

**T.C.
STANBUL T CARET ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ
LETME ANAB L M DALI
MUHASEBE VE DENET M YÜKSEK L SANS PROGRAMI**

**KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEK
LETMELERDE
TÜRK YE F NANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ
KULLANIMI**

Yüksek Lisans Tezi

Muzaffer BAYRAM

1050Y74114

stanbul, 2012

T.C.
STANBUL T CARET ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ
LETME ANAB L M DALI
MUHASEBE VE DENET M YÜKSEK L SANS PROGRAMI

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEK
LETMELERDE
TÜRK YE F NANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ
KULLANIMI

Yüksek Lisans Tezi

Muzaffer BAYRAM

1050Y74114

Danı man: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMU

stanbul, 2012

T.C.
STANBUL T CARET ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans ö rencisi Muzaffer Bayram'ın “Küçük ve Orta Büyüklükteki letmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartının Kullanımı” konulu tez çalı ması jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak (oybirli i oyçoklu u) ile ba arılı bulunmu tur.

Adı – Soyadı

mza

Tez Danı manı: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMU

Jüri Üyesi :

Jüri Üyesi :

Hazırladığım tez özgün bir çalışmam olup YÖK ve T.C.U. Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

25.05.2012

Muzaffer BAYRAM

ÖZET

Farklı ülkelerde, genellikle ülkelerin kendi mevzuatlarından kaynaklanan sebeplerle benzer i lem ve olayların farklı ekilde finansal tablolara yansıtılması ve küreselle me ile birlikte i letmelerin yayınlamı oldu u finansal tablolarda ortak bir dil kullanımına ihtiyaç olu mu tur. Ortak dil çalı maları dünyaca kabul görmü olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Temmuz 2009'da KOB 'ler için Finansal Raporlama Standardını yayınlamı tır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' da Kasım 2010'da bu standartların Türkçe çevirisi olan KOB 'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını resmi gazetede yayınlayarak mevzuatımıza dâhil etmi tir.

Ülkemizde, i letmelerin %99.99'u küçük ve orta büyüklükteki i letmelerden olu maktadır. KOB 'ler her ülkede oldu u gibi ülkemizin ekonomisine ve sosyal sistemine büyük katkıları bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi i letmelerde 2005 yılından bu yana Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kullanılmaktadır. Ancak vergi kanunlara tabi hazırlanan özel amaçlı finansal tablolardan dönem sonunda dönü türme i lemi ile standartlara uygun finansal tablolar hazırlanmaktadır. 13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 01.01.2013 tarihinden itibaren Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının **kayıt bazında** uygulanması zorunlu hale getirilmi tir.

KOB 'lerde Finansal Raporlama Standardının kullanımı, ülkemize ve i letmelerimize olumlu yönde katkısı olacaktır. Bunun yanında elbette belirli bir maliyeti olacaktır. Fakat kullanılmasının ileride kazandıracakları, kullanılmamasının ileride kaybettireceklerinden çok daha fazla olacaktır. Bu sebeple bu standartların biran önce ö renilmesi, benimsenmesi ve i letmelerimizde uygulanması gerekmektedir.

Ç NDEK LER

Özet.....	iii
Tablolar Listesi	viii
Grafikler Listesi	ix
Ekil Listesi.....	x
Kısaltmalar.....	xi
G R	1
1. KOB KAVRAMI VE GENEL B LG LER	4
1.1 Türkiye’deki KOB ’ler Hakkında Genel Bilgi	5
1.1.1. Türkiye’de KOB ’lerin Genel Sorunları	10
1.2. Avrupa Birli i ’ndeki KOB ’ler Hakkında Genel Bilgi	12
1.3.KOB ’ler için Uluslararası Raporlama Standartı Hakkında Genel Bilgiler	13
2. KOB ULUSLARARASI F NANSAL RAPORLAMA STANDARDI UYUMLA TIRMA ÇALI MALARI	18
2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	20
2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kurulu larınca Belirlenmesi	20
2.3. Kamu Adına Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisinin Özerk Bir Kuruma Devredilmesi	21
2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	21
2.5. ABD’de Muhasebe Uygulamaları	22
2.6. Avrupa Birli i ’nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uyum Çalı maları .	24
2.7. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Uyum Çalı maları	26
2.8. KOB ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı	27
3. KOB LER Ç N F NANSAL RAPORLAMA STARDARTI BÖLÜMLER N N NCELENMES	31
3.1. Bölüm 1-Küçük Ve Orta Büyüklükteki İ letmeler	32
3.1.1. Kamuya Hesap Verme Yükümlülü ü	32

3.1.2. Dı Kullanıcılar için Genel Amaçlı Finansal Tablo	33
3.1.3. Ana Ortaklı ı Tam Set TFRS Kullanan Ba lı Ortaklık	34
3.2. Bölüm 2- Kavramlar Ve Genel lkeler.....	34
3.2.1. Finansal Tablolarda Yer Alan Bilginin Nitelikleri	35
3.2.1.1. Anla ılabilirlik	35
3.2.1.2. İhtiyaca Uygunluk.....	35
3.2.1.3. Önemlilik	35
3.2.1.4. Güvenirlik	36
3.2.1.5. Özün Önceli i	36
3.2.1.6. İhtiyatlılık.....	36
3.2.1.7. Tam Açıklama.....	36
3.2.1.8. Kar ıla tırılabilirlik	36
3.2.1.9. Zamanında Sunum	37
3.2.1.10. Fayda Ve Maliyet Dengesi.....	37
3.2.2.1. Kavramlar	37
3.2.2.2. Finansal Durum Tablosu.....	37
3.2.2.3. Finansal Performans Tablosu.....	38
3.2.2.4. Gelecekte Ekonomik Fayda Olasılı ı	38
3.2.2.5. Ölçüm leminin Güvenirli i	39
3.2.2.6. Varlık, Borç, Gelir Ve Giderlerin Ölçülmesi.....	39
3.3. Bölüm 3-Finansal Tabloların Sunulu u	41
3.4. Bölüm 4- Finansal Durum Tablosu	42
3.5. Bölüm 5- Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Gelir Tablosu	42
3.6. Bölüm 9- Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar.....	42
3.7. Bölüm 10-Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar	44
3.7.1. Muhasebe Politikaları.....	44
3.7.2. Muhasebe Tahminlerindeki De i iklikler	45
3.7.3. Hatalar	45
3.8. Bölüm 13-Stoklar.....	49
3.9. Bölüm 14- İtiraklerdeki Yatırımlar	50
3.9.1. Maliyet Yöntemi.....	51
3.9.2. Gerçe e Uygun De er Yöntemi	51
3.9.3. Özkaynak Yöntemi.....	51
3.10. Bölüm 15- Ortaklıklarındaki Paylar.....	52
3.11. Bölüm 16- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	54

3.12. Bölüm 17-Maddi Duran Varlıklar	54
3.12.1. Amortisman	56
3.13. Bölüm 18- İstisnalar Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	58
3.14. Bölüm 20- Kiralamalar	60
3.15. Bölüm 21- Kar İhtisapları, Köklü Borçlar Ve Köklü Varlıklar	61
3.16. Bölüm 22 -Özkaynaklar Ve Borçlar	63
3.17. Bölüm 23 -Hasılat	66
3.18. Bölüm 24 -Devlet Tevlikleri	67
3.19. Bölüm 25- Borçlanma Maliyetleri	69
3.20. Bölüm 30- Yabancı Para Çevirim İşlemleri	69
3.20.1. Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim.....	70
3.21. Bölüm 34- Özellikli Faaliyetler	73

4. KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTININ KULLANIM ETKİLERİ

81

4.1. Kar İstisnalarıyla İlgili Ve Güvenilir Finansal Tabloların Oluşmasına Etkisi.....	75
4.2. Finansal Tablolarda Şeffaflık Sağlanmasına Etkisi	78
4.3. KOBİ'lerin Yurtdışı'na Açılımlarına Etkisi	80
4.4. KOBİ'lerin Finansmana Erişiminde Kolaylık Sağlanmasına Etkisi.....	81
4.4.1. Dış Finansmana Erişime Etkisi	81
4.4.2. Basel I-II Etkisi	82
4.5. Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadeleye Olumlu Etkisi.....	84
4.6. Bağımsız Denetime Etkisi	87
4.7. Muhasebe Kayıtlarına Etkisi.....	88
4.8. Muhasebe Mesleğinin Gelişimine Etkisi	89
4.9. Serbest Meslek Kazançlarının Kobi Finansal Raporlama Standardına İlişkin Etkisi	90
4.10. KOBİ Finansal Raporlama Standartının Uygulanmasının Maliyet Etkisi....	91

5. KOBİLERİN ÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI UYGULAMA ÇALIŞMALARI

94

5.1. Uygulamanın Yapılacağı İletme Hakkında Genel Bilgiler	94
5.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Türkiye Vergi Kanunları Kapsamında Hazırlanmış Olan Finansal Tablolar	95
5.3. KOBİ TFRS'ye Geçiş Döneminde Yapılan Hesaplamalar Ve Değişiklikler	97

5.3.1. Geçmi Yılın Dönem Kârı.....	98
5.3.2. Hazır De erler	99
5.3.3. Menkul Kıymetler	100
5.3.4. Ticari..ar.....	103
5.3.4. Di er Alacaklar	105
5.3.6. Stoklar	105
5.3.7. Di er Dönen Varlıklar.....	106
5.3.8. Maddi Duran Varlıklar	106
5.3.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	109
5.3.10. Mali Borçlar	109
5.3.11. Ticari Borçlar Ve Di er Borçlar.....	110
5.3.12. Uzun Vadeli Mali Borçlar	111
5.3.13. Di er lemler.....	112
5.3.14. Kıdem Tazminatı Kar ılı 1.....	113
5.3.15. Geçici Vergi Farkları Çalı ması	113
5.4. LETMEN N CAR YIL MUHASEBE KAYITLARI	115
SONUÇ.....	137
EK.....	139
KAYNAKÇA.....	140

TABLolar İN İÇİNE

	Sayfa No.
Tablo 1. Ülkelerin KOB 'leri Tanımlarken Dikkate Aldığı Ölçütler.....	4
Tablo 2. Türkiye'de KOB Kriterleri.....	7
Tablo 3. Vergi Mükellefi Bazında Faal Mükellef Sayıları.....	9
Tablo 4. Sektör Ve Çalışan Sayılarına Göre Girişimlerin Dağılımı (2009).....	9
Tablo 5. AB KOB Tanımı.....	13
Tablo 6. Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri.....	24
Tablo 7. ABC Plastik Makine, San. Ve Tic. Ltd. Şti. TDMS Bilançosu....	95
Tablo 8. ABC Plastik Makine, San. Ve Tic. Ltd. Şti. TDMS Gelir Tablosu	96

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Türkiye’de İletmelerin Dağılım Grafiği.....	8
Grafik 2. AB’deki (Üye 27 Ülkenin) İletmelerin Dağılım Grafiği.....	8
Grafik 3. Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü Ülkeler Arası Karşılaştırma.....	87

EK L L STES

Sayfa No.

ekil 1. KOB TFRS 'Ye Geçi Tarihi le Raporlama Tarihi Arasındaki

Farkın Açıklanması.....98

KISALTMALAR

AB	:Avrupa Birli i
ABD	:Amerika Birle ik Devletleri
A.g.e.	: Adı ge en eser
BDDK	:Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
C.	: Cilt
DPT	: Devlet Planlama Te kilatı
FASB	: Federal Finansal Muhasebe Standartları (Statements of Financial Accounting Standards)
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standarts)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standarts Board)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Birli i (International Federation of Accountants)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standarts)
IFRS for SMEs:	KOB 'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standarts for Small and Medium-sized Entities)
KDV	: Katma De er Vergisi
KOB	:Küçük ve Orta Büyüklükteki İ letme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İ letmeleri Geli tirme ve Destekleme daresi Bakanlı ı
KSEP	: KOB Stratejisi ve Eylem Planı

s.	:Sayfa
S.	:Sayı
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
SPKa	:Sermaye Piyasası Kanunu
TESK	:Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu
TDMS	:Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	:Türkiye Muhasebe Uzmanları Derne i
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Mü avirler ve Yeminli Mali Mü avirler Odaları Birli i
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmü Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YTL	:Yeni Türk Lirası
₺	:Türk Lirası

G R

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik yolculuğu, 1963 yılında Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu ile ortaklık anlaşması imzalamasıyla başlamıştır. 1987 yılında AB'ye tam üyelik başvurusu yapılmış, 1999 yılında AB üyeleri tarafından aday olarak kabul edilen Türkiye, 2005 yılında tam üyelik müzakerelerine başlamıştır.

Bu müzakereler çerçevesinde yasal mevzuatımızın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmaktadır. AB ileirketler Hukuku başlıklı 17.06.2008 tarihinde açılmış olup, bu fasıldaki çalışmalar devam etmektedir. Bu çalışmalar kapsamında 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) resmi gazetede ilan edilerek kademeli olarak yürürlüğe girmesi hedeflenmiştir. 6102 sayılı TTK'nın 88.maddesine göreirketler 01.01.2013 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu hale getirmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen 4487 sayılı Kanunla kurulmuş olup, 2002 yılında faaliyete geçmiştir. Kurul 2006 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Yorumların çevirisi niteliindeki Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Yorumlarını hazırlamış ve yayımlamıştır.

Çoğu ülkedeirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOB'ler, kendilerine has bazı özelliklere ve ülke ekonomisi için çok büyük öneme sahiptirler. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOB'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOB TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dâhil edilmiştir.

Kobi TFRS’de, bu muhasebe prensiplerini uygulayacak şirketler tanımlanırken kesin rakamsal kriterler verilmemi olup, en önemli ölçüt olarak kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan şirketler ifadesi kullanılmıştır.

KOB TFRS’in uygulanmasıyla, Türkiye’nin KOBİ’leri uluslararası düzeyde kabul görmüş etkin bir raporlama sistemine geçmiş olacaktır. Böylece bir yandan KOB’ler kendi faaliyetlerini ve performansını daha sağlıklı bir şekilde ölçerken, finansman ihtiyacı için dış kaynak temininde de önemli bir rekabet avantajı sağlayacaktır. Uluslararası kabul görmüş standartlarla finansal raporlama yapan KOB’ler, borçlanma maliyetlerinin düşürülmesi, uluslararası şirket satın alma/birleşme veya yeni bir birliklerinde avantaj sağlamanın yanında, geleceğin büyük firması olarak KOB’lerin, ileride sermaye piyasalarına açılmasını kolaylaştıracak ciddi bir ön hazırlık gerçekleştirilmiş olacaktır. KOB’ler için TFRS, tam set TFRS ile paralel olmakla birlikte, özel olarak KOB’lerin finansal raporlama ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış bağımsız bir finansal raporlama standardı seti olarak yapılandırılmıştır ve toplam 35 bölümden oluşmaktadır. KOB TFRS’nin küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tarafından kullanılması amaçlanmaktadır.

Hali hazırda ülkemizde mali tablolar ve ticari defterler vergi mevzuatımıza göre bilgi amaçlı değil, maliye politikasının sonucu olan vergi amaçlı ve kural temelli olarak hazırlanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolar ise vergi amaçlı hazırlanan özel finansal tablolardan dönem sonunda dönüştürme işlemiyle elde edilmektedir.

6102 sayılı TTK’nın 64.maddesi gereği 01.01.2013 tarihinden itibaren şirketler TMSK’nın yayınladığı muhasebe standartlarına göre ilke temelli ve bilgi amaçlı mali tabloları hazırlayacak ve ticari defterlerini buna göre tutacaklardır. Diğer bir söylem ile şirketler muhasebe kayıtlarını muhasebe standartlarına uygun olarak yapacaklardır.

Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının kullanımı amacıyla hazırlanan bu çalışmada, KOB’lerde muhasebe ve raporlama standartlarının kullanımı incelenmiştir. Bu çalışma hazırlanırken geniş bir

literatür ara tırması yapılmı , bir i letme üzerinde uygulama yapılarak KOB Finansal Raporlama Standartlarının kullanımı anlatılmaya çalı ılmı tır.

Yukarıdaki açıklamalar do rultusunda birinci bölümde gerek Dünya genelinde, gerekse Türkiye genelinde KOB 'ler hakkında bilgiler verilecek, ekonomik ve toplumsal önemine de inilmi tir.

kinici bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında ve uyumla tırma hakkında genel bilgiler verilmi , KOB Finansal Raporlama Standardının hazırlanmasına de inilmi tir.

Üçüncü bölümde KOB TFRS standardının içeri ine ili kin, standart bölümleri incelenmi tir.

Dördüncü bölümde KOB Finansal Raporlama Standardının kullanım etkileri Ülkemiz ve KOB 'ler bazında incelenmi tir.

Be inci ve son bölümde ise KOB Finansal Raporlama Standardına göre ABC Makine malat A. . irketinin 2011 yılı açılı bilançosu yapılarak, cari dönem muhasebe kayıtları yapılmı tır.

1. KOB KAVRAMI VE GENEL B LG LER

Ülkeler küçük ve orta ölçekli işletmeleri kısaca KOB 'leri, ekonomi ve toplumdaki yeri ve öneminden dolayı büyük şirketlerden ayrı olarak gruplandırmaktadırlar. Bu gruplandırma ülkelerin ekonomik durumlarına, gelişmişlik düzeylerine, işletme ve sektör yapılarına göre değişmektedir. Ülkeler KOB tanımını yaparken çalışan sayısı, yıllık satış hacmi, bilanço büyüklüğü gibi ölçükleri veya bunlardan birkaçını göz önünde bulundurmaktadır. Tablo 1.1'e bakıldığında KOB tanımında kullanılan temel ölçütler görülmektedir.

Tablo 1. Ülkelerin KOB 'leri tanımlarken dikkate aldığı ölçütler.

ÖLÇÜTLER	SERMAYE	Çalışan SAYISI	C RO+SERMAYE+ Çalışan SAYISI
ÜLKELER	Bangladeş	Brezilya	Türkiye
	Endonezya	Malezya	AB
	Gana	OECD	ABD
	Hindistan	Tayland	Japonya
	Nepal		Peru
	Nijerya		Sudan
	Kenya		Venezüella
	Srilanka		Filipinler

Kaynak: Sanayi Politikaları Özel Komisyonu Raporu, DPT, 2000.

Dünya genelinde KOB tanımını ülkenin gelişimine bağlı olarak değiştirmekte ve ortak bir tanım bulunmamaktadır.

Küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOB) ülke ekonomisi içindeki önemi her geçen gün artmakta, büyümenin lokomotifi olmakta ve bu işletmeler istihdam, üretim, ihracat, katma değer ve yatırım içindeki payları önemli büyüklüklere ulaşmaktadır.

Dünyadaki mevcut ülke ekonomilerine bakıldığında, işletmelerin neredeyse % 95-99'unun KOB 'lerden oluştuğu, istihdamın % 40-80'inin, GSMH'nin %30-70'inin, yatırımların % 30-60'sının, haccattan % 10-40'sinin KOB 'ler tarafından

gerçekle tirildi i açık bir ekilde tespit edilmektedir. Bu özellikleriyle, KOB 'ler ekonomik ve toplumsal düzenin belkemi ini olu turmaktadırlar.¹

Küresel ekonomi ve teknolojinin geli mesi, KOB 'lerin kıtalararası ticaret yapabilmemesinin ve uluslararası piyasalardan borçlanabilmesinin önünü açmı tır.

Ülkeler KOB 'lerin kurumsalla ması, bir sonraki ku aklara sa lıklı olarak aktarılması, iç piyasada var olabilmesi, büyümesi, finansman sa layabilmesi, uluslararası piyasalara açılması ve rekabet edebilmesi, kısacası ekonomiye daha fazla katkı sa lamaları için geni ve çe itli destek politikaları geli tirmekte ve uygulamaya çalı maktadırlar.

Bugünün KOB 'leri desteklendi i takdirde ve uygun ekonomik artların olu ması durumunda gelece in büyük i letmeleri olacaktır. Bu sebep ile ülkeler KOB 'lere her türlü deste i sa lamaya çalı maktadırlar

1 Temmuz 2012 yılında yürürlü ü girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Türkiye'deki KOB 'lerin finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlamasını ve bunları ba ımsız denetime tabi tutarak finansal tabloların daha effaf olmasını dolayısıyla dünya ile uyumlu olmasını hatta bir adım daha da ileride olmasını sa lamaya çalı maktadır.

1.1 TÜRK YE'DEK KOB 'LER HAKKINDA GENEL B LG

Türkiye'de, 19.10.2005 Tarih ve 2005/9617 sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki i letmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmeli i söyle tanımlamaktadır ; “ *ki yüz elli ki iden az yıllık çalı an istihdam eden ve yıllık net satı hâsılatı ya da mali bilânçosu yirmi be milyon Yeni Türk Lirasını a mayan ve bu Yönetmelikte mikro i letme, küçük i letme ve orta büyüklükteki i letme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOB " olarak adlandırılan ekonomik birimler.*”

¹ Süleyman Özdemir, Halis Yunus Ersöz, Halil İbrahim Sarıo lu, **Küçük Giri imcinin Artan Önemi ve KOB 'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri**, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, S. 53, 2007, s.174

Yine aynı yönetmeli in 5.Maddesi ile “KOB ’ler a a ıdaki ekilde sınıflandırılmı tır.

a) Mikro i letme: On ki iden az yıllık çalı an istihdam eden ve yıllık net satı hâsılatı ya da mali bilânçosu bir milyon YTL’yi a mayan çok küçük ölçekli i letmeler,

b)Küçük i letme: Elli ki iden az yıllık çalı an istihdam eden ve yıllık net satı hâsılatı ya da mali bilânçosu be milyon Yeni Türk Lirasını a mayan i letmeler,

c) Orta büyüklükteki i letme: ki yüz elli ki iden az yıllık çalı an istihdam eden ve yıllık net satı hâsılatı ya da mali bilânçosu yirmi be milyon Yeni Türk Lirasını a mayan i letmeler.”

KOB Yönetmeli e göre i letmeler, sermaye veya oy hakkı ili kilerine göre ba ımsız i letmeler, ortak i letmeler ve ba lı i letmeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Ba ımsız i letme; ba ka i letmenin % 25 veya daha fazlasına sahip de ilse, herhangi bir tüzel ki i veya kamu kurumu veya kurulu u veya birkaç ba lı i letme tek ba ına veya mü tereken bu i letmenin %25 veya daha fazlasına sahip de ilse, konsolide edilmi hesaplar düzenlemiyorsa veya konsolide hesaplar düzenleyen ba ka bir i letmenin hesaplarında yer almıyorsa ve bu nedenle ba lı i letme de il ise ba ımsız i letme olarak tanımlanmaktadır.

Ortak i letme; bir i letmenin tek ba ına ve ba lı i letmeleri ile birlikte hâkim etki yaratmayacak ekilde ba ka bir i letmenin oy haklarının veya sermayesinin %25’inden çok, % 50’sinden azına sahip veya ba ka bir i letme kendisinin sermayesinin veya oy haklarına hâkim etki yaratmayacak ekilde sahip olması durumunda ortak i letme olarak tanımlanmaktadır.

Ba lı i letme; e er irket ba ka bir irket tarafından kontrol ediliyor veya belirtileri var ise, kontrol edilen irket ba lı i letmedir.

Tablo 2. Türkiye’de KOB Kriterleri.

ÖLÇEK	Çalı an Sayısı	Bilanço(Milyon ₺)	Net Satı (Milyon ₺)
Mikro	< 10	<1	<1
Küçük	<50	<5	<5
Orta	<250	<25	<25

Kaynak: 2005/9617 sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İ letmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmeli i göre KOB ölçütleri.

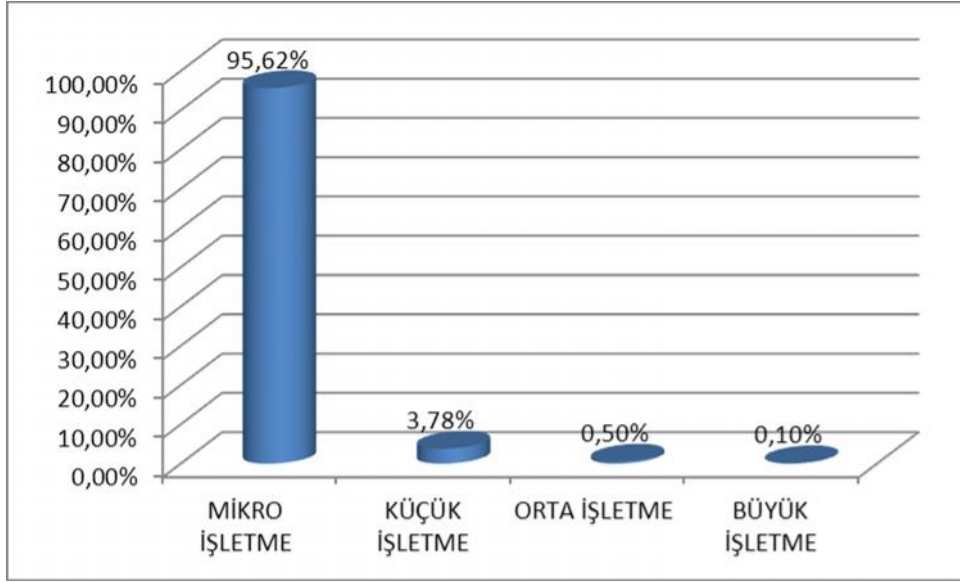
TÜ K Yıllık İ istatistiklerine göre 2009 yılı verilerine göre ülkemizde 250’den az çalı anı olan 3.222.133 İ letme bulunmaktadır. Bu veri kayna ından, giri imlerin sektör ve illere göre da ılımı da elde edilebilmektedir. Çalı an sayısı bilgisinin yanında satı hâsılatı ve bilânço de erlerini de içerecek ekilde düzenli yayınlanan ba ka veri bulunmadı ından, TÜ K Yıllık İ istatistikleri verisinde 250’den az olmasına ra men satı hâsılatı veya bilânço kıstasları bakımından KOB sayılma e i ini a an İ letme sayısının toplam İ letmelerin çok küçük oranı (yakla ık binde bir)² oldu u öngörülmektedir. Bu itibarla, KOB sayısı olarak TÜ K İ kayıtlarındaki 0–250 çalı anı bulunan giri im sayısını esas almak mevcut durumda seçilebilecek en iyi seçenek olarak görülmektedir.³

TÜ K Yıllık İ istatistiklerine göre, Tablo-1.4 ve Grafik -1.1 de görülece İ üzere, Türkiye de toplam İ letmelerin %99,9 unu KOB ’ler olu turmaktadır. 1–9 çalı ana sahip mikro ölçekli İ letmeler, toplamın % 95,62’sini te kil etmektedir.

² 2011-2013 KOB Stratejisi ve Eylem Planı (KSEP), Mayıs 2011, Ankara, S.12

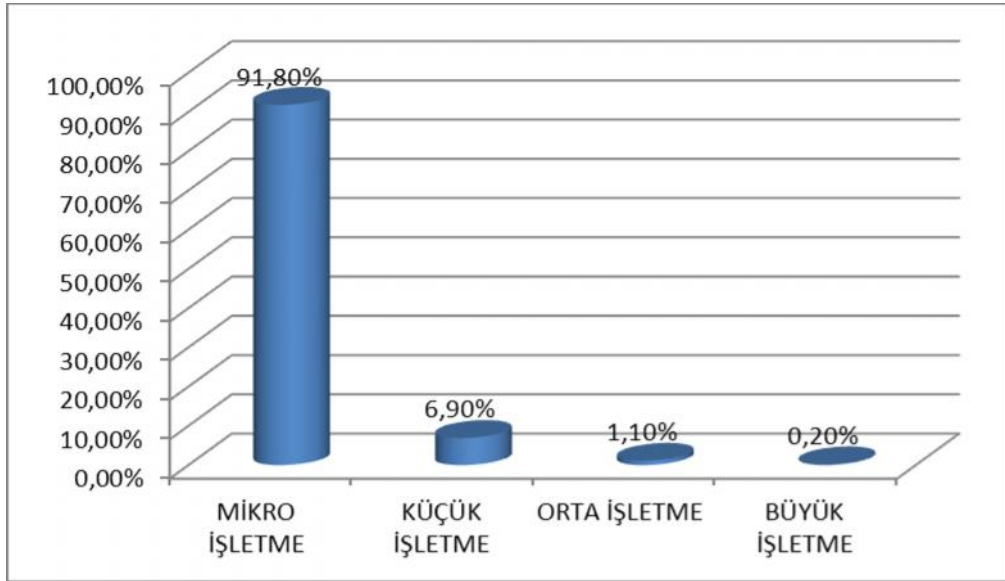
³ A.g.e.

Grafik 1. Türkiye’de işletmelerin dağılım grafiği



Kaynak: 2009 TÜİK Yıllık İstatistikleri

Grafik 2. AB’deki (üye 27 ülkenin) işletmelerin dağılım grafiği



Kaynak: 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı (KSEP).

Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir daresi Başkanlığı 2010 yılı faaliyet raporunda açıkladığı 2009 yılı faal mükellef sayılarına Tablo 1.3’de bakacak olursak TÜİK ile (3.222.133 – 3.063.186) 158.947 vergi mükellefi/işletme farkı bulunmaktadır. Fakat Gelir daresi Başkanlığı 480.192⁴ vergi mükellefini Ocak 2005 ile Aralık 2011 arasında

⁴ Gelir daresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, (Erişim 09.04.2012)

resen terk ile kayıtlardan sildi ini bildirmektedir. Silinen bu i letmelerin bir kısmının hala TU K verilerinde kayıtlı oldu unu kanaatindeyiz.

Tablo 3. Vergi mükellefi bazında faal mükellef sayıları

Vergi Türü Adı	2008 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2009 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2010 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2011 Yılı⁵ Faal Mükellef Sayısı
Gelir Vergisi	1.701.865	1.683.308	1.693.316	1.703.754
Kurumlar Vergisi	640.679	640.786	652.009	663.967
Basit Usulde Ticari Kazanç	744.188	739.092	728.850	714.693
TOPLAM	3.086.732	3.063.186	3.074.175	3.082.414

Kaynak: Gelir daresi Ba kanlı ı 2010 Faaliyet Raporu, s.87

Tablo 4. Sektör ve çalı an sayılarına göre giri imlerin da ılımı (2009)

SEKTÖR (NACE 1.1)⁶	1-9 ÇALI ANI OLAN G R M SAYISI	10-49 ÇALI ANI OLAN G R M SAYISI	50-249 ÇALI ANI OLAN G R M SAYISI	TOPLAM KOB SAYISI	250+ ÇALI ANI OLAN G R M SAYISI
Toplam	3.084.183	121.746	16.204	3.222.133	3.329
Ölçeklerine göre i letmelerin da ılımı	95,62%	3,78%	0,50%	99,90%	0,10%
AB 27'de ölçeklere göre da ılım (ortalama)	91,80%	6,90%	1,10%	99,80%	0,20%

Kaynak: 2011-2013 KOB Stratejisi ve Eylem Planı (TÜ K 2009 verilerinden alınma), Mayıs 2011, Ankara, s. 11

⁵ Gelir daresi Ba kanlı 1, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, (Eri im 16.04.2012)

⁶ NACE, Fransızca "Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes" (Avrupa Toplulu unda Ekonomik Faaliyetlerin statistiki Sınıflaması) ba lı ndan türemi tir.

Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonuna esnaflarda KOB kapsamına girmekte ve 2011 sonu itibariyle 1.980.974⁷ esnaf bulunmaktadır.

Ayrıca vergi dairesi kayıtlarında faal mükellef sayılarının içinde tasfiye a amasında olan vergi mükellefleri de bulunmaktadır. Gelir daresi Bakanlı ının internet sitesinde yaklaşık 663.000 kurumlar vergisi mükellefi bulunmakta, bunlardan yaklaşık 3.000 âdeti büyük işletme, ciro veya çalıştırdığı işçi bakımından KOB kapsamına giren gelir vergisine tabi olup tahsis işletme sayısı bilinmemekte, dolayısıyla 663.000'den fazla işletme finansal tablolarını KOB'ler için Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine uygun olarak hazırlayacak ve bağımsız denetim kontrolünden geçirmek zorunda kalacaktır. Mikro işletmeler için fayda –maliyeti analizi yapılarak kademeli geçişi olabilir ve devlet kurumları tarafından desteklenebilir.

Sonuç olarak, Türkiye'deki KOB'ler mikro, küçük ve orta ölçekte kategoride edilmekte, Türkiye ekonomisinde çok önemli bir yere sahip ve desteklenmesi gerekmektedir.

1.1.1. TÜRK YE'DE KOB 'LER N GENEL SORUNLARI

Türkiye'deki KOB'lerin çoğunluğu aile işletmesi olup sınırlı ferdi tasarruflarla kurulmuştur. Küçük olduklarından çalışan, tedarikçi ve müşteriler ile yakın ilişkilerindedirler. KOB'ler de en piyasaya uyum sağlamaya yetenekleri daha fazladır. Bu yüzden ekonomik durgunluk ve canlanma dönemlerinde büyük firmalara göre daha esnek ve avantajlıdırlar.

Türkiye'deki işletmelerin %99,9'unu oluşturan KOB'lerin ağırlıklı tablodaki görüleceği üzere ülke ekonomisine büyük katkıları bulunmaktadır. Fakat Türkiye'deki KOB'lerde büyüme ve bir sonraki nesle aktarılma sorunları bulunmaktadır.

⁷ www.tesk.org.tr/tr/calisma/sicil/4.pdf (Erişim Tarihi 09.04.2012)

-Toplam istihdamın %78'ini*
-Toplam katma de erin %55'ini*
-Toplam satı ların %65,5'ini*
-Toplam yatırımların %%50'sini*
-Toplam ihracatın %59'unu ** gerçe kle tirmekte ve
-KOB kredilerinin toplam krediler içindeki payı %24'tür***.
Kaynak : *TÜ K 2008 Sanayi ve Hizmet statistikleri,
**TÜ K 2009 Dı Ticaret statistikleri,
***BDDK 2011 Ocak verisi

Bunun yanında KOB 'lerde giri imcilik, yöneticilik ve mülkiyet aynı ki ide, yani i letme sahibinde bütünle mektedir. Ço unda profesyonel yönetici yoktur. Finans, muhasebe veya mevzuatı bilen nitelikli eleman istihdam etmemektedirler. Kısıtlı sermaye ile kurulan KOB 'ler yeterli finansmana eri im imkânı dü üktür. Yeterli finansmana eri seler bile finans yönetimini bilmemektedirler. Üretim ölçe klerinin küçük olmasından dolayı ölçe i azalan maliyetlerden yâda artan getirilerden yararlanamamakta, maliyetleri yüksek olmakta, dolayısıyla da kârları dü ük olmaktadır.

KOB 'leri güçlü ve zayıf yönleri ço altabilmek mümkündür. Sadece çalı ma konumuza giren a a ıdaki konular incelenecektir.

- ❖ Gerçe e yansıtan, güvenilir finansal tablolarına sahip de ildirler.
- ❖ Finansal tablolar vergi kanunlarına göre hazırlanmakta, yurtdı ındaki yatırımcı için anlaşılabilir de ildir. Finansal tablolar çevirim i lemine tabi tutulmakta, zaman ve maliyet olu turmaktadır.
- ❖ Ço u KOB i letmesinin muhasebe i lemleri muhasebe bürolarında yapılmakta, nitelikli muhasebe ve finansman elemanı istihdam edememektedir.
- ❖ Özkaynak a ırlıklı sermayeleri vardır. Finansmana ula ımda sorunlar ya amakta, borçla kaldıraç etkisi olu turamamaktadırlar.
- ❖ Kurumsal yönetim ilkelerinden faydalanmamaktadır.
- ❖ KOB 'ler a ır vergi yükünden dolayı ve mevzuat bilgi eksikli inden dolayı kayıt dı ı ekonominin dı ında çalı ma e ilimi vardır. Finansal

tabloların gerçeği yansıtmamasından dolayı, olunan istatistiklerin doğruluğunu bozmaktadır.

1 Ocak 2013 tarihinde uygulanmaya başlayacak olan KOB'ler için Türkiye Finansal Raporlama standardının bu sorunların çözümüne katkısı olacaktır.

1.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ KOB'LER HAKKINDA GENEL BİLGİ

Avrupa Birliği'nde 1970'lere kadar KOB'ler çok fazla önemsenmemiştir. Ancak 1973'te yaşanan Petrol krizinden oldukça fazla etkilenen AB bu dönemde KOB'lerin krize rağmen piyasalarındaki büyük firmalara oranla daha kolay uyum sağladıklarını fark etmiş ve bu dönemden itibaren KOB'lerin kurulması için teşvikler artırılmış, mevcut olanların ise modernizasyonu teşvik edilmiştir. 1987 yılından itibaren KOB'lere yönelik politikalar Avrupa Tek Pazarı'na KOB'lerin uyumlaştırılması amacıyla geliştirilmiştir. Bu dönemde ortaya çıkan işsizlik sorununa bir çare olarak KOB'lerin geliştirilmesi görülmüştür.⁸

AB'de KOB'ler sosyal ekonomik etkileri nedeniyle büyük önem taşımaktadırlar. KOB'ler gerek istihdam yaratmada gerekse ekonomik büyümede oynadıkları rol ile AB'nin gelişmesi ve güçlenmesini sağlayabilmek için AB ve üye ülkeler düzeyinde politikalar geliştirilip uygulanmasına neden olmuştur. KOB'lerin geliştirilmesi AB ekonomisinin rekabet edebilirliğini, istihdamda büyümenin ve Birlik içindeki ekonomik ve sosyal uyumun artırılması bakımından önemi büyüktür.

AB, KOB tanımları konusunda gerek ulusal gerekse birlik bazında karışıklıya neden olmamak için yeni bir ortak tanım geliştirmiştir. 1 Ocak 2005 yılında KOB tanımını güncellenmiştir. KOB tanımı; işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık derecesinden oluşan ölçütleri kapsamaktadır.⁹

⁸ Özlem Yonar, *Uluslararası Stratejik Araştırma Kurumu Haftalık Dergisi*, Uyak, 28.10.2008 <http://www.usak.org.tr/makale.asp?id=257> (Erişim 06.03.2012)

⁹ Yonar, a.g.e.

Tablo 5. AB KOB Tanımı

<u>İletme Kategorisi</u>	<u>Çalı an Sayısı</u>	<u>Hacmi</u>	<u>Veya</u>	<u>Bilânço Toplamı</u>	<u>Ba ımsızlık</u>
<u>Orta</u>	< 250	€50 million		€43 million	< %25
<u>Küçük</u>	< 50	€10 million		€10 million	
<u>Mikro</u>	< 10	€2 million		€2 million	

Kaynak : http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm
(Eri im Tarihi: 06.03.2012).

Bir KOB i iletme sermayesinin veya oy hakkının %25'den fazlası ba ka bir i letmeye ait ise ortak i letme, de ilse ba ımsız i letme kabul edilmektedir.

AB'de sosyo-ekonomik fonksiyonları ile KOB 'ler, üphesiz ekonominin en dinamik sektörü ve ekonomik geli menin temel ta ını olu turmaktadır. Avrupa Komisyonunun ubat 2005'te yayınladı ı KOB 'ler ile ilgili raporda Avrupa'daki KOB 'lerin durumu u ekilde özetlenmi tir; 2002 yılında AB'deki i letmelerin %91,3'ünü çok küçük i letmeler, %7,3'ünü küçük i letmeler, %1,2'sini orta i letmeler ve %0,2'sini büyük i letmeler olu turmaktadır. KOB 'lerin desteklenmesi ve kurulmalarının te vik edilmesi AB'nin sanayi politikaları arasında önemli bir yere sahiptir. AB'ne aday yâda üye ülkelerdeki KOB 'lerin ihtiyaçları ve kar ıla tıkları sorunlar dikkate alınarak rekabet edebilirliklerini güçlendirilmekte, idari, düzenleyici, finansal ve mali ortamları geli tirilmekte, KOB 'lerin AB mevzuatına uyumla tırılması ve uluslararası alanda faaliyet göstermeleri desteklenmekte ve te vik edilmektedir.¹⁰

1.3. KOB LER Ç N ULUSLARARASI RAPORLAMA STANDARTI HAKKINDA GENEL B LG LER

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Temmuz 2009 yılında Küçük ve Orta Ölçekli İletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartını (IFRS for SMEs) yayınlamı tır.

¹⁰ Yonar, a.g.e.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOB 'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartı taslağını 2007 yılında görüşe açtığı zaman, KOB tanımında değişik görüşler ortaya çıkmıştır.¹¹

KOB tanımı dünya genelinde yaygın olarak kabul görmekte ve kullanılmaktadır. Birçok ülke, finansal raporlama yükümlülüklerini açıklama gibi amaçlarla kendi tanımlarını geliştirmiştir. Söz konusu ulusal veya bölgesel tanımlar genellikle hâsılat, varlıklar, çalışanlar veya diğer faktörlere dayanan nicel ölçütleri içermektedir. Çoğu kez, bu terim dı kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar düzenleyip düzenlemediğine bakılmaksızın çok küçük işletmeleri belirtmek veya kapsamak için kullanılmaktadır.¹²

IASB başka bir terimi kullanıp kullanmama hususunu da belirlemiştir. Hattaubat 2007'deki nihai taslağı yayımlamadan önce IASB, 'kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletme' (KHYB) terimini 2005 yılında birkaç ay kullanmıştır. Ayrıca 2008'deki nihai taslağı ilkin önerilerin yeniden müzakeresi sırasında da IASB, hem 'KHYB'ler' hem de 'özel işletmeler' terimlerini birkaç ay kullanmıştır. IASB, tam set IFRS'lerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler için gerekli olduğu sonucuna vardığı için 'kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletme' ile 'kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletme' terimleri daha az kabul görmüştür. Katılımcılar, bu terimin geniş bir coğrafyada kabul görmediğini; diğer yandan "küçük ve orta büyüklükteki işletmeler" terimi ile kısaltılması olan "KOB'lerin dünya çapında kabul gördüğünü ileri sürmüştür. Ayrıca bazı katılımcılar "kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler" teriminin daha küçük işletmelerin hiçbir konuda kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmadığına dair yanlış bir izlenim edindirebileceğini belirtmişlerdir.¹³

Özel işletmeler' terimi bazı ülkelerde - özellikle Kuzey Amerika'da - yaygın olarak, IASB'nın KOB'ler için var olan tanımını (kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler) karşılayan türdeki işletmeler için kullanılmaktadır. Ancak, 'özel işletmeler' terimi diğer ülkelerde, özellikle devletin özkaynak paylarına sahip olduğu

¹¹ IASC Foundation, **Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-1)**, s.2

¹² a.g.e.

¹³ a.g.e

i letmelerde yaygın olmakla birlikte, daha kısıtlı olarak sadece devletin ortak olmadığı i letmeleri nitelemek için kullanılmaktadır. Söz konusu ülkelerde, ‘özel i letmeler’ teriminin yanlış anlaşılması muhtemeldir.¹⁴

Bu sebeple ötürü IASB, ‘Küçük ve Orta büyüklükteki i letmeler’ ifadesini kullanmaya karar vermiştir.

Küçük ve orta büyüklükteki i letmeler¹⁵:

(a) Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve

(b) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan i letmelerdir.

Letmenin yönetiminde yer almayan i letme sahipleri, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi derecelendirme kuruluşları, dış kullanıcılara örnek olarak gösterilebilir.

KOB’ler mali tablolarını sadece bir kurum veya belirli grup için hazırlamakta ise bu mali tablolar genel amaçlı mali tablolar değildir. Özel bir amaç için hazırlanmıştır diyebiliriz.

Genel amaçlı mali tablolar; kullanıcı kitlesinin ekonomik karar alma sürecinde yararlı olan i letmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Söz konusu kullanıcı kitlesi, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde raporlar talep etme gibi bir pozisyonda bulunmamaktadır. Dolayısıyla, genel amaçlı finansal tablolar, hisse sahipleri, alacaklılar ve çalışanlar gibi geniş bir kullanıcı kitlesinin ihtiyaç duyduğu genel bilgileri sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.¹⁶

Bir i letmenin aşağıdaki hâllerde kamuya **hesap verme yükümlülüğünün** bulunduğu kabul edilir¹⁷;

(a) Borçlanma araçlarının veya öz kaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı

¹⁴ a.g.e., IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-1)

¹⁵ a.g.e.

¹⁶ a.g.e.

¹⁷ a.g.e.

bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) i lem görmesi veya bu tür bir piyasada i lem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme a amasında bulunulması ya da,

(b) **Esas faaliyet konularından birinin**, varlıkları güvenilir ki i sıfatıyla geni bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta irketleri, emeklilik irketleri, bireysel emeklilik fonları, faktoring irketleri, finansal kiralama irketleri, aracı kurulu lar ve benzeri finans kurulu larında oldu u gibi).

KOB Finansal Raporlama Standardı a a ıdaki 35 bölümden olu maktadır.

1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İ letmeler
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İ lkeler
3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunulu u
4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6. Bölüm: Öz Kaynak De ğ i im Tablosu ve Gelir ve Da ıtılmamı Karlar Tablosu
7. Bölüm: Nakit Akı Tablosu
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları
9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10. Bölüm: Muhasebe politikaları, Tahminler ve Hatalar
11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar
12. Bölüm: Di ğ er Finansal Araçlarla İ lgili Hususlar
13. Bölüm: Stoklar
14. Bölüm: İ tiraklerdeki Yatırımlar
15. Bölüm: Ortaklıklarındaki Paylar (Yatırımlar)
16. Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar
18. Bölüm: İ crefiye Dı ūnda Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19. Bölüm: İ letme Birle meleri ve İ crefiye
20. Bölüm: Kiralamalar

- 21.Bölüm: Kar ılıklar, Ko ullu Borçlar ve Ko ullu Varlıklar
- 22.Bölüm: Yabancı Kaynaklar (Borçlar) ve Özkaynaklar
- 23.Bölüm: Hasılat
- 24.Bölüm: Devlet Te vikleri
- 25.Bölüm: Borçlanma Maliyetleri
- 26.Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler
- 27.Bölüm: Varlıklarda De er Dü üklü ü
- 28.Bölüm: Çalış anlara Sa lanan Faydalar
- 29.Bölüm: Gelir Vergileri
- 30.Bölüm: Yabancı Para Çevirim leri
- 31.Bölüm: Yüksek Enflasyon (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)
- 32.Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
- 33.Bölüm: li kili Taraf Açıklamaları
- 34.Bölüm: Özellikli Faaliyetler
- 35.Bölüm: KOB 'ler için TFRS'ye Geçi

2. KOB ULUSLARARASI F NANSAL RAPORLAMA STANDARDI UYUMLA TIRMA ÇALI MALARI

Muhasebe, aslı Arapça olan hesap sözcü ünden türetilmi tir. Hesap sözcü ü çe itli anlamlarda kullanılmaktadır. Hesap sözcü ü, bir yandan muhasebe sözcü ünün üremesine kaynaklık yaparken, bir yandan da muhasebede kullanılan bir kavram olma özelli ine sahiptir.¹⁸

Batı Avrupa dillerinde, hesap sözcü ü yerine, aslı talyanca olan " Conto" sözcü ünden türetilmi sözcüklerin kullanıldı ı görülmektedir. Fransızca' da "compte" , ngilizce' de "Account", Almanca' da "Konto", spanyolca' da " Cuento" biçiminde yazılmaktadır.¹⁹

Nasıl ki muhasebe hesap sözcü ünden türemi tir, Batı Avrupa dillerinde de aynı durum söz konusudur. Örne in, Fransızca'da "Comptablite", "Compte" sözcü ünden, ngilizce' de " Accounting", "Account" sözcü ünden türetilmi tir.²⁰

Bu ba ıntının nedeni, muhasebenin kökeninde aritmetiksel hesabın bulunmasıdır. Yazı yokken dahi hesap vardı. Yazı ile hesabın kaydına olanak sa lanınca özellikle ticari i lemlerle birlikte hesabın kaydını yapmak, kar ılıklı hesapla mak gere i ortaya çıkınca, muhasebenin geli mesi kolay oldu.²¹

Muhasebe alanında Dünyada ilk çalı ma 1494 yılında olmu tur. Çift taraflı kayıt yöntemine dayalı bir sistem Luca Pacioli tarafından Summa Aritmetica adlı bir kitapta bilimselle tirilmi tir. Türklerin bu konuda ilk denemeleri 1363 yılında lhanlılar döneminde yazılan Kitab-ı Siyagat'la olmu tur.²²

¹⁸ Oktay GÜVEML , **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 1.Cilt, S.3

¹⁹ Güvemli, a.g.e.,s. 3.

²⁰ Güvemli, a.g.e.,s.3.

²¹ Güvemli, a.g.e.,s.3

²² Pınar Avcı, **Dünyanın küreselle mesi ve muhasebenin önemi**, 4.Ulusal Kurumsal Yönetim Yolsuzluk etik ve sosyal sorumluluk konferansı, 4-7 Nisan 2012, Alanya- Antalya, (icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national.../UL19.pdf, (Eri im Tarihi: 15.03.2012)

XVI. yüzyıldan itibaren Avrupa’da yeni buluların ortaya çıkması, yeni kıtaların keşfi, ticaretin kıtalar arasında yayılmasına neden olmuştur. XVI. yüzyılın sonlarına doğru Venedik’te muhasebe uzmanlığının serbest olarak ortaya çıktığı, 1581 yılında Venedik’te bağımsız muhasebeciler temsil eden ilk dernekler kurulduğu tespit edilmiştir. XVII. yüzyılın ortalarından itibaren önce İngiltere’de sonra tüm Avrupa’da sanayi devrimi ile birlikte ulus devletlerin kurulmasına, ticaretle birlikte sermaye hareketlerinin hızlanmasına, muhasebe bilgilerinin kullanılmasına ve bu bilgilerin doğru verecek olan muhasebecilere ihtiyaç doğması başlamıştır. XVIII. Yüzyıldan itibaren modern anlamıyla muhasebe uygulamaları Avrupa ülkelerinde ve ABD’de yaygınlaşmıştır. Bu gelişim doğrultusunda Avrupa’da ve ABD’de muhasebecilerin yasal statüye kavuşarak örgütlenmelerini Sanayi Odaları, Ticaret Odaları veya diğer Sermaye Kesimleri devletten talep etmiştir. Bu istemler doğrultusunda bağımsız muhasebe uzmanlığı mesleği 1870 yılında İngiltere’de, 1899 yılında Almanya’da, 1886 yılında ABD’de, 1927 yılında Fransa’da, 1913 yılında İsviçre’de, 1955 yılında İtalya’da, 1985 yılında Hollanda’da mesleği düzenleyen yasalar yürürlüğe girmiştir. Yukarıda ismini saydığımız ülkelerde mesleğin yasal statüye kavuşmadan önce özel dernekler kanalıyla muhasebe mesleğinin yaygın bir şekilde örgütlendiğini ve mesleki kararlar aldıklarını ve bu kararları uyguladıklarını muhasebeci tarihçileri tespit etmektedirler.²³

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı ülkelerde aynı anda faaliyet gösteren işletmeler, farklı ülke muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Yine sermaye piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon bulma ve fon sağlama anlamında birer çekim merkezi olmakta, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmakta ve finansal bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaktadır.²⁴

²³ Sabri Tümer, **17.Dünya Muhasebe Kongresi**, 13-16 Kasım 2006, İstanbul, (Çevrimiçi), www.tmud.org.tr/UserFiles/File/kongre/Turk_osmanli_muhasebe.doc (Erişim tarihi: 13.03.2012), s.2

²⁴ Necdet Sağlam, **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, 2001, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.182 s. 12.

Dünya genelinde ortak muhasebe dili olu turabilmek için muhasebe standartları olu turulmaya çalı ılmı tır. Böylece i letmelerin mali tabloları uzla ılan/kararla tırılan ortak ilkeler çerçevesinde hazırlanacak, kar ıla tırıla bilirlirli i ve anla ıla bilirlirli i artacak, uluslararası ticaretin geli mesine ve irketlere de katkı sa layacaktır.

letmelerin ve i letme dı ı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi oda ı olup, muhasebe standartlarının kim tarafından belirlenece i de tartı ma konusu olagelmi tir/olagelmektedir. Muhasebe standartlarının olu turulması konusunda ileri sürülen görü ler a a ıda kısaca ele alınmı tır.²⁵

2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ YASAMA YOLUYLA BEL RLENMES

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının bu ekilde belirlenmesi durumunda, muhasebe düzenlemelerinin ba ka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu ya anmamaktadır. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına kar ı daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan ele tiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdı ı yolundaki ele tirilerdir.

2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖZEL SEKTÖR DÜZENLEY C KURULU LARINCA BEL RLENMES

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kurulu ları tarafından belirlenmesi durumunda, standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda kar ıla ılan sorunların önüne geçilece i, muhasebe ilgi gruplarının standart olu um sürecine daha etkin katılaca ı ileri sürülmektedir. Bu yöntemde kar ıla ılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör düzenleyici kurulu larda yaptırım gücü noksanlı ı ve uzun ‘uzla ma’ süreci sayılabilir.

²⁵ Saim Üstünda , **Muhasebe Standartları Olu turulması Süreci, Muhasebe ve Denetime BAKI Dergisi**, TURMOB Yayınları, Nisan 2000, S.1, s.32-35.

2.3. KAMU ADINA MUHASEBE STANDARTLARI DÜZENLEME YETKİSİNİN ÖZEL SEKTÖRE DEVREDİLMESİ

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kurula devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD'deki yöntem budur ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir. Ayrıca bir diğer avantajı da bu şekilde yapılandırılacak olan kurullar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yöntemle getirilen eleştiriler; yapı itibarıyla özel sektör düzenleyici kurulları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kurulların politik baskılara ve baskısızlıklarını sınırlandıran üst kurulların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir.

2.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu 'Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleştirilmiştir. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'den oluşan dokuz kurucu üye Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.

Bu komitenin amacı uluslararası muhasebe standartlarını üretmek ve kullanımını yaygınlaştırmaktır.

1977 Yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants (IFAC)) kurularak, muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmeyi amaçlamıştır. IASC

ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmıştır ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmıştır ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur.

2000 yılında Edinburgh’da yapılan IFAC ve IASC genel kurulunda IASC, IASB (International Standard Board) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu haline getirilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Merkezi Londra- İngiltere’de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul dokuz üyeden oluşmaktadır.

Kurul Uluslararası Muhasebe Standartları (2005 öncesi) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlamaktadır.

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müavirler ve Yeminli Mali Müavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC üyesidirler.

2.5. ABD’DE MUHASEBE UYGULAMALARI

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları diğeri ise ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleridir (US GAAP). Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, UMSK tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “ilke bazlı” standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının “kural bazlı” olmasıdır.²⁶

ABD’de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933

²⁶ Sami Karacan, KOBİ’lerde UFRS’ye uygun finansal raporlama, Umutepe Yayınları, 2009, s.11

Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası’nda yer almaktadır. SEC 1933 Yasası’nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC’ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir.²⁷

SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu Kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgesi Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) ’dür. ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşları açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA’nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir. FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir.²⁸

FASB, en sonuncusu Haziran 2009’da olmak üzere 168 adet standart yayınlamıştır.²⁹

²⁷ Nail Sanlı, **Global Muhasebe Standartları**, www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-2060%20NA%20SANLI.doc, (Erişim Tarihi: 14.03.2012), s.2.

²⁸ Ahmet Başıoğlu, **Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşturumuna Genel Bir Bakış**, Maliye Dergisi, Sayı: 146, Mayıs-Ağustos 2004, s. 43.

²⁹ <http://www.fasb.org/st/index.shtml#fas168>, (Erişim Tarihi: 15.03.2012)

2.6. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINI UYUM ÇALIŞMALARI

Avrupa Birliği, üye ülkelerindeki muhasebe sistemlerini uyumlaştırmayı direktifler yani yönergeler çıkartarak yapmaya çalışmaktadır. Üye ülkelerin ve aday ülkelerin kendi iç hukuk sistemlerini bu direktiflere uyumlaştırmaları gerekmektedir.

Avrupa Birliği'nce muhasebe ve muhasebe meslekine ilişkin üç adet direktif yayınlanmıştır. Bunlardan 25.07.1978 tarihinde yayımlanan Dördüncü Direktif, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi, 13.07.1983 tarihinde yayımlanan Yedinci Direktif, ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi ve 10.04.1984 tarihinde yayımlanan Sekizinci Direktif ise ortaklıkların mali tablolarının yasal denetiminden sorumlu kişilerin (muhasebe meslek mensuplarının) nitelikleri konularındadır.

Tablo 6. Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri.

YÖNERGELER	TARİH	UYUMLAŞTIRILAN KONULAR
Birinci	1968	Şirket tescilleri; şirketlerin ve yöneticilerin yetkileri
İkinci	1976	Kamu ve özel şirketler arasındaki; dağınık karın dağınıktır
Üçüncü	1978	Şirket Birleşmeleri
Dördüncü	1978	Muhasebe formatları, kuralları ve limited şirketlerin dipnot açıklamaları
Altıncı	1982	Şirket tasfiyeleri
Yedinci	1983	Konsolidasyon kuralları
Sekizinci	1984	Denetçilerin nitelikleri, terfi ve azil kuralları
On birinci	1989	Avrupa Birliği şirketleri olmayanlarla ilgili açıklamalar
On üçüncü	1989	Devralmalar

Kaynak: Mehmet Özkan, Serkan Terzi, **Avrupa Birliğinde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri**, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz- Austos 2010, s.41

AB'nin muhasebeye ili kin bu direktiflerin teknik eksiklikler ta ıması, AB üyesi ülkelerinde muhasebe standartlarında uyum sa lama çabalarını olumsuz etkilemi tir. Bu direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal muhasebe düzenlemelerine zamanında aktarılamaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıklar devam etmi tir. Ayrıca, muhasebeye ili kin bu direktiflerin yayımlandıkları tarihten itibaren revize edilmemesi onların, güncellikten uzak ve kalite geli tirici mekanizmalar olu turamamalarına neden olmu tur. AB ülkelerinde muhasebe uygulamalarında uyumla tırmanın kar ılıklı tanıma yöntemiyle sa lanması politikası ba arısızlıkla sonuçlanmı tir. AB üyesi ülkelerin ulusal muhasebe standardı olu turucu komisyonlar veya kurullar kurmu olmaları nedeniyle direktiflerin içerdi i hükümlere uyma zorunlulu u yumu atılmı tir. Di er taraftan, Avrupa ülkelerine ait büyük irketlerin, AB muhasebe direktiflerine uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına kar ın, bu beklentinin gerçekleşmesi gibi bir takım sorunlar nedeniyle, AB ülkelerindeki muhasebe uygulamalarında uyum sa lanamamı tir.³⁰

Avrupa Birli i, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dola ımının yanı sıra, ortak para birimine (EURO) geçerek tek bir parasal birlik olma sürecini de ba latmı tir. Birlik alanı içinde (Euro Zone) kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye ba lanması, para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmi tir.³¹ Bu zorunluluk uluslararası ve özellikle ABD men eli fonlardan yararlanma gereksinimi nedeniyle, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gündeme getirmi tir.

Uluslararası muhasebe standartlarının AB tarafından evrensel biçimde ele alınmasında ise, Almanya'nın me hur markası BMW otomobillerine ili kin u örnek hayli çarpıcıdır: 'ABD'de BMW otomobilleri ilgi ile kar ılanır. Ama Bayerische Motoren Werke A.G. (BMW irketi) hisse senetleri de il. Bunun temel nedeni, Avrupa'nın birçok büyük irketi gibi BMW'nin de Almanya kurallarına göre hazırlanmı finansal tablolarını SEC kurallarına göre de i tirmeyi reddetmesidir.

³⁰ Üstünda , a.g.m., s.51.

³¹ Servet Özkök, **Avrupa Birli i'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumla tırma Çabaları**, Muhasebe ve Denetime BAKI , TÜRMÖB Yayınları, Ekim 2000, S.2, s.88.

Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamaktadır.³²

Küreselle en muhasebede aynı dili konuşabilen Avrupa Birliği’nde, 14 Kasım 1995’te, Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda yeni stratejisini, uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun belirlenmesinde IASC/IOSCO³³ girişimlerinin desteklenmesi ve Avrupa Birliği muhasebe uygulamalarının IAS (uluslararası muhasebe standartları) ile uyumlu hale getirilmesi yönünde belirlemiştir. Birtakım gelişmelerden sonra Avrupa Birliği Komisyonu, Avrupa Birliği’ne üye ülke borsalarında hisse senetleri işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren, finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu hazırlamalarını istemiştir. Bu yaklaşım, uluslararası muhasebe standartlarının AB ülkelerinde de kullanım tercihini zorunlu hale getirmiştir.

2.7. TÜRK YE’DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM ÇALIŞMALARI

Tanzimat’ın ilanı ile birlikte Osmanlı İmparatorluğu’nda “Merdiven Yöntemi” kayıt usulü terk edilerek literatürde “Çift Taraflı Kayıt Usulü” olarak geçen yöntem kullanılmaya başlanmıştır.³⁴

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde Osmanlı’nın etkisi vardır. Ülkede mevcut ticaret kanunu Fransız ticaret kanununun uyarlamasıdır ve 1850-1925 arasındaki muhasebe uygulamalarında Fransız etkisi görülür. 1926 yılında Alman Ticaret Kanunu’ndan esinlenerek yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile Almanya’nın etkisi görülmeye başlanır. 1950 yıllarında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Gelir

³² Cemal Elita, Ayça Akarçay, 6.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu bildiri, Iosco Deklarasyonu Ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması, s.2’den Göksel Yücel, “**TMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması**”, I.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir, 1996.

³³ IOSCO (International Organisation of Securities Commission) Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü, küreselle en sermaye piyasalarının ihtiyaç duyduğu düzenlemeleri yapmak ve birlikteliği sağlamak amacıyla, yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulmuştur.

³⁴ Cemal Elita, **Muhasebe Tarihi**, www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT4.pdf (Erişim Tarihi:27.03.2012).

Vergisi Kanunu günümüz Türk Muhasebe uygulamaları için bir dönüm noktasıdır ve etkisi halen devam etmektedir.³⁵

Türkiye’de, gerek AB’ye giri sürecinden, gerekse de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu’nun (BDDK) IMF ve IOSCO ve Dünya Bankası üyesi olmasından dolayı ve uluslararası sermaye piyasasına entegrasyon sağlamak amacıyla 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren halka açık şirketlerde UMS/UFRS’lere göre finansal tabloların hazırlanması SPK tarafından zorunlu tutulmuştur.³⁶

2.8. KOB ’LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI

Günümüzde KOB ’ler için ayrı bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti hazırlanmasını gerektiren iki gelişim bulunmaktadır. İlk gelişim, UFRS’leri dünya çapında ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısı artmasıdır. Bu gelişim, önemli ölçüde Anglo-Sakson yaklaşımların etkisinde kalan ülkelerde ve Doğu Blok’u ülkelerinde yaygındır. Birçok ülke daha iyi bir muhasebe düzeni için mihenk taşı olarak UFRS’leri benimsemiştir. AB içinde borsaya kayıtlı şirketlerin 2005’de UFRS’lere geçişinin zorunlu olması da bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ancak hemen hemen tüm ülkelerde, ekonomik faaliyet hacminin daha büyük bir kısmını borsaya kayıtlı olmayan işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük bölümü de KOB niteliğindeki işletmelerdir.³⁷

KOB ’ler için UFRS’ler seti oluşturulma talebine ilişkin ikinci ve daha yeni bir gelişim, Dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek finansal tablolar setinin gerekmesidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Hisse Senedi Piyasası Düzenleme Örgütü arasındaki çalışmalar bu sürecin bir parçasını

³⁵ Elita, a.g.e.

³⁶ Mehmet Özkan, Serkan Terzi, **Avrupa Birliğinde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri**, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz- Ağustos 2010. s.41.

³⁷ Sinan Arslan, **Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOB) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile global uyum süreci**, Marmara üniversitesi, .B.F. Dergisi, 2007, Cilt XXIII, sy.2, s.206.

olu turmaktadır. Hisse Senetleri uluslararası finansal piyasalarda kayıtlı olan çok uluslu şirketler de bu süreçte hâkim rol oynamaktadırlar. Bunun sonucunda, yatırımcı güveninin ve şeffaflığın sağlanması çabası içinde, giderek daha ayrıntılı düzenleme ve gösterimler ile standartlar daha karmaşık olmaktadır. IASB'nin temel amacı, Dünya sermaye piyasalarında işletmelere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir küresel muhasebe standartları geliştirmektir. Ancak borsaya kayıtlı büyük şirketlerin kullanması için geliştirilen UFRS'lerin giderek karmaşıklaşması ve kullanımının zorlaştırılması görülmektedir. Bu nedenle IASB, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOB niteliinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini Temmuz 2001'de başlatmıştır.³⁸

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden yapılandırılması öncesinde Aralık 2000 tarihinde yayımladığı yeni yapıya geçiş raporunda, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Küçük işletmelere yönelik özel bir versiyonunun oluşturulması konusunda talepler olduğunu" ifade etmiştir.³⁹

IASB Kurulu tarafından hemen sonra 2001 yılında KOB'ler standart muhasebe seti oluşturmak amacıyla bir proje başlatılmıştır. Ayrıca kurul konulara ilişkin çalışmalar yapması, alternatifler ve çözümler sunması için uzmanlardan oluşan bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

Ocak 2006 tarihinde 223 sayfa ve 38 bölümden oluşan taslak metin (Exposure Draft) Çalışma Grubu tarafından Kurul'a sunulmuştur. Bu tarihten itibaren sürekli yenilenen taslakin "Finansal Araçlar" bölümü Temmuz 2006'da ayrıntılı olarak tartışılmıştır. 2006 yılının son çeyreinde yoruma açılan taslak, birçok toplantı ve görüşmelerden sonraubat 2007 nihai taslak yayınlanmış ve görüşe açılmıştır.

2008 yılı ortalarından itibaren KOB'ler için finansal raporlama standartları olarak KOB TFRS taslaka 20 ülkede ve 116 işletme üzerinde test edilmiştir.

³⁸ Arslan, a.g.e.,s.206.

³⁹ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs), Karar Gerekçeleri, s.9.

Son tasla nın i letmelerde test edilmesinden sonra 9 Temmuz 2009 tarihinde KOB 'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardını (IFRS for SMEs) yayınlanmı tır.

TMSK bu standartların tercümesini yaparak 9 Temmuz 2009 tarihinde KOB 'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete' de yayınlamı tır.

Böylece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak, ba ımsız ve ayrı KOB 'ler için finansal raporlama standardı olu turulmu tur. KOB 'ler ile ilgili olmayan standartlar, dâhil edilmemi tır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13.1.2011 tarihinde meclis de kabul edilerek, 14.02.2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlü e girmi tir. İlgili kanun 88. maddesinde, TMSK tarafından yayımlanan standartların kayıt bazında uygulanmasını 01.01.2013 tarihinden itibaren zorunlu hale getirmi tir. İlgili kanunun geçici 1.maddesinin 4.fıkrasında “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli i letmeleri KOB /TFRS’ndan kısmen veya tamamen muaf tutmaya veya bunlar için ayrı standartlar belirlemeye yetkilidir.”⁴⁰ Diyerek KOB Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak i letme büyüklüklerini belirleme yetkilerini Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna vermi tir.

zmir Ticaret Odası Ba kan yardımcısı Akın Kazanço lu VIII Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumunda yaptı ı konu mada ise; “*ABD’nin KOB standardı uygulamasına 2016’da ba lamayı dü ündü ünü, AB ülkelerinin ise 2013 tarihinde geçmeyi planladı nı, dolayısıyla Türkiye’nin de uygulamaya ba lama tarihi açısından bu ülkelerin önüne geçmemesi gerekti ini*”⁴¹ belirtmi tir.

Yine aynı sempozyumun panel oturumunda Prof. Dr. Rüstem Hacırüstemo lu; “*UMS/IFRS’ler vergi için de il, bilgi için muhasebeye yol açacaktır. Paranın sahibi*

⁴⁰ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Metni, Resmi Gazete.

⁴¹ aban Uzay, **KOB 'ler için uluslararası finansal raporlama standardı: XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumundan notlar**, www.iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F3.pdf, (Eri im: 11.05.2012)

olan uluslararası nitelikteki şirketler UMS/IFRS'lerin uygulanmasını istemektedir. Ülkemizde önemli ölçüde yabancı sermayenin eline geçen bankacılık kesiminde, banka yöneticileri verdikleri kredilerin nerelere gittiğini görmek istemektedirler, bu sürecin üçte birini oluşturmaktadır. Bunlar: Basel II kriterleri, KOB-IFRS ve kurumsal yönetim”⁴²

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili ve Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. 10 Mayıs 2012 tarihinde 28288 sayılı resmi gazetede yapılan değişiklik “Diğer mevzuatta Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna yapılan atıflar, Kuruma yapılmı sayılır.”⁴³ ile Türk Ticaret Kanunu’ndaki TMSK belirsizliği giderilmiştir.

Kanun, 2012 dönem sonu kapanış hesaplarının vergi kuralları çerçevesinde tamamlanmasının ardından bilançoların haricen TFRS veya KOB-IFRS’ye dönüştürülmesini ve 2013 yılının açılı bilançosu olarak kayda alınmasını, muhasebe kayıtlarının TFRS veya KOB-IFRS uygun olarak yapılmasını zorunlu tutmaktadır.

⁴² Uzay, a.g.e.

⁴³ 660 Sayılı Kanun Hükmündeki kararnamenin geçici 1nci maddesine ilgili fıkra eklenmiştir.

3. KOB LER Ç N F NANSAL RAPORLAMA STARDARTI BÖLÜMLER N NCELENMES

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden yapılandırılması öncesinde Aralık 2000 tarihinde yayımladığı yeni yapıya geçiş raporunda, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Küçük işletmelere yönelik özel bir versiyonunun oluşturulması konusunda talepler olduğunu” ifade etmiştir.⁴⁴

IASB, kuruluşundan kısa bir süre sonra, 2001 yılında, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri esas alan bir standart setinin geliştirilmesi amacıyla bir proje başlatmıştır. Kurul, konulara ilişkin tavsiyelerde bulunmak, alternatif uygulamalar ve potansiyel çözümler geliştirmek üzere, uzmanlardan oluşan bir çalışma grubu kurmuştur.⁴⁵

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu uzun bir çalışmadan sonra, 9 Temmuz 2009 tarihinde Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler için uluslararası muhasebe standartları (IFRS for SMEs) yayınlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ise telif anlaşması yaparak, Türkçeye tercüme ederek, Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler için Türkiye Muhasebe Standartları (KOB TFRS) adıyla, Kasım 2010 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayımlayarak ülkemizin mevzuatına dâhil etmiştir.

Tam set UFRS’ler temel alınarak, derleme ve muhasebeleştirme esasları basitleştirilerek, seçenekler mümkün olduğunca azaltılarak, dili daha sadeleştirilmiştir ve kullanılabilir hale getirilmiştir.

Tam set TFRS yaklaşık 3000 sayfa iken, KOB TFRS 230 sayfadan oluşmaktadır. Tam set TFRS 3000 farklı bilginin dipnotlarda açıklanması istenirken, KOB TFRS’de 300’e kadar düşürülmüştür. Ayrıca aşağıdaki standartlar KOB TFRS kapsamına alınmamıştır

- TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

⁴⁴ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, a.g.e, s.9.

⁴⁵ a.g.e. s.9.

- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- TMS 33 Hisse Ba ına Kazanç
- TFRS 4 Sigorta Sözle meleri
- TFRS 5 Satı Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar

KOB TFRS birbirinden ba ımsız 35 bölümden oluşmaktadır.

KOB TFRS'in 1 Ocak 2013 tarihi ile uygulanmaya başlanması ile işletmelerimizin büyük bir ço unlu una ve ülke ekonomisine önemli bir etkisi olacaktır.

3.1. BÖLÜM 1-KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEK İŞLETMELER

Bu bölüm 6 maddeden oluşmakta ve KOB 'lerin özelliklerini tanımlamaktadır. Standartta göre KOB ;

- 1.Kamuya hesap verme yükümlülü ü bulunmayan ve (2/a. madde)
- 2.Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.

3.1.1. KAMUYA HESAP VERME YÜKÜMLÜ LÜ Ü

Bir işletmenin a a ındaki hâllerde kamuya hesap verme yükümlülü ünün bulundu u kabul edilir:⁴⁶

(a) Borçlanma araçlarının veya öz kayna a 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 a amasında bulunması ya da

(b) Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir ki i sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluş lar ve benzeri finans kuruluş larında olduğu gibi).

⁴⁶ KOB 'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı hakkında tebli ğ, Resmi Gazete,01 Kasım 2010, Sayı.27746, s.1.

Bankalar, sigorta şirketleri, sermaye piyasası aracı kuruluşları, emeklilik fonları, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları kendilerine emanet edilen finansal kaynakları muhafaza etmekte ve yönetmektedirler. Bu tür işletmeler emanetçi rolü üstlendiği için Kamuya hesap verme yükümlülüğüne bulunmakta ve nicel özellikleri ne olursa olsun tam set TFRS'yi uygulamak zorundadır. Yerel yasal koyucu bu işletmelerin KOB TFRS'yi uygulamasına izin verirse daha uluslararası alanda finansal tablolarını tam sete çevirmek zorundadır. Emanet olarak alınan avans, depozito veya peşinat bu kapsama girmemektedir.

3.1.2. Dİ KULLANICILAR ÇİN GENEL AMAÇLI FİNANSAL TABLO

KOB TFRS'e uygun olarak hazırlanan genel amaçlı finansal tabloların amacı geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik karar alma sürecinde yararlı olan işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Söz konusu kullanıcı kitlesi, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde raporlar talep etme gibi bir pozisyonda bulunmamaktadır. Dolayısıyla, genel amaçlı finansal tablolar, hisse sahipleri, alacaklılar ve çalışanlar gibi geniş bir kullanıcı kitlesinin ihtiyaç duyduğu genel bilgileri sağlamak amacıyla⁴⁷.

KOB finansal tablolarının **di kullanıcılarının** ana grupları aşağıdakileri kapsamaktadır:

- a. KOB'lere kredi sağlayan bankalar.
- b. KOB'lere satış yapan ve KOB'lerin finansal tablolarını, kredili satış ile fiyatlandırma kararı vermek için kullanan tedarikçiler.
- c. KOB'leri derecelendirmek için KOB'lerin finansal tablolarını kullanan kredi derecelendirme kuruluşları ve diğer ilgililer.
- d. Birlikte işletme yapma konusunda karar vermek için KOB'lerin finansal tablolarını kullanan KOB Müdürleri.
- e. KOB'lerin, yönetici konumunda olmayan hissedarları. Yönetici konumundaki ortaklara bilgi sağlamak KOB TFRS'in amacı değildir.

⁴⁷ a.g.e., s.14

KOB TFRS vergi kanunlarını dikkate almamaktadır. 6102 Türk Ticaret Kanunumuzda muhasebe kayıtların muhasebe standartlarına göre yapılmasını emretmektedir. Dolayısıyla vergi beyan zamanlarında muhasebe standartlarına göre hazırlanan ticari kârdan, vergi kanunlara göre vergilendirilebilir kâra (mali kâra) dönüştürme işlemi yapılacaktır.

3.1.3. ANA ORTAKLIĞI İTAM SET TFRS KULLANAN BAĞLI ORTAKLIK

Ana ortaklığı IFRS tam setini kullanmakta olan veya IFRS tam setini kullanan konsolide bir **grupun** parçası olan bir **bağlı ortaklık**, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaması koşuluyla, kendi finansal tablolarında bu standardı uygulayabilir. Ancak finansal tablolarının KOB TFRS ile uyumlu olduğunu belirtildiği durumlarda, bu standardın tüm hükümlerine uymak durumundadır.⁴⁸

3.2. BÖLÜM-2 KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER

Bu bölümde KOB'lerin finansal tablo hazırlamalarının amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanılabilir olmasını sağlayacak özellikleri, finansal tabloların dayandığı temel kavram ve ilkeleri açıklamaktadır.

KOB 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 akımları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır.⁴⁹

Finansal tablo hazırlarken, belli bir kullanıcı kesimin ihtiyacına odaklanma söz konusu değildir.

Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin idarecilik performanslarını, yani kendilerine emanet edilen kaynakların kullanımını ile ilgili hesap verebilirlik düzeylerini gösterir.⁵⁰

⁴⁸ a.g.e., s.15.

⁴⁹ a.g.e., s.3.

⁵⁰ a.g.e.,

3.2.1. FİNANSAL TABLOLARDA YER ALAN BİLGİLERİN ÖZELLİKLERİ

KOB Finansal Raporlama Standardı finansal tablolarda yer alacak bilgilerin kullanıcıları için gerekli özelliklere sahip olması gerektiğini belirtmektedir.

3.2.1.1. ANLAŞILABİLİRLİK

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, işletme ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında yeterli bilgiye sahip kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalıdır. Genel amaçlı hazırlanan finansal tabloların bazı kısımları kullanıcılar tarafından anlaşılması zor olacaktır. Bu nedenle kapsam dışı bırakılamaz. Gerekli açıklamalar dipnotlarda muhakkak verilmelidir.

3.2.1.2. HİT YACA UYGUNLUK

Finansal tablolarda yer alan bilgiler kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Finansal tablolar, kullanıcıların geçmiş dönem verileri de kullanarak işletme hakkında doğru tahmin ve kararlar verebilmelerine uygun olmalıdır.

3.2.1.3. ÖNEMLİLİK

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlar alacak olan kullanıcıların kararlarını etkileyebilecekse, o bilgi önemli bir bilgidir ve dolayısıyla ihtiyaca uygundur.⁵¹ İhtiyaca uygunluk ile önemlilik arasında önemli bir bağlantı vardır. Bilginin uygunluğu onun özelliğinden ve önemliliğinden etkilenir. Finansal tabloları belirli şekilde sunabilmek için KOB TFRS den önemsiz sapmaların yapılması veya düzeltilmeden bırakılması kabul edilemez.

3.2.1.4. GÜVENİRLİK

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir olması gerekir. Bilginin güvenilir olması için özün önceliği, tam açıklama, tarafsızlık özelliklerine sahip olması ve ihtiyatlılık ilkesine uyumlu olması gerekir. İşlemlerin ve diğer olayların gerçek

⁵¹ a.g.e., s.5.

mahiyetleri görünürdeki yüzü ile uyumlu olmayabilir. Örneğin, bir ürünün satışının yapıldığını ve tahsilatını da yaptığını varsayalım. Bu ürün hala işletmenin depolarında bulunduğundan ve her türlü risk işletmemize ait olduğundan ürünün teslim edilememesi ihtimali bulunmaktadır. Teslim edilene kadar satış olarak nitelendirilmez. Dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılır.

3.2.1.5. ÖZÜN ÖNCEL

İşlemlerin ve diğer olay ve koşulların görünen yönüyle değil de, özleri ve ekonomik gerçekleri dikkate alınarak muhasebeleştirilmesini ve sunulmasını gerektirir.

3.2.1.6. HT YATLILIK

İhtiyatlılık, belirsiz olay ve koşulların finansal tablolara doğru aktarılmasını ve sunulmasını belirtir. İşlemler, muhtemel giderlerini, zararları ve borçları için karlılık ayırırlar, fakat muhtemel gelir ve karlar için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz. Ancak gizli yedekler ve gereğinden fazla karlılık ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

3.2.1.7. TAM AÇIKLAMA

Tam açıklama, finansal tablolarda sunulan bilginin tam olması gerektiğini ifade eder. Sunulan bilginin bir kısmının açıklanmaması, eksik veya yanlış verilmesi, finansal tablolara olan güveni, anlaşılabilirliği ve ihtiyaca uygunluk özelliğini kaybettirir.

3.2.1.8. KAR İLE TIRILABİLİRLİK

Finansal tablolarda sunulan verilerin, geçmişten bugüne değişimlerini görebilmek ve bu işletmeyi başka bir işletme ile kıyaslayabilmek için karşılaştırılabilir niteliğinde hazırlanması gerekir.

Uygulanan muhasebe politikalarında değişiklik olması durumunda, dipnotlarda bu değişikliğin etkisi açıklanmalıdır.

3.2.1.9. ZAMANINDA SUNUM

Finansal bilginin ihtiyaca uygun olması için, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilmesi gerekir. Zamanında sunum, bilginin karar alma sürecinde sunulmasını

gerektirir. A ır ı gecikmeli olarak sunulmu olan bilgi, ihtiyaca uygun olma özelli ini kaybedebilir. Yönetim, zamanında yapılan raporlamanın yarataca ı fayda ile bilginin güvenilir olması ko ulu arasındaki dengeyi sa lamak zorundadır.⁵²

3.2.1.10. FAYDA VE MAL YET DENGES

Bilgiden sa lanan fayda, bu bilgiyi elde etmek için katlanılan maliyetten büyük olması gerekir.

3.2.2. KAVRAMLAR

KOB Finansal Raporlama Standardında geçen kavramlar a a ıda incelenmektedir.

3.2.2.1. F NANSAL DURUM TABLOSU

Belirli bir zaman diliminde i letmenin varlık, borç ve öz kaynak yapısını göstermektedir. Finansal durum tablosu statik bir yapıda de il, dinamik bir yapıdadır.

VARLIK: Geçmi te meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hali hazırda i letmenin kontrolünde olup gelecekte i letmeye ekonomik fayda sa laması beklenen de erlerdir.⁵³ Gelecekte ekonomik fayda sa laması, nakit ve nakit benzeri varlıkların i letmeye gelmesi potansiyelini ifade eder. Varlı ın; fiziki bir de er olması gerekmekte, maddi olmayan veya ekonomik fayda beklenen bir sözleşme de varlıktır.

BORÇLAR: Geçmi te meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ifası durumunda, ekonomik fayda içeren de erlerin i letmeden çıkı ına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir.⁵⁴ Bu yükümlülük açık veya zımni de olabilir.

ÖZ KAYNAKLAR: letmeye ait tüm borçların i letme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylarıdır.⁵⁵

⁵² a.g.e., s.5.

⁵³ a.g.e., s.6.

⁵⁴ a.g.e., s.8.

⁵⁵ a.g.e., s.9.

3.2.2.2. FİNANSAL PERFORMANS TABLOSU

İletmenin belirli bir raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi gösterir.⁵⁶ Standartlar Kapsamlı gelir tablosu kavramını getirmiştir. İletmeler performansları tek bir finansal tabloda yani kapsamlı gelir tablosunda sunabilecekleri gibi gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu (öz kaynaklara kaydedilen kar-zararlar) şeklinde iki parça olarak sunulabilir.

GELİR: Özkaynak sahiplerinin firmaya katkıları haricindeki, işletme varlıklarında artıma neden olan veya işletme borçlarında azalmaya neden olan ve raporlama döneminde gerçekleşen her türlü ekonomik olaydır.

GİDER: Özkaynak sahiplerinin firmaya katkıları haricindeki, işletme varlıklarında azalmaya neden olan veya işletme borçlarında artıma neden olan ve raporlama döneminde gerçekleşen her türlü ekonomik olaydır.

3.2.2.3. GELECEKTE EKONOMİK FAYDA OLASILIK I

Muhasebeleştirme koşullarının ilkinde sözü edilen olasılık kavramı, bir kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesi veya işletmeden çıkması konusundaki belirsizlik düzeyini ifade eder. Gelecekteki ekonomik faydalara ilişkin belirsizliğin düzeyi, finansal tabloların hazırlandığı tarihte mevcut olan koşullara ilişkin göstergeler esas alınarak değerlendirilir. Bu değerlendirmeler, her bir önemli kaleme için ayrı ayrı; tek başına önemsiz çok sayıda kaleme için ise toplu olarak yapılır.⁵⁷ Bu değerlendirmeler meslek mensubunun mesleki yargısına bırakılmıştır. Ayrıca meslek mensubu bu yargısı ile finansal tabloları denetleyen denetçiye ikna edebilmesi gerekir.

3.2.2.4. ÖLÇÜM KALEMLERİNİN GÜVENİRLİK

Muhasebeleştirme koşullarından ikincisi, ilgili kalemin güvenilir olarak ölçülebilen bir maliyetinin veya değerinin bulunmasıdır. Bir kalemin maliyeti veya

⁵⁶ a.g.e., s.9.

⁵⁷ a.g.e.

de eri genelde bellidir. Ancak, bazı durumlarda bunların tahmin edilmeleri gerekir. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmasındaki önemli unsurlardan biri olup, finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Güvenilir bir tahmin yapılamadığında, ilgili kalem finansal tablolara yansıtılmaz.⁵⁸

3.2.2.5. VARLIK, BORÇ, GELİR VE GİDERLERİN ÖLÇÜLMESİ

Kullanılan iki genel ölçüm esası, tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerdir.⁵⁹

TARİHİ MALİYET: Varlıklar için tarihi maliyet, edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için, ödenmiş olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarı veya verilerin karlılığının gerçeğe uygun değeridir. Borçlar için tarihi maliyet, yükümlülüğün gerçekleştiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit ve nakit benzerinin tutarı, alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya (gelir vergisinde olduğu gibi) yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi beklenen nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır.

GERÇEĞE UYGUN DEĞER: Karlılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

TAHAKKUK ESASI: Nakit akı tablosu hariç, tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanır.

NETLE TİRME: Varlıkların, borçlar ile gelir ve giderlerin birbirleriyle netleştirilmesine izin verilmez. Aşağıdaki durumlar istisnadır.

- a) Varlıkları net değerinde gösterebilmek amacıyla yapılan değer düzeltmeleri netleştirme sayılmaz.
- b) Yatırımlar ve faaliyetlerde kullanılanlar da dâhil olmak üzere duran varlık alım satımlarının işletmenin olağan faaliyetlerini teşkil ettiği durumlar haricinde, bu tür

⁵⁸ a.g.e., s.10.

⁵⁹ a.g.e.

varlıkların satışından elde edilen kâr ve zarar, satıştan sağlanan faydalardan ilgili varlığın defter değeri ve satış maliyetleri düşülmek suretiyle raporlanır.⁶⁰

3.3. BÖLÜM 3-F FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

Standart bu bölümde, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu, KOB'ler için TFRS'lerin gereklilikleri ve tam finansal tablolar setinin kapsamını açıklamaktadır.

Finansal tablo seti aşağıdakilerden oluşmaktadır;

- a. Raporlama tarihi itibarıyla hazırlanacak olan **Finansal Durum Tablosu**,
- b. Ya tek **kapsamlı gelir tablosu** veya iki tablo halinde sunum; Gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu. Eğer işletmenin sunduğu dönemlerin her birine ilişkin finansal tablolarında herhangi bir diğer kapsamlı gelir kalemi yoksa sadece gelir tablosunu sunabilir.
- c. Raporlama dönemine ilişkin **nakit akı tablosu**.
- d. Raporlama dönemine ilişkin **öz kaynaklar değişim tablosu**.
- e. **Dipnotlar**

Finansal tablolarını KOB TFRS ile uyumlu hazırlayan işletme muhakkak dipnotlarda KOB TFRS ile uyumlu olduğunu belirtmelidir. Bunun içinde standartta yer alan tüm hükümlere uyulmalıdır. Eğer ki uygulanamayan bir bölüm var ise, nedenleri ve etkileri dipnotlarda açıklanmalıdır. Aksi takdirde finansal tabloların KOB TFRS standardına uygun hazırlanmış kabul edilemez.

Finansal tablolarda sunulan dönemlerde öz kaynaklarda meydana gelen değişikliklerin sadece kâr ve zarar rakamlarından, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi işlemlerinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklandığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynak değişim tablosu ayrıca düzenlenmeksizin, **gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu** adıyla tek bir tablosunu sunulması mümkündür.⁶¹ Tam set TFRS'de böyle bir seçimlik durum olmayıp, hazırlanması zorunludur. KOB TFRS'in tam setten ayrıldığı noktalardan biride budur.

⁶⁰ a.g.e., s.13.

⁶¹ a.g.e., s.16.

İletme yönetimi finansal tablolarını işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlar. İşletmenin sürekliliğini tehdit eden veya gelecek dönemlerde tehdit edebilecek unsurlar dipnotlarda muhakkak belirtilmelidir. Gelecek dönem ile bunların bağlantılı kalmamak koşulu ile en az 12 aylık süreyi ifade etmektedir.

Finansal tablolar en az yılda bir defa hazırlanmak zorundadır. Fakat yerel mevzuat veya işletmeler isterse daha kısa dönemlerde raporlamalar hazırlanabilir.

Ayrıca aşağıdaki bilgiler sunulan her finansal tablo ile birlikte verilmelidir:

- a- Raporlayan işletmenin unvanı varsa unvanındaki değişiklik
- b- Finansal tablolar tek bir işletmeye mi, yoksa bir gruba mı ait belirtilmelidir.
- c- Raporlama dönemi belirtilmelidir.
- d- Finansal tablolarda kullanılan para birimi belirtilmelidir.
- e- Yuvarlama yapılıp, yuvarlamamanın düzeyi belirtilmelidir.

3.4. BÖLÜM-4 FİNANSAL DURUM TABLOSU

Bu bölümde, finansal durum tablosunda sunulacak bilgilerin niteliği, asgari bilgiler, dönen-duran varlık ayrımı, kısa vadeli borçlar -uzun vade borçlar, finansal durum tablosunda sunulacak kalemlerin sıralaması, eklini ve dipnotlarda açıklanması gereken hususlar belirtmektedir.

Finansal durum tablosu, bilanço olarak ifade ettiğimiz finansal tablonun KOB TFRS 'deki yeni adıdır. Finansal durum tablosu sunulduğu dönemde, işletmenin bir anlık varlık, borç ve öz kaynak durumunu gerçeğe uygun olarak gösteren tablodur.

3.5. BÖLÜM-5 KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE GELİR TABLOSU

Bu bölüm finansal performans tablosunun tek bir tabloda veya iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin açıklamaları içermektedir.

İletme tek tablo yaklaşımında, (gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu birlikte olarak) veya gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu hazırlamada serbest bırakılmıştır.

Tek tablo yaklaşımdan iki tablo yaklaşımına geçilmesi muhasebe politikalarında değişiklik olarak kabul edilerek dipnotlarda açıklanması gerekir.

3.6. BÖLÜM 9- KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık, bir iştirak yatırımcısı tarafından sunulan ve iştirak ya da müteahhüt kontrol edilen bir iştirak yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.⁶²

Konsolide finansal tablolar, grubun iştirak finansal bilgilerin tek bir ekonomik iştirake aitmiş gibi sunulduğu tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ana iştirakdeki iştirakler uygulanır.⁶³

- a. Ana ortaklık ve bağımlı ortaklıkların finansal tabloları, bunlarda kayıtlı bulunan benzer varlık, borç özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
- b. Ana iştirak'in her bir bağımlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağımlı ortaklıkların özkaynaklarından ana iştirak'in payına isabet eden tutarlar elimine edilir.
- c. Konsolide edilen bağımlı ortaklıkların raporlama dönemi kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve iştirak'in sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.
- d. Konsolide edilen bağımlı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana iştirak'in hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar;
 - i. iştirak birleştirilmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla Bölüm 19 iştirak Birleştirmeleri ve İştiraklere 'ye göre hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan ve

⁶² Türkiye Muhasebe Standartı, TMS 27.

⁶³ KOBİ TFRS tebliği, a.g.e., s.37.

- ii. İletme birleşiminin gerçekleştiği tarihten itibaren özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlardan oluşur.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal tablolar mümkün olduğunca aynı raporlama tarihli olmalı veya aralarındaki zaman farkı en fazla 3 ay olabilmektedir.

Konsolide finansal tablolarda, benzer işlemler ve benzer durumdaki diğer olay koşulları için aynı muhasebe politikaları uygulanır. Grup üyelerinden birinin, benzer işlem ve olaylar için konsolide tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı benimsemi olduğu durumlarda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.⁶⁴

Birleşik finansal tablolar, tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set halinde sunulan finansal tablolarıdır. Bu standart, birleşik finansal tablo hazırlamayı gerektirmez. Hazırlanan birleşik finansal tabloların KOB TFRS ile uyumlu olduğunu beyan edildiği durumlarda, ilgili tabloların bu standarttın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir.

İletmeler arasındaki işlemler ve bakiyeler elimine edilir; grup içi işlemlerden kaynaklanan ve stoklar ile maddi duran varlıklar gibi kalemlerde muhasebeleştirilmemiş olan kâr veya zararlar elimine edilir; birleşik finansal tablolarda yer alan finansal tablolar, mümkün olduğu ölçüde aynı raporlama tarihi itibarıyla hazırlanır ve benzer durumlarda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları uygulanır.⁶⁵

3.7. BÖLÜM 10-MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

Bu bölüm, finansal tabloların hazırlanmasında seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarını, muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerin ve geçmi dönemde yapılan

⁶⁴ a.g.e., s.38.

⁶⁵ a.g.e., s.40.

hataların düzeltilmesi i lemlerini ele alır. Bu bölüm TMS-8 Muhasebe Politikaları, tahminler ve hatalar standarttı paralelindedir.

Finansal tablo kullanıcıları i letmenin finansal durumuna, performansına ve nakit akılarına ili kin e ilimi belirleyebilmek amacıyla finansal tabloları kar ıla tırabilmek isterler. Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar bölümü finansal tablolarda kar ıla tırılabilirli i bozabilecek muhasebe politikaları, tahminler ve hatalarının nasıl muhasebele tirilece ini ve sunulaca ını belirlemektedir. Bu sebep ile her dönem aynı muhasebe politikalarının kullanılması gerekir. Makul tahminlerin yapılması da finansal tabloların hazırlanması açısından bir zorunluluktur. Yapılan bu tahminler finansal tablolarının güvenilirli ini ortadan kaldırmaz. Bu bölüm gere i, muhasebe politikaları ve tahminlerindeki de i iklikler ile hataların finansal tablolara etkileri, geçmi e ve gelece e dönük olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

3.7.1. MUHASEBE POL T KALARI

Muhasebe Politikaları, i letme yönetimin finansal tabloları hazırlarken ve sunarken uydu u ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder. E er KOB Finansal Raporlama Standarttın da finansal tablo kalemine ili kin muhasebe politikası açıkça ifade edilmi ise ona uyulmak zorundadır. Bir olayın muhasebele tirilmesi için birden fazla yöntem bulunuyorsa, i letme yönetimi uygun olanı seçer ve uygular. letme yönetimi, standart gere i veya gönüllü olarak muhasebe politikasını de i tirebilir. Bu gönüllü yapılan de i ikli in etkileri, finansal tablolarda geçmi e yönelik olarak gösterilir.

Geriye dönük uygulama, yeni seçilen muhasebe politikasının hep kullanımdayımı gibi uygulanmasını ve düzeltilmi tutarların hiç hata olmamı gibi finansal tablolara alınması ve açıklanmasıdır. Muhasebe politikasının etkiledi i kalem ile özkaynak kalemleri düzeltme i lemine tabi tutulur. E er geçmi e yönelik etkileri hesaplanıyorsa geçmi e yönelik düzeltme gerekmez, fakat dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.

3.7.2. MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Finansal tablolardaki bazı kalemler, işletme faaliyetlerindeki bazı belirsizlikler dolayısıyla tahmini değerleri gösterir. Tahminler işletme yönetimi tarafından güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Tahminin yapıldığı koşullarda bir değişiklik meydana gelmesi durumunda, yeni bilgi elde edilmesi, tecrübe kazanılması veya başka gelişmelerin ortaya çıkmasından dolayı gözden geçirilmesi gerekebilir. Bu tahmin hata olmadığı gibi önceki dönemler ile de alakalı değildir. Cari dönem ve gelecek ile alakalıdır. Gerekli değişiklikler cari dönem veya gelecek dönem finansal tablolarına yansıtılır.

3.7.3. HATALAR

Hatalar, mali tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması veya açıklanması esnasında ortaya çıkabilen, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde tanımlanabilir.

Eğer hata önceki dönemlerde meydana gelmişse düzeltme işlemi cari dönem finansal tablolara kadar düzeltilir.

3.8. BÖLÜM 11- TEMEL FİNANSAL ARAÇLAR

Bu bölümde KOB'lerin kullandığı basit finansal varlıkların ve finansal borçların neler olduğu, muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, raporlanması ve finansal durum tablosunda bırakılması incelenmektedir.

Temel Finansal Araçlar:

- a. Nakit
- b. Banka Hesapları; vadeli, vadesiz, döviz hesapları vb.
- c. Menkul Kıymetler; Hisse senedi, devlet tahvili, hazine bonusu vb.
- d. Alacaklar; Ticari alacaklar, senetli alacaklar, vadeli çekler vb.
- e. Krediler; alınan ve verilen krediler
- f. Borçlar; Ticari borçlar, diğer borçlar

g. Dönü türülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi ve imtiyazlı paylara(hisse senedi) yapılan yatırımlar

Bir i letme bir finansal varlı ı veya finansal borcu, sadece kendisi bu aracın sözle meye dayalı hükümlerine taraf oldu u muhasebele tirilir.⁶⁶

Bir finansal varlık ve finansal borç ilk muhasebele tirildi inde, anla mada gerçekte bir finansman i lemi söz konusu olmadı ı sürece, söz konusu finansal varlık veya finansal borç, i lem fiyatından ölçülür (gerçe e uygun de er farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık ve borçların ilk ölçümü esnasındakiler hariç, i lem maliyetleri dâhil olmak üzere). Bir finansman i leminde örne in, ödeme i ko ullarının ötesine ertelenmi se veya piyasa oranı olmayan bir faiz oranı ile finanse edilmi se, söz konusu i lem mal ve hizmet satı ıyla ili kili olarak meydana gelebilir. Anla ma bir finansman i lemi ise, finansal varlık veya finansal borç, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmi bugünkü de eri üzerinden ölçülür.⁶⁷

Yani söz konusu finansal araç e er gerçe e uygun de er ile ölçülebiliyorsa gerçe e uygun de er kayıt edilir, ek maliyetler gider yazılır. Örne in borsada i lem gören hisse senedi alımında finansal varlık gerçe e uygun de er ile kayıt edilir, olu an ek maliyetler gider yazılır. E er bu hisse senedi borsada i lem görmeseydi ve gerçe e uygun de eri güvenilir olarak bilinmiyorsa ek maliyetler hisse senedinin maliyetine dâhil edilerek maliyet de erinden de er dü üklü ü tutarı indirilerek kayıt edilir.

-----///-----		
Hisse senedi hesabı	2.500	
Bankalar		2.500
Komisyon Giderleri	5	
Bankalar		5
-----Gerçe e uygun de eri bilinen finansal varlı ın muhasebe kaydı---		

⁶⁶ a.g.e., s.50.

⁶⁷ a.g.e., s.51.

Hisse senedi hesabı	2.500+ 5
Bankalar	2.500+5

Gerçe e uygun de eri güvenilir olarak ölçülemeyen finansal varlı ın muhasebe kaydı (komisyon gideri 5'dir).

lem maliyetleri: Bir finansal varlı ın veya borcun edinimiyle, ihracıyla veya elden çıkarılmasıyla do rudan ili kilendirilebilen ek maliyetlerdir.

lk kayda alı : Gerçe e uygun de er ile güvenilir olarak ölçülebiliyorsa gerçe e uygun de er + ek maliyetler gider yok güvenilir olarak tespit edilemiyorsa maliyet + i lem maliyetleri olarak kayıt edilir.

Muhasebele tırme sonrası de erleme:

- Borçlanma araçları iskonto edilmi maliyet bedeli ile
- Öz kaynak araçları: Gerçe e uygun de er (borsada i lem görüyorsa ya da tespit edilebiliyorsa) veya maliyet –de er dü üklü ü kar ılı ı)
- Sabit Getirili menkul kıymetler; hazine bonusu, devlet tahvili, özel kesim bonoları vb. iskonto edilmi maliyet bedeli ile ölçülür.

Etkin Faiz Yöntemi(EFO): Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, tam olarak net defter de erine indirgeyen orandır.

Bugünkü de er : $\frac{\text{Gelecekteki De er (gelecekteki nakit akı ı veya akı ları)}}{(1+\text{etkin faiz oranı})^{\text{vade}}}$

Örnek : ABC İrketi Ocak ayında 3 yıl vadeli, yıl sonlarında ₺1.000 faiz ödemeli olan tahvilin ₺10.000 değerli tahvilini ₺200 komisyon ödeyerek satın almıştır. Bu tahvilin 3 yıl sonra ₺12.000 ödemesi olacaktır.

Önce nakit akımlarından etkin faiz oranını bulmamız gerekir.

$$10.000 + 200 = 1000 / (1 + EFO)^1 + 1000 / (1 + EFO)^2 + 13.000 / (1 + EFO)^3$$

Microsoft Excel programında hesaplaması ile Etkin faiz oranı = % 14,8911 olarak bulunur. Microsoft Excel programında hesaplaması aşağıdaki gibidir.

	A	B
1	NAKİT ÇIKIŞI	-10.200
2	1. YIL NAKİT GİRİŞİ	1.000
3	2. YIL NAKİT GİRİŞİ	1.000
4	3. YIL NAKİT GİRİŞİ	13.000
ETKİN FAİZ ORANI		= ÇÖZÜM ORANI(B1:B4) =14,8911

İlk Kayıt Değeri: ₺10.200

DÖNEM BAŞI DEĞERİ	ETKİN FAİZ YÖNTEMİYLE FAİZ GELİRLERİ	VUK'A GÖRE FAİZ GELİRLERİ			DÖNEM SONU DEĞERİ
10.200	1.519	1.000	1519-1000	10.200+1.519-1000 = 10719	10.719
10.719	1.596	1.000	1596-1000		11.315
11.315	1.685	1.000	1685-1000		13.000

KOB TFRS'de "satılmaya hazır" olarak sınıflandırılan finansal araç kavramına yer verilmemiştir.

3.8. BÖLÜM 13 - STOKLAR

Stoklar; satılmak üzere elde tutulan ticari mal, mamul gibi stok kalemleriyle, üretimde bulunan henüz üretimini tamamlamamı yarı mamuller veya tamamlanmamı hizmet maliyetleri ile işletmenin henüz ilgili geliri elde etmedi i hizmetin maliyetini ve üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler halinde bulunan varlıkları içerir.⁶⁸

Stoklar, maliyet de eri ile tahmini satı fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satı a ili kin maliyetler dü üldükten sonraki de erin dü ük olanı üzerinden de erlenir.⁶⁹

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönü türme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan di er maliyetleri içerir.

Stokların vadeli satın alınması durumunda içerdi i faiz ayrı tırılarak stokların maliyetine dâhil edilmez.

Üretilen ürünlerin maliyeti direk ilk madde malzeme giderleri ile dönü türme maliyetlerinden oluşur. Dönü türme maliyetleri; direk i çilik giderleriyle genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderleri dönü türme maliyetlerine, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi temel alınarak dağıtılır. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, dü ük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Da ıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekte ti i dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.⁷⁰

Her raporlama döneminde stoklarda de er dü üklü ü testinin yapılması gerekir. E er de er dü üklü ü varsa bunun için de er dü üklü ü kar ılı n ayrılması gerekir. De er dü üklü ünün bazı durumlarda ortadan kalkması durumunda ayrılan bu kar ılı n iptal edilmesi gerekir.

⁶⁸ Nalan Akdoğan, KOB Finansal Raporlama Standardına Genel Bakı ve Tam Set IAS/IFRS'lerden farklılı ı, Muhasebe ve Denetime Bakı Dergisi, Ocak 2010, s.19.

⁶⁹ KOB TFRS tebli i, a.g.e. s. 71

⁷⁰ Akdoğan, a.g.e. , s.19.

Normal artlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlık için maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak ölçülür. Bunun dışında stokların maliyeti ise; ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür.⁷¹

3.9. BÖLÜM 14- TIRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

Bu bölümde tiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlamanın esaslarını belirtmektedir.

Tirak adı ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırımcı işletmenin **önemli etkisinin** bulunduğu bağımlı ortaklık ve kişiliği olmayan işletmelerdir. Bağımlı ortaklıklar 9.Bölüm Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, kişilik ortaklıkları ise 15.Bölüm kapsamındadır.

Önemli etki, Yatırımcının direkt yâda dolaylı olarak işletme oy haklarının %20 veya daha fazlasını elinde bulundurması durumunda, aksi ispat edilemediği sürece işletme üzerinde önemli etkisinin olduğu kabul edilir. Fakat yatırımcı, işletme oy haklarının %20' sinden azını elinde bulundurduğu durumlarda, önemli etkinin varlığı ispat edilemediği sürece, tirak yatırımı değil, bölüm 11 ve 12 kapsamında finansal yatırımdır. Burada önemli olan yönetim kurulu, genel kurul, ortaklar kurulu gibi karar alma kurullarının üzerindeki etkiye bakmak ile beraber zımni bir etkinin olup olmadığına muhakeme etmek gerekir.

Tam set TFRS tiraklerdeki yatırımı sadece özkaynak yöntemi kullanmayı zorunlu tutmaktadır. KOB TFRS ise maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanmayı işletme yönetiminin tercihine bırakmaktadır. KOB TFRS' ye, yatırımcı ek maliyet ve çaba göstermeden gerçeğe uygun değeri bulamıyor ise, tiraklerdeki yatırımlarını maliyet değeri ile değerleme kolaylığı getirilmiştir.

⁷¹ KOB TFRS tebliği, a.g.e.,s.74.

Bu üç yöntemden birinin kullanılması, de i iklik yapılması muhasebe politikası olup, Muhasebe Politikaları kapsamında de erlendirilmesi gerekir.

3.9.1. MAL YET YÖNTEM

Yatırımcı, i tirak etti i i letmenin yayınlanmı fiyat kotasyonu bulunmayan yatırımları için maliyet yöntemin kullanır. Maliyet yönteminde, yatırımcı varlıklarda de er dü üklü ü kapsamında varsa de er dü üklü ü testine tabi tutarak raporlar.

Yatırımcı, maliyet yöntemi ile ölçtü ü i tirak yatırımdan tahsil etti i her türlü gelirini, i tirake katılma tarihini dikkate almaksızın gelir olarak kaydeder.

İlk muhasebeleme tirmesi;

Maliyet De eri = Satın alma de eri + buna ba lı giderler

Raporlama dönemlerinde;

Maliyet de eri = Defter de eri – varlıklarda de er dü üklü ü (varsa)

3.9.2. GERÇE E UYGUN DE ER YÖNTEM

Yatırımcı i tiraktaki yatırımı ilk muhasebeleme tirmede satın alma fiyatı ile kaydeder. Di er satın alma masrafları, maliyet yönteminin aksine, bu fiyatın içine dâhil edilmez. Raporlama dönemlerinde yayınlanmı fiyatı ile ölçer ve sunar. Gerçe e uygun de erde olu an fark ve i tirak edilen i letmelerin da ıtımı oldu u temettü vs. gibi gelirler kar veya zarar olarak kapsamlı gelir tablosunda gösterilir.

Gerçe e uygun de er ile muhasebeleme tirilen yatırımlar de er dü üklü ü testine tabi tutulmaz.

3.9.3. ÖZKAYNAK YÖNTEM

Öz kaynak yöntemi tercih edilirse, ilk muhasebeleme tirmede satın alma fiyatı ile satın alma maliyetleri toplanarak birlikte kayıt edilir.

Raporlama tarihinde ise;

Öz kaynak yöntemine göre i tirakin de eri = yatırım maliyeti (defter de eri) + i tiraklerden pay oranında kazançlar (veya – i tiraklerden pay oranında zararlar) – elde edilen temettü tutarı – varlıklarda de er dü üklü ü (varsa) kuralına göre raporlanmalıdır.

tiraklerden elde edilen kazançlar gelir olarak di er kapsamlı gelir bölümünde raporlanır. Yatırımcı i tirak üzerindeki önemli etkisini kaybetti i tarihte özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır ve gerçe e uygun de er ile Bölüm 11 ve Bölüm 12 kapsamında muhasebele tirilir. Defter de eri ile gerçe e uygun de er arasında fark olursa kâr veya zarar olarak raporlanır.

E er i tirak etti imiz i letmeden payımıza dü en zarar tutarı, i tirak defter de erini a ıyorsa yatırımcı eksiye dü en kısımları muhasebele tirmez. Bunun için Bölüm 21 Kar ılıklar, Ko ullu Borçlar ve Ko ullu Varlıklar kapsamında kar ılık ayırır. Sonraki dönemlerde i tirak edilen i letme kar etmeye ba lar ise önce muhasebele tirilmeyen zararlar sıfırlanır.

3.10. BÖLÜM 15- ORTAKLIKLARINDAK PAYLAR

Bu bölüm, i ortaklıklarına yapılan yatırımların muhasebele tirilmesini ve sunum ilkelerini açıklamaktadır.

ortaklı 1, iki veya daha fazla tarafın bir i letmeyi mü tereken yönetmek için sözleşme ba lı düzenlemedir. Mü tereken kontrol ile i ortaklı ında kararların oy birli i ile alındı ı belirtilmektedir. Bunlar mü tereken kontrol edilen i letmeler, faaliyetler veya mü tereken kontrol edilen varlıklar olabilir.

Bazı i ortaklıklarının faaliyetleri; bir irketin, ortaklı ın, ba ka bir i letmenin veya ortak giri imcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulmasından ziyade, ortak giri imcilerin varlıklarının ve di er kaynaklarının kullanımını içerir. Her ortak giri imci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını ta ır. Ayrıca, kendi masraflarına ve borçlarına katlanır ve kendi yükümlülüklerini temsilen finansman sa lar. ortaklı ının faaliyetleri ortak giri imcinin çalı anları tarafından ortak

giri imcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. Ortaklı ı sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış hasılatının ve yapılan ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkân sağlar.⁷²

Ortaklı ındaki yatırımlar Bölüm-14 de tiraklerde Yatırımlar bölümümde açıklanmış gibi **maliyet, öz kaynak veya gerçe e uygun de er** ile değerlendirilir ve raporlanır. Uygulanan yöntem ile ilgili açıklamalar dipnotlarda yapılır.

Örnek - 1: A ve B işletmesi tecrübelerini birleştirmek amacıyla, sırasıyla %40 ve %60 ortak olarak C KOB işletmesi kurarak yeraltı treni yapım ihalesine girmişlerdir. A KOB işletmesinin inşaat işlerini ve ray döeme işlerini yapacaktır. B işletmesi ise yeraltı treni maliyetlerini ve iç tasarım işlerini yapacaktır. A a ındaki durumlarda işletmeler ortaklı ı nasıl raporlayacaktır?

- a. C işletmesinde kararlar oy ço unlu u ile alınmaktadır.
- b. C işletmesinde kararlar %65 oy ço unlu u ile alınmaktadır.

Birinci durumda B işletmesi C işletmesinde % 60 oy hakkına sahip ve kontrol gücünü elinde bulundurduğundan, işletme ortaklı ıda il, B işletmesi C işletmesini yatırımını ba lı ortaklık olarak, A işletmesi de tirak olarak sınıflandırılmak durumundadır.

İkinci durumda ise mü terak kontrole dair sözleşmenin varlığı halinde mü teraken kontrol edilen işletme kapsamında muhasebeleştirilmelidir.

Örnek -2: A ve B işletmeleri kendi ithalat ve ihracat işlerinde kullanmak üzere bir adet konteyner taşıma gemisi satın almışlardır. Bu gemiyi ortak olarak yılda 150' er gün kullanacaklardır. Kalan günler bakım, onarımlarına ayrılmıştır. Gemiyi işletmek için katlanılan maliyetleri ortak olarak paylaşacaklardır. İsteyen ortak işletmeciler kendisine düşen günlerde ücretli yük taşıyabileceklerdir.

Bu olayda mü teraken kontrol sözleşmesinin var olduğunu kabul edersek, mü teraken kontrol edilen varlık söz konusudur.

A ve B işletmeleri maddi duran varlıklarda gemideki payı muhasebeleştirmeli ve raporlamalıdır. A ve B işletmeleri kendi paylarına düşen oranda amortismanı gider

⁷² IASC Foundation, Training Material for the *IFRS® for SMEs* (version 2010-2), Modul10, s.7.

yazmalıdırlar. Ücretli olarak yapılan yük taşımacılığın geliri diğer faaliyetler altında gelir olarak raporlanmalıdır.

3.11. BÖLÜM-16 YATIRIM AMAÇLI GAYR MENKULLER

Bu bölümde işletmenin yatırım amacı ile elde ettiği veya yatırım amacı ile elinde bulundurduğu maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin yapılması, sınıflandırılması ve raporlanmasının esasları incelenmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul, mal ve hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak üzere maddi duran varlık olarak veya satılmak amacıyla stok olarak elde bulundurma haricinde, kira geliri, sermaye değeri artışı kazancı veya ikisini birden elde etmek amacıyla, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi kapsamında elde bulundurulmuş varlıklardır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk muhasebeleştirilmede satın alma maliyeti ve buna bağlı olarak satın alma maliyetlerinden oluşan maliyet değeri kaydedilir. İlk Muhasebeleştirilmeden sonra varlığın gerçeğe uygun değerinin artırı maliyet veya çabaya katılmaksızın tespiti halinde **gerçeğe uygun değer** ile aksi takdirde yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirilmeden sonra Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar hükümlerine göre maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak **maliyet değeri** raporlanır.

Bir maddi duran varlığın, yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği taşıyıp taşımadığını işletmenin değerlendirmesi gerekmektedir. Bir işletme bir varlıktan kira geliri veya sermaye değeri artışı elde ediyor, bunun yanında o varlığın bir kısmını faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullanıyor ise, bunları oranlarına göre ayrı olarak muhasebeleştirilmeli, ayrı tutma imkânı yok ise önemliliğine göre işletme değerlendirme yapmak durumundadır.

3.12. BÖLÜM 17-MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu bölüm, maddi duran varlıklarda amortisman, değer düşüklüğü, muhasebeleştirme ve raporlanmayı incelenmektedir.

Maddi duran varlıklar⁷³:

- a. Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, ba kalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve
- b. Birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır.

Maddi duran varlıkların maliyeti güvenilir ekilde ölçülebiliyorsa ve bu varlık ile ilgili gelecekte ekonomik yarar bekleniyorsa bu finansal tablolara yansıtılır.

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda takip edilir. letmenin bir yıldan fazla kullanmayı planladı ı yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak kaydedilir. Kullanılan yedek parça ve bakım malzemesi bir maddi duran ile ili kilendirilebiliyorsa ve maddi duran varlı ın de erine katkı sa lıyorsa maliyete dâhil edilir.

Arsa ve binalar, birlikte elde edilmi olsalar bile, arsa ve binalar ayrı olarak muhasebele tirilir.

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkarıldı ında, olu an kazanç ya da kayıp, kâr veya zararda gösterilir.

Maddi duran varlıklar, ilk muhasebele tirmede maliyeti üzerinden, e er vadeli elde edilmi ise pe in fiyatı ve dönem sonlarında, birikmi amortisman ve de er dü üklü ü zararı dü ülmü maliyeti üzerinden muhasebele tirilmesini zorunlu tutmaktadır.

Maddi duran varlı ın maliyeti a a ıdaki unsurlardan olu ur.⁷⁴

a. Ticari iskontolar ve indirimler dü üldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alı vergileri dâhil, satın alma fiyatı.

b. Varlı ın yönetim tarafından amaçlanan ko ullarda çalı abilmesini sa layacak yere ve duruma getirilmesiyle do rudan ili kili her türlü maliyet. Söz konusu maliyetler, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme- bo altma maliyetleri ile kurulum, montaj ve i lerli in testine ili kin maliyetleri kapsayabilir.

⁷³ a.g.e., Modül 17, s. 4.

⁷⁴ KOB TFRS tebli i, a.g.e., s. 88.

c. Maddi duran varlı ın sökülmesi ve ta ınması ile yerleştirildi i alanın restorasyona ili kin tahmini maliyeti, i letmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi d ında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendi i yükümlülük.

A a idaki maliyetler ise maddi duran varlı ın maliyeti de ildir. Gerçekle tiklerinde gider olarak kaydedilir.⁷⁵

- a. Yeni tesis açılmasını maliyetleri.
- b. Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ili kin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamamaları dâhil).
- c. Yeni bir yerde veya yeni bir mü teri kitlesiyle i yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel e itim masrafları dâhil).
- d. Yönetim giderleri ve di er genel giderler.
- e. Borçlanma maliyetleri.

3.12.1. AMORT SMAN

Bir varlı ın yıpranma veya a ınma payıdır. Varlı ın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak da ıtılır. İ letme varlı ın gelecekteki ekonomik yararlarının i letme tarafından öngörülen tüketim eklini yansıtabilecek şekilde amortisman politikasını seçer. Bunlar do rusal amortisman, azalan bakiyeler amortismanı, kullanıma göre (üretim miktarına ba lı) amortismandır.

Do rusal yöntem: Varlı ın amortismanına tabi tutarı, yararlı ömrü boyunca e it olarak da ıtılır. Bu yüzden, do rusal itfa yöntemi yararlı ömrü boyunca sabit bir amortisman giderine neden olur. Do rusal yöntem, varsayılan yöntemdir. Gelecekteki ekonomik yararların zaman içinde tüketilmesine ili kin en uygun yöntemdir (bu yöntem genellikle lisanslar ve isim hakkı kullanma anla maları için uygundur).⁷⁶

Azalan bakiyeler yöntemi: Yıllık itfa gideri defter de erinin açılı bakiyesine ili kin sabit bir orandır. Bu yöntem, ilk yıllarda do rusal yönteme oranla daha fazla itfa giderinin muhasebeleştirilmesine neden olur. Söz konusu maddi olmayan duran

⁷⁵ a.g.e., s. 89.

⁷⁶ IASC Foundation, a.g.e., modül 18, s.36

varlıktan gelecekte elde edilecek faydanın varlıktan beklenen yararlı ömrün ilk yıllarında daha fazla olması bekleniyorsa bu yöntemin kullanılması uygun olabilir⁷⁷.

Üretim birimi yöntemi: Varlı ın amortismanına tabi tutarı, geçen zaman yerine varlı ın kullanımı, faaliyeti veya üretim miktarı üzerinden yararlı ömrü boyunca dağıtılır.⁷⁸

Her raporlama tarihinde işletme yönetimi maddi duran varlıklarda değerlendirildiği olup olmadığını varlıklarda değerlendirildiği kapsamında değerlendirir. Maddi duran varlık finansal tablolarda, defter defteri ya da geri kazanılabilir defter, değerlendirildiği olanı ile raporlanır.

Örnek: ABC Makine imalat işletmesi 01.01.2010 tarihinde üretimde kullanmak üzere satın aldığı fiyatı ₺90.000, 1 yıl vadeli çek ile ₺100.000 olan CNC makinesini vadeli olarak satın almıştır. Makinenin montajı için de ₺2.000 harcama yapmıştır. İşletme yönetimi bu makineyi 10 yıl kullanabileceğini ve 10 yıl sonraki hurda değerinin ₺5.000 olacağını öngörmektedir. İşletme yönetimi doğrusal amortisman politikasını seçmenin daha doğru olduğunu karar vermiştir.

-----01.01.2010-----	
Maddi Duran Varlıklar	92.000
Finansal Giderler	10.000
Verilen Çekler	100.000
Kasa	2.000
-----31.12.2010-----	
Üretim- Amortisman Giderleri	8.700
Maddi Duran Varlık Birikmi Amortisman	8.700
Amortismanına tabi tutar = maliyet bedeli – kalıntı defteri	
Amortismanına tabi tutar = ₺87.000	

⁷⁷ a.g.e., modül 17, s.19

⁷⁸ a.g.e., s. 19.

3.13. BÖLÜM 18- EREF YE Dİ İNDAK MADD OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Bu bölümde erefiye dı ındaki maddi olmayan duran varlıkların muhasebele tirilmesi ve raporlanması incelenmektedir.

erefiye, Bölüm-19 irket Birle meleri ve erefiye kısmında incelenene inden erefiyenin muhasebele tirilmesi ve raporlanması bu bölümde incelenmemi tir.

Maddi olmayan duran varlıklar, **fiziksel olmayan, tanımlanabilen, kontrolü i letmede olan ve gelecekte ekonomik fayda** beklenen varlıklardır. Bunlara örnek olarak marka isimleri, bilgisayar yazılımları, lisanslar, patentler, hizmet ve faaliyet hakları, tarifler, formüller, tasarımlar, prototipler vs. verilebilir. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebele tirilmesi ve raporlamasında maddi duran varlıklara uygulanan ilkelere benzerlik göstermektedir.

Maddi olmayan varlı ın ilk ediniminde de eri veya maliyeti güvenilir ekilde tespit edilebiliyorsa ve gelecekte ekonomik fayda bekleniyorsa muhasebele tirilir. Ayrıca maddi olmayan duran varlıklar, ilk muhasebele tirme anında satın alma maliyetleri de maliyete dâhil edilerek maliyet bedeli ile kayıt edilirler. Raporlama dönemlerinde de er dü üklü ü testine tabi tutulurlar. De er dü üklü ü varsa kar/zarar da raporlanır. Maddi olmayan duran varlı ın geri kazanılabilir de eri hesaplanabiliyorsa, geri kazanılabilir de er ile maliyet de erinden yüksek olan ile raporlanır.

Maddi olmayan duran varlı ın yararlı ekonomik ömrü oldu u kabul edilir ve itfa edilir. Ekonomik faydalı ömrü bilinemiyorsa veya tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömrü on yıl olarak kabul edilir.

Bir maddi olmayan duran varlı ın kalıntı de eri, bilinemiyor veya tahmin edilemiyorsa sıfır olarak kabul edilir

letme varlı ın gelecekteki ekonomik yararlarını tüketmeyi bekledi i ekli yansıtan bir itfa yöntemini seçmelidir. letme yönetimi bu ekli güvenilir bir ekilde belirleyemezse, do rusal yöntemi kullanır.

letme içinde üretilen maddi olmayan duran varlık muhasebele tirilmez. letme birle mesinden kaynaklanan erefiye Bölüm-19 letme Birle meleri ve erefiye uyarınca muhasebele tirilir. çsel olarak yaratılmı erefiye muhasebele tirilmez.

Maddi olmayan bir duran varlı ın i letme birle mesi kapsamında elde edilmi olması durumunda, maddi olmayan duran varlı ın maliyeti, edinme tarihindeki gerçe e uygun de eridir.

Hem ara tırma hem de geli tirme faaliyetlerinden kaynaklanan harcamaların tamamı da dâhil olmak üzere i letme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık kalemine ili kin harcamalar, bu standarda göre muhasebele tirme kriterini sa layan ba ka bir varlı ın maliyetinin bir parçasını olu turmadı ı sürece, gerçekte ti i anda gider olarak muhasebele tirilir.⁷⁹

Bir önceki paragrafın uygulanmasına örnek olarak, a a ıdaki kalemlere ili kin olarak yapılan harcamalar gider olarak muhasebele tirilir ve bu tür harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebele tirilmez:⁸⁰

a. letme içi yaratılan markalar, ticari ba lıklar, yayın hakları, mü teri listeleri ve içerik itibarıyla benzer nitelikte olan kalemler.

b. Faaliyete ba lanmasına ili kin harcamalar (kurulu maliyetleri gibi); bir tüzel ki ili in olu turulması için yapılan yasal ve sekretarya türü maliyetler, yeni bir tesis veya i yeri açmak için yapılan harcamalar (yani açılı öncesi maliyetler) ve yeni faaliyetlerin ba latılması veya yeni ürün veya süreçlerin olu turulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kurulu maliyetlerinden olu abilir.

b. E itim faaliyetleri.

d. Reklam ve tanıtım faaliyetleri.

⁷⁹ a.g.e., s.26

⁸⁰ a.g.e., s.26

e. Bir i letmenin kısmen veya tamamen yerinin de i tirilmesi veya yeniden yapılandırılması.

f. çsel olarak yaratılmı erefiye.

3.14. BÖLÜM 20-K RALAMALAR

Bölüm 20 Kiralama i lemlerinin kiracı ve kiraya verenin bu i lemleri muhasebele tirmesi ve raporlaması ilkelerini açıklamaktır.

KOB TFRS Bölüm 20'ye göre kirama finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansal kiralamada varlı ın sahipli inden kaynaklanan risk ve getiriler önemli ölçüde devredilir. Faaliyet kiralamasında ise devredilmemektedir.

Bir kiracı, finansal kiralama i lemini bir varlı ın kredili satın alınması gibi muhasebele tirir (yani kiralama i leminin ba langıcında kiralama i leminden kaynaklanan hak ve yükümlülükler, kiralanan varlı ın gerçe e uygun de eri üzerinden, daha dü ük olması durumunda ise asgari kira ödemelerinin bugünkü de eri üzerinden muhasebele tirilir). Di er taraftan, kiraya veren ise, finansal kiralama i lemini alacak kaydederek muhasebele tirir. Üretici veya satıcı konumundaki bir kiraya veren, finansal kiralama i lemini, varlı ın kredili satı ı gibi muhasebele tirir.

Finansal Kiralama belirtileri unlardır;

- a. Kiralanan varlı ın kiralayan için özel olarak yapılmı olması,
- b. Kiralama süresince ödenecek kira tutarlarının ve di er ödemelerin toplamı bugünkü de erinin varlı ın gerçe e uygun de erine çok yakın olması.
- c. Kira süresinin, kiralanan varlı ın ekonomik ömrünün hepsini yâda çok büyük kısmını kapsaması.

Faaliyet kiralaması ise tahakkuk etti inde ilgili oldu u kısmın dönem gideri olarak kaydedilir. Üretim ile ilgili ise üretim maliyetine, pazarlama ile ilgili pazarlama maliyetine, idari amaçlı kullanılıyorsa genel yönetim gideri olarak kaydedilir.

Finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıklar, varlı ın mülkiyetinin elde edilmesi neredeyse kesin de ilse, kiralama süresi ile varlı ın ekonomik ömründen kısa olanı üzerinden amortismanına tabi tutulur.

Örnek-1 ABC i letmesi CNC makinesini aylık ₺12.000 ödemeli olarak 4 yıllı ına kiraladı. Dönem sonunda i letme makineyi ₺1.000 satın alabilecektir. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır. Makine fiyatında olu abilecek de i ikliklerden sözleşme etkilenmeyecektir. Borçlanma faiz oranı yıllık % 10 dur. letme finansal tablolarında nasıl raporlayacaktır?

Makinenin ekonomik ömrünün çok büyük kısmını kapsamaması, önemli getiri ve risklerin kiralayana devredilmesinden dolayı finansal kiralama değildir.

İlk muhasebeleştirilmede toplam kira ödemelerinin bugünkü değeri bulunmalı veya gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile muhasebeleştirilmelidir. Aylık kira ödemelerin içinde bulunan %10'luk faiz oranı ayrı tutularak finansman giderlerinde raporlanmalıdır. Raporlama dönemlerinde faydalı ömrü boyunca amortisman uygulanmalıdır. Değer düşüklüğü olutuna dair iç ve dış belirtiler var ise değer düşüklüğü karlılı ayrılarak raporlanmalıdır.

Örnek-2 ABC i letmesi faaliyetlerinde kullanmak üzere satın fiyatı ₺1.050.000 olan helikopteri 6 yıllı ına kiraladı. Helikopterin mülkiyeti ABC i letmesine ait değildir. Yıllık kira ödeme tutarı ₺120.000, sözleşme bitiminde kiralayana i letme ₺300.000'ye satın alma hakkı bulunmaktadır. 5 yılsonundaki gerçeğe uygun değerinin ₺700.000 olması beklenmektedir.

Sözleşme bir faaliyet kiralamasıdır. 6 yıl boyunca gider olarak muhasebeleştirilecektir. 6.nci yılsonunda satın alma opsiyonu (₺300.000) gerçeğe uygun değerden (₺700.000) düşük olduğu için finans sorunu ya amadı ı sürece satın alacak ve maddi duran varlıklar bölümüne muhasebeleştirilecektir.

3.15. BÖLÜM 21-KAR İLİKLAR, KO ULLU BORÇLAR VE KO ULLU VARLIKLAR

Bu bölümde kar ılık, ko ullu borç ve ko ullu varlıklarının tanımı yapılmakta, muhasebele tirilmesini ve raporlanmasını incelemektedir.

Kar ılıklar: Gerçekle me zamanı ve tutarı belirli olmayan, geçmiş te meydana gelmi olaylardan kaynaklanan ve i letmeden ekonomik fayda içeren de erlerin i letmenden çıkı ına neden olabilecek yükümlülüktür. Garantiler, davalar, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, mü teri geri ödemeleri vs. Kar ılık, kaynakların çıkı ının muhtemel oldu unda ve tutarı tam olarak hesaplanamadı ında, yapılabilen en iyi tahmin ile muhasebele tirilir. Fakat i letme yönetimi ileride olu abilecek yükümlülük için sigorta yaptırmı ise, yükümlülü ünü sigorta irketine devretti inden kar ılık ayırması gerekmez.

Zımni olarak verilen bir taahhüt de kar ılık ayrılarak finansal tablolarda gösterilmelidir. Zımni kabul veya taahhüt do an yükümlülükler i letmenin eylemleri sonucunda ortaya çıkar. Örne in i letme yönetimi çevreye vermi oldu u zararı, yasal mevzuat emretmemi olsa daha tazmin edece ini beyan etmesi zımni taahhüttür.

Gelecek dönemlerde i letmenin zarar beklentisi kar ılık olarak muhasebele tirilmez, fakat elinde bulundurdu u varlıklarda de er dü üklü ünü tespit etti i anda varlıklarda de er dü üklü ü kapsamında de er dü üklü ü kar ılı ı ayırmalıdır.

Bu bölümde sözü geçen kar ılık, varlıklarda de er dü üklü ünde ayrılan kar ılık ve üpheli alacaklar için ayrılan kar ılık ile aynı de ildir. Bu bölümde kar ılık, bizim gelecekte muhtemel yapaca ımız ödemeler yani borçlarımızdır. Bunu tahmin ederek raporlarız. Di erleri ise varlıkların kayıtlı de erlerinin ayarlanması suretiyle finansal tablolara alınması i lemidir.

Ko ulla Borçlar: Geçmi olaylardan kaynaklanan, gerçekte ip gerçekte meyece i i letmenin kontrolünde olmayan olaylara ba lı, yani geçmi olaylardan kaynaklanan fakat yükümlülü ün yerine getirilmesi için i letmeden ekonomik fayda içeren kaynakların i letmeden çıkmasının beklenmedi i veya yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülemedi i durumlarda ortaya çıkar. Finansal tablolarda gösterilmez, sadece dipnotlarda açıklanır. Verilen teminat mektupları, kefaletler, i letme aleyhine olan tazminat davaları(hukuk mü aviri tarafından kazanma ihtimalimiz çok yüksek olarak sınıflandırılanlar), Cirolar, i letmenin satıcılarına ciro etti i çek ve senetler, sadece i letme tarafından bilinen i letmenin yapmı oldu u patent ihtimalleri ve çevreye verdi i zararlar vs.

Ko ulla Varlıklar: Ko ulla varlık, i letmenin ekonomik fayda elde edece i olasılı ı var ise dipnotlarda açıklanır. Ko ulla varlıkların elde edilme ihtimallerinin bulunmamasından dolayı finansal tablolara alınmaz, sadece dipnotlarda açıklanır. Elde edilmeleri kesine yakın ise varlık olarak muhasebele tirilir. i letmenin yasal yollar ile hak/tazminat talepleri örnek olarak verilebilir.

Kar ılıklar, ko ulla borçlar ve ko ulla varlıklarda kullanılan tahmin her raporlama döneminde gözden geçirilebilir veya yeni bilgilerin edinilmesi, yeni geli melerin meydana gelmesi durumunda de i ebilir. Kar ılıklarda olu an de i iklik kar/zararda muhasebele tirilir.

Ekonomik Açıdan Dezavantajlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirmek için katlanılacak maliyetlerin, o sözleşme kapsamında elde edilecek faydalardan fazla ise bu sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmedir. Dezavantajlı sözleşmenin firmaya getirdi i yükümlülük ile getirece i fayda arasındaki fark kar ılık ayrılarak muhasebele tirilir.

Bir i letme yeniden yapılandırma veya bir faaliyetini durdurmaya karar verdi ini ilan ederse ve yeniden yapılandırma veya faaliyet durdurmanın sonucunda zarar bekliyorsa kar ılık ayırmak zorundadır. Örne in X i letmesi 2012 yılı sonunda A bölümünü kapataca ını ve i çilerin i lerine son verilece ini i çilere bildirmi tir. Burada

İçileme kar ı geçmi ten kaynaklanan bir yükümlülük vardır ve kar ılık ayırarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

3.16. BÖLÜM 22 – ÖZKAYNAKLAR VE BORÇLAR

Bu bölümde finansal araçların borç ya da öz kaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin tanımlar, ilkeler, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması incelenmektedir.

Özkaynak, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır. **Borç**, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödemesi/ifaası durumunda, ekonomik fayda içeren defterlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüktür. Gelecekte ödenecek borçlar iskonto edilmiş maliyet tutarı ile ölçülür. Özkaynak, ortaklar tarafından yapılan yatırımlara, kâr getiren faaliyetler yoluyla kazanılmış olan ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dağıtılmayarak işletmede bırakılan tutarların eklenmesi, kâr getirmeyen faaliyetler ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımlar sonucunda söz konusu yatırımları azaltıcı nitelikteki tutarların ise söz konusu yatırımlardan indirilmesinden oluşur.⁸¹ Ortakların işletmeye koydukları sermaye, dağıtılmamış karlar, yedek akçeler, dönem net karı veya zararı özkaynakları oluşturan bazı kalemlerdir.

Özkaynaca dayalı finansal araçlar, bu araçlar ihraç edildiğinde ve kar ı tarafında söz konusu araçlara kar ılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirilir.⁸² Özkaynaca dayalı finansal araçların satımında veya ihracına ilişkin maliyetler düşülerek gerçeğe uygun değeri üzerinden, vade söz konusu ise bugünkü değer üzerinden ölçülür.

Bazı durumlarda şirketin hisseleri kâr payı yani temettü olarak verilebilmektedir. Bu durumlarda özkaynak toplamı değişmeyecek, sadece toplam hisse sayısı artacaktır. Buna bağlı hissenin nominal değeri düşecektir.

⁸¹ a.g.e., KOB TFRS tebliği, s.131

⁸² a.g.e., s.133

letme, gerekli gördü ü durumlarda kendi özkaynak paylarını geri satın alabilir. letmenin geri satın aldığı özkayna a dayalı finansal araçları gerçe e uygun de eri ile ölçülür ve özkaynaklardan indirim konusu yapılır. Özkayna a dayalı finansal aracın satı ından, ihracından, iptalinden veya kendi paylarını satın alımından kaynaklanan kâr/zarar, kapsamlı gelir tablosu ile ili kilendirilmez ve özkaynaklarda gösterilir.

Hisse senetleri adi ve imtiyazlı hisse senedi olarak ikiye ayrılmaktadır. Ayrıca hisse senetleri ihraç durumundaki fiyatı dikkate alınarak primli ve primsiz hisse senedi olarak adlandırılmaktadır. 10.madde gere i payların nominal de erini a an tutarı, ayrı olarak özkaynaklarda gösterilir.

Ortaklara yapılan, özkaynaga dayalı finansal araçların ödemeleri (örne in, kar da ıtımı), özkaynaklardan dü ülmesi gerekir.

Örnek 1: ABC Bilgisayar Limited irketi 02.02.2010 tarihinde nominal de eri ₺1 olan 25.000 adet (% 12,5) adi hissesini ₺150.000'ye satmı tır. 2011 yılında 2010 kârından hisse ba ına ₺0,5 ve 5 adet hisse senedine bir adet bedelsiz hisse senedi verilmesine karar vermi tir. Bedelsiz hisse senedi ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı yoktur. Sadece irketin toplam hisse senedi adeti ve nominal de erleri (%12,5 hisse 25.000 adet oldu una göre toplam hisse adeti 200.000 adettir. 5 adet hisse senedine 1 adet bedelsiz hisse senedi verilecektir. 40.000 adet yeni hisse senedi veriliyor.

-----02.02.2010-----		
Bankalar	150.000	
Adi Hisse senedi		25.000
Adi Hisse Senedi hıraç Primi		125.000
<u>Kâr da ıtımına karar verildi i zaman</u>		
Da ıtılmamı Karlar	12.500	
Temettü Borcu Adi Hisse Senedi		12.500
<u>Kâr da ıtımı yapıldı ı zaman</u>		
Temettü Borcu Adi Hisse Senedi	12.500	
Bankalar		12.500

Bir borcun tahakkuk ettirilmesi için, i letmeden ekonomik yarar sa lanabilecek kaynakların i letmeden çıkma ihtimalinin olması ve mevcut yükümlülü ün güvenilir bir ekilde ölçülebiliyor olması gerekir. Bazı borçlar önemli ölçülerde tahminde bulunarak belirlenebilir. Kar ılıklar hesabı bu tarz bir hesaptır.

Mevcut yükümlülük, bir varlı ın alacaklı tarafa verilmesi, hizmet sunumu, yükümlülü ün ba ka bir yükümlülükle de i tirilmesi veya borcun özkaynaklara dönü mesi ile sona erer.

3.17. BÖLÜM 23 - HASILAT

Bu bölümde hasılat i lemlerinin ve in aat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması incelenmektedir.

Gelir, ortakların öz kaynaklara yaptığı katkıları haricinde, varlıklarda artı , yükümlülüklerde azalı meydana getiren ekonomik de erlerdir. Gelir, hasılat veya kazançtan meydana gelir. Kazanç bu bölüm kapsamında de erlendirilmez.

Hasılat, ortakların öz kaynaklara yaptığı katkıları haricinde, i letmenin dönem içindeki faaliyetlerinden elde edilen ve öz kaynaklardaki brüt artı sa layan ekonomik

faydalardır. Bunlar mal satışı, hizmet sunumu, (in aat sözleşmesi yoluyla yapılan hizmette bu kapsamda), faiz, temettü, lisans ücreti, kira geliri olabilmektedir.

Hasılat, işletmenin sadece kendi adına tahsil edeceği kısımdan oluşur. Fakat bir işletme, kişi ya da kuruma verilmek üzere tahsil edilenler hasılatı dâhil edilmez. Katma değer vergisi, komisyon alınan işletmeler vs.

Hasılat işletmelerin en önemli etkinliği sayılabilir. Finansal tabloların gerçeği yansıtması bakımından da hasılatın muhasebeleştirilmesi çok önemlidir ve aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir;⁸³

- a. Hasılat net değeri ile muhasebeleştirilir, yani içerdiği faiz tutarından ayrı tutulur. İndirim iskontoları var ise hasılat tutarından indirilir. Hasılat tutarı gelecek bir zamanda tahsil edilecek ise, iskonto edilerek gerçeğe uygun değeri bulunarak muhasebeleştirilmediler.
- b. Satılan malların sahipliğinden kaynaklı önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi olması gerekir.
- c. Satıcının, satılan mal üzerinde kontrol yetkisinin de alıcıya devredilmesi olması gerekir.
- d. Satılan malın veya hizmetin maliyeti güvenilir olarak hesaplanabilir olması gerekmektedir.
- e. Hasılat ile ilgili tutarın tahsil edilememesi riski varsa muhasebeleştirilmez. Belirsizliğin netleştirilmesi beklenir. Örneğin mal ihracatı yapılan ülkede ekonomik sorunlardan dolayı siyasi iradenin yurtdışına para transferini yasaklaması.
- f. Hizmet veya in aat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi kadar hasılat kaydedilir.

İşletmenin sahip olduğu varlıkların satışı hasılat olarak kabul edilmez, kazanç olarak kabul edilir. Elde edilen kâr/zarar diğer kapsamlı gelir bilançosu altında raporlanır.

İşletmeler vadeli satış sözleşmelerinde, hasılatı vade farkını çıkartmalı ve finansman geliri olarak muhasebeleştirilmelidir. Özellikle Türkiye’de uygulanan vade

⁸³ KOB TFRS Hasılat bölümü özetlenerek oluşturulmuştur.

farksız taksitli satılar gizli vade farkı içermektedir. Emsal faiz oranı temel alınarak hasılat ile vade farkı ayrı tırılmalıdır.

Hasılat kısmında önemli kısımlarından biride takas işlemleridir. Benzer özelliklere ve de ere sahip mal ve hizmetlerin de i tirilmesi hasılat olarak kabul edilmez. Çünkü bu yolla işletmeler hasılatını gerçe inden çok fazla gösterebilirler. Ancak farklı özellik ve de ere sahip mal ve hizmetlerin de i imi hasılat olarak kabul edilir. Su ile petrolün takas edilmesi, gıda kar ılı ında makine alımı vs.

n aat sözleşmeleri, tam Set TFRS’de TMS 11 n aat Sözleşmeleri kapsamında iken KOB TFRS’de Bölüm 23 Hasılat kapsamında incelenmektedir.

n aat sözleşmeleri, maliyet artı kâr veya sabit fiyatlı olarak yapılabilmektedir. Bir yılı a an in aat sözleşmelerini raporlama zamanında, hizmet sunumunda oldu u gibi i in tamamlanma yüzdesi kadar hasılat yazılmalıdır.

3.18. DEVLET TE V KLER

Bu bölümde devlet te viklerinin tanımı, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının esasları incelenmektedir.

Devlet te vikleri, sektörel veya bölgesel kalkınma için olabilece i gibi bir ürünün geli tirilmesi veya desteklenmesi içinde olabilmektedir.

Devlet te vikleri, faaliyet konuları ile ilgili belirli ko ulların geçmi te ve gelecekte yerine getirilmesi kar ılı ında, işletmelere, kaynak transferi ekinde yapılan devlet yardımları⁸⁴ ekinde tanımlanmaktadır. Devlet te viki ile sadece devletin yaptığı ekonomik destekler de il, işletmeye yapılan her türlü ekonomik destek anlaşılmalıdır.

Devlet te vikleri, yardımlar, sübvansiyonlar, primler, düşük faizli ve faizsiz kredi gibi de i ik ekillerde olabilmektedir. KOSGEB, TUB TAK ve Avrupa Birliği desteklerini bu kapsamda de erlendirmek gerekir.

⁸⁴KOB TFRS tebli ği, a.g.e., s.148

Devlet te vikleri a a ıdaki ekilde muhasebele tirilir.⁸⁵

- a. Finansal tablolarda muhasebele tirilen devlet te viklerin nitelikleri ve tutarları.
- b. Gelir olarak muhasebele tirilmemi olan devlet te viklerine ili kin olarak, yerine getirilmemi ko ullar ve di er ko ullu durumlar.
- c. Do rudan faydalanılan di er her türlü devlet yardımı.

Devlet te vikleri elde edildi inde gerçe e uygun de eri ile muhasebele tirilir. Fakat de eri tespit edilemeyen veya bilinemeyen devlet te vikleri muhasebele tirilmez, dipnotlarda açıklanır.

TFRS'larında devlet te viklerin muhasebele tirilmesi ve raporlanması için sermaye yakla ımı ve gelir yakla ımı bulunmaktadır. E er i letme herhangi bir maliyeti olmadan devlet te viki aldı ise, kazanılmı gelir olmamasından dolayı sermaye yakla ımı ile öz kaynaklarda muhasebele tirilme ve raporlanması gerekmektedir. E er i letme belirli ko ulları yerine getirmek veya önceden belirlenen yükümlülükleri yerine getirme kar ılı nda te vik almaya hak kazanıyorsa, gelir yakla ımı ile kar/zararda muhasebele tirilmesi ve raporlanması gerekir.

KOB TFRS'de devlet te vikleri için sermaye yakla ımı bulunmamakta, sadece gelir yakla ımı bulunmaktadır. letme yönetimi gelecekte belirli performans artları yerine getirmesi kar ılı nda aldı ı te vikleri, bu artları yerine getirdi i anda gelir olarak muhasebele tirmelidir. letmenin bu artları yerine getirememe ihtimali oldu u zaman muhasebele tirilmez. Fakat belirli performans artlarına uyum söz konusu olmadı nda i e te vik elde edildi i anda gelir olarak muhasebele tirilirken ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanır.

Dönem vergi borcu veya mevcut vergi borçlarını azaltıcı devlet te vikleri, bu bölüm kapsamında muhasebele tirilmez. Gelir Vergileri kapsamında muhasebele tirilir. Gelir, kurum vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, amortisman yöntemleri ve indirilmi vergi oranları örnek olarak gösterilebilir.

⁸⁵ a.g.e.,s.148.

3.19. BÖLÜM 25- BORÇLANMA MAL YETLER

Bu bölüm KOB standardının en kısa bölümüdür. Borçlanma maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının ilkelerini içermektedir.

Borçlanma maliyetleri, işletmenin borçlanmadan dolayı katlandığı faiz ve buna bağlı ödediği diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Borçlanma maliyeti döviz kuru zararı da borçlanma maliyetidir.

Dipnotlarda borçlanma maliyetlerini oluşturan faiz ve borçlanma maliyetinin kur zararının detayları açıklanır.

3.20. BÖLÜM 30-YABANCI PARA ÇEVRELER

İşletmenin yabancı para ile işlemleri, yabancı para birimlerinde işlemler yapmak veya yurtdışında işletmelere sahip olmak suretiyle gerçekleştirilebilir.

Her bir işletme, kendi geçerli para birimini belirler. Geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. İşletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, işletmenin genel olarak nakit yarattığı veya harcadığı çevredir.⁸⁶

Yabancı para işlemleri, yabancı para ile ifade edilen ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdaki işlemleri kapsar:⁸⁷

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

⁸⁶ a.g.e. s.187.

⁸⁷ KOB TFRS tebliği, a.g.e., s.200.

Bir yabancı para i lemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasındaki i lem tarihindeki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.⁸⁸

3.20.1. FİNANSAL TABLOLARDA KULLANILAN PARA BİRİMİNE ÇEVİRİM

Finansal tablolar herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunulabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin i letmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, gelir ve gider kalemleri ile finansal durum, finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilir. Örneğin; bir grup, farklı geçerli para birimine sahip i letmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir i letmenin gelir ve gider kalemleri ile finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir.

Geçerli para yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir i letmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine a a ıdaki i lemler vasıtasıyla çevrilir:⁸⁹

- Her bir finansal durum tablosunda sunulan varlık ve borçlar (kar ıla tırmalı olanlar dâhil olmak üzere), söz konusu **finansal durum tablosunun düzenlendi i tarihteki kapsamı** kurundan çevrilir.
- Her bir kapsamlı gelir tablosunun gelir ve giderleri (kar ıla tırmalı olanlar dâhil olmak üzere), i lem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir.
- Ortaya çıkan tüm kur farkları, di er kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

3.21. BÖLÜM 33- LİKLER TARAF AÇIKLAMALARI

Lik taraflar ile gerçekleştirilen i lemler ve finansal tablolar üzerindeki etkisinin finansal tabloları kullananların değerlendirilmelerini etkileyebilmektedir. Bu nedenle lik taraflar ile yapılan i lemler bu bölüm hükümleri kapsamında açıklanması gerekmektedir.

⁸⁸ a.g.e., s.189.

⁸⁹ a.g.e., s.190.

li kili taraf, finansal tablolarını hazırlayan i letmeyle ili kili ki i veya i letmelerdir.⁹⁰

li kili taraf ili kileri, i ve ticaretin normal bir parçasıdır. Örne in, i letmeler ço u kez faaliyetlerinin bir kısmını ba lı ortaklıkları, i ortaklıkları ve i tirakleri üzerinden sürdürür. Bu ko ullar altında, i letmenin i tirak edilen i letmenin, finansal ve faaliyet politikalarını etkileme gücü, mü tereken kontrol ve önemli etkinin varlı ıyla gerçekleşir.⁹¹

Bir ili kili taraf ili kisi, bir i letmenin kar ve zararı ve finansal durumu üzerinde etkili olabilir. li kili taraflar, ili kili olmayan tarafların yapmayaca ı i lemler içerisine girebilirler. Örne in, ana ortaklı ına maliyet bedelinden ürün satan bir i letme, di er bir mü teriye aynı ko ullarda satı yapmayabilir. Ayrıca, ili kili taraflar arasındaki i lemler ili kili olmayan taraflarla yapılan i lemlerle aynı tutarda gerçekleşebilir.⁹²

Bir ki i veya bu ki inin yakın ailesinin bir üyesi, a a ıdaki durumlarda raporlayan i letmeyle ili kilidir.⁹³ Söz konusu ki i,

- a. Raporlayan i letmenin veya raporlayan i letmenin bir ana ortaklı ının kilit yönetici personelinin bir üyesidir,
- b. Raporlayan i letme üzerinde kontrol gücüne sahiptir veya
- c. Raporlayan i letme üzerinde mü terek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahiptir veya bu i letmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.

A a ıdaki ko ullardan herhangi birinin mevcut olması halinde i letme raporlayan i letme ile ili kilidir;

- a. letme ve raporlayan i letme aynı grubun üyesi ise (bu her bir ana ortaklık, ba lı ortaklık ve aynı daldaki ba lı ortaklı ın birbiriyle ili kili oldu u anlamına gelir).
- b. letme ba ka bir i letmenin (veya di er i letmenin de üyesi oldu u bir grubun üyesinin) i tiraki veya i ortaklı ı ise.
- c. Her iki i letme de üçüncü bir i letmenin i orta ı ise.

⁹⁰ a.g.e., s.189.

⁹¹ ükrü enalp, **Örtülü kazanç. Transfer Fiyatlandırması ve ili kili Taraf Kavramları**, www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, (Eri im Tarihi 15.04.2012)

⁹² a.g.e.

⁹³ KOB TFRS tebli i a.g.e., s.200.

- d. İletme üçüncü bir i letmenin i orta ıdır ve di er i letme söz konusu üçüncü i letmenin i tiraki ise.
- e. İletme, raporlayan i letmenin ya da raporlayan i letmeyle ili kili olan bir i letmenin çalı anlarına i ten ayrılma sonrasında fayda sa layan bir planı uygulamak amacıyla olu turulmu tur. Söz konusu planın raporlayan i letme bünyesinde yürütüldü ü durumlarda, plana sponsor olan i verenler de planla ili kilidir.
- f. İletme (a) bendinde tanımlanan bir ki i tarafından kontrol edilmekte ya da mü tereken kontrol edilmektedir.
- g. (a)(i) bendinde tanımlanan bir ki inin i letmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.
- h. (a)(ii) bendinde tanımlana ki inin i letmede önemli etkisi veya önemli oy hakkı bulunmaktadır.
- i. Bir ki i veya bu ki inin yakın ailesinin bir üyesinin i letmede önemli etkisi veya önemli oy hakkı vardır ve raporlayan i letme üzerinde mü terek kontrol gücü bulunmaktadır.
- j. İletmenin veya ana ortaklı ının kilit yönetici personelinin bir üyesi ya da bu üyenin yakın ailesinin bir üyesinin, raporlayan i letmede kontrol veya mü terek kontrol gücü ya da önemli oy hakkı bulunmaktadır.

Olası her ili kili taraf ili kisi de erlendirilirken, ili kinin sadece yasal ekli de il özü de dikkate alınır.⁹⁴ Bu maddeden anlaşılaça ı üzere finansal tablo kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek her türlü ili ki taraf ili kileri, tutarları, mevcut bakiyeleri, i lemlerin ko ul ve durumları (teminat gibi) ve varsa tahsil edilemeyenler ve bunlara ba lı di er hususları dipnotta açıklanmalıdır.

⁹⁴ a.g.e. s.201.

Örnek olabilecek ili kili taraf açıklaması.

L K L TARAF AÇIKLAMALARI

li kili Tarafllara Kısa Vadeli Di er Borçlar 31 Aralık 2010 31 Aralık 2009

tiraklere Borçlar (X A. .)	12.540	8.520
Personele Borçlar	14.100	11.000
Ortaklara Borçlar	25.400	22.000
Toplam	52.040	41.520

Yönetim Kuruluna Ve Üst Düzey Yöneticilere Verilen Ücretler:

Yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst yöneticilere cari dönemde sa lanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı ₺117.254'dir. Tutarın tamamı çalışanlara sa lanan kısa vadeli faydalar kapsamındadır. (31 Aralık 2009: ₺96.124. Tutarın tamamı çalışanlara sa lanan kısa vadeli faydalar kapsamındadır.)

3.21. BÖLÜM 34-ÖZELL KL FAAL YETLER

KOB Finansal Raporlama Standardı üç tip özellikle faaliyette bulunan KOB 'leri finansal raporlamasını bir bölümde toplamı tır. Bunlar

- Tarımsal Faaliyetler,
- Maden çıkartma faaliyetleri,
- mtiyazlı hizmetler.

4. KOB F NANSAL RAPORLAMA STANDARDININ KULLANIM ETK LER

Ülkemizde 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88. Maddesine göre, tüzel ve gerçek ki i tacirlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçeye çevrilmi hali olan Türkiye Muhasebe Standartlarına tabi olması zorunlu hale getirmi tir. Adı geçen kanunun geçici 1. Maddesine göre Türkiye Muhasebe Standartları; Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumları ile Küçük ve Orta Büyüklükteki letmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardından (KOB /TFRS) olu ur.

Yine ilgili kanunun 88. Maddesinin 2. Fıkrası “*uygulamada birli i sa lamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak ekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.*” Demektedir. .

26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu kapatılıp, yerine Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmu tur. 10.05.2012 tarihinde 6300 sayılı kanun⁹⁵ ile ilgili kararnamenin 7.maddesine “Di er mevzuatta Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna yapılan atıflar, Kuruma yapılmı sayılır.” fıkrası eklenerek kanundaki önemli bir eksiklik giderilmi tir.

Türkiye’de 2005 yılından itibaren Sermaye Piyasasına kayıtlı olan irketler ve finans kurulu ları tarafından Türkiye Muhasebe standartları uygulanmaktadır. 2011 sonu itibariyle finansal sektörde toplam 1.212⁹⁶ i letme faaliyet göstermektedir. Sermaye Piyasası Kuruluna kayıtlı ise 628⁹⁷ i letme bulunmakta, bunlardan 373 i letme MKB’de i lem görmektedir. Ayrıca SPK’ya kayıtlı 628 irket içinde olan finansal

⁹⁵ Resmi Gazete, 10.05.2012

⁹⁶ http://www.ekometre.com/haber_detay.asp?haberID=685 (Eri im Tarihi: 04.05.2012),

⁹⁷ SPK 2011 Faaliyet Raporu, s. 22

piyasalarda faaliyet gösteren şirketlerde vardır. Dolayısıyla şuan yaklaşık 1.800 şirket tarafından zorunlu olarak Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmaktadır. Bu uygulama sadece büyük işletmelerde kalmı ve tabana yayılmamı tır.

01.01.2013 tarihinden itibaren yaklaşık 2.367.721⁹⁸ adet şirket Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Bunların yaklaşık 3.000⁹⁹ şirket haricindeki işletmeler KOB TFRS'yi uygulamak durumunda kalacaklardır. Elbette bu kadar çok sayısı da işletmede KOB TFRS'in uygulanmasının bazı etkileri olacaktır.

Bu bölümde 01.01.2013 tarihinde uygulanmaya başlanacak olan KOB Finansal Raporlama Standardının ülkemiz ekonomisine, işletmelere, meslek mensuplarına, sermaye ve finans piyasalarına etkileri incelenmiştir.

4.1. KAR İLA TIRILABİLİR VE GÜVENİLEBİLİR FİNANSAL TABLOLARIN OLUŞMASI

İkinci bölümde açıklanmış üzere Türkiye'nin kendine özgü bir muhasebe standardı olmaması, vergi kanunlarına göre muhasebe uygulaması olmuştur. Muhasebe uygulamaları, vergi kanunlarının mesleki yargıya hareket alanı bırakmayacak şekilde, emredici hükümlere göre olmuştur. Dolayısıyla amaç işletmenin gerçek durumunu gösteren finansal tablolar değil, devletin ne kadar fazla vergi tahsil edeceği olmuştur. Bunun neticesinde bazı vergi incelemelerinde işletmenin ödeyebileceğinden fazla vergi çıkarılması, bazen de mükellef gerçekten ticari kâr elde etmediği halde finansal tablolarına göre mali kâr elde ettiği için vergi ödemek zorunda kalmıştır. İşletmelerin bir kısmı kısmen de olsa kayıtdışı ekonomiye çıkmayı tercih etmiştir.

Örneğin işletmenin ödemek zorunda olduğu her türlü vergi ve idari cezaları işletmenin gerçekten gideri olmasına rağmen vergi kanunları bunları gider olarak kabul etmemekte, o dönem ticari zarar çıkması gerekirken, mali kârı çıkmakta ve işletme vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Bu uygulama işletmelerin öz kaynaklarının

⁹⁸ Bknz. s.5, Vergi mükellefi bazında faaliyet gösteren mükellef sayıları, Gelir ve Kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamı, toplam bu sayının içinde işletme defteri tutan işletmelerde vardır. Fakat bunlarda KOBİ grubunda mikro işletmeler olarak yer almaktadır.

⁹⁹ Bknz. s.4, TU K 2009 verilerine göre toplam işletme sayısı 3.222.133, bunların %0,1'ini yani yaklaşık 3.000 adetini büyük işletmeler oluşturmaktadır.

küçülmesine sebep olmakta, finansal tabloların güvenilir olmasını olumsuz etkilemektedir.

Günümüzde bir yatırımcı vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tablolardan işletmenin gerçek durumunu görememekte, hatta bazen dü ünceleri karı maktadır. Örneğin sermayesi ₺100.000 olan işletme, hâkim ortamına ₺500.000 gibi tutarlarda borç verebilmekte ve hiçbir finansal gelir elde etmemektedir. Ters durumda da ₺500.000 borç almakta ama hiç finansal gider olmamaktadır.

Türkiye’de amortisman oranları Gelir dairesi tarafından her yıl yayınlanmaktadır. Satın alınan amortisman tabii işletme varlıklarının ömrünün, tüm sektör için aynı olduğu kabul edilmektedir. Örneğin Gelir dairesi ekonomik ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir. Bir varlık, bazı sektörlerde 15 yıla kadar kullanılabilir, bazı sektörlerde ise 2 yıl ancak kullanılabilir. Ayrıca birçok tesis, makine, cihazın ikinci el piyasası bulunmakta ve işletme bunu kalıntı değerinden satabilmektedir. Amortisman tabii varlıklarda diğer bir konu ise 31 Aralıkta faturası alınan hatta daha işletmeye gelmemiş varlıkların bir yıllık amortisman hesaplanmasıdır. Vergi mevzuatına göre yapılan bu işletmeler, finansal tabloların karlılığına ilişkin güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

İşletmenin önemli bir tazminat davası bulunabilmesi veya gelecekte işletmenin sürekliliğini etkileyebilecek bir davası bulunabilmektedir. Fakat vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tablolarda bunları görebilmek mümkün değildir.

Vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal durum tablosunda, işletmenin uzun vadeli aldığı kredi bir yükümlülük olarak anapara+faiz toplamı olarak gösterilmektedir. İşletmenin belki 3-4 yıl boyunca ödeyeceği bu kredi, paranın zaman değeri dikkate alınarak bugünkü değerinden veya banka ile görüşülerek, kredinin raporlama tarihinde kapatılması halinde değerinden raporlanması daha doğru ve gerçeğe uygundur.

Bunun gibi örnekleri çoğaltabilmek mümkündür. Bunların hepsi vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tabloların gerçeği yansıtmasını engellemekte,

yatırımcıların bu finansal tablolara üphe ile bakmasına neden olmakta, faydalanmasını, yatırım kararı verebilmesini güçle tirmektedir. Bu finansal tablolardaki verilerden olu an istatistiki verilerde yanlı olabilmekte, yanlı verilerle do ru karar ve önlem alabilmek ise tamamen olanaksız olmaktadır.

Ayrıca Vergi daresi gerçe i yansıtmayan finansal tablolardan yine gerçe i yansıtmayan kâr matrahı üzerinden vergi geliri elde etmektedir. İletmelerin daha az vergi ödemek için kayıt dı ı ekonomiye kaymalarının bir sebebi de i letmeye, adil olmayan vergi yükümlülüklerinin çıkarılmasıdır.

Türkiye’de i letmelerin %99,9’unu olu turan KOB ’lerde Finansal Raporlama Standardının uygulanması ile finansal tablo kalemleri raporlama tarihi itibariyle gerçek piyasa de erini, gerçek piyasa de eri bulunamıyorsa emsal piyasa de eri ile her ikisi de bulunamıyorsa ihtiyatlılık gere i maliyet de eri ile finansal durum tablosunda gösterilecektir. KOB muhasebe standartlarına göre finansal tablo seti; finansal durum tablosu, performans tablosu, nakit akı tablosu, Özkaynak de i im tablosu ve dipnotlardan olu maktadır. Yani dipnotlarda yapılacak açıklamalar da finansal tablolarda önemli yer tutmaktadır.

KOB Finansal Raporlama Standardının uygulanması ile olu an ve ba ımsız denetim kontrolünden geçmi finansal tablolar gerçe e yakın, güvenilebilecek finansal tablolar olacak olup, buna ba lı olarak yapılacak dönemsel kar ıla tırmalarda da do ruluk payı yükselecektir.

Günümüzde yatırımcılar, ba ka bir ülkedeki i letmeye yatırım yapmak istedi i zaman, vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tablolarına güvenemedikleri için uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal tablolar hazırlatmaktadırlar. Bu i letmeler ek maliyete ve en önemlisi zaman kaybına neden olmaktadır.

KOB muhasebe standartları tüm dünyada veya ço unlu un da uygulaması durumunda, bir sektördeki i letmenin finansal tabloları, ba ka ülkedeki aynı sektördeki i letme ile ek maliyet ve zaman kaybı olmadan kar ıla tırlabilecektir.

KOB Finansal Raporlama Standardının ülkemizde ve dünyada uygulanması ile ortak bir i letme dili olu acaktır. Finansal tablolar Dünyanın herhangi bir yerindeki i letme ile kar ıla tırabilecek, küreselle me ve rekabet kar ısında çabuk karar verebilecek ve yatırımlara olumlu etkisi olacaktır.

4.2. F NANSAL TABLOLARD A EFFAFLIK SA LANMASINA ETK S

effaflık, Kurumsal Yönetim ilkelerinden biridir.

effaflık; ticari sır niteli inde ve henüz kamuya açıklanmamı bilgiler hariç olmak üzere, irket ile ilgili **finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, do ru, eksiksiz, anlaşılabilir, düşük maliyetle ve kolay eri ilebilir** bir eilde kamuya duyurulması yakla ımıdır.¹⁰⁰

irketlerin rekabet güçlerini tehlikeye sokacak bilgileri açıklamaları beklenmemektedir. Açıklanması gereken bilginin asgari sınırını belirlemek için, ço u ülke konuyla ilgili geçerlilik ve önem derecesi kavramına ba vurmaktadır. Geçerli ve önemli bilgi eksikli i ya da yanlış lı ı, bilgiyi kullananların alaca ı ekonomik kararları etkileyebilecek nitelikte bilgi sekinde tanımlanabilir.¹⁰¹

Finansal tabloların, irketin mali durumunu ve performansını her açıdan do ru bir eilde yansıttı ı güvencesinin yönetim kuruluna ve hissedarlara objektif olarak verilebilmesi amacıyla yıllık denetim, ba ımsız, yetkin ve uzman bir denetçi tarafından gerçekleştirilmelidir. Mali tabloların, irketin mali durumunu kurallara uygun olarak yansıttı ı teyidine ilaveten denetçi görüşü, mali tabloların hazırlanma ve sunulma sekli ile ilgili görüşü de içermelidir.¹⁰²

KOB muhasebe standartlarında finansal tabloların amacı, ekonomik karar alıcıların geni bir kesimine faydalı olacak eilde i letmenin finansal durumuna, performansına ve finansal durumundaki de i imlere ili kin bilgi sa lamaktır. Genel

¹⁰⁰ Selen Derin, **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Bile eni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve effaflık, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü i letme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2006,s.50.

¹⁰¹ Kurumsal Yönetim Derne i, **OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri**, 2004,s.37.

¹⁰² a.g.e., s.41.

amaçlı finansal tabloların içeriği ve biçimine göre düzenlerken, birincil derecede önemli olan, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarıdır.¹⁰³

KOB finansal tablolarının dış kullanıcılarının ana grupları aşağıdakileri kapsamaktadır.¹⁰⁴

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

Türk vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tablolar, özel amaçlı finansal tablolar olup gerçeği yansıtmaktan uzaktır. KOB Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanacak olan genel amaçlı finansal tablolar tüm kullanıcıların bilgisine sunulacaktır.

Ayrıca KOB muhasebe standartlarına göre hazırlanacak olan finansal tablolar dış denetimin kontrolünden geçmi, gerçeğe en yakın finansal tablolar olacaktır. AB, **Sekizinci Direktifte** ise finansal tabloların denetimi, denetimi yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır.

İletme bu finansal tabloları kullanıcılara kolay erişilebilir ve erişimi düşük maliyet ile sunmak zorundadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1524. Maddesi tüm sermaye şirketlerine web sitesi oluşturma zorunluluğunu getirmekte ve finansal tablolarını en az 3 yıl web sitesinde bulundurma zorunluluğunu getirmektedir.

KOB Finansal Raporlama Standardı 33. Bölümünde (ilişikili taraf açıklamaları) işletmenin, ilişikili taraflarla olan borç ve alacak ilişkisinin açıklanmasını zorunlu

¹⁰³ IASC Foundation, a.g.e., Modül 1, s.3.

¹⁰⁴ A.g.e., s.3.

tutmaktadır¹⁰⁵. Tabii ki işletmenin işletme ortamına kısa veya uzun vadede faiz geliri elde etmeden borç vermesi kâr amacı güden işletme politikasına aykırıdır.

4.3. KOB LERİN YURTDIŞINA AÇILIMINA ETKİSİ

Türkiye'deki 3.222.133 girişimin %3,78 yani 121.797 âdeti küçük işletme, %0,5 yani 16.111 âdeti ise orta büyüklükte işletmedir.¹⁰⁶ Ülkemiz ihracatının %59,8'ini 0-249 kişi çalıştıran ve KOB olarak değerlendirilen girişimler tarafından gerçekleştirilmektedir.¹⁰⁷ 2010 yılında 50 bin 350 firma ihracat yapmıştır.¹⁰⁸

“KOB'ler de yurtdışı açılmak istiyor. Çoğunun da dış ticaret ekibi yok. KOB'leri yurtdışı açma konusunda da hevesliyiz.”¹⁰⁹

“KOB'lerin de planlarında uluslararası yatırım yapma fikri yer almalıdır”

“Türkiye'nin rekabet gücünün artırılması hedefleniyorsa KOB'lerin vizyonu geniştirilmeli”¹¹⁰

Yukarıda yer alan konular ve temennileri çoğaltabilmemiz mümkündür. Bir ülkenin KOB'leri büyümeden, yurtdışı açılmadan o ülkenin büyümesi imkânsızdır.

KOB'ler, uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar ile yurtdışından borçlanma, ortak bulma, firmalara yeni alıcılar bulabilme, Türkiye'de ve yurtdışında halka açılmayı gerçekleştirebilecek kalitede finansal tablolara sahip olacaktır.

Ayrıca Türkiye'nin ticaret hayatının uluslararası standartlara kavuşması ve dünya ile entegre olmasına önemli katkıları olacaktır.

¹⁰⁵ KOB TFRS tebliği, a.g.e., s.202.

¹⁰⁶ Bknz. Türkiye'deki KOB'ler hakkında genel bilgi, s.4

¹⁰⁷ <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Haberler.aspx?ref=206>, 2009 ihracat rakamlarına göre toplam ihracatın %59,8'i KOB'ler tarafından gerçekleştirilmiştir.

¹⁰⁸ Türkiye ihracatçıları meclisi verileri

¹⁰⁹ <http://haber.gazetevatan.com/ing-bank-kobileri-yurtdisina-aciyor/372815/4/Haber>, ING Bank eski

Genel Müdür Yardımcısı Yaprak Soykan ile yapılan söyleşi.

¹¹⁰ <http://www.zaman.com.tr/haber.do?haberno=998658>, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Derneği (KOB DER) Genel Başkanı Nurettin Özgenç ile yapılan söyleşi.

Türkiye'nin 2023 ihracat Stratejisinde 500 Milyar ihracat hedefine ulaşmasına, KOB 'lerde Finansal Raporlama Standardının uygulanmasının da katkısı olacaktır muhakkaktır.

4.4. KOB 'LERİN FİNANSMANA ERİMEDE KOLAYLIK SAĞLAMASINA ETKİSİ

Finansman, bir işletmenin yatırımlarını ve cari faaliyetlerini (işletme sermayesi) finanse etmek için ihtiyacı olan para veya sermayenin sağlanmasıdır. İşletmeler ihtiyaç duydukları fonları iç kaynaklardan kar edebilecekleri gibi işletme dışı kaynaklardan da temin edebilirler.¹¹¹

4.4.1. DİŞER FİNANSMANA ERİME ETKİSİ

KOB 'lerin yararlanabilecekleri başlıca finansman araçları; banka, finansal kiralama, faktöring, girişim sermayesi yatırım ortaklığı, sermaye piyasası, melek yatırımcılar¹¹², yurtdışı para ve sermaye piyasalarıdır.

Finansmana erişim problemleri arz veya talep yönlü olarak ortaya çıkabilmektedir. Finansman araçlarının hiç olmayışı veya KOB 'lere uygun araçlarda olmaması arz tarafından sıkıntı yaratırken; bilgi eksikliği, teminat yetersizliği, finansal raporlamadan kaynaklanan sorunlar veya işletmenin finansal ve kurumsal yapısının zayıf olması talep yönlü sıkıntı yaratmaktadır. Bu çerçevede KOB 'lerin finansmana erişimi, gelişmiş ülkelere kıyasla gelişmekte olan ülkelerde daha önemli bir sorun alanıdır. Gelişmekte olan ülkelerde makroekonomik istikrarsızlıklar ve finansal sistemde yetersizlikler daha çok yaşanmaktadır. Ayrıca KOB 'lerin büyük kısmının kurumsallaşma düzeyi düşük olup kayıtdışı faaliyetler yüksektir.¹¹³

¹¹¹ Aycan Yüksel, **Türkiye'de KOB 'lerin banka kredilerine erişimi**, Devlet Planlama Teşkilatı, Uzmanlık Tezi, 2011,s.18.

¹¹² **Melek Yatırımcı**, henüz yeni işe başlama işletmenin büyümesi ve gelişmesi için sermaye sağlayan kişidir. Diğer bir tanımda ise; yüksek risk ve yüksek büyüme potansiyeli içeren firmalara, kuruluşlarının çok erken bir döneminde yatırım yapan özel bir yatırımcı tipi olarak ifade edilmektedir.

¹¹³ Yüksel, a.g.e., s.18'den Bect.T., Financing Constraints of SMEs in Developing Countries:Evidence, Determinants and Solutions, Worldbank, 2007

İletmenin kredi talebiyle ba layan bankaların kredilendirme süreci, sırasıyla İletmelerin mali tabloların analizi ve istihbarat toplama, İletmenin kredi de erlili inin ölçülmesi ve kredi artlarının belirlenerek teminatlandırmaya İli kin İletmelerin tamamlanması ile son bulmaktadır.¹¹⁴

Büyük İletmelerin kredilendirilmesinde mali tablo ve proje analizleri yapılabilirken, KOB 'lerin ço unlukla **sa lıklı mali tablolara sahip olmaması** ve KOB 'lere İli kin bilgi edinmedeki zorluklar nedeniyle, İletmenin ve İletme sahibinin geçmi kredi, çek ve senet ödeme bilgileri, teminat çe idi ve tutarı bankayla olan İli kisi gibi bilgiler daha önemli hale gelmektedir. Bu durum, karlı projesi olan ölçek ve teminat açısından yetersiz olan veya yeni kurulmu , daha önce kredi kullanmamı bazı İletmelerin kredi alamaması sonucu do urabilmektedir.¹¹⁵

KOB 'lerin daha ucuz kredi sa layabilmesi, yöneticilerin finansman bilgisine sahip olması veya bu konularda nitelikli eleman buldurması, effaf, güvenilir, kar ıla tırılabilir ve dı denetimden geçmi KOB muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlaması ve sunmasına ba lıdır. KOB 'ler Finansal Raporlama Standardına uygun hazırladıkları finansal tablolar ile gerek yurtiçinden gerekse fon fazlası olan yurtdı ı piyasalarından ucuz finansman sa layabilecektir.

4.4.2. BASEL I-II

Dünya'da 160 dolayındaki ülkenin merkez bankalarının üyesi bulundu u BIS (Bank for International Settlements), en eski uluslararası finansal organizasyon olarak 1930 yılında kurulmu tur. Bu organizasyonun temel amacı Dünya'daki parasal ve finansal istikrarı sa lamak üzere ilke ve kurallar tespit etmektir. Merkezi sviçre'nin Basel ehrinde faaliyet gösteren bu organizasyon, 1974 yılında bünyesinde "Basel Komitesi'ni olu turmu tur"¹¹⁶

¹¹⁴ Yüksel, a.g.e., s.24.

¹¹⁵ A.g.e., s.24.

¹¹⁶ smail Ufuk Mısırlıho lu, **UFRS ve Basel-II'in İletme faaliyetleri üzerine etkileri**, Mali Çözüm, 2006,sayı 76, s.29

Bu komite 1988 yılında, Basel-I Standartlarını yayımlamıştır. Basel-I standartları ile bankaların uyması gereken çalı ma kriterleri belirlenmiş ve bankaların krizlere karşı dayanıklılıklarını artırmak için bankaların öz sermayelerinin risk a ırıklı varlıklar toplamını karşılama oranının veya diğer bir ifadeyle sermaye yeterlilik oranının %8' in altına düşmemesi gerektiği ifade edilmiştir. Sonraki yıllarda finansal araçlardaki türlerin artması, sermaye piyasalarının gelişmesi ve daha karmaşık finansal işlemlerin ortaya çıkması sonucunda, bankaların sahip oldukları sermaye ile üstlendikleri riskler arasındaki ilişkinin yeniden düzenlenme ihtiyacı belirmiş ve bu kapsamda “Basel-II Standartları”, 1.1.2207 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 2004 yılında yayımlanmıştır (Basel Committee, 2004). Basel-II standartları, %8'lik sermaye yeterlilik rasyosunu de i tirmemiş ve aynen muhafaza etmiştir. Ancak, Basel-II ile birlikte risk odaklı sermaye yönetimi anlayışı ön plana çıkmıştır. İşletmeler açısından Basel- II ile birlikte riskin ölçümü iki ana unsura dayanmaktadır. Bunlar, kredi kullanan firmanın risk seviyesi ve kredi i leminin risk seviyesidir.¹¹⁷

Basel-II standartları yıllık toplam cirosu 50 milyon Euro'yu geçmeyen işletmeleri KOB olarak sınıflandırmaktadır.

Faaliyet riski olarak da adlandırılan firma riski iki açıdan de erlendirilmektedir. Bunlardan birincisini firmanın finansal verileri oluşturmaktadır. Bu veriler firmanın;¹¹⁸

- Bilançosu,
- Gelir tablosu,
- Nakit akı tablosu,
- Diğer finansal tablolar ve
- Finansal tabloların açıklayıcı notlar aracılığıyla temin edilmektedir

Bu finansal verilerin mutlak surette UFRS ile uyumlu olması istenmektedir. Aksi durumdaki finansal verilerin de erlendirmeye alınmayacağı açıktır. Faaliyet riskini ölçen diğer husus ise firmanın niteliksel faktörleridir.

Bunlar;

¹¹⁷ Türkiye Bankalar Birliği, **Risk yönetimi ve Basel II'nin KOB 'lere etkileri**, 2004, s.vii.

¹¹⁸ Mısırlıo lu, a.g.e., s.29.

- Yönetici ve ortakların geçmi i,
- Yönetim ve organizasyon yapısı,
- Ürün ve hizmet geli imi,
- thalat ve ihracat durumu, iç kontrol yapısı,
- Pazar payı gibi faktörleri içermektedir.

Firmaların en az iki yıllık finansal ve niteliksel verilerinin de erlendirilmesi sonucunda bankalar ve di er finansal kurulu ları tarafından “firma derecelendirme notu” tespit edilecektir.

Bu derecelendirme notuna göre KOB 'lere verilecek krediler “az riskli” veya “çok riskli” olmak üzere sınıflandırılacaktır.

KOB 'lerimizin zaman zaman farklı merciler için farklı mali raporlar (bilanço, gelir-gider tabloları vb.) üretmeleri söz konusudur. KOB bilançolarının kredilendirmeye uygun olmaması (negatif sermaye, bilançodaki zarar), kayıt dı ı i lemlerin bulunması, KOB 'lerin derecelendirme a masında ya ayaca ı zorlukların ba ında gelmektedir. yi yönetilen, iyi finanse edilmi ve gerekli tüm bilgileri (finansal ve niteliksel) zamanında ve yeterli bir eilde sunarak effaflı ı sa layabilen KOB 'ler, potansiyel olarak en iyi dereceyi almak suretiyle, en iyi artlarda kredilendirilme imkânına sahip olacaklardır.¹¹⁹

Türkiye’de sa lıklı bir geçi sa lamak amacıyla 1.7.2011 tarihinden 30.6.2012 tarihine kadar idari yaptırıma konu olmaksızın, raporlama amaçlı uygulamaya konulmu tur.¹²⁰ Herhangi bir de i iklik olmadı ı sürece Basel-II tamamen 01.07.2012 tarihinden itibaren ülkemizde uygulamaya geçecektir.

KOB 'lerin Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tablolarını hazırlaması, kurumsal yönetim ilkelerini uygulaması, güçlü özkayna a sahip olması dü ük maliyetli finansman sa lamasına dolayısıyla rekabet üstünlü ü ve dünyadaki geli melere uyum sa lamasını gerçekle tirecektir.

¹¹⁹ Türkiye Bankalar Birli i, a.g.e., viii.

¹²⁰ Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu kararı, Resmi Gazete, sayı: 27865, 5 Mart 2011,

4.5. KAYITDI İ EKONOMİ LE MÜCADELEYE OLUMLU ETKİSİ

Ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmesi olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması olarak nitelendirilen kayıt dışı ekonomi, kamu idarelerinin denetiminde kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetlerdir. Diğer bir ifade ile kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilmeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamına kayıt dışılık denir ve bu kayıt dışılık işletmelerde verimsizlik sorununu gündeme getirmektedir.¹²¹

Ülkemizde zaman zaman firmaların farklı durumlar için farklı mali raporlar üretmeleri söz konusu olabilmektedir. Bu çerçevede özellikle kayıt dışı işletmelerin firmaların gerçek bilançolarında büyük yer kaplaması ancak resmi kayıtlarında görünmemesi derecelendirme amacıyla ya ayacı zorlukların başında gelmektedir. Bu çerçevede gerekli tüm bilgileri zamanında ve doğru olarak verebilen firmalar derecelendirmede daha iyi notlar alacaktır.¹²²

Türkiye’de vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemeleri %2-3¹²³ oranında kalmaktadır. Ülkemizdeki kayıt dışı oranı % 32,1, Avrupa Birliği kayıt dışı ekonominin ise GSY H’nin ortalama %15’ini¹²⁴ oluşturduğunu uzmanlarca tahmin edilmektedir.

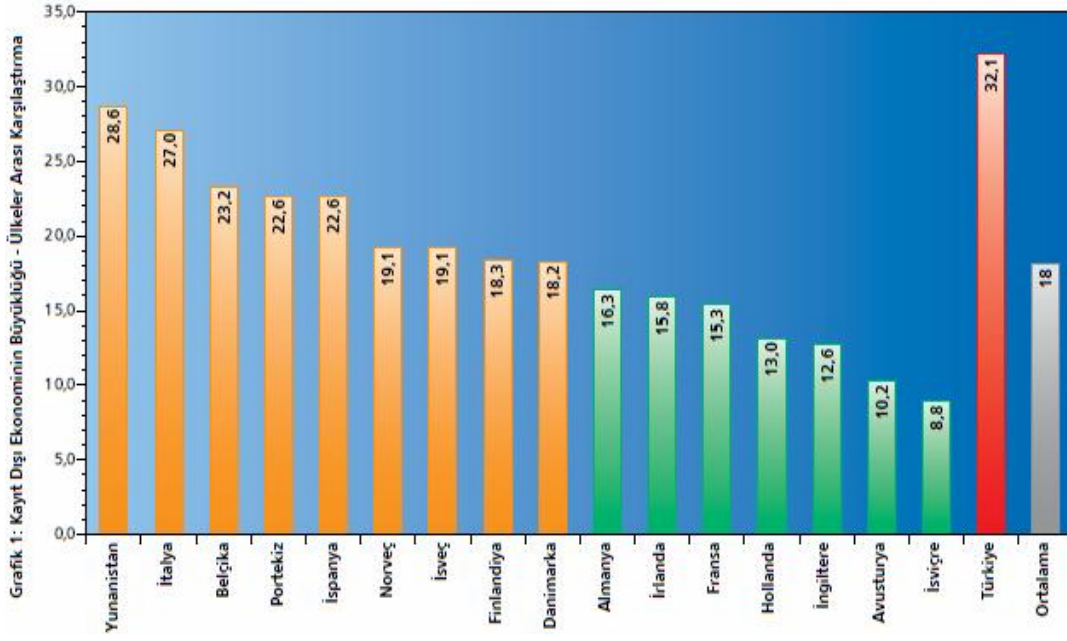
Grafik 3. Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü Ülkeler Arası Karşılaştırma

¹²¹ Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri Ve Alınması Gereken Tedbirler**, Bankacılar Dergisi, 2004, Sayı 41.

¹²² Hilmi Kırlıoğlu, Aydın Genel, **Basel II ve UFRS’nin KOBİ’lere beklenen etkileri üzerine SWOT analizi**, Düzce Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Dergisi, Aralık 2011, sayı 1,s.7

¹²³ Maliye Bakanlığı, **Gelir idaresi Faaliyet raporları 2008-2011**

¹²⁴ <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=796> (Erişim 07.05.2012)



Kaynak: **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı**(2008-2010)

01.01.2013 tarihinden itibaren KOB'lerin finansal tabloları, muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun, effaf ve güvenilir olarak hazırlanacak ve %100 bağımsız denetime tabi tutulacaktır. KOB Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimden geçmemi halinin bir anlam ifade etmeyeceği açıktır.

Bağımsız denetim, vergi matrahının gerçeği yansıtmadığını incelemeyecek, fakat finansal tablolarda yer alan kalemlerin gerçeği yansıtmadığını inceleyecek ve onaylayarak sorumluluk alacaktır.

Bağımsız denetim stokları ve maaş alan personelin mevcudiyetini kontrol edecek, işletme faaliyetlerini inceleyecek, doğrulama teknikleri ile borç ve alacak tutarlarının teyidini yapacak, yeniden hesaplama ve belge inceleme ile belgeleri kontrol edecek, analitik inceleme metodları ile finansal ve finansal olmayan verileri kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilerle dayanarak finansal verileri de ereleştirecektir.

KOB Finansal Raporlama Standardına ve bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan, vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tablolar hazırlanacak veya KOB Finansal Raporlama Standardına göre oluşan finansal tablolardan vergi matrahına

ula ilacaktır. Dolayısıyla vergi denetmenlerine, incelemelerde faydalı olaca ı kanısındayız. Gerek BASEL II ile güçlü finansal tablolara sahip KOB 'lerin daha dü ük maliyetli kredi sa lama imkânı bulacak olması gerek ise ba ımsız denetim kontrolünün gelmesi, kayıt d ı ı ekonomiyi kayıt içine almaya katkısı olacaktır.

4.6. BA İMSİZ DENET ME ETK S

Ba ımsız denetim, bir i letmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve di er finansal bilgilerin önceden belirlenmi ölçütlere uygunlu u ve do rulu unun makul güvence sa layacak yeterli ve uygun ba ımsız denetim kanıtları ile ba ımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm ba ımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden de erlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora ba lanmasıdır.¹²⁵

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Amerika Birle ik Devletleri'nde Genel Kabul Görmü Denetim Standartları (US GAAS) dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Son 10 yılda tüm dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları ve sonrasında ya anan irket iflasları, itibar zedelenmeleri sonucunda ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ve hükümetler tarafından yeni kanunlar ve düzenlemeler olu turulmu tur. Bu düzenlemeler denetim mesle ini düzenleyici ve kontrol edici yeni kurulların, örgütlerin olu umuna ve mevcut otoritelerin yeniden yapılanmalarına sebebiyet vermi tir. Örne in Amerika Birle ik Devletleri'nde ba ımsız denetçileri denetlemek üzere Halka Açık irketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) olu turulmu tur.¹²⁶ Ülkemizde 26.09.2011 tarihli ve 660 Sayılı Kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmu tur.¹²⁷

6102 Türk Ticaret Kanunu ile sermaye irketlerini yani anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmü komandit irketlerin muhasebe standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolarını ba ımsız denetimin kontrolünden geçme zorunlulu u getirilmi tir. Aynı kanununun 65'inci maddesi; muhasebe defterlerinin Türkiye

¹²⁵ http://www.denetimnet.net/Pages/dis_denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx (Eri im Tarihi:15.05.2012)

¹²⁶ Ufuk Do ruer, Geni açından ba ımsız denetim, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/>, (Eri im Tarihi :10.05.2012)

¹²⁷ Resmi Gazete, Sayı: 28103, 2 Kasım 2011.

Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulmasını öngörmekte ve kanununun 88'inci maddesi 1'inci fıkrasında yer alan cümle ile de konuya açıklık getirmektedir: “...gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.” Bilanço esasına göre ticari defter tutan ve birçok anonim veya limited şirketten büyük olan ahıs işletmeleri bulunmaktadır. Bunların da muhasebe standartlarına uygun hazırlanması oldu u finansal tabloların da bağımsız denetime tabi olması gerekmektedir. Bağımsız denetimden geçmeyen finansal tabloların güvenilirliğini zayıflayacağı muhakkaktır.

KOB Finansal Raporlama Standardının uygun hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimden geçme zorunluluğu, bağımsız denetçi istihdamını artıracak, ülke ekonomisine katkısı olacak ve finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirecektir.

4.7. MUHASEBE KAYITLARINA ETKİSİ

Ülkemizde muhasebe kayıtları, Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 1994 yılında uygulamaya giren tek düzen hesap planına göre ve vergi kanunlarına uygun olarak yapılmaktadır.

Ülkemizde borsaya kayıtlı işletmelerde 2005 yılından bu yana Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamaktadırlar. Fakat muhasebe kayıtlarını vergi kanunlarına uygun yapmakta, bağımsız denetim programı yardımı ile UFRS'ye uygun finansal tablolar hazırlamaktadırlar. 01.01.2013 tarihinden itibaren tüm işletmeler muhasebe kayıtlarını TMSK'nın yayınladığı standartlara uygun yapılması gerekiyor.

KOB Finansal Raporlama Standardına uygun kayıt yapılması sırasında finans matematiğinde kullanılan bugünkü değer, gelecek değer, iç verim oranı veya etkin faiz oranı, iskonto edilmiş maliyet değeri, anüite, kıdem tazminatı karlılığı için aktüeryal hesapların yapılması gerekiyor. KOB Finansal Raporlama Standardına uygun kayıt yapılırken, ilgili evrakın vade tarihini de dikkate almak gerekiyor.

Dolayısıyla uygun bilgisayar yazılımı olmadan kayıtların yapılması imkânsız denebilir. Uygulamaya 6 ay kalmı olmasına rağmen bu konuda bilinen hazır bilgisayar yazılımı yoktur.

4.8. MUHASEBE MESLEKİNİN GELİMESİNDE KAMU EKONOMİK TEBBÜSLERİ’NİN,

Ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesinde Kamu Ekonomik Tebbüsleri’nin, Türk vergi kanunlarının, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulunun, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin ve **3568** sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müavirlik ve Yeminli Mali Müavirlik meslek yasasının çok büyük katkısı vardır.

Ancak ülkemizde vergi kanunların baskısı, işletme sahiplerinin muhasebeyi bilgi amaçlı değil sadece vergi kanunları karşısındaki yükümlülüklerini yerine getirme olarak görmesine, muhasebe mesleğinde bazı kalıpların hâkim olmamasına neden olmuş ve mesleki yargının gelişmesini engellemiştir.

Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, tecrübeli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır.¹²⁸

Mesleki yargı tanımına göre mesleki yargı standartların ve prensiplerin uygulanması esnasında, bu standardın veya prensibin karar alınmasında ihtiyaca yeterli olmaması sonucunda doğan boşluğu doldurmak üzere yapılan bir uygulamadır. Muhasebeci boşluğu kendi anlayışı, bilgi ve tecrübesine göre aldığı kararla doldurur ve bu kararı icra eder. İşte bu bir mesleki yargıdır. Mesleki yargının analitik süreci içinde mesleki yargıya konu olan olay mutlaka belgelenmelidir. Mesleki yargı, kişinin önsezisine göre alınan bir karar gibi algılanmamalıdır. Bu karar muhasebecinin baskı olduğu kriterlere göre, etik kurallarda dikkate alınarak ve tarafsız bir biçimde alınmalıdır. Bu nedenle mesleki yargı, uzmanlık, tecrübe, işletmeyle ilgili bilgi ve tecrübenin sadeliği kavrama, bilişsel yetenek (idrak, algılama yeteneği) gibi hususları içerir. Meslek sahibinin ilgili standart hakkında bilgisinin olması ve söz konusu bu standardın

¹²⁸ A. Fatih Dalkılıç, **Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt: 10, Sayı:3,s.2, 2008

uygulamasını kavramı olması ilk arttır. Bundan sonra standarda bo luk oldu unu dü ünürse mesleki kullanabilir. Çünkü mesleki hafife alınmaması gereken bir karar uygulamasıdır, uygulama belirli sonuçlar do urur. Mesleki yargı sonucunda, muhasebecinin verdi i kararın finansal raporları kullananların kararlarını etkileyece inin unutulmaması gerekir. Muhasebecinin, mesleki yargı kararı vermesindeki amacın, bilgi kullanıcıını en do ru kararı verebilece i bilgi ile donatması oldu unun bilincinde olması gerekir. Bu nedenle de mesleki yargı kesinlikle kriter olarak kullanılan standart veya prensibin yerini almamalıdır. Tabii aynı zamanda standartlarda mesleki söz konusu oldu unda mesleki yargının yerini almamalıdır.¹²⁹

KOB muhasebe standartlarında, maddi duran varlıkların faydalı ömrünü belirlemede, kar ılık ayırmada, tahminlerde, stoklarının net gerçeikle ebilir de erini hesaplamada, ço u zaman gerçe e uygun de eri hesaplamada vb. mesleki yargının kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir. Muhasebe meslek mensupların da mesleki yargının geli mesine katkısı olacaktır.

4.9. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ KOB F NANSAL RAPORLAMA STANDARDA L K S NE ETK S

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde serbest meslek kazancı; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden do an kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok ahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteli i olmayan i lerin i verene ba lı olmaksızın ahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.", ekinde tanımlanmaktadır.

Bilanço usulüne göre defter tutması gereken birinci sınıf tacirlerin kimler oldukları Vergi Usul Kanunumuzun 177. maddesinde belirtilmi tir. Buna göre 2012 yılı için:¹³⁰

❖ Yıllık;

- Alı tutarı **₺140.000**

- Satı tutarı **₺190.000**

¹²⁹ Çi dem SOLA , **Muhasebe Mesle inde Mesleki Yargı**, <http://muhaseberehberi.com/muhasebe-mesleginde-mesleki-yargi/> (Eri im Tarihi: 10.05.2012)

¹³⁰ **Bilanço esasına göre defter tutma hadleri**, <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/yedi.htm> (Eri im Tarihi: 10.05.2012)

- ❖ Yıllık gayrisafi i hasılatı **₺77.000**
- ❖ hasılatının be katı ile yıllık satı tutarının toplamı **₺140.000**

Yıllık alı ve satı tutarlarının yukarıda açıklanan rakamları a ması halinde, i letme bilanço usulünde defter tutmak zorundadır.

Doktor, avukat, noter, serbest muhasebeci mali mü avir, yeminli mali mü avirler gibi ülkemizde maddi getirisi yüksek olan meslekler serbest meslek kazanç defteri tutmaktadırlar. Serbest meslek defteri ile i letme defteri arasında muhasebe açısından fark bulunmamaktadır. Elde ettikleri hasılat dikkate alınırsa bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar.

Dolayısıyla, serbest meslek kazançlarının do ru tespit edilebilmesi için finansal tablolarını KOB muhasebe standartlarına göre hazırlanması ve ba ımsız denetimin kontrolünden geçmesi kayıt dı ı ekonomi ile mücadeleye ve vergi adaletinin sa lanmasına dolayısıyla ülke ekonomisine katkısı olacaktır.

4.10. KOB F NANSAL RAPORLAMA STANDARTININ UYGULANMASININ MAL YET ETK S

2012 yılı Asgari Ücret Tarifesine göre, yıllık ba ımsız denetim 96 saatten az olmamak üzere ve ₺193 / Saat esasına göre hesaplanmaktadır. Bu durumda KOB 'lerin yıllık ba ımsız denetim ücreti en az $96 \times 193 = ₺18.528$ olmaktadır. Öte yandan en dü ük Tam Tasdik Ücreti ise ₺11.632'dir. letmelerin çalı an sayısına ve i yo unlu una göre 2012 yılı ödeyecekleri muhasebeci ve mali mü avirlik taban ücretleri aylık ₺193 -₺562 arasında de i mektedir.¹³¹

KOB Finansal Raporlama Standardının i letmelere olacak maliyetini mikro i letmeler ve küçük-orta büyüklükteki i letmeler için ayrı olarak incelemek gerekmektedir.

¹³¹ Maliye Bakanlı ının 2012 yılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali mü avirlik ve yeminli mali mü avirlik asgari ücret tarifesi.

1.Bölümde açıklandığı üzere, mikro işletmeler en fazla 10 kişi çalıştıran ve/veya yıllık satış hasılatı 1 milyon olan işletmelerdir. Bu işletmelerin muhasebe işletmelerinin çoğunluğu muhasebe ve mali müşavirlik bürolarında yapılmaktadır. Özkaynak oranları düşük ve finansman sorunu yaşamaktadırlar. Mevzuat bilgileri çok düşük, devlet teşvik ve desteklerinden yararlanamıyorlar. Kurumsallaşmamayan küçük aile şirketi veya tüzel işletmelerdir. 01.07.2013 yılında Basel-II kriterleri yürürlüğe girdikten sonra kredi kuruluşları KOB muhasebe standartlarına uygun hazırlanmış finansal tablolarını talep edeceklerdir.

KOB'lere olan maliyeti onlara zarar vermeyecek seviyeye getirmek için, bağımsız denetim ücretinin KOB'ler için makul düzeye indirilmesi ve KOSGEP'den destek alınması veya KOB'lerin bir kısmına bağımsız denetimin ihtiyari hale getirilmesi düşünülebilir.

Gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanması, kayıtdışı ekonominin kısmen önlenmesi ve vergi kayıplarının azalmasına yani vergi yükümlülüklerin daha adil olarak dağılmasına katkısı olacaktır.

5. KOB 'LER Ç N TÜR K YE F NANSAL RAPORLAMA STANDARDINI UYGULAMA ÇALI MASI

Uygulama bölümünde KOB Finansal Raporlama Standardını ilk defa uygulamaya başlayacak olan işletmenin, 2011 yılı açılı bilançosu standarda uygun hale getirilmiştir, devamında 2011 yılı muhasebe kayıtları standarda uygun olarak yapılmıştır. Uygulamanın son kısmında ise dönem sonu finansal tabloları standarda uygun olarak hazırlanmıştır.

5.1. UYGULAMANIN YAPILACAK İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

ABC Plastik Makine ve San. ve Tic. Ltd. ti firması, 1981 yılında ahiş firması olarak kurulmuştur, 2005 yılında iki ortaklı aile şirketi haline dönüşür. %99 hisse bir orta a ait, diğer %1'lik hisse ikinci orta a aittir. Şirket yaklaşık 800 m²'lik kapalı, 600 m² açık alanda ve 18 çalışmanı ile faaliyet göstermektedir.

ABC Plastik Makine ve San. ve Ticaret Ltd. ti. (bundan sonra "işletme" olarak anılacaktır), Türkiye'de yerleşik, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlamayan bir işletmedir. Bu nedenle standartta belirtilen KOB olmama artını taşıdığı görülmektedir.

Türkiye'deki KOB yönetmeliğine göre 10 kişiden fazla işçi çalıştırması ve net satışları ₺5.000.000'yi geçtiği için orta büyüklükteki KOB kategorisine girmektedir.

İşletmenin ana faaliyet konusu, özellikle plastik sektörüne yönelik makine imalatıdır. Plastik geri dönüşüm, pet geri dönüşüm, granül makinası, konik granül makinası, shredder, ekstruder vida kovani, kırma makinası, film makinası, po et makinası, çelik boru plastik kaplama hatları, PVC profil boru hatları, aglomer makinası ve plastik makine parçaları imalatı bunlardan bazılarıdır. Fakat talep gelmesi halinde diğer sektörler içinde makine imalatı yapmaktadır.

İletme, yurtiçine ve yurtdışına makine satışı yapmaktadır. İletme Türkiye ekonomisi için küçükte olsa bir bölüme doldurmaktadır. Çünkü Türkiye bu alanda makine ithalatı yapmaktadır.

İletmenin ait olduğu makine imalatı sektörü incelendiğinde, Türkiye de bu alanda yatırım yapılması gereken alanlardan biri olduğu, büyüme potansiyelinin yüksek olduğu, ihracat yapabilme imkânlarının olduğu, ithalatı ikame edici makine üretimlerinde devletin çok ucuz oranlarda kredi imkânı sağladığı ve hatta TÜBİTAK AR-GE çalışmaları bulunan işletmelere hibe fon sağlanmaktadır.

5.2. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TÜRK VERGİ KANUNLARI KAPSAMINDA HAZIRLANMIŞ OLAN FİNANSAL TABLOLAR

İletmenin 2010 yılına ilişkin olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve Türkiye vergi kanunlarına uygun olarak hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 7. ABC Plastik Makine, İnan San. ve Tic. Ltd. Şti. TDMS Bilançosu

ABC PLASTİK MAKİNE, İNAN SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	
01.01.2010-31.12.2010 BİLANÇOSU	
(Birim Türk Lirası (₺))	
AKTİF (VARLIKLAR)	
DÖNEN VARLIKLAR	3.368.067
Hazır Değerler	106.686
Menkul Kıymetler	95.000
Ticari Alacaklar	2.359.978
Diğer Alacaklar	328.490
Stoklar	460.482
Diğer Dönen Varlıklar	17.431
DURAN VARLIKLAR	818.677
Mali Duran Varlıklar	95.650
Maddi Duran Varlıklar	738.647
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	80.030
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	4.186.744
PASİF (KAYNAKLAR)	

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.721.255
Mali Borçlar	95.650
Ticari Borçlar	1.769.740
Diğer Borçlar	30.991
Alınan Sipariş Avansları	674.201
Ödenecek vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	150.649
Borç ve Gider Karılıkları	24
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	65.250
Mali Borçlar	65.250
Özkaynaklar	1.400.239
Ödenmiş Sermaye	474.780
Kar Yedekleri	113.895
Geçmiş Yıllar karları	668.204
Net Dönem Karı	143.360
PAS F (KAYNAKLAR) TOPLAMI	4.186.744

Tablo 8. ABC Plastik Makine, San. ve Tic. Ltd. ti. TDMS Gelir Tablosu

ABC PLASTİK MAKİNE, SAN. VE TİC. LTD. Tİ.	
2010 YILI GELİR TABLOSU	
(Birim Türk Lirası (₺))	
A. Brüt Satışlar	5.682.141
1. Yurtiçi Satışlar	3.140.451
2. Yurtdışı Satışlar	2.529.690
3. Diğer Gelirler	12.000
B. Satış İndirimleri (-)	652.142
1. Satış İndirimleri (-)	652.142
C. Net Satışlar	5.029.999
D. Satışların Maliyeti (-)	4.340.856
1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	3.316.215
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	1.024.641
Brüt Satış Karı veya Zararı	689.143
E. Faaliyet Giderleri (-)	427.912
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	175.461
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	252.451
Faaliyet Karı ve Zararı	261.230
F. Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Karlar	5.241
7- Faiz Gelirleri	5.241

G.Di er Faaliyetlerden Ola an Gider ve Zararlar (-)	542
Kar ılık Giderleri(-)	-
4. Kambiyo Zararları (-)	542
H. Finansman Giderleri (-)	21.514
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	21.514
Ola an Kar veya Zarar	244.415
J. Ola andı ı Gider ve Zararlar (-)	65.215
3. Di er Ola andı ı Gider ve Zararlar (-)	65.215
Dönem Karı	179.200
K.Dönem Karı, Vergi ve Di er Yasal Yükümlülük	35.840
Dönem Net Karı	143.360

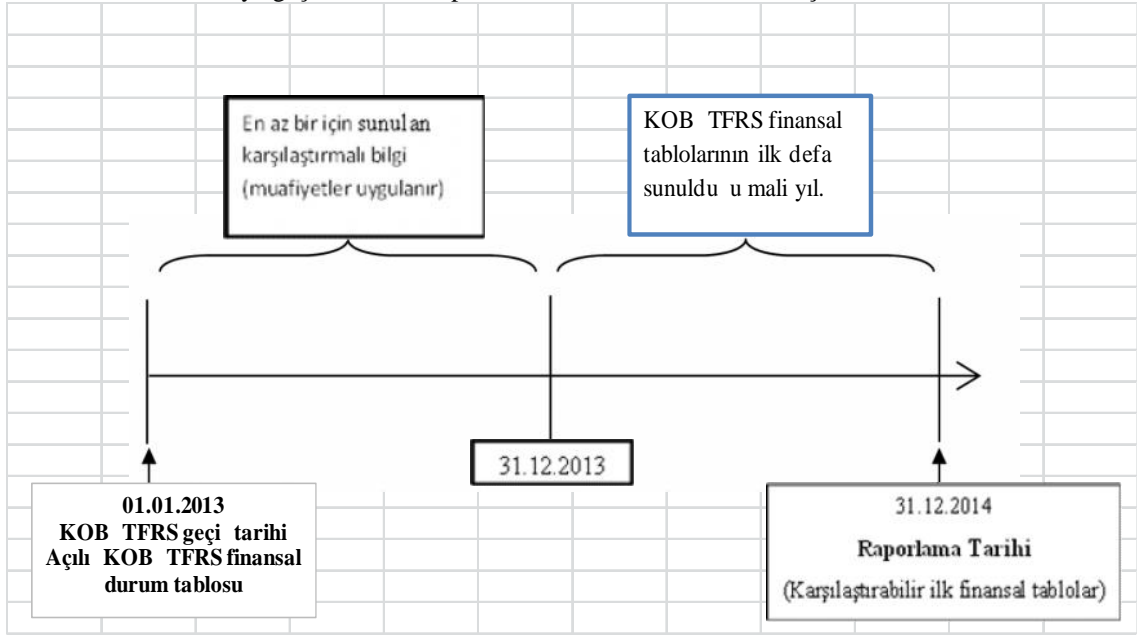
5.3. KOB TFRS'YE GEÇİ DÖNEM NDE YAPILAN HESAPLAMALAR VE DE KL KLER

KOB TFRS'ye geçi tarihi, ilk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda tam kar ılı tırmalı bilginin sunuldu u ilk dönemin ba langıcıdır.¹³²

KOB TFRS'yi ilk kez kullanacak olan i letmeler finansal tablolarını KOB TFRS'ye Geçi (35.Bölüm) hükümleri çerçevesinde standartlara uyumla tırmaları gerekiyor. Bu bölümde özel muafiyetler, basitle tirmeler ve di er hükümler bulunmaktadır. Bir i letme bu bölümü yalnız bir kere kullanabilir. Yani tam setten KOB TFRS'ye geçi yapsa, birkaç dönem raporlama yapmasa veya gayri faal duruma girdikten sonra tekrar KOB TFRS hükümlerine göre raporlamak isterse 35. Bölümü bir daha kullanamaz.

¹³² IASC Foundation, a.g.e., Modül 35, s.10.

ekil-1 KOB TFRS 'ye geçi tarihi ile raporlama tarihi arasındaki farkın açıklanması



Kaynak: IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2011-04), Modul 35

ekil 1'de görüleceği üzere Türkiye'deki KOB muhasebe standartlarını uygulamak zorunda olan işletmeler 2013 açılı bilançolarını KOB TFRS'ye uyarlayacaklar fakat raporlama tarihine kadar dipnotlara KOB TFRS'ye göre hazırlanmış yazamayacaklardır. Raporlama döneminde, bir dönem kar ile tırılabilir finansal tablolar çıktığı zaman dipnotlara yazabileceklerdir.

Çalışmamızda yapılan uygulamada bir dönem geriye giderek 31.12.2010 tarihli finansal tabloları geçi için tabii tutulmuş, 01.01.2011 açılı bilançosu KOB muhasebe standartlarına uygun hale getirilmiştir. 2011 yılı cari dönem muhasebe kayıtları KOB TFRS'ye uygun olarak yapılmış ve 2011 yılsonu finansal tabloları oluşturulmuştur.

01.01.2011 açılı bilançosunu KOB muhasebe standardına uygun hale getirmek için aşağıdaki işlemleri yapmamız gerekmektedir.

5.3.1 GEÇİM YILIN DÖNEM KÂRI

31.12.2010 tarihli bilançoda görülen 2010 yılı karı, 2011 yılı açılı bilançosunda geçmiş yıllar karları hesabına aktarılır.

----- 01.01.2011 -----

Dönem Net Karı 143.360

Geçmi Yıllar Karları 143.360

----- Dönem Kârının virmanı -----

5.3.2. HAZIR DE ERLER

letmenin bilançosundaki hazır de erleri a a ıdaki gibidir.

Kasa ₺	11.472	
Kasa \$	5.000	
Banka Vadesiz	25.214	
Banka Vadeli	65.000	(01.03.2010 - 01.03.2011 Vadeli, % 8 faiz)

KOB TFRS 11.Kısım – Temel Finansal Araçlar kapsamına nakit, banka hesapları, menkul kıymetler, alacaklar, borçlar, alınan veya verilen krediler girmektedir.

11.Kısım kapsamında, **borçlanma araçları iskonto edilmi maliyet de eri ile, özkaynak araçları** gerçe e uygun de eri veya maliyet de eri eksi de er dü üklü ü kar ılı ı ile, **borsada i lem gören finansal araçlar** gerçe e uygun de er, **borsada i lem görmeyen veya gerçe e uygun de eri tespit edilemeyen hisse senetleri** maliyetinden de er dü üklü ü dü ülerek, sabit getirili menkul kıymetler, ıskonto edilmi maliyet ile de erlenmektedir.

KOB TFRS’de **yabancı para** cinsinden i lemlerin fonksiyonel para birimine çevirirken, i lem tarihindeki geçerli kur dikkate alınmaktadır. Türkiye’de vergi kanunları açısından gerekse de TFRS’ye açısından geçerli kur olarak bilanço tarihindeki Merkez Bankası’nın Efektif Döviz Alı Kuru kullanılmaktadır. Bu sebeple vergi kanunlarına göre yapılan de erleme i lemi ile TFRS’ye göre yapılan de erleme i lemi arasında herhangi bir farklılık olmayacaktır. letme VUK’a göre de erleme yaptı ı için herhangi bir ilave de erleme yapmaya gerek yoktur.

Vadeli mevduat hesabında bulunan ₺65.000 31.12.2010 tarihinde de erleme i lemne tabi tutuldu u için yeniden de erleme i lemne tabi tutulmasına gerek yoktur.

5.3.3. MENKUL KIYMETLER

11.Bölüm Temel Finansal Araçlar ve 12.Bölüm Di er Finansal Araçlar menkul kıymetleri iki grupta toplamaktadır.

- A. Alım satım amaçlı,
- B. Vadesine kadar elde tutulacak olanlar,

letme Bölüm 11 ve 12'yi kullanmakta veya TMS 39'u muhasebe politikası olarak seçip uygulamakta serbesttir.¹³³ ABC i letmesi Bölüm 11 ve Bölüm 12'yi kullanmayı tercih etmi tir.

letmenin menkul kıymetleri a a ıdaki gibidir.

Vergi Kanunlarına göre de erleme;

Borusan Yatırım A. . Hisse Senedi	₺17.500	(alı bedeli-maliyet de eri)
Mart 2012 Vadeli Devlet Tahlili	₺32.500	(borsa de eri)
Mayıs 2011 Vadeli Hazine Bonosu	₺45.000	(borsa de eri)

KOB TFRS'ye göre de erleme;

Borusan Yatırım A. . Hisse Senedi	₺19.124	(borsa de eri)
Mart 2012 Vadeli Devlet Tahlili	₺32.838	(iskonto edilmi maliyet)
Mayıs 2011Hazine Bonosu	₺46.085	(iskonto edilmi maliyet)

Hisse senedi Vergi Usul Kanuna (VUK) göre maliyet de eri ile de erlenmektedir. KOB TFRS'ye göre alım satım amaçlı finansal varlıkların gerçe e uygun de er ile, e er gerçe e uygun de eri tespit edilemiyorsa maliyet de eri ile raporlanması gerekmektedir.

¹³³ KOB TFRS tebli i, a.g.e., s.47

Raporlama tarihinde, i letmenin elinde bulundurdu u Borusan Yatırım A. . hisse senetlerinin toplam de eri ₺19.124'dir.

letme elinde bulundurdu u devlet tahvilini vade sonuna kadar elinde tutmayı dü ünmektedir. letme etkin faiz oranını hesaplaması gerekir.

Tahvil hakkında bilgiler: letme nominal de eri ₺35.000 olan, % 8 nominal faizli ve anapara vade sonunda defaten ödenecek olan, 4 yıl vadeli devlet tahvili 1 Ocak 2009 tarihinde ₺25.000'ye ve ₺250 komisyon dahil ödeyerek satın almı tır.

$$\text{Etkin faiz oranı} = (\text{Gelecekteki de er/bugünkü de er})^{1/n} - 1$$

veya

$$\text{Bugünkü de er} = \text{Gelecekteki de er}/(1+\text{EFO})^{\text{vade}}$$

veya

ç verim oranı ile hesaplamak mümkündür.

1. Bugünkü de er formülü ile hesaplırsak;

$$32.000+250=2800/(1+\text{EFO})^{365/365}+2800/(1+\text{EFO})^{730/365}+2800/(1+\text{EFO})^{1095/365}+35000+2800/(1+\text{EFO})^{1460/365} \quad \text{Buradan etkin faiz} = \% 10,51$$

2. Veya gelecekteki nakit akı larını, bugüne indirgeyen bile ik faiz oranını excel programında iç verim oranı formülü ile bulmakta mümkündür.

NAK T ÇIKI LARI	-32250
NAK T G R LER	2800
NAK T G R LER	2800
NAK T G R LER	2800
NAK T G R LER	37800
Ç_VER M_ORANI(C1:C5)	10,51%

YILLAR	MUHASEBELE T RME DE ER	YILLIK FA Z (KUPON) ÖDEMES (A) % 8	RAPORLANACAK FA Z GEL R MUHASEBE (B) DEGER X EFO	SKONTO ED LEN TUTARIN TFASI (B-A)	DÖNEM SONUNDA TFA ED LM MAL YET DE ER
2009	32250	2800	3388	588	32838
2010	32838	2800	3450	650	33488
2011	33488	2800	3518	718	34206
2012	34206	35.000+ 2.800	3594	794	35000

Hazine Bonosu için Iskonto Edilmi Maliyet Hesaplaması;

Alım Tarihi: 01.05.2010

Vadesi: 1 Yıl

Nominal De eri: 48.000

Alım Bedeli: 42.000

lem Maliyeti: 175

Etkin Faiz Oranı : % 13,81

Yıl	Dönem ba ı de eri	Etkin faiz üzerinden faiz geliri	Nakit	Dönem Sonu Defter De eri
2010	42.175	$42175 * 13,81 / 365 * 245 = 3910$	0	₺46.085
2011	46.085	$48085 * 13,81 / 365 * 120 = 2183$		

-----01.01.2011-----

Borusan Yatırım A. . Hisse Senedi **1.624**

Mart 2012 Vadeli Devlet Tahvili **588**

Mayıs 2011 Hazine Bonosu **1.085**

57X TFRS'ye İlk Geçi Farklarından Karlar **3.297**

-----//-----

-----01.01.2011-----	
Uzun Vadeli Finansal Varlıklar	32.838
Mart 2012 Vadeli Devlet Tahvili	32.838
-----Sınıflandırma düzeltmesi-----	

5.3.4 T CAR ALACAKLAR

Türk vergi kanunlarına göre senetsiz borçlar, senetsiz alacaklar ve vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması mümkün de ildir. **KOB TFRS’de bu finansal araçlara reeskont i lemi zorunludur.**

Ayrıca alacaklar, tahsil edilme imkânı bakımından de erlendirilmeli, tahsil edilememe riski bulunanlar üpheli alacaklar olarak sınıflandırılmalı ve kar ılık ayrılmalıdır.

KOB TFRS’de ticari alacaklar veya ticari borçlar kısa vadeli ise fatura de eri (iskonto edilmemi) ile uzun vadeli ise iskonto edilmi maliyet de eri ile de erlenir.

letme senetsiz borçlar, vadeli çek, alacak ve borç senetler için bir reeskont i lemi yapmamı ve henüz yasal prosedürler ba latılmadı ı için üpheli alacak kar ılı ı ayırmamı tır. Vadeli çekler, vadelerinde tahsil edilmesi beklendi inden alacak senetleri altında raporlanmı tır.

Bizim i letmemizde daha önceki ticari tahsilatlarımızdan, gelecekteki ne kadarını tahsil edemeyebilece imizi tahmin ederek, kar ılık ayırmamız ve reeskont i lemi yapmamız gerekmektedir.

üpheli Ticari Alacak Çalı ması

Mü teri letme	Toplam Alacak	... VADES GEÇM				
		1-30	31-60	61-90	91-120	120 günden fazla
E i letmesi	98.250			98.250		
F i letmesi	11.450					11.450
J i letmesi	165.000				165.000	
TOPLAM	274.700					
Tahmin edilen tahsil edilemeyecek ORAN				% 5	% 8	% 15
Ayrılması gereken kar ılık =19.830				4912,5	13.200	1717,5

Yukarıdaki tabloda görüldü ü üzere, i letme vadesinde tahsil edemedi i üç tane alaca ı vardır. letme, bu mü teriden alaca ı için herhangi yasal takibat ba latmamı olsa bile, KOB TFRS'ye üpheli alacak olarak kayıt etmelidir. letme geçmi yıl verilerini analiz ederek buldu u %5, %8 ve %15 tahsil edememe oranlarına göre ihtiyatlılık gere i kar ılık ayırması gerekmektedir.

-----01.01.2011-----

üpheli Ticari Alacaklar **274.700**
Ticari Alacaklar **274.700**

-----KOB TFRS'ye geçi e göre üpheli kar ılık ayırıyoruz-----

Ticari alacaklar ile ilgili yapılması gereken di er bir çalı mada reeskont hesaplamasının yapılmasıdır. Piyasa iskonto oranı % 14¹³⁴ dur.

$$\text{skonto tutarı} = (\text{nominal de er} \times \text{faiz oranı} \times \text{vade}) / 360$$

Alacakları Ya landırma Çalı ması

	Tutar	Vade	Vadeye Kalan Gün	Iskonto Tutarı
Vadeli Çek ve Senetler	160.000	20.01.2011	20	1.244
	185.000	26.01.2011	26	1.871
	66.000	01.02.2011	30	770
	360.000	12.02.2011	40	5.600
	400.000	16.02.2011	45	7.000
Mü teri Açık Hesaplar	914.278	01.02.2011	30	10.667
	98.250	15.03.2011	74	2.827
	165.000	10.04.2011	100	6.417
	11.450	27.05.2011	147	655
01.01.2011 TOPLAM ISKONTO TUTARI				37.050

-----01.01.2011-----

58X TFRS'ye lk Geçİ Farklarından Zararlar **37.050**
Ticari Alacaklar Reeskont Hesabı **37.050**

-----Ticari alacaklara reeskont ayrılması-----

¹³⁴ 30.12.2010 Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Reeskont i lemlerimde uygulanan iskonto oranı(%14).

-----01.01.2011-----

58X TFRS'ye İlk Geçi Farklarından Zararlar	19.830	
129 üpheli Ticari Alacaklar Kar ılı ı		19.830
----- üpheli alacaklara kar ılık ayrılması-----		

5.3.5. D İER ALACAKLAR

letmenin bilançosundaki di er alacakları ve iskonto tutarları a a ıdaki gibidir. Bunların tahsili kesin olup, üpheli kar ılık ayırmaya gerek yoktur.

	Tutar	Vade	Vadeye Kalan Süre	İskonto Tutarı
A Orta ından alacaklar	314.242	30.06.2012	180	18.754
Vergi dairesinden KDV iade alaca ı	14.247	20.01.2012	20	95

-----01.01.2011-----

58X TFRS'ye İlk Geçi Farklarından Zararlar	18.849	
Di er Alacaklar Reeskont Hesabı		18.849
-----//-----		

5.3.6. STOKLAR

Stokları, raporlama döneminde net gerçekle ebilir ile maliyet de erinden dü ük olan ile de erlenmek gerekmektedir. Net gerçekle ebilir de er; satı a hazır hale getirmek için katlanaca ımız masrafları ve satı a amasında katlanaca ımız masrafları tahmin ederek, tahmini satı fiyatından dü erek buldu umuz de erdir.

Her raporlama döneminde stoklarda de er dü üklü ü testi/analizi yapılır.

Bölüm 13 Stoklar hükümlerine göre stok de erleme metotları; Özel maliyet yöntemi, Ortalama maliyet yöntemi ve İlk giren ilk çıkan yöntemi (FIFO) olup detayları daha önce açıklanmı tı. Uygulama çalı ması yaptı ımız firmada sipari e ba lı makine

ve makine tesisi imalatı yapıldığından dolayı, özel maliyet yöntemi kullanılmı tır. Muhasebe politikası de i ikli i yapılması dü ünülmemektedir.

İlk madde malzeme	Maliyet de eri	Tahmini satı fiyatı	Satı maliyeti	Maliyet / Net gerçekle ebilir de eri	De er dü üklü ü kar ılı ı
A	57.250	54.000	0	54.000	0
B	38.750	38.750	0	38.750	0
C	11.142	10.000	200	9.800	200
D	96.110	91.500	0	91.500	0
E	26.989	23.000	50	22.950	50
Yarı Mamul	Maliyet De eri	Tahmini satı fiyatı	Satı + tamamlanm a maliyeti	Maliyet / Net gerçekle ebilir de eri	De er dü üklü ü Kar ılı ı
M Yarı Mamulü	12.000	43.000	18.000	12.000	0

-----01.01.2011-----

Stoklar –ilk madde malzeme 250

58X TFRS'ye İlk Geçi Farklarından Zararlar 250

-----Stoklarda De er Dü üklü ü Testi-----

5.3.7. D ER DÖNEN VARLIKLAR

İletmenin di er dönen varlıklarında ₺3.217 devreden KDV'si ve ₺14.214 ilk madde malzeme alımı için ödedi i i avansı vardır. Ödemi oldu u i avansı çok kısa süreli ine (7 gün) verildi i için ve önemlilik ilkesi gere i iskonto de eri ile göstermeye gerek duyulmamı tır.

5.3.8. MADD DURAN VARLIKLAR

İletme Maddi Duran Varlıklar için, do rusal amortisman politikası izlemektedir. Bu politikanın, maddi duran varlıkların a nınmasını en do ru ekilde finansal tablolarda gösterece i dü ünüldü ünden politika de i ikli ine gidilmemi tır.

Maddi duran varlıklar, maliyet de eri kayıt edilmekte ve raporlama döneminde geri kazanılabilir de eri de erlenmektedir. Geri kazanılabilir de er; net satı fiyatı ile kullanım de erinden büyük olan de erdir.

letme KOB TFRS'ye geçi ten önce elinde yatırım amaçlı olarak bulundurdu u gayrimenkulü hakkında gayrimenkul de erleme uzmanından arsa ve bina de erini gerçe e uygun fiyat tespiti yaptırmı tır. KOB TFRS 35.10.d fıkrası ilk geçi te uzman incelemesi raporu bulunan maddi duran varlıkları, yeniden de erlenmi tutarı ile raporlanabilece ini belirtmektedir.

Arsa ve bina ayrı olarak raporlanmalıdır. Uzman incelemesi raporuna göre arsa de eri ₺150.000, bina de eri ₺275.000'dir. letme ilgili varlı ı yatırım amaçlı elinde bulundurmaktadır. Dolayısıyla bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ba lı ı altında raporlanması gerekmektedir.

-----01.01.2011-----

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 150.000

Maddi Duran Varlıklar / Binalar 150.000

-----Sınıflandırma düzeltmesi-----

Amortisman Etkisinin Hesaplanması

	TÜRK VERG KANUNLARINA GÖRE AMORT SMAN				TFRS 'YE GÖRE AMORT SMAN			
	SATIN ALMA BEDEL	AMOR- T SMAN	NET DEFTER DE ER	EKO- NOM K ÖMRÜ	KULLA- NILAN YIL	TFRS TAHM N ÖMRÜ	TFRS KALINTI DE ER	TFRS AMORT SMAN
ARSA	-	-	50.000					0
B NA	180.000	30.000	100.000	30	5	40	5.000	12.500
MAK NE	27.375	9.125	18.250	3	2	5	4.500	9.150
	350.167	140.067	210.100	5	3	7	36.500	134.429
	252.078	90.028	162.050	7	4,5	10	21.250	103.873
	60.625	12.125	48.500	10	8	15	7.500	28.333
TA ITLAR	50.000	20.000	30.000	5	3	5	15.000	21.000
	89.167	35.667	53.500	5	3	3	25.000	64.167
DEM RTA LAR	24.000	12.000	12.000	2	0,5	2	100	5.975
	47.143	19.643	27.500	3	1,75	5	4.100	15.065
	44.578	17.831	26.747	5	3	5	5.000	23.747
		386.485						418.238

-----01.01.2011-----

58X TFRS'ye ilk Geçi Farklarından Zararlar 31.753

Maddi Duran Varlıklar Birikmi Amortisman 31.753

-----Amortisman etkisinin muhasebe kaydı-----

Ayrıca i letme elinde bulundurdu u ve nakliye amacıyla kullandı ı iki ta ıttan biri 2009 yılında kaza yaptı ından dolayı **de er dü üklü ü testine tabi tutmu** , piyasa de erinin ₺11.000 gibi oldu unu ö renmi tir. İlgili ta ıtın defter net de eri ise ₺15.000'dir.

MADD DURAN VARLIKLAR(MDV)

-----01.01.2011-----

58X TFRS'ye ilk Geçi Farklarından Zararlar 4.000

Ta ıtlarda De er Dü üklü ü Kar ılı ı 4.000

-----MDV de er dü üklü ü kar ılı ı -----

YATIRIM AMAÇLI GAYR MENKULLER

-----01.01.2011-----

Arsa 175.000

Bina 100.000

57X Yeniden De erleme, Sınıflama Düzeltme Karları 275.000

-----KOB TFRS'ye ilk geçi te belirli artlar kapsamında yeniden de erleme-----

letme daha ucuz ilk madde malzeme alımı için, tedarikçi DEM R A. . irketinin % 19 hissesini almak üzere 20.12.2010 tarihinde sözleşme imzalamı tır. Sözleşme gere i i letmemiz 1 ay içinde %19 hisse bedeli olarak ₺350.000 ödemesi gerekmektedir. irket borsada faaliyet göstermemektedir. letmemiz sözleşme imzalandı ı andan itibaren yönetim kurulunda bir sandalye ile temsil edilecektir. Vergi kanunları Ticaret Sicile Tescil anını baz aldı ı için 2010 yılında

muhasebeleştirilmemiştir. Muhasebe standartları gereği ortada bir sözleşme olduğu için bilançoda gösterilmesi gerekmektedir.

-----01.01.2011-----

tirakler **350.000**
3XX tirak sermaye ödeme taahhütleri **350.000**

----- tiraklere sermaye taahhütleri -----

5.3.9. MADD OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

İletmenin bilançosunda ₺38.365 bilgisayar yazılımlarından, ₺47.791 özel maliyetten oluşan maddi olmayan duran varlığı vardır.

Özel maliyetlerin kiralık olan fabrika binasında yapılan iyileştirmelerden kaynaklanan, kuruluş giderlerinden oluşmaktadır.

Özel maliyet hesabındaki tutar, kuruluş ve örgütlenme gideri olduğundan dolayı KOB TFRS'ye geçişte ilk geçiş farklarından zararlar hesabı ile kapatılmıştır.

Eğer özel maliyet, demirbaş grubuna alınabilseydi, yeniden sınıflama yapılarak demirbaşlar hesabına alınması gerekcekti.

-----01.01.2011-----

58X TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Zararlar **47.791**

Özel Maliyetler **47.791**

-----//-----

Kuruluş ve örgütlenmeden kaynaklanan özel maliyet hesabındaki tutar, gerçekleştirmede KOB TFRS'ye göre gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Geçişinde Özkaynak altındaki hesaba atarak kapatılması gerekir.

5.3.10. MAL BORÇLAR

İletmenin mali borçlarında ₺95.650 bankaya kredi borcu vardır. Raporlama döneminde iskonto edilmiş maliyet tutarı ile gösterilmesi gerekmektedir.

	Aylık ödeme	Vade	Iskonto edilmi maliyet
01.09.2010	11956,25		
01.10.2010	11956,25		
01.11.2010	11956,25		
01.12.2010	11956,25		
01.01.2011	11956,25	1	4,98
01.02.2011	11956,25	31	154,43
01.03.2011	11956,25	61	303,89
01.04.2011	11956,25	91	453,34
01.05.2011	11956,25	121	602,79
01.06.2011	11956,25	151	752,25
01.07.2011	11956,25	181	901,70
01.08.2011	11956,25	211	1051,15
TOPLAM	95.650		4.225

-----01.01.2011-----

Banka Kredileri Reeskont Hesabı 4.225

57X TFRS İlk Geçi Farklarından Karlar 4.225

-----Kredi borcunun iskonto edilmesi-----

5.3.11. T CAR BORÇLAR VE D ER BORÇLAR

Ticari Borçların iskonto edilmi maliyet de eri raporlanması gerekmektedir. Bununla ilgili tablo a a ıdaki gibidir.

Ticari Borçları Ya landırma Çalışması.

	Tutar	Vadeye Kalan Gün	Iskonto Tutarı
Vadeli Çek ve Senetler	85.750	45	1.501
	45.000	75	1.313
	120.500	90	4.218
	265.000	105	10.821
		120	4.200

	90.000		
	150.000	135	7.875
	130.000	150	7.583
	120.000	165	7.700
	175.000	180	12.250
Açık Hesaplar	588.490	60	13.731
01.01.2011 TOPLAM ISKONTO TUTARI			53.340

-----01.01.2011-----

Ticari Borçlar Reeskont Hesabı 53.340

57X TFRS İlk Geçi Farklarından Karlar 53.340

-----Ticari Borçlara Reeskont ayrılması-----

Diğer borçlar içerisinde aralık ayında tahakkuk etmiş fakat ödemesi ocak ayında olan elektrik, su, doğalgaz, telefon, oda aidatı vb. olduğundan iskonto işlemine gerek yoktur.

5.3.12. UZUN VADELİ MALİ BORÇLAR

Uzun vadeli mali borçlardaki ₺ 65.250 tutar, işletmenin KOSGEB'den temin ettiği faizsiz kredi olup, 5 yıl vadeli ve 30.06.2014 yılında kayıtlı bulunan defterde geri ile ödenecektir. **Emsal faiz oranı %15'dir.** Yani ticari bir bankadan borçlanmak istediğimizde katlanacağımız faiz oranı %15'dir

-----01.01.2011-----

Uzun Vade Mali Borçlar Reeskontu 24.402

57X TFRS İlk Geçi Farklarından Karlar 24.402

-----Uzun vadeli mali borçlara reeskont ayrılması-----

5.3.13. D ER LEMLER

2010 yılından itibaren ayrılan bir ustabaşı, alacaklarının tamamını alamadığını, ₺16.500 daha alacağını iddia ederek tazminat davası açmıştır.

İsteme avukatı, %70 ihtimal ile ₺7.000, %10 ihtimal ile ₺2.000 tazminat ödemek zorunda kalacağını veya %20 ihtimal ile davanın kaybedileceğini tahmin ettiğini bildirmektedir.

Ayrılması gereken kar ılıkları = ₺7.000

-----01.01.2011-----

58X TFRS İlk Geçi Farklarından Zararlar 7.000

Dava Kar ılıkları Hesabı **7.000**

-----Kar ılıkları ayrılması -----

İsteme üretip sattığı makinalara 2 yıl garanti vermektedir. Geçmiş yıl verilerini analiz ederek, satılan makine fiyatının %6 oranında garanti kapsamında gider olduğunu belirtmektedir. Eğer makine ₺10.000 ise 2 yıl içinde garanti kapsamında ortalama ₺600 gider çıkarması beklenmektedir.

İsteme 2010 yılında, ₺1.750.000, 2011 yılında ₺2.200.000 garanti kapsamında makine satmıştır.

$1.750.000 \times 6\% = ₺105.000$

2012 Yılı için ayrılması gereken kar ılıkları = ₺18.500

$2.200.000 \times 6\% = ₺132.000$

2012 Yılı için ayrılması gerekli kar ılıkları = ₺64.850

2013 Yılı için ayrılması gerekli kar ılıkları = ₺36.500

-----01.01.2011-----

58X TFRS İlk Geçi Farklarından Zararlar 119.850

3XX Garanti Kar ılıkları Hesabı 64.850

3XX Garanti Kar ılıkları Hesabı 18.500

4XX Garanti Kar ılıkları Hesabı 36.500

5.3.14. KIDEM TAZMİNATI KARILIKI

İşletmenin 01.01.2011 tarihi itibarıyla kıdem tazminatı karılıkları Microsoft Excel programında hazırlanmış ve Ek-1'de sunulmuştur. Buna göre aktüeryal hesaba göre ₺68.522, Türk Kanuna göre ₺102.247 pasifte karılıkları ayırmak gerekmektedir.

-----01.01.2011-----

58X TFRS İlk Geçici Farklarından Zararlar 68.522

Kıdem tazminatı karılıkları hesabı 68.522

-----//-----

5.3.15. GEÇİCİ VERGİ FARKLARI ÇALIŞMASI

Vergi kanunları ile KOB TFRS arasındaki vergi farklılıklarından dolayı geçici farklılıklar ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları olarak aşağıda sınıflandırılmıştır. İşletme gelecekte ₺73.232 daha az vergi ödemesi yapması öngörülmektedir.

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI

Kıdem tazminatı karılıkları	68.522
Üstünlü ticari alacaklar karılıkları	19.830
Stok değer düşüklüğü karılıkları	250
Birikmiş Amortisman	31.753
MDV Değer Düşüklüğü karılıkları	4.000
Dava karılıkları hesabı	7.000
Garanti karılıkları hesabı	237.000
Alacaklar Hesabı Reeskontu	24.310
Özel maliyetler	47.791
TOPLAM	440.456
%20 Kurumlar vergisi oranı	88.091
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	88.091

ERTELENMİŞ VERGİ BORÇLARI

Menkul Kıymetler	5.631
Krediler	4.225
Ticari Borçlar Reeskontu	40.038
Uzun vadeli borçlar reeskontu	24.402
TOPLAM	74.296
%20 Kurumlar vergisi oranı	14.859
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	14.859

ABC PLAST K MAK NE, N .SAN. VE T C. LTD. T . 01.01.2011 KOB TFRS'YE GEÇİB LANÇOSU (Birim Türk Lirası (₺))	
AKT F (VARLIKLAR)	
DÖNEN VARLIKLAR	3.262.297
Nakit ve Nakit Benzerleri	106.686
Finansal Varlıklar	65.209
Ticari Alacaklar	2.303.098
Diğer Alacaklar	309.641
Stoklar	460.232
Diğer Dönen Varlıklar	17.431
DURAN VARLIKLAR	1.481.062
Finansal Varlıklar	32.838
Mali Duran Varlıklar	350.000
Maddi Duran Varlıklar	552.894
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	32.239
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	425.000
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	88.091
AKT F (VARLIKLAR) TOPLAMI	4.743.359
PAS F (KAYNAKLAR)	
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	3.104.040
Mali Borçlar	441.425
Ticari Borçlar	1.716.400
Diğer Borçlar	30.991
Alınan Sipariş Avansları	674.201
Ödenecek vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	150.649
Borç ve Gider Karşılıkları	90.374
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	160.729
Mali Borçlar	40.848
Borç ve Gider Karşılıkları	105.022
Ertelenmiş Vergi Borcu	14.859
Özkaynaklar	1.478.590
Ödenmiş Sermaye	474.780
Kar Yedekleri	113.895
Geçmiş Yıllar karları	811.564
TFRS'ye Geçiş Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Farkları	275.000
TFRS'ye Geçiş Farklarından Zararlar	(196.649)
PAS F (KAYNAKLAR) TOPLAMI	4.743.359

5.4. LETMENİN CAR YIL MUHASEBE KAYITLARI

Bu kısımda işletmenin 2011 yılının muhasebe kayıtları KOB Finansal Raporlama Standardına uygun olarak örnekler ile uygulaması yapılmıştır.

Bu sektörde vadeli alım ve satım işlemlerinde 5 güne kadar vadeli çeklerde vade farkı uygulanmıyor. Senetli ve açık hesap işlemlerinde %15 vade farkı uygulanıyor.

1. İşletme 01.01.2012 tarihinde Pet Geri Dönüşüm sistemi kurulması için müşteri ile sözleşme imzalıyor. Sözleşmeye göre makineler yerinde kurulacak ve çalışır vaziyette teslim edilecektir. Ödemenin %25'ini avansı olarak alınmış, %25'i teslimatta alınacak, geri kalan %50'si ve KDV tutarı teslimatta nakit olarak ödenecektir. Teslim edilen makinelere 2 yıl üretim garantisi verilmektedir. Makine bedeli ₺450.000+KDV'dir.

Pet geri dönüşüm sistemi 30.01.2012 tarihinde teslim edilmiştir. Müşteri geri kalanı çek ile ödemek istemektedir.

₺10.000 Kurulum maliyeti olacaktır.

Makine Bedeli = 450.000 x 1,18 = ₺531.000 KDV dâhil fiyatı.

-----01.01.2012-----

Bankalar	112.500	
	Alınan Sipariş Avansları	112.500

-----//-----

-----30.01.2012-----

120 Alıcılar	531.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	450.000
	391 Hesaplanana KDV	81.000

-----//-----

-----30.01.2012-----

120 Alıcılar	531.000	
---------------------	----------------	--

Alınan Sipari Avansları	112.500
Bankalar	112.500
Bankalar	225.000
Bankalar	81.000

-----Tahsilatların yapılması-----

Makine bedeli = 450.000

Garanti kapsamında ayrılması gereken tahmini kar ılık oranı =%6¹³⁵

Garanti Kar ılık tutarı = 12.375+13.500+1.125 = 27.000

Yıl	Kar ılık tutarı
2012 11 Ay	450.000 x 0.06/11/24 =₺12.375
2013 12 Ay	450.000 x 0.06/12/24 =₺13.500
2014 1 Ay	₺1.125

-----30.01.2012 -----

730 Genel Üretim Giderleri 27.300

37X Garanti yükümlülük kar ılıkları 12.375

47X Garanti yükümlülük kar ılıkları 14.625

-----Garanti yükümlülü ü kar ılı nın ayrılması-----

2. 10.01.2012 tarihinde ₺650.000+KDV'lik ilk madde malzeme almı tır. Ödemeyi 12.02.2012 vadeli 400.000 ve 16.02.2012 vadeli ₺360.000 nominal de erli çekleri ciro ederek yapmı tır. Geri kalanı bankadan havale yaparak ödemi tır. İlk madde malzemenin depoya getirilmesi için ₺1.000 nakliye bedeli ödemi tır.

¹³⁵ İletme geçmi yıllarda garanti kapsamında yapmı oldu u harcamaları net satı lara oranladı nda bulmu oldu u oran. Yani geçmi yıllarda ₺100 satı a ₺6 garanti harcaması yapmı tır.

VADE	Nominal de eri	01.01.2011 skonto De eri	01.01.2012 De eri	Vadeye Kalan Gün Sayısı	10.01.2012 Bugünkü De er	Faiz Geliri
12.02.2012	400.000	7.000	393.000	19+12=31	395.280	2.280
16.02.2012	360.000	5.600	354.400	19+16=35	355.208	808

KDV TUTARI: $650.000 \times 18/100 = 117.000$

Bugünkü De er(BD) = Gelecekteki De er (GD) $\times(1+r)^n$

r: Piyasa Faiz Oranı

n:Dönem sayısı

400.000 Çek için BD = $400.000 / (1+0,15)^{31/365} = 395.280$ çerdi i Finansman
Tutarı =4.720

360.000 Çek için BD = $360.000 / (1+0,15)^{35/365} = 355.208$ çerdi i Finansman
Tutarı =4.792

Toplam Finansman Tutarı = 9.512

Net ilk madde malzeme tutarı = $650.000 - 9.512 = 640.488$

01.01.2011 – 10.01.2011 arasında olu an finansman geliri toplamı =
3.088(2.280+808)

----- 10.01.2012 -----

12X Alacak Senetleri Reeskont Hesabı 3.088

6XX Faiz Geliri

3.088

-----10 gün için finansman geliri yazılması-----

-----10.01.2012-----

150 İlk madde malzeme 640.488

12X Alacak Senetleri Reeskont 9.512

191 indirilecek KDV 117.000

12X leri Tarihli Çekler Hesabı

400.000

12X leri Tarihli Çekler Hesabı

360.000

102 Bankalar

7.000

----- Stokların finansman gideri ayrı tırılarak muhasebe kaydı-----

-----10.01.2012-----

150 İlk madde malzeme Nakliye Gideri 1.000

100 Kasa

1.000

-----Stokların depoya kadar taşınması stokların maliyetine eklenir---

3. İletme 20.01.2012 tarihinde ₺720.000 tutarındaki ve 2011 yılında yarısını peşin olarak aldığı makineyi üreterek ihraç etmiştir. Geri kalan ödeme intaç tarihinde banka tarafından hesabımıza havale edilecektir. Sözleşme FOB teslimat şeklinde olacaktır. Firma ihracattan dolayı malın maliyetine giren KDV kadar yani %10 oranında KDV iadesi alacaktır. Bu makineye üretim garantisi verilmemiştir.

KDV TUTARI = 720.000 x 18/100 = 129.600

-----20.01.2011-----

120 Yurtdışı Mütevelliler 720.000

601 Yurtdışı Satışlar

720.000

-----//-----

-----20.01.2011-----

136 Diğer Çeşitli Alacaklar 72.000

190 Devreden KDV

72.000

----- İletmenin devreden KDV tutarı varsa, iade isteyebilecektir-----

-----20.01.2011-----

Alınan Sipariş Avansları 360.000

Bankalar

360.000

120 Yurtdışı Mütevelliler

720.000

-----tahsilat işlemlerinin yapılması-----

4. 25.01.2012 tarihinde siparişi aldığı makine sisteminin faturasını keserek sevk etmiştir. 200.000 USD sevk anında avans olarak tahsil edilmiştir. Kurulum ve test

İlemleri 10.02.2012 tarihinde bitmiş ve 3 ay vadeli ₺320.000 'lik vadeli çek alınmıştır.

25.01.2012 TCMB USD Döviz Alı Kuru 1.55 ₺
10.02.2012 TCMB USD Döviz Alı Kuru 1.59 ₺
1.55 X 200.000 = ₺310.000

-----25.01.2012-----

102 Bankalar	310.000	
	340 Alınan Sipariş Avansları	310.000

-----//-----

Kurulum ve teslim ilemleri bitmediği için, faturası kesilmiş olsa dahi hasılat olarak muhasebeleştirilmez.

Satış hasılatının içerdiği faiz gideri, hasılatın emsal faiz oranı ile hesaplanarak satış hasılatından ayrı tutulması gerekmektedir. Daha önce açıkladığımız üzere 5 günü geçen vadeli alı ve satış işlemlerinde %15 vade farkı uygulanmaktadır.

$$BD = GD / (1+f)^n = 320.000 / (1+0,15)^{90/365} = ₺309.160$$

$$\text{Hasılat} = 309.160 + 310.000 = ₺619.160$$

$$\text{Finansman Geliri} = 320.000 - 309.160 = ₺10.840$$

-----10.02.2012-----

120 Yurtiçi Mütevelliler	630.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	619.160
	6XX Finansman Gelirleri	10.840

-----Hasılatın finansman gelirlerinin ayrıştırılması-----

-----10.02.2012-----

340 Alınan Sipariş Avansları	310.000	
12X İleri Tarihli Vadeli Çekler	320.000	
	120 Yurtiçi Mütevelliler	630.000

----- tahsilat i lemlerinin muhasebe kaydı-----

5. 28.02.2011 tarihinde 2010 yılında satılan makine için ₺45.000 garanti kapsamında, ₺150.000 parça ve ₺30.000 garanti harici hizmet vermi tir. ₺2500 de hizmet vermeye giden elemanların yiyecek ve yol masrafı olu mu tur. Ödemenin yarısı pe in yarısı 6 ay vadeli senetle tahsil edilmi tir. letme bu mü terinin riskli mü teriler grubunda olmasından dolayı, aldı ı senet için 5 baz puan daha yani %20 finansman gideri eklemi tir.

$$BG = DG (1+F)^n = 45.000 \times (1+0,2)^{180/365} = \text{₺}43.022$$

$$F \text{ NANSMAN GEL R} = 45.000 - 43.022 = 1.978 / 2 = \text{₺}989$$

$$BG = DG (1+F)^n = 150.000 \times (1+0,2)^{180/365} = \text{₺}143.406$$

$$F \text{ NANSMAN GEL R} = 150.000 - 143.406 = 6.594 / 2 = \text{₺}3.297$$

$$BG = DG (1+F)^n = 30.000 \times (1+0,2)^{180/365} = \text{₺}28.682$$

$$F \text{ NANSMAN GEL R} = 30.000 - 28.682 = 1.318 / 2 = \text{₺}659$$

$$\text{TOPLAM F NANSMAN G DER} = \text{₺}4.945$$

-----28.02.2011-----

120 Yurtiçi Mü teriler	225.000
600 Yurtiçi Satı lar	143.406
600 Yurtiçi Hizmet Satı ları	28.682

-----//-----

6. 05.03.2012 tarihinde i letme ihracat satı larından dolayı iade alaca ını vergi borçlarına mahsup etmi tir. Vergi borçlarını geç ödemedden dolayı ₺11.250 gecikme faizi tahakkuk etmi tir.

-----05.03.2012-----

6XX Di er Çe itli gider ve Zararlar	11.250
360 Ödenecek vergi ve fonlar	11.250

-----Tahakkuk eden vergi borç faizleri-----

-----05.03.2012-----

360 Ödenecek vergi ve fonlar	72.000
136 Diğer çeşitli alacaklar	72.000

-----KDV iade alacağın vergi borçlarına mahsubu-----

7. İştirak i letmemiz olan DEMİR A. Ş. i letmesi 2010 yılında ₺120.000 ticari kar açıklaması , 01.05.2011 tarihindeki genel kurulda bu karın ₺80.000'sini dağıtma kararı almıştır. Kar payı hesabımıza 30.05.2012 tarihinde yatırılmıştır.

İletmemizin Demir A. Ş. i letmesinin %19 hissesine sahiptir. TFRS iştiraklerdeki yatırımı sadece öz kaynak yöntemi kullanmayı zorunlu tutmakta iken, KOB TFRS, maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanmayı i letme yönetiminin tercihine bırakmaktadır.

İletmemizde gerçeğe uygun değeri tespit edebilmek çok zor olduğu için öz kaynak yöntemi uygulanması muhasebe politikası olarak seçilmiştir.

$120.000 \times 19/100 = \text{₺}22.800$ hissemize düşen kar

$80.000 \times 19/100 = \text{₺}15.200$ hissemize düşen kar payı

-----01.05.2012 -----

İştirak kazançlarından Kar Payı	22.800
Öz kaynaklar	22.800

-----İştiraklerden tahakkuk eden kar payının özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi -----

-----30.05.2012-----

102 Bankalar	15.200
İştirak kazançlarından Kar Payı	15.200

-----Kar payının tahsili -----

8. İletme 16.04.2012 tarihinde alım bedeli ₺125.000 birikmi amortismanı ₺75.000 olan makineyi ₺45.000'ye satarak, yerine daha verimli 150.000 pe in bedelli makineyi leasing ile almaya karar vermiştir.

-----16.04.2011-----

Bankalar	45.000	
Birikmi Amortisman	75.000	
Diğer çeşitli gider ve zararlar	5.000	
Tesis, makine, cihaz		125.000

-----//-----

9. İletme 30.07.2011 tarihinde, 2 yıl vadeli, %15 faiz oranlı ve yıllık kupon faiz ödemesi ₺30.000 olan X i letmesinin çıkarttığı nominal değeri ₺200.000'lik tahvilini ₺175.000'ye satın alıyor. Tahvil alımı için ₺2.750 masraf yapılmıştır. Anapara ödemesi vade sonunda yapılacaktır.

İletme Vade sonuna kadar elde tutmayı planlamaktadır ve vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar olarak sınıflandırmıştır.

KOB TFRS 11. Bölüm Temel Finansal araçlar hükümleri gereği maliyetleri maliyete dâhil edilir.

-----30.07.2011-----

2XX Mali Duran Varlıklar	177.750	
102 Bankalar		177.750

-----//-----

Etkin faiz oranını yani iç verim oranını bulmamız gerekir. Bu oran vadeler itibarıyla ve anapara ödemesi yapılacak tarihlerdeki tutarları tahvilin bugünkü değerine ₺177.750'ye iskontoleyen orandır.

$$BD=GD/(1+EFO)+GD/(1+EFO)^2$$

$$177.750 = 30.000 / (1 + EFO) + (200.000 + 30.000) / (1 + EFO)^2$$

EFO = %22,50330'dir.

TAHV L N FA Z VE TFA TABLOSU

DÖNEMLER		YILLIK KUPON FA Z ÖDEMES	RAPORLANA CAK FA Z GEL R	SKONTO ED LEN TUTARIN TFASI		DÖNEM SONU DE ER
01.07.2011-01.07.2012	177.750	30.000	40.000	10.000	187.750	182.750
01.07.2012-01.07.2013	187.750	230.000	42.250	12.250	200.000	193.875

-----31.12.2011-----

24X Mali Duran Varlıklar **5.000**

Vadeye Kadar Elde Tutulacak Fin. Varlıklar

6XX Faiz Gelirleri **5.000¹³⁶**

-----//-----

-----31.12.2012-----

100 Kasa **30.000**

Mali Duran Varlıklar **11.125¹³⁷**

24X Vadeye Kadar Elde Tutulacak Fin. Varlıklar

6XX Faiz Gelirleri **41.125**

-----//-----

-----01.07.2013-----

Kasa **230.000**

Mali Duran Varlıklar **193.875**

Faiz Geliri **36.125**

-----//-----

¹³⁶ Dönem sonu – dönem ba ı de eri = 182.750-177.750 =5.000

¹³⁷ 193.875-187.750=6.125 2012 yılının 01.01.2012-01.07.2012 arasındaki iskonto edilen tutarın iftası = 5.000 toplam = 5.000+6.125 = ₺11.125

10. İletme, imalatta kullanmak üzere makine satın alıyor. Makine bedeli ₺75.000+KDV, pe in bankadan ödeniyor. Nakliye için ₺600, ta inma sırasında zarar görmemesi için ₺100 sigorta yaptırıyor. Montaj için ₺400, test a aması için ₺300 masraf yapılıyor, test a amasında ortaya çıkan malzemeler ₺150'ye satılıyor. Bu makineyi kullanacak i çi özel e itime gönderiliyor ve ₺1000 e itim ödemesi yapılıyor.

Makinenin maliyetine eklenecek olanlar;

Makine Bedeli	: ₺75.000
Nakliye	: ₺600
Sigorta Bedeli	: ₺100
Montaj	: ₺400
Test a aması	: ₺300
Toplam	: ₺76.400

Test üretimi a amasında satılanlar makine maliyetinden dü üdür.

76400-150=₺76.250

-----//-----	
2XX Makine Tesis, cihaz	76.250
191 indirilecek KDV	13.725
770 Genel Yönetim Giderleri	1.000
102 Bankalar	89.975
100 Kasa	1.000
-----//-----	

11. 01.07.2012 tarihinde i letme ₺500.000 +KDV de erinde plastik geri dönü üm tesisi kurmu , bedelini 24 aylık ₺25.000 taksitler halinde tahsil edecektir. İlk taksit makine tesliminde tahsil edilmiştir. Diğer tahsilatlar ay sonunda yapılacaktır. KDV pe in alınmıştır.

Öncelikle taksitlerin bugünkü de erlerinin hesaplanması gerekmektedir.

BD=Pe in ödeme + BD Anüite

$$\text{BD Anüite} = \text{GD} \frac{(1+r)^n - 1}{r \cdot (1+r)^n}$$

r=faiz oranı

n=dönem sayısı

$$\text{GD} = 25.000 \times 24 = \text{₺}600.000$$

$$550.000 = 600.000 \left(\frac{(1+r)^{23} - 1}{r \cdot (1+r)^{23}} \right)$$

R=0,011978 yani aylık taksit oranı %1,19777'dir.

DÖNEM	TAKSİT	TAKSİTLERİN BUGÜNKÜ DEĞERİ	ÇERD VADE FARKI
01.07.2011	1	25.000	
30.08.2011	2	24.704	296
30.09.2011	3	24.412	588
30.10.2011	4	24.123	877
30.11.2011	5	23.837	1.163
30.12.2011	6	23.555	1.445
30.01.2012	7	23.276	1.724
29.02.2012	8	23.001	1.999
30.03.2012	9	22.729	2.271
30.04.2012	10	22.460	2.540
30.05.2012	11	22.194	2.806
30.06.2012	12	21.931	3.069
30.07.2012	13	21.671	3.329
30.08.2012	14		

		21.415	3.585
30.09.2012	15	21.162	3.838
30.10.2012	16	20.911	4.089
30.11.2012	17	20.664	4.336
30.12.2012	18	20.419	4.581
30.01.2013	19	20.177	4.823
28.02.2013	20	19.938	5.062
30.03.2013	21	19.702	5.298
30.04.2013	22	19.469	5.531
30.05.2013	23	19.239	5.761
30.06.2013	24	19.011	5.989

525.000

75.000

-----01.07.2011-----

120 Alıcılar	708.000	
600 Yurtiçi Satı lar		500.000
12X Alıcılar Hs. Reeskontu		100.000
391 Hesaplanan KDV		108.000

-----satı i lemin muhasebe kaydı -----

-----01.07.2011-----

Bankalar	25.000	
Bankalar	108.000	
120 Alıcılar		133.000

-----ilk taksitin ve KDV'in tahsili-----

-----31.12.2011-----

12X Alıcılar Hs. Reeskontu	4.369	
-----------------------------------	--------------	--

6XX Faiz Gelirleri **4.369**

-----Faiz geliri yazılması-----

-----31.12.2012-----

12X Alıcılar Hs Reeskontu **38.168**

6XX Faiz Gelirleri **38.168**

-----2012 dönem sonu faiz geliri yazılması-----

12. 01.04.2011 tarihinde i letme nakliye amacıyla kullandı 1 aracının arkasına, kasa yapmaya karar vermi tir. ₺10.000+KDV maliyet olu mu tur. Ödeme ₺10.000 de erindeki 6 aylık çek ciro edilerek yapılmı tır. Bu sektörde 2 aylık mal alımlarında normal süre kabul edilmektedir.

Nakliye aracına yapılan kasa, o varlı ın de erini artıracacı için KOB TFRS maddi duran varlık hükümleri gere i kayıtlı maliyet de erine dâhil edilir.

Ciro etti imiz çekin 01.01.2011 tarihindeki reeskont tutarı = ₺500¹³⁸ dir

-----01.04.2011-----

25X Ta ıtlar **10.000**

191 ndirilecek KDV **1.800**

Alacak Senetleri Reeskont Hs. **500**

12X leri Tarihli Vadeli Çekler **10.000**

100 Kasa **1.800**

6XX Faiz Geliri **500**

-----Reeskont giderinin faiz geliri olarak kaydedilmesi -----

13. 05.04.2011 tarihinde i letme nakit ihtiyacını gidermek amacıyla elinde bulundurdu u 25.04.2011 vadeli ₺320.000 nominal de erindeki çeki bankaya takasa vererek nakitte çevirmi tir. ₺50 komisyon ödemi tir. Bankanın uygulaması oldu u reeskont oranı %15' dir.

¹³⁸ Bknz. KOB TFRS'ye geçi te çeklere (180 günlük) uygulanan reeskont tablosu.

$$BD=GD/(1+0,15)^{19/365}$$

$$BD=320.000/(1+0,15)^{19/365} = \text{₺}317.395$$

$$\text{Çek kar ılı ı bankanın verdi i net tutar} = 317.395 - 50 = \text{₺} 317.345$$

$$\text{Finansman Gideri} = 320.000 - 317.345 = \text{₺}2.655$$

-----05.04.2011-----

Kasa **317.345**

Finansman Gideri **2.655**

12X leri Tarihli Vadeli Çekler **320.000**

-----Vadeli çekin bankaya takasa verilerek nakit paraya çevrilmesi-----

14. letme daha KOSGEB fuar destekleri kapsamında, yurtdı ında katıldı ı fuar için ₺30.000 fuar deste i almı tır.

KOB TFRS Bölüm 24 Devlet te vikleri 24.4 paragrafı gere i, te vik verilen i letmeye gelecekte belirli performans artları getiren te vikler, performans artları kar ılandı ı anda gelir olarak muhasebele tirilir.

-----20.07.2011-----

760 Pazarlama, Satı Da ıtım Giderleri **30.000**

191 ndirilecek KDV **5.400**

Bankalar **35.400**

-----Fuar giderlerinin muhasebele tirilmesi-----

-----30.07.2011-----

Bankalar **30.000**

6XX Di er Gelirler **30.000**

-----Devlet te vikinın fuardan sonra gelir olarak muhasebele tirilmesi-----

15. letme 31.12.2011 tarihinde yatırım amaçlı elinde tuttu u gayrimenkulden 2011 yılı için ₺15.000 kira geliri elde etmi tir.

Faaliyet Kiralaması kapsamında gelir olarak muhasebele tirilir.

-----31.12.2011-----

Bankalar	15.000
6XX Diğer Gelirler	15.000

-----Faaliyet kiralaması geliri-----

16. İşletme 11.10.2011 tarihinde almış olduğu 50 adet makine parçasının yanında 5 adet aynı makine parçasından hediye olarak almıştır. Makine parça bedeli ₺11.500 +KDV'dir.

Makine parça fiyatı ₺11.500'ye deşil,

$11.500 \times 50 / 55 = ₺10.455$ maliyetli olmuştur. Maliyet hesaplamasında birim fiyatı ₺10.455 olarak dikkate alınacaktır.

-----11.10.2011-----

15X İlk madde ve malzeme	575.000
191 İndirilecek KDV	103.500
Bankalar	678.500

-----//-----

17. İşletme idari amaçlı elinde bulundurduğu kalıntı değeri ₺25.000 olan aracı ile kaza yapmış ve araç kullanılamaz duruma gelmiştir. Kaza dolayısıyla şirkete ₺200 ceza ödemiştir. Şirket kasko kapsamında ₺30.000 sigorta şirketinden alacağı meydana gelmiş ve 75 gün sonra tahsil etmiştir.

Kasko kapsamında sigorta şirketinden alınacak tutar alınana kadar muhasebele tirilmez, köullü varlık olarak dipnotlarda açıklanır.

-----30.09.2011-----

6XX Diğer gider ve Zararlar	200
6XX Diğer gider ve zararlar	25.000
25X Birikmiş amortisman	64.167
2XX Taahhütler Hs.	89.167

100 Kasa

200

-----//-----

-----15.12.2011-----

Bankalar **30.000**

6XX Di er Gelir ve Karlar **30.000**

-----Kaskodan alınan sigorta bedelinin muhasebeleştirilmesi-----

18. İletme belediye sınırları içinde yapılan okulun laboratuvar sınıfının masraflarını kar ilama sözünü basına açıklamı tır. Laboratuvar sınıfının öngörülen masrafı ₺95.000 olacaktır.

İletme zımnı kabulden do an ₺95.000 yükümlülük olarak de erlendirmeli ve kar ılıklı ayırmalıdır.

-----12.12.2011-----

6XX Kar ılıklı Giderleri **95.000**

3XX Di er Borç ve Kar ılıklı Giderleri **95.000**

-----Kar ılıklı ayrılması ve gider olarak muhasebeleştirilmesi-----

19. İletmeden sorunlu ayrılan i çinin açımı oldu u ve ₺7.000 kar ılıklı ayrılan dava i İletme aleyhine sonuçlanmı tır. İletme ₺5.000 tazminat, ₺1.000 dava masrafı ödemek zorunda kalmı tır.

Dava sonucunda ₺6.000 ekonomik de er i İletmemizden çıkacaktır. Ayrılan kar ılıklı ise ₺7.000'dir.

-----15.12.2011-----

3XX Kar ılıklı borç ve giderler **7.000**

100 Kasa **6.000**

6XX Konusu kalmayan kar ılıklı giderleri **1.000**

-----//-----

20. Bir ustaba ının uygunsuz davranı ları dolayısıyla 25.11.2011 tarihinde i ine tüm hakları ödenerek son verilmi tir.

KOB TFRS 28.Bölüm Çalı anlara sa lanan faydalar hükümleri göre muhasebele tirilecektir.

ine son verilen ustaba ı Ek-1'de sunulan kıdem tazminatı kar ılı ı hesaplama tablosundaki 10.çalı an ki idir. 01.01.2011 tarihinde 1300 günlük kıdemi bulunmakta ve ₺1500 maa almaktadır. 30.06.2011 tarihinde çalı anlara % 7 zam yapılmı tir.

01.01.2011 tarihinde ayrılan Kıdem tazminatı kar ılı ı ₺3.364'dir.

Yeni brüt maa ı $1.500 \times 1,07 = ₺1.605$

Toplam kıdem süresi = $1300+329 = 1629$ gün

HESAP SONUÇ EKRANI¹³⁹	
hbar Tazminatı Detayları	
hbar Süreniz	8Hafta
Brüt hbar Tazminatı Tutarınız	₺2.996,00
Gelir Vergisi Tutarı	₺449,40
Damga Vergisi Tutarı	₺19,77
Net hbar Tazminatı Tutarınız	₺2.526,83
Kıdem Tazminatı Detayları	
Kıdem Süreniz	4 Yıl 6 Ay 21 Gün
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarınız	₺7.314,84
Damga Vergisi Tutarı	₺48,28
Net Kıdem Tazminatı Tutarınız	₺7.266,56
Toplam Net Tazminat Tutarınız	
	₺9.793,39

-----25.11.2011-----

¹³⁹ <http://ynb.datassist.com.tr/Tazminat.servlet?dilKodu=null#bolge>

730 Genel üretim Giderleri	6.429	
4XX Kıdem Tazminatı Kar ılı ı	3.364	
	335 Personele Borçlar	9.793
	360 Ödenecek Vergi kesintileri	517

-----Daha önceden ayrılan ₺3.364kıdem tazminatının kar ılı ının iptali-----

-----31.11.2011-----

335 Personele Borçlar	9.793	
360 Ödenecek Vergi Kesintileri	517	
	Bankalar	10

-----ödemenin banka yoluyla gerçekleştirilmesi-----

21. İletme elinde bulundurduğu hisse senetlerini 12.12.2011 tarihinde ₺23.675'ye satmış , ₺175' de komisyon ödemiştir.

Hisse senetlerinin 01.01.2011 raporlama tarihindeki değeri = ₺19.124

Hisse senetlerinden elde edilen kar = 23.675-19.124 = ₺4.551

-----12.12.2011-----

6XX Komisyon Giderleri	175	
Bankalar	23.675	
	6XX Menkul Kıymet Satı Karları	4.551
	Bankalar	175
	Finansal araçlar	19.124

-----///-----

22. 18.12.2011 tarihinde ₺425.000 değerinde kauçuk geri dönüşüm tesisi kurulum sözleşmesi imzalamış , ₺100.000 avans almış , geri kalanını 18.01.2012 tarihinde kurulum tarihinde nakit olarak alacaktır.

Geri dönüşüm tesisinden kaynaklanan riskler 18.01.2012 tarihinde gerçekleştirilmiştir için o tarihte hasılat olarak kayıt edilecektir. Fakat 31.12.2011 raporlama tarihinde imalatın %45'i bitmiştir. Sözleşme yapıldığından, müşterinin bunu satın almama ihtimali yoktur.

$$425.000 \times 18/100 = \text{₺}76.500$$

$$425.000 \times 45/100 = \text{₺}191.250$$

-----18.12.2011-----

102 Bankalar	100.000	
	340 Alınan Sipari Avansları	100.000

-----//-----

31.12.2011 raporlama tarihinde ₺191.250, yarı mamullerde raporlanacaktır.

23. İşletme için ücretleri, elektrik, su, fabrika binasının kira bedelini vb. ödemi tir.

Personel giderleri;

Üretimde çalışan personel gideri	= 365.000
Genel Yönetim Personel gideri	= 75.000
Pazarlama, Satış ve Dağıtım personel gideri	= 24.000

720 Direktör Giderleri	432.650	
	335 Personele Borçlar	365.000
	360 Ödenek vergi ve fonlar hs.	17.250
	361 Ödenecek Sosyal güvenlik kesintileri	50.400

770 Genel Yönetim Giderleri	93.000	
	335 Personele Borçlar	75.000
	360 Ödenecek vergi ve fonlar hs.	4.200
	361 Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintileri	13.800

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	30.300	
	335 Personele Borçlar	24.000
	360 Ödenecek vergi ve fonlar hs.	1500

361 Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintileri 4800

335 Personele Borçlar	464.000	
360 Ödenecek vergi ve fonlar hs.	19.750	
361 Ödenecek vergi sosyal güvenlik kes.	62.500	
	102 Bankalar	464.000
	100 Kasa	82.250

Elektrik Giderleri= 94.000

Genel Yönetim =₺1.400 12. ay gider = ₺110

Genel Üretim =₺92.600 12.ay gider = ₺8.750

3xx Di er Borçlar	8.850	
730 Genel üretim Giderleri	1.400	
770 Genel üretim giderleri	92.600	
	3xx Di er Borçlar	94.000
	100 Kasa	8.850

İletim Giderleri= 6.800

Genel Üretim İletim giderleri =3.750 12.ay = ₺350

Genel Yönetim İletim giderleri =5.750 12.ay =₺450

Pazarlama, Satış ve Dağıtım için = 4.500 12.ay =₺300

3XX Di er Borçlar	5.700	
730 Genel üretim giderleri	3.750	
770 Genel yönetim giderleri	5.750	
760 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	4.500	
	3XX Di er Borçlar	6.800
	100 Kasa	1.100

Fabrika Kirası için = ₺120.000

Genel Üretim = ₺110.000

Genel Yönetim= ₺9.000

Pazarlama Satı da ıtım =₺1000

3XX Di er Borçlar	120.000	
730 Genel üretim giderleri	110.000	
770 Genel yönetim giderleri	9.000	
760 Pazarlama, satı ve da ıtım G.	1.000	
3XX Di er Borçlar		120.000
Bankalar		120.000

24. letme 10.11.2011 tarihinde pe in bedeli ₺161.000 olan ilk madde malzemeyi 3 ay vadeli ₺165.000'ye almı tır.

$$161.000=55.000(1+EFO)^{30/365}+55.000(1+EFO)^{60/365}+55.000(1+EFO)^{90/365}$$

EFO = % 16,14

$$BD=55.000/(1+0,1614)30/365=54328 \text{ Faiz Geliri} = 55.000-54.328=672$$

$$BD=55.000/(1+0,1614)51/365=53862 \text{ Faiz Geliri}=55.000-53.862=1.138$$

Taksit Tutarı	Vade Tarihi	Vadeye Kalan Gün	EFO	Reeskont tutarı	Aylık Faiz Geliri
RAPOR TAR H	31.12.2011	51	0,1614	1.138	1.138
	12.02.2012	90	0,1614	2.862	2.862

-----10.11.2011-----		
120 Alıcılar	165.000	
600 Yurtiçi Satı lar		161.000
122 Ticari alacaklar reeskontu		4.000
(Ertelenmi Gelirler)		
-----Vadeli satı kaydı-----		
-----31.12.2011-----		
122 Ticari alacaklar reeskontu	1.138	
6XX Faiz Gelirleri		1.138
-----Dönem sonu faiz geliri kaydı-----		
-----12.02.2012-----		
122 Ticari alacaklar reeskontu	2.862	
6XX Faiz Gelirleri		2.862
-----Taksit bitimi faiz geliri kaydı-----		

25. İletme 2012 yılında %85 kapasite ile çalı tı ını hesaplamı tır.

KOB TFRS hükümlerine göre maliyet hesaplamasında, normal maliyet yöntemi uygulanacaktır. Dolayısıyla Sabit genel üretim giderlerinin %100-%85= %15 oranında genel yönetim giderlerine aktarılacaktır.

26. Vadeli mevduat hesabındaki parayı hesap bitiminde, vadesiz hesabına havale etmi tir. Kasada bulunan bir kısım parayı bankaya yatırmı tır.

102 Bankalar Vadeli	65.815,2	
Bankalar Vadeli		65.000
6XX Faiz Geliri		1.815,2

SONUÇ

Dünyanın küreselle mesi ile birlikte işletmelerin finansal tablolarında ortak bir dile ihtiyaç duyulmu tur. Ortak bir dil olu turabilmek için tüm dünyada uygulanacak küresel standartlar olu turma amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmu tur.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının yayınlamı oldu u Uluslararası Muhasebe Standartları günümüzde yakla ık 120 ülkede uygulanmaktadır. Bu standartları uygulamanın maliyetli ve karma ık olmasından dolayı, KOB 'ler için daha anlaşılabilir ve sade standart olu turma ihtiyacını olu turmu tur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Temmuz 2009 ayında KOB 'ler için Finansal Raporlama Standardı yayınlamı tır. Kasım 2010 ayında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu standardı Türkçeye tercüme ederek resmi gazete yayınlamı tır.

6102 Türk Ticaret Kanunu, gerçek ve tüzel kişiliklerin (tüm şirketlerin), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının özde i olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına tabi olması öngörölmü tür. Ayrıca Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında söz konusu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının belirli sınırlamalarla KOB 'ler içinde uygulanması zorunlu hale getirilmi tir. Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca, işletmeler muhasebe kayıtlarını ve dolayısıyla bu kayıtlar üzerinden hazırlanacak finansal tablolarını 01.01.2013 **tarihi** itibariyle Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun biçimde Kaydetmek-Düzenlemek- Raporlamak zorundadırlar. Halen şirketlerin, mevcut Tek Düzen Hesap Planı üzerinden ürettikleri finansal tabloların muhasebe kayıtlarının, 01.01.2013 tarihi itibariyle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hükümlerine uygun olması gerekmektedir. Bu standartlar, muhasebedeki tarihi maliyet

KOB 'ler ekonomik sistemdeki işletmelerin önemli bölümünü olu turmaktadır. Bu işletmelerden elde edilen gelirle hayatlarını sürdüren işletme sahipleri ve ücretle

çalı an i çilerin sayısı azımsanamayacak kadar çoktur. Bu nedenledir ki; KOB 'ler ekonomik öneminin dı nda sosyal olarakta oldukça önemlidirler.

KOB için Finansal Raporlama Standardının kullanımı KOB 'ler, tüm dünyada anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolara sahip olacak, borçlanma maliyetlerinin düşürülmesi, uluslararası şirket satın alma/birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj elde edecektir. Yurtdışı müşteriler ve satıcılar nezdinde daha yüksek itibar ve genişleyen hacimlerine sahip olacaklardır. Finansal tabloların şeffaf ve güvenilir olması ile Türkiye'nin ticaret hayatını uluslararası standartlara kavuşturacak ve dünya ile entegrasyonunu hızlandıracaktır. Geleceğin büyük firması olarak KOB 'ler, ileride sermaye piyasalarına açılmalarını kolaylaştıracak ciddi bir ön hazırlık yapımı olacaktır.

skonto Oranı		KIDEM TAZMİNATI KARIL I AYIRMA ÇALI MASI										KANUNUN A GÖRE AYRILMAS I GEREKL KIDEM TAZMİNATI	
Faiz Oranı												KIDEM TAZMİNATI ALMAYANLARIN ORANI DÜ ÜLÜYOR	
Bilanço Tarihi		01.01.2011										=M6 *C6	
SIRA	ÇALI AN SM	KIDEM YIL SAYILA RI	KIDEM GÜN SAYILA RI	ÖNGÜRÜ LEN YILLIK ORTALA MA ZAM O RANI	ÖNGÜRÜ ALMADAN AYRILANLARIN ORANI	MAA	EMEKL L E KALAN GÜN SAYISI	H ZMET SÜRESİ TAMAML ANMA TAR H *	EMEKL K ANINDAK MAA I =H * (1+C3)^YU VARLA(K6);	EMEKL L K ANINDAK MAA ININ SKONTOLU HAL	EMEKL L K ANINDAK MAA ININ SKONTOLU HAL	KIDEM TAZMİNATI ALMAYANLARIN ORANI DÜ ÜLÜYOR	KANUNUN A GÖRE AYRILMAS I GEREKL KIDEM TAZMİNATI
1	ÇALI AN	0,60	220	7%	10%	1250	5800	16,11	3.690	795	795	402	
2	ÇALI AN	0,77	280	7%	10%	1250	5600	15,56	3.690	838	838	540	
3	ÇALI AN	1,01	370	7%	10%	1250	5550	15,42	3.449	793	793	676	1267
4	ÇALI AN	1,04	380	7%	10%	1250	5400	15,00	3.449	826	826	722	1301
5	ÇALI AN	1,12	410	7%	10%	1500	5675	15,76	4.428	986	986	930	1685
6	ÇALI AN	2,05	750	7%	10%	1500	5210	14,47	3.868	974	974	1.681	3082
7	ÇALI AN	2,47	900	7%	10%	1500	4800	13,33	3.615	1.014	1.014	2.101	3699
8	ÇALI AN	3,29	1200	7%	10%	1500	4750	13,19	3.615	1.028	1.028	2.839	4932
9	ÇALI AN	3,29	1200	7%	10%	1500	4525	12,57	3.615	1.091	1.091	3.013	4932
10	ÇALI AN	3,56	1300	7%	10%	1500	3900	10,83	3.157	1.124	1.124	3.364	5342
11	ÇALI AN	3,97	1450	7%	10%	1750	3850	10,69	3.683	1.329	1.329	4.435	6952
12	ÇALI AN	4,00	1460	7%	10%	1750	3450	9,58	3.443	1.381	1.381	4.640	7000
13	ÇALI AN	4,11	1500	7%	10%	1750	3125	8,68	3.217	1.407	1.407	4.856	7192
14	ÇALI AN	4,25	1550	7%	10%	2500	2855	7,93	4.295	2.017	2.017	7.196	10616
15	ÇALI AN	4,41	1610	7%	10%	2500	2450	6,81	4.014	2.099	2.099	7.776	11027
16	ÇALI AN	4,66	1700	7%	10%	2500	2650	7,36	4.014	1.990	1.990	7.787	11644
17	ÇALI AN	4,25	1550	7%	10%	2500	2500	6,94	4.014	2.071	2.071	7.387	10616
18	ÇALI AN	4,38	1600	7%	10%	2500	1980	5,50	3.752	2.221	2.221	8.179	10959
												68.522	102.247

* Çalı an ki inin emekli olaca ı tarih ile bugün arasındaki yıl sayısı.

Kaynak : TMS / TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı, TÜRMÖB Yayınları-377, s.490

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan. “**KOB Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden farklıdır**”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2010, s.19.
- ARSLAN, Sinan. **Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOB) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile global uyum süreci.** Marmara Üniversitesi. .B.F. Dergisi. 2007.Cilt XXIII. sy.2.
- AVCI, Pınar. “Dünyanın Küreselleşmesi ve Muhasebenin Önemi”. **4.Ulusal Kurumsal Yönetim Yolsuzluk Etik ve sosyal sorumluluk konferansı.** 4-7 Nisan 2012. Alanya- Antalya. (Çevrimiçi).
icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national.../UL19.pdf. (Erişim Tarihi: 15.03.2012).
- BAĞPINAR, Ahmet. **Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış.** Maliye Dergisi. Sayı: 146. Mayıs-Ağustos 2004.
- CANSIZ, Mehmet. “Türkiye’de KOB LER ve KOSGEB”. **DPT Uzmanlık Tezi.** Ankara. 2008.
- DALKILIÇ, Fatih Dalkılıç. **Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi.** Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2008. Cilt: 10. Sayı:3.
- DERİN, Selen. “**Kurumsal Yönetim İlkelerinin Bileşeni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık**”. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Ankara. 2006.
- Devlet Planlama Teşkilatı internet sitesi.(Çevrimiçi).
www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3156/oik545.pdf. (Erişim Tarihi:10.01.2012).
- DOĞRUEK, Ufuk. **Geni Açıldan Başlımsız Denetim.** (Çevrimiçi).
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/>. (Erişim Tarihi: 10.05.2012).
- ELTAŞ, Cemal. **Muhasebe Tarihi.** (Çevrimiçi)
www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT4.pdf. (Erişim Tarihi: 27.03.2012).
- Gelir daresi Bakanlık. (Çevrimiçi). <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>. (Erişim Tarihi: 09.04.2012).

- GÜVEML , Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 1.Cilt, S.3
- IASC FOUNDATION, **Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-1)**.
- KARACAN, Sami. **“KOB ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama.”** Umuttepe Yayınları. 2009.
- KIRLIO LU, Hilmi ve Aydın ENOL. **Basel II ve UFRS’nin KOB ’lere beklenen etkileri üzerine SWOT analizi**. Düzce Üniversitesi Yönetim ve E itim Bilimleri Dergisi. Aralık 2011. Sayı 1.
- KOB ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı hakkında tebli .** Resmi Gazete. 01 Kasım 2010. Sayı.27746. (Çevrimiçi).
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3.htm> (Eri im Tarihi: 10.01.2012).
- KOSGEB. **2011-2013 KOB Stratejisi ve Eylem Planı**. Ankara. Mayıs 2011.
- Kurumsal Yönetim Derne i. **OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri**. 2004.
- MISIRLIO LU, smail Ufuk, **“UFRS ve Basel-II’in İletme Faaliyetleri Üzerine Etkileri”**, Mali Çözüm, 2006,sayı 76, s.29.
- ÖZDEM R, Süleyman Özdemir. Halis Yunus Ersöz ve Halil brahim Sarıo lu. **“Küçük Giri imcinin Artan Önemi ve KOB ’lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri”**. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi. S. 53. 2007.
- ÖZERHAN, Yıldız, Serap YANIK. **“TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamaları”**. TÜRMOB Yayınları. 2010.
- ÖZKAN, Mehmet ve Serkan Terzi. **“Avrupa Birli inde Finansal Raporlama: ngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”**. Mali Çözüm Dergisi. Temmuz-A ustos 2010.
- ÖZKÖK, Servet. **“Avrupa Birli i’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumla tırma Çabaları”**. Muhasebe ve Denetime BAKI . TÜRMOB Yayınları. Ekim 2000. S.2.
- SA LAM, Necdet. **“Bölümsel Raporlama ve Uygulaması.”** T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001 No.182 s. 12.
- SANLI, Nail. **Global Muhasebe Standartları**. (Çevrimiçi).
www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-2060%20NAL%20SANLI.doc.
(Erişim Tarihi: 14.03.2012).
- SARILI, Mustafa Ali. **Türkiye’de Kayıt Dı ı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri Ve Alınması Gereken Tedbirler**. Bankacılar Dergisi. 2004. Sayı 41.

SOLA , Çi dem. **Muhasebe Mesle inde Mesleki Yargı.** (Çevrimiçi).
<http://muhaseberekber.com/muhasebe-mesleinde-mesleki-yargi/>. (Eri im Tarihi: 10.05.2012).

ENALP, ükrü. **Örtülü kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve ili kili Taraf Kavramları.** (Çevrimiçi).
www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm. (Eri im Tarihi 15.04.2012).

SPK 2011 Faaliyet Raporu

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 1. **Türk Ticaret Kanunu.** Ankara. 2011

TÜMER, Sabri. **17.Dünya Muhasebe Kongresi.** 13-16 Kasım 2006. stanbul.
(Çevrimiçi).
www.tmud.org.tr/UserFiles/File/kongre/Turk_osmanli_muhasebe.doc (Eri im tarihi: 13.03.2012), s.2.

Türkiye Bankalar Birli i, **Risk yönetimi ve Basel II'nin KOB 'lere etkileri,** 2004,

Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu web sitesi.
www.tesk.org.tr/tr/calisma/sicil/4.pdf. (Çevrimiçi). (Eri im Tarihi: 09.04.2012).

UZAY, aban. **KOB 'ler için uluslararası finansal raporlama standardı: XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumundan notlar.**
www.iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F3.pdf. (Eri im: 11.05.2012).

ÜSTÜNDA , Saim. **“Muhasebe Standartları Olu turulması Süreci”.** Muhasebe ve Denetime BAKI Dergisi. TURMOB Yayınları. Nisan 2000. S.1.

YONAR, Özlem. **Uluslararası Stratejik Ara tırma Kurumu Haftalık Dergisi.** U ak,
(Çevrimiçi). <http://www.usak.org.tr/makale.asp?id=257>. (Eri im 06.03.2012).