

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE'DE KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ
İŞLETMELERDE UYGULANAN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI VE
BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Fatih DERYA

0950Y74204

İSTANBUL, Ocak 2012

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE'DE KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ
İŞLETMELERDE UYGULANAN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI VE
BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Fatih DERYA

0950Y74204

Danışman: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İSTANBUL, Ocak 2012

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Fatih Derya'nın "Türkiye'de Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uygulanan Finansal Raporlama Standartları ve Bir Uygulama" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunmuştur.

Adı-Soyadı

İmza

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

.....

Jüri Üyesi :

.....

Jüri Üyesi :

.....

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla 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.

ÖZET

Muhasebe uygulamalarında ve mali raporlamada karşılaştırma olanağını ortadan kaldıran ülkeler arası farklılıklar finansal raporlama standartlarının uygulanmasını zorunlu hale getirmektedir.

Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından büyük kuruluşlar için hazırlanan tüm UFRS'lerden rapor elde etmek maliyetlidir ve oldukça fazla zaman gerektirir. Bu nedenle 2009 yılında küçük işletmeler için daha sade ilkeler içeren finansal raporlama standartları yayımlandı.

Bu çalışmanın amacı, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablo yayımlayan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için hazırlanan finansal raporlama standartlarını açıklamak ve Türkiye şartlarında bir uygulama örneği hazırlamaktır.

ABSTRACT

Accounting and financial reporting practices that eliminate the possibility of comparing the differences between the countries makes it necessary for the financial reporting standards.

The International Accounting Standards Board is prepared for large organizations to obtain all the IFRS reporting is costly and requires a lot of time. For this reason, more basic principles for small businesses published with financial reporting standards in 2009.

The purpose of this study, to explain do not have public accountability and published for the general purpose financial statements for external users is prepared for the Small and Medium-Sized Businesses and to prepare an example of application is the conditions of Turkey.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet (Abstract).....	iii
Tablo Listesi.....	vii
Kısaltmalar.....	viii
GİRİŞ	1
1. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİLER	3
1.1. Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkış Sebepleri.....	3
1.2. Finansal Raporlama Standartlarının Tekdüzeliği ve Sağlayacağı Yararlar.....	6
1.3. Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulması Süreci.....	8
1.4. Finansal Raporlama Standartları Konusunda Yapılan Çalışmalar.....	11
1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar.....	12
1.4.2. İngiltere'de Yapılan Çalışmalar.....	13
1.4.3. Japonya'da Yapılan Çalışmalar.....	14
1.4.4. Kanada'da Yapılan Çalışmalar.....	15
1.4.5. Almanya'da Yapılan Çalışmalar.....	15
1.4.6. Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumuna Katkı Yapan Kuruluşlar.....	16
1.4.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	16
1.4.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	19
1.4.6.3. Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (IOSCO).....	20
1.4.6.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE).....	21
1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	22
1.5.1. Bir Standardın Yayınlanma Süreci.....	22
1.5.2. Seçilmiş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	23
1.5.2.1. TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması.....	25
1.5.2.2. TFRS 7-Finansal Araçlar: Açıklamalar.....	25
1.5.2.3. TMS 1-Finansal Tabloların Sunuluşu.....	26
1.5.2.4. TMS 2-Stoklar.....	27
1.5.2.5. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar.....	28
1.5.2.6. TMS 18-Hasılat.....	29
1.5.2.7. TMS 23-Borçlanma Maliyetleri.....	29
1.5.2.8. TMS 27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.....	30
1.5.2.9. TMS 32-Finansal Araçlar: Sunum.....	31
1.5.2.10. TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	32
1.5.2.11. TMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	32
1.6. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartları.....	34
1.6.1. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi.....	34
1.6.2. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan	

Kuruluşlar.....	36
1.6.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	37
1.6.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	38
1.6.2.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	38
1.6.2.4. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar...39	
2. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	40
2.1. KOBİ Tanımları ve Özellikleri.....	40
2.1.1. KOBİ'lerin Özellikleri.....	41
2.1.2. KOBİ Tanımları.....	44
2.2. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Düzenlenmesi.....	46
2.2.1. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standardı Düzenlenme Gereği.....	46
2.2.2. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Düzenlenme Süreci.....	49
2.2.3. Tüm UFRS ile KOBİ'ler İçin UFRS'nin Karşılaştırılması.....	52
3. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İNCELENMESİ.....	55
3.1. KOBİ TFRS'lerin Kapsamına, Kavramları Tanımlamasına ve Genel İlkelerin Açıklanmasına İlişkin Bölümler.....	55
3.1.1. Bölüm 1 : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler.....	56
3.1.2. Bölüm 2 : Kavramlar ve Genel İlkeler.....	58
3.2. Finansal Tabloların Sunuluşuna ve Açıklanmalarına İlişkin Bölümler.....	61
3.2.1. Bölüm 3: Finansal Tabloların Sunuluşu.....	61
3.2.2. Bölüm 4: Finansal Durum Tablosu.....	63
3.2.3. Bölüm 5: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu.....	66
3.2.4. Bölüm 6: Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu.....	69
3.2.5. Bölüm 7: Nakit Akış Tablosu.....	70
3.2.6. Bölüm 8: Finansal Tablo Dipnotları.....	75
3.2.7. Bölüm 9: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.....	76
3.2.8. Bölüm 10: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar.....	78
3.3. Bilanço Kalemlerine İlişkin Bölümler.....	82
3.3.1. Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar.....	82
3.3.2. Bölüm 12: Diğer Finansal Araçlar.....	85
3.3.3. Bölüm 13: Stoklar.....	87
3.3.4. Bölüm 14: İştiraklerdeki Yatırımlar.....	90
3.3.5. Bölüm 15: İş Ortaklıklarındaki Paylar.....	92
3.3.6. Bölüm 16: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	93
3.3.7. Bölüm 17: Maddi Duran Varlıklar.....	94
3.3.8. Bölüm 18: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	96
3.3.9. Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye.....	98

3.3.10. Bölüm 20: Kiralamalar.....	100
3.3.11. Bölüm 21: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.....	103
3.3.12. Bölüm 22: Borçlar ve Özkaynaklar.....	104
3.4. Gelir Tablosu Kalemlerine İlişkin Bölümler.....	106
3.4.1. Bölüm 23: Hasılat.....	106
3.4.2. Bölüm 24: Devlet Teşvikleri.....	109
3.4.3. Bölüm 25: Borçlanma Maliyetleri.....	110
3.4.4. Bölüm 26: Hisse Bazlı Ödemeler.....	111
3.4.5. Bölüm 27: Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	113
3.4.6. Bölüm 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	115
3.4.7. Bölüm 29: Gelir Vergileri.....	117
3.5. Özellikli Durumlarda Finansal Raporlamaya İlişkin Bölümler (Standartlar) ve KOBİ TFRS'lerine İlk Geçiş.....	122
3.5.1. Bölüm 30: Yabancı Para Çevirim İşlemleri.....	122
3.5.2. Bölüm 31: Yüksek Enflasyon.....	124
3.5.3. Bölüm 32: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar.....	126
3.5.4. Bölüm 33: İlişkili Taraf Açıklamaları.....	128
3.5.5. Bölüm 34: Özellikli Faaliyetler.....	130
3.5.6. Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş.....	132
4. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA	135
4.1. Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ne Ait Mali Tablolar.....	135
4.2. İlk Uygulama Döneminde (Önceki Dönem/2009 Yılı) KOBİ'ler İçin TFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar ve Değişiklikler.....	139
4.3. Rapor Döneminde (Cari Dönem/2010 Yılı) KOBİ'ler İçin TFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar ve Değişiklikler.....	154
4.4. KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltilmiş Karşılaştırmalı Mali Tablolar.....	167
5. SONUÇ.....	170
6. KAYNAKÇA.....	172

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları.....	23
Tablo 2. AB’de KOBİ Tanımı.....	44
Tablo 3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları.....	51
Tablo 4. Dolaysız Yönteme (Brüt Yöntem) Göre Nakit Akış Tablosu Örneği.....	72
Tablo 5. Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi’ne Ait Bilanço.....	136
Tablo 6. Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi’ne Ait Gelir Tablosu.....	138
Tablo 7. KOBİ TFRS’ye Göre Düzeltilmiş Mali Durum Tablosu (2009 yılı)	151
Tablo 8. KOBİ TFRS’ye Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu (2009 yılı)	153
Tablo 9. KOBİ TFRS’ye Göre Düzeltilmiş Mali Durum Tablosu (2010 yılı)	164
Tablo 10. KOBİ TFRS’ye Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu (2010 yılı)	166
Tablo 11. KOBİ TFRS’ye Göre Karşılaştırmalı Mali Durum Tablosu.....	167
Tablo 12. KOBİ TFRS’ye Göre Karşılaştırmalı Gelir Tablosu.....	169

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
ASB	: Accounting Standards Board (İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu)
ASBJ	: Accounting Standards Board of Japan (Japonya Muhasebe Standartları Kurulu)
ASC	: Accounting Standards Committee (İngiltere Muhasebe Standartları Komitesi)
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FEE	: The Federation of European Accountants (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
FRC	: Financial Reporting Council (İngiltere Finansal Raporlama Konseyi)
GASC	: German Accounting Standards Committee (Almanya Muhasebe Standartları Komitesi)
GKGMİ	: Genel Kabul Gormüş Muhasebe İlkeleri
IAS	: International Accounting Standards (Uluslar arası Muhasebe Standartları)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslar arası Muhasebeciler Birliği)
IFRIC	: International Financial Reporting Standarts Interpretation Comittee (Uluslar arası Finansal Raporlama Yorum Komitesi)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions (Uluslar arası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartları

OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
ÖAİ	: Özel Amaçlı İşletme
SAC	: Standards Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurulu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	: Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler, uluslararası alanda faaliyette bulunan işletmelerin sayısını arttırmaktadır. Bunun sonucunda iktisadi alanda yaşanan küreselleşme, ülkelerin iktisadi faaliyetlerini birbirine bağımlı hale getirmektedir. Ancak ulusal finansal raporlama standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından büyük sorun oluşturmakta, mali tablolarındaki bilgilerin güvenilir şekilde ve karşılaştırmalı olarak kullanılmasını engellemektedir.

Bu farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK) yayımlamış olduğu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamada birçok ülkede kabul görmektedir ve uygulanmaya başlanmaktadır. Dünya genelinde geniş uygulama alanı bulan UFRS'ler, sadece büyük ölçekli ve halka açık işletmelerde kullanılmaktadır.

Türkiye'nin de içinde bulunduğu tüm dünya ülkelerinde küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ), üretimin arttırılması, işsizliğin önlenmesi ve değişen rekabete dayalı pazar koşullarına hızlı uyum kabiliyetleri dolayısı ile büyük önem taşımaktadırlar. Ülke ekonomisi açısından oldukça fazla öneme sahip olan KOBİ'lerin en önemli sıkıntısı mali kaynak yetersizliğidir.

KOBİ'lerin faaliyetlerine devam ederken ihtiyaç duydukları mali kaynakları temin etmek için bankalara sunacakları mali tablolarının, özellikle uygulamaya girecek olan Basel II kriterleri çerçevesinde bankaların talep edecekleri derecelendirme çalışmalarında uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumunu zorunlu hale getirmektedir.

KOBİ'lerin tüm UFRS'leri uygulaması hem zahmetli hem de karmaşık çalışmalar gerektirmektedir. Bu nedenle UMSK, 2009 yılında ayrı bir standart seti (KOBİ'ler için UFRS) yayımlamıştır. Bu standartların uygulanması, farklı ülkelerde yer alan KOBİ'lerin mali tablolarını ortak bir dil ile uluslararası piyasalara sunabilmesine ve yatırımcı desteği sağlayabilmesine imkan yaratacaktır. Türkiye'deki KOBİ'ler ise,

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre, 2013 yılından itibaren KOBİ standartlarına göre mali raporlama yapacaklardır.

Bu çalışma, KOBİ'ler için UFRS'nin içeriğini ve tüm setten farklı olarak benimsenen uygulamaları anlamak ve Türkiye'de yer alan bir işletme için bu standartların ne şekilde uygulanabileceğini açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünü finansal raporlama standartları oluşturmaktadır. Finansal raporlama standartlarının oluşturulma süreci, yararları, bu konuda yapılan çalışmalar ve seçilmiş uluslararası finansal raporlama standartları açıklanmaktadır. Türkiye finansal raporlama standartları ve bu alanda yaşanan gelişmeler birinci bölümün devamında açıklanmaktadır.

İkinci bölümde, bu çalışmanın sınırı olan KOBİ kavramının tanımı, özellikleri, standartların oluşturulma süreci açıklanarak, tüm UFRS'ler ile karşılaştırılması yapılmaktadır.

Üçüncü bölümde, çalışmanın esas konusu olan KOBİ'ler için UFRS'ler bölümler itibariyle ayrıntılı olarak irdelenmektedir.

Son bölümde ise bir üretim işletmesine ait mali tablolara (mali durum tablosu ve gelir tablosu) KOBİ UFRS uygulaması yapılarak çalışma boyunca anlatılanlar somut bir şekilde, rakamlarla ifade edilmektedir. Uygulamada, işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgilere ve bunların muhasebe kayıtları ile dönem sonunda KOBİ'ler için UFRS'ye göre yapılması gereken düzeltme işlemlerine son olarak da düzeltilmiş ve karşılaştırmalı mali durum tablosu ve gelir tablosuna yer verilmektedir.

1. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİLER

1.1.Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkış Sebepleri

Muhasebe uygulamalarında ulusal ve uluslararası düzeyde gözlemlenen teknik, kavramsal ve kültürel farklılıklar ve bu farklılıklara dayanak noktası olan farklı muhasebe sistem ve uygulamaları, küresel alandaki iktisadi, siyasi ve teknolojik gelişmeler standartlaşmaya gidilmesini gerekli kılmıştır.¹ Her ülkenin kendi kültürel değerlerine uygun farklı muhasebe sistemlerine sahip olması, ülkelerin buldukları bölgedeki iktisadi, toplumsal ilişkileri ve içinde bulunduğu toplumun hakim sosyo-kültürel yapısından etkilenmesinin sonucudur.²

Muhasebenin, muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin kullanıcıları (işletme yönetimi, çalışanlar, yatırımcılar, kredi kuruluşları, işletme ile iş ilişkisinde bulunan diğer işletmeler, mali tahlil uzmanları, devlet, vs.) için beklenen işlevlerini yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiyi aktarabilmesi; elde edilen bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanmış mali tablo ve raporları kullanmasıyla mümkün olur.³

Finansal raporlama standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanır. Finansal raporlama standartları uygulamaya yönelik kuralları ifade etmektedir. Muhasebe ilkeleri genel olarak finansal raporlama standartları ile uygulamaya konular ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas teşkil eder.

¹ Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2005, s.20.

² Selahattin Karabınar, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Taşıdığı Kültür ve Muhasebe Değerleri”, **XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, s.34.

³ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.59 (Nisan-Mayıs-Haziran 2002), s.73.

Finansal raporlama standartları, muhasebe dünyasında ortak bir dil oluşturulabilmesi için yapılan çalışmaların bir ürünüdür. Finansal raporlama standartları; anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun mali tabloların hazırlanmasına ve bu mali tabloları kullananların, onlardan enüst düzeyde faydalanmasına olanak sağlamak amacıyla ulusal ve uluslararası toplulukların bir anlaşma zemininde buluşarak hazırladıkları bir standartlar setidir.

Uluslararası piyasalarda işlem gören, farklı mali ilkeler benimsemiş işletmelerin verimlilik ve etkinliklerini karşılaştırmak kullanıcılar için çok maliyetlidir. Mali tablolar yanlış yorumlandığında hatalı bir karar verme riski ile karşı karşıya kalınmaktadır. Mali tablolar, kullanıcıların uyguladığı muhasebe sistemine çevrilmek istendiğinde ise zaman kaybı olacağından bir yatırım fırsatını kaçırma riski de söz konusudur.⁴

Mali tabloların belirli standartlara göre hazırlanması ulusal ve uluslararası kullanıcılar için farklı bilgiler içeren tablolar hazırlamanın maliyetini önemli ölçüde düşürmektedir.⁵

Küreselleşme, teknolojik gelişmelerdeki hızlı ilerleyiş, elektronik ticaret ve genel ağ kullanımının artması vb. sayılabilecek birçok neden, ülkeler arasındaki zaman ve mekân farkını ortadan kaldırmıştır. Tüm bunlarla birlikte işletmelerin uluslar arası düzeyde ilişkileri artmış ve bununla birlikte birçok işletmede deniz aşırı işlemler (ithalat-ihracat) daha fazla yapılır hale gelmiştir. Bu sürecin doğal bir sonucu olarak da, tüm alanlarda olduğu üzere muhasebe işlemlerinde bir tekdüzelik oluşturmak, tüm ülkelere kabul edilen standartları kullanmak bir zorunluluk haline gelmiştir.

Uluslararası sermaye hareketlerinin 1990'lı yıllardan itibaren artması nedeniyle farklı ülkelerdeki farklı işletmeler birbirlerinin menkul kıymetlerinin ticaretini yapar hale gelmişlerdir. Diğer taraftan, 100'den fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslar arası kaynak akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslar arası alanda önemli bir güç olarak Uluslar arası Menkul

⁴ Cansel Başaran, "Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru", **Mali Çözüm Dergisi**, S.57 (Ekim-Kasım-Aralık 2001), s.2.

⁵ Oktay Güvemli, "Muhasebe Mesleğinin Küreselleşmesi: Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Ünvanına Doğru", **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**, S.17 (Ocak 2003), s.119.

Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) ortaya çıkmıştır.

Bu örgütün Teknik Komitesinin 1989 yılında “Uluslar arası Halka Arzlar” üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir.

Mali raporlamanın dünyanın çeşitli ülkelerinde farklı şartlara göre düzenlenmesi bu ülkelerin uygulamalarında geçerli olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin (GKGMİ) etkisini ortaya koymaktadır. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) mali tabloların ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (US GAAP) göre hazırlanıp sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Sermaye arayışı içinde olup Amerikan piyasalarında yer almak isteyen işletmelerin, yerel mali tabloları US GAAP ile uzlaşmıyorsa, Amerikan sistemine uyumlaştırılması gerekmektedir.⁶

Örneğin; İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell, 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23,7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell, New York Borsası'nda 157,8 trilyon TL kâr açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu US GAAP ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) finansal raporlama standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Konuya ilişkin başka bir örnek de Alman otomobil işletmesi BMW Alman finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış mali tablolarını Amerikan finansal raporlama standartlarına göre değiştirmeyi reddetmiştir. Böylelikle dünyanın en kârlı otomobil işletmelerinden birinin hisse senetleri Amerikan borsalarında yer almamıştır.⁷

Farklı ülkelerde genellikle ülkelerin kendi mevzuatlarından kaynaklanan nedenlerle benzer işlem ve olayların farklı şekilde mali tablolara yansıtılması, uluslar arası alanda farklı faaliyet raporlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ülkelerin finansal raporlama standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin

⁶ Ümit Gökdeniz, **a.g.e.**, s.20.

⁷ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.27.

karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından kaynak toplanması sürecini engellemektedir.

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslar arası yatırım kararlarında ve uluslar arası işletme alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artış ortak bir dilin kullanılması ve tek tip bir raporlamanın gerekliliğini artırmakta, uygulanan farklı mali raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebe çalışmalarına yön veren ve uygulamaya yönelik kuralları ifade eden finansal raporlama standartlarının yakınlaştırılması, diğer bir ifadeyle dünya genelinde genel kabul görmüş bir uluslar arası finansal raporlama standartları setinin oluşturulması çabaları bu gereklilikler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Uluslar arası finansal raporlama standartları, dünya genelinde bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸

1.2. Finansal Raporlama Standartlarının Tekdüzeliliği ve Sağlayacağı Yararlar

Finansal raporlama standartlarında tekdüzelik, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması sürecidir.⁹

Finansal raporlama standartları, mali tablolar arasındaki farklılıkları azaltarak mali tablo kullanıcılarının mali raporlardan sağladığı faydayı artırır. Aynı zamanda standartlar, ait oldukları ülkeler için de bir uyumlaştırma aracıdır.

⁸ Sami Karacan, **KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2009, s.3-5.

⁹ Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", **Mali Çözüm Dergisi** S.71 (Nisan-Mayıs-Haziran 2005), s. 185.

Bu durum özellikle çok uluslu işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır. Ulusal düzeyde düzenlenmiş standartların bazen birbirleriyle çatışması halinde, uyumlaştırılmış standartlar sorunların çözümünde önemli bir rol oynamaktadır.

Finansal raporlama standartlarında uluslar arası uyumun sağlanması ve tekdüzeliği gerekli kılan pek çok etken vardır. Bunlar; sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslar arası işletmelerin yaygınlaşması, bağımsız denetim işletmelerinin etkinliğinin artması ve iktisadi birlik oluşturma çabalarıdır.¹⁰

Dünya genelinde kullanılacak, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulmasının ve tekdüzeliğin yararları şöyle sıralanabilir;

- Uluslar arası işletmelerde mali raporlamada tekdüzeliğin verdiği üstünlük ile maliyetlerde tasarruf sağlanır,
- Yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarının ortaya çıkmasını ve uygulamalarının daha geniş alanlara yayılmasını sağlar,
- Uluslar arası kaynak bulma ve ticareti geliştirerek, menkul kıymet borsalarına kayıtlı işletme sayısında artışa neden olur,
- Çok uluslu işletmelerin sınır ötesi piyasalara girişini arttırır ve bu piyasalarda tüketicilerce tanınma oranının yükselmesini sağlar,¹¹
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki işletmelerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkar,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalır,
- Uluslar arası piyasalardan kaynak toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan işletmelerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürmek zorunlulukları azalır,

¹⁰ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Tesmer Yayınları, Ankara, 2006, s.34.

¹¹ İsmail Bekçi, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** S.22 (Mayıs 2007), s.32.

- İktisadi işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkar.¹²

Bu faydalarının yanında uluslar arası standartlar kullanılırken dikkate alınması gereken çeşitli unsurlar da bulunmaktadır;

- Uluslar arası finansal raporlama standartları, bu standartları kullanacak ülkelerde, meslek mensuplarının gelişmesini de gerekli kılar,
- Uygulamaya yönelik kesin kurallar koyan kural esaslı muhasebeden, uygulayıcılara bazı serbestlikler veren ilke esaslı muhasebeye geçiş oldukça zordur,
- Uluslar arası finansal raporlama standartlarının karmaşıklığı ve vergi odaklı muhasebeden bilgi odaklı muhasebeye geçiş, finansal raporlama standartlarının uygulanmasındaki en önemli sorundur.¹³

Dünyadaki gelişmelerin gerisinde kalmamak, uluslar arası mali piyasalarla ortak bir dil kullanmak, mali piyasaların bilgi taleplerini etkin olarak karşılamak ve şeffaflık başta olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerine ve Avrupa Birliği (AB)'ne uyum sağlamak bakımından UFRS'ye geçiş önemlidir.

UFRS sayesinde, dünyanın her bir bölgesindeki kullanıcılar, işletmelerin mali tablolarını daha iyi anlayıp karşılaştırma imkanı bulacaklardır. Mali tablolar, kullanıcılarına ve işletmelere daha doğru anlaşılır ve şeffaf bilgiler sunacak, UFRS'ye uyumlu olmaları sebebiyle de işletmelerin küreselleşen dünya pazarında rekabetçi bir pozisyon almalarına katkı sağlayacaktır.

1.3. Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulması Süreci

Ülkelerin farklı tarihi geçmişleri, değerleri, kültürleri, siyasi ve iktisadi sistemlerinin varlığı farklı iktisadi gelişmişlik seviyelerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İşletmeler mali raporlarını başlıca kullanıcıları için düzenler. Önceleri çoğu mali rapor kullanıcısı işletmenin faaliyet gösterdiği ülkede bulunmaktaydı. Fakat AB, Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması, Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret

¹² Karacan, **a.g.e.**, s.5-6.

¹³ Aksoy, **a.g.m.**, s.194.

Anlaşması gibi çokuluslu kuruluşların gelişmesi ve sayıca artması, uluslararası mali raporlamayı yaygın hale getirmiştir.¹⁴

Uluslararası mali raporlama, işletmenin bulunduğu ülkenin dili, kullanılan para birimi gibi işletme tarafından sağlanan muhasebe uygulamalarını anlayabilecek kullanıcılara ihtiyaç duyar. Yatırımcılar ve borç verenler uluslararası faaliyet gösteren işletmeler hakkında anlaşılabilir mali bilgiye ulaşamadıklarında, yatırım yapmaktan ve borç para vermekten kaçınırlar.

Bu durum UFRS konusunda bir eğilim ortaya çıkarmaktadır. İşletmelerin yurtdışına açılması, para ve sermaye piyasalarının gelişmesi ve bütünleşmesi, muhasebenin önemini artırmakta ve muhasebenin raporlama işlevi sonucu ürettiği bilgilerin uygun, anlaşılır, güvenilir, tam ve karşılaştırılabilir özellikte olabilmesi için ölçme ve muhasebeleştirme esaslarının her ülkede benzer şekilde olması ihtiyacını gündeme getirmektedir.

Örgütsel yapıda, işleyişte ve standart tiplerinde benzerlikler olsa da, ulusal standart koyucular tarafından ortaya konulan standartlar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bunun nedeni, tanımlama ve ölçme konularıyla ilgili düşünce farklılıkları ve siyasal etkiler olmaktadır. Bu konunun öneminin ön plana çıktığı nokta, bir işletmenin mali raporlarını kıyaslamak için aynı büyüklükte fakat farklı ülkedeki diğer bir işletme ele alındığında raporları karşılaştırmanın mümkün olmamasıdır.¹⁵

Finansal raporlama standartları; işletmelerin ve işletme dışındaki birçok iktisadi çıkar grubunun, mali işlemlerini gerçekleştirirken özellikle karar alma aşamasında belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu nedenle, farklı çıkar gruplarının, finansal raporlama standartlarını kimin belirleyeceği konusundaki tartışmaları öteden beri süregelmiştir.¹⁶

Uluslar arası düzeyde mali raporlamaya ilişkin düzenleme alanında, gerek katılan paydaşlar ve uyumlaştırma sürecinde baskın olan anlayış gerekse de alanın

¹⁴ R. G. Schroeder, M. W. Clark ve J. M. Cathey, **Financial Accounting Theory and Analysis**, John Wiley & Sons, 8th Edition, 2005, s.70.

¹⁵ Roger Hussey, **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**, John Wiley and Sons, New Jersey: 2005, s.10.

¹⁶ Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2004, s.12.

sınırları konusunda, 1980’li ve 1990’lı yıllar boyunca önemli düzeyde değişiklikler gündeme gelmiştir.

Muhasebe meslek birliklerinin 1980’li yıllarda özel alanda örgütlenmiş bir uluslar arası standart oluşturma süreci çabası doğrultusunda, profesyonellik, deneyim ve sivil toplumculuk anlayışı belirleyici olmuştur. 1990’lı yıllarda ise, dünyanın en büyük sermaye piyasalarında kayıtlı olan birkaç büyük işletmeye yönelik sermaye piyasası verimliliği arayışı hakim olmuştur.¹⁷

Dünyada sınırların ortadan kalkması ve uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası ilişkilerin gelişimine neden olmaktadır. Uluslararası sermaye hareketlerinin gelişebilmesi için, işletmeler tüm dünyada veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak mali tabloları düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu bağlamda uluslararası muhasebe kavramı gündeme gelmektedir. Uluslararası muhasebe, muhasebenin diğer oluşumlarından farklı olarak, küresel bir mantığa sahip ve herhangi bir kültürel önyargı taşımamaktadır.¹⁸

Özellikle çokuluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri farklı ülke sistemlerine hitap eden ve farklı muhasebe ihtiyaçlarını karşılayan mali raporlama sistemlerini kurmaları maliyetlidir. Paylaşılan bir muhasebe dili, işletme faaliyetlerinin kolaylaştırılmasını ve yabancı ortaklarıyla işlemleri olan işletmelerin fırsatlarını geliştirecektir.¹⁹

İşletmelerin, ülkelerin ve bireylerin emeklilik ve gelecek planlarını daha güvenli hale getirmek için sermaye piyasalarına daha fazla önem verdiği günümüzde standart uygulamalar ve uyum gündemde önemli yer teşkil etmektedir.

Denetim işletmeleri açısından tek bir finansal raporlama standartları topluluğunun olması, uluslararası denetim işletmelerine, eğitimlerini standartlaştırma,

¹⁷ Özgür Özmen Uysal, “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci, IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslar arası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi** S.17 (Ocak 2006), s. 90.

¹⁸ Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Özel S.76 (Haziran- Temmuz 2006), s.293.

¹⁹ Hussey, **a.g.e.**, s.11.

çalışma standartlarında kaliteyi artırma şeklinde yararlar sağlayacaktır. Muhasebede uluslar arası bir yaklaşımın olması, denetim işletmelerine ve müşterilerine ortaya çıkabilecek bir muhasebe sorununa karşı tutarlı ve uluslar arası bir uygulama geliştirmesini sağlayarak, uluslar arası sermaye dolaşımını arttırarak ülkelerin gelişmesine katkıda bulunacaktır.²⁰

1.4. Finansal Raporlama Standartları Konusunda Yapılan Çalışmalar

Finansal raporlama standartlarının oluşturulması sürecine katkı yapan ülke ve kurumların finansal raporlama standardı oluşturma faaliyetleri her ne kadar birbirinden farklıdır. Ancak dünyada meydana gelen gelişmeler, ülkelerin muhasebe uygulamalarının sadece o coğrafyaya hitap etmesinden öte, küresel düzeyde bir uyumu gerekli kılmaktadır.

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki finansal raporlama standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri UMSK tarafından oluşturulan UFRS diğeri ise ABD de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan US GAAP'dır.

Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, UMSK tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “İlke Bazlı” standartlar olmasına karşın US GAAP standartlarının “kural bazlı” olmasıdır. UFRS'nin “ilke bazlı” standartları konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmakta ve mali raporlamada işlemlerin şeklini değil iktisadi yüzünü yansıtmasını temel almaktadır. US GAAP'ın “kural bazlı” standartları ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan ayrıntılı düzenlemeleri içermektedir.

Kural bazlı yaklaşım, mali raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan uzaklaştırır, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri engeller ve mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara sevk eder.²¹

²⁰ UFRS Cep Kitapçığı 2007, (Çevrimiçi) www.deloitte.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.08.2011).

²¹ Karacan, a.g.e., s.10.

UMSK'nın 2000 yılına kadar yayımlanmış olduğu standartlar Uluslar arası Muhasebe Standartları (IAS/International Accounting Standards) olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra ise UMSK o güne kadar yayımlanmış olan standartlarla ilgili olarak uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmaları yaparak yeni yürürlüğe koyduğu standartları Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/ International Financial Reporting Standards) adı altında tanımlamaya başlamıştır.²²

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar

Sermaye piyasalarının çok gelişmiş olduğu ABD'de finansal raporlama standartları konusunda yasal yetki SEC'dedir. Yasal yetki sahibi SEC gibi kamusal bir kurumun varlığıyla birlikte, kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir.²³

ABD'de finansal raporlama standartlarına ilişkin ana düzenlemeye 1929-Büyük Buhran'dan sonra, buhrana tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ile "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"nda rastlanmaktadır.

1934 yasası SEC'e mali raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, genel olarak finansal raporlama standartlarının belirlenmesi konusunda denetim ve gözetim göreviyle ilgilenmiş olmakla birlikte muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir.²⁴

FASB, 1973 yılında faaliyete geçmiştir. Amacı; mali tablo kullanıcıları, denetçiler, eğitimciler için mali raporlama ve muhasebe konusunda yeni standartlar geliştirmek veya mevcut standartları iyileştirmektir.

FASB'ın belirlediği finansal raporlama standartları, SEC tarafından resmi olarak desteklenmekle birlikte ilgili çevrelerin de sürece katılımını sağlamak ve yapılan düzenlemeler hakkında bilgi akışını hızlandırmak için, FASB toplantılarını halka açık

²² Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, S.80 (Mart-Nisan 2007), s. 102.

²³ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.m.**, s.11.

²⁴ Nail Sanlı, "Global Muhasebe Standartları", **Mali Çözüm Dergisi**, S.60 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2002), s.30.

olarak gerçekleştirmektedir. SEC personeli de FASB'in çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve gerekli noktalarda müdahale etmektedir.²⁵

Ayrıca SEC Mayıs 2001'de üyelerine uluslar arası menkul kıymet ihraç ve halka arz işlemlerinde UFRS'nin kullanılmasını tavsiye yönünde karar almıştır.²⁶ ABD'de esas alınan US GAAP, geniş uluslar arası kabul gören, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce örnek alınan standartlardır. Ancak son dönemde meydana gelen Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing gibi muhasebe skandalları etkinlik konusunda US GAAP standartlarının güvenilirliğini sarsmış ve ülkeler bir takım arayışlar içerisine girmişlerdir. Ancak halen US GAAP birçok ülkede kullanılmaya devam edilmektedir.²⁷

1.4.2. İngiltere'de Yapılan Çalışmalar

İngiltere'de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yapılmıştır. 1970 yılında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla kurulan Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi ile birlikte standardizasyon konusunda ilk ciddi çalışmalara başlanmıştır. 1976 yılında bu kurum Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) adını almıştır.

Standart oluşturmak ve uygulamaya koymak konusunda 1990 yılında kadar çalışmalar yapan ASC, oluşturulan standartların çok genel olması ve tam kesinlik taşınamaması, uygulama için yasal yaptırım gücünün bulunmaması gibi birçok nedenle tatmin edici bulunmamıştır.

Bu nedenle ASC, 1985 yılında kurulan Muhasebe Standartları Kurulu (ASB)'na 1990 yılında standart oluşturma görevini devretmek durumunda kalmıştır.²⁸ ASB finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması konusunda Finansal Raporlama Konseyi (FRC)'nin verdiği yetkiyle çalışmaktadır.

²⁵ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.m.**, s.11.

²⁶ Aksoy, **a.g.m.**, s.189.

²⁷ Karacan, **a.g.e.**, s.10.

²⁸ Selahattin Karabınar, "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**, S.31 (Temmuz 2006), s.146.

İngiltere’de yeni standart oluşturma sistemi “1989 Şirketler Kanunu” ile getirilmiştir. Bu kanun hükümete, muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisi vermiştir.

Bu yetkiyle FRC, ASB üyelerini atamaktadır ve standartlar oluşturma sürecinin gözetimi ve etkin işleyişi FRC’nin sorumluluğundadır. FRC’nin üyeleri muhasebe, ticaret, endüstri gibi çeşitli iş çevrelerinin temsilcilerinden oluşmaktadır. Böylece standart oluşturma sürecinde tüm etkili çevrelerin fikri alınmakta ve ASB tarafından standartların hazırlanmasında ilgili tüm standartların hazırlanmasında ilgili tüm aktörlerin katılımını öngören bir metot benimsenmektedir.²⁹

İngiltere’de oluşturulan muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden biri de mali raporlamanın vergi dairesinin ihtiyaçlarını içermemesidir. Vergi kavramı muhasebe uygulamalarından ayrı tutulmaktadır.³⁰

1.4.3. Japonya’da Yapılan Çalışmalar

Japonya için 2001 yılı, finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda milat niteliğindedir. Finansal raporlama standartları alanında meydana gelen uluslar arası gelişmelerin de etkisiyle, Şubat 2001’de bazı özel sektör kuruluşlarının bir araya gelmesiyle Finansal Muhasebe Standartları Vakfı kurulmuştur. Vakıf bünyesinde faaliyet gösteren Japonya Muhasebe Standartları Kurulu (ASBJ), bağımsız bir şekilde finansal raporlama standardı geliştirebilecek bir biçimde yapılandırılmıştır.

ASBJ’nin kuruluşundan önce muhasebe standartları yayımlamakla sorumlu olan Muhasebe Danışma Konseyi bağımsız çalışma konusunda çeşitli eleştirilerle karşılaşmış, bu nedenle 2001 yılında ASBJ gibi yeni bir yapılanmaya gidilmiştir.³¹

²⁹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.m.**, s.15.

³⁰ Sema Ülkü, “Kobi’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)”, (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2008, s.16.

³¹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.m.**, s.17-18.

1.4.4. Kanada’da Yapılan Çalışmalar

Kanada’da mali raporlama ve denetim standartlarının gelişiminde öncü olan Terminoloji Komitesi, Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü bünyesinde kurulmuştur ve komitenin içindeki çeşitli kurullar aracılığıyla standartları oluşturmaktadır. Standart belirleme sürecinde yetkili olan kurumlar; Muhasebe Standartları Kurulu, Denetim Standartları Kurulu, Kontrol Kriterleri Kurulu, Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu, Araştırma Departmanı ve Muhasebe Standartları Gözetim Konseyidir.

Muhasebe Standartları Kurulu’nun amacı, işletmelerce hazırlanan mali bilgilerin kalitesini arttırmak ve finansal raporlama standartları ile uluslar arası düzenlemeler arasında uyumu sağlamaktır.³²

1.4.5. Almanya’da Yapılan Çalışmalar

Almanya’da muhasebe düzenlemeleri ayrıntılı olarak kanunlarla belirlenmiştir ve oldukça köklü bir tarihi olan Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) uygulamasına dayanmaktadır. Hakim olan ilke; mali tablolarda kar, varlıklar ve yükümlülükleri vergi düzenlemeleri ile izin verilenler dışında bir tutar içermez. Bu bağlamda, Alman veri kanunları, mali raporlamayı ciddi biçimde kısıtlamaktadır ve bu kesin tutum, finansal raporlama standartlarının mali raporlamada kullanımını sınırlandırmaktadır.³³

Son yıllara kadar Almanya’da finansal raporlama standartlarını hazırlayacak bir kurum bulunmamaktaydı. Fakat 1998 yılında yürürlüğe giren kanun ile Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (GASC) kurulmasına karar verilmiştir. Amacı; konsolide mali tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, Adalet Bakanlığına muhasebe konularında danışmanlık yapmak ve Almanya’yı uluslar arası standartlaşma komitelerinde temsil etmek olan GASC, Almanya’nın finansal raporlama standardı oluşturan resmi kuruluşu olmuştur. GASC’nin faaliyetleri konsolide mali tablolar ile sınırlandırılmış olmasına rağmen, muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile

³² a.g.m., s.17.

³³ a.g.m., s.16.

tanınan Almanya'nın uluslar arası uygulamalara paralel bir anlayışı benimsemesi, uygulamaların dünya üzerindeki etkisini göstermektedir.³⁴

1.4.6. Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumuna Katkı Yapan Kuruluşlar

1.4.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Dünyada finansal raporlama standartlarını oluşturmada ilk söz sahibi olan kuruluş olan Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 1973 yılında kurulmuştur. Komiteyi Avustralya, Kanada, İrlanda, Fransa, Japonya, Almanya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve ABD'de bulunan muhasebe örgütleri kurmuştur. IASB'nin üyeleri olan profesyonel muhasebe birlikleri aynı zamanda International Federation of Accountants (IFAC)'ın da üyeleridir.³⁵

Kurulduğu tarihten itibaren, ulusal finansal raporlama standartlarını, yüksek kalite ve uluslar arası finansal raporlama standartlarına yaklaştırmak yönünde çalışmalar yapmıştır. 1981 yılında IFAC, IASB'nin standart oluşturma konusunda tam bir özerkliği olduğunu kabul etmiştir. Komite, 1989 yılında ulusal ve uluslar arası finansal raporlama standartları hazırlayıcıları, uygulayıcıları ve denetleyicileri tarafından bir rehber olarak kullanılan "Kavramsal Çerçeve" yayımlamıştır.

Zaman içerisinde IASB'nin çalışmaları istenilen sonuçları vermemesi nedeniyle, değişiklik ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 2000 yılında yapısal değişikliğe gidilerek, standart oluşturma ve uygulama süreçlerinde iyileştirilme hedeflenmiştir. IASB, 24 Mayıs 2000 tarihinde İngiltere'de yapılan toplantıda, IFAC'tan ayrılarak bağımsız bir kuruluş olan "ISAC Vakfı" haline getirilmiştir.³⁶

Vakfın amacı; dünyanın çeşitli sermaye piyasalarında faaliyet gösteren karar alıcıların ve diğer iktisadi aktörlerin karar alma süreçlerine katkıda bulunmak üzere; kamu yararına, yüksek kaliteli uluslar arası finansal raporlama standartlarını

³⁴ Ülkü, **a.g.e.**, s.16.

³⁵ Bayazıtılı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.m.**, s.21.

³⁶ Aksoy, **a.g.m.**, s.188.

hazırlamaktır. Bunu yaparken de mali tablolarındaki bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasını göz önünde bulundurur.

Uluslar arası finansal raporlama standartlarının kullanımını özendirmek, KOBİ'lerin ve gelişmekte olan ülkelerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak ve uluslar arası standartların yakınsanmasını sağlamak diğer hedefleri arasında sayılabilir.

IASC vakfının uluslar arası mali raporlama konusunda yön verici bir aktör olarak üstlendiği lider rolü geniş kabul görmüştür ve yayımlanan standartlar, 100'den fazla ülkeyi temsil eden 152 mesleki örgüt tarafından benimsenmiştir.

IASC Vakfı'nın üç ana organı bulunmaktadır;

- IASB (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu)
- IFRIC (Uluslar arası Finansal Raporlama Yorum Komitesi)
- SAC (Standart Danışma Konseyi)

IASB, yeni yapının standart belirleme organı olarak IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenmiştir. IASB, bağımsız finansal raporlama standartları hazırlama konusunda genel kabul görmüş tek kurumdur.³⁷

IASB'nin görevleri şu şekilde sıralanabilir;

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılabilir UFRS'ler geliştirmek,
- Ulusal finansal raporlama standartları ile uluslar arası finansal raporlama standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- IFRIC tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin SAC'a danışmak,

³⁷ a.g.m., s.183.

- Her standart için şart olmamakla birlikte, standart son halini almadan önce, her çevrede işlevsel olduğundan emin olmak için hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde saha araştırması yapmak,

- Güncelleme ihtiyacı gerektiğinde standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır.

Bu kurulun amacı, muhasebe uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak ve bu yeknesaklığı yaygınlaştırarak, muhasebeden üretilen bilgilerin uluslararası alanda ortak bir yapıya kavuşmasını sağlamaktır.³⁸

Kurul, ulusal finansal raporlama standardı belirleyici kuruluşlar, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler gibi hükümetler arası kuruluşlar ve dünya bankası gibi kalkınma kuruluşları ile iş birliği içinde çalışarak dünya genelinde finansal raporlama standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.

Böylece yatırımcıların, borç verenlerin, hükümetler ve diğer kullanıcıların verecekleri kararlarında gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bilgi sunmalarını sağlayacak mali raporları hazırlamalarına temel oluşturulmaya çalışılmaktadır.³⁹

Kurul, bu amaçlarını gerçekleştirmek için, mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip kamuya açık bir şekilde yayımlamaktadır.⁴⁰

Bu amacın gerçekleştirilmesinde Kurul'un hiçbir zorlayıcı etkisi yoktur. Kurul sadece, üyelerine uygulamada önderlik yapmalarını ve uygulayıcılara bu standartların uygulanmasını yaygın hale getirmelerini tavsiye etmektedir.

Dünyada birçok işletme IASB'nin standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış mali tablolar, birçok ülke tarafından kabul görmektedir. IASB tarafından hazırlanan standartlar kimi ülkelere ulusal muhasebe düzenlemeleri için "temel" kabul edilmiş, kimi gelişmekte olan ülkelere kendi standartlarını oluştururken

³⁸ Bostancı, **a.g.m.**, s.73.

³⁹ **a.g.m.**

⁴⁰ Karacan, **a.g.e.**, s.8.

uluslararası bir ölçü olarak kabul edilmiştir. AB ve IOSCO'nun, UFRS uygulamalarına ilişkin destek ve uygulama kararları ve FASB'nin standartlarını UFRS ile yakınlaştırma kararı, IASB'nin uluslararası alanda genel kabul görmesi açısından önemini ve misyonunu daha da arttırmaktadır.⁴¹

1.4.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, 1977 yılında XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde kurulmuştur. IFAC, muhasebe meslek mensupları örgütlerinin dünya genelindeki birliği şeklindedir. 118 ülkeden 155 üye ve odanın birleşimi olan örgüt dünya muhasebecilerinin yüksek kaliteli uygulamalarını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. IFAC'a üye ulusal muhasebe kuruluşları, sanayi, ticaret ve hizmet alanında, kamuda ve üniversitelerde 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.⁴²

IFAC'ın temel amacı; kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve uluslararası iktisadi ilişkilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

IFAC, meslek mensuplarının tüm dünyada, yeterlilik ve dürüstlük konularında gelişme sağlamaları için, üye örgütlerle yakın işbirliği içindedir ve muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini desteklemektedir. IFAC, uluslar arası muhasebe mesleğinin temsilcisidir ve geniş bir alanda kamu çıkarlarının sorunları hakkında söz sahibidir.

Üyeler arasında işbirliği geliştirerek küresel bir mali sistem oluşturmayı hedefleyen IFAC, yerel muhasebecilik örgütleri, hükümetler, standart koyucu ve düzenleyici kuruluşlarla birlikte çalışmaktadır. Özellikle 1990 yılından itibaren UMS'nin gelişimi ile ilgili çalışmalarda bulunan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlardan olan IFAC, denetim, kalite kontrol, eğitim konularında standartlar geliştirme yoluyla, kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir.

⁴¹ F.D. Choi, C.A. Frost ve G.K. Meek, **International Accounting**, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey: 1999, s.28.

⁴² <http://www.ifac.org/about-ifac>, (Erişim Tarihi:10.09.2011).

Bu standartları belirlerken, mali raporlamalarda şeffaflığı savunur, özel sektörde çalışan meslek mensupları için en iyi uygulama yönergeleri yayımlar ve üyelik uyum programları geliştirir.⁴³

IFAC'ın örgüt yapısı bir genel kurul, bir yönetim kurulu, yedi komite ve iki çalışma grubundan oluşmaktadır. Genel kurul her yıl, yönetim kurulu ise yılda üç kere toplanmaktadır. Komiteler hazırladıkları çalışma raporlarını yönetim kuruluna sunmaktadırlar.⁴⁴

1.4.6.3. Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (IOSCO)

Günümüzde sermaye piyasaları için standart koyucu bir kurum olarak tanınan IOSCO, 1983 yılında kurulmuştur. Dünya sermaye piyasalarının %90'ına hakim olan IOSCO'nun amacı; etkin bir şekilde sermaye piyasası kuruluşlarıyla işbirliğine giderek onların gelişmelerinde ve uluslar arası menkul kıymet işlemlerinin gözetiminde ve gelişmesinde rol oynamaktır.

Uluslar arası finansal raporlama standartlarının gelişmesinde ve ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması konusunda önemli bir görevi bulunan IOSCO, gelecekte de bu katkısını devam ettirmek için IASB ile önemli bir anlaşma imzalamıştır. Bu anlaşmaya dayalı olarak, uluslar arası menkul kıymet ihraçlarında, işletmelerin mali tablolarını düzenlerken kullanacakları UFRS'leri 17 Mayıs 2000 tarihinde onaylamıştır.

Ayrıca hisse senetlerini uluslar arası sermaye piyasalarına arz edecek olan işletmelerin, UFRS'lere ek olarak ulusal düzenlemelerini de UFRS'ler ile uyumlaştırması beklenmektedir. IOSCO, üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren UMS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır.⁴⁵

IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı değildir. Ancak SEC'in IOSCO üyesi olması nedeniyle, IOSCO ve UMSK'nın ortak girişimlerinin, finansal

⁴³ Aksoy, **a.g.m.**, s.188.

⁴⁴ <http://www.ifac.org/about-ifac>, (Erişim Tarihi:10.09.2011).

⁴⁵ Aksoy, **a.g.m.**, s.188.

raporlama standartlarının uluslar arası uyumu konusunda önemli gelişmeler sağladığı görülmektedir.⁴⁶

1.4.6.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Belçika'da 1986 yılında uluslar arası bir örgüt olarak kurulan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), AB kurumları nezdinde, Avrupa muhasebe mesleğinin önde gelen bir kuruluşudur. Kuruluşa, 33 ülkeden 45 profesyonel muhasebe meslek kuruluşu üyedir. Kuruluş, Avrupa'da 500.000'den fazla meslek mensubunu temsil eder. FEE, Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir alanda faaliyet göstermektedir.

FEE'nin faaliyetleri içerisinde; denetim, meslek ahlakı, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, işletme hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve uygulamanın serbestleştirilmesi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konuları yer almaktadır. FEE muhasebe alanında Avrupa'da özellikle de AB'de son derece önemli bir rol oynamaktadır. Finansal raporlama standartlarının uyumlaştırılması konusunda kilit bir role sahip olan FEE Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ya da ulusal örgütler tarafından sıkça görüşüne başvurulmuş bir kurumdur. 2003 yılında FEE KOBİ Çalışma Grubunun içerisinde, IASB'in KOBİ Çalışma Grubuna destek verecek bir alt komisyon kurulmuştur. FEE'nin amaçları şunlardır;⁴⁷

- Kamu yararı gözetilerek muhasebe mesleğinin gelişimini sağlamak,
- Mali raporlama, denetim ve muhasebe konularında yapılacak düzenlemelerin dünyadaki gelişmelere paralel olarak işlemlerini teşvik etmek,
- Meslek örgütleri arasındaki işbirliğini geliştirmek,
- Avrupalı muhasebecileri uluslar arası çalışmalarda ve kurumlarda temsil etmektir.

⁴⁶ Karacan, a.g.e., s.11.

⁴⁷ Cengiz Toraman, Fatih Bayramoğlu, "Effects of The Adoption of European Union Standards on Accounting Practices", **Mali Çözüm Dergisi**, Özel S.76 (Haziran-Temmuz 2006), s.226.

1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

1.5.1. Bir Standardın Yayınlanma Süreci

Finansal raporlama standartları, temel ilkeleri olan genel kabul görmüş esaslar dâhilinde hazırlanmalıdır. Bu temel ilkeler, mali tabloların hazırlanması ve sunumu yanısıra finansal raporlama standartlarının yorumuna da imkan veren “Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler”de belirlenmektedir. Bu ilkeler, aslında bir standart olmamakla beraber, standart yorumlarına ışık tutan ilkeler bütünü olması nedeniyle, standartların üstünde bir kavramsal çerçeveyi oluşturmaktadır.

Mali tabloların amacı; karar alıcıların geniş bir kesimine faydalı olacak şekilde işletmenin mali durumu, mali verimlilik ve etkinliğini ve nakit akışlarındaki değişimlere ilişkin gerçek bilgi sağlamaktır. Şeffaflık ve gerçekçi sunum, ancak şeffaflığı sağlayan faydalı bilginin temini ile mümkündür. Gerçekçi sunumun sonucu ise şeffaflığı sağlar. Mali tabloların ikincil amacı, karar alma sürecinde, şeffaflığı sağlamayı teminen faydalı bilginin gerçekçi bir sunumunun sağlanmasıdır. Faydalı bilginin nitelikleri, güvenilirlik, uygun temsil, özün önceliği, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik gibi unsurlar yanısıra, bu bilginin elde edilirken zamanlaması ile fayda-maliyet tahlili de dikkate alınmalıdır.

Muhasebeyle ilgili taraflara zamanında, doğru ve karşılaştırılabilir bilgi sunma amacını güden mali raporlamada, hiç şüphesiz bu bilgi sunumu kamuyu aydınlatma faaliyetinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Sermaye piyasalarında yatırımcıların bilgilendirilmesi temel hedefine hizmet edecek kamuyu aydınlatma konusunda UFRS'de büyük önem verildiği görülmektedir.

Sürekli gözden geçirilen, dinamik bir yapı gösteren UFRS yaşayan bir süreçtir. Kural bazlı değil ancak ilke bazlı standartlar olan UFRS, muhasebeye yön veren iktisadi ve mali gelişimleri takiben sürekli gözden geçirilmekte, standartlar değiştirilmekte, yeni standart taslakları hazırlanmaktadır.⁴⁸

⁴⁸ A.R.Zafer Sayar, **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası Kobi Muhasebe Standartları**, Tesmer yayınları, Yayın No:79, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008, s.41.

Uluslar arası finansal raporlama standartları belirlenirken kurul şöyle bir yol takip etmektedir;⁴⁹

- Kurul öncelikle bir konu belirler,
- Bu konu uzmanlık kurulunda incelenir ve ön taslak haline getirilir,
- Ön taslak görüşülmek üzere genel kurula sunulur ve kurulda üçte iki çoğunlukla kabul edilirse taslak haline gelir ve üye kuruluşlara gönderilir ve üyeler belirlenen tarihe kadar eleştiri ve önerilerini kurula bildirir,
- Genel kurul eleştiri ve önerileri tekrar görüşür, dörtte üç çoğunlukla kabul edilen şekil standart haline gelir,
- Standardın yürürlük tarihi belirlenir ve İngilizce olarak yayımlanır.

1.5.2. Seçilmiş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Sürekli olarak gözden geçirilen tüm uluslar arası finansal raporlama standartları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir;

Tablo 1. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları

	Standart	Orijinal	Türkçe
1	IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması
2	IFRS 2	Share-based Payment	Hisse Bazlı Ödemeler
3	IFRS 3	Business Combinations	İşletme Birleşmeleri
4	IFRS 4	Insurance Contracts	Sigorta Sözleşmeleri
5	IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
6	IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
7	IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finansal Araçlar: Açıklamalar
8	IFRS 8	Operating Segments	Faaliyet Bölümleri
9	IFRS 9	Financial Instruments	Finansal Araçlar
10	IAS 1	Presentation of Financial Statements	Finansal Tabloların Sunuluşu
11	IAS 2	Inventories	Stoklar

⁴⁹ Ülkü, a.g.e., s.28.

Tablo 1. Devam

12	IAS 7	Statement of Cash Flow	Nakit Akış Tablosu
13	IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
14	IAS 10	Events after the Reporting Period	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
15	IAS 11	Construction Contracts	İnşaat Sözleşmeleri
16	IAS 12	Income Taxes	Gelir Vergileri
17	IAS 16	Property, Plant and Equipment	Maddi Duran Varlıklar
18	IAS 17	Leases	Kiralama İşlemleri
19	IAS 18	Revenue	Hasılat
20	IAS 19	Employee Benefits	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
21	IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
22	IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Kur Değişiminin Etkileri
23	IAS 23	Borrowing Costs	Borçlanma Maliyetleri
24	IAS 24	Related Party Disclosures	İlişkili Taraf Açıklamaları
25	IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
26	IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statement	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
27	IAS 28	Investments in Associates	İştiraklerdeki Yatırımlar
28	IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
29	IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
30	IAS 31	Interests in Joint Ventures	İş Ortaklıklarındaki Paylar
31	IAS 32	Financial Instruments: Presentation	Finansal Araçlar: Sunum
32	IAS 33	Earning per Share	Hisse Başına Kazanç
33	IAS 34	Interim Financial Reporting	Ara Dönem Finansal Raporlama
34	IAS 36	Impairment of Assets	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
35	IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
36	IAS 38	Intangible Assets	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
37	IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
38	IAS 40	Investment Property	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
39	IAS 41	Agriculture	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: Deloitte, **IFRSs in Your Packet 2011**,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2011/pocket2011.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.06.2011), s.40-112.

Yukarıda sıralanan tüm UFRS'lerden, uygulamada öne çıkan ve bir çok işletmede genellikle kullanılanları açıklamak KOBİ UFRS'nin daha iyi anlaşılabilmesi açısından faydalı olacaktır.

1.5.2.1. TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Standardın amacı, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ye göre mali tablo düzenlemesinin başladığı dönemde mali tablolardaki bilgilerin yüksek kalitede oluşmasını sağlamaktır.

Bu amaca ulaşmak için mali tabloların;

- Bilgi, kullanıcılar için şeffaf ve sunulan dönemlere ilişkin karşılaştırılabilir nitelikte olması,
- TFRS'ye geçiş için uygun bir başlangıç noktası belirlenmesi,
- Kullanıcılara maliyeti, sağlayacağı yarardan fazla olmaması gerekmektedir.

Bu standart, uluslar arası finansal raporlama standartları ile uyumlu Türkiye finansal raporlama standartları uygulamasına geçiş aşamasında önceki dönem mali tablolarında yapılması gereken düzeltmeleri açıklamaktadır. Türkiye finansal raporlama standartlarının ilk uygulamaya konulacağı dönemden önceki dönemin mali tabloları da karşılaştırılabilirliği sağlamak bakımından Türkiye finansal raporlama standartlarına göre düzeltilir ve cari dönemin açılış mali durum tablosu aynı esasa göre raporlanır. Türkiye finansal raporlama standartlarını ilk kez uygulayacak olanlar bu standart hükümlerine tabidir.⁵⁰

1.5.2.2. TFRS 7-Finansal Araçlar: Açıklamalar

Bu bir açıklama standardıdır ve amacı, bir işletmenin mali araçlar nedeniyle karşılaştığı risklerin niteliği ve düzeyi ile o işletmenin sözü edilen mali riskleri yönetme şekliyle ilgili bilgileri, ilgili işletmenin mali tabloları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktır. Bu standart, bir işletmenin taşıdığı mali risklerle ilgili önemli miktarda

⁵⁰ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe Standart’larının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, (Çevrimiçi) www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf, (Erişim Tarihi: 27.08.2011).

sayısal ve niteliklerle ilgili açıklamayı gerekli kılmaktadır. Söz konusu mali riskleri üç ana grupta toplamak mümkündür.

- Kredi riski; mali aracın taraflarından birinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle diğer tarafta mali bir kayıp veya zarar meydana gelmesi riskidir.
- Likitide riski; bir işletmenin mali borçlardan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanması riskini ifade eder.
- Piyasa riski; bu risk piyasadaki fiyat değişiklikleri karşısında, mali araçların piyasa değerinde ya da işletmeye olabilecek nakit akışlarında meydana gelebilecek değişiklikleri kapsamaktadır. Bu riskler, faiz oranlarındaki değişim riski olabileceği gibi döviz kurlarındaki değişim riski de olabilir.⁵¹

1.5.2.3. TMS 1-Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standart tüm mali tablolara genel şekil standardı getirmektedir. Bununla birlikte işletmelere hangi mali tabloları, hangi asgari şekil koşullarına göre düzenlemeleri konusunda genel bir çerçeve sunmaktadır. Tüm işletmeler tarafından düzenlenmesi ve yayımlanması gereken mali tablolar bu standart ile belirlenmektedir. Standart kapsamında, sunuşta temel kavram “önemli bilgi kavramı” olmaktadır.

Karar alıcıların kararlarını etkileyecek bilgi önemli kabul edilmekte ve bu bilginin mali tablo içerisinde ve dipnotlarda açıklanması hedeflenmektedir. Standart mali tabloların genel amaçlı ve özel amaçlı olabileceklerini belirtmiş bunlardan sadece genel amaçlı mali tabloları düzenlemiştir. Genel amaçlı mali tablolar bütünü; Mali durum tablosu, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Dipnotlar olarak belirlenmiştir. Bu standartta belirlenen mali tablolar yıl sonlarında düzenlenecek mali tablolar olup, ara dönem mali tabloların yapı ve içeriğine uygulanmaz.⁵²

⁵¹ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, “Türkiye Muhasebe Standart’larına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, (Mart-Nisan 2008), s.69.

⁵² Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, “**Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**” 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, s.15-16.

1.5.2.4. TMS 2-Stoklar

Stoklara ilişkin olarak yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak olarak belirtilmiş ve stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel konunun, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan maliyetin belirlenmesi olarak açıklanmıştır. Ayrıca, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri de bu standart ile düzenlenmiştir. TMS 2'ye göre stoklar;

- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan,
- Üretim süreci veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkları ifade etmektedir.

Buna göre, TMS 2'de yer alan stok tanımı, genel itibariyle Vergi Usul Kanunu (VUK)'da yer alan emtia tanımı ile benzerlik göstermektedir.

Bu standart, inşaat sözleşmeleri ve bunlarla ilişkili hizmet sözleşmeleri, mali araçlar ve tarımsal ürünlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler haricindeki tüm stoklar için uygulanır. Tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün ve mineral ürün üreticilerinin elinde bulunan stoklar ile stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek hesaplayan aracılarda elinde bulunan stokların ölçümünde bu standardın kullanılmayacağı açıklanmıştır.

TMS 2'ye göre işletmelerin stokları, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti; tüm satınalma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, stokların mevcut duruma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri kapsamaktadır.

Net gerçekleşebilir değer ise; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmıştır. Bunu, söz konusu stokun tamamlanmış bir vaziyette elden çıkarılması halinde işletmenin eline geçecek olan net tutar olarak da ifade etmek

mümkündür. Net gerçekleşebilir değerin tespitinde hesaplama anında mevcut, güvenilir kanıtlara göre hesaplama yapılması gerekir.

Normal şartlarda, kâr amacı güden bir işletmenin stoklarının net gerçekleşebilir değeri, bunun maliyetinden daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla stokların değerlemesinde asıl olarak maliyeti esas alınır.⁵³

1.5.2.5. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar standardına göre, varlık kalemiyle ilgili gelecekteki iktisadi yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve mali tablolara yansıtılır.⁵⁴

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasebeleştirilirler. Muhasebeleştirilme şartlarını sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme seçeneklerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir.

Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde edilmesi veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan, ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katılan maliyetleri içerir.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.

⁵³ Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.183 (Mart 2003), s.32.

⁵⁴ Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi:02.08.2011).

1.5.2.6. TMS 18-Hasılat

Bu standart, işletmelerde gerçekleştirilen satış hasılatı ve unsurlarının muhasebeleştirilme ve raporlanması kurallarını içermektedir. Hasılat; mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkalarınınca kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve kâr payları şeklinde üç gruba ayrılmaktadır. Ayrıca sermaye artışı dışında özkaynakta artış meydana getiren, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen tüm gelirler hasılat olarak kabul edilmiştir.

Standart, hasılat kavramının çerçevesini genişletmekte, işletmede cari yılda gerçekleşen tüm olağan faaliyetlerden elde edilen gelirleri, hasılat olarak tanımlamaktadır. Diğer taraftan standart nakit girişinin ertelendiği durumlardan bahsetmekte ve vadeli satışlarda dikkat çekmektedir.

Hasılatın, alınan ya da alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi gerektiği belirtilmekte ve gerçeğe uygun değer gelecekteki tüm tahsilâtların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yolu ile belirleneceği ifade edilmektedir.⁵⁵

1.5.2.7. TMS 23-Borçlanma Maliyetleri

Standartın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını belirlemektir.

Borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Borçlanma maliyetleri;

- Banka kredileri ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,

⁵⁵ Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.90 (Kasım-Aralık 2008), s.76.

- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca mali tablolara yansıtılan mali kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları olarak sıralanabilir.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel yöntem ve alternatif yöntemden biri kullanılmaktadır. Temel yöntemde, borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Borçlanmanın niteliği ve yöntemi dikkate alınmaz.

Alternatif yöntemde, özellikli bir varlığın alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın bir parçası olarak aktifleştirilirler. Özellikli varlığa ilişkin maliyetlerin aktifleştirilmesi için;

- Borçlanma maliyetleri özellikli varlıkla ilgili olmalı,
- Aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin tutarları belirlenmeli,
- Varlığın gelecekte işletmeye iktisadi fayda sağlayacağı muhtemel olmalı,
- Özellikli varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebiliyor olması gereklidir.⁵⁶

1.5.2.8. TMS 27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Konsolide mali tablolar, bir grubun mali tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu mali tablolarıdır. Topluluk bir ana işletme ve onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşmaktadır. Standartta ana işletme, bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan işletme,

⁵⁶ Süleyman Yükçü, M. Yılmaz İçerli ve Gülşah Uğurluel, “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi- I”, **Yaklaşım Dergisi**, S.184 (Nisan 2008). s.4.

bağlı ortaklık ise, tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere (adi ortaklıklar gibi) ana işletme tarafından kontrol edilen işletme olarak tanımlanmaktadır.

Konsolide mali tablolar, ana işletme ve bağlı ortaklıkların mali tablolarının birleştirilerek, sanki tek bir işletmenin mali tablosuymuş gibi sunulduğu mali tablolarıdır. Tabloların düzenlenme amacı, işletme mali tablo kullanıcılarına bir bütün olarak ana işletme ve bağlı ortaklıkların mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunulmasını sağlamaktır.⁵⁷

1.5.2.9. TMS 32-Finansal Araçlar: Sunum

Bu standardın temel amacı, bir işletmedeki mali araçların borç veya öz sermaye olarak sunulması ile mali varlık ve mali borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Mali araç, bir işletmenin mali varlığı ile diğer bir işletmenin mali borcunda ya da hisse senedine dayalı bir mali araçta artışa neden olan herhangi bir sözleşme olarak tanımlanır.

- Mali varlıklar; nakit ve nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlar,

- Mali borçlar; ticari borçlar, borç senetleri, krediler, bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar, ihraç edilen borçlanma senetleri, imtiyazlı hisse senetleri,

- Türev mali araçlar; bir faiz oranına ürün fiyatına ya da döviz kuruna bağlı olarak değer oluşturan ve sahibine sözleşmesel hak ve yükümlülükler sağlayan mali araçlardır. Örneğin; seçimli sözleşmeler, vadeli işlem sözleşmeleri, organize vadeli işlem sözleşmesi, vadeli takas sözleşmeleri, vadeli işleme konu ticari mal sözleşmeleridir.⁵⁸

⁵⁷ Yıldız Özerhan Akbulut, “TMS-27 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.58 (Mayıs 2008), E-Yaklaşım.

⁵⁸ Mısırlıoğlu, **a.g.m.**, s.66-67.

1.5.2.10. TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu standardın amacı, bir varlığın defter değerinin, o varlığın kullanım ya da satış yolu ile geri kazanılabilecek tutarı (gerçeğe uygun değeri) ile uyumlu hale getirilmesini sağlamaktır. Başka bir ifade ile standart, işletmeerin varlıklarını, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemelerini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğunda, o varlığın kayıtlarda geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarda izlendiğini gösterir.

Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir.

Bununla birlikte standart, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler. Bu standart, başka bir standart tarafından daha özellikli olarak düzenlenen varlıklardaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemez. Örneğin; inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar TMS 11 Ertelenmiş Vergi Varlıkları , TMS 12 Finansal Araçlar, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standartları tarafından düzenlenir. Bu nedenle bu standart ağırlıklı olarak maddi ve gayrimaddi duran varlıkların ve mali duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır.⁵⁹

1.5.2.11. TMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu standardın amacı, mali varlıkların, mali borçların ve mali olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeleri belirlemektir. Bu standarda göre mali araçlar dört ana başlıkta sınıflandırılmaktadır.

⁵⁹ M.Akif Tunç, “TMS-36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Pusula Dergisi**, S.30 (Haziran 2007), s.97.

- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan mali varlık veya mali borçlar; bunlar bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kâr elde etmek amacıyla satın alınan mali varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen mali borçlardır.

- Vadeye kadar elde tutulacak mali varlıklar veya borçlar; belirli veya sabit ödemeleri olan, sabit bir vadesi bulunan ve yönetimin vadeye kadar nakit değerine ihtiyaç duymaksızın elde tutma niyetinde olduğu mali varlıklar ya da bu kapsamda ihraç olunan mali borçlardır.

Bu gruba giren mali varlık veya borç yatırımları “itfa edilmiş maliyet esasına göre değerlendirilerek, bir yıldan kısa ya da bir yıldan uzun vadeli olmalarına göre mali durum tablosunun dönen varlıklar veya duran varlıklar hesap sınıfında veya kısa süreli borçlar ya da uzun süreli borçlar hesabında raporlanır.

- Krediler ve alacaklar; bu varlıklar, doğrudan borç vermek ya da mal veya hizmet satmak suretiyle oluşan, aktif bir piyasaya kayıtlı olmayan varlıklardır. Bu varlıklar, belirli veya sabit ödemeleri olana varlıklar olup, ödeme vadelerinin önceden belirlenmiş olma şartı bulunmamaktadır. Vadeye kadar elde tutulacak mali varlıkların değerlemesinde olduğu gibi, krediler ve alacakların değerlemesinde de itfa edilmiş maliyet yöntemine göre değerlendirilmesi benimsenmiştir.

- Satılmaya hazır mali varlıklar; gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan mali varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak varlıklar veya krediler ve alacaklar dışında kalan ve türev olmayan mali varlıklar olarak tanımlanmıştır.

Bu grupta raporlanması istenen en yaygın yatırım aracı portföy yatırımlarıdır. Bu varlıklar hisse senedine veya bir borsaya kayıtlı borçlanma senedine dayalı mali varlıklardır. Satılmaya hazır mali varlıkların değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer esas benimsenmiştir. mali Ancak, bir varlığın borsaya kayıtlı olmaması ve dolayısıyla aktif bir piyasa fiyatının bulunmaması ya da böyle bir varlığın türev mali işleme konu olması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemeyecektir. Bu durumda,

satılmaya hazır mali varlığın değerlendirme ölçüsü, maliyet bedeli olacak ve mali durum tablosu tarihinde bu varlık maliyet bedeli ile raporlanacaktır.⁶⁰

1.6. Türkiye’de Finansal Raporlama Standartları

AB’ye giriş sürecini yaşayan Türkiye açısından da Türk işletmelerinin dünyaya ayak uydurabilmesi, dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmeleri, mali kaynaklara daha kolay erişmeleri, yabancı işletmelerin Türkiye yatırımlarının önünün açılması, Avrupalı işletmeler karşısında rekabetçi olabilmesi için uluslar arası finansal raporlama standartlarına geçişi çok önemlidir.

AB’ye giriş sürecinde UFRS uyum esası gerektiğinden ve AB’de hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye’de kabul edilmesi için zorlayıcı etkileri olmuştur. Türkiye’de de mali tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlama, Türk işletmelerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek, AB’ye uyum sürecinde Türk işletmelerinin Avrupalı işletmeler karşısındaki rekabet seviyelerini arttırabilmek, Türk işletmelerin mali kaynaklara daha kolay erişmelerini sağlamak ve yabancı işletmelerin Türkiye’deki yatırımlarının arttırılmasını teşvik etmek için UFRS’nin kullanılması esası benimsenmiştir.

1.6.1. Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konusunda atılan ilk adım, 1850 yılında yürürlüğe giren “Kanunname-i Ticaret” yasasıdır. Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan yasa, tüccarlara defter tutma konusunda yükümlülükler

⁶⁰ Mısırhoğlu, a.g.m., s.68.

getirmiştir. Daha sonra 1926 yılında 856 sayılı T.T.K. yürürlüğe girmiştir. 1957 yılında yürürlüğe giren yeni T.T.K.'da yabancı kaynakların etkisi olmuştur.⁶¹

Türkiye’de UFRS çalışmalarının temeli 1979’da Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)’nun Bakanlar Kurulundan aldığı izinle IASC’a katılmasıyla atılmıştır. Daha sonra 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’un katılımı gerçekleşmiştir.⁶²

IASC tarafından geliştirerek yayımlanan muhasebe standartları, Türkiye’de 1991 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından dilimize çevrilerek Uluslararası Muhasebe Standartları adı ile Muhasebe Enstitüsü Dergisi’nde yayımlandı. Dilimize çevrilen bu standartlar, Dernek Başkanı Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş’un öncülüğünde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından 1992 yılında bir kitap halinde toplanıp yayımlandı.

Daha sonraları konuyla ilgili gelişmeler TÜRMOB’daki, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu yapılanması ile devam etmiştir. Söz konusu kurul, ele aldığı ve yayımladığı muhasebe standartlarını Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlamıştır.⁶³

Türkiye’de işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun mali tabloların kullanılmasını ön plana çıkarmıştır. Bu nedenle Türkiye’deki finansal raporlama standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir.⁶⁴

Türkiye’de muhasebe standartlarının hazırlanmasına yönelik olarak 15.12.1999 tarih ve 4887 sayılı kanun ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

⁶¹ Yahya Arıkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, (Çevrimiçi) ,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08-AHYAARIKAN60.doc>, (Erişim Tarihi: 05.08.2011).

⁶² Yalkın, Demir ve Demir, **a.g.m.**, s.66.

⁶³ Recep Pekdemir, “TMS– TFRS Diye Diye...”, **Mali Çözüm Dergisi** S.107 (Eylül-Ekim 2011), s.119-120.

⁶⁴ İbiş, Özkan, **a.g.m.**, s.31.

Bankacılık sektöründe, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), muhasebe uygulama yönetmeliğine ilişkin tebliğleri yayımlayıp uygulamaya koymuştur.

SPK, sermaye piyasalarını şeffaflaştırmak ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'de işlem gören işletmelerin hisse senetlerine yerli ve yabancı, bireysel ve kurumsal yatırımcı ilgisini artırmak amacıyla UFRS ile tam uyumlu finansal raporlama standartları geliştirmiştir.

Bu standartlar ile halka açık işletmeler, 01.01.2005 tarihinden itibaren, mali tablolarını ve raporlarını UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlamakta ve ilgililere sunmaktadırlar. BDDK ve SPK'nın oluşturduğu standartların, sadece kendi mevzuatlarına tabi işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğunun bulunması, bu standartların uygulanma alanını sınırlandırmıştır. Ayrıca bu standartlar, Türkiye'de muhasebe uygulamalarında farklılaşmaya neden olmaktadır.⁶⁵

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde T.T.K. ile V.U.K.'daki hükümlerin yönlendirdiğini ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.⁶⁶

1.6.2. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan Kuruluşlar

Türkiye'de finansal raporlama standartlarıyla ilgili çalışmaların ekonominin gelişmesi ve ülkenin dışa açılmasıyla paralel olduğu görülmektedir. İlk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri için yapılan düzenlemedir. Daha sonra Bankalar Birliği, Sigorta Murakebe Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, SPK, Maliye Bakanlığı ve son olarak TMSK oluşturularak süreç devam etmiştir.⁶⁷

⁶⁵ Yalkın, Demir ve Demir, **a.g.m.**, s.66.

⁶⁶ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, S.146 (Mayıs-Ağustos 2004), s. 46.

⁶⁷ Necdet Sağlam, "Bölümsel Raporlama ve Uygulaması", Yayın No:1282, **T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları**, Eskişehir: 2001, s.25-26.

1.6.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Standartlarla ilgili çalışmalar uluslar arası boyutlarda UMSK tarafından yürütülmektedir. Türkiye’de ise bu kurulun görevini yerine getirmek üzere TMSK kurulmuştur.

Kurul bir başkan bir başkan yardımcısı ve yedi üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler TÜRMOB, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, SPK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve BDDK temsilcilerinden seçilir. Üyelerin görev süresi üç yıldır.⁶⁸

TMSK, bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü kılınan kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamı dışındaki gerçek ve tüzel kişilere ait mali tabloların gereksinime uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayan Türkiye finansal raporlama standartlarını kavramsal çerçeveye uygun olarak saptar ve yayımlar. TMSK, kamu kurumlarının değişik gereksinimlerini göz önünde bulundurarak ilave şartlar belirleyebileceğini de özellikle dikkate alır. Ancak söz konusu şartlara diğer kullanıcıların gereksinimi olmaması durumunda diğer kullanıcılar için hazırlanmakta olan mali tablolar bu şartlardan etkilenmemektedir.⁶⁹

Türkiye’de ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, aynı zamanda gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, gelişmiş dünya ülkeleri ile birlikte uluslar arası uyumu benimseyerek, UFRS’ye uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.⁷⁰

IASB’nin yayımladığı bir standart yayımlandığı anda dilimize çevrilerek uygulamaya geçilmesi ile ilgili çalışmalara başlanır. Bu nedenle dünya genelinde yayımlanmış herhangi bir UFRS’nin Türkiye’deki karşılığı TFRS’dir.

⁶⁸ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.9.

⁶⁹ Karacan, **a.g.e.**, s.13-14.

⁷⁰ Bülent Üstünel, “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.72, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005), s.19.

1.6.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. bölümünde SPK'ya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun'un 22. maddesinde Kurul'un görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre SPK, kamunun aydınlatılması amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak, mali durum tablosu, gelir tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahiptir.

SPK, finansal raporlama standartlarının UFRS ile tam uyumunun sağlanması amacıyla, 2002 yılı başı itibarıyla başlatılan ve İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, akademisyenler ve özel sektör temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda hazırlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" Taslağı, görüşleri alınmak üzere Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, BDDK, TMSK, TÜRMOB ve benzeri meslek odalarına gönderilmiş ve Kurul'un genel ağ sitesi aracılığıyla kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.⁷¹

Gelen görüşler üzerine SPK, 15.11.2003 tarihinde "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:25)"i yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile 33 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır.⁷²

Bu standartları uygulayacak olan işletmeler, hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen tüm aracı kurumlar, portföy yönetim işletmeleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, ortak yönetime tabi ortaklıkları ve iştirakleridir.⁷³

1.6.2.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kamu kuruluşları ile birlikte özel kesimi de kapsayan düzenlemelerin gelişiminde Maliye Bakanlığı'nın etkisi büyüktür. Maliye Bakanlığı kontrolünde, yeknesaklığı sağlamak üzere, 1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun temel amacı, Türkiye de standart

⁷¹ <http://www.spk.gov.tr/index.aspx>, (Erişim Tarihi:05.08.2011).

⁷² Vefa Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", **Yaklaşım Dergisi**, S.197 (Mayıs 2009), E-Yaklaşım.

⁷³ Karacan, **a.g.e.**, s.14-16.

karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayımlanacak finansal raporlama standartları hazırlamaktır.

Komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda, Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de 1 sıra no.lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" yayımlanmıştır. Türkiye'deki muhasebe sisteminin oluşmasında, bu düzenlemenin önemli etkisi bulunmaktadır.⁷⁴

1.6.2.4. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uyumlaştırma konusunda Türkiye'de ilk ciddi çalışma, TMUD'nin UMS'yi Türkçe'ye çevirip yayımlaması ile başlamıştır. Ancak bu çalışma yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir eser olmaktan öteye gidememiştir. 1996 yılında TÜRMOB bünyesinde, deneyimli muhasebe uzmanları ve akademisyenlerin katılımıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuş ve bu kurul tarafından UMS'yle uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayımlanmıştır. Bu çalışmalar yasal bir yaptırımı olmadığı için tavsiye niteliğinde kalmıştır.⁷⁵

⁷⁴ Arıkan, **a.g.m.**

⁷⁵ Üstünel, **a.g.m.**, s.19.

2. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. KOBİ Tanımları ve Özellikleri

KOBİ tanımı, devletin veya özel kuruluşların KOBİ'lere yönelik olarak geliştireceği strateji ve politikaların belirlenmesinde önemli bir yere sahiptir. İşletme büyüklüklerinin belirlenmesi kaynakların doğru kullanılmasında en önemli unsurdur.⁷⁶

KOBİ'ler tüm dünyada iktisadi faaliyetlerin temel unsurunu oluşturmalarına rağmen bu konuda evrensel bir tanım yapılamadığı gibi aynı iktisadi alanda farklı kurumlar bile farklı ölçütler ortaya koymuşlardır. Bu nedenle çok sayıda KOBİ tanımı mevcuttur. KOBİ tanımının yapılmasında çalışan sayısı, sermaye, işletmenin aktifleri, işletmenin kârı, kullandıkları enerji ve hammadde, ciroları, makine parkı, kapasiteleri, kullandıkları alan büyüklüğü, vardiya sayısı, yarattıkları katma değer, ödedikleri vergi ve pazar payı gibi unsurlar etkili olmaktadır.

Türkiye'deki KOBİ'lerin devlet desteğinden yararlanabilmesi, danışmanlık hizmetlerinden iyi bir şekilde faydalanabilmesi ve mali konuda yeterli kaynağa ulaşabilmelerini sağlamak için öncelikli olarak ortak bir KOBİ tanımının yapılması gerekmektedir. KOBİ'ler, üretim yaptıkları alanda etkisi çok büyük olmasa da, büyüme eğiliminde olan ve genelde şahıslar tarafından kolayca kurulup işletilebilen, çalışan sayısı da çoğunlukla az olan iktisadi birimler olarak tanımlanabilir.⁷⁷

KOBİ'ler için uluslar arası finansal raporlama standardının ilk bölümünde; "Kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablo yayımlayan işletmelerdir" olarak tanımlanmıştır.⁷⁸

⁷⁶ Tahir Akgemci, "KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler", **KOSGEB Yayınları**, (Haziran 2001), (Çevrimiçi) http://www.samsuntso.org.tr/Bilgi_Bankasi/kobi_sorunlar_destekler.pdf, (Erişim Tarihi: 02.09.2011), s.7.

⁷⁷ Gülşen Cura, "Kobi'lerin Finansal Kaynaklara Ulaşım Olanakları ve Finansal Yapıları: Çaycuma'daki Kobi'ler Üzerine Alan Çalışması", (Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak, 2006, s.4-5.

⁷⁸ TMSK, **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı**, Ankara:TMSK Yayınları-7, 2010, s.9.

Ayrıca standartta kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerin taşınması gereken özellikler de iki madde halinde sayılmıştır. Birinci olarak, kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmenin sermaye veya borçlanma araçlarının piyasalarda işlem görmesi ikinci olarakta birincil işlemlerinden biri için varlıklarının bir kısmını emanet olarak üçünü kişilerin yararını korumak amacıyla bir yerde tutması gerekmektedir.⁷⁹

Bu tanım esas alındığında Türkiye'deki KOBİ tanımı ile standartta yer alan KOBİ tanımının birbiri ile çelişmediği anlaşılmaktadır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'da yer alan KOBİ tanımı da bu tanımı doğrulamakla beraber standartta yer alan tanım daha geniş bir uygulama kapsamı sunmaktadır.

2.1.1. KOBİ'lerin Özellikleri

Küreselleşme sürecinde esnek yapıları ile dünya iktisadi faaliyetlerinde gözde kuruluşlar haline gelen KOBİ'ler daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlama, düşük yatırım maliyetiyle istihdam oluşturma özelliklerine sahiptirler. Bununla birlikte teknolojik yeniliklere açık olma, gelir dağılımındaki adaletsizliği asgariye indirme, büyük sanayi işletmelerin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olma, siyasi ve toplumsal bakımdan istikrar unsuru teşkil etme, piyasa ekonomisinin temel taşlarından birini oluşturma gibi işlevleri üstlenirler. Bu açılarından bakıldığında da KOBİ'lerin iktisadi ve toplumsal birçok öneme sahip olduğu görülür.⁸⁰

KOBİ'lerin bir bölümü geleneksel anlayışla faaliyette bulunan yenilik peşinde koşmayan, mevcut durumlarını devam ettirmeyi amaçlayan işletmelerdir. Bunların dışında kalan KOBİ'ler ise daha fazla kâr ve hızlı büyümek isteyen, yenilik arayan işletmelerdir. Yenilikçi tutumları benimseyen, daha yüksek verimlilik ve teknolojik üstünlüklere ulaşma çabası içinde olan KOBİ'ler büyük işletme olma yeteneğine sahiptirler. Bu tür davranışları ile büyük işletmelere sürekli rakiptirler. İktisadi bunalım dönemlerinde talep azaldığında büyük işletmeler sıkıntı çekerlerken, bu işletmeler

⁷⁹ IASB, **IFRS for SMEs**, (Çevrimiçi) http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2011), s.11.

⁸⁰ Akgemci, **a.g.m.**, s.15-17.

küçük kapasite ile iktisadi ortamın koşullarına uymaktadırlar. Talep artarsa kapasitelerini aşamalı olarak artırarak büyük işletme biçimine dönüşürler.⁸¹

KOBİ'lerin iktisadi alanda ağırlıklı bir yere sahip olmasının başlıca nedeni büyük işletmelere göre bazı üstünlüklere sahip olmalarıdır. KOBİ'lerin büyük işletmelerle rekabet etmek konusunda iki temel üstünlük vardır. Bu üstünlükler, müşteri ve işletmenin daha yakın ilişkiye girebilme imkânına sahip olması ve pazarlama, üretim, hizmet faaliyetlerinde işletmenin daha esnek yapıya sahip olmasıdır. Genel olarak KOBİ'lerdeki yöneticiler ya da işletme sahipleri, faaliyet gösterdikleri pazarı daha iyi tanıyabilen, değerlendirebilen ve pazardaki kişilerle daha yakın ilişki kurabilen kişilerdir ve özellikle müşteri ilişkilerindeki yakınlık, KOBİ'lere önemli bir üstünlük sağlamaktadır.⁸²

İktisadi hayata kazandırdığı heyecan ile bir ülkedeki iktisadi faaliyetlerin canlılığının göstergesi olan KOBİ'ler, iktisadi kalkınma süreci içinde her geçen gün daha fazla önem kazanmaktadır. KOBİ'ler büyük işletmelerin ürettiği mal ve hizmetleri üreterek onlarla rekabet etmekte, aynı zamanda da büyük işletmelerin kullandıkları mamul ve yarı mamul girdileri üreterek onların gelişimine katkı sağlamaktadırlar.⁸³

Küçük işletmelerin büyük işletmeler göre yapısal farklılıkları (sermaye yapıları, esnek yapıları, vergileri vb.) gibi mali kaynaklara erişim yöntemleri de farklılıklar gösterir.⁸⁴

KOBİ'lerin büyük işletmelere göre yetersizlikleri ise şöyle sıralanabilir;⁸⁵

- Olumsuz rekabet koşullarından kolay etkilenirler,

⁸¹ Halil Sarıaslan, "KOBİ'lerin Ekonomik Kalkınmadaki Yeri ve Önemi", **1. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi**, Bişkek, Kırgızistan, 23-26 Haziran 2001, s.29.

⁸² Alöysat Müslümov, **21.Yüzyılda Türkiye'de KOBİ'ler Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul: Literatür Yayınları, 2002, s.15.

⁸³ Akgemci, **a.g.m.**, s.15-17.

⁸⁴ Dries Heyman, Marc Deloof ve Hubert Ooghe, **The Debt-Maturity Structure of Small Firms in a Creditor-Oriented Environment**, Universiteit Gent, Faculteit Economie En Bedrijfskunde, Working Paper: 2003/197, (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.197.1110>, (Erişim Tarihi: 09.07.2011). s.3.

⁸⁵ Muhittin Şimşek, **Ekonominin Lokomotifi KOBİ'lerin Olmazsa Olmazları**, Birinci Baskı, İstanbul: Alfa/Aktüel Kitabevi, 2002, s.19-20.

- Genel yönetim yetersizliği söz konusudur. Özellikle stratejik kararların işletme sahip veya ortaklarınca alınması, orta ve alt düzey görevlilerin kararlara tam olarak katılımlarının sağlanmaması durumuna oldukça sık rastlanmaktadır,

- İşletme bünyesinde mali danışman veya uzman istihdamı sınırlıdır,

- Uzman bir kaynak bulma ekibi ya da departmanından dolayısı ile mali planlama, tahlil konularında yetersizdirler,

- Sermayeleri yetersizdir,

- Banka ve diğer mali kurumlardan yeterli desteği alamazlar,

- Sermaye piyasasından yeterince yararlanamazlar.

Gelişmiş ülkelerde KOBİ'lerin toplam işletmelere oranı ortalama %95'dir. Toplam istihdamın %50'sini, toplam yatırımların %40'ını, toplam üretimin %50'sini, toplam ihracatın %40'nı KOBİ'ler gerçekleştirmektedir. Bu oranlara bakıldığında, KOBİ'ler pek çok ülke için çok ciddi anlam ifade etmektedirler.⁸⁶

UMSK, KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlarken, sayısal bir büyüklük belirtmeden KOBİ'lerin özelliklerini sıralamıştır. Buna göre KOBİ'ler;⁸⁷

- Halka açık değildir,

- Mali kaynak sağlama kuruluşu değildir,

- Temel kamu hizmeti vermezler,

- Kendi ülkesinde iktisadi yönden bireysel olarak önemli değillerdir,

- Kamuya hesap verme zorunluluğu yoktur ancak, dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablolar yayımlamaktadırlar.

⁸⁶ Karacan, a.g.e., s.32-33.

⁸⁷ Committee on Monetary, Financial and Balance of Payments Statistics, **IASB Standarts for SMEs**, 29th. Meeting, Luxemburg, 27-28 January 2005, <http://www.cmfb.org/>, (Erişim Tarihi: 19.07.2011).

2.1.2. KOBİ Tanımları

Genel olarak KOBİ'ler az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile çalışan çabuk karar verme yeteneğine sahip düşük düzeyde yönetim giderleriyle çalışan ve ucuz bir üretim gerçekleştiren işletmeler olarak ifade edilebilir.⁸⁸

KOBİ kavramı, koşulları ülkeden ülkeye ve hatta bir ülkenin çeşitli kurumları arasında bile değişmekle birlikte, küçük ve orta ölçekli işletmelerin çeşitli kredi, eğitim, bilgi ve danışmanlık hizmetlerinden düşük bir bedelle veya bedelsiz olarak yararlandırılması amacıyla geliştirilmiştir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve sektörlerin yapısı KOBİ tanımlarını doğrudan etkilemektedir. Nitekim çalışan sayısı, satış miktarı, sermaye miktarı, kullanılan çalışma alanı, ödenen ücretler, kullanılan hammadde miktarı ve üretim yöntemi çeşitli tanımlarda ölçüt olarak kullanılmaktadır.⁸⁹ Tanımlarda genellikle gerek AB gerekse OECD tarafından esas alınan ölçütler kullanılmaktadır.⁹⁰

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında, KOBİ tanımları konusunda birliği sağlamak için AB yeni bir ortak tanım geliştirmiştir. KOBİ'ler işçi sayısı, mali durum tablosu büyüklüğü ve bağımsızlık derecelerine göre sınıflandırılmıştır.⁹¹ AB'nin genel tanımı ve şartları, Tablo 2'de gösterilmektedir.⁹²

Tablo 2. AB'de KOBİ Tanımı

KOBİ Tanımı	Çalışan Sayısı	Yıllık Ciro Toplamı veya Bilanço Toplamı
Çok Küçük Ölçekli İşletme	10'dan az	2 milyon €'ya kadar veya 2 milyon €'ya kadar
Küçük Ölçekli İşletme	50'den az	10 milyon €'ya kadar
Orta Ölçekli İşletme	250'den az	50 milyon €'ya kadar

Kaynak: The Activities of the European Union for Small and Medium- Sized Enterprises (SMEs), SME Envoy Report, 2005

⁸⁸ Akgemci, **a.g.m.**, s.3.

⁸⁹ Committee on Monetary, **a.g.m.**

⁹⁰ Mustafa H. Çolakoğlu, "KOBİ Rehberi", **KOSGEB Yayınları**, (Nisan 2002), (Çevrimiçi) http://www.taryat.gov.tr/bilgibank/Kobi_Rehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 15.08.2011), s.7-8.

⁹¹ Ganite Kurt, Veli Öztürk, "Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilir Sorunlar ve Çözümler", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi** S.24 (Ocak 2008), s.38.

⁹² Commission of The European Communities, **The Activities of the European Union for Small and Medium- Sized Enterprises (SMEs) SME Envoy Report, 2005**, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/charter/2005_charter_docs/sec_2005_170_en.pdf, (Erişim Tarihi: 09.07.2011), s.6.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi AB KOBİ'leri;

- Çok Küçük İşletme: 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 2 milyon €'yu aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,
- Küçük İşletme: 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 10 milyon €'yu aşmayan işletmeler,
- Orta Büyüklükteki İşletme: 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 50 milyon €'yu aşmayan işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Türkiye açısından ise genel bir değerlendirme yapılacak olursa işyeri sayısı, çalışanlar sayısı ve katma değer olmak üzere üç önemli göstergeye bakıldığında KOBİ'lerin, Türkiye'nin gerek toplumsal gerekse iktisadi dokusunda önemli bir yer tuttuğu görülmektedir.⁹³

KOBİ'ler için Türkiye'de ve uluslararası düzeyde kabul görmüş tek bir tanım bulunmamasıyla birlikte, Türkiye mevzuatında Ekim 2005'de yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre "KOBİ; 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmeler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Yönetmelikte, KOBİ'ler üç alt başlıkta değerlendirilmektedir. Buna göre;

- Çok Küçük İşletme: 10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 1 milyon TL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,
- Küçük İşletme: 50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 5 milyon TL'yi aşmayan işletmeler,
- Orta Büyüklükteki İşletme: 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir.

Söz konusu yönetmenlik, tüm kurum ve kuruluşlar için tek bir KOBİ tanımı getirmektedir. Bir işletmenin KOBİ olup olmadığı hususu, daha önce sadece çalışan

⁹³ Karacan, a.g.e., s.32-33.

sayısı dikkate alınarak belirlenmekteyken, söz konusu yönetmelikle birlikte, bilanço büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı, aidiyet gibi şartlar da bir işletmenin KOBİ olarak tanımlanmasında dikkate alınmaya başlanmıştır. Ayrıca, işletmenin ölçeğine üç yıllık bir dönemdeki veriler dikkate alınarak karar verilir.⁹⁴

Yapılan bu tanımlarda kullanılan iki temel ölçüt bulunmaktadır. Bunlardan biri niteliksel ölçütler diğeri ise niceliksel ölçütlerdir. KOBİ tanımlarında genellikle niceliksel ölçütlerden faydalanılmaktadır. Bunun nedeni ise niceliksel ölçütler daha kolay ölçülebilmekte ve objektif sonuçlar vermektedir. KOBİ tanımlarında karşımıza çıkan başlıca niceliksel ölçütler; personel sayısı, satış tutarı, makine sayısı, makine parkı değeri, kâr hacmi, kapasite tutarı ve pazar payıdır.⁹⁵

2.2. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Düzenlenmesi

2.2.1. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standardı Düzenleme Gereği

KOBİ'ler için uluslar arası finansal raporlama standardı projesinin temel amacı, çeşitli ülkelerde tanımı farklı olarak yapılmış olsa da özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin mali raporlama ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir uluslararası finansal raporlama standardı geliştirmektir.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS)'nin UMSK tarafından önemsenmesinin nedeni, uluslar arası finansal raporlama standartlarının hisse senedi yatırımcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde biçimlendirilmiş olması ve bu standartların daha küçük boyuttaki işletmelerin mali tablolarının açıklanmasında, bu tabloları kullanan kişilerin temel beklentilerini karşılamayacağına anlaşılmış olmasıdır.⁹⁶

⁹⁴ 18.10.2005 tarih ve 25997 sayılı Remzi Gazete'de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik (17.07.2011).

⁹⁵ Tolga Yılmaz Yüksek, "Türkiye'deki Kobi'lerin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler", (Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Gebze, 2005, s.3.

⁹⁶ IASB, a.g.e., s.7-8.

Birçok ülke daha iyi bir muhasebe düzeni için UFRS'leri benimsemiştir. AB içinde borsaya kayıtlı işletmelerin 2005'de UFRS'lere geçişinin zorunlu olması bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ancak hemen hemen tüm ülkelerde, iktisadi faaliyet hacminin daha büyük kısmını borsaya kayıtlı olmayan işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük bölümü de KOBİ niteliğindeki işletmelerdir.

KOBİ'lerin UFRS yerine, ulusal finansal raporlama standartlarını uygulaması durumunda ortaya çıkacak sorunlar şu şekilde sıralanabilir;⁹⁷

- KOBİ'ler için ulusal finansal raporlama standartları IASB standartları ile uyumlu değildir,
- KOBİ'ler için ulusal finansal raporlama standartları, mali tabloların işletme dışı kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermemektedir,
- KOBİ'lerin mali tabloları uluslar arası alanda karşılaştırılabilir değildir,

Bu nedenle KOBİ'ler dünya genelinde sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir mali tablolar setine gereksinim duymaktadır.⁹⁸

İşletmeler alanında büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de mali raporlamadır. Özellikle uluslararası mali raporlama standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir.⁹⁹

Günümüzde KOBİ'ler için ayrı bir uluslar arası finansal raporlama standartları seti hazırlanmasını gerektiren iki eğilim bulunmaktadır. İlk eğilim UFRS'leri dünya genelinde ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının artmasıdır.

İkinci ve daha yeni bir eğilim, dünya genelinde sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir mali tablolar setinin gerekmesidir. UMSK ve Uluslar arası Hisse Senedi Piyasası Düzenleme Örgütü arasındaki çalışmalar bu sürecin bir parçasını

⁹⁷ Committee on Monetary, **a.g.m.**

⁹⁸ Gökhan Alpman, "KOBİ'ler için UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği Üzerine Düşünceler", **Deloitte Eğitim Yayınları**, (Ekim 2007), s.2.

⁹⁹ Orhan Çelik, **KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış**, (Çevrimiçi) http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs_genel_bakis.pdf, (Erişim Tarihi:16.05.2011), s.1.

oluşturmaktadır. Hisse senetleri uluslar arası mali piyasalarda kayıtlı olan çok uluslu işletmelerde bu süreçte hakim rol oynamaktadır. 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 iştirakçilere ve iktisadi karar birimlerine yardım etmek için tek bir uluslar arası finansal raporlama standartları seti geliştirmektir. Bu nedenle IASB, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini Temmuz 2001'de başlatmıştır.

KOBİ'ler için UFRS, bir kısaltmadan çok bir sadeleştirme özelliğindedir. Sadece gereksinime göre örgütlenmiş KOBİ'lerin her yönüyle kurumlarını oluşturmuş büyük işletmelere göre farkları olacaktır. Burada adı geçen sadeleştirme bu iki büyüklüğün iz düşümü olarak UFRS'ye yansımadır.¹⁰⁰

Farklı ülkelerde yer alan KOBİ'lerin karşılaştırılabilir mali tablolar sunmasının gerekliliği aşağıda açıklanmıştır;¹⁰¹

- Sınır dışına borçlanma sağlayan ve çokuluslu mali kaynak sağlayan işletmeler, karar verme sürecinde işletmelerin mali tablolarını esas almaktadır,
- Satıcılar, farklı ülkelerde yer alan alıcılara mali kaynak ile mal veya hizmet satışı yapacağı zaman mali durumları hakkında bilgi sahibi olmak istemektedir,
- Kredi derecelendirme kuruluşları farklı ülkelerdeki işletmelerin derecelerini doğru olarak belirlemek istemektedir,
- Birçok KOBİ'nin deniz aşırı ülkelerde tedarikçileri yer almaktadır ve uzun dönemli olabilecek iş ilişkilerinin gerçekleştirilebilir olup olmadığına bu tedarikçilerin mali tablolarının durumuna bakarak karar vermektedir,
- Risk sermayesi işletmeleri KOBİ'lere uluslar arası mali kaynak sağlamaktadır,

¹⁰⁰ Karacan, a.g.e., s.40-42.

¹⁰¹ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 1 – Small and MEdium Sized Entities**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi: 16.05.2011), s.5.

- Birçok KOBİ'nin yönetiminde dışarıdan yatırımcıları bulunmaktadır ve bu yatırımcılar işletmeyi sürekli takip etmek istemektedirler.

2.2.2. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Düzenleme Süreci

İktisadi bunalım dönemlerinin atlatılmasında çok önemli rolleri olan KOBİ'lerin çağın yeniliklerinden uzak kalmaması gerekmektedir. UFRS'nin kapsamı daha çok sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmeler olduğundan ve bu işletmelerin mali tablo kullanıcılarına yönelik olduğundan, bu işletmelerin ve bunların bağlı bulunduğu ülkelerle bunların dışında kalan vergi kökenli muhasebe sistemlerine sahip ülkeler arasındaki farkların büyümesine neden olmaktadır. Bu nedenle çeşitli meslek örgütleri ve kuruluşlar tarafından KOBİ'lerin muhasebe ve denetim alanındaki yeniliklerden ve standartlaşmadan uzak kalmamaları için çalışmalar yürütülmektedir.¹⁰²

UMSK tarafından KOBİ UFRS'nin geliştirilmesine 2003'de başlanmış fakat yayımlanması 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standardın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması doğal olarak bu süreyi uzatmıştır. Bu durum, standardın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur.¹⁰³

UMSK'nın KOBİ'ler için ayrı bir standart hazırlamasının amacı; hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler tarafından kullanılacak olan, basitleştirme yoluyla tüm UFRS'den türetilmiş bir muhasebe ilkeleri seti hazırlamak olarak belirtilmiştir.¹⁰⁴

UMSK'nın KOBİ'ler için UFRS'yi geliştirme süreci şu şekilde özetlenebilir;¹⁰⁵

- UMSK, 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardını görüşmeye başladı,

¹⁰² Yıldız Ayanoglu, **Kobi'ler İçin Finansal Raporlama Standartları**, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008 s.50.

¹⁰³ Volkan Demir, "KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, S.80 (Mart-Nisan 2007), s.47.

¹⁰⁴ Karacan, **a.g.e.**, s.42-44.

¹⁰⁵ Demir, **a.g.m.**, s.47-48.

- Bir tartışma belgesi 2004 yılının Haziran ayında yayımlandı (UMSK tarafından hazırlanan bu tartışma belgesinin adı KOBİ'ler için Muhasebe Standartlarına Ön Hazırlık'tır). 2004 yılının sonunda tartışma belgesine gelen cevaplar incelendi,
- Ülkelerdeki standart hazırlayan ve kullananların çalışma gruplarına dâhil edilmesini de içeren bazı kararlar 2005 yılının Ocak ayında alındı,
- 1 Nisan 2005'te tartışma belgesi gönderilen tüm taraflara muhasebeleştirme ve ölçme anketi gönderildi ve bu anket kamuoyunun görüşlerini almak için UMSK'nın web sitesinden yayımlandı,
- 28 Haziran 2005'te ankete gelen cevaplar UMSK'nın danışma kurulu ile tartışıldı ve danışma kurulundan görüşler alındı,
- 29-30 Haziran 2005'te UMSK'nın KOBİ çalışma grubu toplandı, cevaplar tartışıldı ve UMSK'ya tavsiyelerde bulunuldu,
- 26 Eylül 2005'te tüm dünyadaki 40'ın üzerinde standart düzenleyici kuruluş ile görüşüldü,
- 13-14 Ekim 2005'de muhasebeleştirme ve ölçme konusunda muhtemel sadeleştirmeler için yuvarlak masa toplantıları yapıldı,
- Bir taslak üzerinde ilk tartışmalar 2006 yılının Ocak ayı içerisinde yapıldı,
- Standartların son taslağı 2007 yılının Şubat ayı içerisinde kamuoyunun görüşlerine açıldı ve 1 Ekim 2007 tarihine kadar görüş alma süreci devam etti,
- Söz konusu taslağa ilişkin görüş ve öneriler dikkate alınarak 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için UFRS (IFRS for SMEs) yayımlandı,
- Bu standartlarla uyumlu olarak da Türkiye'de KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dâhil edildi,
- Türkiye'de 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren yeni T.T.K.'nın 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması 01.01.2013 tarihinden itibaren zorunlu

hale getirildi.¹⁰⁶ TMSK tarafından yayımlanan KOBİ TFRS'ler aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Tablo 3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları

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

Kaynak: TMSK, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Ankara:TMSK Yayınları-7, 2010, s.3.

¹⁰⁶ Utku, Gürsoy, a.g.m., s. 22.

2.2.3. Tüm UFRS ile KOBİ'ler İçin UFRS'nin Karşılaştırılması

KOBİ standartlarında yer alan ve tüm UFRS'nin içeriğinden farklılık gösteren noktalar, KOBİ mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. KOBİ'ler için UFRS standartları 50 çalışana sahip bir işletme için uygun olacaktır. Aynı zamanda bu standartların tümü bir ya da bir kaç çalışana sahip işletmeler için de (çok küçük işletmeler de denilebilir) geçerli olacaktır. Tüm UFRS yaklaşık 2.400 sayfa iken (yorumlar ve açıklamalar dâhil), KOBİ UFRS yaklaşık 200 sayfadır ve tüm UFRS yaklaşık % 85 oranında daraltılmıştır.

KOBİ standardının tüm UFRS'den temel farklılıkları şu şekildedir;¹⁰⁷

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları dikkate alınmamıştır,
- Tüm UFRS'deki seçimlik hak tanınan konularda, seçenekleri basit olanları esas alınmıştır,
- Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir,
- KOBİ standartlarında bulunan her bir bölüm, tüm UFRS'de bir veya birkaç standarda konu olarak denk düşmektedir,
- Tüm UFRS'de ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayıma sunulan standartlar, KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodları ile oluşturulmuştur.¹⁰⁸

Tüm UFRS'deki bazı başlıklar KOBİ'ler için anlamlı görülmemiş ve KOBİ UFRS'den çıkarılmıştır. KOBİ'ler ihtiyaç duyduklarında tüm UFRS'lere başvurabilecekleri için, tüm UFRS'deki herhangi bir standardı da uygulamaları engellenmemektedir. KOBİ UFRS'nin hazırlanması sırasında tüm UFRS'den çıkarılan başlıklar şu şekildedir;¹⁰⁹

- Tarımsal varlıkların gerçeğe uygun değeri,

¹⁰⁷ Barry Jay, Epstein ve Eva K. Jermakowicz, **International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities**, New York CPA Journal, Nisan 2007, (Çevrimiçi) <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/1007/essentials/p38.htm>, (Erişim Tarihi:18.07.2011), s.3.

¹⁰⁸ Utku, Gürsoy, **a.g.m.**, s.22.

¹⁰⁹ Jay, Jermakowicz, **a.g.e.**, s.4.

- Petrol ve maden sektörleri,
- Ara dönem raporlama,
- Hisse başına kazanç,
- Bölümlere göre raporlama,
- Sigorta sözleşmeleri.

KOBİ standardının içerdiği daha basit olan seçenekler aşağıdaki gibidir;¹¹⁰

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

KOBİ'ler için UFRS kapsamının dışında kalan kurumlar, hisseleri veya borçlanma araçları halka açık piyasalarda işlem gören bankaları, kredi kuruluşlarını, aracı kuruluşları, yatırım fonlarını ve sigorta işletmelerini ifade etmektedir.

Grup işletmeler veya grup işletmelerin ana ortaklığı tüm UFRS kullanıyor olsa dahi, bağlı ortaklık KOBİ'ler için UFRS'yi kullanabilir. Burada aranan şart söz konusu işletmenin kendisinin kamuya açıklama yapma yükümlülüğü taşıyıp taşıyamamasıdır.

Böyle bir halka açıklama zorunluluğu bulunmayan ve herhangi bir piyasada işlem görmeyen işletmeler için yeni uluslar arası standart oluşturulmasındaki temel

¹¹⁰ IASB, **Exposure Draft of a Proposed-IFRS for Small and Medium-sized Entities-IASCF**, London 2007 (Çevrimiçi) <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/DFE3CB5E-7C89-4D0B-AB85-BC099E84470F/0/SMEProposed26095.pdf>, (Erişim Tarihi:18.07.2011), s.102-103.

amaç, bu işletmeler tarafından da yayımlanan mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır. Farklı muhasebe yöntemlerinin kullanılması yatırımcıların ve diğer mali tablo kullanıcılarının karar vermelerini zorlaştırdığı gibi, karşılaştırmalı bir tahlilin yapılması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Diğer taraftan, uluslar arası standartlar denetim kalitesinde tutarlılığı geliştirici, eğitim ve öğretime yardımcı bir etkiye de sahiptir.¹¹¹

KOBİ mali tablolarının kullanıcıları, tüm UFRS kullanıcılarının aksine bazı bilgilere ihtiyaç duymayabilirler. KOBİ mali tabloları kullanıcıları uzun vadeli nakit akışları, kâr ve zarar durumu ve işletme değeri ile ilgilenen kamuya açıklama yapmakla yükümlü işletmelerin mali tablo kullanıcılarının aksine daha çok kısa vadeli nakit akışları, nakde dönüşüm süreleri, geçmiş dönemlerdeki kâr ve zarar durumları ve mali durum tablosunun genel durumu ile ilgilenebilirler.

Diğer taraftan KOBİ mali tablolarının kullanıcıları, ortaklık bilgileri, yöneticiler ve tedarikçiler, ortakların ve yöneticilerin işletme varlıklarının kullanımındaki yerleri gibi kamuya açıklama yapmakla yükümlü olarak sınıflandırılmış mali kullanıcılarının kullanmayacağı bazı ek bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

UMSK, tüm UFRS'ler ile KOBİ TFRS olarak iki ayrı standart seti oluşturmayı, bu ihtiyaçları ve durumsal farklılıkları gözönünde bulundurarak gerekli görmüştür.

Hangi kuruluşların KOBİ'ler için hazırlanan standardı uygulayacağı, farklı ülkelerdeki yasal ve düzenleyici kurumlara bağlı olarak farklılık gösterebilir. Bu nedenle ülkelerdeki yasa koyucular hangi kuruluşların bu kapsamda olmayacağına ilişkin çerçeveyi belirlemek durumundadırlar.¹¹²

¹¹¹ IFRS Foundation, **a.g.e.**, s.5.

¹¹² Paul Pacter, **The IASB Project on Accounting Standards for SMEs 2006**, World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation, Aralık 2009, (Çevrimiçi) <http://www.iasplus.com/resource/0611pacterwcoa.pdf>, (Erişim Tarihi:20.07.2011).

3. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İNCELENMESİ

3.1. KOBİ TFRS' lerinin Kapsamına, Kavramları Tanımlamasına ve Genel İlkelerin Açıklanmasına İlişkin Bölümler

UFRS'ler Türkiye'de TMSK tarafından TFRS adı altında sürekli güncellenerek yayımlanmakta ve bankalar, sigorta işletmeleri ve hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Bu işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Bunların dışında kalan çok sayıdaki işletme için IASB tarafından “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı” (IFRS for SMEs) yayımlanmıştır. Bu standart, TFRS'lerin basitleştirilmiş şeklidir. KOBİ TFRS'nin tüm TFRS'lerle aynı sistematiği sahip olması, TMSK tarafından benimsenmesinde önemli rol oynamıştır.¹¹³ KOBİ TFRS'de zorunlu hüküm bulunmadığı durumlarda, işletmelerin tüm TFRS'ye bakmasına standart izin vermektedir.¹¹⁴

Türkiye'de ilk başta bu standardı uygulayacak olan işletmelerin belirlenmesi gerekmektedir. Türkiye'de değişik kurumlar tarafından belirlenmiş KOBİ tanımı ve ölçütleri bulunmakla birlikte işletmelerin vergi ödevlerini yerine getirmek için genellikle başvurduğu V.U.K.'da da defter tutma açısından mükellefler satış hâsılatlarına göre birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlar olarak ayırımı tabi tutulmuştur. Standartta ise KOBİ tanımı yapılırken herhangi bir nicel ölçüte bağlı kalınmamış, sadece;

- Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan,
- Dış kullanıcılar (örneğin, işletme yönetimi dışındaki ortaklar, işletmeye borç verecek olanlar ve kredi derecelendirme kuruluşları) için genel amaçlı mali tablo

¹¹³ TMSK, a.g.e., s.3.

¹¹⁴ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 3 – Financial Statement Presentation**, Londra 2009, (Çevrimiçi)
<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:16.05.2011), s.11.

yayımlayan işletmeler, şeklinde genel bir tanım yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle, halka açık işletmeler, bankalar ve sigorta işletmeleri dışında kalan küçük, orta ve büyük ölçekli tüm işletmeler bu standardın kapsamına girmektedir.

KOBİ'ler için hazırlanan bu standartlar, belirli bir işletmeyle ilgili tüm konuları kapsamak amacıyla çeşitli bölümlere ayrılmıştır. KOBİ TFRS'nin amacı, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir uluslar arası standart seti oluşturmaktır. Diğer bir amacı ise, mali tabloların bir bağımsız denetçi tarafından işletmenin mali durumunu, gerçeğe uygun ve dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için hazırlamaktır.

Türkiye uygulamasında yasal defterler; bankalar, sigorta işletmeleri, aracı kuruluşlar dışında V.U.K. hükümleri gereği, yürürlükteki MSUGT'de öngörülen tek düzen hesap planı çerçevesinde tutulmaktadır.

MSUGT ile öngörülen tek düzen hesap planı KOBİ TFRS ile uyumlu hale getirilip güncelleninceye kadar, mali tabloların KOBİ TFRS'ye dönüştürülmesi haricen yapılabilecektir. Türkiye mevzuatında gerekli düzeltmelerin yapılması ve uygulama tebliğlerinin yayımlanmasından sonra KOBİ TFRS, Türkiye'deki işletmeler tarafından uygulanabilir hale gelecektir. Sonuçta ortaya çıkacak mali tablolar, vergi matrahının ve dağıtılabilir karın tespiti için kullanılmaya başlanacaktır.¹¹⁵

3.1.1. Bölüm 1 : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

Bu bölümde KOBİ'lerin niteliksel tanımları açıklanmaktadır. Buna göre bir KOBİ, kamuya karşı sorumluluğu olmayan veya bir başka deyişle halka kapalı olan ve işletme dışı kullanıcılara yönelik genel amaçlı mali raporlama yapan işletmedir. Bu tanım esas alınarak, hangi işletmelerin KOBİ TFRS'yi kullanması gerektiği kararı, bir ülkedeki yasama ve yürütme organları ile standart koyuculara bırakılmaktadır. Bununla birlikte KOBİ TFRS'de herhangi bir uygulamaya geçiş tarihi belirtilmemektedir.¹¹⁶

¹¹⁵ TMSK, a.g.e., s.3-4.

¹¹⁶ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 1 – Small and Medium Sized Entities**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi: 16.05.2011), s.6.

KOBİ'lerin halka açık işletmeler, bankalar ve diğer mali kuruluşlar gibi kapsamlı bir kamusal sorumluluğu bulunmamaktadır. KOBİ'ler genellikle, işletmenin sahibi konumundaki yöneticilerin, vergi idarelerinin veya diğer kamu idarelerinin kullanımı için mali tablo hazırlamaktadır. Sadece bu amaçlarla hazırlanan mali tablolar, genel amaçlı mali tablo niteliğindedir.

Ayrıca KOBİ'lerin mali tablo kullanıcıları genelde uzun vadeli geleceğe ilişkin kazançları tahmin etmek yerine daha ziyade kısa vadeli nakit akışlarıyla ilgilidirler. Diğer taraftan bu işletmeler genel amaçlı mali tablolarını özkaynak veya borç para bulmak amacıyla da hazırlarlar.¹¹⁷

Yukarıda açıklananlar dışında standartta KOBİ'leri tanımlamak için nicel bir şart belirtilmemekte veya herhangi bir boyut testi önerilmemektedir. Her ülke kendisi bunu belirlemek durumundadır. Ayrıca ülke ekonomisi için büyük önem taşıyan KOBİ'lerin, KOBİ TFRS'lerin yerine tüm TFRS'lerin uygulanmasına ülkenin ilgili kurumları tarafından izin verildiği durumlarda dahi mali tablolarını halka açıklamak zorunda olan işletmeler KOBİ TFRS'leri kullanamazlar. Bu işletmeler yayımladıkları mali tabloları KOBİ TFRS'ye uygun olduğunu açıklasa bile, bu mali tabloların KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlendiği kabul edilmemektedir.

KOBİ TFRS uygulamasına izin verilmeyen kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerin taşıması gereken özellikler standartta iki madde halinde sıralanmaktadır. Buna göre; kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmenin ya sermaye veya borçlanma araçları piyasalarda işlem görmesi veya esas faaliyetlerinin, biri için varlıklarının bir kısmını emanet olarak üçünü kişilerin yararını korumak amacıyla bir yerde tutması gerekmektedir.

Ana ortaklığı tüm TFRS setini kullanmakta olan bir bağlı ortaklık (KOBİ), kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaması koşuluyla, kendi mali tablolarında KOBİ TFRS'yi uygulayabilir. Ancak mali tabloların KOBİ TFRS'yle uyumlu olduğu belirtildiği durumlarda, bu standardın tüm hükümlerine uymak durumundadır.¹¹⁸

¹¹⁷ Karacan, a.g.e., s.63-64.

¹¹⁸ TMSK, a.g.e., s.9-10.

3.1.2. Bölüm 2 : Kavramlar ve Genel İlkeler

Bu bölümde, mali tablo hazırlamadaki amaçlar, mali tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler ve mali tablo hazırlarken uyulması gereken ilkeler yer alır.¹¹⁹

Finansal raporlama standartlarının özünü kavramsal çerçeve oluşturmaktadır. Tüm TFRS’de yer alan kavramsal çerçeve finansal raporlama standardı değildir ve mali tabloların hazırlanmasında temel ilkeleri ele almaktadır. Bu bölüm tüm TFRS’de yer alan kavramsal çerçevenin basitleştirilmiş halidir. Kavramsal çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan mali tabloların tabi olacakları usûl ve esasları belirlemektedir.¹²⁰

Kavramsal çerçeve;¹²¹

- Mali tabloların amacını,
- Mali tablolarda yer alan bilgilerin yararlı olduğunu belirleyen niteliksel özelliklerini,
- Mali tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esaslarını,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramlarını düzenler.

Mali tablolar; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum ve fayda ve maliyet dengenin sağlanması gibi nitelendirici özellikleri karşılamalıdır.

Nakit akış tablosu tahsil esasına göre, bu tablo dışındaki diğer mali tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanır. Tabloların hazırlanmasında işletme faaliyetlerinin

¹¹⁹ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 2 – Concepts and Pervasive Principles**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi: 16.05.2011), s.5.

¹²⁰ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, “UFRS ve BASEL-II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri - The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.76 (Haziran-Temmuz 2006), s.24.

¹²¹ TMSK, **a.g.e.**, s.11.

sürekliliği olduğu kabul edilir. Bu konu da önemli belirsizliklerin olması durumunda dipnotlarda mutlaka açıklama yapılır.¹²²

KOBİ'lerin mali tablo hazırlamalarındaki amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için isteğe uygun olarak özel mali tablolar hazırlanmasını talep edecek konumda olmayan geniş kullanıcı kitlelerinin, karar aşamasında faydalı olacak şekilde, işletmelerin gerçek mali durumunu, mali verimlilik ve etkinliğini, nakit akışlarını yansıtan bilgilerin sunulmasını sağlamaktır.¹²³

Mali tablolar ayrıca, yöneticilerin verimlilik ve etkinliklerini, kendilerine emanet edilen işletme kaynaklarının kullanımı ile ilgili hesap verebilirlik düzeylerini gösterir.¹²⁴

Bir işletmenin mali durum tablosu, varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibarıyla birbirleriyle olan ilişkilerini gösterir. Varlık, borç, gelir ve gider kavramları, tüm TFRS ile aynı çerçevede ele alınmaktadır. KOBİ standartlarına göre bir varlık veya borcun muhasebeleştirilebilmesi için,¹²⁵

- Bir varlığın işletmeye iktisadi değer sağlaması veya bir borç için işletmeden bir iktisadi değer çıkmasının muhtemel olması,
- Bir varlık veya borcun tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir. Bu koşulları taşıyan bir varlık veya borcun mutlaka mali tablolara alınması gerekmektedir.

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi gösterir. Bu standarda göre, işletmelerin mali verimlilik ve etkinliklerini tek bir mali tabloda (kapsamlı gelir tablosu) sunabileceği gibi iki ayrı mali tabloda (gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu) da sunulabilir. Toplam kapsamlı kâr veya zarar genellikle, mali verimlilik ve etkinliğinin ölçümünde veya yatırım getirisi ya da hisse başına kâr gibi diğer ölçümlerde kullanılır.

¹²² Karacan, **a.g.e.**, s.64-65.

¹²³ Nalan Akdoğan, "Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi** S.30 (Ocak 2010), s.11.

¹²⁴ TMSK, **a.g.e.**, s.11.

¹²⁵ Karacan, **a.g.e.**, s.64-65.

Değerleme, mali tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüleceği parasal tutarların belirlenmesi işlemidir. Değer kavramı, standartların yayımlanması ile birlikte bazı karışıklıklara neden olmaktadır. Vergisel anlamda bugüne kadar kullanılan değer ölçülerinin değiştirildiği ve yeni kavramların getirildiği görülmektedir. Standartlarda kullanılan iki genel ölçüm esası, tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerdir.¹²⁶

Varlıklar için tarihi maliyet, elde etme tarihinde varlık için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir.

Borçlar için tarihi maliyet, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeridir.

İtfa edilmiş tarihi maliyet ise, bir varlık veya borcun tarihi maliyetinden, bu varlık veya borç için daha önceden gelir veya gider olarak muhasebeleştirilen kısmının çıkarılması ile bulunur.

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli alıcı ve satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında herhangi bir değerlendirme esasları belirtilmediği durumlarda tarihi maliyet esasları kullanılır. Daha sonraki ölçümlerde varlık ve borçların türlerine göre değerlendirme esasları farklılık göstermektedir.

Bu standart kapsamında zorunlu tutulan veya izin verilen haller dışında, varlık ve borçların veya gelir ve giderlerin birbiriyle mahsup edilmeleri (netleştirilmeleri) mümkün değildir.¹²⁷

¹²⁶ TMSK, a.g.e., s.15-16.

¹²⁷ a.g.e., s.19-20.

3.2. Finansal Tabloların Sunuluşuna ve Açıklanmalarına İlişkin Bölümler

3.2.1. Bölüm 3: Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standardın amacı, işletmenin cari dönem mali tablolarının önceki dönemin mali tablolarıyla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde gerçeğe uygun sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.

Bu amaca ulaşmak için standart, mali tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapısıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koymaktadır. Gerçeğe uygun olarak gösterimden anlaşılması gereken standartta belirtilen değerlendirme esaslarına uygun olarak hesaplanmış değerlerin güvenilir bir şekilde mali tablolara yansıtılmasıdır.

Mali tabloları KOBİ standartlarıyla uyumlu olan bir işletme, bu durumu mali tablo dipnotlarında, açık ve şartsız olarak belirtmek zorundadır. KOBİ TFRS'lerine uygunluk, standartlardaki tüm gerekliliklere uygun olarak sunumu gerektirir aksi takdirde KOBİ TFRS'lerine uygunluktan bahsedilemez.

Bazı durumlarda işletmenin standarda uygun sunduğu mali tablolar yanlış yönlendirmeye neden olacaksa, işletme standartlardaki bazı maddeleri uygulama dışında bırakabilir. Ancak işletmenin mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanmış olduğunu ve bu belirli durumlar dışında standarda uygun olarak hareket edildiğini dipnotlarda belirtmesi gerekmektedir.¹²⁸

Mali tablolar bir işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Bir işletme, tam bir mali tablolar setini en az yılda bir kez sunmalıdır. İşletme raporlama dönemini değiştirdiğinde bu durumu ve gerekçelerini dipnotlarda açıklar.¹²⁹

Tam bir mali tablo seti aşağıdakilerden oluşur;

- Raporlama dönemi esas alınarak düzenlenecek olan mali durum tablosu,

¹²⁸ a.g.e., s.21.

¹²⁹ Alpman, a.g.m., s.5.

- Raporlama döneminde gerçekleşen bütün gelir ve gider kalemlerini ve diğer kapsamlı gelirleri ayrıntılı olarak gösteren bir kapsamlı gelir tablosu ya da bir özet şeklinde gelir tablosu bir de kapsamlı gelir tablosu,

- Raporlama dönemine ilişkin özkaynak değişim tablosu,

- Raporlama dönemine ilişkin nakit akış tablosu,

- Önemli muhasebe politikalarının ve diğer açıklayıcı bilgilerin yer aldığı dipnotlar.¹³⁰

İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, mali tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar. Mali tablo kalemlerinin eksik veya yanlış sunulması sonucu, mali tablolarla ilgili alınacak iktisadi kararlar etkileniyorsa, sözü edilen kalemlerin önemli olduğu kabul edilir.

Mali tablo kalemlerinin sınıflandırılması ve mali tabloların sunumu dönemler arasında standart izin vermediği sürece değiştirilememektedir.¹³¹

Bu standardı kullanan işletme yönetimi, mali tabloların düzenlenmesi sırasında, işletmelerinin faaliyetlerine sürekli olarak devam edebilme kabiliyetlerine ilişkin bir açıklama yapmalıdır. İşletme faaliyetlerinin istisnai durumlar hariç sürekli olduğu kabul edilir. İşletmenin sürekliliği değerlendirilirken en azından raporlama tarihinden itibaren on iki ay sonrası öngörecektir şekilde varsayımlarda bulunulur. İşletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin varlığı halinde bu belirsizlikler dipnotlarda açıklanır.¹³²

Eğer işletmenin sermayesindeki değişiklikler yalnızca o dönemde gerçekleşen kâr ve zarar nedeniyle olmuşsa, bu durumda işletmenin kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yerine tek bir gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu yayımlaması yeterli olacaktır.

¹³⁰ TMSK, a.g.e., s.24.

¹³¹ a.g.e., s.23.

¹³² IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 3 – Financial Statement Presentation**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi: 16.05.2011), s.7.

İşletme yayımladığı mali tablo dipnotlarında, işletmenin adı, ikametgahı, yasal statüsü, konsolide olup olmadığı, kapsadığı bilgilerin dönemi, kullanılan para birimi ve varsa tutar yuvarlamalarının derecesini de mutlaka açıklamalıdır.¹³³

3.2.2. Bölüm 4: Finansal Durum Tablosu

Standardın dördüncü bölümüyle başlayan ve sekizinci bölümüyle sonuçlanan kısmı ayrı ayrı mali tabloların hazırlanması ve sunumunu açıklamaktadır. Mali durum tablosu bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. Standartta mali durum tablosunun içeriğinde yer alması gereken bilgiler ayrıntılı olarak belirtilmekte ve sınıflandırmalarda yer alması gereken kalemler açıklanmaktadır.¹³⁴

Mali durum tablosunda, asgari yer alması gereken kalemler aşağıdaki gibidir;¹³⁵

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Mali varlıklar,
- Stoklar,
- Canlı varlıklar (Yaşayan hayvan ve bitkilerdir ve hesap planında stoklar içerisinde veya dönen varlıklar içerisinde ayrı bir başlık altında takip edilmesi gerekmektedir),
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi duran varlıklar,

¹³³ Karacan, **a.g.e.**, s.66-67.

¹³⁴ TMSK, **a.g.e.**, s.26.

¹³⁵ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 4 – Statement of Financial Position**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi: 17.05.2011), s.4.

- Maddi olmayan duran varlıklar,
- İştiraklerdeki yatırımlar,
- Ortak kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar (iki veya daha fazla işletmenin ortak bir anlaşmaya bağlı olarak yönettikleri ortak bir faaliyeti veya iş ortaklığına yapılan yatırımlar),
- Ticari ve diğer borçlar,
- Mali borçlar,
- Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar,
- Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları (ülke mevzuatına göre hesaplanan yasal vergi tutarı ile mali raporlama standartlarına göre hesaplanan vergi tutarı arasındaki fark işletme lehine olduğu durumda ertelenmiş vergi varlığı, işletmenin aleyhine olduğu durumlarda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü söz konusudur),
- Karşılıklar,
- Kontrol gücü olmayan paylar (bir ana işletmenin bağlı ortaklığında, doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olmadığı özkaynağıdır ve azınlık payı olarak ifade edilir),
- Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarları.

Likidite esasına göre sunum güvenilir ve ihtiyaca uygun ise mali durum tablosu bu esasa göre hazırlanır. Likidite sınıflandırmasına göre hazırlanan tabloda daha likit olandan daha az likit olana doğru veya tam tersi bir sıralama yapılır.

Likidite esasına göre sunuma imkan yoksa işletme mali durum tablosunu, dönen (cari) varlık, duran (cari olmayan) varlık ayırımına ve kısa (cari) vadeli borç, uzun (cari olmayan) vadeli borç ayırımına uyararak sunar.¹³⁶

Bir varlığın cari varlık olarak kabul edilebilmesi için; işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde o varlığı satmayı veya tüketmeyi amaçlıyor olması, varlığın

¹³⁶ TMSK, a.g.e., s.27.

işletmede bulunmasının birincil nedeni onu ticaret amaçlı kullanacak olması, raporlama tarihinden sonraki on iki ay içerisinde söz konusu varlığı değerlendirmeyi düşünüyor olması veya varlığın nakit veya nakit benzeri olması özelliklerinden birini taşıyor olması gerekmektedir.

Bir yükümlülüğün cari yükümlülük olarak kabul edilmesi için; işletmenin faaliyet dönemi içinde o yükümlülüğü yerine getirme beklentisi içinde olması, işletmenin o yükümlülüğü ticari amaçla elinde tutuyor olması, yükümlülüğün raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde yerine getirilmesinin olası olması özelliklerinden birini taşıyor olması gerekmektedir.¹³⁷

Bunların dışındaki tüm varlıklar duran (cari olmayan) varlık olarak, tüm borçlar ise uzun vadeli (cari olmayan) yabancı kaynak olarak sınıflandırılır. Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri her zaman için cari olmayan varlık veya borçtur.

Mali durum tablosunda sunulan kalemlerin sınıflandırılması ile ilgili olarak standart, herhangi bir tablo önermemekle birlikte tabloda asgari yer alması gereken kalemlere yer vermektedir. Mali durum tablosunda sunulan kalemlerin alt sınıflamaları işletmenin faaliyetlerine uygun bir şekilde sunulmalıdır. Örneğin;

- Alacaklar; ticari müşterilerden olan alacaklar, ilgili taraflardan olan alacaklar, peşin ödemeler ve diğerler tutarlar biçiminde sınıflanır,
- Stoklar; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır,
- Karşılıklar; çalışanlara sağlanan faydalar için ayrılan karşılıklar ve diğer benzeri kalemler için ayrılan karşılıklar olarak sınıflara ayrılır,
- Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, yedekler ve kâr veya zararlar gibi çeşitli sınıflara ayrılır.¹³⁸

¹³⁷ a.g.e.,

¹³⁸ TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS 2010, Ankara: 2010, s.287.

3.2.3. Bölüm 5: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kâr veya zararını kapsar.¹³⁹ Gelir tablosu bir işletmenin raporlama dönemi sonundaki mali verimlilik ve etkinliğinin bir göstergesidir.¹⁴⁰

Gelir tablosunda bir dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemleri raporlanır. Bu kalemlerin raporlanmasında standardın yaklaşımı, süreklilik gösteren ve durdurulan faaliyet sonuçlarının ayrı başlıklarda raporlanmasıdır. Böylece işletmenin kâr veya zarar oluşturma yeteneği hakkında şeffaflık sağlanmış olur.¹⁴¹

İşletme gelir ve giderlerinin tamamını ayrıntılı olarak gösterdiği, Türkiye’de uygulaması olmayan ve standardın getirdiği bir yenilik olan kapsamlı gelir tablosu yayımlayabilir. Ancak işletme isterse standardın gerekliliklerini karşılayacak bir kapsamlı gelir tablosunun yanı sıra gelir ve gider detaylarının yer aldığı Türkiye’de uygulanmakta olan gelir tablosundan oluşan iki tabloluk bir set de yayımlayabilir.

Tek tablo yaklaşımında sunulan tablo, kapsamlı gelir tablosudur ve dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm gelir ve gider kalemleri bu tabloda sunulur.¹⁴²

Aşağıdaki kalemlerin, asgari olarak kapsamlı gelir tablosunda yer alması gerekir;¹⁴³

- Gayrisafi hasılat (ciro),
- Kaynak sağlama maliyetleri,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları (Özkaynak yönteminde iştirakler, önce maliyet bedeli ile

¹³⁹ Nihat Küçükşavaş, **Finansal Muhasebe**, 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005, s.66.

¹⁴⁰ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 5 – Statement of Comprehensive Income and Income Statement**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:17.05.2011), s.3.

¹⁴¹ Örtün, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.**, s.24.

¹⁴² TMSK, **a.g.e.**, s.30.

¹⁴³ Pricewaterhousecooper, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları** Cep Kılavuzu 2009, (Çevrimiçi) <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/assets/kobiler-icin-ufrs-2009.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.07.2011), s.8.

muhasebeleştirilir. Daha sonra iştiraklerden elde edilen kâr payları, iştirak tutarından düşülür),

- Vergi harcamaları,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin geçmişe dönük vergi kâr veya zararları ile bu faaliyetleri oluşturan net varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması sırasında maliyet ve satış tutarı arasındaki farktan kaynaklanan geçmiş dönem vergi kâr veya zararlarının toplamından oluşan tutar,
- Kâr veya zarar,
- İçeriklerine göre sınıflandırılmış olan diğer kapsamlı gelire ilişkin ayrı ayrı maddeler,
- Özkaynak yöntemine göre hesaplanmak üzere iştirakler ve ortak girişimlerin diğer kapsamlı gelir rakamları,
- Toplam kapsamlı gelir (Eğer işletmenin diğer kapsamlı gelirler kaleminde yer alan herhangi bir faaliyeti bulunmuyorsa bu tutar, kâr veya zarar kalemindeki tutara eşit olacaktır).

İki tablo yaklaşımına göre hazırlanacak olan gelir tablosu, en azından kapsamlı gelir tablosunun başlangıç satırı olan kâr veya zarar satırına kadar yer alan bütün bilgileri içerecek şekilde hazırlanmalıdır. Kapsamlı gelir tablosu ise, bu kâr veya zarar rakamının yer aldığı satır ile başlatılmalı ve kapsamlı gelir unsurlarını ayrıntılı olarak belirttikten sonra sonuç satırında kapsamlı kâr veya zarar rakamını içermelidir.¹⁴⁴

Aşağıdaki diğer kapsamlı gelir kalemleri, gelir tablosunda dönem kâr veya zararı hesaplandıktan sonra kapsamlı gelir tablosu bölümünde açıklanır;

- Yurtdışında iştiraki bulunan KOBİ'lerin, bu faaliyetlerine ilişkin mali tabloların çevrilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplardan bazıları (KOBİ TFRS'ye ilk geçiş tarihinden önceki dönemlere ait çevrim farklarının olmadığı kabul edilir),

¹⁴⁴ TMSK, a.g.e., s.31.

- Bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar (işletmeye cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğe ilişkin fiili sonucun, önceki dönem tahminlerinden farklı bir tutar olması durumunda ortaya çıkar),

- Mali riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden bazıları kapsamlı gelir tablosu bölümünde yer alır.¹⁴⁵

Ayrıca işletme, azınlık paylarına ve ana işletme sahiplerine düşen kâr veya zarar rakamları ile döneme ilişkin kapsamlı gelir rakamlarını dipnotlarda ayrıca belirtmelidir.

Tek tablo yaklaşımından iki tablo yaklaşımına geçilmesi veya bunun tam tersi bir uygulama, muhasebe politikalarında yapılan bir değişikliği ifade eder. Bu durumlarda Bölüm 10 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar standardı uygulanır. Bu standarda göre, hatalar ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler, işletmenin önceki dönem mali tablolarında düzeltme gerektirir.

İşletmenin verimlilik ve etkinliğinin daha anlaşılabilir olacağı düşünülürse standartta sayılan başlıklara ek başlıklar gelir tablosuna ve kapsamlı gelir tablosuna eklenebilir. Standart, tablolarda en azından olması gereken kalemleri açıklamakla birlikte, bu kalemlerin işletme faaliyetleri açısından detaylandırılmasını işletme yönetimine bırakmaktadır.

Türkiye’de kullanılan gelir tablosundan farklı olarak standarda uygun gelir tablosunda “olağanüstü” başlıklı herhangi bir gelir veya gider kaleminin yer almaması gerektiği açıkça belirtilmektedir. Bu durum dipnotlarda dahi belirtilmeyecektir. Bunun yerine olağandışı gelir ve giderin ilgili olduğu kalem için ayrı bir sınıflandırma yapmak uygun olacaktır. Yuvarlama hesapları yine farklı bir başlık altında tabloda gösterilecektir.

İşletme giderlerini niteliklerine veya fonksiyonlarına göre sınıflandırarak tabloları oluşturabilecektir. İşletme tarafından seçilecek sınıflandırma, işletmeye uygun olmalı ve tablonun güvenilirliğini arttırmalıdır.

¹⁴⁵ a.g.e., s.30.

Giderlerin niteliklerine göre tahlilinde, giderler kapsamlı gelir tablosunda niteliklerine göre sunulur ve işletme içerisindeki çeşitli işlevlerine yeniden dağıtılması mümkün değildir.

Giderlerin fonksiyonlarına göre belirlenmesi durumunda, satış maliyetleri, dağıtım veya idari faaliyetlerin bir maliyet unsuru olarak sunumu yapılır. Satış maliyetleri ve diğer giderler olarak asgari sınıflandırma yapılması gerekir. Giderlerini fonksiyonlarına göre sınıflandıran işletmeler, ek bilgi olarak giderlerini çeşitlerine göre de açıklamak zorundadırlar.¹⁴⁶

Bu sınıflandırma Türkiye’de kullanılan tek düzen hesap planında yer alan sınıflandırma ile benzerlik göstermektedir. Burada hangi giderlerin satışla, hangi giderlerin yönetsel faaliyetlerle ilgili olduğu daha önemlidir.¹⁴⁷

3.2.4. Bölüm 6: Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Bu bölümde özkaynak değişim tablosunun ve gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunun asgari kalemleri ile dipnotlarında açıklanacak hususlara yer verilmektedir.

Özkaynaklar değişim tablosu, bir işletmenin öz sermayesinde dönem içinde ortaya çıkan değişikliklerin gösterildiği tablodur. Özkaynak değişim tablosu, işletmenin raporlama dönemindeki kâr veya zararını, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, muhasebe politikası değişimleri ile hata ve düzeltmelerin etkilerini, cari dönem özkaynak yatırım tutarını, kâr payı ödemelerinin gösterildiği tablo olarak tanımlanabilir. Özkaynak değişim tablosunda yer alacak bilgiler şunlardır;¹⁴⁸

- Dönem kârı veya zararı,
- Standardın öngördüğü şekilde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen her türlü gelir ve gider kalemleri ve bunların tutarları,

¹⁴⁶ a.g.e., s.31-32.

¹⁴⁷ Karacan, a.g.e., s.70-71.

¹⁴⁸ TMSK, a.g.e., s.33.

- Aynı ayrı olmak üzere ana işletme pay sahiplerine ve azınlık paylarına isabet eden toplam kâr, zarar ve özkaynak tutarları,
- Özkaynakların her bölümünde muhasebeleştirilen muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri yer alır.

İşletmenin dönem içinde özkaynaklarında gerçekleşen değişiklikleri sadece kâr veya zarardan, kâr payı ödemelerinden, önceki dönemlere ait hata düzeltmelerinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanması durumunda, işletme, ayrı ayrı gelir tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu düzenleme yerine, birleştirilmiş bilgi tablosu olarak gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu düzenleyebilir.

Tam bir mali tablo setinde her bir tablo eşit döneme sahiptir ve yanıltıcı olmadığı sürece bu standartta kullanılanlar dışında başlıklar da kullanılabilir.¹⁴⁹

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu, işletmenin dönem içindeki kâr ve zararı ile geçmiş yıllar kârının mutabakatını gösterir. Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda aşağıdaki bilgiler sunulur;

- Raporlama döneminin başındaki dağıtılmamış kârların tutarları,
- Dönem içinde açıklanmış olan ödenen veya ödenecek kâr payları,
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler nedeniyle düzeltilen dağıtılmamış kârların yeni tutarı,
- Raporlama döneminin sonundaki dağıtılmamış kârların tutarları yer alır.¹⁵⁰

3.2.5. Bölüm 7: Nakit Akış Tablosu

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, mali tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri ortaya çıkarma yeteneğini ve işletmenin bu nakit

¹⁴⁹ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 6 – Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:17.05.2011), s.6.

¹⁵⁰ TMSK, **a.g.e.**, s.34.

akışlarını kullanma gereksinimini değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalıdır.¹⁵¹

Nakit akış tablosu bir işletmenin belirli bir dönemde nakit ve nakit benzeri kalemlerinde meydana gelen değişimleri işletme, yatırım ve kaynak sağlama faaliyeti olarak sınıflandırılmış bir biçimde gösteren tablodur.

Nakit benzeri varlık ve kaynak unsurları, yatırım ve diğer amaçlar yerine, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım, satın alınma tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa sürede işletmeye geri dönecekse, bu yatırım nakit benzeri olma niteliğindedir.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları başlıca gelir getiren faaliyetlerden elde edilir. Bunlar genellikle kâr veya zararın tespitinde göz önünde bulundurulmuş işlem ve olaylardan kaynaklanırlar. Mal ve hizmetlerin satışından sağlanan nakit akışları, çalışanlara yapılan nakit ödemeler, yatırım ve kaynak sağlama faaliyetleriyle ilişkilendirilemeyen gelir üzerinden ödenen veya iade alınan vergiler, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.¹⁵²

Yatırım faaliyetleri giderlerin ne dereceye kadar gelecekte gelir ve nakit akışları meydana getirmesi planlanan kaynaklar için yapıldığını gösterir. Yatırım faaliyetleri uzun vadeli varlıkların ve yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir.¹⁵³

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar elde edilmesiyle ilgili nakit çıkışları ve satılmasıyla ilgili nakit girişleri, diğer bir işletmeye iştirak etmek veya borçlanma araçlarını elde etmek için yapılan nakit çıkışları ile bunların satışından elde edilecek nakit girişleri yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

Kaynak sağlama faaliyetleri işletmenin özkaynaklarının ve borçlarının düzeyinde ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. Hisse senetleri ve özkaynağa dayalı diğer araçların ihracı veya geri ödenmesiyle ilgili nakit hareketleri,

¹⁵¹ TMSK, Türkiye..., **a.g.e.**, s.321.

¹⁵² TMSK, **a.g.e.**, s.35.

¹⁵³ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10. Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi, 2005, s.284.

mali kiralamadan kalan borçların azaltılmasıyla ilgili kiracının yaptığı ödemelerin neden olduğu nakit çıkışları mali kaynak faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarıdır.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları aşağıdaki yöntemlerden biriyle;

- Dönem kâr veya zararın; nakit dışı işlemlere, geçmişteki veya gelecekteki faaliyetlere yönelik nakit tahsilât veya ödemelerine ilişkin tahakkuk veya erteleme kayıtlarına ve yatırım veya kaynak sağlama faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarıyla ilişkili gelir veya gider kalemlerine göre düzeltildiği dolaylı yöntemle (net yöntem) veya

- Brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar itibariyle sunulduğu dolaysız yöntemle (brüt yöntem) raporlanır.¹⁵⁴ Dolaysız yönteme göre nakit akış tablosu;

Tablo 4. Dolaysız Yönteme (Brüt Yöntem) Göre Nakit Akış Tablosu Örneği

NAKİT AKIŞ TABLOSU (.....TL)	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI	-	-
1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
(a) Satışlardan sağlanan nakit girişleri (+)	-	-
(b) Gelirlerden sağlanan nakit girişleri(+)	-	-
2. Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)	-	-
(a) Satılan mal ve hizmet maliyetleri ve stok değişimlerine ilişkin nakit çıkışları(+)	-	-
(b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)	-	-
Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)	-	-
3. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
4. Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları(-)	-	-
5. Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	-	-
6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)	-	-
(a) Varlık Artışları (-)	-	-
(b) Varlık Azalışları (+)	-	-
(c) Yabancı Kaynak Artışları (+)	-	-
(d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)	-	-
7. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerle İlişkin Nakit Çıkışları (-)	-	-
(a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)	-	-
(b) Geçici Vergiler(+)	-	-

¹⁵⁴ TMSK, a.g.e., s.36-37.

Tablo 4. Devam

B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI	-	-
1. Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
(a) Mali Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
(b) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
(c) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
(d) Mali Duran Varlıklarla İlgili Alınan Temettülerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
(e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri(+)	-	-
(f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilatlardan Sağlanan Nakit Girişleri(+)	-	-
(g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)	-	-
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)	-	-
(a) Mali Duran Varlık Alışları (+)	-	-
(b) Maddi Duran Varlık Alışları (+)	-	-
(c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (+)	-	-
(d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (+)	-	-
(e) Diğer Duran Varlık Artışları (+)	-	-
(f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilerle İlgili Nakit Çıktıları(+)	-	-
(g) Diğer Yatırım faaliyetiyle İlgili Nakit Çıktıları(+)	-	-
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI	-	-
1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri	-	-
(a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit(+)	-	-
(b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)	-	-
(c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)	-	-
(d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)	-	-
(e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)	-	-
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları (-)	-	-
(a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)	-	-
(b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)	-	-
(c) Ödenen Temettüler (-)	-	-
(d) Sermayenin Azaltılması (-)	-	-
(e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıktıları	-	-
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+), (-)	-	-
E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) (AZALIŞ) (-)	-	-
F. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU	-	-
G. DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU	-	-

Kaynak: TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları TMS/IFRS 2010, Ankara: 2010, s.399-400.

KOBİ'ler için ise bu standartta dolaylı yöntemin (net yöntem) uygulanması önerilmektedir. Dolaysız yönteme göre (brüt yöntem) nakit akış tablolarını sunmak isteyen işletmeler TMS 7'ye uygun düzenleme yapacaklardır.¹⁵⁵

Yatırım ve kaynak sağlama faaliyetlerinden kaynaklanan brüt nakit giriş ve çıkışları uyulması gereken bir zorunluluk olmadıkça ana gruplar itibariyle sınıflandırmak suretiyle ayrı olarak sunulur. Bağlı ortaklıklar ve diğer işletmelerin elde edilmesi veya elden çıkarılması sonucunda oluşan toplam nakit akışı, ayrı olarak sunulur ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler, değer düşüklüğü karşılıkları ve iptalleri, amortismanlar, makul değer değişimleri ve karşılıklar nakit akış tablosunda yer almamaktadır ve bu tutarlar nakit akış tablosu dipnotlarında açıklanır.

Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç kayıplar, nakit akışı olarak tabloya alınmaz. Ancak raporlama dönemi boyunca elde tutulan nakit ve nakit benzerleri (elde tutulan yabancı paralar ve yabancı paralı banka hesapları gibi) dönem sonu kurları üzerinden yeniden ölçülür. Bu şekilde tespit edilen gerçekleşmemiş kazanç veya kayıp, işletme, yatırım ve kaynak sağlama faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak sunulur.

İşletmenin faiz ve kâr paylarına ilişkin nakit akışları tabloda ayrı olarak sunulur ve dönemler itibariyle tutarlı bir şekilde, işletme, yatırım veya kaynak sağlama faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

Gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili nakit akışları ayrı olarak sunulur ve kaynak sağlama ve yatırım faaliyetleriyle ilgileri özel olarak kurulmadığı sürece, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılır. Vergiye ilişkin nakit akışlarının birden fazla faaliyet sınıfına dağıtıldığı durumlarda, ödenen toplam vergi tutarının dipnotlarda açıklanması gerekir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Karacan, a.g.e., s.75.

¹⁵⁶ TMSK, a.g.e., s.39.

3.2.6. Bölüm 8: Finansal Tablo Dipnotları

Her bir standartta yer alan, kamuya açıklanacak hususların mali tablo dipnotlarında ne şekilde yer alacağına dair açıklamalar bu bölümde yer almaktadır. Dipnotlar, ilgili oldukları mali tablolar ile bütünlük teşkil etmektedir. Dipnotlarda yeterli açıklamaların yer almadığı mali tablolar işletme hakkında tam olarak anlaşılabilir bilgiyi sağlamayacaktır.

İşletme dipnotlarını, uygulama açısından mümkün olduğu ölçüde tutarlı, kullanıcıların mali tabloları anlamalarını ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için sunar. Dipnotlar, mümkün olduğu ölçüde sistematik bir biçimde sunulur. Mali tablolardaki her bir kalem için, ilgili olduğu dipnotlara referans verilir.

Genellikle işletmelerin dipnotları hangi sıra ile açıklayacağı şu şekilde belirtilmektedir;

- Mali tabloların KOBİ'ler için TFRS kapsamında hazırlandığına dair bir beyan,
- Uygulanan muhasebe politikalarının özetini içeren bilgiler,
- Mali tablolarda yer alan bilgilere ilişkin destekleyici açıklamalar,
- Diğer açıklayıcı dipnotlar.

Dipnotlar, mali tabloların hangi temellere oturtularak hazırlandığını ve izlenen muhasebe politikalarını içermek zorundadır. Dipnotlarda standardın belirtilmesini istediği bilgilerin tamamını eksiksiz olarak açıklamak ve başka bir yerde yer almayan bazı bilgileri burada belirtmek işletmenin sorumluluğundadır.¹⁵⁷

Ayrıca dipnotlarda belirtilmesi gereken önemli bilgilerden biri de gelecek dönemlerle ilgili işletmenin varlıklarına ilişkin belirsizlik durumlarıdır. Bu

¹⁵⁷ a.g.e., s.40-41.

belirsizliklerin içerikleri ve bu durumun mali tablolara olan etkisi mali tablo kullanıcılarının tam bilgilendirilmesi açısından dipnotlarda belirtilmelidir.¹⁵⁸

3.2.7. Bölüm 9: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölüm, hangi durumlarda KOBİ'nin (ana işletme) elinde bulunan bir grup bağlı işletme için konsolide mali tablo hazırlaması gerektiğini ve bu mali tabloların sunulmasına ilişkin hususları açıklar.

Bu standart bir işletmenin yerel mevzuat gereği ya da kendi isteği ile bireysel mali tablo düzenlemesi söz konusu olduğunda, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve ortak kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanır.¹⁵⁹

Bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan bir ana işletme, tüm bağlı ortaklarına yaptığı yatırımları konsolide mali tablolarında göstermesi gerekmektedir. Grubun küçük olması ya da bağlı ortaklıkların farklı iş kollarında olması durumlarında istisnalar yoktur. Ana işletmenin aşağıdaki durumlarda konsolide mali tablo düzenlemesine gerek yoktur;¹⁶⁰

- Ana işletme aynı zamanda kendisinin bir bağlı ortaklık olması durumunda,
- Borçlanma veya özkaynağa dayalı mali araçlarının halka açık bir piyasada işlem görüyor olması veya halka açılma sürecinde olması,
- Ana işletme bu standarda uygun genel amaçlı mali tablolar düzenlediğinde konsolide mali tablo düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

Bağlı ortaklıklar satın alma tarihinden itibaren konsolidasyona dâhil edilir. Gelir, gider ve kâr payları dâhil olmak üzere, grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Aynı şekilde, grup içi işlemlerden kaynaklanan ve stoklar ile maddi

¹⁵⁸ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 8 – Notes to the Financial Statements**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:17.05.2011), s.23.

¹⁵⁹ TMSK, Türkiye..., **a.g.e.**, s.575.

¹⁶⁰ TMSK, **a.g.e.**, s.42.

duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen kâr ve zararlar da tamamen elimine edilir.¹⁶¹ Ana işletme satınalma işleminden kaynaklanan şerefiyeyi de konsolide mali tablolarına kaydeder.¹⁶²

Satış amacı ile elde tutulan varlık kıstaslarını karşılayacak şekilde ayrı tutulan bağlı ortaklık konsolidasyondan çıkarılmaz. Ana işletmenin konsolide olmayan (biraysel) mali tablolarında, bağlı ortaklıklardaki yatırımlar maliyet değerleriyle veya TMS 39'da belirtilen mali varlıklara uygun şekilde gösterilmelidir.¹⁶³

Özel Amaçlı İşletme (ÖAI) dar kapsamlı, iyi tanımlanmış bir amacı gerçekleştirmek için kurulmuş bir işletmedir. Bir işletmenin özel amaçlı işletmeyi kontrol ettiğine dair göstergeleri olduğunda, özel amaçlı işletmeyi de konsolide edebilir. Kontrol, ÖAI'nin faaliyetlerinin önceden belirlenmesi yoluyla veya başka bir şekilde ortaya çıkabilir.

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler uygulanır;

- Ana işletme ve bağlı ortaklıkların mali tabloları, bunlarda kayıtlı bulunan benzer varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
- Ana işletmenin her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana işletme payına isabet eden tutarlar elemine edilir.
- Konsolide edilen bağlı ortaklıkların raporlama dönemi kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana işletmenin sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.
- Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.¹⁶⁴

¹⁶¹ TMSK, Türkiye..., **a.g.e.**, s.579.

¹⁶² TMSK, **a.g.e.**, s.45.

¹⁶³ Alpman, **a.g.e.**, s.6.

¹⁶⁴ TMSK, **a.g.e.**, s.43.

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılan ana işletme ve bağlı ortaklık mali tabloları, mümkün olduğu sürece, aynı raporlama tarihi itibarıyla hazırlanmalıdır.

Konsolide mali tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı benimsemiş olduğu durumlarda, konsolide mali tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin mali tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Kontrol gücü olmayan paylar, konsolide mali durum tablosunda özkaynaklar içerisinde gösterilir ve ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarından ayrı olarak sunulur. Grubun kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutar, kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak açıklanır.

Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve ortak kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar için aşağıdaki muhasebe politikalarının herhangi biri uygulanmaktadır;

- Değer düşüklüğü düşülmüş maliyet bedeli veya
- Gerçeğe uygun değerde oluşan değişikliklerin kâr veya zarara yansıtıldığı gerçeğe uygun değer yöntemi.

Aynı sınıf içerisindeki tüm yatırımlar için aynı muhasebe politikası uygulanır. Farklı sınıflar için farklı muhasebe politikalarının uygulanması mümkündür.¹⁶⁵

3.2.8. Bölüm 10: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Bu standardın amacı, mali tabloların hazırlanmasında yararlanılacak muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin şartları belirlemek, tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama hususlarını düzenlemektir.

Bu standart, işletmenin mali tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin mali tablolarıyla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

¹⁶⁵ a.g.e., s.45-46.

Muhasebe politikaları, bir işletmenin mali tabloların hazırlanması ve sunulması sürecinde uyguladığı ilkeleri, temel esasları, kuralları, uygulamaları ve geleneklerin tümünü ifade eder. Muhasebe politikaları mali tabloların temelini oluşturur.

Standartta ilgili konu hakkında özel bir standart ya da başka bir rehber yoksa muhasebe politikası aşağıdaki şekilde seçilir;

- Mali tablo kullanıcılarının iktisadi karar verme ihtiyaçlarına uygun,
- Güvenilir mali bilgilerin üretilmesini sağlayan,
- İşletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren,
- İşlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil iktisadi özünü de yansıtan,
- Tarafsız ve ihtiyatlı,
- Önemli yönleriyle tam bilgiyle donatılmış nitelikte olmasını sağlamalıdır.¹⁶⁶

Eğer standart bir konuda özel bir uygulama öngörüyorsa işletmeden bu uygulamayı yerine getirmesi beklenir. Ancak bu durumun iktisadi veya uygulanabilir olmadığı durumda işletme standardı uygulamamalıdır. Eğer standart herhangi bir özel uygulama önermiyorsa işletme yönetimi muhasebe politikaları geliştirmekte ve uygulamada kendi karar verme yetisini kullanmalıdır.¹⁶⁷

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak aşağıdaki hallerde değiştirebilir;¹⁶⁸

- Bu standart tarafından gerekli kılınıyorsa,
- İşletmenin mali durumu, verimlilik ve etkinliği veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin mali tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde

¹⁶⁶ a.g.e., s.48-49.

¹⁶⁷ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 10 – Accounting Policies, Estimates and Errors**, Londra 2009, (Çevrimiçi)
<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:18.05.2011), s.7.

¹⁶⁸ TMSK, a.g.e., s.49.

sunulmasını sağlayacak nitelikte ise işletme uyguladığı muhasebe politikalarında değişikliğe gider.

İşletme yönetiminin standartta sayılan özellikleri taşıyan bir mali tablolar seti hazırlayabilmesi öncelikle standardın gerekliliklerini yerine getirerek yapması mümkündür. Standartta yer alan tanımlamalar dikkate alındığında, işletmenin varlık, yükümlülük, gelir ve harcamalarını tanımlama ve değerlendirmede bu tanımlamaları kullanması ve uygulaması mali tabloların hazırlanması ve sunumu sürecini kolaylaştıracaktır.

İşletme muhasebe politikalarında standarttan kaynaklanan bir değişikliğe gidiyorsa bu durumda standardın geçiş için öngördüğü hükümleri uygulamalıdır. Ancak eğer muhasebe politikalarındaki değişiklik işletme yönetiminin standarttan bağımsız bir karardan kaynaklanıyorsa bu durumda değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanır.

Muhasebe politikasındaki bir değişiklik geçmişe dönük olarak uygulandığında, daha önceki dönemlerin karşılaştırmalı bilgileri için mümkün olan en erken dönemden başlayarak yeni muhasebe politikası sanki hep uygulanmış gibi işletmenin mali tablolarında düzeltmeler yapılır.

İşletmenin yaptığı muhasebe politikası değişikliklerinin cari dönemde veya geçmiş herhangi bir dönemde oluşan etkileri varsa ya da gelecek dönemlerde herhangi bir farklılığa neden olacaksa, ayrıca bu durumun işletmenin dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.¹⁶⁹

Muhasebe tahminlerinin değişmesi, bir varlık veya borcun defter değerinin yeniden hesaplanması ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değişmesini ifade eder.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgi veya gelişmeden kaynaklanmaları nedeniyle, nitelikleri itibariyle hataların düzeltilmesi işlemlerinden farklılık arz eder. Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin muhasebe tahminindeki bir değişiklikten ayırt edilmesinin zor olduğu durumlarda, ilgili değişiklik muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik olarak kabul edilir.

¹⁶⁹ a.g.e., s.50.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak mali tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir.¹⁷⁰

Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde mali tablolara yansıtılır. Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da iktisadi kullanma şekillerine yönelik tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde mali tablolara yansıtılır.¹⁷¹

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili kalemlerin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilir.

Hatalar, işletmenin daha önceki döneme ait mali tablolarında, yapılan yanlış beyan ve ihmallerdir. Bu tür hatalar matematiksel hatalar olabileceği gibi kullanılan muhasebe politikalarından kaynaklanan hatalar da olabilir.

Hatalar, mali tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Cari dönemde yapılan hatalar mali tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilir. Sonraki dönemlerde fark edilen hatalar, hatanın yapıldığı döneme ait mali tablolar seti düzeltilir ve dipnotlarda açıklanır. Geçmiş dönemlerin düzeltilmesi mümkün olmadığında, cari dönemdeki dağıtılmamış kârlardan düzeltme yapılır.

Sonuç olarak muhasebe politikasında isteğe bağlı olarak yapılan değişiklikler geçmişe dönük olarak uygulanır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklik ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Hatalar, mümkün olmadığı durumlar haricinde, geçmişe dönük olarak düzeltilir.¹⁷²

¹⁷⁰ **a.g.e.**, s.51.

¹⁷¹ Pricewaterhousecoopers, **a.g.m.**, s.10.

¹⁷² TMSK, **a.g.e.**, s.51-52.

3.3. Bilanço Kalemlerine İlişkin Bölümler

3.3.1. Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar

Bu standart, mali varlık ve borçların muhasebeleştirilmesini, mali durum tablosu dışı bırakılmasını, ölçümünü ve açıklanmaları konularını açıklar.

Standart kapsamında mali tablolarını hazırlayan bir işletme isterse bu standardı tamamen uygulamayı tercih edebilir veya isterse dipnot açıklamalarında bu standart hükümlerine bağlı kalmak şartıyla TMS 39'da yer alan tanımlama ve değerlendirme hükümlerini uygulayabilir.¹⁷³

Mali araçların TMS 39'a göre sınıflandırılması, ilk ölçümden sonraki ölçüm işlemleri ve ölçüm farklarının kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi açısından önemlidir. TMS 39'a göre mali araçların dört çeşit sınıflandırılması vardır;¹⁷⁴

- Satılmaya hazır varlıklar,
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- Borç ve alacaklar,
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan mali varlıklar.

Bir işletme ancak mali aracın sözleşme ile kendisine bir yükümlülük veya varlık sağlayabileceği belirlenmiş olduğu durumda bu aracı mali varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirir. Örneğin; türev araçlar daha önceden nakit bir ödeme yapılmasa dahi bağlayıcı bir sözleşmenin olması dolayısıyla muhasebeleştirilir. Temel mali araçlar aşağıdakilerden oluşmaktadır;¹⁷⁵

- Nakit,
- Vadeli ve vadesiz mevduatlar,

¹⁷³ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 11 – Basic Financial Instruments**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:19.05.2011), s.7.

¹⁷⁴ Alpman, **a.g.m.**, s.9.

¹⁷⁵ TMSK, **a.g.e.**, s.53-54.

- Kıymetli evrak ve ticari senetler,
- Alacak ve borç senetleri,
- Krediler, tahvil ve benzeri borçlanma araçları,
- Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi ve imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar,
- Taahhüt net olarak nakitle ödenemeyecekse, borç alınmasına ilişkin taahhütlerdir.

Bir mali varlık ve borç mali durum tablosuna alındığında, elde edilme değeri ile muhasebeleştirilir. Örneğin; satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti, satın alma fiyatı ile avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi varlığın alımıyla doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur.¹⁷⁶

Her bir raporlama tarihinde sabit bir tutarı ve getirisi olan borçlanma araçları etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür. Bir mali bir varlığın veya mali bir borcun itfa edilmiş maliyeti; mali varlık veya borcun elde edilme değerinden anapara geri ödemeleri çıkarılır. Daha sonra bu tutara etkin faiz yöntemi kullanılarak bulunan vade farklarının birikmiş tutarları eklenir veya çıkarılır. Söz konusu varlık veya borç için değer düşüklüğü var ise bu tutarlar da çıkarılır.

Etkin faiz yöntemi bir mali varlık veya mali borcun itfa edilmiş maliyetini ölçmede kullanılır ve ilgili dönem boyunca faiz geliri veya faiz giderinin dağıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Etkin faiz oranı mali aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilâtları, tam olarak ilgili mali varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Mısırlıoğlu, Türkiye..., **a.g.m.**, s.69.

¹⁷⁷ TMSK, **a.g.e.**, s.58.

Aşağıdaki şartların karşılanması durumunda mali araçlar, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür;¹⁷⁸

- Belirlenen bir vadesi vardır veya talep edildiğinde ödenir,
- Sahibine, sabit tutarda sabit oranlı bir getiri, değişken oranlı bir getiri veya belirtilenlerin bir birleşimi olan bir getiri sağlar,
- Sahibinin anaparayı veya onunla ilişkilendirilen faizi kaybetmesine yol açacak bir sözleşmeye tabi bir yükümlülüğü yoktur,
- İhraç edenin borcu önceden ödemesine ya da sahibine gelecekteki olaylara bağlı olmayan yükümlülükleri vadesinden önce ihraç edene karşı ertelemesine izin veren sözleşmeye tabi yükümlülükleri vardır,
- Değişken oranlı bir getiri veya geri ödeme hükümleri haricinde şarta bağlı getiri veya geri ödeme şartları yoktur.

Borsada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen özkaynak araçları maliyetinden değer düşüklüğü düşülmüş değeriyle ölçülmelidir.¹⁷⁹

Her bir raporlama dönemi sonunda işletme, tüm mali araçları (maliyet değeri veya itfa edilmiş maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilenler hariç) gerçeğe uygun değer ile ölçer ve bu değer üzerindeki değişiklikleri kâr veya zararda muhasebeleştirir.

Gerçeğe uygun değeri artık güvenilir bir şekilde ölçülemez duruma gelen bir özkaynak aracının en son tespit edilen gerçeğe uygun değeri aracın yeni maliyeti olur ve gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebilir duruma gelinceye kadar, mali araç maliyet bedelinden değer düşüklüğü çıkarılarak ölçülür.¹⁸⁰

Her bir raporlama dönemi sonunda maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş tüm mali varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü söz konusu ise zarar, kâr veya zararda

¹⁷⁸ Alpman, **a.g.m.**, s.9.

¹⁷⁹ Mısırlıoğlu, Türkiye..., **a.g.m.**, s.74.

¹⁸⁰ TMSK, **a.g.e.**, s.61-62.

muhasebeleştirilir. Daha sonraki bir dönemde, mali varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının azalması durumunda, daha önceden muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı doğrudan veya bir karşılık hesabı ile düzeltilerek iptal edilir.

Bir mali varlık ve borç aşağıda belirtilen durumlarda mali durum tablosu dışı bırakılır;

- Mali varlıktan elde edilen nakit akışlarına ilişkin sözleşmeye tabi hakların süresi dolduğunda ya da bu haklar elde edildiğinde,
- İşletme mali varlıkla ilişkili tüm önemli kazanımları ve riskleri bir başka tarafa devrettiğinde,
- İşletmenin mali varlıkla ilişkili tüm önemli kazanımları ve riskleri elinde bulundurmasına rağmen varlığın satışını, tek taraflı olarak kullanabilen ve devir işlemine ek sınırlamalar getirme ihtiyacı duymayan, ilişkili olmayan üçüncü bir tarafa devrettiğinde,
- Mali borçlar ise sadece borç ortadan kalktığında mali durum tablosu dışı bırakılır.¹⁸¹

3.3.2. Bölüm 12: Diğer Finansal Araçlar

Temel Finansal Araçlar Standart'ında olduğu gibi KOBİ'ler, diğer mali varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında, konuya ilişkin TMS 39'u veya bu standardı uygulamakta serbesttirler. Ancak işletme hangi standardı kullanırsa kullansın bu bölümde belirtilen dipnot açıklamaları gerekliliklerini yerine getirmek durumundadır.

Bu standart daha karmaşık olan diğer mali araçlara uygulanır. Sadece temel mali araçlara sahip olunması durumunda bu standart uygulanmaz.

Bu standart aşağıdakiler hariç olmak üzere tüm mali araçlara uygulanır;

¹⁸¹ a.g.e., s.62-63.

- Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar Standart'ı kapsamında olanlar,
- Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylar,
- Çalışanlara sağlanan fayda planları dâhilinde işverenin hak ve yükümlülükleri,
- Sigorta sözleşmelerindeki haklar,
- İşletmenin kendi özkaynak tanımını karşılayan mali araçlar,
- Kiralamalar,
- Bir işletme birleşmesinde koşullu bedel için yapılan sözleşmeler.¹⁸²

Bir mali araç, işletmenin mali araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğu durumlarda muhasebeleştirilir. Bu standart kapsamındaki mali varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirilmesinde işlem fiyatına eşit olan gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Her bir raporlama döneminin sonunda, bu standart kapsamındaki tüm mali araçlar gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Mali aracın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçümü artık mümkün değilse, aracın güvenilir olarak ölçülebilen en son tarihteki gerçeğe uygun değeri aracın maliyeti olarak kabul edilir. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün oluncaya kadar varlık, maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülür.

Standartın bu bölümünde hedging işlemleri ile ilişkili açıklamalara geniş bir yer verilmiş olmakla beraber, Türkiye'de yaygın bir kullanım alanı bulunmaması nedeniyle bu çalışma kapsamında bu açıklamalara yer verilmesine gerek duyulmamıştır. Temel finansal araçlar standardında yer alıp ve bu standartta açıklanmayan tüm konular benzer olduğundan benzer konulardan tekrar bahsedilmemektedir.¹⁸³

¹⁸² a.g.e., s.68-69.

¹⁸³ a.g.e., s.69-70.

3.3.3. Bölüm 13: Stoklar

Bu bölüm stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hususlarına ilişkin ilkeleri açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgiler verir.

Stoklar, işletmenin genel işleyişi içerisinde satış amaçlı elde tutulan, bu tür bir satış için üretim sürecinde olan ve üretim sürecinde veya hizmetlerin yerine getirilmesi sırasında tüketilecek malzeme şeklindeki varlıklardır.

İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, mali araçlar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler bu standart kapsamının dışında tutulmuştur.¹⁸⁴

Stok maliyetlerine, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve taşıma maliyetleri dâhildir. Satın alma maliyeti kapsamına, satın alma fiyatı ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı olan diğer maliyetler dâhil edilmektedir. Ticari iskontolar, indirimler ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin hesaplanması sırasında indirim konusu yapılır.

Dönüştürme maliyetleri olarak kabul edilen maliyetler, işletmenin malın üretimi aşamalarında kullanılan ek girdileri kapsamaktadır. Buna örnek olarak direkt işçilik giderleri gösterilebilir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir biçimde dağıtılan tutarları da içerir. Değişken genel üretim giderleri üretim miktarlarıyla doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.¹⁸⁵

Diğer maliyetler ise ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

¹⁸⁴ a.g.e., s.75-76.

¹⁸⁵ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 13 – Inventories**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:19.05.2011), s.9.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler şunlardır;

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri.¹⁸⁶

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir.

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

İşletme stok maliyetlerinin ölçümünde standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi ve en son satın alma tutarı yöntemlerinden herhangi birini kullanır. Perakende yöntemde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt marjın düşülmesi ile bulunur. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır.¹⁸⁷

Bir işletme, benzer özelliklere ve işletme için benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü ve kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi bir dönemden diğer bir döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.¹⁸⁸

¹⁸⁶ TMSK, **a.g.e.**, s.77.

¹⁸⁷ **a.g.e.**, s.77-78.

¹⁸⁸ Çelik, **a.g.m.**, s.18.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.¹⁸⁹

Vadeli olarak satın alınan stoklarda peşin alım fiyatı ile daha sonra ödenen fiyat arasında bir fark unsuru olan kaynak sağlama gideri içerdiği takdirde, bu fark stok maliyetinden çıkarılarak kaynak sağlama gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu uygulama Türkiye'deki özellikle ticaret işletmelerinde, vadeli alınan stoklardan vade ve kur farkı gibi maliyeti artırıcı unsurların ayıklanmasını sağlayacaktır.¹⁹⁰

Stoklar, raporlama dönemi sonunda maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer için normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Her raporlama tarihinde, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığı, bir başka deyişle geri kazanılabilir olup olmadığını değerlendirir. Eğer bir stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa, işletme söz konusu stok kaleminin satış fiyatından, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek ölçmesi ve değer düşüklüğünü muhasebeleştirilmesi gerekir.

İşletme aynı üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürünü birlikte üretebilir. Bu durumda üretilen ürünler ana ürün, yan ürün ve ortak ürün olarak tanımlanır. Bu türde üretim yapan bir işletmenin her bir ürün için sağlıklı maliyet hesaplaması hem çok zor hem de maliyetli olmaktadır.

Böyle bir durum söz konusu olduğunda üretim sürecinin ortak olan kısmının maliyetleri hesaplanır, kalan kısmı için yeniden bir hesaplama yapılır. Eğer üretilen ikinci ürün yan ürünse ve maliyet hesaplaması zahmetli bir süreç gerektiriyorsa bu durumda yan ürünün net gerçekleşebilir değeri maliyet olarak hesaplanarak toplam maliyetlerden düşülür ve ana ürünün maliyetine ulaşılır.¹⁹¹

¹⁸⁹ TMSK, Türkiye..., **a.g.e.**, s.313.

¹⁹⁰ Karacan, **a.g.e.**, s.92-93.

¹⁹¹ TMSK, **a.g.e.**, s.76-78.

Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Stoklara ilişkin yapılması gereken açıklamalar şu şekildedir;

- Stok ölçümünde kullanılan muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri,
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletmeye uygun sınıflandırılmış stokların ayrı ayrı kayıtlı defter değerleri,
- Dönem içinde gider olarak kayda alınan satılan malların maliyetleri,
- Stoklardaki değer düşüklüğü tutarları,
- İptal edilen değer düşüklüğü karşılıkları ve iptalleri gerektiren koşullar,
- İşletme borçları için ipotek edilmiş toplam stokların kayıtlı değerleri,¹⁹²

3.3.4. Bölüm 14: İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölüm mali tablolarda yer alan iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak hususları açıklar. İştirak, yatırımcı işletmenin, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.¹⁹³

Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin mali ve operasyonel politika tercihlerini etkileyebilmesi yetisini ifade ederken, kastedilen kontrol etmek gibi bir etki değildir. Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. İşletmenin oy hakkının % 20'sinden daha azına sahip ise yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir.¹⁹⁴

¹⁹² a.g.e., s.78-79.

¹⁹³ a.g.e., s.80.

¹⁹⁴ Sayar, a.g.e., s.79.

Yatırımcı iştiraklerdeki tüm yatırımlarını maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanarak muhasebeleştirir.

Maliyet yönteminde iştirakler, yatırım maliyetinden muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür.

Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir, sonraki dönemlerde ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr ya da zararındaki payı mali tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır.¹⁹⁵

Bir yatırımcının iştirakindeki payına düşen zararın defterlerdeki yatırım tutarını aşması durumunda, yatırımın defter değeri sıfıra indirilir. Defter değerinin üzerindeki zararların muhasebeleştirilmesine standart izin vermemektedir.

İştirak, bağlı ortaklığa veya iş ortaklığına dönüşürse, yatırımcı daha önce elinde bulundurduğu özkaynak payını gerçeğe uygun değerle yeniden ölçer ve bunun sonucunda ortaya çıkan kazanç ya da kaybı kâr veya zararda muhasebeleştirir. Yatırımcı önemli etkiyi, yatırımın elden çıkarılması dışında başka bir yolla kaybetmiyorsa, yatırımın o tarihteki defter değeri yatırımın maliyetini gösterir.

Yatırımcı, gerçeğe uygun değer yönteminde, iştirakteki yatırımı ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, söz konusu yatırımı elde etme değeriyle ölçer. Daha sonra her bir raporlama tarihinde iştiraklerdeki yatırımlarını gerçeğe uygun değer ile ölçer ve gerçeğe uygun değerdeki farkları kâr veya zararda muhasebeleştirir.

Yatırımcı, gerçeğe uygun değeri ölçemediği durumda iştiraklerdeki yatırımları ölçmek için maliyet yöntemini kullanır. İştirak yatırımları, cari olmayan varlık olarak sınıflandırılır ve mali durum tablosunda ayrı bir satırda gösterilir.¹⁹⁶

¹⁹⁵ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 14 – Investments in Associates**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi: 19.05.2011), s.11-12.

¹⁹⁶ TMSK, **a.g.e.**, s.80-83.

3.3.5. Bölüm 15: İş Ortaklıklarındaki Paylar

İş ortaklığı, iki veya daha fazla işletmenin, ortak kontrole tabii bir iktisadi faaliyet üzerindeki kontrolün bir sözleşme kapsamında paylaşılmasıdır. İş ortaklıklarının Türkiye’de uygulaması bulunmamaktadır. Uygulama alanı olmasa da standardın bir bölümünü oluşturması sebebiyle iş ortaklıklarına çalışmada yer verilmektedir.¹⁹⁷

Ortak kontrol edilen faaliyetler, ortak kontrol edilen varlıklar ve ortak kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç çeşit iş ortaklığı vardır. İşletme bu ortaklıklardaki varlıklarını ve borçlarını ortak kontrol edilen işletmeler hariç elde etme değeri ile mali tablolarında muhasebeleştirir.

Ortak kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesi ise, maliyet yöntemine, özkaynak yöntemine veya kâr veya zarar içinde gösterilen gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre yapılır.¹⁹⁸

Maliyet yönteminde, iş ortaklıklarındaki yatırımlar, maliyetten birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer. Özkaynak yöntemine göre yatırımlar, başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Daha sonra ki dönemlerde ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr ya da zararındaki payı tutarında defter değeri artırılır ya da azaltılır.

Gerçeğe uygun değer yönteminde işletme, iş ortaklığındaki bir yatırımı gerçeğe uygun değeri ile ölçer ve gerçeğe uygun değerdeki farkları kâr veya zararda muhasebeleştirir.¹⁹⁹

Yatırımcı, kurulan iş ortaklığına varlık satması durumunda elde edeceği kâr veya zararı muhasebeleştirir. Yatırımcının, iş ortaklığından varlık satın alması durumunda, bu satın almadan kaynaklanan kârlardan kendisine düşen payı, söz konusu varlıkları bağımsız bir tarafa tekrar satıncaya kadar, mali tablolarına yansıtmasına standart izin vermemektedir.

¹⁹⁷ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 15 – Investments in Joint Ventures**, Londra 2009, (Çevrimiçi)

<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:20.05.2011), s.5.

¹⁹⁸ Karacan, **a.g.e.**, s.94-95.

¹⁹⁹ TMSK, **a.g.e.**, s.85-86.

Ortak girişimlere yapılan yatırımlarda kullanılan muhasebe politikaları, bu yatırımların kayıtlı değerleri ve ortak girişimle ilgili verilen taahhütlerin toplam tutarının dipnotlarda belirtilmiş olması gerekir.²⁰⁰

3.3.6. Bölüm 16: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, mal veya hizmetin üretiminde ya da arzında ya da işletmenin rutin faaliyetleri kapsamında alınıp satılan gayrimenkuller dışında faaliyet kiralaması veya sermaye yatırımı olarak elde edilmiş olan gayrimenkullerdir.²⁰¹

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini ilk başta elde etme maliyeti ile değerler. Maliyet değerlerine satın alma değeri ve ilgili diğer tüm harcama kalemleri dâhildir. Eğer satın alma normal kredi limitlerinin dışındaki bir yöntemle gerçekleştirilmişse, bu durumda gayrimenkulün değeri gelecekte yapılacak olan tüm ödemelerin bugünkü değeri olarak kaydedilmelidir. Sonraki muhasebeleştirilmede ise eğer ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır.²⁰²

Diğer tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller ve gerçeğe uygun değeri hesaplanamayan yatırım amaçlı gayrimenkuller Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca değer düşüklüğü hesaplanmış ve amortisman ayrılmış net değerine göre muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer daima güvenilir bir şekilde ölçülmesi beklenmektedir. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, her raporlama tarihinde bu ölçüm sonucunda gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlı değeri arasındaki farklar kâr veya zararda muhasebeleştirilir.²⁰³

KOBİ'ler için maddi duran varlıklardan farklı olarak yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflandırması yapılması ve özellikle emlak işi ile uğraşan KOBİ'ler için gerçeğe uygun değer seçeneğinin kullanılması, mali bilgiyi kullanacaklara faaliyet sonuçlarına ilişkin daha gerçekçi bilgiler sunacaktır.

²⁰⁰ a.g.e., s.86-87.

²⁰¹ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 16 – Investment Property**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:20.05.2011), s.5.

²⁰² Karacan, a.g.e., s.96.

²⁰³ TMSK, a.g.e., s.89.

3.3.7. Bölüm 17: Maddi Duran Varlıklar

Bu bölüm, maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi hususlarını açıklar.

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde veya tedarikinde kullanmak, kiraya vermek ve idari amaçla elde tutulan ve bir dönemden daha uzun kullanılması beklenen varlıklardır.

İşletme eğer bir maddi duran varlığın maliyetini güvenilir bir şekilde hesaplayabiliyorsa ve söz konusu varlığın gelecekte işletmeye fayda sağlaması muhtemelse bunu bir varlık olarak muhasebeleştirir.²⁰⁴

Yedek parça ve hizmet ekipmanları gibi varlıklar genellikle stoklarda izlenir, tüketildiklerinde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak işletme büyük yedek parça ve ekipmanları bir dönemden daha uzun bir süre kullanmayı amaçlıyorsa bu durumda bu varlıkların tesis, makine ve cihazlar hesabında izlenmesi gerekir.

İşletmenin sahip olduğu arsa ve araziler standarda göre ayrılabilir varlıklardır ve binalar ile birlikte edinilmiş olsalar dahi binalardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. Türkiye uygulamasında ise binalar ile elde edilmiş arsa ve arazilerin elde edilme maliyeti ayrı olarak değil binalar hesabında takip edilmektedir.

Maddi duran varlıklar elde etme tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Varlıklar her bir raporlama dönemi sonunda, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Bir varlığın maliyet bedeli aşağıdaki giderlerin toplamından oluşur;²⁰⁵

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, ithalat masrafları ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, maddi duran varlıkları satın alma fiyatı,

²⁰⁴ a.g.e., s.91.

²⁰⁵ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 17 – Property, Plant and Equipment**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:20.05.2011), s.9.

- Saha hazırlık, ilk teslimat, nakliye, yükleme-boşaltma, deneme ve montaj, işlerlik testi ve çalışabilir duruma gelinceye kadar yapılan tüm maliyetler,

- Maddi duran varlıkların sökülmesi, taşınması, saha restorasyonu gibi edinme ve stok üretimi amacı dışında yapılan, belli bir kullanım sonucunda üstlenilen yükümlülüklerdir.

Varlıklar, varlığın kalıntı (hurda) değerinin ve varlığın ömrü ile ilişkili muhasebe tahminindeki değişikliğin göz önünde bulundurulması sonrası tahmini faydalı ömürleri boyunca amortismanına tabi tutulurlar.

Amortisman yöntemi varlığın ömrünü en iyi şekilde gösteren yöntem olmalıdır. Standarda uygun amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanıma göre amortisman yöntemini içerir. İşletme bu yöntemlerden kendisine en uygun olanı seçer ve gerekli olmadıkça dönemler itibariyle kullandığı yöntemi değiştirmez.²⁰⁶

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, bu standardın başka bir bölümü uyarınca bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Örneğin; üretimde kullanılan bir maddi duran varlığın amortismanı, stok maliyetine dâhil edilir.

Bir varlığın amortismanı, ilgili varlık mali durum tablosu dışı bırakıldığında durdurulur. Varlığın kullanılabilir duruma gelmesi ile başlayan amortisman ayırma süreci, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığı veya kullanılmadığı dönemlerde de uygulanır. Ancak, kullanıma göre amortisman yöntemi uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfırdır.

Bir varlığın kullanım şeklinin değişmesi, önemli ölçüde beklenilmeyen aşınma ve yıpranma, teknolojik ilerleme ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler, varlığın kalıntı değerinin veya yararlı ömrünün değiştiğinin göstergesi olabilir.

Bu tür göstergeler söz konusu olduğunda önceki tahminler gözden geçirilir ve mevcut beklentiler farklı ise kalıntı değer, amortisman yöntemi veya faydalı ömür

²⁰⁶ TMSK, a.g.e., s.93-94.

değiştirilir. Kalıntı değerdeki, amortisman yöntemindeki veya yararlı ömürdeki değişiklikler, muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Her bir raporlama tarihinde maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığı değerlendirilir. Bir varlığın geri kazanılabilir değeri, defter değerinin altına düşmesi durumunda söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerine indirgenir. Aradaki fark değer düşüklüğü zararıdır ve dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte iktisadi yarar beklenmediği durumlarda mali durum tablosu dışı bırakılır. Bir maddi duran varlık kaleminin mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıplar kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu tür kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmamaktadır.²⁰⁷

Standardın Türkiye’de yer alan vergi uygulamasından temelde farklılık gösterdiği noktalardan biri de amortisman konusudur. Standart faydalı ömür hesaplanması konusunda tablo hazırlayıcıları özgür bırakmaktadır ve amortisman tabi bir iktisadi kıymetten ilgili işletmenin beklenti süresine uygun bir faydalı ömür belirlemesini ve buna uygun bir amortisman tablosu hazırlamasını öngörmektedir. Diğer tarafta Türk Vergi Kanunları tebliğlerle, her bir amortisman tabi iktisadi kıymetin ömrünü belirlemekte ve işletmelerden ilgili tablolara uygun amortisman karşılığı ayırması konusunda açıklamalar yapmaktadır.²⁰⁸

3.3.8. Bölüm 18: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu bölüm, şerefiye dışındaki satış amaçlı elde tutulanlar dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları açıklar.²⁰⁹

Fiziksel bir yapısı olmayan ve işletmeden ayrılabilir olan maddi olmayan duran varlıkla ilgili gelecekteki iktisadi yararların işletmeye aktarılmasının olası olması, ilgili

²⁰⁷ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 18 – Intangible Assets Other Than Goodwill**, Londra 2009, (Çevrimiçi)

<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:21.05.2011), s.4.

²⁰⁸ 24 Ağustos 2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 339 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği (13.08.2011).

²⁰⁹ TMSK, **a.g.e.**, s.97.

varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve varlığın işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık kalemi üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmaması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir.²¹⁰

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Ancak işletme birleşmeleri esnasında, varlık takası ve devlet teşvikleri yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıkların maliyeti elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Her raporlama döneminde maddi olmayan duran varlık, maliyet değerinden birikmiş itfa payları ile birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek kalan değer üzerinden ölçülür.

İşletme içi bir maddi olmayan duran varlık yaratılması, bir araştırma veya geliştirme aşamasını içerir. Araştırma ve geliştirme maliyetleri gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir harcama daha sonraki bir tarihte aktifleştirilemez.²¹¹

Tüm maddi olmayan duran varlıklar sınırlı bir faydalı ömre sahiptirler. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, söz konusu varlığın iktisadi ömrü ile aynı olmak zorunda değildir. Bir varlığın iktisadi ömrü, varlığın iktisadi yarar sağladığı dönemdir. İktisadi ömürde, üretilen faydayı o sırada kimin kullandığı önemli değildir.

Faydalı ömür ise söz konusu varlığın işletme tarafından kullanıldığı dönemdir. İşletmenin iktisadi ömrü on yıl olan bir maddi olmayan duran varlığı, altı yıl sonra satmayı amaçlıyorsa, bu varlığın yararlı ömrü on yıl değil altı yıldır. Varlığın faydalı ömrü hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilir.²¹²

Sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarları faydalı ömürleri boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın mali durum tablosu dışı bırakıldığı tarihte durdurulur. İktisadi faydaların kullanım şeklinin doğru olarak

²¹⁰ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.m.**, s.283.

²¹¹ TMSK, **a.g.e.**, s.98-99.

²¹² IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 18 – Intangible Assets Other Than Goodwill**, Londra 2009, (Çevrimiçi)
<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:21.05.2011), s.31.

belirlenememesi durumunda normal amortisman yöntemi uygulanır. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri genelde sıfır kabul edilir.

Maddi duran varlıklar standardında olduğu gibi maddi olmayan duran varlık kalemleri içinde her bir raporlama döneminde değer düşüklüğü olup olmadığı değerlendirilir.

Bir varlığın kullanım şeklinin değişmesi, teknolojik ilerleme ve piyasa fiyatlarında meydana gelen dalgalanmalar, varlığın kalıntı değerinin veya yararlı ömrünün değiştiğinin göstergesi olabilir. Bu tür göstergeler söz konusu olduğunda önceki tahminler gözden geçirilir ve eğer mevcut beklentiler farklı ise kalıntı değeri, itfa yöntemi ve yararlı ömür değiştirilir.

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte iktisadi yarar beklenmediği durumlarda mali durum tablosu dışı bırakılır.

İşletme mali tablo dipnotlarında maddi olmayan duran varlıklar için aşağıdaki unsurları belirtir;

- Kayıtlı değer hesaplanmasında kullanılan değerlendirme yöntemleri,
- Kullanılan amortisman yöntemi,
- Kullanılan faydalı ömür veya amortisman oranları,
- Dönem başı ve sonundaki kayıtlı değerleri ve birikmiş amortisman tutarları.²¹³

3.3.9. Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Bu bölüm, işletme birleşmelerini ve birleşme nedeniyle ortaya çıkacak şerefiyenin nasıl kayıtlara alınacağı hususlarını açıklar.

²¹³ TMSK, a.g.e., s.100-102.

İşletme birleşmesi, bağımsız işletmelerin veya işlerin tek bir mali tabloda bir araya getirilmesini ifade etmektedir. İşletme birleşmeleri, bir işletmenin diğer bir işletmenin özkaynaklarını veya net varlıklarını satın almasıyla, yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya bir veya birden fazla işletme oluşturacak şekilde bir işletmenin bazı net varlıklarını satın almasıyla oluşur.

Bütün işletme birleşmelerinde satın alma yöntemi uygulanır. Bu yöntemi uygularken; iktisap eden işletmenin tanımı yapılmalı, iş birleşmesinin maliyeti hesaplanmalı ve iktisap tarihi itibarıyla gerekli varlıkların, yükümlülüklerin ve şarta bağlı karşılıkların belirlenmesi gerekmektedir.

İşletme, yapmış olduğu yatırım ile bağlantılı olarak başka bir işletmenin işlemleri üzerinde kontrol hakkına sahip olmuşsa, bu durumda işletme birleşmesinden değil, bir iştirak veya bağlı ortaklık durumu söz konusudur ve bu standardın başka bir bölümünün konusu olduğundan bu bölümde yer alan hükümler burada uygulanmamaktadır.

Birleşme işlemi ile birleşmeye taraf olan diğer işletmeler üzerindeki kontrolü sağlayan işletme, elde eden taraftır. Elde edenin belirlenmesinin güç olduğu durumlarda, genelde gerçeğe uygun değeri daha büyük olan veya birleşme esnasında nakit veya diğer varlıkları veren işletme elde eden taraftır.

İşletme birleşmelerinin maliyeti hesaplanırken, işletmenin iktisap edilen işletmeyi elde etmek amacıyla elden çıkardığı varlıklar, üstlenilen yükümlülükler ile iktisap edilen işletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı aracın gerçeğe uygun değeri göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca birleşme ile doğrudan bağlantılı ortaya çıkan diğer giderler de bu maliyetlere dâhil edilir.²¹⁴

Birleşme maliyeti ile iktisap edilen işletme varlıkların ve borçların net gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, şerefiye olarak muhasebeleştirilir.²¹⁵

İktisap eden işletmenin birleşme maliyeti, iktisap edilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değerinden düşük ise negatif şerefiye sözkonusudur. Bu durumda negatif şerefiye tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

²¹⁴ **a.g.e.**, s.104-105.

²¹⁵ Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.153.

Birleşme maliyeti, iktisap edilen işletmenin tanımlanabilir varlık, borç ve koşullu borçlarının gerçeğe uygun değerinden yüksek ise pozitif şerefiye meydana gelir ve varlık olarak muhasebeleştirilir.²¹⁶

Pozitif şerefiye için her bir raporlama döneminde değer düşüklüğü testi yapılır. Değer düşüklüğü söz konusu ise karşılık ayrılır. Ancak şerefiye için daha önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı, daha sonraki bir dönemde iptal edilememektedir.

İlk kayıttan sonra şerefiye, maliyetinden birikmiş amortisman ve toplam değer düşüklüğü tutarı düşülerek değerlendirilmelidir. Şerefiyenin yararlı ömrü konusunda güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilir.²¹⁷

3.3.10. Bölüm 20: Kiralamalar

Bu bölüm, diğer standartların kapsamına girmeyen her çeşit kiralama işlemlerini, bu işlemlerin kayda alınmasını, yeniden değerlemesini ve sınıflandırılması hususlarını açıklar. Bu bölüm sadece kiralamaya konu varlıkların kullanım hakkının devredildiği sözleşmelere uygulanır. Kiralamanın kayıtlara alınması hususu, kiracı ve kiraya veren açısından ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.²¹⁸

Kiralamalar, mali kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve faydaların önemli ölçüde kiracıya devredildiği kiralamalar, mali kiralamalardır. Risk ve faydaların önemli ölçüde kiracıya devredilmediği kiralamalar da faaliyet kiralamasıdır.²¹⁹

Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır. Bir kiralamanın mali kiralama veya faaliyet kiralaması olup olmadığının tespitinde kiralama sözleşmesinden çok, işlemin özü esas alınır. Bir kiralama işleminin

²¹⁶ Sayar, **a.g.e.**, s.82.

²¹⁷ TMSK, **a.g.e.**, s.107.

²¹⁸ **a.g.e.**, s.109.

²¹⁹ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 20 – Leases**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:21.05.2011), s.8.

mali kiralama olarak mali tablolarda gösterilmesine neden olabilecek göstergeler şunlardır,²²⁰

- Kiralama ile kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süreci sonucunda kiracıya geçmesi,
- Kiralayanın, kiralama sürecinin sonunda çok düşük bir bedelle kiralanan varlığın satın alma opsiyonunu kullanacağı beklemesi,
- Mülkiyet kiracıya geçemeyecek olsa dahi, kira sürecinin kiralanan varlığın büyük bir bölümünü kapsamaması,
- Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin en az kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,
- Kiralanan varlığı üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması gerekir.

Kiralama süreci boyunca, kiraya veren ile kiracı, kiralama koşullarını değiştirmeye karar verdiklerinde kiralamanın sınıflandırması yeniden gözden geçirilir.

Kiracılar, kiralama sürecinin başlangıcında, mali kiralamaya konu varlığın gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden mali durum tablosunda muhasebeleştirir. Kiracının, kiralama ile doğrudan ilgili başlangıç maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirilen tutara dâhil edilir.

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, mali kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Kiralama işlemindeki kaynak sağlama giderleri, kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir. Kiracı, koşullu kiraları, oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.²²¹

Kiracı, bir mali kiralama kapsamında kiralanan bir varlığı normal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutar. Varlık, kiralama süresi ve yararlı ömürden daha kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir. Kiracı, ayrıca her bir raporlama tarihinde bir

²²⁰ TMSK, a.g.e., s.109-110.

²²¹ Karacan, a.g.e., s.107.

mali kiralama kapsamında kiralanmış olan bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirir.

Kiracılar açısından faaliyet kiralamalarında ödemeler gider olarak muhasebeleştirilir.²²²

Kiraya veren, mali kiralamaya konu olan varlıklarını, asgari kira ödemelerini ve sözleşmenin bitiş tarihinde kendisine kalacak olan kalıntı değer toplamını mali durum tablosunda gösterir.

Kiraya verenin elde ettiği kaynak sağlama gelirinin muhasebeleştirilmesi, kiraya verenin mali kiralamadaki net yatırımının sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtabilecek şekilde gerçekleştirilir.

Mali kiralamadan elde edilen satış hasılatı ile satış maliyeti arasındaki fark, satış kârıdır ve işletmenin doğrudan satışlarda uyguladığı politikaya uygun olarak muhasebeleştirilir.

Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları, varlığın niteliğine göre mali durum tablosunda sunar. Kiraya veren, faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira gelirini kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kiraya veren, faaliyet kiralamasına ilişkin bütün maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.²²³

Satış ve geri kiralama işlemi bir varlığın satılmasını ve yine aynı varlığın satışını yapan işletmeye kiralanmasını içerir. Bir varlığın satışı ve geri kiralanması durumunda, kiralama mali kiralama ise, satış gelirinin mali kiralama üzerindeki kısmını, kira süresince boyunca gelir olarak muhasebeleştirir. Kiralama faaliyet kiralaması ise, ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinde gerçekleşmesi durumunda, kiraya veren aradaki farkı gelir olarak muhasebeleştirir.²²⁴

²²² Fatih Yılmaz, “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 17 Kiralama İşlemleri”, İSMMMO, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/11.bolum.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011), s. 185-186.

²²³ TMSK, a.g.e., s.113-114.

²²⁴ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 20 – Leases**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:21.05.2011), s.65-63.

Kiracı, mali tablo dipnotlarında kiraladığı her bir varlık grubu için, dönem sonu net değerini belirtmelidir. Bunun yanı sıra gelecekte yapılacak asgari kira ödemelerinin ilk bir yıl için, birinci yıldan sonra beşinci yılsonuna kadar olan ve beşinci yıldan sonraki tutarlarını da dipnotlarda belirtmelidir.

Dipnotlarda belirtilmesi gereken bir diğer unsur ise kiralama sözleşmelerinde yer alan özelliği işlemlere ilişkin bilgilerdir. Eğer sözleşmede varlığın belirli bir dönem sonunda yenileneceği, tekrar kiralanabileceği veya alım seçenekleri varsa bunlar mali tablo kullanıcılarının bilgisine sunulmalıdır.²²⁵

3.3.11. Bölüm 21: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu standardın amacı, uygun muhasebeleştirme şartları ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin mali tablo dipnotlarında gösterilmesini sağlamaktır.²²⁶

Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Bir işletmenin karşılık kaydı yapabilmesi için; rapor gününde geçmişte olmuş bir durum için bir yükümlülüğünün varolması, tasfiye durumunda işletmenin belirli fayda aktarımları yapmasının muhtemel olması, güvenilir bir şekilde yükümlülüğün hesaplanabiliyor olması gerekmektedir.²²⁷

Karşılık, mali durum tablosunda borç olarak gösterilir ve üretim stoklarının bir parçası olmadıkça veya maddi duran varlıklarının içerisinde muhasebeleştirilmesini gerektirmediği sürece, bir gider olarak muhasebeleştirilir.

Karşılık ayrılabilmesi için, yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması gerekmektedir. İşletme, karşılığı söz konusu yükümlülüğün bugünkü değerinden hesaplamalıdır. İşletme karşılık değeri hesaplarken ilgili varlığın elden

²²⁵ TMSK, a.g.e., s.111-112.

²²⁶ a.g.e., s.117.

²²⁷ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 21 – Provisions and Contingencies**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:22.05.2011), s.10-11.

çıkarılmasından elde edilebilecek kazancı göz önünde bulundurmalı, bu tutar kadar az karşılık hesaplamalıdır. Ölçüm neticesinde yapılacak düzeltmeler, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

İşletme dipnotlarda, her bir karşılık grubu için, dönem başı tutarlarını, dönem içerisinde yapılan düzeltme kayıtlarını, konusu kalmayan karşılık tutarlarını ve dönem içinde bu karşılık tutarını düşüren tutarları belirtmelidir. Yükümlülüklerin içeriği ve niteliği ile ödemelerin tahmin edilen tutar ve zamanlarının da dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir.

Koşullu borç, kesin olmayan ancak ortaya çıkma ihtimali bulunan veya var olan ancak karşılık olma özelliklerini taşımayan yükümlülüklerdir. Koşullu borç, mali durum tablosunda yükümlülük olarak yer almamaktadır. Koşullu yükümlülüğün işletmeye olabilecek tahmini etkisi, işletmeden kaynak çıkmasına ilişkin zamanlama veya tutara ilişkin belirsizliklere dair göstergeler ve geri ödemenin olasılığı ile ilgili dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.

Koşullu varlıklarda, koşullu borçlar gibi mali durum tablosunda yer almamaktadır. Bu varlıkların mali etkisinin niteliği ve tanımı ile ilgili açıklamalara dipnotlarda yer verilir.

Diğer taraftan, koşullu varlık ile ilgili işletmeye gelecek nakit akışları neredeyse net bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, bu durumda ilgili varlık koşullu varlık olarak kabul edilmez ve varlıklar içinde kayıt altına alınmasına standart izin vermektedir.²²⁸

3.3.12. Bölüm 22: Borçlar ve Özkaynaklar

Bu bölüm, mali araçların borç veya özkaynak olarak sınıflandırması hususlarını açıklamaktadır. Ancak diğer bölümlerde ayrıca tanımlanmış ve değerlendirme esasları belirtilmiş borç ve özkaynak kalemleri bu bölüm kapsamı dışında bırakılmıştır.

²²⁸ TMSK, a.g.e., s.117-119.

Özkaynak, bir işletmenin varlıklarından tüm borçlarını düştükten sonra geriye kalan tutardır. İşletme, kendisine ait özkaynak hisselerini ve diğer özkaynak araçlarını ihraç ettiğinde elde ettiği ihraç tutarlarını özkaynak olarak muhasebeleştirir.

İşletme özkaynaklarını, özkaynak hisselerinin ihracına ilişkin maliyetler düşüldükten sonra, tahsil edilen tutarın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Eğer ödeme gecikirse, paranın zaman değeri ortaya çıkacağından, başlangıç ölçümü bugünkü değer esasına göre yapılır.²²⁹

Borç ise, bir işletmenin geçmişte yapmış olduğu işlemlerden dolayı var olan zorunluluklarının bir ifadesi olarak tanımlanır. Borçların gelecekte işletmeden nakit çıkışına neden olması beklenmektedir.

Bazı mali araçlar özkaynak olarak değil de borç olarak muhasebeleştirilir. Örneğin,²³⁰

- İşletmenin tasfiyesi halinde net varlıkların dağıtımı belirli bir maksimum tutara tabi ise mali araç, borç olarak sınıflandırılır.
- İşletmenin, mali aracın hamiline, tasfiyeden önce ödemeler yapmasını zorunlu kılması durumunda, söz konusu araç, borç olarak sınıflandırılır.
- İmtiyazlı bir hisse senedi, ihraç edene, belirli bir vadede veya belirli bir tarihte sabit veya belirli bir tutarda zorunlu olarak ödeme yapma yükümlülüğü getiriyorsa, mali araç, borç olarak sınıflandırılır.

Aktifleştirme veya hisse senetlerinin bedelsiz verilmesi, hissedarlara elindekilerle orantılı olarak, yeni hisselerin ihraç edilmesidir. Hisse bölünmesi, bir işletmenin mevcut hisselerinin birden fazla sayıya bölünmesidir. Her iki durumda da özkaynaklar toplamı değişmemektedir.

Satım opsiyonu bulunan bir mali araç, nakit veya diğer mali varlık karşılığında hamiline veya bir başka ifadeyle opsiyonu veren tarafa söz konusu aracı geri satma

²²⁹ Ayanoglu, a.g.e., s.158.

²³⁰ TMSK, a.g.e., s.127-128.

hakkı veren bir mali araçtır. Bu tür araçlar sahibine, işletmenin standarda göre ölçülen net varlıkların bir payını alması hakkını veriyorsa, özkaynak olarak sınıflandırılır.

İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri, işletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra işletme tarafından geri alınan özkaynağa dayalı mali araçlarıdır. İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri, hisseler için ödenen karşılığın gerçeğe uygun değerinin özkaynaktan düşülmesi yoluyla muhasebeleştirilir. İşletmenin kendi hisse senetlerinin satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kâr veya zararda herhangi bir kazanç ya da kayıp tutarı muhasebeleştirilmemektedir.²³¹

Ortaklara yapılan dağıtımların, ilgili vergi üstünlükleri de dikkate alınarak netleştirilmiş tutarları, özkaynaktan düşülür. Bazı durumlarda ortaklara, kâr payı olarak nakit yerine diğer varlıklar dağıtılır. Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde bir borç muhasebeleştirilir.

Dönem başı ve dönem sonundaki düzeltmeleri gösteren bir mutabakatla birlikte eldeki özkaynak çeşitleri ve bu çeşitlerin değeriyle ilgili açıklamalar yapılmalıdır.²³²

3.4. Gelir Tablosu Kalemlerine İlişkin Bölümler

3.4.1. Bölüm 23: Hasılat

Bu bölüm, standardın diğer bölümleri kapsamına girmeyen mal satışları, hizmet ifası, işletmenin mühendislik işletmesi olması durumunda inşaat sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payları sonucu işletmenin elde ettiği tüm iktisadi fayda girişlerinin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi hususlarını açıklar.²³³

Bir işletme mal satışına ilişkin hasılat kaydını; işletme mala ilişkin risk ve getirileri alıcıya teslim ettiğinde, satılan mallar üzerinde herhangi bir kontrol hakkı

²³¹ Karacan, **a.g.e.**, s.112-113.

²³² TMSK, **a.g.e.**, s.129-130.

²³³ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 23 – Revenue**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:22.05.2011), s.18.

kalmadığında, hasılat miktarı güvenilir bir şekilde hesaplanabildiğinde, bu alışveriş sonucunda işletmeye iktisadi fayda akışının muhtemel olduğu belirlendiğinde ve teslimatın maliyetleri veya oluşabilecek maliyetleri güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde yapabilecektir.

Hasılatlar, karşılığında elde edilen veya elde edilmesi beklenen bedel ile değerlendirilmelidir. Bu değer hasılatın gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer ile ifade edilen değer hasılatın gerçekleşme anında nakit olarak tahsil edilmesi gereken tutardır. Bu durumda mal ya da hizmet hasılatının gerçeğe uygun değeri, içinde faiz barındırmayan peşin satış bedeline eşittir.

Vadeli satışlarda alınacak nakit ve nakit benzeri faiz tutarı içerdiği varsayılmaktadır. Bu standarda göre faiz tutarı, emsal faiz oranı kullanılarak toplam vadeli satış bedelinden ayrıştırılır ve gerçekleşen hasılat geriye kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilir. Aradaki fark ise, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Bir acente ilişkisinde yalnızca komisyon tutarı hasılatı dâhil edilir.

İşletme, mal ve hizmetleri benzer mal ve hizmetler ile takas ettiğinde veya takas edilen mal veya hizmet benzer olmadığı halde ticari bir durum söz konusu olmadığında hasılat kaydı yapmamalıdır. Diğer taraftan takas durumu söz konusu olmakla beraber ticari bir amaç varsa, bu durumda işletmenin hasılat kaydı yapması gerekmektedir.²³⁴

Bir işletme hizmetin sunumuna ilişkin bir hasılatı, raporlama döneminin sonunda tamamlama yüzdesi dikkate alınarak muhasebeleştirir. Hasılat tutarı güvenilir olarak ölçülemez ise, hizmet ile ilgili muhasebeleştirilmiş giderlerin geri kazanılabilir tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Faizler, telif hakları ve kâr payları işletmeye olası bir nakit akışı sağlayacaksa ve bunların hasılat tutarları güvenilir olarak ölçülebiliyorsa mali tablolara alınır.

Faizler, etkin faiz yöntemine göre, isim hakları, ilgili sözleşmenin niteliği dikkate alınarak tahakkuk esasına göre kâr payları, hissedarların ödemeyi alma hakkı bulunduğu zaman muhasebeleştirilir. Etkin faiz oranı yöntemi uygulanırken, işletme

²³⁴ TMSK, a.g.e., s.134-135.

genellikle ücretleri, ödenen veya alınan puanlar, işlem maliyetlerini ve her türlü prim ve iskontoları ifade edecek şekilde dikkate alır.²³⁵

İnşaat sözleşmelerinde, sözleşme sonuçları güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, işletme hasılat ve maliyet tutarlarını hesaplayarak sözleşmeye ilişkin faaliyetin tamamlanma yüzdesine göre raporlama döneminin sonunda gelir ve gider olarak kayıtlarına almalıdır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi hizmet ifalarında ve inşaat sözleşmelerinde uygulanabilecek bir yöntemdir. Mal tesliminde, teslimin tamamlanma derecesinin hesaplanması söz konusu olmadığından hasılat değerlemesinde bu yöntemin kullanılması söz konusu olmamaktadır.

Bu yöntemin uygulanmasında yapılan işin miktarı tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında en güvenilir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulanması mümkün olan yöntemler;

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyetlere oranı yöntemi,
- Yapılan işlerin incelenmesi yöntemi,
- Hizmet işlemi veya sözleşme işlerinin fiziksel kısmının tamamlanması yöntemidir.

Bir iş sürecinde yapılan ödemeler veya avans ödemeleri işin tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında bir önem taşımamaktadır.

İşletme, geri kazanılması muhtemel maliyetleri, malzeme veya peşin ödemeler gibi, işlem veya sözleşmedeki gelecekteki faaliyetlere ilişkin maliyetleri bir varlık olarak muhasebeleştirir. Geri kazanılması muhtemel olmayan maliyetleri beklemeksizin gider olarak muhasebeleştirilir. Bir inşaat sözleşmesinde, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması muhtemel ise beklenen zarar derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

²³⁵ Karacan, **a.g.e.**, s.113-114.

Bir sözleşmenin hasılatının tahsil edilemeyeceği önceden anlaşıldığında işletme bunu hasılat düzeltmesi olarak değil bir gider olarak dikkate almalıdır.²³⁶

3.4.2. Bölüm 24: Devlet Teşvikleri

Bu bölüm işletmeye devlet tarafından verilen her türlü teşviğin muhasebeleştirilmesi hususlarını açıklar.

Devlet kavramı, devlet kurumları ile yerel, ulusal ve uluslararası benzer kurumları kapsamaktadır. Sivil kalkınma ajanslarından alınan teşvikler, devlet teşvikleri gibi muhasebeleştirilmektedir. Bu gibi kurumlar iktisadi yardım sağlamakta, yerel, ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşları kapsamaktadır. Devlet teşvikleri, yardımlar, sübvansiyonlar veya primler şeklinde adlandırılmaktadır.²³⁷

Devlet teşvikleri, işletme faaliyetlerinde, geçmiş veya gelecekte belirlenmiş koşulları yerine getirildiğinden dolayı, bir işletmeye devlet tarafından kaynak transferi şeklinde yapılan yardımlardır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde önerilen yöntemler aşağıdaki gibidir;

- İşletme üzerinde belirli geleceğe yönelik verimlilik ve etkinlik şartları içermeyen ve kazançları alacak olan teşvikler gelir olarak kaydedilir.
- İşletme üzerinde belirli geleceğe yönelik verimlilik ve etkinlik şartları içeren teşviklere ilişkin kazançlar, ancak verimlilik ve etkinlik şartları yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilirler.
- Hasılat kaydından önce elde edilen teşvikler borç olarak sınıflandırılmalıdır.

Teşvikler, elde edilen ya da elde edilecek olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

²³⁶ TMSK, a.g.e., s.138-139.

²³⁷ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 24 – Government Grants**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:23.05.2011), s.3.

Bu bölüm, gelir veya kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirilmiş vergi oranları gibi vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır.²³⁸

3.4.3. Bölüm 25: Borçlanma Maliyetleri

Bu bölüm işletme tarafından kullanılan mali borç maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususlarını açıklamaktadır.

Borçlanma maliyetleri, işletmenin mali borçları kullandığında katlanmak zorunda kaldığı faiz ve diğer maliyetleri içermektedir. Borçlanma maliyetleri aşağıdakileri içermektedir;

- Temel finansal araçlar bölümünde açıklanan etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz giderleri,
- Mali kiralamalara ilişkin kaynak sağlama giderleri,
- Yabancı para birimi üzerinden yapılan borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik kur farklarına ilişkin düzeltmeler.²³⁹

Örneğin; bir işletme bankadan aldığı 100.000 TL'lik kredi için her yıl, %5 sabit oranda faiz borcuna katlanmaktadır. Krediyeye ilişkin % 5 faiz borçlanma maliyetidir.

Borçlanma maliyetleri oluşturdukları dönemde gider olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.²⁴⁰

²³⁸ TMSK, a.g.e., s.148.

²³⁹ a.g.e., s.150.

²⁴⁰ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 25 – Borrowing Costs**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:23.05.2011), s.3.

3.4.4. Bölüm 26: Hisse Bazlı Ödemeler

Bu bölüm, mal ve hizmet karşılığında nakit ödenen ya da özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken mali raporlamaya ilişkin hususları açıklar.²⁴¹ Hisse bazlı ödemeler üç şekilde gerçekleşir;

- Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri; işletmenin özkaynaklarına dayalı mali araçlar (hisse senetleri veya hisse senetleri opsiyonları) karşılığında mal ve hizmet aldığı hisse bazlı ödeme işlemleri,

- Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri; işletmenin mal ve hizmet aldığı satıcılarına, hisse senedi veya özkaynağa dayalı mali araçların fiyatlarına göre belirlenmiş bir tutarı nakit olarak ödediği hisse bazlı ödeme işlemleri,

- Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri; işletmenin mal veya hizmet aldığı ve buna ilişkin anlaşmanın, işletmenin veya satıcının, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak veya başka bir varlık yoluyla veya işletmenin özkaynağına dayalı mali araçların ihraç edilmesi yoluyla ödenmesi seçeneklerine sahip olduğu işlemlerdir.²⁴²

Hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen mal veya hizmetler teslim alındığında ya da hizmetler karşı tarafça sağlandığında muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, mal veya hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar, özkaynaklarda bir artış şeklinde muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borç muhasebeleştirilir.

İşletme çalışanlarına yapılan hisse bazlı ödemenin bedeli olarak sunulan hizmetlerin işletme tarafından elde edildiği varsayılmaktadır.

Çalışanlarla yapılan işlemler açısından, özkaynağa dayalı mali araçların gerçeğe uygun değeri, söz konusu araçların verildiği tarihte ölçülür. Çalışanlar dışındaki

²⁴¹ TMSK, Türkiye..., a.g.e., s.63.

²⁴² Ayanoğlu, a.g.e., s.163.

tarafarla yapılan işlemler açısından ölçüm tarihi, işletmenin malları aldığı ya da karşı tarafın hizmetleri sunduğu tarihtir.

Özkaynaktan karşılanan ve nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, alınan mal veya hizmetlerin tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği sürece, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür. Alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, mal veya hizmetlere karşılık verilen özkaynağa dayalı mali araçların gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülür.

Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde öncelikle hisse senedinin gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı var ise bu fiyat kullanılır. Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı olmadığında, işletmenin hisse senetlerine ilişkin yakın geçmişte yapılan bir işlem var ise bu işlem fiyatı kullanılır.

Hisse bazlı ödemelerin varlığı durumunda dipnotlarda her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere hangi türde bir hisse bazlı ödeme olduğu ve içeriği, bu durumun işletmenin mali tablolarında yarattığı farklılıklar, gelecek ile ilgili olası etkileri ve bu uygulamaların işletmeye olan maliyetleri belirtilmelidir.²⁴³

3.4.5. Bölüm 27: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu bölüm, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi açısından aşağıdaki varlıklar (bu varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kendilerine ait bölümlerde açıklanmaktadır) hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi hususlarını açıklar;²⁴⁴

- Ertelenmiş vergi varlıkları,
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
- Mali varlıklar,
- Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,

²⁴³ TMSK, a.g.e., s.151-155.

²⁴⁴ a.g.e., s.157.

- Gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar.

Varlıklarda değer düşüklüğü, varlığın defter değeri, varlığın geri kazanılabilir tutarından fazla olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın ya da nakit yaratan bir birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, iki taraf arasında karşılıklı pazarlık ortamında normal piyasa şartları çerçevesinde satışından, satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen tutardır.

Kullanım değeri, bir varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Gelecekteki nakit akışlarına uygun bir iskonto oranı uygulanarak varlığın bugünkü değeri bulunur.

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri veya kullanım değerinden herhangi birisi, varlığın defter değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur.²⁴⁵

Her raporlama tarihinde, stokların da değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Bir stok kaleminin tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatı (geri kazanılabilir tutarı) defter değerinden düşük ise, stok değer düşüklüğüne uğramıştır ve stoğun defter değeri, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatına getirilir. Aradaki fark değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.

Daha sonraki dönemlerde kayıtlı değer, gerçeğe uygun değerden daha yüksek olarak hesaplandığında daha önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir ve stok yine gerçeğe uygun değerine eşit olacak şekilde düzeltilir. Aradaki fark ilgili dönemde kâr olarak dikkate alınır.

Stoklar dışındaki varlıklar için her bir raporlama tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair herhangi bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, varlığın geri kazanılabilir

²⁴⁵ TMSK, Türkiye..., a.g.e., s.709-710.

tutarına ilişkin tahminde bulunulur. Herhangi bir deęer dūřuklūęu gōstergesinin bulunmaması durumunda, geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesi gerekmemektedir.

Tek başına varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi mōmkōn değilse, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Bir varlığın nakit yaratan birimi, bağımsız olarak nakit akışları yaratan tanımlanabilir en kōçük varlık grubudur.

Varlıęın deęer dūřuklūęüne uęramıř olabileceęini gōsteren herhangi bir gōstergenin bulunup bulunmadıęı, iřletme içi kaynaklardan ve iřletme dıřı kaynaklardan elde edilir.²⁴⁶

Eęer deęer dūřuklūęüne dair bir gōsterge varsa iřletme deęer dūřuklūęu ortaya çıkmasa bile sōz konusu varlıęın geriye kalan yararlı ōmrōnōn, amortisman yōnteminin ve kalıntı deęerinin gōzden geçirilmesi gerekmektedir.

şerefiye için değer dūřuklūęu hesaplanması sırasında yukarıda sayılanlar dışında bazı gereklilikler mevcuttur. şerefiye satılamamaktadır ve işletmeye nakit akışı sağlamamaktadır. Bu durumda, şerefiyenin gerçeğe uygun değeri doğrudan hesaplanamamaktadır. Dolayısıyla şerefiyenin gerçeğe uygun değeri ait olduğu daha bōyōk varlık grubunun gerçeğe uygun değer tutarının ōlölmesinden elde edilir.

řerefiye için muhasebeleřtirilmiř deęer dūřuklūęu zararını, daha sonraki bir dōnemde iptal edilmesine standart izin vermemektedir. řerefiye dıřındaki dięer tōm varlıklar için ōnceki dōnemlerde ayrılmıř deęer dūřuklūęu zararı artık mevcut olmadıęı tutar kadar iptal edilir.

İřletme deęer dūřuklūęu hesaplayıp, kapsamlı gelir tablosuna aktardıęında, dipnotlarda bu deęer dūřuklōklerinin tutarlarını ve hangi gider kalemleri içerisinde yer aldıęını belirtmelidir. Eęer ōnceki dōnemlerde gider olarak kabul edilmiř bir deęer dūřuklūęünün iptal edilme durumu sōz konusuysa ilgili gelir kalemine iliřkin dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.²⁴⁷

²⁴⁶ TMSK, a.g.e., s.157-158.

²⁴⁷ a.g.e., s.162-164.

3.4.6. Bölüm 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bu bölüm hisse bazlı ödeme işlemleri dışında yönetim ve müdürler de dâhil tüm çalışanlara sağlanan her türlü faydaların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu bölüm kapsamında yer alan çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıda belirtilen şekilde dört sınıfa ayrılmıştır;²⁴⁸

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanın rapor tarihinden itibaren on iki ay içerisinde ilgili hizmeti ifa ederek elde edeceği faydalardır. Örneğin; ücretler ve sigorta yardımları, on iki ay içerisinde kullanılacak yıllık ücretli veya hastalık izinleri, katkı payları ve ikramiyeler ile ilaç, lojman, araç ve gıdalardır.

- Çalışanlara çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar, emekli aylığı gibi emeklilik hakları ve çalışma dönemi sonrası emeklilik sigortası ve sağlık yardımı gibi yardımları kapsar. Bu faydalar birçok durumda, işletme uygulamalarından ziyade, kanunlarla belirlenmiştir ve fayda sağlanan planlar olarak tanımlanırlar.

- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, çalışanın on iki aydan daha sonraki dönemde hizmet ifası sonucu elde edeceği ücretli izinleri, kâr paylaşımları ve ikramiyeler, maluliyet faydaları ve ertelenmiş tazminatlardır.

- İşten çıkarma tazminatları, mevzuat uyarınca çalışanlara işten çıkarıldıklarında veya çalışanın gönüllü olarak işten ayrılması sonucu işletmenin ödeme yapma taahhütleridir.

Çalışma dönemi sonrası çalışanlara sağlanan fayda planları, tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılmaktadır.

Tanımlanmış katkı planları, işletmenin ayrı bir fona çalışma dönemi sonunda çalışanlara toplu ödeme sağlamak amacıyla sabit katkılar ödediği fayda planlarıdır.

İşletme personele sağladığı faydaların ödenmiş olan kısmını (personele veya personel yararına bir fona) düştüğten sonra hesaplanan kalan kısmını borç olarak

²⁴⁸ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 28 – Employee Benefits**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:24.05.2011), s.4.

kayıtlarında bulundurur. Herhangi bir şekilde ödenen tutar ödenmiş olması gereken tutardan fazla olursa, bu durumda işletme dönem sonunda bu tutarı varlıklar içerisinde göstermeli ve gelecek dönemlerde bu tutardan mahsup ederek personele sağladığı faydaları karşılamalıdır.²⁴⁹

Tanımlanmış fayda planları, tanımlanmış katkı planları dışındaki, çalışma dönemi sonrası faydalar işletme tarafından sağlanacaktır. Dolayısıyla aktüeryal risk (faydaların beklenenden fazlaya mal olması riski) ve yatırım riski işletmeye aittir. Tanımlanmış fayda planları ile ilgili işletme yükümlülükleri bir borç olarak muhasebeleştirilir.²⁵⁰

Tanımlanmış fayda yükümlülüklerini ve bunlara ilişkin gideri ölçmek üzere, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan uygulanabilmesi durumunda, öngörülen birim kredi yöntemi kullanılır. Bu yöntemde göre tanımlanmış faydalar, tahmini maaş artışlarını yansıtacak bir şekilde ölçülür. Tüm aktüeryal kazanç ve kayıplar gerçekleştiği dönemde kâr veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.²⁵¹

İşten çıkarma tazminatları doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir. İşten çıkarma tazminatları muhasebeleştirildiğinde, daha önce çalışan için muhasebeleştirilen faydalarda azaltma yapılması gerekir.²⁵²

Bu standardın genel kuralı, işletmelerin ihtiyatlı davranmasını ve personel prim ve emeklilik gibi gelecek menfaatlerinin önceden planlayarak mali tablolara alınmasını öngörmektedir. İlgili durum dipnotlarda açıklanmalı ve mali tablo kullanıcılarının özellikle personel politikasına ilişkin fikir sahibi olması sağlanmalıdır.

Aktüeryal varsayımlar ve değerlemeler, uzun vadeye dönük tahminlerin ve sübjektif değerlendirme yöntemlerinin yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle aktüeryal hesaplamalar, zor ve karmaşık bir süreçtir. Türkiye mevzuatına konu olan ve muhasebe uygulamalarında yeri bulunan kıdem tazminatı ve benzeri hususlara özgü, uygulamayı

²⁴⁹ TMSK, **a.g.e.**, s.165-166.

²⁵⁰ Karacan, **a.g.e.**, s.124.

²⁵¹ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 28 – Employee Benefits**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:24.05.2011), s.25.

²⁵² TMSK, **a.g.e.**, s.173-74.

yönlendirici daha basit ve doğrudan konuya yönelik ilke esasların kullanımı faydalı olacaktır.²⁵³

3.4.7. Bölüm 29: Gelir Vergileri

KOBİ TFRS, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun mali raporlama yapmasına olanak sağlayan standartlardır. Vergi mevzuatı ise, devletin, başta gelir elde etmek üzere çeşitli iktisadi ve toplumsal politikaların bir aracı olarak kullanılır. KOBİ TFRS'nin amacı ile vergi düzenlemelerinin amacı birbirinden farklıdır. Bu farklılık, karşımıza iki farklı mali tablo setini, iki farklı kâr veya zarar rakamı ile iki farklı vergi rakamını çıkarmaktadır.

Bu standardın amacına uygun olarak gelir vergisi, vergilendirilebilir kâr üzerinden alınan tüm yerel ve yabancı vergileri kapsamaktadır. Aynı zamanda gelir vergisi, iştirakler, bağlı ortaklıklar veya ortak girişimler için yapılan stopaj kesintilerini de içermektedir.

Standardın daha iyi anlaşılabilmesi için standartta adı geçen bazı terimlerin açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir;²⁵⁴

Muhasebe kârı veya zararı; standartlara göre hesaplanmış, vergi gideri öncesi dönem kârını veya zararını ifade eder. Türkiye uygulamasında, ticari kâr veya zarar olarak adlandırılmaktadır.

Vergiye tabi kâr; vergi kurumları tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı ifade eder. Türkiye uygulamasında, mali kâr olarak adlandırılmaktadır.

Vergi gideri veya geliri; dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Gelir tablosunda, dönem kârı veya zararı kaleminden düşülen veya eklenen; vergi mevzuatına

²⁵³ Karacan, a.g.e., s.125.

²⁵⁴ Cemal İbiş, "Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler)", **İSMMMO**, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.08.2011), s.235-238.

göre hesaplanan yasal vergi tutarı ile standarda göre hesaplanan ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri tutarlarını ifade eder.

Dönem vergisi; vergiye tabi kâr açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları; aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder. Mali durum tablosunun aktifinde yer alır ve aşağıdakilerden oluşur;

- İndirilebilir geçici farklar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi üstünlükleri.²⁵⁵

Geçici farklar; bir varlığın veya borcun KOBİ TFRS'ye göre hazırlanmış mali durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi mevzuatı açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder.

Vergiye tabi geçici farklar; KOBİ TFRS'ye göre hazırlanmış mali durum tablosunda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahına ilave edilecek tutarlardır.

İndirilebilir geçici farklar; KOBİ TFRS'ye göre hazırlanmış mali durum tablosunda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergilendirilebilir geçici farkların mali durum tablosuna etkisi ertelenen vergi borcu şeklinde olurken, indirilebilir geçici farkların ertelenen vergi varlığına etkisi vardır.

Vergiye esas değer; bir varlık veya borcun vergi yönünden taşıdığı değeri ifade eder. Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter

²⁵⁵ TMSK, Türkiye..., a.g.e., s.378.

değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi iktisadi yarardan vergisel yönden gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Mali durum tablosunun pasifinde yer alır.

Borcun vergiye esas değeri; bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır.²⁵⁶

Gelir vergileri aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir;²⁵⁷

- Vergi kurumlarının bakış açısından muhtemel getirisi olan varlıklar üzerinden hesaplanan dönem vergisi kayıtlara alınır.

Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak halihazırda ödenmiş vergi tutarının söz konusu dönemlere ilişkin ödenmesi gereken tutarı aştığı durumlarda, söz konusu fazla tutar varlık olarak muhasebeleştirilir. Mali zararın geçmiş dönem vergisinden mahsup edilmek üzere geriye taşınabildiği durumlarda, mahsup edilebilen fayda tutarına ilişkin dönem vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Dönem vergi borcu, raporlama tarihinde yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve kanunları uygulanmak suretiyle ödenmesi beklenen tutarlar üzerinden ölçülür.

- Hangi varlık ve borçların kayıtlı değerlerinin yeniden hesaplanmasının vergi matrahı üzerinde etkili olacağına hesaplanması gerekmektedir.

- Raporlama döneminin sonunda aşağıdakilerin vergiye esas değerleri belirlenir.

Vergiye esas değer, bir varlığın defter değerinin geri kazanılması veya borcun ödenmesi üzerine vergiye tabi kâra eklenecek veya indirilecek tutarları ifade eder.

²⁵⁶ İbiş, a.g.e., s.238.

²⁵⁷ TMSK, a.g.e., s.177-178.

Bazı kalemler, vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık veya borç olarak muhasebeleştirilemezler. Örneğin; araştırma maliyetleri gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak gelecekteki bir döneme kadar vergiye tabi kârın tespitinde indirilmelerine izin verilmeyebilir. Dolayısıyla, araştırma maliyetlerinin defter değerleri bulunmaz ve vergiye esas değerleri gelecek dönemlerde indirilebilecek olan tutardır.²⁵⁸

- Kullanılmayan vergi alacaklarının ve vergi borçlarının oluşturduğu geçici farkların hesaplanması gerekmektedir. Geçici farklar aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar;²⁵⁹

- Varlıkların veya borçların ilk muhasebeleştirilmelerinde vergiye esas değerlerinin başlangıç defter değerlerinden farklı olduğu durumlarda,

- Gelir veya giderlerin bir raporlama döneminde kapsamlı gelire veya özkaynağa yansıtılması söz konusu iken başka bir dönemde vergiye tabi kâra yansıtılması nedeniyle, bu kalemlerin ilk muhasebeleştirilmelerinin ardından defter değeri ile vergiye esas değerleri arasında farkların ortaya çıktığı durumlarda,

- Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin değiştiği ve söz konusu değişikliğin herhangi bir dönemde varlığın veya borcun defter değerine yansıtılmadığı durumlarda geçici farklar ortaya çıkar.

- Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı veya borcu muhasebeleştirilir. Aşağıda belirtilenler muhasebeleştirilir;

Gelecek dönemlerde vergiye tabi kârı arttırması beklenen geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Gelecek dönemlerde vergiye tabi kârı azaltması beklenen geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Kullanılmamış mali zararların ve kullanılmamış vergi üstünlüklerinin gelecek dönemlere taşınmasını teminen ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

²⁵⁸ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 29 – Income Tax**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:24.05.2011), s.9.

²⁵⁹ TMSK, **a.g.e.**, s.178-180.

Ertelenmiş vergi borcuna veya vergi varlığına ilişkin değişiklikler kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu değişikliklerden bu standart uyarınca diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gelir ve gider kalemlerine karşılık gelenler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

- Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları; yürürlükte olan vergi kanununa dayalı olarak, uygulanacak vergi oranlarının kullanılması suretiyle ölçülür.

- Ertelenmiş vergi varlıklarına, bu varlıkların net tutarlarının mevcut veya gelecek vergiye tabi kâr esas alınarak gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere değerlendirme karşılığı ayrılır.

- Dönem vergisi ve ertelenen vergilerin kâr veya zarar, diğer kapsamlı gelirler veya sermaye kalemlerinin içinde gösterilmesi gerekmektedir.

- Gerçeğe uygun sunumu gerektiren diğer bilgiler açıklanır.²⁶⁰

Hissedarlara kâr payı ödemesi yapıldığında, kâr paylarının bir kısmının hissedarlar adına vergi idarelerine ödenmesi gerekir. Vergi idarelerine ödenen veya ödenecek bu tür tutarlar, özkaynaklarda kâr paylarının bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçlar, mali durum tablosunda ayrı olarak gruplandırılır. Ancak, ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları, dönen varlıklar veya kısa vadeli borçlar grubunda sınıflandırılmamaktadır.²⁶¹

Ertelenen vergilerin muhasebeleştirilmesi Türkiye için çok yeni ve özellikle KOBİ'lerin oldukça yabancı oldukları bir husustur. Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ciddi muhasebe bilgi faaliyetleri gerektirmekte, önemli ölçüde mali ve insan kaynağının bu işe ayrılmasını gerektirebilmektedir.

Bunun yanında, ertelenen vergilerin mali tablolara alınıp alınmayacağı hususu, işletme yönetiminin, işletmenin gelecek dönemlerdeki verimlilik ve etkinliğine ilişkin tahminlerine dayanmaktadır. Mali raporlamada tahminler çoğaldıkça bu tahminlerin

²⁶⁰ a.g.e., s.178-181.

²⁶¹ a.g.e., s.182.

gereçekleri ve sonuçlarına ilişkin yapılması gereken açıklamaların kapsamı da o ölçüde çoğalmaktadır.²⁶²

3.5. Özellikli Durumlarda Finansal Raporlamaya İlişkin Bölümler (Standartlar) ve KOBİ TFRS'lerine İlk Geçiş

3.5.1. Bölüm 30: Yabancı Para Çevirim İşlemleri

Bu bölüm yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetlerin işletmenin mali tablolarına nasıl dâhil edileceğini ve mali tabloların yabancı para birimi üzerinden nasıl sunulacağı hususlarını açıklar.

Yabancı para işlemleri, işletmenin kullandığı geçerli para birimine çevrilmek suretiyle raporlanır. Geçerli para birimi, işletmenin temel iktisadi faaliyetlerini gerçekleştirdiği bir başka deyişle nakdin yaratıldığı veya harcandığı ülkenin para birimidir.²⁶³

Bir yabancı para çevrim işlemi, yabancı para biriminde gerçekleşmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup aşağıdakileri kapsar,²⁶⁴

- İşletmenin, fiyatları yabancı para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması,
- İşletmenin, yabancı para birimi üzerinden borç alması veya borç vermesi,
- İşletmenin yabancı para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ya da yabancı para birimiyle gösterilen yükümlülük üstlenmesi veya ifa etmesidir.

Bir işletme bir yabancı para çevrim işlemini ilk muhasebeleştirme sırasında, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur

²⁶² Karacan, **a.g.e.**, s.127.

²⁶³ Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.172.

²⁶⁴ Karacan, **a.g.e.**, s.129.

uygulanarak, geçerli para biriminden muhasebeleştirilir. İşlem tarihi bu standardın muhasebeleştirme koşullarının ilk kez sağlandığı tarihtir.

Her bir raporlama döneminin sonunda işletme, yabancı para birimi üzerinden elinde bulundurduğu kalemleri kapanış kuru ile değerler. Parasal olmayan kalemleri tarihsel maliyet ile değerlendirilen kısmını işlemin yapıldığı günkü kapanış kuru ile değerler. Gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilen kalemleri ise gerçeğe uygun değerini tespit edildiği günkü kapanış kuru ile değerler.²⁶⁵

Kur farkları oluştukları dönemin kâr veya zarar hesaplarına dâhil edilir. Standardın diğer bölümlerinden birinde diğer gelirler kalemi içinde gösterilmesi gereken parasal olmayan varlıklar için oluşacak kur farkları yine diğer gelirler içinde sınıflandırmaya tabi tutulur.

Raporlayan işletmenin yurt dışındaki işletmesine yaptığı net yatırımların bir parçasını oluşturan bir parasal kalemlerle ilgili kur farkı bireysel mali tablolarında kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Konsolide mali tablolarında bu tür kur farkları ilk olarak, ayrı bir özkaynak unsuru olarak raporlanır, daha sonra net yatırımın elden çıkarılması üzerine söz konusu kur farkları kâr veya zararda muhasebeleştirilmez.²⁶⁶

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda, işletme değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular. Parasal olmayan kalemler için ortaya çıkan tutarlarda tarihi maliyet esas alınır. Özkaynaklarda sınıflandırılmış olan bir yabancı faaliyetin çevrilmesinden kaynaklanan kambiyo farkları, faaliyetin elden çıkarılmasına kadar kâr veya zararda muhasebeleştirilmemektedir.

İşletme mali tablolarında kullanılan para birimini dipnotlarında açıklar. Mali tablolarında kullanılan para birimi geçerli para biriminden farklı ise geçerli para biriminin ne olduğu ve farklı bir para birimi kullanmanın gerekçeleri açıklanır.²⁶⁷

²⁶⁵ TMSK, **a.g.e.**, s.185-186.

²⁶⁶ Fatih Yılmaz, "Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri", **İSMMMO**, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011), s.73.

²⁶⁷ TMSK, **a.g.e.**, s.186-188.

3.5.2. Bölüm 31: Yüksek Enflasyon

Bu bölüm, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler tarafından uygulanır. Bu tür işletmelerin, yüksek enflasyonun etkilerini gidermek üzere düzeltilmiş mali tablolar sunması gerekir.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve mali durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Enflasyonist dönemlerde farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur.²⁶⁸

Bu bölümde, bir ekonominin yüksek enflasyonlu olarak kabul edilmesi için olması gereken kesin bir enflasyon oranından bahsedilmemektedir.

Bir ülkede yaşayanların birikimlerini parasal olmayan varlıklara veya göreceli olarak daha istikrarlı bir para birimine yatırıyor olmaları, parasal işlemlerin yerel para biriminden ziyade yabancı para birimleri üzerinden yürütülüyor olması, faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir endekse bağlı olarak değişim gösteriyor olması veya son üç yıl içerisindeki kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşması veya bu oranı aşması durumunda enflasyonun varlığı kabul edilir.²⁶⁹

Yüksek enflasyonun yaşandığı ülkedeki işletmeler, mali tablolarını yayınlarken, raporlama döneminin son günündeki değerleri belirlemeli, önceki dönem değerlerini bu değerlerle karşılaştırılabilir bir düzeye getirmelidir. Bunu sağlamak için belirli bir fiyat endeksi gösterge olarak kullanılarak önceki dönem sonundaki endeks değeri ile raporlama günündeki endeks değeri karşılaştırılarak mali tablolar bu şekilde yayımlanmalıdır.

Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış varlıklar ve borçlar, ilgili anlaşmalar uyarınca düzeltilir. Söz konusu kalemler bu suretle mali durum tablosunda düzeltilmiş tutarları üzerinden sunulur.

²⁶⁸ TMSK, Türkiye..., a.g.e., s.603.

²⁶⁹ Ayanoğlu, a.g.e., s.172.

Bu bölümün ilk defa uygulandığı dönemin başında, dağıtılmamış kârlar hariç olmak üzere, özkaynak kalemleri, işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Dağıtılmamış kârların düzeltilmiş tutarı ise, düzeltilmiş mali durum tablosundaki tüm diğer tutarların farkından elde edilir.

Kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemleri, raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre düzeltilir. Nakit akış tablosunda yer alan tüm kalemler, raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre ifade edilir. Net parasal durum kazanç ve kayıpları kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bu bölümün kapsamına giren işletmeler dipnotlarında; önceki dönem mali tablolarının fiyat endeksine göre yeniden hazırlandığını, yerel para biriminin satın alma gücünde meydana gelen değişiklikleri, mali tabloları yayımlanan her bir dönem için kullanılan fiyat endeksi değerlerini ve parasal araçlardan kaynaklanan gelir veya giderleri açıklamalıdır.²⁷⁰

3.5.3. Bölüm 32: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölümün amacı, bir işletmenin, raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle mali tablolarında hangi durumlarda düzeltme yapması gerekeceğini ve mali durum tablosunun yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili mali tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Raporlama döneminden sonraki olaylar raporlama döneminin sonu ile mali tabloların yayımı için onayladığı tarih arasındaki işletme lehinde veya aleyhinde ortaya çıkan olayları ifade eder. Bunlar raporlama dönemi sonrası düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılır.

Düzeltilme gerektiren olaylar, raporlama dönemi itibariyle bu olayların var olduğuna dair kanıtların bulunması durumunda yapılır. İşletme, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayları yansıtmak için mali tablolarda muhasebeleştirilmiş tutarları, ilişkili açıklamalarla birlikte, yeni duruma uygun bir şekilde düzeltir.

²⁷⁰ TMSK, a.g.e., s.189-191.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylar, raporlama dönemi sonrası ortaya çıkan ve raporlanan dönemle ilgili olmayan durumlarda mali tablolarda bir düzeltme yapılmamaktadır. İşletme, bu durumda olayın niteliği ile tahmini mali etkisini açıklar.²⁷¹

Mali tablolarda düzeltme yapılması gerektirecek olaylara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir;²⁷²

- İşletmenin daha önce aldığı bir karar sonrası yükümlülüğün raporlama döneminden sonra yerine getirilmesi durumunda,
- Raporlama dönemi sonrası bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumunda,
- Satın alınan varlıkların maliyetinin raporlama döneminden sonra veya satılan varlıkların hasılatının raporlama döneminden sonra belirlenmesi durumunda,
- Mali tabloların doğru olmadığını gösteren dolandırıcılık ve hataların bulunması durumunda mali tablolarda düzeltme yapılması gerekmektedir,

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak, raporlama tarihi ile mali tabloları yayımlamak üzere onayladığı tarih arasındaki yatırımların piyasa değerinin değişmesi verilebilir. Bu olaylar raporlama dönemi ile ilgili bir durum olmadığından, muhasebeleştirilen tutarlarda düzeltme yapılmamaktadır.

Hisse senetleri sahiplerine ödeneceği raporlama dönemi geçtikten sonra ilan edilen kâr payları, ilgili dönemin borcu olarak muhasebeleştirilmemektedir.²⁷³

Mali tabloların yayımı için onay tarihi ile onayın kim tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuoyuna açıklanır. Düzeltme gerektirmemesine rağmen, dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerden bazıları şöyledir;

- Bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya bağlı ortaklık satın alınması,

²⁷¹ a.g.e., s.192-193.

²⁷² IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 32 – Events after the End of the Reporting Period**, Londra 2009, (Çevrimiçi)
<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:25.05.2011), s.6.

²⁷³ Karacan, a.g.e., s.132.

- Bir faaliyetin durdurulmamasına ilişkin bir planın duyurulması,
- Satış amaçlı olarak elde duran varlıkların elden çıkarılması veya devletçe kamulaştırılması,
- Önemli üretim tesislerinin doğal afet sonucu tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının uygulamaya konulması veya yapımın durdurulması,
- Varlık fiyatlarında ve döviz kurlarında olağandışı değişikliklerin olması,
- Önemli taahhütlere veya koşullu borçlara girilmesi,
- Tamamen raporlama dönemi sonrasında gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması gibi durumlarda mali tablolarda düzeltme yapılmadan dipnotlarda açıklama yapılır.²⁷⁴

3.5.4. Bölüm 33: İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu bölümün amacı, bir işletmenin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler sebebiyle gerçeği yansıtmayacak derecede etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin mali tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır.²⁷⁵

İlişkili taraf, mali tablolarını hazırlayan işletmeyle (raporlayan işletme) ilişkili olan gerçek veya tüzel kişilerdir. İlişkili taraf ilişkisini değerlendirirken, işletme sadece yasal şekli değil, ilişkinin özünü de dikkate almalıdır. İlişkili tarafla olan işlemler, iki taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşen transferlerdir.

²⁷⁴ TMSK, a.g.e., s.194.

²⁷⁵ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 33 – Related Party Disclosures**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:25.05.2011), s.4.

Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, raporlayan işletmenin bir ana işletmesinin kilit yönetici personeli olduğunda veya raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğunda raporlayan işletmeyle ilişkilidir.

İşletmenin kilit yönetici personeli, işletmenin doğđuran veya dolaylı olarak faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna sahip olan kişilerdir. Kilit yönetici personele sağlanan kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve hisse bazlı ödemeler ile ilgili açıklama yapılmalıdır.

Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili olduğu kabul edilir;

- İşletme ve raporlayan işletme aynı grubun üyesi olduğunda,
- İşletme başka bir işletmenin iştiraki veya iş ortaklığı olduğunda,
- Her iki işletme de üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olduğunda,
- İşletme ile üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı bulunduğunda ve diğer bir işletme söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olduğunda,
- İşletme, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan bir planı uygulamak amacıyla oluşturulduğunda,
- İşletmenin veya ana işletmenin kilit yönetici personelinin bir üyesi ya da bu üyenin yakın ailesinin bir üyesinin, raporlayan işletmede kontrol veya ortak kontrol gücü ya da önemli oy hakkı bulunduğunda ilişkili olduğu kabul edilir.²⁷⁶

Bununla birlikte aşağıda yer alan taraflar raporlayan işletme ile ilişkili işletme olmadığı kabul edilir;

- İki işletmenin sadece aynı üst düzey yöneticilere sahip olması,
- İki ortak girişimcinin sadece bir iş ortaklığı üzerine ortak kontrolü paylaşmaları,

²⁷⁶ TMSK, a.g.e., s.195-197.

- Sadece işletme ile olan olağan iş ilişkileri nedeniyle, işletmeye mali kaynak sağlayanlar, sendikalar, kamu hizmet sektörü işletmeleri, devlet makamları,

- İşletmenin sadece ortaya çıkan iktisadi bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem gerçekleştirdiği bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessiller ilişkili taraf olarak değerlendirilmemektedir.²⁷⁷

Ana işletme ile bağlı ortaklık arasındaki ilişkiler her zaman açıklanmalıdır. Bu açıklamaya nihai kontrol sahibi taraf da dâhil edilmelidir.

Bir işletmenin ilişkili taraflar ile dönem içerisinde işlemleri varsa, bunları beyannamelerde, işlemle ilgili bilgiler ve bunun sonucunda oluşan bakiyeler ve yükümlülüklerle birlikte, taraflar arasındaki ilişkiyi de kapsamak suretiyle beyan etmelidir.

Bunlarla birlikte ilişkili bir taraf ile yapılmış olması durumunda dipnotlarda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örnekler aşağıda sunulmuştur;

- Mal ve hizmet alım satımı,
- Maddi duran varlık ve diğer varlık alım satımı,
- Kiralama işlemleri,
- Mali kaynak anlaşması kapsamında yapılan transferler,
- Başka bir işletme adına olan borçların, işletme tarafından ödenmesi,
- Ana işletme ya da bağlı ortaklık grup ilişkileri ile birlikte riskin paylaşıldığı tanımlanmış fayda esaslı planlara katılımlar.²⁷⁸

Bu standartta belirtilen ilişkili taraf açıklamaları, Türkiye’de uygulanan Kurumlar Vergisi Kanunu’da yer alan örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım maddelerine istinaden yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde yapılan açıklamaların daha geniş bir uygulamasıdır.

²⁷⁷ Karacan, a.g.e., s.133.

²⁷⁸ TMSK, a.g.e., s.195-197.

3.5.5. Bölüm 34: Özellikli Faaliyetler

Bu bölüm, üç alanda uzmanlaşmış KOBİ'lerin (tarım, imtiyazlı hizmet ve madencilik) mali tablolarına ilişkin hususları açıklar.

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler, işletme tarafından kontrol edildiğinde, varlığın gelecekte işletmeye iktisadi fayda sağlamasının olası olması durumunda ve varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Canlı varlıkların ticari mal olarak alınabilmesi veya satılabilmesi Türkiye'de uygulanan TDHP için yeni bir konu olup, büyük ve küçükbaş hayvanlar canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

Tarımsal faaliyetlerde bulunan ve bu standardı uygulayan işletmeler, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde gereğe uygun değer yöntemi uygulanır. Ancak gerçeğe uygun değer kolay bir şekilde belirlenmesi gerekir. Gerçeğe uygun değeri belirlenemeyen diğer tüm canlı varlıklara ilişkin olarak maliyet yöntemi uygulanır.

Canlı varlıklar, her raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşürülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin ortaya çıkan değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

İşletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür.²⁷⁹

Özellikli faaliyetlerden biri olan maden çıkarma faaliyetlerine ilişkin bu standartta özel bir açıklama yapılmamakta sadece bu faaliyetlerde kullanılacak maddi veya maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde sırasıyla Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar ve Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının uygulanacağı belirtilmektedir.²⁸⁰

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları, devletin (imtiyazı tanıyan) yol, köprü, tünel, hava alanı, enerji dağıtım ağı, hapisane veya hastane oluşturmak ve geliştirmek gibi alt yapı

²⁷⁹ a.g.e., s.199-200.

²⁸⁰ Ayanoğlu, a.g.e., s.177.

hizmetlerine ilişkin özel sektör işletmeleriyle yaptığı anlaşmalardır. Bu sözleşmelerde imtiyazı tanıyan, hangi hizmetin, kime, ne fiyattan verileceğini, hizmet sözleşmesi bittiğinde malvarlıklarının durumunu düzenler ve kontrol eder.

İşletme, imtiyazlı hizmet sözleşmesinden kaynaklanan bir mali varlığı, elde etmeye ilişkin sözleşmeden doğan koşulsuz bir hakka sahip olduğu ölçüde muhasebeleştirir. Söz konusu mali varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

İşleme, maddi olmayan bir duran varlığı, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkını (lisansı) elde ettiği ölçüde muhasebeleştirir. Maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.²⁸¹

3.5.6. Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş

Bu bölüm, KOBİ'lerin daha önceki raporlamalarının tüm TFRS'ye göre veya bir başka genel kabul görmüş mali raporlama standardına uygun yapıldığına bakılmaksızın, KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler tarafından tüm mali tablolarına sadece bir kez uygulanır.²⁸²

Bu standardın ilk kez uygulandığı mali tablolar, ilk kez KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde KOBİ TFRS ile uyumlu olduğunun açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık mali tablolardır.

Mali tablolarda yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlanması gerekir. Dolayısıyla, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi, ilk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen mali tablolarda tam karşılaştırmalı bilginin sunulduğu ilk dönemin başlangıcıdır.²⁸³

Örneğin; 31.12.2011 tarihli mali durum tablosunu KOBİ TFRS'ye uygun olarak sunmak isteyen bir işletme, karşılaştırmalı bilgi sağlamak amacıyla 31.12.2010 tarihli mali durum tablosunu da KOBİ TFRS'ye uygun hazırlamalıdır. 2010 yılı kapanış

²⁸¹ TMSK, a.g.e., s.201-202.

²⁸² IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 35 – Transition to the IFRS for SMEs**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:25.05.2011), s.4.

²⁸³ TMSK, a.g.e., s.203.

mali durum tablosunun KOBİ TFRS'ye uygunluğunu sağlamak için 2010 yılı açılış mali durum tablosundan başlayarak yapılan işlemlerin standarda uygun olarak düzeltilmesi gerekir. Bu işletmenin KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi 01.01.2010 tarihli açılış mali durum tablosunu standarda uygun düzenlemesiyle başlar.²⁸⁴

İşletmenin birden fazla dönem için karşılaştırılabilir tablo hazırlaması kendi tercihine bırakılmaktadır, standart kapsamında tek bir karşılaştırma dönemi yeterli görülmektedir.

KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde düzenlenen açılış mali durum tablosuna, bu standart tarafından mali tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlıklar ve borçlar yansıtılır ve yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri açılış mali durum tablosundan çıkarılır. Bu standart uyarınca farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır.

Bu standarda geçiş tarihi itibarıyla, önceki döneme ilişkin gerekli düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde muhasebeleştirilir.

Bu standarda geçmeden önceki mali raporlama esaslarına göre mali durum tablosu dışı bırakılmış mali varlık ve borçlar, yeniden mali durum tablosuna yansıtılmamaktadır. Bununla birlikte mali durum tablosu dışı bırakılmış olması gereken mali varlık ve borçların mali durum tablosu dışı bırakılması veya sunumuna devam edilmesi işletmelerin tercihine bırakılmaktadır.

Mali riskten korunma muhasebesi, muhasebe tahminleri, durdurulan faaliyetler, kontrol gücü olmayan payların ölçümü ile ilgili önceki dönem mali raporlama esaslarına göre yapılan muhasebeleştirilmeler geriye dönük olarak değiştirilmemektedir.²⁸⁵

KOBİ TFRS'nin ilk kez uygulandığı mali tablolar hazırlanırken, işletmeler aşağıda yer alan KOBİ TFRS'nin bölümlerine ilişkin muafiyetleri kullanılabilir;²⁸⁶

²⁸⁴ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **a.g.e.**, s.5.

²⁸⁵ TMSK, **a.g.e.**, s.203-204.

²⁸⁶ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 35 – Transition to the IFRS for SMEs**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:25.05.2011), s.29-50.

- Bir varlığın tahmini maliyeti olarak gerçeğe uygun değerinin kullanımı,
- Bir varlık için daha önceki dönemde yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkmış olan tutarın, tahmini maliyet olarak kullanımı,
- İşletmenin tüm yurtdışındaki işletmelerine ilişkin herhangi bir birikimli çevrim farklarının olmadığı kabul edilir,
- İşletmenin bireysel mali tablolarında yer alan bağlı ortaklıklar, iştirakler ve ortak kontrol edilen işletmelerin, maliyet bedellerinde veya gerçeğe uygun değerlerindeki değişikliklerin kâr veya zarara yansıtılarak kayıtlarda izlenmesi,
- İşletmenin standarda geçiş tarihinde bileşik mali araçlara ilişkin borcu olmadığı durumda, bileşik mali araç özkaynakta takip edilir,
- Ertelenmiş vergi borcu veya yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir,
- İmtiyazlı hizmet anlaşmaları,
- Maden çıkarma faaliyetleri,
- Kiralama işlemi içeren anlaşmalar,
- İşletme birleşmeleri,
- Hisse bazlı ödeme işlemleri standardı.

Bir işletmenin, geçiş tarihinde bu standart uyarınca mali tablolarını düzeltmesi gerekmektedir. Düzeltme yapılması mümkün değil ise, tablolarda sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir olmadığı dipnotlarda açıklanır.

Daha önceki mali tablolarda ve KOBİ TFRS'lerine uygun mali tablolardaki özkaynaklar tutarı ile kâr veya zarar tutarının mutabakatına ilişkin bilgilerle birlikte,

işletmenin daha önceki durumda mali tablolar sunmamış olması nedeniyle bu kalemlerin mutabakatı yapılmıyorsa, bu durum da mutlaka dipnotlarda belirtilir.²⁸⁷

KOBİ TFRS'nin ilk uygulamasında, ortaya çıkacak bazı zorluklarla ilgili olarak esnek bir yaklaşım getirilmektedir. Bu esnekliği getirmenin amacı, işletmelerin bir önceki standart setinden KOBİ TFRS uygulamasına geçişlerin kolaylaştırılmasını sağlamaktır.

²⁸⁷ TMSK, **a.g.e.**, s.206.

4. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Bu uygulamanın amacı V.U.K.'a göre hazırlanan mali tablolar ile KOBİ TFRS'ye göre hazırlanacak mali tabloların farklılıklarını ortaya koymaktır. Bu çalışmada mali tablo olarak sadece mali durum tablosu ve gelir tablosu kullanılmaktadır. KOBİ TFRS'ye göre işletmelerin, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli açıklamaları içeren dipnot bilgilerini de standarda uygun bir şekilde hazırlamaları gerekmektedir.

Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, (bundan sonra "işletme" olarak anılacaktır) Türkiye'de yerleşik, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablolar yayımlayan bir işletmedir. Bu nedenle standartta belirtilen KOBİ olma koşullarını taşıdığı görülmektedir.

İşletmenin aylık ortalama 70 çalışanı bulunmakta ve incelenen dönem itibariyle satış hasılatı 6,3 Milyon TL olarak gerçekleşmektedir. İşletme, 01.01.1999 tarihinde mobilya üreticisi olarak yurtiçi ve yurtdışındaki işletmelere mobilya kulp ve ayak tedarik etmek amacıyla İstanbul İkitelli'de 200.000,00 TL sermaye ile kurulan imalatçı bir işletmedir.

İşletme, ilk olarak 2010 dönemine ilişkin mali tablolarını KOBİ TFRS'ye dönüştürmek istemektedir. Uygulamaya ilişkin mali tablolar 2009 ve 2010 yıllarına ilişkin karşılaştırmalı olarak hazırlanmış olup, standart ve muhasebe kayıtları arasındaki uyumsuzluklar standartta belirtilen şekillerde yeniden gözden geçirilerek 2009 ve 2010 yıllarına ait mali durum ve gelir tabloları bu şekilde oluşturulmaktadır.

4.1. Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ne Ait Mali Tablolar

İşletmenin Türkiye'de yürürlükteki düzenlemeler çerçevesinde TDHP esas alınarak hazırladığı mali tablolar aşağıdaki gibidir;

Tablo 5. Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ne Ait Bilanço

	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM	
AKTİF	31.12.2009		31.12.2010	
A. HAZIR DEĞERLER		962.906,90		701.757,49
1 .Kasa	489.472,16		56.832,46	
2 .Alınan Çekler	67.850,00		89.555,00	
3 .Bankalar	405.584,74		555.370,03	
B. MENKUL KIYMETLER		0,00		658.000,00
1 . Kamu Kesimi Tahvil Sen. ve B.	0,00		658.000,00	
C. TİCARİ ALACAKLAR		1.590.794,61		2.327.728,02
1 .Alıcılar	1.526.048,14		1.765.940,43	
2 .Alacak Senetleri	64.746,47		561.787,59	
E. STOKLAR		163.030,33		155.962,58
1 .İlk Madde Ve Malzeme	50.654,72		48.515,61	
2 .Mamuller	112.375,61		22.489,32	
3 .Ticari Mallar	0,00		4.870,00	
4 .Verilen Sipariş Avansları	0,00		80.087,65	
G. GELECEK AY. AİT GİDER.VE GEL.T		2.583,23		15.230,80
1 .Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00		15.230,80	
2 .Gelir Tahakkukları	2.583,23		4.916,77	
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		162.388,80		77.865,49
1 .Devreden Katma Değer Vergisi	162.388,80		77.865,49	
I. DÖNEN VARLIKLAR		2.881.703,87		3.941.461,15
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR		462.982,78		427.618,55
1 .Tesis Makine Ve Cihazlar	613.198,63		663.458,63	
2 .Taşıtlar	224.503,62		224.503,62	
3 .Demirbaşlar	102.161,88		123.541,32	
4 .Birikmiş Amortismanlar (-)	-476.881,35		-583.885,02	
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		39.981,25		59.049,50
1 .Haklar	1.042,24		1.042,24	
2 .Özel Maliyetler	63.284,05		94.960,55	
3 .Birikmiş Amortismanlar (-)	-24.345,04		-36.953,29	
G. GELECEK YILLARA AİT GİD.VE GEL.		12.335,61		0,00
1 .Gelecek Yıllara Ait Giderler	12.335,61		0,00	
II. DURAN VARLIKLAR		515.299,64		486.668,05
VARLIKLAR TOPLAMI	3.397.003,51	3.397.003,51	4.428.129,20	4.428.129,20

Tablo 5. Devam

PASİF	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM	
	31.12.2009		31.12.2010	
A. MALİ BORÇLAR		0,00		500.000,00
1 .Banka Kredileri	0,00		500.000,00	
B. TİCARİ BORÇLAR		862.025,78		691.088,33
1 .Saticılar	432.368,23		405.825,77	
2 .Borç Senetleri	429.657,55		285.262,56	
C. DİĞER BORÇLAR		133.479,06		12.870,70
1 .Ortaklara Borçlar	0,00		0,00	
2 .Personele Borçlar	121.960,50		3.228,04	
3 .Diğer Çeşitli Borçlar	11.518,56		9.642,66	
D. ALINAN AVANSLAR		219.532,96		0,00
1 .Alınan Sipariş Avansları	219.532,96		0,00	
F. ODENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		104.986,46		101.374,83
1 .Ödenecek Vergi Ve Fonlar	88.166,38		83.361,17	
2 .Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri	16.820,08		18.013,66	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		3.895,67		136.764,60
1 .Dön.karı Ver.ve Diğ.yük.karş.	113.271,97		145.396,78	
2 .Dön.kar.peş.öd.ver.ve Yük (-)	-109.376,30		-145.396,78	
3 .Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00		136.764,60	
H. GEL.AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAHAKKUKLARI		130.551,06		0,00
1 .Gider Tahakkukları	130.551,06		0,00	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.454.470,99		1.442.098,46
A. MALİ BORÇLAR		0,00		500.000,00
1 .Banka Kredileri	0,00		500.000,00	
II . UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00		500.000,00
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		324.807,34		324.807,34
1 .Sermaye	200.000,00		200.000,00	
2 .Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	124.807,34		124.807,34	
C. KAR YEDEKLERİ		59.067,98		81.027,56
1 .Yasal Yedekler	40.000,18		61.959,76	
2 .Özel Fonlar	19.067,80		19.067,80	
D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		1.119.465,55		1.536.697,62
1 .Geçmiş Yıllar Karları	1.119.465,55		1.536.697,62	
F. DÖNEM NET KARI (ZARARI)		439.191,65		543.498,22
1 .Dönem Net Karı	439.191,65		543.498,22	
III. ÖZKAYNAKLAR		1.942.532,52		2.486.030,74
KAYNAKLAR TOPLAMI	3.397.003,51	3.397.003,51	4.428.129,20	4.428.129,20

Tablo 6. Öz Metal İş Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ne Ait Gelir Tablosu

PASİF	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM	
	01.01.2009-31.12.2009		01.01.2010-31.12.2010	
A. BRÜT SATIŞLAR		5.826.776,28		7.943.613,74
1 .Yurt İçi Satışlar	1.371.928,20		2.653.583,45	
2 .Yurt Dışı Satışlar	4.440.327,25		5.288.126,29	
3 .Diğer Gelirler	14.520,83		1.904,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-16.234,48		-15.313,14
1 .Satıştan İadeler (-)	-16.019,08		-11.912,26	
2 .Diğer İndirimler (-)	-215,40		-3.400,88	
C. NET SATIŞLAR		5.810.541,80		7.928.300,60
D.SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		-5.173.133,56		-6.553.104,12
1 .Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-3.849.977,61		-5.662.698,72	
2 .Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	-1.323.155,95		-890.405,40	
BRÜT SATIŞ KARI VE ZAR.		637.408,24		1.375.196,48
E. FAALİYET GİDERLERİ		-435.127,95		-700.108,00
1 .Pazarlama Sat.ve Dağ.Gid. (-)	-279.166,95		-485.390,44	
2 .Genel Yönetim Giderleri (-)	-155.961,00		-214.717,56	
FAALİY. KARI VEYA ZAR.		202.280,29		675.088,48
F. DİĞER FAALİYET OLAĞ. GELİR VE KAR.		425.187,24		290.398,26
1. Faiz Gelirleri	2.583,23		4.916,77	
1 .Kambiyo ve Bor. Değ. Ar.Kar.	402.117,89		259.623,32	
2 .Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.486,12		25.858,17	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLARI		-95.064,83		-227.588,61
1 .Komisyon Giderleri (-)	-400,00		0,00	
2 .Kam. ve Borsa Değ.Az.Zar.(-)	-76.664,83		-227.588,61	
3 .Diğer Gider Ve Zararlar (-)	-18.000,00		0,00	
H. FİNANSMAN GİDER. (-)		-6.984,95		-15.425,00
1 .Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	-6.984,95		-15.425,00	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		525.417,75		722.473,13
I. OLAĞ. DIŞI GELİR VE KAR.		40.942,08		3.577,36
1 .Önceki Dönem Gelir Ve Karları	7.899,52		0,00	
2 .Diğ. Olağan Dışı Gelir Ve Kar.	33.042,56		3.577,36	
J. OLAĞ. DIŞI GİD. VE ZAR.		-13.896,21		-37.155,49
1 .Diğ. Olağan Dışı Gid.ve Zar.(-)	-13.896,21		-37.155,49	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		552.463,62		688.895,00
K. D.K.VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞILIĞI(-)		-113.271,97		-145.396,78
DÖN. NET KARI VEYA ZAR.		439.191,65		543.498,22

4.2. İlk Uygulama Döneminde (Önceki Dönem/2009 Yılı) KOBİ'ler İçin TFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar ve Değişiklikler

Türkiye’de KOBİ TFRS uygulamasının başlamaması nedeniyle vergi kanunları standartlara uygun hale getirilene kadar bu uygulamada yapılan hesaplamalar ve yevmiye kayıtları işletmenin yasal defterleri yerine başka bir deftere veya çalışma kağıtlarına kaydedilmesi gerekmektedir. KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na uygun mali tabloların düzenlenmesi amacıyla yapılan incelemeler sonucunda yapılan işlemler ve bu işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1-Alınan Çekler

Standart kapsamında mali tabloların hazırlanmasında öncelikli olarak likidite sınıflandırmasına dikkat edilmesi gerektiği açıkça belirtilmektedir. Bu nedenle çeklerin vadeli olması, nakde dönüşme sürelerini uzatan bir etkidir.²⁸⁸

İşletmenin “Alınan Çekler” hesabında yer alan tutar 2010 vadeli çeklere aittir ve ortalama vadeleri üç aydan uzundur. Bu nedenle söz konusu tutarın buldukları muhasebe hesabı yerine nakde dönüşme süresi daha uzun olan “Alacak Senetleri” hesabında izlenmesi daha uygun olur.

_____ / _____	
Alacak Senetleri	67.850,00
Alınan Çekler	67.850,00
_____ / _____	

Bu kayıt sonucunda, dönen varlıklarda tutar bakımından herhangi bir değişiklik olmamaktır. Mali tablo kullanıcılarının yanlış bir izlenime kapılmalarını önlemek için bu işleme gerek duyulmaktadır.

“Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabında herhangi bir tutar yer almamaktadır. Bu nedenle bu hesapta herhangi bir düzenleme yapılmamaktadır. Bu hesapta herhangi bir veri bulunması durumunda alınan çekler ile ilgili olarak yapılan düzeltmelerin bu hesapta da yapılması gerekmektedir.

²⁸⁸ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, **Module 4 – Statement of Financial Position**, Londra 2009, (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>, (Erişim Tarihi:17.05.2011), s.4.

2-Bankalar

01 Aralık 2009 tarihinde banka hesabında 200.000,00 TL ile yıllık %15 faiz oranından 3 ay (90) gün vadeli mevduat hesabı açılmıştır.

KOBİ'lerin, mali varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında, diledikleri takdirde konuya ilişkin TMS 39'u veya KOBİ TFRS Bölüm 11 Finansal Araçlar standardını uygulamakta serbest oldukları ifade edilmektedir. KOBİ TFRS'ye göre vadeye kadar elde tutulacak mali varlıklar, iskonto edilmiş değer ile değerlendirilir.²⁸⁹ Banka tarafından işletmenin vadeli hesabına tahakkuk ettirilen faiz tutarı şöyledir;²⁹⁰

$$\begin{aligned} \text{Vade sonu itibariyle faiz tutarı} &= (\text{AnaparaxVadexFaiz Oranı})/36.000 \\ &= (200.000,00 \times 90 \times 15) / 36.000 = 7.500,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu faiz tutarı 90 günlük faizi kapsamaktadır. 31.12.2009 tarihinde tahakkuk eden kısım (2009 yılına isabet eden tutar) tespiti için günlük faiz tutarını bulmak ve bu tutarı 2009 yılına isabet eden gün sayısı ile çarpmak gerekir. 2009 yılına isabet eden gün sayısı (31.12.2009 – 01.12.2009) 31 gün'dür.

$$\text{Bir güne isabet eden faiz tutarı} = 7.500,00 / 90 \text{ gün} = 83,33 \text{ TL/ gün}$$

$$\text{2009 yılına isabet eden faiz tutarı} = 83,33 \text{ TL/ gün} \times 31 \text{ gün} = 2.583,23 \text{ TL}$$

İskonto edilmiş maliyet uygulaması (etkin faiz yöntemi) yani bugüne indirgeme yöntemiyle faiz hesaplaması aşağıdaki gibidir;

$$\text{BD} = \text{Mali varlığın bugünkü değeri}$$

$$\text{BD} = [\text{NA} / (1+i)^n]$$

$$\text{NA} = \text{Mali varlığa ilişkin nakit akışları}$$

$$i = \text{Faiz oranı}$$

$$n = \text{Yıl}$$

²⁸⁹ TMSK, a.g.e., s.53.

²⁹⁰ Karacan, a.g.e., s.175-176.

Vade sonundaki banka tutarı (NA) = 200.000,00+7.500,00 = 207.5000,00 TL

i = %15 n = 90-31 =59 gün n = 59 gün/360 =0,1638 yıl

Bugünkü değer = 207.500,00/(1+0,15)^{0,1638} = 202.803,66 TL

2009 yılına ait faiz tutarı = 202.803,66–200.000,00 = 2.803,66 TL

Değerleme Farkı = 2.803,66 – 2.583,23 = 220,43 TL

_____ / _____	
Gelir Tahakkukları	220,43
Faiz Gelirleri	220,43
_____ / _____	

3-Ticari Alacaklar

İşletmenin 31.12.2009 tarihinde elinde bulunan senetli ve senetsiz alacakları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir;

	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Tahsil Tarihi	Reeskont gün sayısı	Reeskont tutarı
Alıcılar			21.500.000,00			5.128,56
A işletmesi	10.12.2009	15 gün	726.048,14	05.01.2010	5	1.449,24
B işletmesi	15.11.2009	60 gün	500.000,00	10.01.2010	10	1.937,37
C İşletmesi	20.04.2009	40 gün	300.000,00	15.01.2010	15	1.741,95
	Kayıt Tarihi	Çek Vadesi	Mizan Bakiyesi			
Alacak Senetleri			64.746,47			749,72
D İşletmesi	20.12.2009	30.01.2010	64.746,47	30.01.2010	30	749,72

Ticari alacakların söz konusu makul değerleri genellikle nominal değerlerini ifade etmektedir. Ticari alacaklar, gelecekte yaratacağı nakit akışlarının, benzer alacaklar için yaygın olarak piyasada kullanılan iskonto oranı ile bugüne indirgenmiş değeri ile değerlendirilir. Vadeli satıştan kaynaklanan alacaklar ise, söz konusu vadeli satışa konu mal veya hizmeti peşin fiyatına eşitleyen iskonto oranı kullanılarak bulunacak tutarı ile değerlendirilir.

Bunun için satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş

olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilir ve diğer taraf da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilir. Bu durumda satışlar içerisinde yer alan vade farkları çıkarılmış olmaktadır. Ticari alacaklar tespitinde emsal faiz oranı kullanılmaktadır.²⁹¹ Emsal faiz oranı %15'dir.

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

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

$$\text{BD} = 726.048,14 / (1+0,15)^{5/360} = 724.598,94 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 726.048,14 - 724.598,94 = 1.449,20 \text{ TL}$$

$$\text{BD} = 500.000,00 / (1+0,15)^{10/360} = 498.062,63 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 500.000,00 - 498.062,63 = 1.937,37 \text{ TL}$$

$$\text{BD} = 300.000,00 / (1+0,15)^{15/360} = 298.258,05 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 300.000,00 - 298.258,05 = 1.741,95 \text{ TL}$$

Alacak senetlerinin reeskont tutarı:

$$\text{BD} = 64.746,47 / (1+0,15)^{30/360} = 63.996,75 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 64.746,47 - 63.996,75 = 749,72 \text{ TL}$$

<hr/>	
Yurtiçi Satışlar	5.128,56
Ertelenen Faiz Gelirleri	5.128,56
<hr/>	
<hr/>	
Yurtiçi Satışlar	749,72
Alacak Senetleri Reeskontu	749,72
<hr/>	

²⁹¹ Serkan Terzi, İlker KIYMETLİ ŞEN ve Filiz BÜLBÜL, "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması", **Mali Çözüm Dergisi**, S.81 (Mayıs-Haziran 2007), s.115.

4-Stoklar

İşletmenin 31.12.2009 tarihinde elinde bulunan stokları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir;

	Mizan Bakiyesi	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Satış Gideri	Net Gerçek. Değer	Karşılık
İlk Madde ve Malz.	50.654,72				834,55
A -Hammaddesi	15.150,00	19.385,65	4.550,00	14.385,65	314,35
B -Hammaddesi	18.915,40	22.150,20	3.755,00	18.395,20	520,20
C-Hammaddesi	16.589,32	23.365,25	3.110,00	15.255,25	-
Mamuller	112.375,61				1.073,30
D- Mamulü	72.385,60	75.562,30	4.250,00	71.312,30	1.073,30
E -Mamulü	39.990,01	48.150,27	2.650,00	45.500,27	-

Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilir. Standardın benimsediği bu yaklaşım ihtiyatlılık ilkesine dayalı en düşük değer yöntemi olup, gerçekleşmemiş zararlar tanınırken, gerçekleşmemiş kazançların tanınması söz konusu değildir.

Net gerçekleşebilir değer, stokların tahmini satış fiyatlarından tahmini satış giderlerinin ve varsa tamamlanma için katlanılacak giderlerin çıkarılması ile tespit edilmektedir. Bu şekilde bulunacak net gerçekleşebilir değer, stok defter değerinden büyük ise defter değer esas alınmaktadır ve herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu değildir. Ancak net gerçekleşebilir değer, defter değerinden küçük ise defter değeri, net gerçekleşebilir değere indirilir ve aradaki fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.²⁹²

_____ / _____	
Karşılık Giderleri	1.907,85
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.907,85
_____ / _____	

5-Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletme normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Normal

²⁹² Serkan Terzi, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, S.88 (Temmuz-Ağustos 2008), s.71-72.

amortisman yöntemi standart kapsamında kabul edildiğinden amortisman politikasında bir değişiklik yapılmasına gerek duyulmamaktadır. Maddi duran varlıklar standardında söz konusu varlıklar için hurda değerden bahsedilmemektedir. Bu nedenle varlıkların hurda değeri ihmal edilmektedir.

İşletmenin 2008 yılı ve önceki dönemlerde iktisap ettiği ve halen aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin değerleri normal amortisman yönteminde amortisman tabi tutuldukları için gerçeğe uygun değerlerine yakındır. Bu nedenle KOBİ'ler için TFRS uygulaması kapsamında 2008 yılından önce iktisap edilen iktisadi kıymetler ihmal edilmektedir.²⁹³

İşletme tarafından 2008 yılında iktisap edilen maddi duran varlıklar için 2008 yılında fazla ayrılmış olan amortisman tutarı geçmiş yıl karları hesabına aktarılması gerekmektedir. Aynı varlıklar için 2009 yılında ayrılan amortisman tutarları ise 2009 yılı giderleri oldukları için gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Yapılan hesaplama göre 2008 yılında alınan maddi duran varlıklar için 2008 yılında fazla ayrılan amortisman tutarı 83.255,10 TL'dir. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

<hr/>	
Birikmiş Amortismanlar	83.255,10
Geçmiş Yıllar Karları	83.255,10
<hr/>	

2008 yılında iktisap edilen maddi duran varlıklar için 2009 yılında hesaplanan düzeltilmiş amortisman tutarı ayrılan amortismandan 3.550,10 TL fazla iken, 2009 yılında alınan maddi duran varlıklar için hesaplanan fazla ayrılmış amortisman tutarı 85.236,25 TL'dir. Bu durumda 2009 yılında yapılacak olan toplam düzeltme kaydı tutarı amortismanlar açısından 81.685,15 TL'dir.

Dönem içerisinde yapılan amortisman kayıtları sırasında amortismanların bir kısmı genel yönetim giderleri hesabına izlenirken bir kısmının da genel üretim giderleri

²⁹³ Hüseyin GÜRER, Gökhan ALPMAN, "UFRS'ye İlişkin Bir Uygulama Örneği", (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/uluslararasıfinansalraporlama.PDF>, (Erişim Tarihi: 15.08.2011).

hesabı içerisinde izlenerek dönem sonunda satılan mamul maliyeti ile ilişkilendirildiği anlaşıldı. Bu nedenle düzeltme kayıtları yine ilgili hesaplardan mahsup edilmek suretiyle yapılmalıdır.

_____ / _____	
Birikmiş Amortismanlar	81.685,15
Genel Yönetim Giderleri	32.325,83
Satılan Mamuller Maliyeti	49.359,32
_____ / _____	

İşletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin yeniden hesaplanması neticesinde 2009 ve öncesi ayrılan amortisman tutarlarının düzeltilmesi gerekmektedir.²⁹⁴

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli (1)	Ay sayısı (2)	Faydalı Ömür (3)	Düzeltilmiş Amortisman (4)=(1/3)/12*(2)	Ayrılmış Amortisman	Fark
Haklar	01.06.2007	1.042,24	54	10	469,01	510,20	41,19
Özel Maliyetler	01.11.2007	63.284,05	38	10	20.039,95	23.834,84	3.794,90

Maddi olmayan duran varlıkların 2009 ve önceki yıllar için fazla ayrılmış amortisman tutarı 3.836,09 TL olup, bu tutarın 2.687,15 TL'si 2009 yılı öncesine, 1.148,94 TL'si 2009 yılına aittir. Bu durumda yapılması gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir;

_____ / _____	
Birikmiş Amortismanlar	3.836,09
Geçmiş Yıllar Karları	2.687,15
Genel Yönetim Giderleri	1.148,94
_____ / _____	

7-Ticari Borçlar

Ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlarda iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir. İskonto edilmiş değer ticari alacaklarda olduğu gibidir. İşletmenin

²⁹⁴ Karacan, a.g.e., s.184-185.

31.12.2009 tarihinde ki vadeli borçları ve borç senetleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir,²⁹⁵

	Kayıt tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Ödeme Tarihi	Reeskont gün sayısı	Reeskont tutarı
Satıcılar			432.368,23			1.414,02
A İşletmesi	15.11.2009	30gün	152.500,00	03.01.2010	3	177,51
B İşletmesi	22.11.2009	30gün	197.500,00	07.01.2010	7	536,00
C İşletmesi	15.12.2009	30gün	82.368,23	22.01.2010	22	700,51
	Kayıt tarihi	Çekin Vadesi	Mizan Bakiyesi	Ödeme Tarihi	Reeskont gün sayısı	Reeskont tutarı
Borç Sen.			429.657,55			3.735,81
D İşletmesi	15.11.2009	10.01.2010	298.000,00	30.01.2010	30	1.154,68
E İşletmesi	22.11.2009	20.02.2010	131.657,55	20.01.2010	51	2.581,13

Ticari borçların tespitinde kullanılan emsal faiz oranı %15'dir.

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

Reeskont Tutarı = Vadeli değer – Bugünkü değer

$$BD= 152.500,00/(1+0,15)^{3/360} = 152.322,49 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 152.500,00 - 152.322,49 = 177,51 \text{ TL}$$

$$BD= 197.500,00/(1+0,15)^{7/360} = 196.964,00 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 197.500,00 - 196.964,00 = 536,00 \text{ TL}$$

$$BD= 82.368,23/(1+0,15)^{22/360} = 81.667,72 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 82.368,23 - 81.667,72 = 700,51 \text{ TL}$$

Borç senetlerinin reeskont tutarı:

$$BD= 298.000,00/(1+0,15)^{10/360} = 296.845,32 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 298.000,00 - 296.845,32 = 1.154,68 \text{ TL}$$

$$BD= 131.657,55/(1+0,15)^{51/360} = 129.076,42 \text{ TL}$$

²⁹⁵ a.g.e., s.187.

$$\text{Reeskont tutarı} = 131.657,55 - 129.076,42 = 2.581,13 \text{ TL}$$

İşletmenin satıcılara olan borçları ve borç senetlerinin tamamı üretimde kullanılacak hammadde ve yardımcı malzeme alımlarından kaynaklanmaktadır. Bu alımlar vadeli olduğundan belli bir faiz içermektedir. Bu durumda satılan mamul maliyeti hesaplanırken belli bir mali kaynak gideri indirilir.

_____ / _____	
Ertelenen Faiz Gideri	1.414,02
Borç Senetleri Reeskontu	3.735,81
Satılan Mamuller Maliyeti	5.149,83
_____ / _____	

8- Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılması

Kıdem tazminatı Türkiye’de ancak işçiye ödemenin yapıldığı dönemin mali tablolarına gider olarak kaydedilir. Ancak bilindiği üzere, işletmede çalışanlar, bir yıl çalışma sürelerini doldurduktan sonra kıdem tazminatına hak kazanmaktadır. Bu durumda işletmenin ihtiyatlı davranması ve olası durumlar için karşılık ayırması gerekmektedir.

İşletmede yaklaşık 70 çalışan bulunmaktadır ve bu çalışanlardan bir yıllık hizmet süresini dolduranlar için işe giriş tarihleri, brüt ücretleri ve emekliliğe kalan süreleri dikkate alınarak kıdem tazminatı karşılığı hesaplanması ve bu tutara uygun bir karşılık tutarını mali tablolarında yayımlaması gerekmektedir. Bu işletmenin olası bir gideridir ve gerçekleşmesini beklemek yerine her dönem belirli bir tutarda karşılık ayırmak gerekmektedir. Ancak kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması oldukça zahmetli olup zaman ve ayrıntılı bilgi gerektirir.

Kıdem tazminatında olduğu gibi işçilere sağlanan belirli fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aktüeryal varsayımların ve bir aktüeryal değerlendirme yönteminin kullanılması öngörülmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı şu şekilde hesaplanmaktadır;²⁹⁶

²⁹⁶ Volkan Demir, “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, İSMMMÖ, (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.08.2011), s.203-205.

$$\text{Kıdem Tazminatı karşılığı} = \text{Tam yük. tutarı} \times \frac{\text{emekl. kalan gün sayısı/360}}{1 + \text{enf. oranı}} \times \frac{1}{1 + \text{faiz oranı}}$$

Yukarıda verilen formül veya istatistiksel paket programları kullanılarak aktüeryal yöntemlere göre yapılan çalışma sonucunda 31.12.2009 tarihi itibarıyla işletmede bulunan bir yıllık hizmet süresini doldurmuş 57 çalışan için toplam 774.356,35 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olması gerektiği anlaşılmıştır. Bu tutarın 98.125,20 TL'si 2009 yılında ayrılması gereken karşılık tutarıdır. 2009 yılında ayrılması gereken 98.125,20 TL'nin 87.564,35 TL'si üretimde çalışan işçilere, 10.560,85 TL'si yönetimde çalışan işçilere aittir. Kalan 676.231,15 TL'nin önceki dönemlerde ayrılmış olması ve mali tablolarda gösterilmiş olması gerekmektedir.

İşletme, standarda uygun mali tablolarını ilk olarak bu dönemde uygulamaya başladığı için, söz konusu tutarın cari dönemi ilgilendiren kısmı ilgili gider yerlerinin içerisinde izlenmeli, geçmiş dönemleri ilgilendiren kısmı ise geçmiş yıllar kârları ile ilişkilendirilmelidir.

_____ / _____	
Geçmiş Yıllar Karları	676.231,15
Kıdem Tazminatı Karşılığı	676.231,15
_____ / _____	
_____ / _____	
Genel Yönetim Giderleri	10.560,85
Satılan Mamul Maliyeti	87.564,35
Kıdem Tazminatı Karşılığı	98.125,20
_____ / _____	

Önceden tahmin edilebilen bir gider kalemi olarak kıdem tazminatlarının yalnızca gerçekleştiği dönem içerisinde giderleştirilip işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermesi işletmenin mali durumunun yanlış anlaşılmasına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı, her dönem işçinin çalıştığı gider yerleri ile ilişkilendirilerek kayıtlara alınır.

9-Olağan Dışı Gelir ve Karlar ile Gider ve Zararlar

Standarda göre işletme gelir tablosunda veya dipnotlarda sunduğu herhangi bir gelir veya gider kalemini olağan dışı olarak raporlayamamaktadır. Bu nedenle işletmenin gelir tablosunda sunduğu olağan dışı gelir ve kârlar ile gider ve zararların ilgili kalemlere aktarılması gerekmektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.²⁹⁷

Önceki Dönem Gelir ve Karlar	7.899,52
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	33.042,56
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	40.942,08
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	13.896,21
Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	13.896,21

10-Ertelen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri

Standarda göre hazırlanan gelir tablosu ile vergi kurumlarına sunulan gelir tablosu arasında yapılan düzeltme kayıtlarından kaynaklanan farklılıklar mevcuttur. Bunun sebebi vergi kurumları tarafından gelir veya gider olarak kayıtlarla alınmayan bazı rakamların standarda göre gelir veya gider olarak kayıtlara alınmasıdır.²⁹⁸

Standarda uygun olarak gelir veya gider olarak kayıtlara alınan bu tutarlar aslında işletmenin gelecek dönemlerine ilişkin gelir veya giderleridir. Bu nedenle oluşan farklar üzerinden ertelenen vergi varlığı veya vergi yükümlülükleri hesaplanmaktadır.

Türkiye’de Kurumlar Vergisi oranı %20’dir ve gelecek dönemlerde bu oranın değişebileceğine dair herhangi bir bilgi mevcut değildir. Bu nedenle bu oran üzerinden ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü hesaplanmaktadır. İşletmenin 2009 yılına ait ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğünü oluşturan kalemler aşağıdaki gibidir;

²⁹⁷ TMSK, a.g.e., s.32.

²⁹⁸ Karacan, a.g.e.,s.190.

	Cari Dönem (2009)		Önceki Dönem (2008 ve öncesi)	
	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Ertelenen Vergi Varlıkları				
Ertelenen Faiz Geliri (Reeskontu)	5.128,56	1.025,71	-	-
Alacak Senetleri Reeskontu	749,72	149,94	-	-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.907,85	381,57	-	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	98.125,20	19.625,04	676.231,15	135.246,23
Brüt Ertelenen Vergi Varlığı	105.911,33	21.182,27	676.231,15	135.246,23
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü				
Vadeli Mevduat Faiz Tahakkuku	220,43	44,09	-	-
MDV Birikmiş Amortisman Düz.	81.685,15	16.337,03	83.255,10	16.651,02
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Birikmiş Amortisman Düzeltmesi	1.184,94	236,99	2.687,15	537,43
Ertelenen Faiz Gideri	1.414,02	282,80	-	-
Borç Senetleri Reeskontu	3.735,81	747,16	-	-
Brüt Ertelenen Vergi Yükümü.	88.240,35	17.648,07	85.942,25	17.188,45
Net Ertelenen Vergi Varlığı	17.670,98	3.534,20	590.288,90	118.057,78

01.01.2009 ertelenmiş vergi bakiyesi = 118.057,78 TL

Ertelenmiş vergi geliri/gideri = (121.591,98 TL)

Dönem sonu bakiyesi = (3.534,20 TL)

_____ / _____	
Ertelenen Vergi Varlıkları	21.182,27
Geçmiş Yıl Karları	118.057,78
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	17.648,07
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yas. Yük.	121.591,98
_____ / _____	

Yapılan bu çalışmalar sonucunda işletmenin 2009 yılına ait düzeltilmiş mali durum ve gelir tabloları aşağıdaki gibidir;

Tablo 7. KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltilmiş Mali Durum Tablosu (2009 yılı)

	ÖNCEKİ DÖNEM		DÜZELT- MELER	ÖNCEKİ DÖNEM	
AKTİF	31.12.2009			31.12.2009	
A. HAZIR DEĞERLER		962.906,90	-67.850,00		895.056,90
1 .Kasa	489.472,16		-	489.472,16	
2 .Alınan Çekler	67.850,00		-67.850,00	0,00	
3 .Bankalar	405.584,74		-	405.584,74	
B. MENKUL KIYMETLER		0,00	-		0,00
1 . Kamu Kes. Tahvil Sen. ve B.	0,00		-	0,00	
C. TİCARİ ALACAKLAR		1.590.794,61	61.971,72		1.652.766,33
1 .Alıcılar	1.526.048,14		-	1.526.048,14	
2 .Alacak Senetleri	64.746,47		67.850,00	132.596,47	
3 .Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00		-749,72	-749,72	
4 .Ertelenen Faiz Geliri (-)	0,00		-5.128,56	-5.128,56	
E. STOKLAR		163.030,33	-1.907,85		161.122,48
1 .İlk Madde Ve Malzeme	50.654,72		-	50.654,72	
2 .Mamuller	112.375,61		-	112.375,61	
3 .Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00		-1.907,85	-1.907,85	
G. GELECEK AY. AİT GİDER.VE GEL.T		0,00	220,43		2.803,66
1.Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00		-	0,00	
2.Gelir Tahakkukları	2.583,23		220,43	2.803,66	
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		162.388,80	-		162.388,80
1 .Devreden Katma Değer Vergisi	162.388,80		-	162.388,80	
I. DÖNEN VARLIKLAR		2.881.703,87	-7.565,70		2.874.138,17
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR		462.982,78	164.940,25		627.923,03
1 .Tesis Makine Ve Cihazlar	613.198,63		-	613.198,63	
2 .Taşıtlar	224.503,62		-	224.503,62	
3 .Demirbaşlar	102.161,88		-	102.161,88	
4 .Birikmiş Amortismanlar (-)	-476.881,35		164.940,25	-311.941,10	
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		39.981,25	3.836,09		43.817,34
1 .Haklar	1.042,24		-	1.042,24	
2 .Özel Maliyetler	63.284,05		-	63.284,05	
3 .Birikmiş Amortismanlar (-)	-24.345,04		3.836,09	-20.508,95	
G. GELECEK YILLARA AİT GİD.VE GEL.		12.335,61	-		12.335,61
1 .Gelecek Yıllara Ait Giderler	12.335,61		-	12.335,61	
H. DİĞER DURAN VARLIKLAR		0,00	21.182,27		21.182,27
1 .Ertelenen Vergi Varlığı	0,00		21.182,27	21.182,27	
II. DURAN VARLIKLAR		515.299,64	189.958,61		705.258,25
VARLIKLAR TOPLAMI	3.397.003,51	3.397.003,51	182.392,91	3.579.396,42	3.579.396,42

Tablo 7. Devam

	ÖNCEKİ DÖNEM		DÜZELT- MELER	ÖNCEKİ DÖNEM	
PASİF	31.12.2009			31.12.2009	
A. MALİ BORÇLAR		0,00	-		0,00
1 .Banka Kredileri	0,00		-	0,00	
B. TİCARİ BORÇLAR		862.025,78	-5.149,83		856.875,95
1 .Satıcılar	432.368,23		-	432.368,23	
2.Ertelenen Faiz Giderleri (-)	0,00		-1.414,02	-1.414,02	
3 .Borç Senetleri	429.657,55		-	429.657,55	
4. Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00		-3.735,81	-3.735,81	
C. DİĞER BORÇLAR		133.479,06	-		133.479,06
1 .Ortaklara Borçlar	0,00		-	0,00	
2 .Personele Borçlar	121.960,50		-	121.960,50	
3 .Diğer Çeşitli Borçlar	11.518,56		-	11.518,56	
D. ALINAN AVANSLAR		219.532,96	-		219.532,96
1 .Alınan Sipariş Avansları	219.532,96		-	219.532,96	
F. ODENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		104.986,46	-		104.986,46
1 .Ödenecek Vergi Ve Fonlar	88.166,38		-	88.166,38	
2 .Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri	16.820,08		-	16.820,08	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		3.895,67	-		3.895,67
1 .Dön.karşı Ver.ve Diğ.yük.karşı.	113.271,97		-	113.271,97	
2 .Dön.kar.peş.öd.ver.ve Yük (-)	-109.376,30		-	-109.376,30	
3 .Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00		-	0,00	
H. GELAYLARA AİT GEL. VE GİD.TAHAKKUKLARI		130.551,06	-		130.551,06
1 .Gider Tahakkukları	130.551,06		-	130.551,06	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.454.470,99	-5.149,83		1.449.321,16
A. MALİ BORÇLAR		0,00	-		0,00
1 .Banka Kredileri	0,00		-	0,00	
B. BORÇ VE GİDER KARŞILIK.		0,00	774.356,35		774.356,35
1 .Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00		774.356,35	774.356,35	
C. DİĞ. UZUN VAD. YAB. KAY.		0,00	17.648,07		17.648,07
1 .Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	0,00		17.648,07	17.648,07	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00	792.004,42		792.004,42
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		324.807,34	-		324.807,34
1 .Sermaye	200.000,00		-	200.000,00	
2 .Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	124.807,34		-	124.807,34	
C. KAR YEDEKLERİ		59.067,98	-		59.067,98
1 .Yasal Yedekler	40.000,18		-	40.000,18	
2 .Özel Fonlar	19.067,80		-	19.067,80	
D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		1.119.465,55	-708.346,68		411.118,87
1 .Geçmiş Yıllar Karları	1.119.465,55		-708.346,68	411.118,87	
F. DONEM NET KARI (ZARARI)		439.191,65	103.885,00		543.076,65
1 .Dönem Net Karı	439.191,65		103.885,00	543.076,65	
III. ÖZKAYNAKLAR		1.942.532,52	-604.461,68		1.338.070,84
KAYNAKLAR TOPLAMI	3.397.003,51	3.397.003,51	182.392,91	3.579.396,42	3.579.396,42

Tablo 8. KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu (2009 yılı)

	ÖNCEKİ DÖNEM		DÜZELT-MELER	ÖNCEKİ DÖNEM	
	01.01.2009-31.12.2009			01.01.2009-31.12.2009	
A. BRÜT SATIŞLAR		5.826.776,28	-5.878,28		5.820.898,00
1 .Yurt İçi Satışlar	1.371.928,20		-5.878,28	1.366.049,92	
2 .Yurt Dışı Satışlar	4.440.327,25		-	4.440.327,25	
3 .Diğer Gelirler	14.520,83		-	14.520,83	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-16.234,48	-		-16.234,48
1 .Satıştan İadeler (-)	-16.019,08		-	-16.019,08	
2 .Diğer İndirimler (-)	-215,4		-	-215,4	
C. NET SATIŞLAR		5.810.541,80	-5.878,28		5.804.663,52
D.SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		-5.173.133,56	-33.055,20		-5.206.188,76
1 .Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-3.849.977,61		-33.055,20	-3.883.032,81	
2 .Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	-1.323.155,95		-	-1.323.155,95	
BRÜT SATIŞ KARI VE ZAR.		637.408,24	-38.933,48		598.474,76
E. FAALİYET GİDERLERİ		-435.127,95	22.913,92		-412.214,03
1 .Pazarlama Sat.ve Dağ.Gid. (-)	-279.166,95		-	-279.166,95	
2 .Genel Yönetim Giderleri (-)	-155.961,00		22.913,92	-133.047,08	
FAALİY. KARI VEYA ZAR.		202.280,29	-22.913,92		186.260,73
F. DİĞER FAALİYET OLAĞ. GELİR VE KAR.		425.187,24	41.162,51		466.349,75
1 .Faiz Gelirleri	2.583,23		220,43	2.803,66	
2 .Kambiyo ve Bor. Değ. Ar.Kar.	402.117,89		-	402.117,89	
3 .Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.486,12		40.942,08	61.428,20	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLARI		-95.064,83	-15.804,06		-110.868,89
1 .Komisyon Giderleri (-)	-400,00		-	-400,00	
2 .Kam. ve Borsa Değ. Az.Zar.(-)	-76.664,83		-	-76.664,83	
3 .Diğer Gider Ve Zararlar (-)	-18.000,00		-13.896,21	-31.896,21	
4 .Karşılık Giderleri (-)	0,00		-1.907,85	-1.907,85	
H. FİNANSMAN GİDER. (-)		-6.984,95	-		-6.984,95
1 .Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	-6.984,95		-	-6.984,95	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		552.463,62	-17.706,98		534.756,64
K. D.K.VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞILIĞI(-)		-113.271,97	121.591,98		8.320,01
DÖN. NET KARI VEYA ZAR.		439.191,65	103.885,00		543.076,65

Mevcut uygulama sonucunda V.U.K.'a göre 439.191,65 TL olan 2009 yılı dönem net kârı KOBİ TFRS'ye göre 543.076,65 TL olarak hesaplanmaktadır. Dönem net kârı V.U.K.'a göre 103.885,00 TL daha fazla hesaplanmaktadır. Bununla birlikte mali durum tablosundaki varlık ve kaynak toplamları KOBİ TFRS uygulaması sonucunda 182.392,91 TL artmaktadır. Sonuç olarak işletmenin 2009 yılı mali tabloları bu uygulama ile gerçeğe uygun bir şekilde sunulmaktadır.

4.3. Rapor Döneminde (Cari Dönem/2010 Yılı) KOBİ'ler İçin TFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar ve Değişiklikler

1-Alınan Çekler

İşletmenin “Alınan Çekler” hesabında yer alan tutar 2011 vadeli çeklere aittir ve ortalama vadeleri iki aydan uzundur. Bu nedenle söz konusu tutarın “Alacak Senetleri” hesabında izlenmesi gerekmektedir.

_____ / _____	
Alacak Senetleri	89.555,00
Alınan Çekler	89.555,00
_____ / _____	

2-Menkul Kıymetler

İşletmenin 2010 yılı menkul kıymetlerine ilişkin durumu aşağıdaki gibidir;²⁹⁹

Menkul Kıymetler	Defter Değeri	Değerleme Ölçüsü
2012 Vadeli Hazine Bonosu	658.000,00 TL	Borsa Değeri
Toplam Menkul Kıymetler	658.000,00 TL	-

Satılmaya Hazır Hazine Bonosu, İskonto edilmiş maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemleriyle değerlendirilir. Her iki yöntemin bir arada kullanılma nedeni, değer artış kazancı ve faiz geliri söz konusu olmasıdır.

Menkul kıymet bilgileri aşağıdaki gibidir;

Nominal tutar	: 658.000,00 TL
6 ayda bir kupon ödemeli	: % 10 (Yıllık %20)
Piyasaya çıktığı tarih	: 30 Haziran 2010
Alış tarihi	: 30 Temmuz 2010
Alış tutarı	: 658.000,00 TL

²⁹⁹ a.g.e.,s.177-178.

Vade : 30 Haziran 2012

Mali durum tablosu tarihi : 31.12.2010

Hesaplanan iç verim oranı : %15

Ödeme	Tarih	Gün	İskonto edilmiş maliyet
(658.000 TL)	30.07.2010	-	-
65.800,00 TL	30.01.2011	30	65.038,08 TL
65.800,00 TL	30.07.2011	210	60.648,33 TL
65.800,00 TL	30.01.2012	390	56.554,86 TL
723.800,00 TL	30.07.2012	570	580.114,43 TL
TOPLAM			762.355,70 TL
Defter değeri – Maliyet			658.000,00 TL
Faiz Geliri			104.355,70 TL
Gerçeğe Uygun Değer	(31.12.2010)		775.150,00 TL
Gerçeğe Uygun Değer Farkı			12.794,30 TL

$$\text{İskonto edilmiş maliyet hesabı} = 65.800,00 / (1+0,15)^{30/360} = 65.038,08 \text{ TL}$$

$$\text{İskonto edilmiş maliyet hesabı} = 65.800,00 / (1+0,15)^{210/360} = 60.648,33 \text{ TL}$$

$$\text{İskonto edilmiş maliyet hesabı} = 65.800,00 / (1+0,15)^{390/360} = 56.554,86 \text{ TL}$$

$$\text{İskonto edilmiş maliyet hesabı} = 723.800,00 / (1+0,15)^{570/360} = 580.114,43 \text{ TL}$$

Menkul Kıymetler	Defter Değeri	TMS 39'a Göre Değerleme
2012 Vadeli Hazine Bonosu	658.000,00 TL	775.150,00 TL (Gerçeğe Uygun Değer)
Toplam Menkul Kıymetler	658.000,00 TL	775.150,00 TL

İşletmenin kayıtlarında 658.000,00 TL olarak gözüken menkul kıymetlerin standarda göre 775.150,00 TL olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. Bu hesaplamalar sonucunda oluşan 117.150,00 TL farkın (775.150,00-658.000,00 =117.150,00) 12.794,30 TL'si gerçeğe uygun değer farkıdır ve bu fark özkaynaklar altında Menkul Kıymet Değer Artış Fonu olarak yer almalıdır, 104.355,70 TL'si ise gelir tablosuna mali kaynak geliri olarak yansıtılır.

_____ / _____	
Menkul Kıymetler Hesabı	117.150,00
Menkul Kıymetler Değer Artış Fonu	12.794,30
Faiz Gelirleri	104.355,70
_____ / _____	

3-Ticari Alacaklar

İşletmenin 31.12.2010 tarihinde elinde bulunan 1.765.940,43 TL tutarındaki alacak senedinin tamamı dönem içinde yapılan mamul ve ticari mal satışları karşılığında müşterilerden alınmıştır. Dönem içinde tahsil edilen alacaklar üzerinden hesaplanan yaklaşık faiz tutarı 120.985,38 TL'dir. Diğer taraftan henüz tahsilâtı gerçekleşmemiş olan satışlara ilişkin hesaplanan faiz geliri tutarı ise 175.256,10 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir;³⁰⁰

_____ / _____	
Yurtiçi Satışlar	120.985,38
Faiz Gelirleri	120.985,38
_____ / _____	

_____ / _____	
Yurtiçi Satışlar	175.256,10
Ertelenen Faiz Gelirleri	175.256,10
_____ / _____	

2010 yılı sonu itibariyle reeskont faiz oranı %15 olarak kabul edilmiş, hesaplamalarda net bugünkü değer yöntemi kullanılmıştır.

_____ / _____	
Yurtiçi Satışlar	54.326,55
Alacak Senetleri Reeskontu	54.326,55
_____ / _____	

³⁰⁰ Terzi, a.g.e., s.69-70.

4-Stoklar

İşletme stoklarının net gerçekleşebilir değerleri, stok defter değerlerinden büyük olduğundan herhangi bir değer düşüklüğü karşılığının ayrılmasına gerek bulunmamaktadır. İşletmenin 2010 yılında gerçekleştirdiği mal alış ve satışlarının ödemeleri değişken vadelerde gerçekleşmiştir.

Bu durumda stokta yer alan malların ve satılan mamul maliyetine aktarılan tutarların bir kısmının bu vadeli alışlarda yüklenen faiz giderlerinden oluştuğu anlaşılmaktadır. Satışlara ilişkin olarak elde edilen faiz gelirin alacak senetlerine uygulanan reeskont sırasında hesaplanmış olduğu anlaşıldığından bu durum için yeniden işlem yapılmasına gerek yoktur.

Diğer taraftan işletmenin alışları, satışlarına kıyasla daha kısa vadeli olduğundan yüklenen faizlerin stoklarda görünmemesi ve satış maliyeti olarak mali tablolara yansımaması gerekmektedir.³⁰¹

Yapılan hesaplamalar sonucunda 2010 yılı için hesaplanan 10.155,89 TL faiz giderinin, 2.265,30 TL'si halen stoklarda yer alan hammaddelerin maliyeti içerisinde, kalan 7.890,59 TL'nin ise satılan mamullerin maliyeti içerisinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda yapılması gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir;

_____ / _____	
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	10.155,89
İlk Madde ve Malzeme	2.265,30
Satılan Mamul Maliyeti	7.890,59
_____ / _____	

5-Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletme, maddi duran varlıklarını, mali durum tablosu tarihi itibariyle varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarını indirdikten sonraki tutarı ile kayıtlarında izler. Bununla birlikte işletme, maddi duran varlıklarında maddi durum tablosu tarihi itibariyle değer düşüklüğü olup olmadığını belirlemesi

³⁰¹ a.g.e., s.71.

gerekmektedir.³⁰² Uzman bir kuruluştan alınan ekspertiz raporuna istinaden yapılan hesaplamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır,³⁰³

	Ekspertiz Değeri (Gerçeğe Uygun Değeri)	İşletme Net Defter Değeri	Değer Artış/(Azalış)
Tesis Makine ve Cihazlar	330.444,00 TL	278.652,63 TL	51.791,37 TL
Taşıtlar	80.038,00 TL	94.291,62 TL	-14.253,62 TL
Demirbaşlar	71.233,00 TL	54.674,30 TL	16.558,70 TL

Ekspertiz raporuna göre tesis makine ve cihazlar ile demirbaşların gerçeğe uygun değerleri defter değerinden yüksek olduğu için değer düşüklüğü söz konusu değildir. Tüm UFRS'den farklı olarak KOBİ TFRS'de yeniden değerlendirme modeli kullanılmadığından, gerçeğe uygun değeri defter değerinden fazla olsa bile yeniden değerlendirme kaydı yapılmamaktadır. Ancak taşıtların gerçeğe uygun değerinin defter değerinden 14.253,62 TL daha az olduğu görülmektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir;

_____ / _____	
Genel Yönetim Giderleri	14.253,62
Taşıtlar	14.253,62
_____ / _____	

Yapılan değerlendirmeler ve faydalı ömürleride dikkate alınarak yapılan hesaplama göre 2010 yılı ve öncesinde alınan maddi duran varlıklar için 2010 yılında fazla ayrılan amortisman tutarı 15.210,45 TL'dir. Bu tutarın 3.155,42 TL'si genel yönetim giderlerine, 12.055,03 TL'si ise satılan mamul maliyetine aittir. Maddi duran varlıklar standardında maddi duran varlıklar için hurda değerden bahsedilmemektedir. Bu nedenle varlıkların hurda değeri ihmal edilmektedir.

_____ / _____	
Birikmiş Amortismanlar	15.210,45
Genel Yönetim Giderleri	3.155,42
Satılan Mamuller Maliyeti	12.055,03
_____ / _____	

³⁰² TMSK, a.g.e., s.95.

³⁰³ Karacan, a.g.e., s.207-208.

İşletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri önceki bölümde yeniden hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar neticesinde maddi olmayan duran varlıkların 2010 yılında fazla ayrılan 959,08 TL'lik amortisman tutarının düzeltilmesi gerekmektedir.

<hr/>	
Birikmiş Amortismanlar	959,08
Genel Yönetim Giderleri	959,08
<hr/>	

6-Banka Kredileri

İşletmenin kredi kullanımına ilişkin ayrıntılı bilgi aşağıdaki gibidir.³⁰⁴

Kullanılan kredi : 1.000.000,00 / 31.03.2010

Kullanım süresi : 2 yıl

Bilanço tarihi itibariyle bakiye : 1.000.000,00 /31.12.2010

Faiz Oranı : %15

Vade : 31.03.2012

Hesaplanan İç verim Oranı : %15

Faiz Tahakkuku : (Anapara xFaiz xYıl sayısı)/100

$$:[(1.000.000,00)x15x2]/100 = 300.000,00 TL$$

Mali varlık ve borçların değerlendirilmesinde iskonto edilmiş maliyet yöntemi değerlendirme ölçüsü olarak kullanılır. Bu yöntemde faiz oranı olarak etkin faiz oranı kullanılır. Etkin faiz oranı finans matematiğinde efektif faiz oranı olarak bilinmekte ve formülü $t:(1+r/c)^c -1$ 'dir.

t= etkin faiz oranı

³⁰⁴ a.g.e., s.185-186.

$r = \text{nominal faiz oranı} = \text{vade farkı/peşin değer} = 150.000/1.000.000 = 0,15$

$c = \text{periyot sayısı} = (12 \text{ ay}/12\text{ay}) \text{ yılda bir kez ödemeli} = 1$

$t = (1+0,15/1)^1 - 1 = 0,15$

$BD = [NA/(1+i)^n]$ BD= Mali Varlığın bugünkü değeri

NA= Mali varlığa ilişkin nakit akışları i= Faiz oranı n= yıl

Ödeme Tutarları	Tarih	Gün	İskonto Edilmiş Maliyet
1.000.000,00	31.05.2010	-	-
500.000,00	31.05.2011	149	471.897,68
800.000,00	31.05.2012	514	655.280,07
TOPLAM			1.127.177,75
Mizan bakiyesi Anapara – Uzun vadeli			500.000,00
Mizan bakiyesi Anapara – Kısa vadeli			500.000,00
Mizan bakiyesi Anapara – Faiz vadeli			136.764,60
Toplam Mizan Bakiyesi			1.136.764,60
Düzeltilmesi gereken tutar		(1.136.764,60 – 1.127.177,75)	9.586,85

Kayıtlarda kısa vadeli banka kredileri, uzun vadeli banka kredileri ile borç ve gider karşılıkları hesaplarında yansıtılan 1.136.764,60 TL karşılığında standartlara uygun hazırlanacak mali durum tablosuna, iskonto edilmiş maliyet hesaplaması sonucu yansıtılması gereken tutar 1.127.177,75 TL olarak hesaplanmıştır. Aradaki farkın düzeltme kaydı ile mali tablolara yansıtılması gerekmektedir.

_____ / _____	
Borç ve Gider Karşılıkları	9.586,85
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	9.586,85
_____ / _____	

7-Ticari Borçlar

İşletmenin satıcılara olan borçları ve borç senetlerinin tamamı üretimde kullanılacak hammadde ve yardımcı malzeme alımlarından kaynaklanmaktadır.³⁰⁵

İşletmenin 2011 vadeli olan borç senetleri için reeskont faiz oranı %15 olarak

³⁰⁵ Terzi, a.g.e., s.78-79.

kabul edilmektedir ve hesaplamalarda net bugünkü değer yöntemi kullanılmaktadır. Bu durumda hesaplanan reeskont tutarı 2.481,83 TL'dir. İşletmenin satıcılara olan borçları ve borç senetlerine yansıtılan mali kaynak gideri 1.131,20 TL'dir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir;

_____ / _____	
Ertelenen Faiz Gideri	1.131,20
Borç Senetleri Reeskontu	2.481,83
Satılan Mamuller Maliyeti	3.613,03
_____ / _____	

8-Kıdem Tazminatı

İşletmenin yaptığı hesaplama ile aktüeryal yöntemlere göre yapılan çalışma sonucunda 31.12.2010 tarihi itibariyle işletmede bulunan bir yıllık hizmet süresini doldurmuş çalışanlar için toplam 72.568,40 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir. 2010 yılında ayrılması gereken 72.568,40 TL'nin 63.254,89 TL'si üretimde çalışan işçilere, 9.313,51 TL'si yönetimde çalışan işçilere aittir.

_____ / _____	
Genel Yönetim Giderleri	9.313,51
Satılan Mamul Maliyeti	63.254,89
Kıdem Tazminatı Karşılığı	72.568,40
_____ / _____	

9-Olağan Dışı Gelir ve Karlar ile Gider ve Zararlar

Standarda göre işletme gelir tablosunda veya dipnotlarda sunduğu herhangi bir gelir veya gider kalemini olağan dışı olarak raporlayamamaktadır. Bu nedenle işletmenin gelir tablosunda sunduğu olağan dışı gelir ve kârlar ile gider ve zararların ilgili kalemlere aktarılması gerekmektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.³⁰⁶

³⁰⁶ TMSK, a.g.e., s.32.

Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	3.577,36
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	3.577,36
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	37.155,49
Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	37.155,49

10-Ertelen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri

Türkiye’de Kurumlar Vergisi oranı %20’dir ve gelecek dönemlerde bu oranın değişebileceğine dair herhangi bir bilgi mevcut değildir. Bu nedenle bu oran üzerinden ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü hesaplanmaktadır.³⁰⁷ Cari dönemde ertelenen vergi ile ilgili hesaplamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	Cari Dönem		Önceki Dönem	
	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
Ertelenen Vergi Varlıkları				
Ertelenen Faiz Geliri	175.256,10	35.051,22	-	-
Alacak Senetleri Reeskontu	54.326,55	10.865,31	-	-
İlk Madde ve Malzeme	2.265,30	453,06	-	-
MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı	14.253,62	2.850,72	-	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	72.568,40	14.513,68	-	-
Brüt Ertelenen Vergi Varlığı	318.669,97	63.733,99	-	-
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü				
Menkul Kıymet Değer Artışı	117.150,00	23.430,00	-	-
MDV Birikmiş Amortisman Düzeltmesi	15.210,45	3.042,09	-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Birikmiş Amortisman Düzeltmesi	959,08	191,82	-	-
Ertelenen Faiz Gideri	1.131,20	226,24	-	-
Borç Senetleri Reeskontu	2.481,83	496,37	-	-
Kredi Faiz Tahakkuku	9.586,85	1.917,37	-	-
Brüt Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	146.519,41	29.303,88	-	-
Net Ertelenen Vergi Varlığı	172.150,56	34.430,11	-	-
Net Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	-	-	-	-

³⁰⁷ Karacan, a.g.e.,s.190.

Bu durumda 2010 yılında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir;

<hr/>	
Ertelenen Vergi Varlıkları	63.733,99
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	29.303,88
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yas. Yük.	34.430,11
<hr/>	
<hr/>	
Ertelenen Vergi (Özkaynak Hesabı)	1.670,01
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	1.670,01
<hr/>	

Yapılan bu çalışmalar sonucunda işletmenin 2010 yılına ait düzeltilmiş mali durum ve gelir tabloları aşağıdaki gibidir;

Tablo 9. KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltilmiş Mali Durum Tablosu (2010 yılı)

	CARİ DÖNEM		DÜZELT-MELER	CARİ DÖNEM	
AKTİF	31.12.2010			31.12.2010	
A. HAZIR DEĞERLER		701.757,49	-89.555,00		612.202,49
1.Kasa	56.832,46		-	56.832,46	
2.Alınan Çekler	89.555,00		-89.555,00	0,00	
3.Bankalar	555.370,03		-	555.370,03	
B. MENKUL KIYMETLER		658.000,00	117.150,00		775.150,00
1.Kamu Kesimi Tahvil Sen. ve B.	658.000,00		117.150,00	775.150,00	
C. TİCARİ ALACAKLAR		2.321.849,74	-140.027,65		2.181.822,09
1.Alıcılar	1.765.940,43		-	1.765.940,43	
2.Alacak Senetleri	561.787,59		89.555,00	651.342,59	
3.Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-749,72		-54.326,55	-55.076,27	
4.Ertelenen Faiz Geliri (-)	-5.128,56		-175.256,10	-180.384,66	
E. STOKLAR		154.054,73	-2.265,30		151.789,43
1.İlk Madde Ve Malzeme	48.515,61		-2.265,30	46.250,31	
2.Mamuller	22.489,32		-	22.489,32	
3.Ticari Mallar	4.870,00		-	4.870,00	
4.Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-1.907,85		-	-1.907,85	
5.Verilen Sipariş Avansları	80.087,65		-	80.087,65	
G. GELECEK AY. AİT GİDER.VE GELT		15.451,23	-		15.451,23
1.Gelecek Aylara Ait Giderler	15.451,23		-	15.451,23	
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		82.782,26	-		82.782,26
1.Devreden Katma Değer Vergisi	82.782,26		-	82.782,26	
I. DÖNEN VARLIKLAR		3.933.895,45	-114.697,95		3.819.197,50
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR		592.558,80	956,83		593.515,63
1.Tesis Makine Ve Cihazlar	663.458,63		-	663.458,63	
2.Taşıtlar	224.503,62		-14.253,62	210.250,00	
3.Demirbaşlar	123.541,32		-	123.541,32	
4.Birikmiş Amortismanlar (-)	-418.944,77		15.210,45	-403.734,32	
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		62.885,59	959,08		63.844,67
1.Haklar	1.042,24		-	1.042,24	
2.Özel Maliyetler	94.960,55		-	94.960,55	
3.Birikmiş Amortismanlar (-)	-33.117,20		959,08	-32.158,12	
G. GELECEK YILLARA AİT GİD.VE GEL.		0,00	-		0,00
1.Gelecek Yıllara Ait	0,00		-	0,00	
H. DİĞER DURAN VARLIKLAR		21.182,27	63.733,99		84.916,26
1.Ertelenen Vergi Varlığı	21.182,27		63.733,99	84.916,26	
II. DURAN VARLIKLAR		676.626,66	65.649,90		742.276,56
VARLIKLAR TOPLAMI	4.610.522,11	4.610.522,11	-49.048,05	4.561.474,06	4.561.474,06

Tablo 9. Devam

	CARİ DÖNEM		DÜZELT-MELER	CARİ DÖNEM	
PASİF	31.12.2010			31.12.2010	
A. MALİ BORÇLAR		500.000,00	-		500.000,00
1.Banka Kredileri	500.000,00		-	500.000,00	
B. TİCARİ BORÇLAR		685.938,50	-3.613,03		682.325,47
1.Satıcılar	405.825,77		-	405.825,77	
2.Ertelenen Faiz Giderleri (-)	-1.414,02		-1.131,20	-2.545,22	
3.Borç Senetleri	285.262,56		-	285.262,56	
4.Borç Senetleri Reeskontu (-)	-3.735,81		-2.481,83	-6.217,64	
C. DİĞER BORÇLAR		12.870,70	-		12.870,70
1.Ortaklara Borçlar	0,00		-	0,00	
2.Personele Borçlar	3.228,04		-	3.228,04	
3.Diğer Çeşitli Borçlar	9.642,66		-	9.642,66	
D. ALINAN AVANSLAR		0,00	-		0,00
1.Alınan Sipariş Avansları	0,00		-	0,00	
F. ODENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		101.374,83	-		101.374,83
1.Ödenecek Vergi Ve Fonlar	83.361,17		-	83.361,17	
2.Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri	18.013,66		-	18.013,66	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKL.		136.764,60	-9.586,85		127.177,75
1.Dön.kar. Ver.ve Diğ.yük.karş.	145.396,78		-	145.396,78	
2.Dön.kar.peş.öd.ver.ve Yük (-)	-145.396,78		-	-145.396,78	
3.Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	136.764,60		-9.586,85	127.177,75	
H. GEL.AYLLARA AİT GEL.VE GİD.TAHAKKUKLARI		0,00	-		0,00
1.Gider Tahakkukları	0,00		-	0,00	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.436.948,63	-13.199,88		1.423.748,75
A. MALİ BORÇLAR		500.000,00	-		500.000,00
1.Banka Kredileri	500.000,00		-	500.000,00	
B. BORÇ VE GİDER KARŞILIK.		774.356,35	72.568,40		846.924,75
1.Kıdem Tazminatı Karşılığı	774.356,35		72.568,40	846.924,75	
C. DİĞ. UZUN VAD. YAB. KAY.		17.648,07	29.303,88		46.951,95
1.Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	17.648,07		29.303,88	46.951,95	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.292.004,42	101.872,28		1.393.876,70
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		324.807,34	-		324.807,34
1.Sermaye	200.000,00		-	200.000,00	
2.Sermaye Düzeltmesi Olumlu Fark.	124.807,34		-	124.807,34	
B. SERMAYE YEDEKLERİ		0,00	12.794,30		12.794,30
1.Menkul Kıymet Değer Artış Fonu	0,00		12.794,30	12.794,30	
C. KAR YEDEKLERİ		81.027,56	-		81.027,56
1.Yasal Yedekler	61.959,76		-	61.959,76	
2.Özel Fonlar	19.067,80		-	19.067,80	
D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		932.235,94	-		932.235,94
1.Geçmiş Yıllar Karları	932.235,94		-	932.235,94	
F. DÖNEM NET KARI (ZARARI)		543.498,22	-150.514,75		392.983,47
1 Dönem Net Karı	543.498,22		-150.514,75	392.983,47	
III. ÖZKAYNAKLAR		1.881.569,06	-137.720,45		1.743.848,61
KAYNAKLAR TOPLAMI	4.610.522,11	4.610.522,11	-49.048,05	4.561.474,06	4.561.474,06

Tablo 10. KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu (2010 yılı)

	CARİ DÖNEM		DÜZELT-MELER	CARİ DÖNEM	
PASİF	01.01.2010-31.12.2010			01.01.2010-31.12.2010	
A. BRÜT SATIŞLAR		7.943.613,74	-350.568,03		7.593.045,71
1 .Yurt İçi Satışlar	2.653.583,45		-350.568,03	2.303.015,42	
2 .Yurt Dışı Satışlar	5.288.126,29		-	5.288.126,29	
3 .Diğer Gelirler	1.904,00		-	1.904,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-15.313,14	-		-15.313,14
1 .Satıştan İadeler (-)	-11.912,26		-	-11.912,26	
2 .Diğer İndirimler (-)	-3.400,88		-	-3.400,88	
C. NET SATIŞLAR		7.928.300,60	-350.568,03		7.577.732,57
D.SATIŞLARINMALİYETİ(-)		-6.553.104,12	-39.696,24		-6.592.800,36
1.Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-5.662.698,72		-39.696,24	-5.702.394,96	
2.Satılan Ticari MallarMaliyeti(-)	-890.405,40		-	-890.405,40	
BRÜT SATIŞ KARI VE ZAR.		1.375.196,48	-390.264,27		984.932,21
E. FAALİYET GİDERLERİ		-700.108,00	-19.452,63		-719.560,63
1 .Pazarlama Sat.ve Dağ.Gid. (-)	-485.390,44		-	-485.390,44	
2 .Genel Yönetim Giderleri (-)	-214.717,56		-19.452,63	-234.170,19	
FAALİY. KARI VEYA ZAR.		675.088,48	-409.716,90		265.371,58
F. DİĞER FAALİYET OLAĞAN GELİR VE KAR.		290.398,26	228.918,44		519.316,70
1.Faiz Gelirleri	4.916,77		225.341,08	230.257,85	
1 .Kambiyo ve Bor. Değ. Ar.Kar.	259.623,32		-	259.623,32	
2 .Diğer Olağan Gelir ve Karlar	25.858,17		3.577,36	29.435,53	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLARI		-227.588,61	-37.155,49		-264.744,10
1 .Komisyon Giderleri (-)	0,00		-	0,00	
2 .Kam. ve Borsa Değ.Az.Zar.(-)	-227.588,61		-	-227.588,61	
3 .Diğer Gider Ve Zararlar (-)	0,00		-37.155,49	-37.155,49	
H. FİNANSMAN GİDER. (-)		-15.425,00	-569,04		-15.994,04
1.Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	-15.425,00		-569,04	-15.994,04	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		688.895,00	-184.944,86		503.950,14
K. D.K.VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞILIĞI (-)		-145.396,78	34.430,11		-110.966,67
DÖN. NET KARI VEYA ZAR.		543.498,22	-150.514,75		392.983,47

İşletmenin 2009 yılı dönem net kârı 103.885,00 TL artmasına rağmen 2010 yılı dönem net kârı 150.514,75 TL azalmıştır. Bununla birlikte mali durum tablosundaki varlık ve kaynak toplamları KOBİ TFRS uygulaması sonucunda 49.048,05 TL azalmıştır. Sonuç olarak işletmenin 2009 ve 2010 yılı mali tabloları karşılaştırmalı ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilir.

4.4. KOBİ TFRS'ye Göre Düzeltilmiş Karşılaştırmalı Mali Tablolar

İşletmenin mali tablolarını standartlara uygun duruma getirmek için yapılan çalışmalar sonucunda 2009 ve 2010 yıllarına ait düzeltilmiş mali durum ve gelir tabloları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir;

Tablo 11. KOBİ TFRS'ye Göre Karşılaştırmalı Mali Durum Tablosu

AKTİF	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM	
	31.12.2009		31.12.2010	
A. HAZIR DEĞERLER		895.056,90		612.202,49
1 .Kasa	489.472,16		56.832,46	
2 .Alınan Çekler	0,00		0,00	
3 .Bankalar	405.584,74		555.370,03	
B. MENKUL KIYMETLER		0,00		775.150,00
1 . Kamu Kesimi Tahvil Sen. ve B.	0,00		775.150,00	
C. TİCARİ ALACAKLAR		1.652.766,33		2.181.822,09
1 .Alıcılar	1.526.048,14		1.765.940,43	
2 .Alacak Senetleri	132.596,47		651.342,59	
3. Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-749,72		-55.076,27	
4. Ertelenen Faiz Geliri (-)	-5.128,56		-180.384,66	
E. STOKLAR		161.122,48		151.789,43
1 .İlk Madde Ve Malzeme	50.654,72		46.250,31	
2 .Mamuller	112.375,61		22.489,32	
3 .Ticari Mallar	-1.907,85		4.870,00	
4 .Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00		-1.907,85	
5.Verilen Sipariş Avansları	0,00		80.087,65	
G. GELECEK AY. AİT GİDER.VE GEL.T		220,43		15.451,23
1.Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00		15.451,23	
2.Gelir Tahakkukları	2.803,66		0,00	
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		162.388,80		82.782,26
1 .Devreden Katma Değer Vergisi	162.388,80		82.782,26	
I. DÖNEN VARLIKLAR		2.874.138,17		3.819.197,50
D. MADDİ DURAN VARLIK.		627.923,03		593.515,63
1 .Tesis Makine Ve Cihazlar	613.198,63		663.458,63	
2 .Taşıtlar	224.503,62		210.250,00	
3 .Demirbaşlar	102.161,88		123.541,32	
4 .Birikmiş Amortismanlar (-)	-311.941,10		-403.734,32	
E. MADDİ OLM. DURAN VARL.		43.817,34		63.844,67
1 .Haklar	1.042,24		1.042,24	
2 .Özel Maliyetler	63.284,05		94.960,55	
3 .Birikmiş Amortismanlar (-)	-20.508,95		-32.158,12	
G. GELECEK YILLARA AİT GİD.VE GEL.		12.335,61		0,00
1 .Gelecek Yıllara Ait Giderler	12.335,61		0,00	
H. DİĞER DURAN VARLIKLAR		21.182,27		84.916,26
1. Ertelenen Vergi Varlığı	21.182,27		84.916,26	
II. DURAN VARLIKLAR		705.258,25		742.276,56
VARLIKLAR TOPLAMI	3.579.396,42	3.579.396,42	4.561.474,06	4.561.474,06

Tablo 11. Devam

PASİF	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM	
	31.12.2009		31.12.2010	
A. MALİ BORÇLAR		0,00		500.000,00
1 .Banka Kredileri	0,00		500.000,00	
B. TİCARİ BORÇLAR		856.875,95		682.325,47
1 .Satıcılar	432.368,23		405.825,77	
2.Ertelenen Faiz Giderleri (-)	-1.414,02		-2.545,22	
3 .Borç Senetleri	429.657,55		285.262,56	
4. Borç Senetleri Reeskontu (-)	-3.735,81		-6.217,64	
C. DİĞER BORÇLAR		133.479,06		12.870,70
1 .Ortaklara Borçlar	0,00		0,00	
2 .Personele Borçlar	121.960,50		3.228,04	
3 .Diğer Çeşitli Borçlar	11.518,56		9.642,66	
D. ALINAN AVANSLAR		219.532,96		0,00
1 .Alınan Sipariş Avansları	219.532,96		0,00	
F. ODENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		104.986,46		101.374,83
1 .Ödenecek Vergi Ve Fonlar	88.166,38		83.361,17	
2 .Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri	16.820,08		18.013,66	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKL.		3.895,67		127.177,75
1 .Dön.kar.ı Ver.ve Diğ.yük.karş.	113.271,97		145.396,78	
2 .Dön.kar.peş.öd.ver.ve Yük (-)	-109.376,30		-145.396,78	
3 .Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00		127.177,75	
H. GEL.AYLARA AİT GEL. VE GİD.TAHAKKUKLARI		130.551,06		0,00
1 .Gider Tahakkukları	130.551,06		0,00	
I. KISA VADELİ YABANCI KAY.		1.449.321,16		1.423.748,75
A. MALİ BORÇLAR		0,00		500.000,00
1 .Banka Kredileri	0,00		500.000,00	
B. BORÇ VE GİDER KARŞILIK.		774.356,35		846.924,75
1 .Kıdem Tazminatı Karşılığı	774.356,35		846.924,75	
C. DİĞ. UZUN VAD. YAB. KAY.		17.648,07		46.951,95
1 .Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	17.648,07		46.951,95	
II .UZUN VADELİ YABANCI KAY.		792.004,42		1.393.876,70
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		324.807,34		324.807,34
1 .Sermaye	200.000,00		200.000,00	
2 .Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	124.807,34		124.807,34	
B. SERMAYE YEDEKLERİ				12.794,30
1.Menkul Kıymet Değer Artış Fonu	0,00		12.794,30	
C. KAR YEDEKLERİ		59.067,98		81.027,56
1 .Yasal Yedekler	40.000,18		61.959,76	
2 .Özel Fonlar	19.067,80		19.067,80	
D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		411.118,87		932.235,94
1 .Geçmiş Yıllar Karları	411.118,87		932.235,94	
F. DÖNEM NET KARI (ZARARI)		543.076,65		392.983,47
1 .Dönem Net Karı	543.076,65		392.983,47	
III. ÖZKAYNAKLAR		1.338.070,84		1.743.848,61
KAYNAKLAR TOPLAMI	3.579.396,42	3.579.396,42	4.561.474,06	4.561.474,06

Tablo 12. KOBİ TFRS'ye Göre Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM	
	01.01.2009-31.12.2009		01.01.2010-31.12.2010	
A. BRÜT SATIŞLAR		5.820.898,00		7.593.045,71
1 .Yurt İçi Satışlar	1.366.049,92		2.303.015,42	
2 .Yurt Dışı Satışlar	4.440.327,25		5.288.126,29	
3 .Diğer Gelirler	14.520,83		1.904,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-16.234,48		-15.313,14
1 .Satıştan İadeler (-)	-16.019,08		-11.912,26	
2 .Diğer İndirimler (-)	-215,4		-3.400,88	
C. NET SATIŞLAR		5.804.663,52		7.577.732,57
D.SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		-5.206.188,76		-6.592.800,36
1 .Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-3.883.032,81		-5.702.394,96	
2 .Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	-1.323.155,95		-890.405,40	
BRÜT SATIŞ KARI VE ZAR.		598.474,76		984.932,21
E. FAALİYET GİDERLERİ		-412.214,03		-719.560,63
1 .Pazarlama Sat.ve Dağ.Gid. (-)	-279.166,95		-485.390,44	
2 .Genel Yönetim Giderleri (-)	-133.047,08		-234.170,19	
FAALİY. KARI VEYA ZAR.		186.260,73		265.371,58
F. DİĞER FAALİYET OLAĞ. GELİR VE KAR.		466.349,75		519.316,70
1 .Faiz Gelirleri	2.803,66		230.257,85	
2 .Kambiyo ve Bor. Değ. Ar.Kar.	402.117,89		259.623,32	
3 .Diğer Olağan Gelir ve Karlar	61.428,20		29.435,53	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLARI		-110.868,89		-264.744,10
1 .Komisyon Giderleri (-)	-400,00		0,00	
2 .Kam. ve Borsa Değ.Az.Zar.(-)	-76.664,83		-227.588,61	
3 .Diğer Gider Ve Zararlar (-)	-31.896,21		-37.155,49	
4 .Karşılık Giderleri (-)	-1.907,85		0,00	
H. FİNANSMAN GİDER. (-)		-6.984,95		-15.994,04
1 .Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	-6.984,95		-15.994,04	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		534.756,64		503.950,14
K. D.K.VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞILIĞI(-)		8.320,01		-110.966,67
DÖN. NET KARI VEYA ZAR.		543.076,65		392.983,47

Bu uygulama ile işletmenin mali tabloları doğru, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve gerçeği yansıtmaktadır. Standart da yer alan bazı düzenlemelerin Türkiye’de uygulamasının az olması uygulamayı zorlaştırmaktadır. Diğer bir zorluk ise, standarda göre yapılacak olan kayıtlarda kullanılacak hesapların TDHP’de yer almamasıdır. Standartların etkinliğinin sağlanabilmesi için TDHP’nin değiştirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Mali tabloların amacı, kullanıcılarına güvenilir, tam, zamanında bilgi sağlamaktır. İşletmelerin mali tablolarını uluslararası muhasebe dili üzerinden yayımlaması tüm ulusal ve uluslararası kullanıcılarının, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi elde etmelerinde önemli bir rol oynamaktadır.

Mali raporlamada ortak bir dil ihtiyacı nedeniyle UMSK tarafından yayımlanan tüm UFRS'ler Türkiye'de 2005 yılından itibaren SPK kapsamındaki işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Yine kurul tarafından tüm UFRS'ler basitleştirilerek 2009 yılında yayımlanan KOBİ UFRS'ler, Türkiye'deki KOBİ'ler tarafından 2013 yılında uygulanmaya başlanacaktır.

UMSK, KOBİ UFRS'leri kullanmaya uygun olan ve olmayan işletmelerin belirleneceği, ayrıntılı bir rehber düzenleme yoluna gitmeyeceğini açıklamaktadır. UMSK, sadece KOBİ UFRS'ler için uygun olmayan işletmeleri belirleyecek, nihai kullanıcılara yerel ilgili kurumlar karar verecektir.

Uygulamaların yalnızca kurul tarafından yürütülmeye çalışılmasını beklememek gerekir. İşletmelerin, mali tablo kullanıcılarının ve vergi kurumlarının da kurulun yapmış olduğu düzenlemelere ilişkin girişimlerde bulunması uygulamayı kolaylaştıracaktır.

Türkiye'deki muhasebe faaliyetleri, yürürlükteki kanunlar nedeniyle bilgiyi raporlamadan çok vergiye dayalı olarak geliştirilmiştir. Bu nedenle vergi kanunlarında değişiklik yapılmadan, Türkiye'de standardın etkin bir uygulama alanı bulabilmesi mümkün değildir. T.T.K.'da yapılan değişiklikler standardın uygulanmasını özellikle KOBİ'ler bazında zorunlu hale getiriyor olsa da, diğer kanunlarda da bu uygulamaya yönelik değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Türkiye'de ki KOBİ'lerin genellikle aile işletmesi olması, profesyonel yönetim eksikliği, işverenlerin işletme kasasını istediği gibi kullanması ve özellikle muhasebe sistemlerinin yetersizlikleri standartların uygulanmasını zorlaştıracaktır.

Türkiye’de ki KOBİ’lerin özellikle mevcut mali durum tabloları uygulanacak standartların gerekliliklerinden oldukça uzaktır. Bazı işletmeler vergiden kaçınmak amacıyla kasa, alacaklar, stoklar, borçlar vb. hesaplarında yıllar itibariyle mevzuata aykırı kayıtlar yapmaktadır. Standartların uygulamasını kolaylaştırmak ve mali tabloların gerçeği yansıtması amacıyla 6111 Sayılı Kanun’da olduğu gibi gerçek dışı hesap tutarlarının kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir.

Standartların uygulanma başarısı büyük ölçüde mali tablo hazırlayanlara bağlıdır. Türkiye’de KOBİ’lerin mali raporlamasını yapan muhasebecilerin büyük ölçüde eğitim açığı bulunmaktadır. Muhasebecilerin bilgi noksanlığı hızlı bir şekilde kapatılmalı ve işletmelerin bütçelerinden bu tür raporlama giderleri için pay ayırmaları gerekmektedir. Ayrıca tekdüzen hesap planının da standartlara uygun bir şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte Türkiye’de KOBİ’lerin standartları uygulayabilmesi için, eğitim programlarının desteklenmesi ve içinde üniversite, meslek örgütleri, yasal düzenleyici kuruluşlarında bulunduğu kurumların daha özverili çalışmalarla görev alması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKDOĞAN, Nalan. Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**. 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi. 2005.
- AKGÜL, Başak Ataman. Hüseyin Akay. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları. 2004.
- AYANOĞLU, Yıldız. **Kobi’ler İçin Finansal Raporlama Standartları**. 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi. 2008.
- BAYAZITLI, Ercan. Orhan Çelik ve Saim Üstündağ. **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Ankara: Tesmer Yayınları. 2006.
- CHOİ, F.D.. C.A. Frost ve G.K. Meek. **International Accounting**. Third Edition. Prentice-Hall. Inc.. New Jersey: 1999.
- GÖKÇEN, Gürbüz. Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. 1.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları. 2006.
- GÖKDENİZ, Ümit. **Muhasebe Uygulamalarında Uluslar arası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2005.
- HUSSEY, Roger. **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**. John Wiley and Sons. New Jersey: 2005.
- KARACAN, Sami. **KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları. 2009.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. **Finansal Muhasebe**. 10. Baskı. İstanbul:Kare Yayınları. 2005.
- MÜSLÜMOV, Alöysat. **21.Yüzyılda Türkiye’de KOBİ’ler Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri**. İstanbul: Literatür Yayınları. 2002.
- ÖRTEN, Remzi. Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. “**Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**”. 1.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi. Mart 2007.
- SAYAR, A.R.Zafer. **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası Kobi Muhasebe Standartları**. Tesmer yayınları. Yayın No.79. Ankara: Siyasal Kitabevi. 2008.
- SCHROEDER, R. G.. M. W. Clark ve J. M. Cathey. **Financial Accounting Theory and Analysis**. John Wiley & Sons. 8th Edition. 2005.

ŞİMŞEK, Muhittin. **Ekonominin Lokomotifi KOBİ'lerin Olmazsa Olmazları**. Birinci Baskı. İstanbul: Alfa/Aktüel Kitabevi. 2002.

TMSK. **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı**. Ankara: TMSK Yayınları-7. 2010.

TMSK. **Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS 2010**. Ankara. 2010.

Makaleler

AKBULUT, Yıldız Özerhan. "TMS-27 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi". **Yaklaşım Dergisi**. S.58 (Mayıs 2008). E-Yaklaşım.

AKDOĞAN, Nalan. "Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı". **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. S.30 (Ocak 2010).

AKDOĞAN, Nalan. "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri". **Mali Çözüm Dergisi**. S.80 (Mart-Nisan 2007).

AKSOY, Tamer. "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi". **Mali Çözüm Dergisi**. S.71 (Nisan-Mayıs-Haziran 2005).

ALPMAN, Gökhan. "KOBİ'ler için UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği Üzerine Düşünceler". **Deloitte Eğitim Yayınları**. (Ekim 2007).

BAŞARAN, Cansel. "Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru". **Mali Çözüm Dergisi**. S.57 (Ekim-Kasım-Aralık 2001).

BAŞPINAR, Ahmet. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". **Maliye Dergisi**. S.146 (Mayıs-Ağustos 2004).

BEKÇİ, İsmail. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma". **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. S.22 (Mayıs 2007).

BOSTANCI, Serpil. "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu". **Mali Çözüm Dergisi**. S.59 (Nisan-Mayıs-Haziran 2002).

DAĞDEMİR, Serdal. "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi". **Yaklaşım Dergisi**. S.183 (Mart 2003).

DEMİR, Volkan. "KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler". **Mali Çözüm Dergisi**. S.80 (Mart-Nisan 2007).

- DİNÇ, Engin. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.90 (Kasım-Aralık 2008).
- GÜVEMLİ, Oktay. “Muhasebe Mesleğinin Küreselleşmesi: Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Ünvanına Doğru”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**. S.17 (Ocak 2003).
- İBİŞ, Cemal. Serdar ÖZKAN. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)’na Genel Bakış”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.74 (Ocak-Şubat-Mart 2006).
- KARABINAR, Selahattin. “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Taşıdığı Kültür ve Muhasebe Değerleri”. **XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**. Hacettepe Üniversitesi Yayınları. Ankara.
- KARABINAR, Selahattin. “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**. S.31 (Temmuz 2006).
- KURT, Ganite. Veli ÖZTÜRK. “Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ’lerin UFRS’ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözümler”. **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. S.24 (Ocak 2008).
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.86 (Mart-Nisan 2008).
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. “UFRS ve BASEL-II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri - The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.76 (Haziran-Temmuz 2006).
- PEKDEMİR, Recep. “TMS– TFRS Diye Diye...”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.107 (Eylül-Ekim 2011).
- SAĞLAM, Necdet. “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması”. Yayın No:1282. **T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları**. Eskişehir: 2001.
- SANLI, Nail. “Global Muhasebe Standartları”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.60 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2002).
- SARIASLAN, Halil. “KOBİ’lerin Ekonomik Kalkınmadaki Yeri ve Önemi”. **1. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi**. Bişkek. Kırgızistan. 23-26 Haziran 2001.
- TERZİ, Serkan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.88 (Temmuz-Ağustos 2008).

- TERZİ, Serkan. İlker KIYMETLİ ŞEN ve Filiz BÜLBÜL. “UFRS’nın Türkiye’de İlk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.81 (Mayıs-Haziran 2007).
- TORAMAN, Cengiz. Fatih Bayramoğlu. “Effects of The Adoption of European Union Standards on Accounting Practices”. **Mali Çözüm Dergisi**. Özel S.76 (Haziran-Temmuz 2006).
- TOROSLU, Vefa. “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”. **Yaklaşım Dergisi**. S.197 (Mayıs 2009). E-Yaklaşım.
- TUNÇ, M.Akif. “TMS-36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi”. **Mali Pusula Dergisi**. S.30 (Haziran 2007).
- UYŞAL, Özgür Özmen. “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci, IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslar arası Örgütler”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. S.17 (Ocak 2006).
- ÜŞTÜNEL, Bülent. “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.72 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005).
- YALKIN, Yüksel Koç. Volkan DEMİR ve Defne DEMİR. “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”. **Mali Çözüm Dergisi**. Özel S.76. (Haziran-Temmuz 2006).
- YÜKÇÜ, Süleyman. M. Yılmaz İÇERLİ ve Gülşah UĞURLUEL. “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I”. **Yaklaşım Dergisi**. S.184 (Nisan 2008).

İnternet Yayınları

- AKDOĞAN, Nalan. “Türkiye Muhasebe Standart’larının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”. (Çevrimiçi) www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf. (Erişim Tarihi: 27.08.2011).
- AKGEMCİ, Tahir. “KOBİ’lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler”. **KOSGEB Yayınları**. (Haziran 2001). (Çevrimiçi) http://www.samsuntso.org.tr/Bilgi_Bankasi/kobi_sorunlar_destekler.pdf. (Erişim Tarihi: 02.09.2011).
- ARIKAN, Yahya. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”. **Mali Çözüm Dergisi**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08-YAHYAARIKAN60.doc>. (Erişim Tarihi: 05.08.2011).

- COMMISSION of The European Communities. **The Activities of the European Union for Small and Medium- Sized Enterprises (SMEs) SME Envoy Report. 2005.** (Çevrimiçi)
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/charter/2005_charter_docs/sec_2005_170_en.pdf. (Erişim Tarihi: 09.07.2011).
- COMMITTEE on Monetary. **Financial and Balance of Payments Statistics. IASB Standarts for SMEs.** 29th. Meeting, Luxemburg. 27-28 January 2005.
<http://www.cmfb.org/>. (Erişim Tarihi:19.07.2011).
- ÇELİK, Orhan. **KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış.** (Çevrimiçi)
http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs_genel_bakis.pdf. (Erişim Tarihi:16.05.2011).
- ÇOLAKOĞLU, Mustafa H. “KOBİ Rehberi”. **KOSGEB Yayınları.** (Nisan 2002). (Çevrimiçi) http://www.taryat.gov.tr/bilgibank/Kobi_Rehberi.pdf. (Erişim Tarihi: 15.08.2011).
- DEMİR, Volkan. “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”. **Mali Çözüm Dergisi.** (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf>. (Erişim Tarihi: 05.08.2011).
- EPSTEIN, Barry Jay.ve Eva K. Jermakowicz. **International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities.** New York CPA Journal. Nisan 2007. (Çevrimiçi)
<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/1007/essentials/p38.htm>. (Erişim Tarihi:18.07.2011).
- GÜRER, Hüseyin. Gökhan ALPMAN. “UFRS’ye İlişkin Bir Uygulama Örneği”. (Çevrimiçi)
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/uluslararasıfinansalraporlama.PDF>, (ErişimTarihi:15.08.2011).
- HEYMAN, Dries. Marc Deloof ve Hubert Ooghe. **The Debt-Maturity Structure of Small Firms in a Creditor-Oriented Environment.** Universiteit Gent. Faculteit Economie En Bedrijfskunde. Working Paper: 2003/197. (Çevrimiçi)
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.197.1110>. (Erişim Tarihi: 09.07.2011).
- IASB. **Exposure Draft of a Proposed-IFRS for Small and Medium-sized Entities-IASCF.** London 2007. (Çevrimiçi)
<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/DFF3CB5E-7C89-4D0B-AB85-BC099E84470F/0/SMEProposed26095.pdf>. (Erişim Tarihi:18.07.2011).
- IASB. **IFRS for SMEs.** (Çevrimiçi)
http://eifrs.ifs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf. (Erişim Tarihi: 12.04.2011).

IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs. Londra 2009. (Çevrimiçi) <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm>. (Erişim Tarihi:16.05.2011).

İBİŞ, Cemal. “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler)”. **İSMMMO**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf> (Erişim Tarihi: 26.08.2011).

KAYA, Uğur. “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”. (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr. (Erişim Tarihi: 02.08.2011).

PACTER, Paul. **The IASB Project on Accounting Standards for SMEs 2006**. World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation. Aralık 2009. (Çevrimiçi) <http://www.iasplus.com/resource/0611pacterwcoa.pdf>. (Erişim Tarihi:20.07.2011).

PRICEWATERHOUSECOOPER. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2009**. (Çevrimiçi) <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/assets/kobiler-icin-ufrs-2009.pdf>. (Erişim Tarihi: 18.07.2011).

UFRS Cep Kitapçığı 2007. (Çevrimiçi) www.deloitte.com.tr. (Erişim Tarihi:15.08.2011).

YILMAZ, Fatih. “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 17 Kiralama İşlemleri”. **İSMMMO**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/11.bolum.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

YILMAZ, Fatih. “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri”. **İSMMMO**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011).

<http://www.ifac.org/about-ifac>. (Erişim Tarihi:10.09.2011).

<http://www.spk.gov.tr/index.aspx>. (Erişim Tarihi:05.08.2011).

Tezler

CURA, Gülşen. “Kobi’lerin Finansal Kaynaklara Ulaşım Olanakları ve Finansal Yapıları: Çaycuma’daki Kobi’ler Üzerine Alan Çalışması”. (Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak. 2006.

ÜLKÜ, Sema. “Kobi’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)”. (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Sakarya. 2008.

YÜKSEK, Tolga Yılmaz. “Türkiye’deki Kobi’lerin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler”. (Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Gebze. 2005.

Yönetmelik ve Tebliğler

18.10.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik (17.07.2011).

24 Ağustos 2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 339 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği (13.08.2011).