bir artış veya borçlarda meydana gelen bir azalış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir artış oluşması ve tutarının/değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulduysa gelir tablosunda) gelir muhasebeleştirilmesi gerekir (KOBİ TFRS, 2010:18).

Giderin muhasebeleştirilmesi, doğrudan, varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle ilişkilidir. Varlıklarda meydana gelen bir azalış veya borçlarda meydana gelen bir artış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir azalma oluşması ve tutarının/değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulduysa, gelir tablosunda) gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (KOBİ TFRS, 2010:18).

2.6.6. Finansal Tabloların Sunuluşu

KOBİ'ler için TFRS'nin finansal tabloların sunuluşu standardında, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu, KOBİ'ler için TFRS'nin gereği ve tam bir finansal tablolar setinin kapsamı açıklanmaktadır.

Bir finansal tabloya küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan TFRS'ye uygun denilebilmesi için standardın tüm gerekliliklerine uyulması şarttır. Finansal tablolar en az yılda bir kez sunulmalı, önceki dönemlerle tutarlı olmalı, bir önceki yıla ait karşılaştırmalı bilgileri ve tüm önemli kalemleri içermelidir (Aydın, 2009:58).

2.6.6.1. Gerçeğe uygun sunum

Gerçeğe uygun sunum; işlemlerin, diğer olayların ve koşulların etkilerinin, varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uygun olarak sunumunu ifade eder (Özkan, 2009: 7).

2.6.6.2. KOBİ TFRS ile uyum

Finansal tabloları KOBİ TFRS ile uyumlu olan bir işletme, sözü edilen hususu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarında belirtir. Finansal tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olduğunun belirtilebilmesi için, bu Standartta yer alan hükümlerin tamamına uyulması gerekir (KOBİ TFRS, 2010:21).

2.6.6.3. İşletmenin sürekliliği

İşletmenin finansal tabloları düzenlenirken, yönetimin işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini değerlendirmesi gerekmektedir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme ya da faaliyetleri durdurma niyetinin olmaması halinde, işletmenin süreklilik arz ettiği düşünülmektedir. Yönetim, süreklilik konusunda değerlendirme yaparken, raporlama tarihinden sonraki dönemle sınırlı kalmamak üzere elindeki tüm verileri kullanmalıdır (KOBİ TFRS, 2010:22).

2.6.6.4. Raporlamanın sıklığı

KOBİ'ler için TFRS standardı tam set TFRS'ye paralel olarak, tam set finansal tabloların yılda en az bir defa sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Raporlama döneminin değişmesi sonucunda yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulmaya başlandığı durumlarda, aşağıdaki açıklamalarda bulunulur (KOBİ TFRS, 2010:22-23):

- İşletmenin raporlama döneminin değiştiği.
- Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni.
- Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadıkları.

2.6.6.5. Sunumun tutarlılığı

İşletmelerin finansal tablolarda yer alan kalemlerin sunumunu ve sınıflandırmasını bir dönemden diğer döneme değiştirmemesi gerekir. Bu gerekliliğin istisnaları ise şunlardır (KOBİ TFRS, 2010:23):

- Farklı bir sunumun ve sınıflandırmanın, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına ilişkin kriterlere göre daha uygun olacağının anlaşılması,
- Bu standardın sunumda bir değişiklik yapılmasını öngörmesi.

2.6.6.6. Karşılaştırmalı bilgi

Bu Standardın aksi bir uygulamayı gerektirdiği veya farklı bir uygulamaya izin verdiği durumlar haricinde, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlanması gerekir (KOBİ TFRS, 2010:23).

2.6.6.7. Önemlilik ve toplulaştırma

İşletmenin benzer kalemlerden oluşan her bir önemli kalem sınıfını ayrı olarak sunar. Eksik veya yanlış sunulan kalemlerin, ayrı ayrı veya toplu olarak, finansal tablolarla ilgili ekonomik kararları etkilediği durumlarda, sözü edilen kalemlerin önemli olduğu kabul edilir. Önemlilik, eksik veya yanlış raporlamanın büyüklüğüne ve niteliğine bağlı olup, işletmeye özgü koşullar içerisinde değerlendirilmelidir (KOBİ TFRS, 2010:23).

2.6.6.8. Finansal tabloların tanımlanması

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal tablolarda bulunması gereken bilgiler ise (IFRS for SME's, 2009: 24);

- Raporlama yapan işletmenin ismi,
- Tek işletme veya grup işletmesi olup olmadığı,
- Raporlama zamanının sonundaki tarih ve raporların kapsadığı tarih,
- Geçerli olan para birimi,

- Finansal tabloların içerisinde miktar kullanılmış ise yuvarlama seviyesi yer almalıdır.
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotların yer alması gerekmektedir.

2.6.6.9. Tam bir finansal tablo seti

Tam bir finansal tablo seti aşağıda verilen finansal tabloları içerir (IFRS for SME's, 2009: 23):

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Nakit akış tablosu ve
- Özkaynak değişim tablosu,
- Finansal tablo dip notlar ve açıklamalar.

2.6.7. Finansal Durum Tablosu

Standardın bu bölümünde, finansal durum tablosunda sunulacak bilgiler ve bunun nasıl sunulacağına ilişkin esaslar belirtilmektedir. Finansal durum tablosu (bilanço) bir işletmenin belli bir tarih itibariyle, varlık, borç ve özkaynaklarını açıklar. Finansal durum tablosunda, asgari olarak, aşağıdakileri temsil eden kalemler yer alır (IFRS for SME's, 2009: 27):

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

- l. Ticari ve diğ er borç lar.
- m. Finansal borç lar (l ve p bentlerinde gösterilen tutarlar hariç).
- n. Dönem vergisi ile ilgili borç lar ve varlıklar.
- o. Ertelenmiş vergi borç ları ve ertelenmiş vergi varlıkları (bunlar her zaman uzun vadeli borç ve duran varlık olarak sınıflandırılır).
- p. Karşılıklar.
- q. Kontrol gücü olmayan paylar
- r. Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarı.

Ayrıca standartta varlıkların “Dönen” varlık ve borç ların “Kısa Vadeli” yabancı kaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır (IFRS for SME’s, 2009: 29):

- a. İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi beklenmesi, borcun ise bir yıl içinde ödenmesi bekleniyorsa (planlanıyorsa),
- b. Varlık veya borç alım satım amacıyla elde tutuluyorsa,
- c. Varlıkların raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde paraya çevrileceğinin beklenmesi, borcun ise aynı süre içinde ödenmesi bekleniyorsa,
- d. İşletmenin ödemeyi raporlama tarihinden en az on iki ay sonrasında kadar koşulsuz olarak erteleyebilme hakkı bulunuyorsa,
- e. Nakit veya nakit benzeri bir varlık olması.

Diğ er tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır. Normal faaliyet döngüsünün açık olarak belirlenemediğ i durumlarda, sözü edilen sürenin on iki ay olduğu kabul edilir.

Standart, finansal durum tablosu hazırlanırken; varlıklardaki likidite ve borç lardaki vade sıralamasını serbest bırakmıştır. Standarda göre işletmelerin, varlıkları en likitten en az likide ve borç ları en yakın vadeden en uzak vadeye sıralaması yerine, en az likitten likide ve en uzak vadeden en yakın vadeye sıralama yapmaları da mümkündür. Varlıkların likitten az likide, kaynakların kısa vadeli kaynaklardan uzun vadeli kaynaklara doğru sıralandığında bilanço aşağıdaki gibi olacaktır (Demir,2009:12).

BİLANÇO (FİNANSAL DURUM TABLOSU)

Varlıklar (Aktif)	Kaynaklar (Pasif)
Dönen Varlıklar	Kısa Vadeli Borçlar
Duran Varlıklar	Uzun Vadeli Borçlar
	Özkaynaklar
AKTİF TOPLAMI	PASİF TOPLAMI

Varlıkların az likitten en çok likide, kaynakların uzun vadeli kaynaklardan kısa vadeli kaynaklara doğru sıralandığında bilanço aşağıdaki gibi olacaktır (Demir,2009:12).

BİLANÇO (FİNANSAL DURUM TABLOSU)

Varlıklar (Aktif)	Kaynaklar (Pasif)
Duran Varlıklar	Özkaynaklar
Dönen Varlıklar	Uzun Vadeli Borçlar
	Kısa Vadeli Borçlar
AKTİF TOPLAMI	PASİF TOPLAMI

2.6.8. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

Standardın bu bölümünde, gelir tablosunun asgari kalemleri ile dipnotlarda açıklanacak konular, giderlerin niteliklerine ve fonksiyonlarına göre sınıflandırılmasına ilişkin ilke ve esaslar belirlenerek konuya ilişkin örnekli açıklamalara yer verilmektedir.

Döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamı kapsamlı gelir tablosu olarak nitelenen tek bir tabloda raporlanır veya gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu isimleriyle iki ayrı tabloda sunulur. Gelir tablosunda, bu Standardın özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini öngördüğü gelir ve giderler dışında kalan, dönem kâr veya zararını oluşturan kalemler sunulur (KOBİ TFRS, 2010:30).

Tablo 2.7. Gelir Tablosu (Finansal Performans Tablosu) (TÜRMOB,2011:13-14)

KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI KAR VEYA ZARAR TABLOSU			
	Dipnot Ref.	Cari Dönem	Önceki Dönem
I.KAR VEYA ZARAR BİLEŞENLERİ			
A. ESAS FAALİYET GELİRLERİ(Net)			
A1.Net Satışlar			
A2.Diğer Net Esas Faaliyet Gelirleri			
B. ESAS FAALİYET MALİYETLERİ(-)			
B1.Satışların Maliyetleri			
B2.Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri(-)			
BRÜT KAR(ZARAR)			
C.ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ(-)			
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri			
2.Pazarlama Giderleri			
3.Yönetim ve Genel İşletme Giderleri			
ESAS FAALİYET KARI(ZARARI)			
D.DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR(+)			
E.DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR(-)			
FİNANSAL GELİR GİDER ÖNCESİ FAALİYET KARI(ZARARI)			
F.FİNANSAL GELİRLER(+)			
G.FİNANSAL GİDERLER(-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI(ZARARI)			
H.SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI(-)			
Dönemin Yasal Vergi Gideri(+)			
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi(+)			
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi(-)			
(1).SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET K/Z			
I.DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI			
J.DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI			
DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI(-)			
Dönemin Yasal Vergi Gideri(+)			
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi(+)			
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi(-)			
(2).DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET K/Z			
1.TOPLAM DÖNEM NET KARI(ZARARI)(1+2)			

KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI KAR VEYA ZARAR TABLOSU			
	Dipnot Ref.	Cari Dönem	Önceki Dönem
II.ÇARİ DÖNEMDE ÖZKAYNAKLARA KAYDEDİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİR (GİDER) UNSURLARI			
A. KAR VEYA ZARARA AKTARILAMAYACAK DİĞER KAPSAMLIGELİRLER (GİDERLER)			
1.Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları(±)(KOBİ TFRS uygulayanlar kullanmaz)			
2.Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları(KOBİ TFRS uygulayanlar kullanmaz)			
3.Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları(±)			
4.Yabancı Para Çevrim Farkları (Tam set TMS/TFRS uygulayanlar kullanmaz)			
5.Kar veya Zarara AktarılamayanDiğer Kapsamlı Karlar(Zararlar)			
6.Ertelenmiş Vergi Gelir(Gider)Etkisi(±)			
A. KAR VEYA ZARARA AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLIGELİRLER (GİDERLER)			
1.Yabancı Para Çevrim Farkları(KOBİ TFRS uygulayanlar kullanmaz)			
2.Nakit Akış Riskinden Korunma AmaçlıTürev(±) Finansal Araçların Etkin GUD Farkları			
3.Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar(±)			
4.Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar(Zararlar)(±)			
5.Ertelenmiş Vergi Gelir(Gider)Etkisi(±)			
2.TOPLAM DİĞER KAPSAMLI KAR(ZARAR)			
3.TOPLAM KAPSAMLI (KAR(ZARAR) VE DİĞER KAPSAMLI KAR(ZARAR) TOPLAMI)			
Hisse Başına Dönem Net Karı(Zararı)(Anonim Ortaklıklarında)			
Seyretilmiş Hisse Başına Dönem Net Karı(Zararı)(Anonim Ortaklıklarında)			
Seyretilmiş Hisse Başına Toplam Kapsamlı Kar(Zarar)(AnonimOrtaklıklarında)			

2.6.9. Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Standardın bu bölümünde işletmelerin özkaynaklarında dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin özkaynak değişim tablosunda ya da belirli koşulların sağlandığı ve işletmelerce tercih edildiği durumlarda gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda sunulmasına ilişkin esaslara yer verilmiştir.

2.6.9.1. Özkaynak değişim tablosu

Özkaynak değişim tablosu, raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarar tutarını, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin olarak dönem içerisinde muhasebeleştirilen tutarlarını gösterir. Ayrıca dönem içerisinde özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarları da özkaynak değişim tablosunda gösterilir.

Özkaynak Değişim Tablosunda sunulacak bilgiler şöyledir (IFRS for SME's, 2009: 32).

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

Tablo 2.8. Özkaynaklar Değişim Tablosu (TÜRMOB,2011:20)

	İşletmenin Satın		Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri ve Fonlar	Kar/Zarara Aktarılamayan	Kar/Zarara Aktarılabilen	Geçmiş Yıllar	Geçmiş Yıllar	Dönem Net Karı(Zararı)	Toplam Özkaynak
	Ödenmiş Sermaye	Alınan Kendi H.S			Diğer Kapsamlı Karlar(Zararlar)	Diğer Kapsamlı Karlar(Zararlar)	Karları	Zararları		
1 Ocak 20X0 itibarıyla bakiyeler										
- Muhasebe Politikalarındaki										
- Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler										
- Hatalara İlişkin Düzeltmeler										
- Sermaye Artışı										
- Kar(Zarar) Dağılımı										
- Transferler										
- Dağıtılan Temettüleri										
- Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar Kalemleri										
- MDV Yeniden Değerleme Artışları										
- Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları										
- Yabancı Para Çevrim Farkları										
- Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar										
- Toplam Dönem Net Karı										
- Toplam Kapsamlı Kar										
31 Aralık 20X0 itibarıyla bakiyeler										

-
- Muhasebe Politikalarındaki
 - Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler
 - Hatalara İlişkin Düzeltmeler
 - Sermaye Artışı
 - Kar(Zarar) Dağılımı
 - Transferler
 - Dağıtılan Temettüleri
 - Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar Kalemleri
 - MDV Yeniden Değerleme Artışları
 - Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları
 - Yabancı Para Çevrim Farkları
 - Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar
 - Toplam Dönem Net Karı
 - Toplam Kapsamlı Kar
-

31 Aralık 20X1 itibariyle bakiyeler

2.6.9.2. Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu

Dağıtılmamış Karlar Tablosu, işletmenin dönem içindeki kar ve zararı ile geçmiş yıllar karının mutabakatını gösterir. İşletmede bırakılan karlar ve zararlarda bir değişme olursa Özkaynak Değişim Tablosu yerine Dağıtılmamış Karlar Tablosu düzenlenir. Bu tablonun içeriği dört başlıkta toplanmaktadır. Bunlar (IFRS for SME's, 2009: 33);

- Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi başındaki tutarı.
- Ödenen ya da ödenecek olan tüm temettüler.
- Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler.
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler
- Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi sonundaki tutarı.

2.6.10. Nakit Akış Tablosu

Standardın bu bölümünde, Nakit Akış Tablosunda gösterilmesi gereken asgari bilgiler ve bu bilgilerin nasıl sunulacağına ilişkin konulara yer verilmiştir.

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri biçimde sınıflandırılarak raporlanacaktır.

2.6.10.1. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları genellikle, kâr veya zararın tespitinde göz önünde bulundurulmuş işlemlerden ve diğer olay ve koşullardan kaynaklanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına aşağıdaki örnekler gösterilebilir (IFRS for SME's, 2009: 36);

- a. Satılan mallardan ve sunulan hizmetlerden elde edilen nakit girişleri.
- b. İsim hakkı, ücret, komisyon ve hâsılat doğurucu diğer işlemlerden kaynaklanan nakit girişleri.
- c. Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları.
- d. Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları.
- e. Finansman ve yatırım faaliyeti ile ilgisi özel olarak kurulabilenler dışındaki, gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin nakit ödemeler veya iadeler.

- f. Yeniden satılmak amacıyla edinilen stoklarla benzerlik taşıyan, alım satım amacıyla veya ticari amaçla elde bulundurulan yatırımlara, kredilere ve diğer sözleşmelere ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

2.6.10.2. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları

Yatırım faaliyetleri giderlerin ne dereceye kadar gelecekte gelir ve nakit akışları yaratması planlanan kaynaklar için yapıldığını gösterir. Bu faaliyetler (IFRS for SME's, 2009: 37);

- a. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alış satışından kaynaklanan nakit hareketleri.
- b. Başka bir işletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlarını veya borçlanma araçlarını elde etmek için veya iş ortaklığında pay sahibi olmak için yapılan nakit çıkışları ile bunların satışından elde edilecek nakit girişleri.
- c. Üçüncü kişilere verilen avans ve kredilerden kaynaklanan nakit giriş-çıkışları.
- d. Alım satım amaçlı ve ticari amaçlarla elde bulundurulanlar ile finansman faaliyetiyle ilgili olanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden kaynaklanan nakit giriş-çıkışları.

2.6.10.3. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları

Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarının ve borçlarının düzeyinde ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler (IFRS for SME's, 2009: 38);

- a. Hisse senedi ve diğer sermaye araçlarından sağlanan nakit girişleri.
- b. İşletme paylarının geri alınması ya da itfası için işletme sahiplerine yapılan nakit ödemeler.
- c. Tahvil, kredi, senet, bono, mortgage ve diğer uzun ve kısa vadeli borçlanma araçlarının ihraç ve ödenmesi ile ilgili nakit giriş-çıkışları.
- d. Alınan borçların geri ödenmesine ilişkin nakit çıkışları.
- e. Finansal kiralamayla ilgili kalan borcun azaltılması amacıyla kiracı tarafından yapılan nakit ödemeler.

2.6.10.4. Nakit akışlarının raporlanması

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları dolaylı(endirekt) veya doğrudan(direkt) yöntemle göre raporlanır (IFRS for SME's, 2009: 38):

Dolaylı yöntemde, kâr veya zararın nakit dışı işlemlere, geçmişteki veya gelecekteki faaliyetlere yönelik nakit tahsilât veya ödemelerine ilişkin tahakkuk veya erteleme kayıtlarına ve yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarıyla ilişkili gelir veya gider kalemlerine göre düzeltildiği bir yöntemdir.

Doğrudan yöntemde ise brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar itibarıyla sunulduğu bir yöntemdir.

Standartta yabancı para birimine dayalı nakit akışları, faiz ve temettüler, gelir üzerinden alınan vergiler, nakit dışı işlemler, nakit ve nakit benzerlerinin içeriği, ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Yabancı para birimine dayalı nakit akışları: Yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, gerçekleştikleri tarihteki döviz kurları üzerinden raporlayan işletmenin geçerli para birimine çevrilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Faiz ve temettüler: Tahsil edilen ve ödenen faiz ve temettülere ilişkin nakit akışları ayrı olarak sunulur ve dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde, işletme, yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

Gelir üzerinden alınan vergiler: Gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili nakit akışları ayrı olarak sunulur ve finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilgileri özel olarak kurulmadığı sürece, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılır. Vergiye ilişkin nakit akışlarının birden fazla faaliyet sınıfına dağıtıldığı durumlarda, ödenen toplam vergi tutarının açıklanması gerekir.

Nakit dışı işlemler: Nakit ve nakit benzerlerinin kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit akış tablosunda yer almaz. Sözü edilen işlemler, bunlara ilişkin gerekli tüm bilgileri içerecek şekilde, finansal tabloların diğer kısımlarında açıklanır.

Nakit ve nakit benzerlerinin içeriği: Nakit ve nakit benzerlerinin içeriği konusunda bilgi verilir ve nakit akış tablosunda yer alan tutarlar ile aynı kalemlerle ilgili olarak finansal durum tablosunda yer alan tutarların birbirleriyle mutabakatı sağlanır. Nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin tutarının finansal durum tablosunda benzer şekilde tanımlanan kalemlerin tutarına eşit olduğu durumlarda, sözü edilen mutabakata yer verilmesi gerekmez.

2.6.11. Finansal Tablo Dipnotları

Standardın bu bölümünde, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan bilgilere ek açıklamaların dipnotlarda verilmesine yönelik ilkeleri açıklanmaktadır (IFRS for SME's, 2009: 41).

Finansal tablo dipnotları muhasebe politikalarının özetini kapsar (Jermakowicz and Diğ, 2007: 160).

Dipnotların sunumunda aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir (Akdoğan,2010:15):

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan esaslara ve kullanılan belirli muhasebe politikalarına muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler,
- KOBİ TFRS tarafından gerekli görülen fakat finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan bilgiler,
- Finansal tablolarda yer almayan, fakat ilgili tabloların anlaşılması açısından gerekli olan ek açıklamalar,
- Finansal tabloların, KOBİ'ler için UFRS'ye uygun olarak hazırlandığına dair bildirim,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının bir özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal tabloların içeriğinde sunulan kalemler için destekleyici bilgi,
- Diğer tüm açıklamalar.

2.6.12. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölüm, konsolide finansal tabloların hazırlanması gereken koşulları ve bu tabloların hazırlanma yöntemlerini düzenler. Ayrıca, bireysel finansal tablolar ve birleşik finansal tablolara ilişkin yol gösterici nitelikte açıklamalar içerir.

Aşağıdaki durumlarda ana ortaklığın konsolide finansal tablolar sunmasına gerek yoktur (KOBİ TFRS, 2010:42):

- a. Aşağıdaki her iki koşul birlikte mevcutsa;
 - (i) Ana ortaklığın kendisi de bir bağlı ortaklıktır ve
 - (ii) İşletmenin nihai ana ortaklığı (veya aradaki herhangi bir ana ortaklığı), TMS/TFRS'ye veya bu Standarda göre konsolide edilerek sunulan genel amaçlı finansal tablolar hazırlamaktadır.

- b. Ana ortaklığın elinde bulundurduğu bağlı ortaklıkların tümü, bir yıl içerisinde satılmak veya elden çıkarılmak amacıyla edinilmiş ve başka hiçbir ortaklığı yoksa.

2.6.13. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Standardın bu bölümünde, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterler, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişiklikler, önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan hataların düzeltilmesi işlemlerine ve açıklama esaslarına yer verilmektedir (IFRS for SME's, 2009: 49).

2.6.13.1. Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder. İşletme yönetiminin, muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanmasıyla ilgili alacağı kararlara ilişkin bilgiler aşağıda belirtilen niteliklerde olması gerekir (IFRS for SME's, 2009: 49);

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

2.6.13.2. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanması

Bir işletme muhasebe politikalarında ancak aşağıdaki koşullarda değişiklik yapılabilir (IFRS for SME's, 2009: 50);

- KOBİ'ler için UFRS seti tarafından değiştirilmesi gerekli kılınıyorsa,
- Yapılması planlanan değişikliğin, işlemlerin, olayların veya koşulların finansal durum, performans veya nakit akışları üzerindeki etkileri konusunda güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması.

Ancak, aşağıda açıklananlar muhasebe politikalarında değişiklik sayılmaz (IFRS for SME's, 2009: 50);

- Özü itibarıyla öncekilerden farklılık taşıyan işlemler, olaylar veya koşullar için uygulanacak olan muhasebe politikaları.
- İlk kez ortaya çıkan veya daha önce ortaya çıkmış olmakla birlikte önceki oluşumları önemli nitelik taşımayan işlemler, olaylar veya koşullar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.
- Bu Standardın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesini gerektirdiği veya buna izin verdiği bir varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülme imkânı kalmaması nedeniyle maliyet yöntemiyle ölçülmeye başlanması (ya da tam tersi).

2.6.13.3. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler, bir varlık veya borcun defter değerinde veya dönemsel kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi işlemlerinden kaynaklanan düzeltmeleri ifade eder (KOBİ TFRS,2010:45).

Bu düzeltmeler (Akdoğan, 2010:17);

- a. Değişiklik sadece o dönemi etkiliyorsa, değişikliğin yapıldığı dönemde veya
- b. Değişiklik geleceği de etkiliyorsa, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde düzeltme yapılır.

2.6.13.4. Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi

Hatalar, mevcut olan bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması sonucu ortaya çıkan ihmaller ve yanlış bilgilendirmelerdir. Bu hatalar; matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklar, bilgilerin yanlış yorumlanması veya yanlış yönlendirmeler şeklinde kendini gösterebilir (Kara, 2010:55).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM MATERYAL VE YÖNTEM

Şirketler kesiminde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları özel çözümlerin getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biride ülkelerde uygulanan farklı muhasebe politikalarından kaynaklanan farklılıkların ortadan kaldırılması ve uluslar arası alanda tek bir finansal raporlama dilinin kullanılması ihtiyacıdır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ UFRS) yayınlamıştır. Bu standart Türkiye'de de TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilip yasalaşan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Standardın uygulamaya girmesi halinde, mali tablolarını standarda göre düzeltmek zorunda olacak işletmeler, KOBİ TFRS paragraf 3.14 uyarınca cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamını önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlaması gerekecektir.

Gaziantep 2.Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş işletmesi 31.12.2011 tarihinde KOBİ TFRS'ye geçmeyi planlamaktadır. Bu durumda geçiş tarihi 01.01.2010 olacaktır, çünkü işletme finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak raporlayacaktır.

Bu çalışmada Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş işletmesine ait V.U.K Kanunlarına göre hazırlanmış 31.12.2009 tarihli bilançosu ve 01.01.2009-31.12.2009 dönemine ait gelir tablosu KOBİ TFRS' ye göre düzeltilmiş ve gerekli sınıflandırmalar yapılmıştır. Yapılan gerekli düzeltme ve sınıflandırmalar bilgisayar ortamında Excel üzerinden yapılmış muhasebe yapısı içinde çözümlenerek KOBİ TFRS'ye uyumlu bilanço ve gelir tablosu elde edilmiştir. Bu işlemler yapılırken Tekdüzen Hesap Planı kullanılmıştır. Çalışma sırasında sadece 2009 yılı bilanço ve gelir tablosu esas alınması nedeniyle geçmiş dönemi ilgilendiren düzeltmeler 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabı ile ilişkilendirilmiştir.

3.1. GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş HAKKINDA GENEL BİLGİ

Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 1997 yılında Gaziantep, Türkiye’ de kurulmuştur. Şirket, Gaziantep 2.Organize Sanayi Sitesinde 144.640 m² alan üzerine kurulmuş, 60.658 m² kapalı tesisinde akrilik iplik yapmaktadır.

Şirket 5 ortak tarafından kurulmuştur. Ortakların sermaye payları ve oranları aşağıdaki gibidir:

ORTAKLAR	SERMAYE	YÜZDE
Yusuf Ömer Özkaya	24.750.000	22,5%
Metin Özkaya	24.750.000	22,5%
Mehmet Tayfun Özkaya	24.750.000	22,5%
Nurettin Özkaya	24.750.000	22,5%
Mesut Özkaya	11.000.000	10,0%
	110.000.000	100%

31 Aralık 2009 itibariyle Şirket’te çalışan personel sayısı 813’tür.

31 Aralık 2009 tarihi itibariyle günde 3 vardiya, 24 saat çalışma süresine göre hesaplanan yıllık akrilik iplik üretim kapasitesi aşağıdaki gibidir.

Akrilik iplik (kg/ yıl)	24.624.000
Şönül iplik (kg/ yıl)	2.769.000
PP BCF iplik (kg/ yıl)	6.858.000
	<u>34.251.000</u>

Tez konusu ile ilgi olarak kullanılan Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş işletmesine ait bilgileri, şirket yetkililerinin izniyle, kesin olarak ve yalnızca bilimsel amaçlarla kullanılmış olup, buradaki bilgilerin başka amaçlarla kullanımından doğacak bütün sorumluluk ve yükümlülükler, ilgili kullanıcılara ait olacaktır.

3.2. V.U.K' NA GÖRE DÜZENLENMİŞ MALİ TABLOLAR

Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş' nin düzenlemek zorunda olduğu temel mali tablolar aşağıdaki gibidir.

3.2.1. Bilanço

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2009 TARİHLİ ÖZET BİLANÇO
(Para birimi TL'dir)

HESAP ADI	01.01.2009 - 31.12.2009
1 DÖNEN VARLIKLAR	76.462.211,04
HAZIR DEĞERLER	33.882.790,13
MENKUL KIYMETLER	0,00
TİCARİ ALACAKLAR	28.074.009,19
DİĞER ALACAKLAR	1.579.095,55
STOKLAR	12.382.111,00
GELECEK AYLARA AİT GİDER VE GELİR TAH.	16.794,96
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	527.410,21
2 DURAN VARLIKLAR	115.670.964,55
MALİ DURAN VARLIKLAR	186.471,74
MADDİ DURAN VARLIKLAR	114.265.018,06
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	1.171.447,69
GELECEK YILLARA AİT GİDER VE GELİR TAH	48.027,06
AKTİF(VARLIKLAR) TOPLAMI	192.133.175,59
3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	51.934.194,97
MALİ BORÇLAR	17.082.271,66
TİCARİ BORÇLAR	32.418.438,24
DİĞER BORÇLAR	671.879,84
ALINAN AVANSLAR	901.762,82
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	859.842,41
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00
DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	21.230.821,13
MALİ BORÇLAR	20.750.392,66
TİCARİ BORÇLAR	480.428,47
DİĞER BORÇLAR	0,00
5 ÖZKAYNAKLAR	118.968.159,49
ÖDENMİŞ SERMAYE	104.158.949,80
SERMAYE YEDEKLERİ	1.614.800,56
KAR YEDEKLERİ	352.688,57
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	6.174.031,63
DÖNEM NET KARI(ZARARI)	6.667.688,93
PASİF(KAYNAKLAR) TOPLAMI	192.133.175,59

3.2.2. Gelir Tablosu

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2009 TARİHLİ ÖZET BİLANÇO
(Para birimi TL'dir)

A BRÜT SATIŞLAR		126.913.292,23
YURT İÇİ SATIŞLAR	123.982.139,32	
YURT DIŞI SATIŞLAR	43.529,70	
DİĞER GELİRLER	2.887.623,21	
B SATIŞ İNDİRİMLERİ		-1.466.129,84
SATIŞTAN İADELER	-1.084.006,69	
SATIŞ İSKONTOLARI	-339.633,05	
DİĞER İNDİRİMLER	-42.490,10	
NET SATIŞLAR		125.447.162,39
C SATIŞLARIN MALİYETİ		-106.681.490,04
SATILAN MAMULLER MALİYETİ	-105.781.268,13	
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	-320.544,28	
DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	-579.677,63	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		18.765.672,35
D FAALİYET GİDERLERİ		-4.841.037,49
PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	-2.896.233,73	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	-1.944.803,76	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		13.924.634,86
E DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KAR		21.321.133,81
FAİZ GELİRLERİ	14.150,44	
MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARLARI	190,63	
KAMBİYO KARLARI	20.992.446,49	
FAALİYET İLE İLGİLİ DİĞER GELİRLER	314.346,25	
F DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARAR		-23.105.334,63
KARŞILIK GİDERLERİ	-225.217,00	
KAMBİYO ZARARLARI	-22.880.117,63	
G FİNANSMAN GİDERLERİ		-3.903.725,33
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	-3.903.725,33	
OLAGAN KAR VEYA ZARAR		8.236.708,71
H OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		176.694,76
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	176.694,76	
I OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR		-29.644,96
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR	-5.191,36	
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	-24.453,60	
J DÖNEM KARI VEYA ZARARI		8.383.758,51
K DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KRŞ		-1.716.069,58
L DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		6.667.688,93

3.3. UYGULANAN KOBİ TFRS BÖLÜMLERİ

İşletmenin vergi usul kanunları çerçevesinde hazırlanmış mali tablolarının KOBİ TFRS'ye uyum ve dönüştürme çalışmalarında aşağıdaki bölümler kullanılmıştır:

Bölüm 1 Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler

Bölüm 2 Kavramlar ve genel ilkeler

Bölüm 3 Finansal tabloların sunuluşu

Bölüm 4 Finansal durum tablosu

Bölüm 5 Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu

Bölüm 6 Özkaynak değişim tablosu

Bölüm 7 Nakit akış tablosu

Bölüm 8 Finansal tablo dipnotları

Bölüm 10 Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar

Bölüm 11 Temel finansal araçlar

Bölüm 13 Stoklar

Bölüm 14 İştiraklerdeki yatırımlar

Bölüm 16 Yatırım amaçlı gayrimenkuller

Bölüm 17 Maddi duran varlıklar

Bölüm 18 Şerefîye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar

Bölüm 21 Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar

Bölüm 23 Hâsılat

Bölüm 24 Devlet teşvikleri

Bölüm 25 Borçlanma maliyetleri

Bölüm 27 Varlıklarda değer düşüklüğü

Bölüm 28 Çalışanlara sağlanan faydalar

Bölüm 29 Gelir vergileri

Bölüm 30 Yabancı para çevrim işlemleri

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM BULGULAR VE TARTIŞMA

4.1. HAZIR DEĞERLER

İşletmenin hazır değerleri KOBİ TFRS Bölüm 11 kapsamında finansal varlık olarak tanımlanmış ve bu bölüm kapsamında finansal varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

4.1.1. Kasa

Kasaya ait yabancı para işlemleri KOBİ TFRS Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri kapsamında, işlem tarihindeki cari kurlardan muhasebeleştirilmelidir. İşletme yabancı para cinsinden kayıtlara geçirilmiş olan kasa hesabını dönem sonundaki kurları esas alarak değerlemiştir. Değerleme işlemlerinden doğan kur farkları kambiyo karı veya kambiyo zararı olarak gelir tablosuna yansıtılmıştır. İşletme değerlendirme işlemlerini yaptığından herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur.

USD, EURO ve GBP için dönem sonunda kullanılan kurlar aşağıdaki gibidir:

	31.12.2009
USD	1,5057
EURO	2,1603
GBP	2,3892

4.1.2. Alınan Çekler

Çek (bir kambiyo senedi), müşteri tarafından bankayı işletmeye ödeme yapmaya yönlendiren yazılı bir emirdir (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul11.pdf). Alınan çekler bilançoda ayrı bir finansal varlık olarak kaydetmek yerine alacak senedi hesabına aktarılacak ve reeskonta tabi tutulacaktır. İşletmede alınan çeklerin tamamı müşterilerden alınmış ve ortalama vadesi 63 gündür. Çekler içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem

sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir. Alınan çeklerin vadesel bazda dağılımı aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
Vadesi geçmiş	2.131.018,04
30 gün içinde	3.704.152,34
31 - 60 gün arası	5.079.802,62
61 - 90 gün arası	3.432.292,15
91 - 120 gün arası	2.573.965,04
121 - 365 gün arası	3.232.568,56
Bir yılı aşan	453.171,55
	20.606.970,30

Alınan çeklerin yeniden sınıflandırılması ile alakalı muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

1	121 ALACAK SENETLERİ	20.606.970,30	
	101 ALINAN ÇEKLER		20.606.970,30

4.1.3. Bankalar

KOBİ TFRS Bölüm 11 paragraf 11.5 (b) kapsamındaki işletmenin bankalar hesabı, vadesiz mevduatlardan oluşmaktadır. Vadesiz mevduat hesaplarındaki yabancı paralar dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir. V.U.K' a göre yapılan değerlendirme işlemi ile KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında yapılacak değerlendirme arasında fark olmadığından herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur.

4.1.4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Verilen çek ve ödeme emirleri KOBİ TFRS Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar kapsamında finansal borç olarak tanımlanmıştır. Verilen çekler bir kambiyo senedi olup işletme tarafından bankayı müşterilerine ödeme yapmaya yönlendiren bir emirdir. İşletmenin çeklerinin ortalama vadesi 38 gündür. Verilen çeklerin vadesel bazda dağılımı aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
30 gün içinde	156.834,36
31 - 60 gün arası	227.525,76
61 - 90 gün arası	5.500.404,52
91 - 120 gün arası	4.180.148,43
121 - 365 gün arası	3.362.124,23
	13.427.037,30

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri dönem sonunda yabancı para cinsinden olanlar değerlendirilmeli ve muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği gereği Borç Senetleri hesabına aktarılmalıdır. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ(-)	13.427.037,30	
321 BORÇ SENETLERİ		13.427.037,30

İşletme dönem sonunda verilen çekler ve ödeme emirleri hesabı içinde bulunan yabancı para çeklerini dönem sonundaki kurları esas alarak değerlemiş ve borç senetleri hesabına aktarmıştır. İşletmenin yapmış olduğu kayıtlar ile KOBİ TFRS kapsamında yapılacak kayıtlar arasında fark olmadığından herhangi bir düzeltme kaydı yapmaya gerek yoktur. İşletmenin pasiflerinden ticari borçlar bölümü incelenirken bu senetler reeskonta tabi tutulacaktır.

4.2. MENKUL KIYMETLER

Menkul kıymetler başka bir işletmenin özkaynağında ve finansal borcunda artışa neden olduğundan finansal varlık grubuna dâhil olmakta ve KOBİ TFRS Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Bölüm 11 menkul kıymetler ile alakalı TMS 39'a atıf yapmaktadır (Karacan,2009:201). Menkul kıymetler TMS 39 kapsamında değerlendirilip finansal tablolara alınmalıdır.

İşletmenin 31.12.2009 tarihi itibarıyla elinde herhangi bir menkul kıymet bulunmadığından herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur.

4.3. TİCARİ ALACAKLAR

Ticari alacaklarda bulunan Alıcılar ve Alacak senetleri KOBİ TFRS Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Ticari alacaklar ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülür, ilk muhasebeleştirmeden sonra reeskonta tabi tutularak gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmelidir. Ticari alacaklarda anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece alınması beklenen nakitler indirgenmemiş tutarı ile ölçülür (KOBİ TFRS, 2010:56). Ayrıca, alacaklar tahsil edilme imkânı bakımından incelenerek şüpheli durumda olup olmadıklarının da tespit edilmesi gerekir. İşletmeler bir alacağın şüpheli olup olmadığına karar verirken aşağıdaki göstergelerden yararlanabilmektedir (Karacan, 2009:204-205):

- İşletmenin geçmiş dönem tecrübeleri,
- Borçlunun ödeme gücü,
- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve ekonomik ortamda meydana gelen olağanüstü olaylar.

4.3.1. Alıcılar

İşletmede satışa ilişkin ödemeler normal faaliyet koşulları çerçevesinde gerçekleşmiştir, bu tür durumlarda Bölüm 11 pratik bir basitleştirme olarak işlem fiyatının(genellikle fatura tutarıyla aynı olan tutarın) kullanılmasına izin vermektedir çünkü iskonto işlemlerinin etkisinin önemli olması muhtemel değildir (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul11.pdf). Alıcılar hesabı içindeki yabancı para işlemleri KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir. Alıcılar hesabı yurt içi ve yurt dışı satışlardan oluşmuş ve herhangi bir finansman işlemi içermediğinden reeskonta tabi tutulmayacaktır.

İşletmenin alıcılar hesabı içinde şüpheli duruma düşen ve bugüne kadar ayrılan karşılığın tutarı aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.311.185,49
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	-225.217,00
	1.085.968,49

Şirketin gelecek yıllarda doğacak zararlarını karşılamaya yönelik şüpheli hale gelmiş alacakların karşılık ayrılmayan kısmına karşılık ayırarak, bu gider gelir tablosuna aktarılmalıdır.

2	654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.085.968,49	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)		1.085.968,49

4.3.2. Alacak Senetleri

İşletmenin elindeki alacak senetleri yurt içi ve yurt dışı vadeli satışlarına aittir. Alacak senetlerine 1 numaralı yevmiye kaydıyla alınan çeklerde eklenmiştir. Alacak senetleri içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir. Alacak senetlerinin ortalama vadesi 65 gündür. Alacak senetlerinin vadesel bazda dağılımı aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
Vadesi geçmiş	982.441,96
30 gün içinde	5.043.880,50
31 - 60 gün arası	5.363.819,19
61 - 90 gün arası	3.177.028,56
91 - 120 gün arası	2.800.474,08
121 - 365 gün arası	3.939.005,71
Bir yılı aşan	498.160,85
	21.804.810,85

Vadesi bir yılı aşan alacak senetleri kısa vadeden çıkartılıp uzun vadeli alacak senetlere aktarılmalıdır. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

3	221 ALACAK SENETLERİ	498.160,85	
	121 ALACAK SENETLERİ		498.160,85

İşletmenin alacak senetleri vadeli satışlarından elde edilmiştir. Vade farkından kaynaklanan tutarlar satışlar içerisinde gösterilmiştir. Dönem sonunda alacak senetleri reeskonta tabi tutularak vade farkları ayrı bir hesapta izlenmeli ve bu faiz gelirleri toplam satıştan çıkarılarak satışlar peşin değerle finansal tablolara

aktarılmalıdır. Faiz gelirleri ise KOBİ TFRS paragraf 23.5 uyarınca tahsil edildikçe kayda alınmalıdır.

KOBİ TFRS paragraf 11.14 (a)' da borçlanma araçlarının etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir. Ancak borçlanma araçları bir finansman işlemi ise, borçlanma aracı benzer bir borçlanma aracı için kullanılan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri ile ölçüleceğini belirtmektedir.

Faiz oranının hesaplanabilmesi için aşağıdaki formül kullanılacaktır:

$$\text{Reel faiz Oranı} = ((1 + \text{Nominal Faiz Oranı}) / (1 + \text{Enflasyon Oranı})) - 1$$

Merkez Bankası tarafından yayınlanan 2009 yılı sonu reeskont işlemlerinde uygulanan iskonto oranı % 15'tir. Devlet İstatistik Kurumunun açıkladığı 2009 yılı sonu enflasyon oranı ise % 5,93'tür. Bu bilgiler ışığında reel faiz oranı aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\begin{aligned} \text{Reel faiz Oranı} &= ((1 + 0,15) / (1 + 0,0593)) - 1 \\ &= 0,0856 = \% 8,56 \end{aligned}$$

Reeskont faiz tutarının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılacaktır.

$$\text{Reeskont faiz tutarı} = A - A/(1+i)^n$$

A = Nominal değer

i = Faiz oranı

n = ...gün/360

Dönem sonu itibariyle işletmede 625 adet senet bulunmaktadır. Yukarıdaki açıklanan bilgiler ile Microsoft Excel yardımıyla reeskont tutarı hesaplanmış ve örnek Excel tablosu EK 4'te verilmiştir. Hesaplanan reeskont tutarları aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
Kısa vadeli alacak senetleri reeskontu	361.181,21
Uzun vadeli alacak senetleri reeskontu	53.855,00
	415.036,21

4	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	415.036,21	
	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ(-) (Kısa vadeli)		361.181,21
	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ(-) (Uzun vadeli)		53.855,00

Alacak senetleri içinde şüpheli alacak bulunmamaktadır.

4.4. DİĞER ALACAKLAR

Diğer alacaklar KOBİ TFRS Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Diğer alacaklar içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir. İşletmedeki diğer alacaklar Personelden alacaklar ve diğer çeşitli alacaklardan oluşmaktadır, bu hesapların tutarları aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
Personelden alacaklar	2.457,00
Diğer çeşitli alacaklar TL	1.491.534,55
Diğer çeşitli alacaklar USD	52.699,50
Diğer çeşitli alacaklar EURO	32.404,50
	1.579.095,55

İşletmede diğer alacakların normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur. Diğer alacaklara herhangi bir düzeltme kaydı yapmadan aynen bilançoya aktarılacaktır.

4.5. STOKLAR

İşletmenin stokları KOBİ TFRS Bölüm 13 kapsamında değerlendirilmelidir. KOBİ TFRS paragraf 13.1 de stokları;

- 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 varlıklardır şeklinde tanımlamıştır.

İşletmenin 31.12.2009 tarihi itibariyle stoklarının dökümü aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
İlk madde malzeme	5.620.960,13
Yarı mamuller	723.022,34
Mamuller	3.820.797,51
Ticari mallar	508.145,13
Diğer stoklar	220.392,56
Verilen sipariş avansları	1.488.793,33
	12.382.111,00

KOBİ TFRS paragraf 13.19 uyarınca, her raporlama tarihinde, herhangi bir stok kaleminin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının, yani defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Eğer bir stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa, ilgili stok kaleminin, satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir.

Stoklara ait değer düşüklüğü testi yapılmadan önce KOBİ TFRS paragraf 13.7 uyarınca stoklar vadeli ödeme ile alınmış ise vade farkının faiz gideri olarak muhasebeleştirilip, stokların maliyetine dâhil edilmemesi gerekir.

İşletme ilk madde ve malzemenin alımında değişik vadelerde çekler vermiştir ve bu vadeli alışlara ait vade farkı uygulanmıştır. Bir ödeme emri niteliğinde olan verilen çekler ve ödeme emirleri uygulamada bir borçlanma aracı olarak kullanıldığından dönem sonunda vadelerine göre kısa veya uzun vadeli senetler hesabında takip edilmelidir. İşletme dönem sonunda verilen çekler ve ödeme emirlerini kısa vadeli borç senetleri hesabına aktardığından ve uzun vadeli çek olmadığından herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur. Stokların maliyet bedeli içinde yer alan faiz giderleri bünyesinden çıkarılmalıdır. Bu işlem reeskont hesaplaması ile yapılacaktır ve tutar stokların bünyesinden ilgili muhasebe kaydı ile çıkarılacaktır. Reeskontun hesaplamasına dair işlemler ticari borçlardan borç senetleri bölümünde detaylı anlatılacaktır.

Yapılan reeskont işlemlerinde reeskont faiz tutarı 273.992,44 TL bulunmuştur. Bulunan bu vade farkı borç senetleri hesabı ile ilişkilendirilerek, dönem geliri ile ilişkilendirilmemiştir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

5	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ(-)	273.992,44	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		273.992,44

İşletme hasar, eskime, telef, hurda vb. nedenlerden değeri düşen stoklarını Diğer Stoklar grubunda izlemektedir. KOBİ TFRS paragraf 13.19 uyarınca değeri düşen bu stoklar için karşılık ayrılmalıdır. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

6	654 KARŞILIK GİDERLERİ	220.392,56	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)		220.392,56

4.6. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

Gelecek aylara ait giderlerde muhasebenin dönemsellik kavramı gereği, dönem içinde oluşan fakat bir sonraki yılı ilgilendiren tutarlar izlenmektedir. Bu giderlere ait döviz işlemleri ve faiz işlemi uygulanmadığından dönem sonunda herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur. 16.794,96 TL bilançoya aynen aktarılacaktır. İşletmede dönem sonunda tahakkuk eden herhangi bir gelir yoktur.

4.7. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

İşletmeye ait diğer dönen varlıklar aşağıdaki gibidir:

31.12.2009	
Devreden KDV	308.187,21
Diğer KDV	195.886,56
Peşin ödenen vergi ve fonlar	23.336,44
	527.410,21

4.8. MALİ DURAN VARLIKLAR

Mali duran varlıklar KOBİ TFRS'de iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklık olarak tanımlanmıştır.

İştirak; yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir. İştirakleri bulunan işletmelerin KOBİ TFRS Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar' da yer alan hükümleri uygulaması gerekir. Bölüm 14 iştiraklerdeki yatırımların aşağıda yer alan üç yöntemden biri seçilerek muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

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

İş ortaklığı; iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir. İş ortaklığında yatırımı bulunan işletmelerin KOBİ TFRS Bölüm 15 İş Ortaklığındaki Paylar' da yer alan hükümleri uygulaması gerekir.

Bağlı ortaklık; bir ortaklık gibi şirket olarak kurulmamış dahi olabilen ve başka bir kuruluş tarafından kontrol edilen kuruluştur. Bağlı ortaklık yatırımına sahip işletmelerin KOBİ TFRS Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar' da yer alan hükümleri uygulaması gerekir.

İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak, hisselerine ve/veya yönetimine %20 ile % 50 arasındaki oranlarda katıldığı ve önemli etkisinin olduğu yatırım iştiraklerdeki yatırımlar olarak bilançoya aktarılacaktır. İşletmede bu yatırım özkaynak yöntemini seçerek muhasebeleştirecektir. Özkaynak yönteminde yatırım ilk olarak işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir, daha sonra yatırımcının iştirakin kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payı yansıtacak şekilde düzeltilir. İşletmede yatırım işlem fiyatı ile muhasebeleştirilmiş, dönemde elde edilen kar veya zarar olmadığından herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

7	242 İŞTİRAKLER	180.235,73		
	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR			180.235,73

4.9. MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmeye ait maddi duran varlıklar ve birikmiş amortismanlar aşağıdaki gibidir:

	31.12.2009
Arazi Arsa	15.089.853,33
Yeraltı Yerüstü düzenleri	1.000,00
Binalar	40.710.645,64
Tesis Makine Cihazlar	98.010.291,96
Taşıtlar	1.330.418,21
Demirbaşlar	1.562.060,98
Birikmiş Amortismanlar(-)	-49.179.796,04
Verilen Avanslar	6.740.543,98
	114.265.018,06

KOBİ TFRS paragraf 16.2'de;

- Mal ve hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya
- Normal iş akışı çerçevesinde satılmak,

gibi amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerin (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi) Bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamında muhasebeleştirilmesini ve maddi duran varlıklardan ayrılması gerektiğini belirtmiştir.

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. İşletmenin kendisi tarafından inşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin belirlenmesinde KOBİ TFRS paragraf 17.10-17.14 hükümleri uygulanır. Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülmesi mümkün olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, her raporlama tarihinde ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki farklar kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kiralama kapsamındaki gayrimenkul hakkı yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmışsa, gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilen kalem, söz konusu gayrimenkul değil bu haktır. KOBİ TFRS 11.27-11.32 paragraflarındaki hükümler, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde yol

gösterir. Diğer tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller Bölüm 17 uyarınca maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

Yukarıda sayılan özellikler, Türkiye finansal raporlama standartları ile tekdüzen muhasebe sistemi arasındaki farkları ortadan kaldırmak için yatırım amaçlı gayrimenkullere özel bir grup ve hesapların oluşturulması gerektiğini göstermektedir. Bu konuda tartışma ve önerilere açılan görüş ve öneriler şöyledir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 56):

20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

200 YATIRIM AMAÇLI ARAZİLER

201 YATIRIM AMAÇLI ARSALAR

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR

207 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KARŞILIĞI(-)

İşletmede kira geliri elde etmek için elde tutulan binaların tutarı 638.367,77 TL'dir. Bu tutar KOBİ TFRS Bölüm 16 uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilmelidir.

8	202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	638.367,77	
	252 BİNALAR		638.367,77

KOBİ TFRS, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden elde tutulan arazi ve arsaların nasıl sınıflandıracağını açıkça belirtmemektedir. İşletme, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden edinilen arsalarla ilişkin muhasebe politikası geliştirirken tam set TFRS'lerin hükümlerine başvurulabilir (KOBİ TFRS, 2010: 49). UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden edinilen arsaların yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandıracağını açıkça belirtmektedir. İşletmedeki hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeyen arsaların tutarı 705.316,07 TL'dir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

9	201 YATIRIM AMAÇLI ARSALAR	705.316,07	
	250 ARAZİ VE ARSALAR		705.316,07

KOBİ TFRS paragraf 17.8 uyarınca arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir. KOBİ TFRS paragraf 17.16 da arazilerin ömrünün sınırsız yararlı ömre sahip olmaları nedeniyle amortisman tabi tutulmaz. Bunun için ekspertiz tarafından incelemelerin yapıp, binaların arsadan aldıkları paylar tespit edilerek bina maliyeti içinden çıkarılmalıdır. İşletmemizde şu an itibarıyla bunun yapılması imkânsızdır.

Maddi duran varlıkların amortisman tabi tutarları varlıkların yararlı ömürleri boyunca sistematik olarak dağıtılır. KOBİ TFRS paragraf 17.22 de amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanıma göre amortisman yöntemi (üretim miktarına bağlı amortisman yöntemi gibi) olarak sıralanmıştır. İşletmemizde doğrusal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

Ekonomik ömür, varlığın ekonomik yarar sağladığı dönemdir. Yararlı ömür ise söz konusu varlığın işletme tarafından kullanıldığı dönemdir.

İşletmedeki maddi duran varlıklar, aşağıda belirtilen yararlı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulmuştur:

	<u>YIL</u>
Binalar	50
Makine ve tesisler	15
Taşıtlar	5
Demirbaşlar	5 - 25

Maddi duran varlıkların alış yılı, alış değeri, yararlı ömrü, amortisman oranı dikkate alınarak, Microsoft Excel yardımıyla yıllar itibarı ile amortismanlar hesaplanmıştır. Demirbaşlara ait bir örnek EK 5'te verilmiştir. V.U.K'a göre düzenlenen finansal tablolarda amortisman hesabına esas olan süre yasal süredir. KOBİ TFRS' ye uygun hazırlanan finansal tablolarda ise amortisman hesabına esas olan süre yararlı ömürdür. Yasal kayıtlarda kullanılan amortisman süreleri ile 2009 yılı hesaplanan amortisman tutarı 4.183.245,26 TL'dir. KOBİ TFRS'ye uygun finansal tablolarda yararlı ömür dikkate alındığında 2009 yılı hesaplanan amortisman tutarı 4.092.216,37 TL'dir. V.U.K ve KOBİ TFRS'ye göre genel üretim giderleri ile genel yönetim giderlerine ait amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Birikmiş Amortisman	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
KOBİ TFRS	3.756.220,90	335.995,47
V.U.K	3.827.293,91	355.951,35
FARK	-71.073,01	-19.955,88

İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

10	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	91.028,89	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		71.073,01
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		19.955,88

Ayrıca, işletme her raporlama tarihinde herhangi bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğramasına(yani defter değerinin tahmini satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri aşmasına) ilişkin bir göstergenin bulunup bulunmadığını değerlendirmelidir. İşletmede böyle bir gösterge tespit edilmemiştir.

4.10. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlık, geçmişteki işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan değerlerdir (KOBİ TFRS, 2010:97).

İşletmeye ait maddi olmayan duran varlıklar aşağıdaki gibidir:

	31.12.2009
Haklar	1.364.672,45
Kuruluş ve örgütlenme giderleri	11.707,47
Özel maliyetler	35.360,60
Diğer maddi olmayan duran varlıklar	18.703,12
Birikmiş Amortismanlar(-)	-258.995,95
	1.171.447,69

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Bütün maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmeden sonra maliyetinden tüm birikmiş itfa ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür.

İşletmede elde edilen maddi olmayan varlıkların tamamı maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmiştir.

İşletmedeki maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri 10 yıldır. V.U.K'a ve KOBİ TFRS'ye göre hesaplanmış amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Birikmiş Amortisman	31.12.2009
KOBİ TFRS	99.375,69
V.U.K	66.184,21
FARK	33.191,48

Yasalar gereği hesaplanan amortisman tutarı ile KOBİ TFRS kapsamında hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark aşağıdaki muhasebe kaydı ile düzeltilip finansal tablolara yansıtılacaktır.

11	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	33.191,48	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		33.191,48

Faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar(kuruluş maliyetleri gibi); bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekretarya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar gibi kuruluş maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir ve bu tür harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (KOBİ TFRS, 2010:99). İşletmede geçmiş yıllarda meydana gelen kuruluş ve örgütlenme giderleri tutarı 11.707,47 TL'dir. Bu tutar ilgili muhasebe kaydı ile gider olarak muhasebeleştirilir.

12	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	11.707,47	
	262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ		11.707,47

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.

İşletmedeki özel maliyetler tutarı 35.360,60 TL, özel maliyetlere ait birikmiş amortisman tutarı ise 30.989,05 TL'dir. Yapılacak düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

13	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	30.989,05	
	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	4.371,55	
	264 ÖZEL MALİYETLER		35.360,60

4.11. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

Gelecek yıllara ait giderlerde muhasebenin dönemsellik kavramı gereği, dönem içinde oluşan fakat cari dönemi takip eden bir yılı aşan tutarlar izlenmektedir. Bu giderlere ait döviz işlemleri ve faiz işlemi uygulanmadığından dönem sonunda herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur. 48.027,06 TL bilançoya aynen aktarılacaktır. İşletmede dönem sonunda tahakkuk eden herhangi bir gelir yoktur.

4.12. MALİ BORÇLAR

İşletmenin mali borçları KOBİ TFRS Bölüm 11 kapsamında finansal borç olarak tanımlanmış ve bu bölüm kapsamında finansal borçların muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

İşletmenin mali borçlarından banka kredilerinin tutarı aşağıdaki gibidir:

	31.12.2009
Kısa Vadeli Banka Kredileri	17.072.699,00
Uzun Vadeli Banka Kredileri	20.662.825,66
Toplam	37.735.524,66

Banka kredileri içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir.

Banka kredileri, bankaya ödenecek olan nakdin bugünkü değeri (faiz ödemeleri ve anapara geri ödemesi dâhil) borç olarak muhasebeleştirilir. Her bir raporlama tarihinin sonunda, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür. Etkin faiz yöntemi bir finansal borcun itfa edilmiş maliyetini ölçmede ve ilgili dönem boyunca faiz giderinin dağıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Etkin faiz oranı finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki

tahmini nakit ödemeleri, tam olarak ilgili finansal borcun ilk muhasebeleştirilmedeki defter değerine indirgeyen orandır. İşletmede anapara ödemelerinin gelecekteki değerleri üzerinden muhasebeleştirildiği, faiz ödemelerinin ise vade tarihinde muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Bu durumda yapılması gereken banka kredileri ile ilgili anapara ve faiz ödemelerinin bir tablosunu oluşturup, etkin faiz oranı ile gelecekte yapılacak ödemelerin bugünkü değerinin hesaplanmasıdır. Bugünkü değerlerin hesaplanabilmesi için öncelikle nominal faiz oranının hesaplanması gerekir.

Nominal faiz oranının formülü aşağıdaki gibidir:

$$i = I / P * n$$

i = Nominal Faiz Oranı

I = Faiz Tutarı

P = Peşin Değer

n = yıl

Daha sonra etkin faiz oranının hesaplanması gerekir. Etkin faiz oranı finans matematiğinde efektif faiz oranı olarak bilinmekte ve formülü

$$r = (1 + j/m)^m - 1 \text{ dir.}$$

r = Efektif faiz oranı

j = Nominal faiz oranı

m= dönem sayısı

İskonto edilmiş bugünkü değer ise aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$P = F / (1 + i)^n$$

P = Peşin değer

F = Gelecekteki değer

i = Faiz oranı

n = Vade

İşletmenin gelecekte ödeyeceği anapara ve faizlerin iskonto edilmiş tutarları işletmenin kısa vadeli ve uzun vadeli kredilerinin anapara, faiz, vade bilgileri alınarak yukarıda açıklanan formüller kullanılarak Excel yardımıyla hesaplanmış örnek Excel tablosu EK 6'da verilmiştir. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Anapara	Mizan Bakiyesi	İskonto Edilmiş Maliyet	Düzeltilmesi Gereken Tutar
Kısa Vadeli	17.072.699,00	16.495.490,01	577.208,99
Uzun Vadeli	20.662.825,66	19.432.770,37	1.230.055,29
Toplam	37.735.524,66	35.928.260,38	1.807.264,28

Elde edilen farkların düzeltme kayıtları ile finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

14	300 BANKA KREDİLERİ	577.208,99	
	400 BANKA KREDİLERİ	1.230.055,29	
	379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		577.208,99
	479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		1.230.055,29

İşletme banka kredilerine ait faizleri vade tarihinde ödemektedir. Gelecek ay ve yıllarda ödenecek faiz giderleri için herhangi bir kayıt yapılmamıştır. İşletmenin gelecekte ödeyeceği faizlerin iskonto edilmiş tutarları aşağıda verilmiştir.

Anapara	Ödenecek Faiz Tutarı	İskonto Edilmiş Faiz Tutarı
Kısa Vadeli	821.324,88	789.807,10
Uzun Vadeli	999.954,73	940.898,24
Toplam	1.821.279,61	1.730.705,34

Elde edilen sonuçlar gerekli kayıtlar ile finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

15	660 K. V.BORÇLANMA GİDERLERİ	789.807,10	
	661 U. V.BORÇLANMA GİDERLERİ	940.898,24	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		789.807,10
	481 GİDER TAHAKKUKLARI		940.898,24

4.13. TİCARİ BORÇLAR

Ticari borçlarda bulunan satıcılar ve borç senetleri KOBİ TFRS Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Ticari borçlar ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülür, ilk muhasebeleştirmeden sonra reeskonta tabi tutularak gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmelidir. Ticari borçlarda anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece ödenmesi beklenen nakitler indirgenmemiş tutarı ile ölçülür (KOBİ TFRS, 2010:56).

İşletmenin kısa vadeli ve uzun vadeli ticari borçları aşağıdaki gibidir:

TİCARİ BORÇLAR	Kısa Vadeli	Uzun Vadeli
Satıcılar	17.562.903,43	480.428,47
Borç senetleri	13.427.037,30	-
Diğer Ticari Borçlar	1.428.497,51	-
	32.418.438,24	480.428,47

4.13.1. Satıcılar

İşletmede alışlara ilişkin ödemeler normal faaliyet koşulları çerçevesinde gerçekleşmiştir, bu tür durumlarda Bölüm 11 pratik bir basitleştirme olarak işlem fiyatının(genellikle fatura tutarıyla aynı olan tutarın) kullanılmasına izin vermektedir çünkü iskonto işlemlerinin etkisinin önemli olması muhtemel değildir(http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul11.pdf). Satıcılar hesabı yurt içi ve yurt dışı alışlardan oluşmuştur. Satıcılar hesabı herhangi bir finansman işlemi içermediğinden reeskonta tabi tutulmayacaktır. Satıcılar hesabı içindeki yabancı para işlemleri KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir.

4.13.2. Borç Senetleri

İşletme ilk madde ve malzemenin alımında değişik vadelerde çekler vermiştir ve bu vadeli alışlara ait vade farkı uygulanmıştır. İşletmede bir borçlanma aracı olarak kullanılan çekler dönem sonunda borç senetleri hesabına aktarılmıştır. Borç senetlerinin vadesel bazda dağılımı ve ortalama vade süreleri verilen çekler ve ödeme emirleri bölümünde verilmiştir.

Borç senetleri içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir.

İşletmenin borç senetleri vadeli alışlarından oluşmaktadır ve bu vade farkları alınan ilk madde ve malzemenin maliyetine eklenmiştir. Stokların maliyet

bedeli içinde yer alan faiz giderleri bünyesinden çıkarılmalıdır. Bu işlem reeskont hesaplaması ile yapılacaktır ve hesaplanan tutar stokların bünyesinden ilgili muhasebe kaydı ile çıkarılacaktır.

Reeskontun hesaplamasına ait işlemler alacak senetleri reeskontu bölümünde anlatılmıştır.

Dönem sonu itibariyle işletmenin vermiş olduğu 109 adet senet bulunmaktadır. Microsoft Excel yardımıyla hesaplanan reeskont tutarı 273.992,44 TL'dir. İlgili muhasebe kaydı 5 numaralı yevmiye kaydında yapılmıştır.

4.14. DİĞER BORÇLAR

Diğer borçlar KOBİ TFRS Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar kapsamında değerlendirilmektedir. Diğer borçlar içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir. İşletmede diğer borçların normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur. Diğer borçlara herhangi bir düzeltme kaydı yapmadan aynen bilançoya aktarılacaktır. İşletmedeki diğer borçlar Personele borçlardan oluşmakta ve tutarı 671.879,84 TL'dir.

4.15. ALINAN AVANSLAR

Alınan avanslar sipariş avanslarından oluşmakta ve herhangi bir gizli finansman işlemi içermemektedir. Dönem sonu itibariyle işletmede alınan sipariş avanslarının tutarı 901.762,82 TL'dir.

4.16. KIDEM TAZMİNATI

Kıdem tazminatı işçinin çeşitli nedenler ile işyerinden ayrılırken işveren tarafından işçiye verilen bir tazminat şeklidir. Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde, şirket bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir geçerli nedene bağlı olmaksızın işine son verilen, askerlik hizmeti için göreve çağrılan, vefat eden, erkekler için 25 kadınlar için 20 yıllık hizmet süresini dolduran ya da emeklilik yaşına gelmiş (kadınlarda 58, erkeklerde 60 yaş) personeline kıdem tazminatı ödemekle mükelleftir. Uzun vadeli planlar yapılabilmesi için mevcut durum içerisinde söz konusu olmasa da gelecekte ödenmesi muhtemel kıdem tazminatları göz ardı edilmemelidir. Kurumsal pek çok işletmede kıdem tazminatları için fonlar kurulmakta ve kıdem tazminatları karşılığı ayrılmaktadır. Kıdem tazminatı

karşılıkları vergi kanunlarımıza göre vergi matrahının tespitinde indirimi kabul edilen giderler arasında yer almamaktadır.

KOBİ TFRS Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, idareciler ve yönetimde dâhil olmak üzere, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında, işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli ifade eder. KOBİ TFRS paragraf 28.31 kıdem tazminatını; işletmeler kanundan, çalışanları veya çalışanların temsilcileri ile yapmış olduğu sözleşmeden veya adil davranma isteğinden kaynaklanan zımnî kabulden doğan bir yükümlülük dolayısıyla, çalışanlarının işlerine son vermesi durumunda kendilerine belirli bir ödeme yapmayı taahhüt yapmış olabilir, bu tür ödemeleri, işten çıkarma tazminatı olarak nitelendirir.

KOBİ TFRS gereğince kıdem tazminatı karşılığı, tam yükümlülük tutarının piyasa faiz oranı, beklenen enflasyon oranı ve uygun reeskont oranı kullanılarak bilanço gününe indirgenerek hesaplanır. Tam yükümlülük; çalışanın işten ayrılma çıkarılma tarihindeki ücret esas alınarak, her yıl için 31.12.2009 tarihi itibariyle azami 2.365 TL olmak üzere, 30 günlük toplam brüt ücret ve diğer haklar esas alınarak hesaplanmaktadır. İşletmede 31.12.2009 tarihi itibariye çalışan 813 kişiye ait brüt ücret, işe giriş tarihi, 31.12.2009 tarihi itibariyle faaliyetini durdurması ve personelin iş akitlerini feshetmiş olması halinde ödemesi gereken kıdem tazminatı yükümlülüğünün tamamı Microsoft Excel yardımıyla hesaplanmış ve örnek Excel tablosu EK 7’de verilmiştir. Yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Kıdem Günü = Giriş tarihi ile çıkış tarihi arasındaki gün sayısı

Günlük ücret = Brüt ücret / 30

Kıdem Ücreti = Günlük Ücret x Kıdem Günü/360 x 30

Her bir işçi yapılan işlemler sonucu işletmenin tam yükümlülük tutarı toplamı 2.360.311,27 TL’dir. KOBİ TFRS Bölüm 28; belirli fayda planlamalarının muhasebeleştirilmesinde aktüeryal varsayımların ve bir aktüeryal değerlendirme yönteminin kullanılmasını öngörmektedir. İş kanunu hükümlerine göre hesaplanan kıdem tazminatı tutarı bilanço gününe indirgenerek mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Yapılacak hesaplamalarda kullanılacak formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left(\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right)^{\frac{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}}{360}}$$

Devlet İstatistik Kurumunun açıkladığı 2009 yılı sonu enflasyon oranı % 5,93'tür. Merkez Bankası tarafından yayınlanan 2009 yılı sonu reeskont işlemlerinde uygulanan iskonto oranı % 15'tir.

İşletmede aktüeryal yöntemlere göre yapılan çalışma sonucunda bilanço tarihine indirgenmiş kıdem tazminatı karşılığı tutarı 771.002,23 TL'dir. Bu tutarın 545.636,36 TL'si geçmiş yıllara aittir. Döneme ait 225.365,87 TL'lik kıdem tazminatının 211.843,92 TL'si üretim, geri kalan tutarı ise yönetim departmanına aittir. İşletme kıdem tazminatı karşılığı dışında çalışanları için başka bir fayda sağlamamaktadır.

Aktüeryal yöntemlere göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarına ait ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

16	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	211.843,92	
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	13.521,95	
	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	545.636,36	
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		771.002,23

4.17. HÂSILAT

Hâsılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt fayda tutarıdır(http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul23.pdf). KOBİ TFRS;

- a. Mal satışları,
- b. Hizmet sunumları,
- c. İşletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri,
- d. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerinden kaynaklanan hâsılatın Bölüm 23 Hâsılat kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Hâsılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır (KOBİ TFRS, 2010:134). Satışların detayı aşağıdaki gibidir:

	31.12.2009
Yurtiçi satışlar	123.982.139,32
Yurtdışı satışlar	43.529,70
Diğer satışlar	2.887.623,21
Satış iadeleri ve satış indirimleri	-1.466.129,84
Net satışlar	125.447.162,39

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşmanın esasında bir finansman işlemi niteliği taşıdığı durumlarda; bedelinin gerçeğe uygun değeri, gelecekte elde edilecek tüm tahsilâtların emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen bugünkü değeridir. Gelecekte elde edilecek tüm tahsilâtların bugünkü değeri ile bedelin nominal değeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 2010:134).

Yurt dışı satışlar içindeki yabancı para işlemleri, KOBİ TFRS Bölüm 30 kapsamında dönem sonundaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir.

İşletmenin yurt içi ve yurt dışı satışlarının 21.804.810,85 TL'si vadeli satışlardan oluşmaktadır. Bu vadeli satışlara ait alınan senetlerin vadesel bazda dağılımı alacak senetleri bölümünde verilmiştir. İşletme aldığı senetlerde vade farkı uygulamıştır. Finansman işlemi niteliği taşıyan satışların nominal değer ve peşin değerleri aşağıdaki gibidir:

	Nominal Değer	Peşin Değer	Faiz Geliri
Kısa vadeli satışlar	21.306.650,00	20.945.468,79	361.181,21
Uzun vadeli satışlar	498.160,85	444.305,85	53.855,00
Toplam	21.804.810,85	21.389.774,64	415.036,21

Vade farkları 4 Nolu yevmiye kaydında satışlardan çıkartılmış ve satışların 31.12.2009 tarihindeki peşin değeri gösterilmiştir. Ayrıca KOBİ TFRS paragraf 23.5 uyarınca tahsilatların bugünkü değeri ile nominal değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak ilgili dönemlerde muhasebeleştirilecektir.

4.18. TAAHHÜT VE YÜKÜMLÜLÜKLER

Taahhüt ve muhtemel yükümlülük doğuran işlemler, gerçekleşmesi gelecekte bir veya birden fazla olayın neticesine bağlı durumları ifade etmektedir. İşletmenin taahhüt ve şarta bağlı yükümlülükleri verilen teminat mektupları ve ipoteklerden oluşmaktadır, bunlar ileride doğması muhtemel zarar, risk veya belirsizlik taşımaları açısından bilanço dışı kalemler olarak tanınmıştır.

İşletmenin verdiği teminat mektupları ve ipotekler aşağıdaki gibidir:

Verilen Teminat Mektupları	TL Tutarı
Gümrüklere verilen	81.325,40
Gaziantep Organize Sanayi Bölgesi Kurulu	218.968,80
Elektrik tüketimi için(TEDAŞ)	364.318,92
	664.613,12

İpotekler	TL Tutarı
Halkbank 'a Verilen İpotek	5.496.300,00
Vakıfbank'a Verilen İpotek	8.056.200,00
Denizbank'a Verilen İpotek	4.007.250,00
	17.559.750,00

4.19. KARŞILIKLAR

Karşılıklar, borçların bir alt başlığıdır. Borçlar, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir. Karşılıklar, gerçekleşme zamanı ve tutarı belirsiz olan yükümlülüklerdir. Karşılıklara örnek olarak garantiler, davalar, müşteri geri ödemeleri, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler ve tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin borçlar gösterilebilir (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul21.pdf).

İşletme, mamul satın alan müşterilerine garanti vermektedir. Garantinin koşullarına göre işletme, müşterilere fark edilen üretim hatalarını, tamir veya yenisi ile değiştirme garantisi vermektedir. İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak satışların % 0,9' u oranında garanti masrafları oluşacağını tahmin etmektedir. KOBİ TFRS Bölüm 21 paragraf 21.4 uyarınca; işletmede geçmiş bir olaydan kaynaklanan, kaynak çıkışının gerçekleşme olasılığının yüksek olması ve geçmiş tecrübelerin(güvenilir tahmin) garanti karşılığının ayrılabilceğini göstermektedir. İşletmenin 2009 yılında sattığı mamullerin tutarı 114.483.570,56 TL'dir. Dönem sonunda ayrılması gereken karşılık tutarı 10.303.521,35 TL'dir. Yapılacak ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

17	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	10.303.521,35	
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		10.303.521,35

İşletmeye karşı zaman zaman faaliyetleri ile ilgili dava açılabilir. Bunlarla ilgili risklerin gerçekleşebilirliği analiz edilmektedir. Bu tür olayların sonucu tam olarak tahmin edilemese de şirket yönetimi söz konusu davaların önemli yükümlülük doğurmayacağı kanaatindedir.

4.20. DEVLET TEŞVİKLERİ

Devlet teşvikleri, faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır(http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul24.pdf). Devlet teşvikleri KOBİ TFRS Bölüm 24 kapsamında değerlendirilmektedir.

KOBİ TFRS paragraf 24.3'te devlet teşviklerinin; vergilendirilebilir karın veya zararın belirlenmesinde mevcut olan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen yâda vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamadığını belirtmektedir. İşletmenin faydalandığı tek devlet yardımı olan, yatırım indirimi istisnası bu kapsama girmemektedir.

4.21. BORÇLANMA MALİYETLERİ

Borçlanma maliyetleri, borçlanma ile ilişkili olarak işletmenin katlandığı faiz ve diğer maliyetlerden oluşur. KOBİ TFRS Bölüm 25 tüm borçlanma maliyetlerinin ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtir. İşletme kredi borçlarına ait masraf ve faizleri, kredinin ömrü boyunca etkin faiz yöntemini kullanarak, her bir dönem için kar veya zararın belirlenmesinde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

4.22. VERGİ KARŞILIGI

Finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve diğer olayların mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları KOBİ TFRS Bölüm 29 Gelir Vergileri uyarınca muhasebeleştirilir. Söz konusu sonuçlar, dönem vergisi ve ertelenmiş vergiden oluşur. Dönem vergisi, mevcut veya geçmiş dönemlerin vergiye tabi karı(mali zararı) üzerinden ödenecek (geri alınacak) gelir vergisini ifade eder. 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 (KOBİ TFRS, 2010:177).

		Cari Dönem		Önceki Dönem	
		Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Ertelenen Vergi Varlıkları	Bkz.				
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	Yev. Md. 2	1.085.968,49	217.193,70	0,00	0,00
Alacak Senetleri Reeskontu	Yev. Md. 4	415.036,21	83.007,24	0,00	0,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Yev. Md. 6	220.392,56	44.078,51	0,00	0,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Farkı	Yev. Md. 11	33.191,48	6.638,30	0,00	0,00
Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Bilançodan Çıkarılması	Yev. Md. 12	-	-	11.707,47	2.341,49
Özel Maliyetlerin Bilançodan Çıkarılması	Yev. Md. 13	-	-	4.372,55	874,51
Banka Kredileri Faiz Giderleri	Yev. Md. 15	1.730.705,34	346.141,07	0,00	0,00
Kıdem Tazminatı Karşılığı	Yev. Md. 16	225.365,87	45.073,17	545.636,36	109.127,27
Garanti Karşılığı	Yev. Md. 17	10.303.521,35	2.060.704,27	0,00	0,00
Brüt Ertelen Vergi Varlığı		14.014.181,30	2.802.836,26	561.716,38	112.343,28
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri					
Borç Senetleri Reeskontu	Yev. Md. 5	273.992,44	54.798,49	0,00	0,00
Maddi Duran Varlıklar Amortisman Farkı	Yev. Md. 10	91.028,89	18.205,78	0,00	0,00
Brüt Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		365.021,33	73.004,27	0,00	0,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı/ (Yükümlülüğü), Net		13.649.159,97	2.729.831,99	561.716,38	112.343,28

31 Aralık 2009 tarihi itibariyle işletmenin ertelenmiş vergi varlığı/(yükümlülüğü), KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar ile işletmenin yasal kayıtları arasında farklardan oluşmaktadır. Bu farklar KOBİ TFRS ve vergi amaçlı hazırlanan tablolarda gelir ve giderlerin değişik raporlama dönemlerinde vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Ertelenmiş vergi aktifleri ve pasiflerinin hesaplanmasında kullanılan vergi oranı % 20'dir.

31 Aralık 2009 tarihi itibariyle 112.343,28 TL önceki dönemden, 2.729.831,99 TL cari dönemden toplam 2.842.175,27 TL vergi varlığı hesaplanmıştır.

Ertelenen vergi varlıkları ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Terzi, 2008: 81):

18	296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	2.729.831,99	
	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	112.343,28	
	691 DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KRŞ		2.842.175,27

4.23. KOBİ TFRS'YE GÖRE DÜZELTİLMİŞ BİLANÇO

Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş. 'ye ait 31.12.2009 tarihli düzeltilmiş

bilanço aşağıda gösterildiği gibi düzenlenecektir.

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (Para Birimi TL'dir)	V.U.K	DÜZELTMELER		KOBİ TFRS
		YEV. MD.	TUTAR	
1 DÖNEN VARLIKLAR	76.462.211,04			74.296.507,93
HAZIR DEĞERLER	33.882.790,13			13.275.819,83
KASA	736.113,90			736.113,90
ALINAN ÇEKLER	20.606.970,30	Md 1	-20.606.970,30	0,00
BANKALAR	12.539.705,93			12.539.705,93
VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	0,00			0,00
MENKUL KIYMETLER	0,00			0,00
DİĞER MENKUL KIYMETLER	0,00			0,00
TİCARİ ALACAKLAR	28.074.009,19			46.735.668,94
ALICILAR	25.781.684,05			25.781.684,05
ALACAK SENETLERİ	1.197.840,54	Md 1, 3	20.108.809,45	21.306.649,99
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	0,00	Md 4	-361.181,21	-361.181,21
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	8.016,11			8.016,11
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	500,00			500,00
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	1.311.185,49			1.311.185,49
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	-225.217,00	Md 2	-1.085.968,49	-1.311.185,49
DİĞER ALACAKLAR	1.579.095,55			1.579.095,55
ORTAKLARDAN ALACAKLAR	0,00			0,00
PERSONELDEN ALACAKLAR	2.457,00			2.457,00
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKALAR	1.576.638,55			1.576.638,55
STOKLAR	12.382.111,00			12.161.718,44
İLK MADDE VE MALZEME	5.620.960,13			5.620.960,13
YARI MAMULLER	723.022,34			723.022,34
MAMULLER	3.820.797,51			3.820.797,51
TİCARİ MALLAR	508.145,13			508.145,13
DİĞER STOKLAR	220.392,56			220.392,56
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	0,00	Md 6	-220.392,56	-220.392,56
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.488.793,33			1.488.793,33
GELECEK AYLARA AİT GİDER VE GELİR TAH.	16.794,96			16.794,96
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	16.794,96			16.794,96
GELİR TAHAKKUKLARI	0,00			0,00
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	527.410,21			527.410,21
DEVREDEN KDV	308.187,21			308.187,21
İNDİRİLECEK KDV	0,00			0,00
DİĞER KDV	195.886,56			195.886,56
PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	23.336,44			23.336,44
İŞ AVANSLARI	0,00			0,00

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş (Para Birimi TL'dir)	V.U.K	DÜZELTMELER		KOBİ TFRS
		YEV. MD.	TUTAR	
2 DURAN VARLIKLAR	115.670.964,55			118.886.860,78
YATIRIM AMAÇLI GAYRİ MENKULLER	0,00			1.343.683,84
YATIRIM AMAÇLI ARSALAR	0,00	Md 9	705.316,07	705.316,07
YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	0,00	Md 8	638.367,77	638.367,77
TİCARİ ALACAKLAR	0,00			444.305,85
ALACAK SENETLERİ	0,00	Md 3	498.160,85	498.160,85
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	0,00	Md 4	-53.855,00	-53.855,00
MALİ DURAN VARLIKLAR	186.471,74			186.471,74
İŞTİRAKLER	6.236,01	Md 7	180.235,73	186.471,74
BAGLI ORTAKLIKLAR	180.235,73	Md 7	-180.235,73	0,00
MADDİ DURAN VARLIKLAR	114.265.018,06			113.012.363,11
ARAZİ VE ARSALAR	15.089.853,33	Md 9	-705.316,07	14.384.537,26
YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ	1.000,00			1.000,00
BİNALAR	40.710.645,64	Md 8	-638.367,77	40.072.277,87
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	98.010.291,96			98.010.291,96
TAŞITLAR	1.330.418,21			1.330.418,21
DEMİRBAŞLAR	1.562.060,98			1.562.060,98
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-49.179.796,04	Md 10	91.028,89	-49.088.767,15
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	0,00			0,00
VERİLEN AVANSLAR	6.740.543,98			6.740.543,98
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	1.171.447,69			1.122.177,19
HAKLAR	1.364.672,45			1.364.672,45
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	11.707,47	Md 12	-11.707,47	0,00
ÖZEL MALİYETLER	35.360,60	Md 13	-35.360,60	0,00
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	18.703,12			18.703,12
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-258.995,95	Md 11,13	-2.202,43	-261.198,38
GELECEK YILLARA AİT GİDER VE GELİR TAH	48.027,06			48.027,06
GELECEK YILLARA AİT GİDER	48.027,06			48.027,06
DİĞER DURAN VARLIKLAR	0,00			2.729.831,99
ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	0,00	Md 18	2.729.831,99	2.729.831,99
AKTİF(VARLIKLAR) TOPLAMI	192.133.175,59			193.183.368,71

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş (Para Birimi TL'dir)	V.U.K	DÜZELTMELER		KOBİ TFRS
		YEV. MD.	TUTAR	
3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	51.934.194,97			62.753.530,98
MALİ BORÇLAR	17.082.271,66			16.505.062,67
BANKA KREDİLERİ	17.072.699,16	Md 14	-577.208,99	16.495.490,17
FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİ BORÇLARI	0,00			0,00
ERT.FİNANSAL KİRALAMA BORÇ.MAL.	0,00			0,00
DİĞER MALİ BORÇLAR	9.572,50			9.572,50
TİCARİ BORÇLAR	32.418.438,24			32.144.445,80
SATICILAR	17.562.903,43			17.562.903,43
BORÇ SENETLERİ	13.427.037,30			13.427.037,30
ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	0,00	Md 5	-273.992,44	-273.992,44
DİĞER TİCARİ BORÇLAR	1.428.497,51			1.428.497,51
DİĞER BORÇLAR	671.879,84			671.879,84
ORTAKLARA BORÇLAR	0,00			0,00
PERSONELE BORÇLAR	671.879,84			671.879,84
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	0,00			0,00
ALINAN AVANSLAR	901.762,82			901.762,82
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	901.762,82			901.762,82
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.	859.842,41			859.842,41
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	576.018,28			576.018,28
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	259.822,11			259.822,11
ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	24.002,02			24.002,02
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00			10.880.730,34
DÖN. KARI VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.K.	1.716.069,58			1.716.069,58
DÖN. KAR.PEŞ.ÖD.VERG.VE DİĞ.YÜK.	-1.716.069,58			-1.716.069,58
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00	Md 14.17	10.880.730,34	10.880.730,34
GEL. AYLARA AİT GELİR VE GİDER TAH.	0,00			789.807,10
GİDER TAHAKKUKLARI	0,00	Md 15	789.807,10	789.807,10
DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00			0,00
HESAPLANAN KDV	0,00			0,00
4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	21.230.821,13			22.942.721,60
MALİ BORÇLAR	20.750.392,66			19.520.337,37
BANKA KREDİLERİ	20.662.825,66	Md 14	-1.230.055,29	19.432.770,37
FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİ BORÇLARI	94.959,01			94.959,01
ERT.FİNANSAL KİRALAMA BORÇ.MAL.	-7.392,01			-7.392,01
TİCARİ BORÇLAR	480.428,47			480.428,47
SATICILAR	480.428,47			480.428,47
DİĞER BORÇLAR	0,00			0,00
ORTAKLARA BORÇLAR	0,00			0,00
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00			2.001.057,52
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	0,00	Md 16	771.002,23	771.002,23
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00	Md 14	1.230.055,29	1.230.055,29
GEL. AYLARA AİT GELİR VE GİDER TAH.	0,00			940.898,24
GİDER TAHAKKUKLARI	0,00	Md 15	940.898,24	940.898,24

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş (Para Birimi TL'dir)	V.U.K	DÜZELTMELER		KOBİ TFRS
		YEV. MD.	TUTAR	
5 ÖZKAYNAKLAR	118.968.159,49			107.487.116,82
ÖDENMİŞ SERMAYE	104.158.949,80			104.158.949,80
SERMAYE	110.000.000,00			110.000.000,00
ÖDENMEMİŞ SERMAYE	-5.841.050,20			-5.841.050,20
SERMAYE YEDEKLERİ	1.614.800,56			1.614.800,56
MALİYET BEDELİ ARTIŞ FONU	1.614.800,56			1.614.800,56
KAR YEDEKLERİ	352.688,57			352.688,57
YASAL YEDEKLER	352.688,57			352.688,57
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	6.174.031,63			5.499.972,97
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	6.174.031,63	Md 12,13,16,18	-674.058,66	5.499.972,97
DÖNEM NET KARI(ZARARI)	6.667.688,93			-4.139.295,77
DÖNEM NET KARI	6.667.688,93			
PASİF(KAYNAKLAR) TOPLAMI	192.133.175,59			193.183.368,71

4.24. KOBİ TFRS'YE GÖRE DÜZELTİLMİŞ GELİR TABLOSU

Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş. 'ye ait 31.12.2009 tarihli düzeltilmiş gelir tablosu aşağıda gösterildiği gibi düzenlenecektir.

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (Para Birimi TL'dir)	V.U.K	DÜZELTMELER		KOBİ TFRS
		YEV. MD.	TUTAR	
A BRÜT SATIŞLAR	126.913.292,23			126.498.256,02
YURT İÇİ SATIŞLAR	123.982.139,32	Md 4	-415.036,21	123.567.103,11
YURT DIŞI SATIŞLAR	43.529,70			43.529,70
DİĞER GELİRLER	2.887.623,21			2.887.623,21
B SATIŞ İNDİRİMLERİ	-1.466.129,84			-1.466.129,84
SATIŞTAN İADELER	-1.084.006,69			-1.084.006,69
SATIŞ İSKONTOLARI	-339.633,05			-339.633,05
DİĞER İNDİRİMLER	-42.490,10			-42.490,10
NET SATIŞLAR	125.447.162,39			125.032.126,18
C SATIŞLARIN MALİYETİ	-106.681.490,04			-116.851.789,86
SATILAN MAMULLER MALİYETİ	-105.781.268,13	Md 5,10,16,17	-10.170.299,82	-115.951.567,95
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	-320.544,28			-320.544,28
DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	-579.677,63			-579.677,63
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	18.765.672,35			8.180.366,32
D FAALİYET GİDERLERİ	-4.841.037,49			-4.867.795,04
PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	-2.896.233,73			-2.896.233,73
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	-1.944.803,76	Md 10.11.16	-26.757,55	-1.971.561,31
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	13.924.634,86			3.312.541,28
E DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KAR	21.321.133,81			21.321.133,81
FAİZ GELİRLERİ	14.150,44			14.150,44
MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARLARI	190,63			190,63
KAMBIYO KARLARI	20.992.446,49			20.992.446,49
FAALİYET İLE İLGİLİ DİĞER GELİRLER	314.346,25			314.346,25
F DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARAR	-23.105.334,63			-24.411.695,68
KARŞILIK GİDERLERİ	-225.217,00	Md 2, 6	-1.306.361,05	-1.531.578,05
KAMBIYO ZARARLARI	-22.880.117,63			-22.880.117,63
G FİNANSMAN GİDERLERİ	-3.903.725,33			-5.634.430,67
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	-3.903.725,33	Md 15	-789.807,10	-4.693.532,43
UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	0,00	Md 15	-940.898,24	-940.898,24
OLAGAN KAR VEYA ZARAR	8.236.708,71			-5.412.451,26
H OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	176.694,76			176.694,76
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	176.694,76			176.694,76
I OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR	-29.644,96			-29.644,96
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR	-5.191,36			-5.191,36
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	-24.453,60			-24.453,60
J DÖNEM KARI VEYA ZARARI	8.383.758,51			-5.265.401,46
K DÖN. KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KRŞ (Ertelenmiş Vergi)	-1.716.069,58	Md 18	2.842.175,27	1.126.105,69
L DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	6.667.688,93			-4.139.295,77

4.25. KOBİ TFRS'YE GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

Tam set finansal tablo seti aşağıdakilerden oluşur (KOBİ TFRS,2010:24):

- a. Raporlama tarihi itibariyle düzenlenecek olacak finansal durum tablosu.
- b. Tek bir kapsamlı gelir tablosu veya ayrı bir gelir tablosu ve ayrı bir kapsamlı gelir tablosu.
- c. Raporlama dönemine ilişkin özkaynak değişim tablosu.
- d. Raporlama dönemine ilişkin nakit akış tablosu.
- e. Önemli muhasebe politikalarını özetleyen ve diğer açıklayıcı bilgiler içeren dipnotlar.

4.25.1. Finansal Durum Tablosu

Finansal durum tablosu(bilanço), işletmenin belirli bir tarihteki varlık, borç ve özkaynaklarını gösterir. Finansal durum tablosunda, asgari olarak aşağıdakileri temsil eden kalemler yer alır (KOBİ TFRS,2010:26):

- a. Nakit ve nakit benzerleri.
- b. Ticari ve diğer alacaklar.
- c. Finansal varlıklar.
- d. Stoklar.
- e. Maddi duran varlıklar.
- f. Yatırım amaçlı gayrimenkuller.
- g. Maddi olmayan duran varlıklar.
- h. Canlı varlıklar.
- i. İştiraklerdeki yatırımlar.
- j. Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar.
- k. Ticari ve diğer borçlar.
- l. Finansal borçlar.
- m. Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar.
- n. Ertelemiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları.
- o. Karşılıklar.
- p. Kontrol gücü olmayan paylar.
- q. Ana ortağın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarı.

İşletmenin yasalar gereği hazırlanmış olduğu bilançosu, KOBİ TFRS kapsamında yapılan düzeltmeler ile aşağıdaki gibi sunulacaktır.

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2009 TARİHLİ ÖZET BİLANÇO
(Para birimi TL'dir)

	Dipnot Ref.	31.12.2009 TL
AKTİF		
Nakit ve Nakit Benzerleri		13.275.820
Finansal Yatırımlar		0
Ticari Alacaklar		46.735.669
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		0
Diğer Alacaklar		1.579.096
Stoklar		10.672.925
Canlı Varlıklar		0
Diğer Dönen Varlıklar		2.032.999
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar		0
Toplam Kısa Vadeli Aktifler		74.296.508
Ticari Alacaklar		444.306
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		0
Diğer Alacaklar		0
Finansal Yatırımlar		0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar		186.472
Canlı Varlıklar		0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		1.343.684
Maddi Duran Varlıklar		113.012.363
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.122.177
Şerefiye		0
Ertelenmiş Vergi Varlığı		2.729.832
Diğer Duran Varlıklar		48.027
Toplam Uzun Vadeli Aktifler		118.886.860
TOPLAM AKTİF		193.183.368

	Dipnot Ref.	31.12.2009 TL
PASİF VE ÖZKAYNAKLAR		
Finansal Borçlar		16.505.063
Diğer Finansal Yükümlülükler		0
Ticari Borçlar		33.046.209
Diğer Borçlar		671.880
Finans Sektörü Faal.den Borçlar		0
Devlet Teşvik ve Yardımları		0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		0
Borç Karşılıkları		10.880.730
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		1.649.650
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler		0
Toplam Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		62.753.531
Finansal Borçlar		19.520.337
Diğer Finansal Yükümlülükler		0
Ticari Borçlar		480.428
Diğer Borçlar		0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar		0
Devlet Teşvik ve Yardımları		0
Borç Karşılıkları		1.230.055
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		771.002
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		0
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		940.898
Toplam Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		22.942.722
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		107.487.116
Ödenmiş Sermaye		104.158.950
Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0
Hisse Senedi İhraç Primleri		0
Değer Artış Fonları		1.614.801
Yabancı Para Çevrim Farkları		0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		352.689
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları		5.499.972
Net Dönem Karı/Zararı		-4.139.296
Azınlık Payları		0
Toplam Özkaynaklar		107.487.116
TOPLAM PASİF VE ÖZKAYNAKLAR		193.183.368

Finansal tablolar KOBİ TFRS'ye uyumlu olmak şartıyla ülkelerdeki ihtiyaçlara uygun şekilde düzenlenebilmektedir. Finansal tabloların şekli, ülkelerin düzenleyici ve/veya standart hazırlayıcı otoriteleri tarafından ayrıca düzenlenmektedir (Demir,2009:11). Yukarıdaki bilançoda, ülkemizdeki Sermaye Piyasası Kurulunun 2008/16 haftalık bülteninde yayınlanan, kurulun Seri: XI, No:29 “Sermaye piyasasında finansal raporlamaya ilişkin esaslar tebliği” uyarınca düzenlenecek finansal tablo ve dipnot formatları hakkındaki duyurusundan faydalanılmıştır. Yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı; nakit benzeri ise, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları ifade etmektedir.

Finansal yatırımlar, işletmenin kısa vadeli nakit yükümlülüklerini yerine getirme amacı dışında, atıl fonlarını değerlendirme, doğrudan faiz, temettü geliri, alım-satım karı, vs. elde etme veya bir zarardan korunma amacıyla elinde bulundurduğu finansal varlıklardır.

Ticari alacaklar, esas faaliyetler çerçevesindeki ticari mal veya hizmet satışları karşılığında müşterilerden olan alacakları ifade etmektedir. Verilen depozito ve teminatlar bu kalem altında değil, diğer alacaklarda gösterilmektedir.

Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar, finans sektörü faaliyetlerinden kaynaklanan, nakit ve nakit benzerleriyle finansal yatırımlar dışında kalan alacaklar burada gösterilir.

Diğer alacak ve borçlar, yukarıdaki alacak ve borç sınıfına girmeyen diğer alacak ve borçlar bu kalemlerde gösterilir. Örneğin, verilen depozito ve teminatlar, ilişkili taraflardan ticari olmayan alacaklar, vergi dairelerinden alacaklar, diğer çeşitli alacaklar, şüpheli diğer alacaklar, vb.

Stoklar, işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkların gösterildiği kalemdir. Verilen sipariş avansları stok niteliğinde olmayıp, ilgili stok muhasebeleştirilene kadar diğer dönen varlıklarda gösterilir.

Diğer dönen/duran varlıklar, yukarıdaki sınıflara girmeyen dönen/duran varlıklar bu kalemde gösterilir. Örneğin;

- Gelecek aylara/yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları (peşin ödenen vergiler ve fonlar, sipariş avansları, iş avansları, personel avansları, vs).

- Devreden KDV, indirilen KDV, diğer KDV, sayım ve tesellüm noksanları, diğer çeşitli dönen/duran varlıklar

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştirakler ve iş Ortaklıkları Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştirakler ve iş ortaklıkları özkaynaktan pay alma yöntemiyle değerlendirilen KOBİ TFRS bölüm 14 kapsamındaki iştiraklerle, KOBİ TFRS bölüm 15 kapsamındaki iş ortaklıkları bu kalemde gösterilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, KOBİ TFRS bölüm 16 kapsamındaki, yatırım amaçlı gayrimenkuller (arsa, bina veya binanın bir kısmı) bu kalemde gösterilir.

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler olan maddi duran varlıklar bu kalemde gösterilir.

Maddi olmayan duran varlıklar KOBİ TFRS bölüm 18’de tanımlanmış, şerefiye dışındaki maddi olmayan varlıklar bu kalemde gösterilir.

Finansal borçlar, KOBİ TFRS bölüm 11’de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olanlar bu kalemde gösterilir (banka kredileri, çıkarılmış tahvil, bono ve senetler, bunlardan uzun dönemli olanların anapara taksitleri ve faizleri, finansal kiralama işlemlerinden borçlar, vs.).

Diğer Finansal Yükümlülükler, KOBİ TFRS bölüm 11’de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olmayanlar bu kalemde gösterilir (türev araçlardan kaynaklanan yükümlülükler, finansal garanti sözleşmeleri, vs.).

Ticari borçlar esas faaliyetler çerçevesinde, üretim veya satışlarda kullanılan hammadde, ticari mal veya hizmet alımları, vs karşılığında tedarikçilere olan ticari borçlar bu kalemde gösterilir. Alınan depozito ve teminatlar diğer borç niteliğindedir. Alınan sipariş avansları ticari niteliğindedir.

Finans sektörü faaliyetlerinden borçlar, konsolidasyona dahil, finans sektöründe faaliyet gösteren ortaklıkların, bu faaliyetlerinden kaynaklanan borçları bu kalemde gösterilir.

Devlet teşvik ve yardımları, KOBİ TFRS bölüm 24 kapsamında, varlıklara ilişkin teşviklerin sunumunda ilgili alternatifin seçilmesi halinde ertelenmiş gelir olarak gösterilen tutarlar bu kalemde yer alır.

Dönem karı vergi borcu, KOBİ TFRS bölüm 29 kapsamındaki gelir vergisinin takip eden dönemde vergi idaresine ödenmesi beklenen kısmı bu kalemde gösterilir.

Borç karşılıkları, KOBİ TFRS bölüm 21 kapsamında ayrılan karşılıklarla, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olanlar dışındaki diğer karşılıklar bu kalemde gösterilir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülükler, KOBİ TFRS bölüm 28 kapsamında finansal tablolarda gösterilmesi gereken borç tahakkuklarına (veya karşılıklara) bu kalemde yer verilir.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, KOBİ TFRS bölüm 29 kapsamındaki ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri bu kalemde gösterilir.

Diğer varlık ve yükümlülükler, yukarıdaki hiçbir yükümlülük sınıfına girmeyen kalemler burada gösterilir (gelecek aylara ait (ertelenmiş) gelirler ve diğer gider tahakkukları, sayım ve tesellüm fazlaları, diğer çeşitli borç ve yükümlülükler, vs.).

Değer artış fonları, gelir tablosuyla ilişkilendirilmeyerek, doğrudan özkaynağa aktarılan değer artışlarının toplu olarak gösterildiği kalemdir.

Kardan ayrılan Kısıtlanmış yedekler, önceki dönemlerin karından, kanun veya sözleşme kaynaklı zorunluluklar nedeniyle veya kar dağıtım dışındaki belli amaçlar için ayrılmış yedeklerdir.

Geçmiş yıllar kar/zararları, net dönem karı dışındaki birikmiş kar/zararlar bu kalemde netleştirilerek gösterilir.

4.25.2. Kapsamlı Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin bir döneme ilişkin finansal performansının sunulduğu tablodur. KOBİ TFRS işletmenin finansal performansının tek bir veya iki ayrı finansal tabloda sunulması gerektiğini ifade etmektedir. İşletmenin muhasebe politikası seçimi, kapsamlı gelir tablosu olarak nitelenen tek bir tabloda raporlamaktır.

İşletmenin yasalar gereği hazırlanmış olduğu gelir tablosu, KOBİ TFRS kapsamında yapılan düzeltmeler ile aşağıdaki gibi sunulacaktır.

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2009 TARİHLİ KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Para birimi TL'dir)

	Dipnot Ref.	31.12.2009 TL
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Satış Gelirleri		125.032.126
Satışların Maliyeti (-)		-116.851.790
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)		8.180.336
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler		0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)		0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden brüt kar (zarar)		0
BRÜT KAR/ZARAR		8.180.336
Pazarlama ve Satış Giderleri(-)		-2.896.234
Genel Yönetim Giderleri (-)		-1.971.561
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		0
Diğer Faaliyet Gelirleri		21.497.829
Diğer Faaliyet Giderleri (-)		-24.441.341
FAALİYET KARI/ZARARI		-369.029
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar		0
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler		0
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)		-5.634.431
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI		-5.265.401
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri		1.126.105
- Dönem Vergi Gelir/Gideri		-1.716.070
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri		2.842.175
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI		-4.139.296
DURDURULAN FAALİYETLER		0
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı		0
DÖNEM KARI/ZARARI		-4.139.296
Dönem Kar/Zararının Dağılımı		0
Azınlık Payları		0
Ana Ortaklık Payları		0
Hisse Başına Kazanç		0
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç		0
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç		0
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç		0

Yukarıdaki kapsamlı gelir tablosunda, ülkemizdeki Sermaye Piyasası Kurulunun 2008/16 haftalık bülteninde yayınlanan, kurulun Seri: XI, No:29 “Sermaye piyasasında finansal raporlamaya ilişkin esaslar tebliği” uyarınca düzenlenecek finansal tablo ve dipnot formatları hakkındaki duyurusundan faydalanılmıştır. Yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Ticari faaliyetlerden brüt kar, Satılan mal, hizmet ve diğer esas faaliyet gelirlerinden oluşan satış gelirlerinden, bu satışların maliyetlerinin düşülmesiyle ulaşılır.

Araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri, giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflanmasından kaynaklanır.

Diğer faaliyet gelir/giderleri, doğrudan esas faaliyetlerle ilişkilendirilemeyen, finansal gelir/giderler ve özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştiraklerin kar/zararlarındaki paylar kapsamına da girmeyen gelir ve giderler bu kalemde gösterilir.

Esas faaliyetten kaynaklanmayan finansal gelir/gideler, esas faaliyetler dışında, finansal araçlardan kaynaklanan, faiz, kur farkı, alım-satım kar/zararı, değer artışı, temettü gibi finansal gelir ve giderler, netleştirilmeden ayrı ayrı olarak bu kalemlerde gösterilir.

4.25.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, özkaynakta meydana gelen ve dönem başı ile dönem sonu arasında ortakların ortaklık sıfatı ile yaptıkları (yani özkaynaktaki ortaklık değişimleri), dönemdeki net varlıklarda meydana gelen artış veya azalışı yansıtan işlemlerden kaynaklanan tüm değişiklikleri yansıtır. Bu tablo, işletmenin finansal durum tablosu ile kapsamlı gelir tablosu arasında bir bağlantı sağlar (http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul6.pdf).

Yasalar gereği hazırlanması zorunlu olmayan özkaynak değişim tablosu, KOBİ TFRS kapsamında aşağıdaki gibi sunulacaktır.

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2009 TARİHLİ ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU
(Para birimi TL'dir)

	Dipnot Ref.	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Düzeltilmesi Farkları	Değer Artış Fonları	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Karları	Net Dönem Karı/Zararı	Toplam Özkaynaklar
31.12.2008 Bakiyesi		102.000.000,00	-	1.614.800,56	297.945,08	5.404.729,19	824.045,93	110.141.520,76
Sermaye Artışı								
- Nakit		2.158.949,80	-	-	-	-	-	2.158.949,80
2009 yılı için net kapsamlı gelir		-	-	-	54.743,49	95.243,78	-4.963.341,70	-4.813.354,43
31.12.2009 Bakiyesi		104.158.949,80		1.614.800,56	352.688,57	5.499.972,97	-4.139.295,77	107.487.116,13

4.25.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finans faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstermek suretiyle, raporlama döneminde işletmelerin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sağlar (KOBİ TFRS,2010:35). İşletmemizde 31.12.2009 KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi olduğundan nakit akım tablosu bir sonraki yıl 31.12.2010 tarihinde karşılaştırmalı bilgiler ile sunulacaktır. 2009 yılına ait nakit akım tablosu aşağıdaki gibidir.

GÜRTEKS İPLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2009 TARİHLİ NAKİT AKIM TABLOSU
(Para birimi TL'dir)

	Dipnot	01.01.2009
	Ref.	31.12.2009
İşletme faaliyetleri:		
Net kar / Zarar		-4.139.295,77
İşletme faaliyetlerinden sağlanan veya faaliyetlerde kullanılan net nakit tutarının net kar/(zarar) ile mutabakatını sağlayan düzeltmeler:		
Amortisman		3.871.558,51
İtfa payları		0,00
Kıdem tazminatı karşılığı-net		771.002,23
Vergi gideri/(geliri)-net		-1.126.105,42
Şüpheli alacak karşılığı		1.311.185,49
Devam etmekte olan davalar için ayrılan karşılık		0,00
Stok değer düşüklüğü		220.392,56,00
Makul değer artışı		0,00
Kullanılmamış İzin Hakları Karşılığı		0,00
Maddi duran varlık satış zararı/(karı)		0,00
Faiz geliri - net		0,00

Faaliyetlere yönelik varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler öncesi net nakit akımı 908.737,60

Faaliyetlere yönelik varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler-net:

Ticari alacaklardaki azalış / (artış)	-10.885.509,21
İlişkili şirketlerden alacaklardaki azalış / (artış)	0,00
Stoklardaki azalış / (artış)	435.326,92
Diğer dönen varlıklardaki azalış / (artış)	455.542,97
Diğer duran varlıklardaki azalış/(artış)	-48.027,06
Ticari borçlardaki artış/ (azalış)	3.632.195,25
İlişkili şirketlere borçlardaki artış/ (azalış)	0,00
Diğer yükümlülükler ve borç karşılıklarındaki artış/ (azalış)	14.440.615,80
Ödenen kıdem tazminatı	0,00
Ödenen vergiler	-1.716.069,58

İşletme (faaliyetlerinde kullanılan)/faaliyetlerinden sağlanan net nakit 7.222.812,69

Yatırım faaliyetleri:

Makul değer değişimleri gelir tablosuna yansıtılan finansal varlık satış geliri	0,00
Yatırım harcamaları	553.723,97
Satılmaya hazır finansal varlıklardaki artış	0,00
Elde edilen faizler	0,00
Maddi duran varlık satışı	0,00

Yatırım (faaliyetlerinde kullanılan)/faaliyetlerinden sağlanan net nakit 553.723,97

Finansman faaliyetleri:

Krediler artış (azalış)	-26.143.505,67
Ödenen faiz	-3.947.236,56

Finansman faaliyetlerinden sağlanan net nakit -30.090.742,23

Nakit ve nakit benzeri değerlerdeki net artış -22.314.205,57

Nakit ve nakit benzeri değerlerin dönem başı bakiyesi 13.275.819,83

Nakit ve nakit benzeri değerlerin dönem sonu bakiyesi -9.038.385,74

4.25.5. Dipnotlar

Şirketin, 31.12.2009 tarihi itibariyle düzenlenen finansal tablolarına ilişkin “Açıklayıcı ve Tamamlayıcı Dipnotları” özet olarak aşağıdaki şekilde verilmiştir.

4.25.5.1. Dipnot 1 organizasyon yapısı ve faaliyetler

Şürteks İplik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 1997 yılında Gaziantep, Türkiye’ de 5 ortak tarafından kurulmuştur. Şirket, Gaziantep 2.Organize Sanayi Sitesinde 144.640 m² alan üzerine kurulmuş, 60.658 m² kapalı tesisinde akrilik iplik yapmaktadır.

4.25.5.2. Dipnot 2 mali tabloların sunuluş şekilleri

Şirketin mali tabloları Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından onaylanmış Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Şirket muhasebe kayıtlarını ve yasal mali tablolarını yürürlükteki ticari ve mali mevzuata ve Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu Tek Düzen Hesap Planına uygun Türk Lirası (TL) bazında tutmaktadır.

4.25.5.3. Dipnot 3 uygulanan belli başlı muhasebe prensipleri

Mali tabloların hazırlanışında takip edilen ana muhasebe ilkeleri aşağıdaki belirtilmiştir:

Muhasebe Tahminleri

Mali tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu bir şekilde hazırlanması yönetim tarafından hazırlanmış mali tablolarda yer alan bazı aktif ve pasiflerin taşıdıkları değerler, muhtemel mükellefiyetler ile verilen açıklamalar ile raporlanan gelir ve giderlerin tutarlarına ilişkin olarak bazı tahminler yapılmasını gerektirmektedir. Gerçekleşen tutarlar tahminlerden farklılık içerebilir.

Nakit ve Nakit Eşdeğerleri

Nakit ve nakit eşdeğerleri bilançoda maliyet değeriyle yer almaktadır. Nakit ve nakit eşdeğerleri, kısa vadeli, likiditesi yüksek, kolayca nakde dönüşebilir ve faiz oranlarındaki değişimlerden etkilenmeyecek yatırımlardan oluşmaktadır.

Ticari Alacaklar Borçlar

Ticari alacaklar, geri dönüşü şüpheli tahmin edilen tutarlar için uygun görülen karşılık indirildikten sonra iskonto edilmiş değerleriyle gösterilmiştir. Ticari borçlar iskonto edilmiş değerleriyle gösterilmiştir.

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.

Senetli Alacaklar ve Borçlar

Vadeleri, henüz gelmemiş tüm senetli alacaklar ve borçlar, Türkiye Merkez Bankası'nın açıkladığı reeskont oranıyla reeskonta tabi tutulmaktadır.

Stoklar

Stoklar, net gerçekleşebilir değer yada elde etme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirilir. Maliyet ağırlıklı ortalama metodu ile hesaplanmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır.

Mali Duran Varlıklar

Doğrudan veya dolaylı olarak, hisselerine ve/veya yönetimine %20'den az ve %20 ile %50 arasında oranlarda katıldığı şirketler mali duran varlıklar içinde gösterilmektedir.

Maddi Duran Varlıklar

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar maliyetleri üzerinden gösterilmektedir. Amortismanlar bu maliyetler üzerinden doğrusal amortisman yöntemiyle ayrılmaktadır.

Vergilendirme

Mali tablolarda, vergi gideri dönem cari vergi karşılığı ve ertelenmiş vergiden oluşmaktadır.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

İşletme, emeklilik veya istifa ve iş kanununda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle istihdamı sona eren belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. İşletme, piyasa faiz oranı, beklenen enflasyon oranı ve uygun reeskont oranı kullanılarak bilanço gününe indirgenerek hesaplanmış kıdem tazminatı yükümlülüğünü mali tablolarına yansıtmıştır.

Banka Kredileri

Faiz karşılığı alınan banka kredileri, alış maliyeti düşüldükten sonra alınan net tutar esasından kayıtlara yansıtılmaktadır. Finansman giderleri etkin faiz yöntemi uygulanarak bilanço tarihine indirgenmekte ve karşılık hesabında muhasebeleştirilmektedir.

Taahhüt ve Yükümlülükler

Gelecekte gerçekleşmesi muhtemel mükellefiyetler veya oluşacak zararlar için bir tahmin yapılması durumunda bu yükümlülükler şirket için gider ve borç olarak kabul edilmektedir. Muhtemel gelirler ise gelirin gerçekleşmesi kesinlik kazandığı zaman mali tablolara yansıtılır.

Borçlanma maliyetleri

Borçlanma maliyetleri dönem içerisinde gerçekleştiği tarihte gelir yada gider olarak yazılırlar.

Karşılıklar

Karşılıklar geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülük olması, bu yükümlülüğün gelecekte yerine getirilmesi için gerekli aktif kalemlerde bir azalışın muhtemelen söz konusu olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde saptanabilmesi durumunda tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk ettirilen bu karşılıklar her bilanço döneminde gözden geçirilmekte ve cari tahminlerin yansıtılması amacıyla revize edilmektedir.

Yabancı Para İşlemleri

Yabancı para işlemleri, işlem tarihindeki cari kurlardan muhasebeleştirilmektedir. Yabancı para cinsinden kayıtlara geçirilmiş olan aktif ve pasif hesaplar dönem sonlarındaki kurlar esas alınarak değerlendirilmiştir.

Hâsılat

Gelirler, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların şirkete akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, mal satışlarından iade ve satış iskontolarının düşülmesi suretiyle bulunmuştur.

SONUÇ

Muhasebe dünyasındaki gelişmeler ortak bir muhasebe dilinin kullanımını zorunlu kılmaktadır. Küresel bir muhasebe dilinin kullanılması, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar; yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgililerin karşılaştırma yapabilmelerini güçleştirmektedir. İhtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasının sağlanmasıyla, yüksek kaliteli küresel finansal raporlama standartları, sermayenin dağılımında ve fiyatlanmasında etkinliği artırmaktadır. Bu durum, borç verenlere veya sermayedarlara faydalı olmasının yanı sıra, sermaye arayan işletmelere, sermaye maliyetlerini etkileyen belirsizlikleri ortadan kaldırdığı ve uyum maliyetlerini azalttığı için yarar sağlamaktadır. Küresel standartlar denetim kalitesinde tutarlılığı artırmakla birlikte eğitim ve öğretimi de kolaylaştırmaktadır. UFRS, muhasebeye ilişkin uluslar arası bir yaklaşımla farklı raporlama sistemlerine sahip şirketlerin, finansal raporlarını ortak bir muhasebe anlayışına göre düzenlemelerini sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler düşecektir.

Uluslararası alanda birçok ülke ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması için çaba göstermektedir ve bu çalışmalara Türkiye’ de katılmıştır. Yapılan çalışmaların başında Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) tarafından hazırlanarak dünya çapında kabul görmüş olan Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) gelmektedir. Türkiye dâhil birçok ülke kendi muhasebe sistemlerini UFRS’lere uygun düzenlemeye ve uygulamaya başlamıştır.

KOBİ’lerin gerek dünya, gerekse Türkiye ekonomisinde önemli bir güce sahip olmaları ve KOBİ’lerin finansal raporlamaya duydukları gereksinim KOBİ’lere özel muhasebe standart setinin hazırlanmasını gündeme getirmiştir. KOBİ’lerin bu gereksinimlerini karşılamaya yönelik Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu

Temmuz 2009'da KOBİ'ler İçin UFRS'yi kabul etmiş ve yayınlamıştır. Tam set UFRS'den bağımsız KOBİ'lere özel hazırlanan bu standartta basitleştirilmelere gidilmiş, KOBİ'leri ilgilendirmeyen bölümler çıkarılmış, zorunlu tutulan açıklamalar azaltılmıştır. KOBİ'ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ülkemizde de 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS olarak kabul edilerek yasalaşmıştır.

İşletmeler, raporlama tarihi itibari ile karşılaştırmalı mali tablo düzenleyebilmeleri için, öncelikle standarda geçiş bilançosunu düzenlemeleri gerekmektedir. Bunu takiben de cari dönem finansal tablolarının hazırlanması gerekmektedir.

Yapılan çalışmada Gürteks İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş işletmesine ait V.U.K Kanunlarına göre hazırlanmış 31.12.2009 tarihli bilançosu ve 01.01.2009-31.12.2009 dönemine ait gelir tablosu KOBİ TFRS' ye göre düzeltilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

Finansal araçlara ait yabancı para işlemleri dönem sonundaki cari kurlardan değerlendirilmiş ortaya çıkan farklar kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilmiştir. İşletmenin finansal araçlarından çekler, bir borçlanma aracı olarak kullanıldığından özün önceliği gereği senetlere aktarılmıştır. Bankalar hesabı vadesiz mevduatlardan oluştuğundan herhangi bir işleme tabi tutulmamıştır. İşletmenin menkul kıymetleri bulunmamaktadır. Ticari alacıklardan şüpheli hale gelen ve daha önce karşılık ayrılmayan 1.085.968,49 TL için karşılık ayrılarak gider hesabında muhasebeleştirilmiştir. Ticari alacıklardan finansal işlem içeren alacak senetleri iskonto edilerek bilanço gününe indirgenmiştir. 415.036,21 TL'lik vade farkı satışların içinden düşülerek peşin değer ile finansal tablolara aktarılmıştır.

Stoklardan vadeli ödeme ile alınanlar reeskonta tabi tutularak 273.992,44 TL faiz tutarı stokların bünyesinden çıkartılarak muhasebeleştirilmiştir. Stoklarda bulunan fakat hasar, eskime, hurda vb. nedenlerden değeri düşen 220.392,56 TL'lik stok için karşılık ayrılmıştır.

İşletmenin finansal tablolarında Bağlı Ortaklık olarak görünen 180.235,73 TL'lik pay % 20 ile % 50 arasında ve önemli etkisinin olduğu düşünülerek iştiraklerdeki yatırım olarak bilançoya aktarılmıştır.

İşletmenin maddi duran varlıklarından 705.316,07 TL değerindeki arazi ve arsa hangi amaçla kullanılacağı belli olmadığından yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılmıştır. Ayrıca kira geliri elde edilen 638.367,77 TL değerindeki binalar yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılmıştır. Vergi usul kanunlarına göre

ekonomik ömür ile hesaplanan amortisman, yararlı ömürler dikkate alınarak yeniden hesaplanmıştır. 91.028,89 TL'lik fark birikmiş amortismanlar hesabından düşülmüştür.

Maddi olmayan duran varlıklar KOBİ TFRS kapsamında yararlı ömür 10 yıl kabul edilerek yeniden amortismanına tabi tutulmuş 31.191,48 TL fark ilgili muhasebe kaydı ile finansal tablolara aktarılmıştır. KOBİ TFRS'ye göre kuruluş maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmekte maddi olmayan duran varlıkların bünyesinden çıkarılmaktadır. İşletmedeki 11.707,47 TL'lik kuruluş örgütlenme giderleri geçmiş yıllar karların düşülerek giderleştirilmiştir. Özel maliyetlere ait birikmiş amortismanları düşülerek kalan tutar geçmiş yıllar karların düşülerek giderleştirilmiştir.

Mali borçlardan banka kredileri iskonto edilerek bilanço tarihine indirgenmiştir. Mizan bakiyesi ile iskonto edilmiş maliyet arasındaki 1.807.264,28 TL'lik fark borç ve gider karşılıkları hesabına aktararak banka kredileri hesabından düşülmüştür. Banka kredilerine ait gelecekte ödenecek faiz tutarları da iskonto edilerek 1.730.705,34 TL'lik faiz, gider hesabına aktararak finansal tablolara yansıtılmıştır.

Ticari borçlardan borç senetleri vade farkı içerdiğinden reeskonto tabi tutulmuş ve 273.992,44 TL'lik tutar ilgili dönemlerinde gider yazılmak üzere satışların maliyetinden düşülmüştür.

Kıdem tazminatı işçinin çeşitli nedenler ile işyerinden ayrılırken işveren tarafından işçiye verilen bir tazminat şeklidir. Uzun vadeli planlar içinde göz ardı edilmemesi gereken kıdem tazminatı tutarı 771.002,23 TL olarak hesaplanmış ilgili dönemlerine ve departmanlarına göre muhasebe kaydı yapılmıştır.

İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak satışların % 0,9'u oranında garanti masrafının oluşacağını tahmin etmektedir. Satışlarının 10.303.521,35 TL'lik kısmı için karşılık ayrılmıştır.

KOBİ TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar ile işletmenin yasal kayıtları arasındaki farklardan oluşan 2.729.831,99 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı/(yükümlülüğü) ilgili muhasebe kaydı ile finansal tablolara aktarılmıştır.

İşletmenin düzeltilmiş bilançosu incelendiğinde; dönen varlıklarında 2.165.703,11 TL'lik azalış, duran varlıklarında 3.215.896,23 TL'lik artış ve aktif toplamında 1.050.193,12 TL'lik artışın olduğu görülmektedir. Bilançonun pasifinde kısa vadeli yabancı kaynaklarda 10.819.336,01 TL'lik artış, uzun vadeli yabancı

kaynaklarda 1.711.900,47 TL'lik artış ve özkaynaklarında 11.481.043,36 TL'lik azalışın olduğu görülmektedir.

İşletmenin düzeltilmiş gelir tablosu incelendiğinde; brüt satış karının 10.585.336,03 TL, faaliyet karının 10.612.093,58 TL, olağan karın 13.649.159,97 TL, dönem karının 13.649.159,97 TL, dönem net karının 10.806.984,70 TL azaldığı görülmektedir. V.U.K'larına göre karlı olan işletmenin, KOBİ TFRS kapsamında yapılan düzeltmeler sonucu zarar ettiği görülmektedir.

KOBİ TFRS kapsamında bilanço ve gelir tablosuna ek olarak nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve dipnotların hazırlanması gerekmektedir. KOBİ TFRS'de finansal tabloların şekli konusunda herhangi bir açıklama mevcut değildir. Finansal tablolar standarda uyumlu olmak şartıyla ülkelerdeki ihtiyaçlara uygun şekilde düzenlenebilecektir. Finansal tabloların şekli, ülkelerin standart hazırlayıcı otoriteleri tarafından ayrıca düzenlenmektedir. Ülkemizde de TMSK'nın bu konudaki çalışmaları devam etmektedir.

KOBİ TFRS'nin yürürlüğe girmesi sadece raporlamada değil kayıt düzeninde de değişiklikler meydana getirecektir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında bazı değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bu konuda TMSK bünyesinde yapılan çalışmalar devam etmektedir.

Maliye Bakanlığı, vergi yasalarında gerekli düzenlemeleri yaparak vergi düzenlemeleri ile standart arasındaki farkları beyannameler ile takip etmelidir. Standardın getirdiği birçok düzenlemenin vergi yasalarına paralel hale getirilmesi büyük zorluklar yaratacaktır.

TMSK, KOBİ TFRS'nin uygulama sürecini çok iyi yönetmelidir. Uygulama sürecinde karşılaşılan problemlere, tüm kesimlerin görüş ve önerilerini dikkate alarak birlikte çözüm geliştirmelidir.

KOBİ'lerin kolayca finans kaynağı bulmasını ve yurt dışına açılmasını sağlayacak standarda, eğitim ve destek ile KOBİ'ler zamanla uyum sağlayacaktır. Bu uyumun kolay sağlanabilmesi için, muhasebe ve denetim meslek mensuplarının eğitilmesi gerekmektedir. Bu konuda TÜRMOB eğitimcilerin eğitimini düzenlemekte ve bu eğitimciler ile yurdun dört bir yanındaki meslek mensuplarını yetiştirmeyi planlamaktadır.

Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak, uluslararası piyasalarda aynı ortak dili kullanmak, finans piyasalarının bilgi taleplerini karşılayabilmek ve AB'ye uyum sağlamak için KOBİ TFRS'ye geçilmesi önemlidir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, E. (2007). *Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, ss.55-86.
- Akdoğan, N. (1991). Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, *Türkiye XII. Muhasebe Sempozyumu*.
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama standartlarının Uygulama Süreci. *Mali Çözüm Dergisi*, 80:101-117.
- Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 30:1-26.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, ss.3-51.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 84:29-70.
- Akdoğan, N. ve Tenker N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, ss.3-60.
- Akgemci, T. (2001). KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler.http://www.samsuntso.org.tr/Bilgi_Bankasi/kobi_sorunlar_destekler.pdf(05.04.2011)
- Aslan, S. (2007). KOBİ'ler İçin UFRS ile Global Uyum Süreci. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2:203-221.
- Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- Aydın, Y.Z. (2009). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde(KOBİ) Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, ss.42-118.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 146:42-56.
- Bayazıtlı, E. ve Çelik, O. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış. *Tesmer Yayın*, No:67, Ankara, ss.1-65.
- Bayraktar, B. (2008). *Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırmalı Bir Örnek*. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, ss.2-83.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 98:89-116.
- Bekçi, İ. ve Özdemir, O. (2006). Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açuları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 11(2):143-164.
- Bilginoğlu, F. (1993). Uluslararası Muhasebe. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, (22)1.
- Bohusova, H. (2007). The Possible Ways to IFRS for Micro-Entities Development, Mibes.
- Bove , J.M. (2006). *SME Financial Reporting*, World Bank, FEE SME/SMP Working Party.
- Büyüktopçu, H.İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, ss.2-163.
- Civan, M. (2007). *Finansal Muhasebe*. 3.Baskı, Yaşar Cevizli Mağazaları, Gaziantep, ss.6-19.
- Çelik, O. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ’lerde Uygulanması*. Siyasal Kitabevi, Ankara, ss.1-55.
- Çelik, O. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl? [http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/OrhanCelik.pdf\(21.05.2011\)](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/OrhanCelik.pdf(21.05.2011)).

- Çelik, O. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Genel Bakış. [www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs__genel_bakis.pdf\(05.07.2011\)](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs__genel_bakis.pdf(05.07.2011)).
- Çelik, O. Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye. [http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARTLARINA%20%20C4%B0L%20C4%B0C5%9EK%20%20B0N%20GEL%20C4%B0C5%9EMELER.pdf\(25.05.2011\)](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARTLARINA%20%20C4%B0L%20C4%B0C5%9EK%20%20B0N%20GEL%20C4%B0C5%9EMELER.pdf(25.05.2011)).
- Çiçekli, A. (2011). IFRS for SMEs. *TÜRMOB-TMSK-IFRS Foundation Çalıştayı*, Ankara, ss.149-165.
- Çiftçi, Y. (2007). Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri, *II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri*, Giresun.
- Çiftçi, Y. ve Erserim A. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi. [bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc\(05.07.2011\)](http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc(05.07.2011)).
- Damant, D. (2003). “*Accounting Standards-A New Era, Balance Sheet*”, Volume 11 (1-2)
- Davis, A. (2006). *Accounting for SMEs*, European Commission Internal Market & Services DG, REPARIS Workshop.
- Deloitte Touche Tohmatsu. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı.
- Demir, V. (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 77:46.
- Demir, V. (2007). KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 80(17):43-58.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 23:69-70.
- Demir, V. (2009). KOBİ’ler İçin UFRS’de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu. *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir.
- Elikara, A. (2006). *Genel Muhasebe*. 2. Baskı, Mart Matbaacılık Sanatları, İstanbul, s. 25.
- Epstein, B.J. ve Jermakowicz, E.K. (2007). IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities, New York.

- Eurostat. (2003). International Accounting Standards (IAS) and EU-statistics.
- Gedik, A. (2011). IFRS for SMEs. *TÜRMOB-TMSK-IFRS Foundation Çalıştayı*, Ankara, ss.89-104.
- Gelard, G. (2006). “The IASB Project on Accounting Standart for SME’s”, *FEE SME/ SMP Congress*, Versailles.
- Gençoğlu, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul, ss.1-395.
- Gökçen, G. Akgül, B.A. ve Çakıcı, Cemal. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları(Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)*.1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, ss.1-212.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, ss.60-129.
- IASC Foundation. (2010). “Training Material for the IFRS for SME’s”.
- Işık, M. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ’ler Uygulanması Çalışması*. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, ss. 2-90.
- İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, 74:25-43.
- Jermakowicz E., Jenice P. and Inge W. (2007). “The Value Relevance of Accounting Income Reported by DAX-30 German Companies”. *Jurnal of International Financial Management & Accounting* 18, pp. 151-191.
- José, M.B. KOBİ Finansal Raporlaması. Dünya Bankası.
- Kara, E. (2010). *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde,ss.37-113.
- Karacan, S. (2009). *KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama*. 1.Baskı, Umurtepe Yayınları, No:21, Kocaeli, ss.31-83.
- Karakaya, M. KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/MEVLUT_KARAKAYA.pdf(18.06.2011).

- Kaya, İ. FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>(13.05.2011).
- Koç Yalkın, Y., Demir V. ve Demir D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı)*, 76:57-73.
- Koçak, A. (2007). *Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, ss.30-96.
- Kötüoğlu, Ş.G. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları’nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, ss.6-21.
- Mısırlıoğlu, İ.U. (2006). UFRS ve BASEL II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 76: 21-32.
- Muthupandian, K.S. (2007). An Introduction to International Financial Reporting Standards. *The Management Accountant*, 42(9), pp.696-700.
- Nair, R.D. ve Frank, W.G. (1996). *International Harmonization of Accounting*. Edward Elgar Publishing Limited, pp.93-99.
- Nuriyev, B. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması-UFRS 1Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, ss.96-109.
- Özkan, S. KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış.<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/SerdarOZKAN.doc> (25.04.2011).
- Özkan, S.(2009). KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış, *I. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu*, Adana.
- Özkan, S. ve Acar, E. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, 97:49-86.
- Özkan, S. ve Orhan, Ç. (2006). Avrupa Birliği İle Entegrasyon Sürecinde Finansal Raporlama Standardı. *Muhasebe Standartları Sempozyumu X*, Kıbrıs, ss. 40-55.
- Özulucan, A. (2005). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*. 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.49.
- Pacter, P. (2009). IFRS for Small and Medium-sized Entities. *World Standard Setters Conference*, London.

- Parlakkaya, R. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları. www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBI_UFR_makale_Doc.Dr.RaifPARLAKKAYA.doc(28.06.2011).
- Saltoğlu, M. (2005). Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,7(1):99-113.
- Sayar, Z. ve Okur, M. (2007). Kobi Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği, *26.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, ss.73-104.
- Sayar, Z. (2008). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları*. Tesmer yayın, No:79, Ankara, ss.1-132.
- Selimoğlu, K.S. (2008). Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII*, Kıbrıs.
- Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, ss.178-240.
- Şensoy, N. ve Atilla P. (2010). KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış, *VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu*.
- Terzi, S. (2008). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 88:59-86.
- Tokay, S.H. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 90:25-26.
- Türel, A. (2008). KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Hakkında. *Yönetim*, 59:68-74.
- TÜRMOB. (2011). KOBİ TFRS Ders Notları. *TÜRMOB Eğitici Eğitimi*, Ankara, ss.10-20.
- Uzay, Ş. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı. <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F3.pdf>(12.06.2011).
- Yelkikalan, F. ve Halis, K. (2001). KOBİ'lerde Verimlilik Yönelimli Yeniden Yapılandırma Stratijileri, *I.Orta Anadolu Kongresi*, ss 389-394, Erciyes Üniversitesi, Nevşehir İİBF, 18-21 Ekim 2001, Nevşehir.
- Zaif, F. (2004). Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler. *I. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, İstanbul, s.138-139.

Wells, M. (2011). IFRS for SMEs. *TÜRMOB-TMSK-IFRS Foundation Çalıştayı*, Ankara, ss.105-118.

Türk Ticaret Kanunu, (2011), Md.88.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf (05.04.2011).

http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2009_Faaliyet_Raporu.pdf (16.04.2011).

<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform> (12.05.2011).

<http://www.denetimnet.net/> (14.01.2010).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul1.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul3.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul4.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul5.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul6.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul8.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul10.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul13.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul14.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul15.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul16.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul17.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul18.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul20.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul21.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul23.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul24.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul25.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul28.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul29.pdf (17.06.2011).

http://www.tmsk.org.tr/egitim_modulleri/modul32.pdf (17.06.2011).

www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf (19.03.2011).

www.consulta.com.tr (14.03.2010).

www.tmud.org.tr (17.03.2010).

www.bddk.org.tr (20.03.2010).

www.tmsk.org.tr (23.03.2010).

www.tuik.gov.tr (27.03.2010).

www.spk.gov.tr (27.03.2010).

www.gib.gov.tr (29.03.2010).

www.iasb.org.tr (15.02.2010).

EKLER

EK 1. IFRS(TFRS) KODU İLE YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
IFRS 1- First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Sırano.34, 31.03.2006 Tarih, 26125 sayılı R.G
IFRS 2 - Share-based Payment	TFRS 2-Hisse Bazlı Ödemeler Sırano:36, 31.03.2006 Tarih, 26125 sayılı R.G
IFRS 3-BusinessCombinations (Eski IAS 22 Yerine Geçti) (ikinci kısmı taslak olarak hazırlanmıştır. Yakında yayımlanacak, Business combinations-combinations by contract Alone or Involving Mutal Entites)	TFRS 3-Şirket Birleşmeleri Sırano:35 , 31.03.2006 Tarih,26125 sayılı R.G
IFRS 4 - Insurance Contracts (Eski IAS 35 Discontinued Operations 'un yerine geçti)	TFRS 4-Sigorta Sözleşmeleri Sırano:30, 25.03.2006 Tarih, 26119 sayılı R.G
IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	TFRS 6-Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Sırano:18, 31.01.2006 Tarih, 26066 sayılı R.G
IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures	TFRS 7-Finansal Araçlar: Açıklamalar 30.01.2007 - 26419 sayılı R.G
IFRS 8 Operation Segment	TFRS 8- Faaliyet Bölümleri

EK 2. IAS(TMS) KODU İLE YAYINLANAN STANDARTLAR

IAS - 1 Presentation of Financial Statements	TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Sıra no:2, 16.05.2005 Tarih, 25702sayılı R.G TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik) 12.04.2006- 26137 sayılı R.G
IAS - 2 Inventories	TMS-2 Stoklar Sıra no:3, 15.01.2005 Tarih, 25701 sayılı R.G TMS-2 Stoklar(Değişiklik) 11.04.2006- 26136 sayılı R. G
IAS- 7 Cash Flow Statements	TMS-7 Nakit Akış Tabloları Sıra no:4, 18.01.2005 Tarih, 25704sayılı R.G
IAS - 8 Accounting Policies,Changes in Accounting Estimates and Errors	TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Sıra no:5 , 20.10.2005 Tarih, 25972sayılı R.G
IAS - 10 Events After the Balance Sheet Date	TMS-10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Sıra no:6 , 20.10.2005 Tarih, 25972sayılı R.G
IAS - 11 Construction Contracts	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Sıra no:7, 20.10.2005 Tarih, 25978 sayılı R.G
IAS - 12 Income Taxes (US-GAAP la uyum için değiştirilmek üzere çalışmalar yapılıyor)	TMS-12 Gelir Vergileri Sıra no:31,28.03.2006Tarih,26122 sayılı R.G TMS-12 Gelir Vergileri (Değişiklik) 28.10.2006-26330 sayılı R.G.
IAS - 14 Segment Reporting	TMS-14 Bölümlere Göre Raporlama
Yürürlükten kaldırıldı. Yerine IFRS 8 Operation Segment yayımlandı.	Sıra no:24,03.03.2006Tarih, 26097 sayılı R.G. 2009 da yürürlükten kalkacak yerine IFRS 8 hazırlanıyor henüz taslak
IAS - 16 PropertyPlant and Equipment	TMS-16Maddi Duran Varlıklar Sıra No: 31.12.2005 Tarih 26040 sayılı R.G
IAS- 17 Leases	TMS-17 Kiralama Sıra no:21,24.02.2006Tarih,26090 sayılı R.G
IAS - 18 Revenue (US-GAAP la uyum için değiştirilmek üzere çalışmalar yapılıyor)	TMS-18 Hasılat Sıra no:10,09.12.2006Tarih, 26018 sayılı R.G
IAS - 19 Employee Benefits (IFRS 3 ün ikinci kısmı ile ilgili taslak bu standartta da değiştiriyor)	TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Sıra no:33,30.03.2006Tarih,26124 sayılı R.G
IAS - 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (US-GAAP la uyum için değiştirilmek üzere çalışmalar yapılıyor)	TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Sıra no:8,01.11.2005 Tarih, 25983 sayılı R.G
IAS - 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Sıra no:13,31.12.2005 Tarih, 26040 sayılı R.G
IAS - 23 Borrowing Costs	TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Sıranos:9,09.11.2005Tarih, 25988 sayılı R.G

IAS - 24 Related Party Disclosures	TMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları Sıran0:17, 31.12.2005 Tarih, 26040 sayılı R.G
IAS - 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Sıran0:23, 01.03.2006 Tarih, 26095 sayılı R.G
IAS - 27 Consolidated and Separete Financial Statements	TMS-27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Sıran0:11, 17.12.2005 Tarih, 26026 sayılıR.G
IAS - 28 Invesments in Associaties	TMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar Sıran0:12, 27.12.2005 Tarih, 26036 sayılı R.G
IAS - 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Sıran0:16, 31.12.2005 Tarih, 26040 sayılı R.G
IAS - 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions (Yürürlükten kaldırıldı)	TMS-30 Bankaların ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar Sıran0:29, 25.03.2006 Tarih, 26119 sayılı R.G (Yürürlükten kaldırıldı)
IAS - 31 Interests In Joint Ventures	TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Sıran0:14, 31.12.2005 Tarih, 26040 sayılı R.G
IAS - 32 Financial Instruments: Presentation	TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum 28.10.2006 - 26330 sayılı R.G
IAS - 33 Earnings per Share	TMS-33 Hisse Başına Kazanç Sıran0:32, 28.03.2006 Tarih, 26122 sayılı R.G
IAS - 34 Interim Financial Reporting	TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama Sıran0:19, 02.02.2006 Tarih, 26068 sayılı R.G
IAS - 36 Impairment of Assets (IFRS-3 kapsamında değişiklikler üzerinde çalışılıyor)	TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Sıran0:28, 18.03.2006 Tarih, 26112 sayılı R.G
IAS - 37 Provisions, Contingent Liabilities and C ontigent Assets (US-Gaap la uyum için değiştirilmek üzere çalışmalar yapılıyor.IAS 19 paralelçalışmalar sürüyor.Taslak yayınlanmıştır)	TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Sıran0:20, 15.02.2006 Tarih, 26081 sayılı R.G
IAS - 38 Intangible Assets (IFRS-3 kapsamında değişiklikler üzerinde çalışılıyor)	TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Sıran0:26, 17.03.2006 Tarih, 226111 sayılı R.G
IAS - 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme 03.11.2006 Tarih, 26335 sayılı R.G
IAS - 40 Investment Property	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Sıran0:27, 17.03.2006 Tarih, 26111 sayılı R.G
IAS - 41 Agriculture	TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Sıran0:22, 24.02.2006 Tarih, 26090 sayılı R.G

EK 3. TMSK TARAFINDAN YAYINLANAN VE YAYIMLANACAK YORUMLAR

SIC YORUMLARI	
SIC-10 Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities	TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-12 Consolidation—Special Purpose Entities	TMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-13 Jointly Controlled Entities - Non - Monetary Contributions by Venturers	TMS Yorum 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-15 Operating Leases - Incentives	TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları -Teşvikler 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-21 Income Taxes - Recovery of Revalued Non - Depreciable Assets	TMS Yorum 21 Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismanına Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-25 Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	TMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-27 Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-29 Service Concession Arrangements: Disclosures	TMS Yorum 29 Açıklama-İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-31 Revenue - Barter Transactions Involving	TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G
SIC-32 Intangible Assets—Web Site Costs	TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri 09.03.2007 - 26457 sayılı R.G

TFRS YORUMLARI	
IFRIC 1 Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	TFRS Yorum 1 Mevcut Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
IFRIC 2 Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
IFRIC 4 Determining whether an Arrangement contains a Lease	TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
IFRIC 5 Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
IFRIC 6 Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment	TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
IFRIC 8 Scope of IFRS 2	TFRS Yorum 8 TFRS 2'nin Kapsamı Tebliğ Hazırlanıyor

EK 4. REESKONT FAİZ TUTARININ HESAPLAMASI

	A	B	C	D	E
1				31.12.2009	
2	Tutar	Vade Tarihi	Faiz Oranı	Gün	Reeskont Geliri/Gideri
3				=EĞER((B3-\$D\$1)>0;B3-\$D\$1;0)	=(EĞER(D3<0;0;A3-(A3/(1+C3)^(D3/360)))
4					
5					

EK 5. AMORTİSMANIN HESAPLANMASI

Giriş Yılı	Hesap Adı	ALIŞ DEĞERİ	EKONOMİK ÖMÜR	ORAN	2004	2005	2006	2007	2008	2009	KALAN DEĞER
29.05.2004	Dalgıç Pompa	970,99	15	6,67%	64,73	64,73	64,73	64,73	64,73	64,73	582,63
14.11.2005	Ups 3 kva online-(1 adet)	1.238,50	10	10,00%	-	123,85	123,85	123,85	123,85	123,85	619,25
03.03.2006	4711 AA Neo Plazma Spilt Klima	720,34	15	6,66%	-	-	47,97	47,97	47,97	47,97	528,44
05.01.2009	MDF DOLAP (SARIGÜL DEKARASYON 1 ADET)	750,00	5	20,00%	-	-	-	-	-	150,00	600,00

EK 6. BANKA KREDİLERİ

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1							31.12.2009					
2	Sıra No	Banka	Anapara	Ödenecek Anapara	Ödenecek Faiz Tutarı	Vade	Gün	Nominal Faiz	Pryd	Etkin Faiz Oranı	İskonto Edilmiş Anapara	İskonto Edilmiş Faiz
3	1						=F3-\$G1\$	=E3/D3*I3		=((1+H3/I3)^I3)-1	=D3/(1+J3)^(G3/360)	=E3/(1+J3)^(G3/360)
4	2	T.FİNANS CARMEN 141,121.91 TL 20.10.2010 VAD.HM.K	97.937,35	22.937,83	4.142,32	28.01.2010	28	0,722	4	0,943	21.783,20	3.933,81
				23.978,37	3.101,78	28.04.2010	118	0,517	4	0,627	20.443,34	2.644,50
				24.946,12	2.134,03	28.07.2010	209	0,342	4	0,389	20.616,75	1.763,67
				26.075,03	1.005,13	20.10.2010	293	0,154	4	0,163	23.054,08	888,68

ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında Elazığ' da doğan Mehmet KÖRPİ, ilk ve orta öğrenimini Elazığ'da tamamladı. 2005 yılında Gaziantep Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü' nünden mezun oldu. Mezuniyetinden sonra özel sektörde Muhasebe Sorumlusu olarak çalıştı. 2007 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajını başlatıp 2009 yılında stajını başarı ile tamamlayıp Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik unvanını almaya hak kazandı. 2008 yılında Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda özel öğrenci olarak başladığı yüksek lisans eğitimini 14/11/2011 tarihinde tamamladı. Halen Gaziantep Üniversitesi Naci Topçu oğlu Meslek Yüksekokulunda Öğretim Görevlisi olarak çalışmaktadır.

VITAE

Mehmet Korpi was born in Elazığ in 1981 and completed his elementary and middle school in Elazığ. In 2005, he graduated from University of Gaziantep Faculty of Economics and Administrative Sciences Department of Business Administration. After his graduation, Mehmet Korpi worked as an accountant in the private sector. In 2007, he initiated CPA (Certified Public Accountant) internship, in 2009 successfully completed his internship program and was awarded the title of CPA. In 2008, he started to do his master's degree in University of Gaziantep Institute of Social Sciences Department of Business Administration and completed his postgraduate studies on 14/11/2011. Currently, he is working as a lecturer in University of Gaziantep Naci Topcuoglu Vocational School.